

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 11 februari 1999 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m.

Med stöd av bemyndigandet förordnades fr.o.m. den 1 april 1999 kammarrättslagmannen Lisbeth Edlund som särskild utredare.

Till experter förordnades från och med den 21 maj 1999 hovrättsassessorn Maria Eka, skattejuristen Leif Krafft, professorn Peter Melz, skattejuristen Niclas von Oelreich, skattejuristen Gunnar Rabe, departementsrådet Marianne Svanberg och numera kanslirådet Mikael Åberg. Som ytterligare experter förordnades från och med den 1 januari 2000 numera kanslirådet Inga-Lill Askersjö och från och med den 1 februari 2002 redovisnings-experten Sören Wallin.

Till sekreterare förordnades från och med den 1 juni 1999 numera kammarrättsassessorn Kristina Harmsen Hogendoorn och från och med den 1 december 1999 kammarrättsassessorn Anders Davidson. Huvudansvaret för sekreteraruppdraget har åvilat Kristina Harmsen Hogendoorn vad gäller kapitel 1-3 och 7 samt bilaga 2 och Anders Davidson vad gäller kapitel 5-6 och 8 samt bilaga 3-4.

Utredningen, som har antagit namnet Mervärdesskatteutredningen, överlämnar härmed sitt betänkande Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74).

Betänkandet har tillkommit i samarbete mellan utredare, experter och sekreterare. Ordet "vi" används därför vid referens till utredningen. Detta innebär inte att samtliga i utredningen har del-

tagit i utformningen av alla delar av betänkandet. Jag är således ensam ansvarig för de överväganden och förslag som betänkandet innehåller.

Uppdraget är härigenom slutfört.

Göteborg i september 2002

Lisbeth Edlund

/Kristina Harmsen Hogendoorn  
Anders Davidson

# Innehåll

## Del 1

Sammanfattning .....	15
Summary .....	23
<b>1 Inledning.....</b>	<b>31</b>
1.1 Bakgrund till EG:s mervärdesskatteregler .....	31
1.2 Det sjätte mervärdesskattedirektivet .....	33
1.3 Sveriges förpliktelser enligt anslutningsakten .....	36
1.3.1 EG-domstolens uttolkning av EG-rätten.....	37
1.3.2 Rättsprinciper i mervärdesskattämål.....	38
1.3.3 De gemenskapsrättsliga begreppens betydelse.....	40
1.3.4 De svenska undantagen enligt anslutningsakten.....	41
1.4 Svenska anpassningsåtgärder .....	42
1.5 Behov av att ytterligare anpassa de svenska reglerna och utredningens uppdrag .....	43
1.6 Utredningens arbete.....	45
1.7 Framställningar.....	46
1.8 Kapitelindelning .....	47
1.9 Terminologi .....	48
1.9.1 Den löpande texten.....	49
1.9.2 De grundläggande begreppen.....	50
1.9.3 Sammanställning av termer.....	51

2	Beskattningsbar person .....	55
2.1	Hur mervärdesskattens tillämpningsområde avgränsas enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet .....	56
2.1.1	Portalparagrafen i artikel 2.1 jämförd med 1 kap. 1 § första stycket 1 ML .....	58
2.1.2	Mervärdesskatt vid import .....	64
2.1.3	Mervärdesskatt på grund av gemenskapsinterna förvärv .....	64
2.2	Definitionen av beskattningsbar person .....	65
2.2.1	Hur utredningen har valt att beskriva definitionen av beskattningsbar person och jämföra den med bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet .....	66
2.3	Huvudregeln för beskattningsbara personer – artikel 4.1, 4.2 och 4.4 jämfört med 4 kap. 1 § ML .....	67
2.3.1	Vem kan vara en beskattningsbar person – skatte- subjektet? .....	70
2.3.2	EG-rätten – någon form av ekonomisk aktivitet .....	71
2.3.3	Svensk rätt – kriterierna för yrkesmässig verksamhet .....	78
2.3.4	Självständighetskriteriet .....	87
2.3.5	Innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätt och avverkningsrätt till skog .....	91
2.4	Kompletteringsregeln för tillfälliga transaktioner .....	97
2.5	Undantagsregeln för offentligrättsliga organ – artikel 4.5 jämförd med 4 kap. 6 och 7 §§ ML .....	98
2.5.1	EG-rätten .....	98
2.5.2	Svensk rätt .....	107
2.5.3	Konkurrensproblem till följd av bestämmelserna om myndighetsutövning .....	115
2.5.4	En jämförelse mellan det sjätte mervärdesskattedirektivet och svensk rätt .....	122
2.6	Övergångsordningens utvidgning av kretsen av beskattningsbara personer – artikel 28a.4 .....	126
2.6.1	EG-rätten .....	126
2.6.2	Svensk rätt .....	127
2.6.3	En jämförelse mellan artikel 28a.4 och 10 kap. 11 a § ML .....	128

2.7	Genomgång av specialbestämmelserna i ML om yrkesmässig verksamhet som saknar direkt motsvarighet i direktivet.....	128
2.7.1	Kost åt personal – 4 kap. 2 § ML .....	128
2.7.2	Omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m.m. – 4 kap. 3 § ML .....	130
2.7.3	Reglerna om enkla bolag och samäganderätt – 4 kap. 4 § ML samt reglerna om skattskyldighet i vissa fall enligt 6 kap. ML .....	134
2.7.4	Utländsk företagare – 4 kap. 5 § ML .....	135
2.7.5	Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML.....	138
2.7.6	Övriga begränsningar av yrkesmässighetsbegreppet .....	139
2.8	Den beskattningsbara personens roll i det europeiska mervärdesskattesystemet .....	142
2.9	För vilka transaktioner skall mervärdesskatt tas ut?.....	143
2.9.1	Var skall beskattning ske eller i vilka fall anses ett tillhandahållande ha skett inom landet?.....	145
2.9.2	När skall beskattning ske?.....	146
2.9.3	Hur skall beskattning ske? .....	146
2.9.4	Vem skall betala skatten?.....	148
2.9.5	Det svenska skattskyldighetsbegreppet.....	148
2.9.6	Det svenska verksamhetsbegreppet .....	151
3	Överväganden och förslag som rör införandet av begreppet beskattningsbar person .....	153
3.1	Begreppet beskattningsbar person bör föras in i mervärdesskattelagen .....	153
3.2	Beskattningsbar person ersätter yrkesmässig verksamhet vid avgränsningen av mervärdesskattens tillämpningsområde.....	155
3.3	Definitionen av beskattningsbar person.....	161
3.3.1	Förslag till huvudregel .....	164
3.3.2	Förslag till kompletteringsregel för den som utför vissa tillfälliga transaktioner.....	166
3.3.3	Förslag till undantagsregel för offentligrättsliga organ .....	170

3.3.4	Förslag till utvidgning enligt direktivets artikel 28a.4.....	175
3.3.5	Förslag att 4 kap. ML slopas – genomgång av övriga specialbestämmelser om yrkesmässig verksamhet.....	176
3.4	Schematisk skiss över de föreslagna reglerna om beskattningsbar person.....	184
3.5	Följdändringar i ML:s struktur och terminologi.....	185
3.5.1	Transaktioner för vilka mervärdesskatt skall tas ut.....	187
3.5.2	Var beskattning skall ske.....	189
3.5.3	Hur beskattning skall ske .....	189
3.5.4	Vem som skall betala in skatten .....	191
3.5.5	Skattskyldighetsbegreppet skall tas bort .....	192
3.5.6	Det svenska verksamhetsbegreppet skall tas bort .....	194
4	Ideell verksamhet.....	201
4.1	Inledning .....	201
4.2	EG:s mervärdesskatteregler för ideell verksamhet .....	202
4.2.1	Inledning.....	202
4.2.2	De särskilda undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1.....	203
4.2.3	Ytterligare villkor för undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.2 .....	217
4.3	ML:s regler avseende ideell verksamhet .....	220
4.3.1	Inledning.....	220
4.3.2	Civilrättslig reglering av ideella föreningar .....	222
4.3.3	Inkomstskatteregler för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.....	225
4.3.4	Särskild regel om yrkesmässighet.....	236
4.3.5	Förvärvsbeskattning och import .....	242
4.3.6	Närmare om undantagen i 3 kap. ML .....	247
4.4	Jämförelse mellan EG:s regler och reglerna i ML.....	254
4.4.1	Inledning.....	254
4.4.2	EGA-utredningens överväganden .....	254
4.4.3	Skillnader mellan EG:s regler och de svenska reglerna avseende ideell verksamhet.....	256

4.4.4	Sammanställning av direktivets undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 och närmast motsvarande bestämmelser i ML .....	264
4.5	Konkurrensproblem m.m. ....	266
4.5.1	Inledning.....	266
4.5.2	Kartläggning av konkurrensproblemen .....	266
4.5.3	Vad som framkommit genom referensgruppen .....	280
4.5.4	Ärenden som överlämnats till utredningen.....	284
4.5.5	Ärenden som anmälts till Konkurrensverket .....	287
4.5.6	Övriga fall av konkurrenspåverkan.....	292
4.5.7	Särskilt om s.k. övergångssummor .....	294
4.6	Mervärdesskatteregler för ideell verksamhet i andra EU-länder .....	302
4.6.1	Sammanfattning av erhållna svar .....	303
4.7	Utredningens bedömning.....	303
4.7.1	Är reglerna avseende ideell verksamhet i ML förenliga med EG:s regler?.....	304
4.7.2	Förekomsten och omfattningen av konkurrenssnedvridningar.....	306
4.8	Överväganden och förslag .....	310
4.8.1	Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML som generellt undantar allmännyttiga föreningar och registrerade trossamfund från mervärdesbeskattning tas bort.....	311
4.8.2	Undantag från skatteplikt för tillhandahållande av personal för självvård.....	313
4.8.3	Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden till medlemmar .....	318
4.8.4	Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom idrottsområdet.....	327
4.8.5	Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom kulturområdet.....	331
4.8.6	Undantag från skatteplikt för penninginsamlingsevenemang .....	351
4.8.7	Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom fristående grupper .....	355

4.8.8	Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden avseende sjukvård och social omsorg etc. ....	357
4.8.9	Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden avseende utbildning.....	363
4.9	Följder av utredningens förslag .....	363
4.9.1	Administrativa följder .....	364
4.9.2	Följderna för olika slags intäkter .....	365
4.9.3	Förvärvsbeskattning avseende varor .....	376
4.9.4	Förvärvsbeskattning avseende tjänster .....	378
4.9.5	Importbeskattning .....	378
<b>5</b>	<b>Mervärdesskatt på vissa publikationer .....</b>	<b>379</b>
5.1	Inledning .....	379
5.2	Mervärdesskattelagens regler .....	380
5.2.1	Periodiska publikationer .....	380
5.2.2	Program och kataloger .....	389
5.3	EG:s mervärdesskatteregler .....	390
5.4	Förslagen i SOU 1994:88 .....	391
5.5	Överväganden och förslag.....	392
5.5.1	Tillhandahållanden av publikationer .....	393
5.5.2	Införande och ackvisition av annonser .....	396
5.5.3	Framställning och tillhörande tjänster .....	397
<b>6</b>	<b>Särskilda regler för små företag .....</b>	<b>401</b>
6.1	Inledning .....	401
6.2	EG:s regler för små företag.....	402
6.2.1	Inledning.....	402
6.2.2	Närmare om sjätte mervärdesskattedirektivets regler (artikel 24 och 25).....	404
6.3	Svenska regler.....	421
6.3.1	ML:s regler – bakgrund och tidigare lagstiftning.....	421
6.3.2	Förfaranderegler (SBL).....	423
6.4	Regler för små företag i andra EU-länder .....	425



6.5	Överväganden och förslag .....	426
6.5.1	Behov av förenkling för små företag finns .....	426
6.5.2	Val av system.....	429
6.5.3	Utformningen av regler om befrielse från mervärdesbeskattning.....	434
6.5.4	Omsättning i vissa fall av konstverk.....	461
6.5.5	Övergångsfrågor .....	461
<b>7</b>	<b>Beskattningsgrundande händelse och redovisning .....</b>	<b>463</b>
7.1	Inledning.....	463
7.2	Den beskattningsgrundande händelsen .....	466
7.2.1	EG-rätten.....	466
7.2.2	Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv .....	474
7.2.3	Skillnader .....	486
7.3	Tillämplig skattesats.....	492
7.3.1	EG-rätten.....	492
7.3.2	Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv .....	493
7.3.3	Skillnader .....	494
7.4	Skattens utkrävbarhet och redovisningstidpunkten för utgående och ingående mervärdesskatt.....	497
7.4.1	EG-rätten:.....	497
7.4.2	Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv .....	509
7.4.3	Skillnader .....	528
7.5	Administrativa bestämmelser .....	538
7.5.1	EG-rätten.....	538
7.5.2	Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv .....	543
7.5.3	Skillnader .....	550
7.6	Andra medlemsstater .....	553
7.7	RSV:s förslag .....	554
7.7.1	RSV:s hemställan om lagändring i fråga om redovisningsbestämmelserna.....	554
7.7.2	RSV:s övriga förslag beträffande redovisning och fakturerings i ett EG-rättsligt perspektiv.....	556
7.7.3	RSV:s förslag om felaktiga debiteringar .....	561

7.8	Överväganden och förslag.....	565
7.8.1	Den beskattningsgrundande händelsen och tidpunkten för denna .....	568
7.8.2	Tidpunkten för bestämmande av skattesats .....	575
7.8.3	Skattens utkrävbarhet och redovisningstidpunkten för utgående och ingående mervärdesskatt .....	577
7.8.4	Administrativa bestämmelser – deklarations- och betalningstidpunkten .....	613
7.8.5	Övriga förslag rörande redovisning och fakturering .....	616
7.8.6	Förslag om betalningsskyldighet för felaktiga debiteringar .....	618
<b>8</b>	<b>Konsekvenser av förslagen .....</b>	<b>621</b>
8.1	Offentligfinansiella konsekvenser .....	621
8.1.1	Införandet av beskattningsbar person.....	621
8.1.2	Ideella aktiviteter .....	622
8.1.3	Särskilda regler för små företag .....	622
8.1.4	Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt.....	624
8.2	Konsekvenser för små företag .....	625
8.2.1	Beskattningsbar person (kapitel 3) .....	625
8.2.2	Ideell verksamhet (kapitel 4) .....	626
8.2.3	Vissa publikationer (kapitel 5) .....	627
8.2.4	Särskilda regler för små företag (kapitel 6) .....	628
8.2.5	Den beskattningsgrundande händelsen och redovisning (kapitel 7) .....	630
8.3	Konsekvenser för skatteförvaltningen .....	633
8.4	Övriga konsekvenser .....	635
8.5	Ikraftträdande .....	636
<b>9</b>	<b>Författningskommentar.....</b>	<b>637</b>
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	637

9.2	Förslaget till förordning om ändring i mervärdesskatteförordningen (1994:223) .....	729
9.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) .....	729
9.4	Förslaget till förordning om ändring i skattebetalningsförordningen (1997:750) .....	736

## Del 2

	Författningsförslag .....	13
1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	13
2	Förslag till förordning om ändring i mervärdesskatteförordningen (1994:223) .....	123
3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) .....	124
4	Förslag till förordning om ändring i skattebetalningsförordningen (1997:750) .....	142
<i>Bilaga 1</i>	Kommittédirektiv .....	145
<i>Bilaga 2</i>	Sammanställning av rättsfall från de Europeiska Gemenskapernas Domstol (EG-domstolen) med avseende på mervärdesskatt .....	165
<i>Bilaga 3</i>	Ideella föreningar – en kartläggning av den ekonomiska verksamheten (Owe R. Hedström) .....	179
<i>Bilaga 4</i>	Sammanställning av svar från övriga medlemsländer i anledning av utredningens enkät .....	213

# Sammanfattning

## Utredningsuppdraget

Tanken är att det sjätte mervärdesskattedirektivets regler skall tillämpas på samma sätt i EU:s samtliga medlemsländer. Den svenska mervärdesskattelagen (ML) är till följd av tidigare lagstiftningsåtgärder i princip harmoniserad med direktivet. Strukturella skillnader kvarstår dock mellan de båda regelsystemen. Vissa av de gemenskapsrättsliga begrepp som direktivet bygger på har inte någon direkt motsvarighet i ML. Därtill kommer att den lagstiftning varigenom de gemensamma europeiska reglerna på mervärdesskatteområdet genomförs på det nationella planet bör vara självständigt utformad. Den bristande överensstämmelsen i fråga om struktur och begrepp samt den koppling som görs i ML till begrepp i bl.a. inkomstskattelagen (IL) och bokföringslagen (BFL) försvarar tolkningen och tillämpningen av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar på svenska förhållanden. Det bör framhållas att EG-rätten på detta område i många fall har s.k. direkt effekt samt att myndigheter och domstolar är skyldiga att tolka de svenska bestämmelserna på ett EG-konformt sätt. Sammantaget medför rådande förhållanden en bristande förutsebarhet och andra svårigheter för både dem som skall tillämpa ML och dem som lagen tillämpas på. Till följd härav har en ytterligare översyn av ML:s regler ansetts nödvändig.

Utredningens uppdrag är att lämna förslag till förändringar i ML i syfte att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte mervärdesskattedirektivets. Utredningen skall även överväga om det är lämpligt att införa särskilda mervärdesskatteregler för små företag. Enligt tilläggsdirektiv skall utredningen vidare se över det regelsystem som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder.

Utredningens arbete har inriktats på att ge vissa av de gemenskapsrättsliga begrepp som det europeiska mervärdesskattesystemet bygger på en tydligare motsvarighet i den svenska lagen. Förslagen innebär till stor del ett förtydligande av vad som gäller i dagsläget och medför även anpassningar i fråga om systematik och terminologi. Den övergripande målsättningen i arbetet har varit att förbättra förutsättningarna för en tolkning och tillämpning av ML i konformitet med direktivet.

### **Ett förtydligande av vem som skall vara skattesubjekt enligt ML**

Utredningen föreslår att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person förs in i ML.

En beskattningsbar person är den som driver ekonomisk aktivitet, oberoende av syfte, resultat, plats eller form för aktiviteten. Som beskattningsbar person räknas även den som enbart företar transaktioner undantagna från skatteplikt och sålunda inte beskattas.

När en beskattningsbar person omsätter varor eller tjänster inom landet omfattas transaktionen av mervärdesskattesystemet. Begreppet "beskattningsbar person" ersätter följaktligen det nuvarande rekvisitet att omsättningen skall ske i en yrkesmässig verksamhet, som i regel motsvarar näringsverksamhet enligt IL. Avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt blir härigenom självständig i förhållande till IL och stämmer till följd av utredningens förslag överens med direktivets avgränsning.

Offentligrättsliga organ, dvs. staten, de statliga affärsverken och kommunerna, är inte beskattningsbara personer när de utför aktiviteter eller transaktioner som ingår som ett led i myndighetsutövning. Detta motsvarar nuvarande reglering. Kommunalförbund föreslås omfattas av de bestämmelser i ML som gäller för kommuner. Undantagsregeln gäller endast i fråga om aktiviteter och transaktioner som normalt inte utförs av andra än offentligrättsliga organ. Avsikten är att undantaget inte skall medföra någon konkurrensnedvridning av betydelse. Detta motsvarar de obligatoriska konkurrenshänsyn som skall tas enligt direktivet.

Andra bestämmelser i ML som på ett generellt sätt undantar vissa fysiska eller juridiska personer från mervärdesbeskattning, saknar stöd i direktivet och bör enligt utredningens uppfattning

slopas. Detta gäller dels undantaget från skattskyldighet för upphovsmans eller dennes dödsbos försäljning av konstverk i 1 kap. 2 a § ML, dels det generella undantaget från mervärdesbeskattning i 4 kap. 8 § ML som avser allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Dessa subjekt är beskattningsbara personer i den mån de utför någon form av ekonomisk aktivitet.

Eftersom beskattningsbar person är ett vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet, påverkas inte de som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet av anpassningen. Däremot förtydligas att fler personer än tidigare, bl.a. personer som utför ideella och andra aktiviteter utan vinstsyfte samt företag i ett uppbyggnadsskede kan omfattas av mervärdesskattesystemet. Detta innebär förutom skyldigheten att redovisa utgående skatt och rätten till avdrag eller återbetalning för ingående skatt även vissa administrativa skyldigheter. Till följd av utredningens förslag att utöka undantagen från skatteplikt för vissa transaktioner och att små företag ges möjlighet till skattebefrielse kommer dock inte alla beskattningsbara personer att bli föremål för beskattning. Vissa administrativa lättnader föreslås också.

Beskattningsbar person är ett av de centrala begreppen i det sjätte mervärdesskattedirektivet, till vilket bl.a. reglerna om avdragsrätt och uttagsbeskattning samt redovisnings-, deklarations- och betalningsskyldighet har knutits. Utredningen föreslår att motsvarande systematik skall gälla enligt ML. Någon materiell översyn av de bestämmelser som på detta sätt knyts till egenskapen av beskattningsbar person har inte gjorts, förutom när det gäller redovisningsbestämmelserna. En följd av anpassningen är att de i ML ofta förekommande begreppen verksamhet och skattskyldighet föreslås ersätta av de begrepp som används i motsvarande bestämmelse i direktivet. Direktivets "transaktionstänkande" ersätter härigenom ML:s "verksamhetstänkande" och uttrycket "skattskyldig" ersätts av "beskattningsbar person" respektive "betalningsskyldig". Övriga anpassningar på det terminologiska planet medför att termer såsom näringsidkare och företagare ersätts av "beskattningsbar person". Det minskade antalet beteckningar för dem som är skattesubjekt enligt ML medför tillsammans med definitioner av såväl "beskattningsbar person" som "betalningsskyldig" en förenkling jämfört med nuvarande regler.

## Ideella aktiviteter

Utredningen föreslår att den särskilda regeln som på ett generellt sätt undantar allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund från mervärdesbeskattning slopas. Dessa subjekt kommer därför att omfattas av de föreslagna bestämmelserna om beskattningsbar person. Det innebär att föreningarna och trossamfunden är beskattningsbara personer om de självständigt utför någon form av ekonomisk aktivitet. Om de i denna egenskap omsätter varor eller tjänster kan de bli föremål för mervärdesbeskattning såvida inte något undantag från skatteplikt är tillämpligt eller intäkterna från skattepliktig omsättning m.m. understiger 90 000 kr per år. För att den ideella sektorn även fortsättningsvis skall få en positiv särbehandling, föreslår utredningen att direktivets möjligheter att undanta ideella aktiviteter från skatteplikt utnyttjas. Sålunda föreslås dels nya bestämmelser om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av personal för självvård och omsättning från vissa organisationer utan vinstintresse till medlemmar, dels en utvidgning av nuvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt inom kultur- och idrottsområdena och det sociala området. För att underlätta finansieringen av de undantagna, ideella eller sociala aktiviteterna föreslås vidare ett undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster inom ramen för s.k. penninginsamlingsevenemang. Basarer, fester, konserter föreställningar och tävlingar samt försäljnings- och insamlingsverksamhet kan utgöra ett penninginsamlingsevenemang om det företas i skälig omfattning. Skäligheten skall bedömas med hänsyn till antal evenemang och risken för konkurrenssnedvridning. Utredningen föreslår att konkurrenshänsyn fortsättningsvis skall tas i enlighet med vad som föreskrivs i direktivet.

## Vissa publikationer

Utredningen föreslår att undantagen från skatteplikt för periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter samt för program och kataloger slopas på grund av att de saknar stöd i direktivet. Omsättning av program och kataloger som görs för arkiv-, musei- eller biblioteksverksamhet kommer dock i vissa fall att omfattas av undantaget från skatteplikt för de ifrågavarande aktiviteterna. Vidare kan tillhandahållande av medlemsblad och

organisationstidskrifter omfattas av det föreslagna undantaget från skatteplikt för omsättning till medlemmar mot medlemsavgift. I andra fall innebär förslagen att omsättning av publikationerna kan komma att beskattas; ofta med tillämpning av en skattesats om sex procent.

Det föreslås också att undantaget från skatteplikt för tjänster som avser införande eller ackvisition av annonser i nu nämnda publikationer slopas. Däremot behålls undantaget för tjänster som avser framställning av periodiska medlemsblad och organisations-tidskrifter som ges ut av organisationer utan vinstintresse.

## Små företag

Utredningen föreslår att en möjlighet att slippa mervärdesbeskattning införs för beskattningsbara personer vars årsomsättning beräknad på visst sätt inte uppgår till 90 000 kr. Årsomsättningen avser de sammanlagda intäkterna av skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster med ett antal tillägg. Vissa transaktioner som inte beskattas skall sålunda räknas med i beloppet. Skattebefrielsen gäller endast en beskattningsbar persons omsättning av varor och tjänster inom landet. En beskattningsbar person som är befriad från mervärdesbeskattning kan följaktligen fortfarande bli betalnings-skyldig för import och för vissa gemenskapsinterna förvärv.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund skall enligt förslaget automatiskt omfattas av skattebefrielsen om förutsättningarna för befrielse är uppfyllda. För andra beskattningsbara personer skall utgångsläget vara att de omfattas av mervärdesbeskattning men kan begära att bli befriade om förutsättningarna för befrielse föreligger.

Den som är befriad från beskattning skall inte debitera mervärdesskatt på sina omsättningar och har inte rätt till avdrag för ingående skatt. Så snart det finns skäl att anta att beloppsgränsen kommer att överskridas under det löpande året upphör förutsättningarna för befrielsen. Den som är skattebefriad har alltid rätt att begära inträde i mervärdesskattesystemet.



## Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och redovisningstidpunkten för skatt

Utredningen föreslår att tidpunkterna för skattskyldighetens inträde respektive redovisningen av utgående och ingående skatt preciseras i enlighet med direktivets bestämmelser. Dessa tidpunkter föreslås härnäst benämnas tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen respektive redovisningstidpunkten för utgående och ingående skatt.

De föreslagna bestämmelserna om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen innebär att en referenstidpunkt skapas för skattepliktiga och från beskattning undantagna transaktioner som omfattas av ML. En beskattningsgrundande händelse inträffar vid omsättning av varor och tjänster inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap samt vid import, gemenskapsinternt förvärv och export. Vid denna tidpunkt slår mervärdesskattesystemet till och förhållandena då är avgörande för om skatteplikt föreligger, beskattningsunderlagets storlek och vem som skall fullgöra olika administrativa skyldigheter. Tidpunkten har även betydelse för bestämmande av redovisningstidpunkt men inte för avgörandet av tillämplig skattesats, vilket enligt huvudregeln styrs av de bestämmelser som är i kraft vid redovisningstidpunkten.

De föreslagna bestämmelserna om redovisningstidpunkten har främst betydelse för till vilken redovisningsperiod skatten skall hänföras och innebär att den nuvarande anknytningen till vad som utgör god redovisningssed enligt BFL slopas. Redovisningstidpunkten för utgående skatt skall enligt huvudregeln sammanfalla med tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen. Detta gäller vid kontantaffärer, uttag och import. För andra fall föreslås en fakturadatummetod. Denna innebär att den utgående skatten i princip skall redovisas för den period under vilken faktura utfärdas. För förskottsbetalningar och gemenskapsinterna förvärv skall liksom tidigare gälla särskilda regler. Redovisningstidpunkten för ingående skatt skall enligt förslagen sammanfalla med redovisningstidpunkten för motsvarande utgående skatt. Detta är en förändring jämfört med nuvarande regler och innebär en anpassning till det krav på reciprocitet som direktivet ställer. Anpassningen av redovisningsbestämmelserna till direktivet innebär att ett flertal specialbestämmelser om redovisning av mervärdesskatt slopas. Förslagen

leder även till vissa följdändringar i övriga administrativa bestämmelser.

### Konsekvenser och ikraftträdande

Utredningens förslag att slopa den särskilda regeln om redovisning av förskotts- och a conto-betalningar vid byggnads- och anläggningsentreprenader beräknas innebära att statens intäkter ökar med omkring 350 mkr som en engångseffekt.

I övrigt kan förslagen – sammantagna – förväntas medföra positiva effekter för staten i form av såväl ökade intäkter som, efter ett inledande informationsarbete, minskade administrativa kostnader.

Utredningen föreslår inte någon dag för ikraftträdande. Skälet för detta är framför allt att förslagen bör föras in i ett sammanhang och föregås av relativt omfattande informationsinsatser.

# Executive summary

## Terms of reference

The regulations set out in the Sixth Value Added Tax Directive are intended to have uniform application in all EU member countries. Earlier legislative measures have essentially harmonised the Swedish Value Added Tax Act (VA) with the Directive. Nevertheless, structural differences remain between the two systems of regulations. Some of the Community law concepts that the Directive is based on have no direct counterpart in VA. Moreover, national legislation transposing the common European regulations in the area of value added tax should be of independent design. The lack of structural and conceptual correspondence and the linkage in VA to concepts occurring in the Income Tax Act (IA) and Accounting Act (AA) complicate the interpretation and application to Swedish conditions of both EU law and judgments passed by the Court of Justice. It should be emphasised that in many cases, EC law in this area has “direct effect” and that government authorities and courts of law are required to interpret the Swedish provisions in a manner conforming to EC law. Overall the existing state of affairs results in a lack of predictability and other difficulties both for those who are required to apply VA and those to whom the Act applies. A further review of the regulations given in VA has consequently been deemed necessary.

The terms of reference require the Committee to present proposals for amendments to VA, with a view to harmonising the concepts regulating issues relating to taxability and professional activities with the Sixth Value Added Tax Directive. The Committee is also instructed to consider whether it is appropriate to introduce special value added tax regulations for small undertakings. Supplementary terms of reference require the Committee, further, to review the system of rules governing the point at which taxability and chargeability arise.

The Committee has focused on creating clearer Swedish law counterparts to certain of the Community law concepts on which the European value added tax system is based. The effect of the proposals is largely to clarify the regulations currently in force, but they also entail structural and terminological adjustments. The overall objective pursued has been to establish a better basis for conformity with the Directive when interpreting and applying VA.

### Clarifying who is to be subject to taxation under VA

The Committee proposes that the Community law concept "taxable person" be introduced in VA.

A taxable person is a person carrying on an economic activity, regardless of the purpose, result, location or form of the activity. Even a person who performs only transactions that are exempt from tax liability and so are not taxed is accounted a taxable person.

When a taxable person supplies goods or services within the territory of the country, the transaction comes under the value added tax system. Hence, the concept "taxable person" replaces the present necessary condition that the supply shall take place as part of a professional activity, which is generally equivalent to business activity as defined by IA. The area of application for value added tax is thereby delimited independently of IA and is brought by the Committee's proposal into agreement with the delimitation in the Directive.

Bodies governed by public law, i.e. central government, public enterprises and the municipalities, are not taxable persons when carrying out activities or transactions that are an essential part of their exercise of official authority. This is in line with present regulations. It is proposed that associations of local authorities come under the same provisions in VA as apply to municipalities. The derogation applies only to such activities and transactions as are normally not carried out by any entity other than a body governed by public law. The intention of this restriction is that the derogation shall not result in any significant distortion of competition. This point corresponds to the obligation in the Directive to take competition into account.

Other provisions in VA granting general exemptions from value added tax to certain natural or legal persons have no basis in the

Directive and in the opinion of the Committee they should be abolished. This applies, first, to exemption from taxability in the event of the sale of a work of art by the artist or the artist's estate, under Chap. 1, Sect. 2(a) of VA, and secondly, to the general exemption from value added tax granted to public benefit non-profit-making associations and registered faith communities, under Chap. 4, Sect. 8 of VA. These entities are taxable persons in so far as they carry out any form of economic activity.

Since "taxable person" is a broader concept than "professional activity", those who are presently deemed to be carrying on professional activities will not be affected by the adjustment. It becomes clear, on the other hand, that more persons than hitherto, including persons carrying out voluntary and other non-profit-making activities and enterprises in a start-up phase, may come under the value added tax system. In addition to the obligation to report output tax and the right to claim deductions or reimbursement for input tax, this will also entail certain administrative obligations. As a result of the Committee's proposal to extend exemptions from tax liability for certain transactions and to make it possible for small undertakings to claim tax exemption, however, not all taxable persons will be subject to taxation. Certain provisions to relieve the administrative burden are also proposed.

"Taxable person" is one of the key concepts in the Sixth Value Added Tax Directive, and regulations including those concerning the right to deductions and taxation of applications, as well as the obligation to maintain accounting records and submit tax returns and liability to pay value added tax, have been tied to this concept. The Committee proposes that VA should implement a corresponding system. No material review of the provisions that are thus tied to the capacity of being a taxable person has been undertaken, except as regards accounting provisions. One consequence of the adjustment is that it is proposed that the concepts of activity and tax liability that occur frequently in VA should be replaced by the concepts used in the corresponding provisions in the Directive. The "transaction thinking" of the Directive will thus replace the "activity thinking" of VA, and the expression "liable for taxes" will be replaced by "taxable person" or "liable to pay value added tax", as appropriate. Other adjustments at the level of terminology will lead to the replacement of terms such as "business operator" and "entrepreneur" by "taxable person". The reduction in the number of ways of referring to those

who are subject to taxation under VA, combined with definitions of both “taxable person” and “liable to pay value added tax”, will represent a simplification vis-à-vis the current regulations.

### **Non-profit-making activities**

The Committee proposes that the special regulation granting a blanket exemption from value added tax to public benefit non-profit-making associations and registered faith communities should be abolished. These entities will therefore come under the proposed provisions concerning taxable persons. This means that associations and faith communities are taxable persons if they carry out any form of independent economic activity. If they supply goods or services in this capacity, they may be subject to value added tax unless some exemption from tax liability is applicable or unless the receipts from taxable turnover, etc., come to less than SEK 90 000 per year. To ensure that the non-profit-making sector continues to enjoy positive discrimination, the Committee proposes that the tax exemptions for non-profit-making activities allowed by the Directive should be used. Thus, new proposals are advanced concerning tax exemption for the supply of staff for spiritual welfare and supplies by certain non-profit-making organisations to their members, and an extension of present provisions is proposed where tax exemptions in culture and sports and in the social field are concerned. To facilitate the financing of the exempted non-profit-making or social activities, it is further proposed that a tax exemption apply to the supply of goods and services in the context of fund-raising events. Bazaars, parties, concerts, performances and competitions, as well as sales and money-collecting activities, may qualify as fund-raising events if undertaken on a reasonable scale. In assessing whether the activities are on a reasonable scale, the number of events and risk of distortion of competition shall be taken into account. The Committee proposes that the risk of distortive effects on competition shall in future be taken into account in accordance with the instructions given in the Directive.

## Certain publications

The Committee proposes that the tax exemptions for periodical members' newsletters, staff magazines and organisation newspapers, and for programmes and catalogues, should be abolished as having no basis in the Directive. The supply of programmes and catalogues produced for archival, museum or library activities, however, will in certain cases be covered by the tax exemption applying to the activities in question. Further, the supply of members' newsletters and organisation newspapers may be covered by the proposed tax exemption for supplies to members in return for membership fees. In other cases the proposals entail that the supply of such publications may be taxed. In such case a reduced tax rate will often be applicable.

It is also proposed that the tax exemption for services in respect of the insertion or soliciting of advertisements in the publications mentioned here should be abolished. The exemption for services in respect of the production of periodical members' newsletters and organisation newspapers published by non-profit-making organisations will, however, be retained.

## Small undertakings

The Committee proposes that a possibility of avoiding value added tax be introduced for taxable persons whose annual turnover calculated by a certain method amounts to less than SEK 90 000. Annual turnover here refers to total receipts from taxable supplies of goods and services, plus a number of additional items. Certain transactions that are not taxed must therefore be included in the amount. The tax exemption will apply only to the supply of goods and services by a taxable person within the country. A taxable person who is granted relief from value added tax may consequently still be liable to pay value added tax on imports and certain intra-Community acquisitions.

According to the proposal, public benefit non-profit-making associations and registered faith communities are to qualify automatically for tax exemption if the necessary conditions are fulfilled. For other taxable persons, the initial position shall be that they are subject to value added tax but can request exemption if the necessary conditions are met.

Taxable persons exempted from taxation shall not charge value added tax on the goods or services they supply nor will they be entitled to deduct input tax. As soon as there is reason to assume that the monetary threshold will be exceeded during the current year, the conditions for exemption will cease to exist. A person who is exempt from tax is always entitled to request entry into the value added tax system.

### **The chargeable event and the chargeability of tax**

The Committee proposes a more precise specification of the time at which a tax liability arises and the time when output and input tax must be reported, in line with the provisions of the Directive. It is proposed that these points in time hereinafter be designated the time of the chargeable event and the time for chargeability of output tax.

The proposed provisions concerning the time of the chargeable event mean that a reference point will be created for taxable and tax-exempt transactions that come under VA. A chargeable event occurs in conjunction with a supply of goods and services within the territory of the country that is made by a taxable person acting as such, and in conjunction with imports, intra-Community acquisitions and exports. At this point, the value added tax system comes into operation and the circumstances at the time decide whether a tax liability exists, the taxable amount and who is responsible for performing various administrative obligations. The point in time is also of significance for determining the time of chargeability but not for deciding the appropriate tax rate, this being governed, under the general rule, by the provisions that are in force at the time of chargeability.

The proposed provisions concerning the time of chargeability are significant primarily for the accounting period to which the tax is to be assigned and entail the abolition of the present reference to generally accepted accounting principles as defined by AA. The time of chargeability of output tax shall, under the general rule, coincide with the time of the chargeable event. This applies to cash transactions, applications and imports. In other cases the use of an invoice date method is proposed. This will mean that the output tax shall, in principle, be chargeable for the period in which the invoice is issued. As previously, special rules shall apply to advance



payments and intra-Community acquisitions. The right to deduct input tax shall, following the proposals, arise at the time when the deductible tax becomes chargeable. This is a change from the present regulations and entails an adjustment to the reciprocity requirements made by the Directive. This adaptation of the accounting provisions to the Directive will lead to the abandoning of several special provisions relating to accounting procedures for value added tax. The proposals will also lead to certain resultant changes in other administrative provisions.

### **Consequences and entry into force**

The Committee's proposal to abolish the special regulation concerning the reporting of advance payments and payments on account in conjunction with construction and building contracts is estimated to mean a one-time increase in central government revenues of some SEK 350 million.

In other respects, the proposals can be expected – on aggregate – to have positive effects for the central government in the form of both higher revenues and, after an initial information campaign, lower administrative costs.

The Committee does not propose any date for entry into force. The principal reason for this is that the proposals should be introduced en bloc and their introduction should be preceded by relatively extensive public information measures.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund till EG:s mervärdesskatteregler

Fördraget om upprättande av den Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) innehåller ett särskilt kapitel om skatter – artikel 90–93 EG (tidigare artikel 95–99 i EG-fördraget). I artikel 93 åläggs rådet att besluta om harmonisering av de indirekta skatterna i den utsträckning detta är nödvändigt för att den inre marknaden skall fungera. EG har förbundit sig att införa ett gemensamt mervärdesskattesystem. Målet är att utforma ett system som är väl anpassat till den inre marknaden och som fungerar på samma sätt inom Europeiska unionen som inom ett land.

De indirekta skatterna på varor och tjänster har stor betydelse inom den gemensamma marknaden och utgör dessutom underlag för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Sedan mervärdesskattesystemet gjordes obligatoriskt i EG:s medlemsstater år 1967, har en successiv samordning av staternas mervärdesskattesystem genomförts genom en rad direktiv. De viktigaste reglerna finns i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund<sup>1</sup> (det sjätte mervärdesskattedirektivet), som beslutades år 1977. Direktivet har därefter utökats och ändrats på flera punkter, särskilt inför genomförandet av den inre marknaden år 1993. Till följd av att kommissionens förslag om ett gemensamt mervärdesskattesystem inte kunde antas före den 1 januari 1993, antogs en övergångsordning i avvaktan på ett slutligt system.

År 1996 lade kommissionen fram ett arbetsprogram "Ett gemensamt momssystem – ett program för den inre marknaden" (KOM [1996] 328 slutlig). Enligt detta skulle dels det nuvarande europeiska mervärdesskattesystemet arbetas om och moderniseras, dels

---

<sup>1</sup> EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1, Specialutgåva Område 9 Volym 1 s. 28.

ursprungsprincipen införs. Ursprungsprincipen innebär att beskattning sker i det land där försäljning äger rum. Programmet uppfattades som alltför ambitiöst och kontroversiellt. Det fortsatta arbetet riktades därför i stället in på att modernisera och förenkla det sjätte mervärdesskattedirektivet. Övergångsordningen gäller därför fortfarande.

I sin strävan att förbättra den inre marknadens funktion på kort sikt har kommissionen utarbetat en ny strategi i tre etapper (KOM [2000] 348 slutlig)<sup>2</sup>. Strategin är inriktad på fyra huvudsakliga målsättningar. Dessa är förenkling och modernisering av befintliga regler, en mer enhetlig tillämpning av befintliga bestämmelser och ett genomförande av det administrativa samarbetet utifrån nya förutsättningar. Det övergripande målet, ett gemensamt mervärdesskattesystem baserat på ursprungsprincipen, kvarstår emellertid på längre sikt.

Enligt kommissionens meddelande (KOM [2001] 260 slutlig)<sup>3</sup> har redan framlagda förslag setts över i enlighet med denna nya strategi. Nya förslag har lagts fram och ytterligare förslag kommer att avges. Detta har resulterat i att rådet antagit direktivförslag avseende avskaffandet av skatteombud<sup>4</sup>, lägsta grundskattesats för mervärdesskatt<sup>5</sup>, fakturering<sup>6</sup> och mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg<sup>7</sup>. Det har också lett till en politisk överenskommelse i rådet beträffande förslaget om en förbättring av det ömsesidiga biståndet vid indrivning<sup>8</sup>. Vidare har ett åtgärdsprogram antagits. Enligt programmet avser kommissionen att fortsätta sitt arbete med de kvarvarande för-

<sup>2</sup> Meddelande från kommissionen till Rådet och Europaparlamentet – Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden.

<sup>3</sup> Meddelande från kommissionen till Rådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén "Skattepolitiken i Europeiska Unionen - Prioriteringar för de kommande åren".

<sup>4</sup> Rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt (EGT L 269, 21.10.2000, s. 44).

<sup>5</sup> Rådets direktiv 2001/41/EG av den 19 januari 2001 om ändring, vad gäller den tidsperiod som grundskattesatsen för mervärdesskatt skall tillämpas, av sjätte direktivet (77/388/EEG) beträffande det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT L 22, 24.1.2001, s. 17).

<sup>6</sup> Rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (EGT L 15, 17.1.2002, s. 24).

<sup>7</sup> Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (EGT L 128, 15.5.2002, s. 41).

<sup>8</sup> KOM (2001) 294 om förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT C 270, 25.09.2001, s. 96).

slagen (ändring av mervärdesskattekommitténs status<sup>9</sup> samt avdragsrätt och det åttonde direktivet<sup>10</sup>), liksom att lägga fram nya förslag, i första hand omarbetningen av det sjätte mervärdesskatte-direktivet, om platsen för varuleveranser och om resebyråer. Det sistnämnda förslaget har numera lagts fram<sup>11</sup>.

I kommissionens strategi från år 2000 har vidare angetts att ytterligare prioriteringsområden skall utvärderas och kartläggas. Som möjliga framtida prioriteringar anges där bl.a. behandling av subventioner, offentliga myndigheter, verksamheter av allmänt intresse, de ordningar som tillämpas på små och medelstora företag och uppföljning av vissa domar av de Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen).

Ett led i förenklingsarbetet är kommissionens pågående arbete med att konsolidera och strukturellt arbeta om det sjätte mervärdesskattedirektivet. Tanken är att direktivet skall konsolideras med hittills antagna femton ändringsdirektiv för att bli mer lättillgängligt. Direktivtexten skall arbetas om så att nuvarande gräns mellan permanenta bestämmelser och övergångsordning suddas ut. Dessutom skall onödiga bestämmelser tas bort och en viss utjämning ske mellan språkversionerna. Omarbetningen skall i princip inte medföra några materiella förändringar av direktivets bestämmelser. Om förslaget antas innebär detta att det sjätte mervärdesskattedirektivet formellt sett upphör att gälla och ersätts av ett nytt direktiv.

## 1.2 Det sjätte mervärdesskattedirektivet

Den centrala rättsakten inom mervärdesbeskattningen utgörs av det sjätte mervärdesskattedirektivet. Det system som utvecklats till följd av det sjätte mervärdesskattedirektivet syftar till att beskatta all ekonomisk aktivitet<sup>12</sup> på ett helt neutralt sätt genom en allmän skatt som är avsedd att träffa konsumtion av varor och tjänster.

I det sjätte mervärdesskattedirektivet ges bindande anvisningar till medlemsstaterna för hur deras mervärdesskattelagstiftning skall vara utformad i olika avseenden. Av EG-domstolens praxis framgår att harmoniseringen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt är

---

<sup>9</sup> KOM (1997) 325.

<sup>10</sup> KOM (1998) 377.

<sup>11</sup> KOM (2002) 64.

<sup>12</sup> I den svenska versionen av direktivet används uttrycket "ekonomisk verksamhet", se avsnitt 1.7.

total. Direktivet reglerar således vilka transaktioner som faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde och vad som ligger utanför tillämpningsområdet ("out of scope").

I portalparagrafen, artikel 2, anges att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en beskattningsbar person<sup>13</sup> i denna egenskap (artikel 2.1). Skatt skall även tas ut vid import av varor (artikel 2.2). Vidare skall enligt den särskilda övergångsordningen skatt tas ut vid vissa varuförvärv som görs vid handel inom EG, s.k. gemenskapsinterna förvärv (artikel 28a.1). Dessa bestämmelser kan sägas reglera avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt genom angivande av de beskattningsgrundande händelserna.

Direktivet reglerar inte mervärdesskatten i dess helhet utan vissa frågor lämnas helt eller delvis till medlemsstaternas bestämmande. Enklare uttryckt talar direktivet om för medlemsstaterna för vilka transaktioner mervärdesskatt skall tas ut, var, när och hur detta skall ske samt vem som skall betala in skatten. Dessa frågor besvaras på nedan beskrivet sätt vad avser de permanenta bestämmelserna.

*Vad* som skall beskattas, dvs. vilka transaktioner som skall bli föremål för mervärdesskatt, bestäms i huvuddrag enligt följande. Direktivets tillämpningsområde avgränsas territoriellt genom en definition av medlemsstaternas, gemenskapens och tredje lands territorium (artikel 3). En ytterligare avgränsning sker genom att transaktionerna skall äga rum inom ramen för en ekonomisk aktivitet som bedrivs självständigt av en beskattningsbar person i denna egenskap (artikel 4). Sådan aktivitet som bedrivs av offentlig-rättsligt organ i dess egenskap av myndighet faller utanför direktivets tillämpningsområde, om det inte leder till konkurrensnedvridning av viss betydelse (artikel 4.5). Vidare anges vad som avses med leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och import (artikel 5–7) – dvs. de beskattningsbara transaktionerna<sup>14</sup>. För att mervärdesskatt skall tas ut krävs enligt artikel 2 också att leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster sker mot vederlag (artikel 11). Av hänsyn till allmänintresset undantas dock transaktioner i samband med vissa angivna aktiviteter inom sjukvård, socialt arbete, utbildning, idrott, kultur och ideell verksamhet

<sup>13</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "skattskyldig person", se avsnitt 1.7.

<sup>14</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "skattepliktiga transaktioner", se avsnitt 1.7.

m.m. från skatteplikt (artikel 13 A). Övriga undantag från skatteplikt rör bl.a. fastighets- och försäkringstransaktioner samt finansiella transaktioner (artikel 13 B), viss import, export och vissa transaktioner i samband med internationell godstrafik (artikel 14–16).

*Var* transaktionerna skall anses ha ägt rum dvs. i vilka fall de skall anses utförda inom landet regleras i artiklarna 8 och 9.

*När* transaktionerna skall anses ha ägt rum, tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen<sup>15</sup> respektive skattens utkrävbarhet<sup>16</sup>, regleras i artikel 10. Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen anger när systemet s.a.s. slår till och skall tillämpas tillsammans med föreskrifter om redovisning, rapportering, deklaration och betalning av skatt. Den tidpunkt när skatten blir utkrävbar har betydelse för när skatten med anledning av en transaktion skall redovisas och ingående skatt får dras av. Rätt att göra avdrag för ingående skatt tillkommer regelmässigt beskattningsbara personer för aktivitet som hänför sig till skattepliktiga transaktioner (artikel 17).

*Hur* beskattningen skall gå till regleras bl.a. genom bestämmelser om vad som utgör beskattningsunderlag (artikel 11), vilka skattesatser som skall respektive får tillämpas (artikel 12), rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt (artikel 17–20) och redovisning av utgående skatt (artikel 22).

*Vem* som ansvarar för inbetalning av skatten anges i artikel 21. De krav som skall ställas på dessa personer i fråga om lämnande av uppgifter, registrering, redovisning, fakturering m.m. följer av artikel 22–23. Dessa krav gäller även för beskattningsbara personer i allmänhet.

Direktivet ger möjlighet till förenklade förfaranden för små företag samt vid omsättning av jordbruksprodukter. Vidare gäller speciella regler för resebyråer, begagnade varor, konstverk, samlarföremål, antikviteter och investeringsguld (artikel 24–26).

Under vissa förutsättningar kan rådet besluta att en medlemsstat får införa bestämmelser som avviker från direktivet i syfte att förenkla skatteuttaget eller förhindra vissa former av skattefusk och skatteundandragande (artikel 27).

Direktivet innehåller dels bestämmelser av permanent natur (artikel 1–27 och 29–33a), dels övergångsbestämmelser som tillåter

<sup>15</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "skattskyldighetens inträde", se avsnitt 1.7.

<sup>16</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "uttag av skatt", se avsnitt 1.7.

att enskilda medlemsländer behåller vissa avvikelser från de generella reglerna (artikel 28 jämte bilagorna E, F och G) och dels den särskilda övergångsordningen (artikel 28a–28p). Under en övergångsperiod får medlemsstaterna enligt artikel 28 behålla vissa avvikelser i fråga om skattesatser, undantag från skatteplikt och avdragsrätt. Den särskilda övergångsordningen, som trädde i kraft i samband med förverkligandet av den inre marknaden den 1 januari 1993, reglerar handeln mellan medlemsstaterna och innehåller förändringar av de permanenta bestämmelserna. Handeln mellan ett medlemsland och ett icke medlemsland regleras i princip även under övergångsordningen genom de permanenta regler som omfattar sådan handel. Tillämpningen av övergångsreglerna förlängs automatiskt framåt i tiden så länge inga beslut om nya regler fattats.

Till följd av det konsolideringsarbete som för närvarande pågår inom kommissionen kan artikelindelningen komma att ändras. Avsikten med nämnda arbete är emellertid inte att ändra principerna för mervärdesbeskattningen eller att åstadkomma några materiella förändringar.

### 1.3 Sveriges förpliktelser enligt anslutningsakten

Från dagen för Sveriges anslutning till EU är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av institutionerna dessförinnan bindande. Bestämmelserna skall tillämpas på de villkor som anges i fördragen och anslutningsakten (artikel 2 i anslutningsakten).

På mervärdesskattens område består EG-lagstiftningen främst av ett antal direktiv, som efter ett lands anslutning anses vara riktade även till den nya medlemsstaten. Direktiv binder de medlemsstater till vilka de riktar sig beträffande det resultat som skall uppnås. För att direktivet skall bli gällande på det nationella planet måste verkställighetsåtgärder vidtas genom nationell lagstiftningsprocess. Medlemsstaterna har därvid frihet att bestämma tillvägagångssätt och medel för att uppnå det resultat som anges i direktivet. Tanken är emellertid att direktivets regler skall tillämpas på samma sätt i samtliga medlemsländer.

Även om medlemsstaterna har olika grad av valmöjlighet vad gäller genomförandet av direktiv, kan vissa direktivbestämmelser åberopas av dem som påverkas av direktivet under förutsättning att

bestämmelsens innehåll är ovillkorligt och tillräckligt klart (s.k. direkt effekt). Direkt effekt innebär att en viss bestämmelse leder till en särskild rättighet för den enskilde individen gentemot staten (jfr EG-domstolens avgörande i mål 8/81, Ursula Becker).

Nationella regler skall tolkas i enlighet med direktivets lydelse och syfte, så långt detta är möjligt under den nationella rättsordningen (s.k. EG-konform tolkning). Detta gäller oavsett om de nationella reglerna antagits före eller till följd av direktivet. Skyldigheten att tillämpa en EG-konform tolkning, som omfattar såväl medlemsstaternas domstolar som tillämpande myndigheter, följer av samarbetsförpliktelsen i artikel 10 EG (tidigare artikel 5 i EG-fördraget).

För en anpassning till EG:s regelverk, *l'aquis communautaire*,<sup>17</sup> räcker det emellertid inte med att enbart genomföra de befintliga direktiven på mervärdesskatteområdet. Också EG-domstolens avgöranden bör analyseras och, om det visar sig nödvändigt, leda till korrigeringar i den nationella lagen och dess tillämpning.

EG-domstolens domar är visserligen *in casu* avgöranden men har ändå stor betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EG-rätten. Domarna på mervärdesskatteområdet avser i princip två måltyper, dels förhandsavgöranden till följd av att nationella domstolar ställt frågor beträffande tolkningen av olika EG-rättsliga bestämmelser, dels fördragsbrottstalan som väcks av kommissionen mot enskilda medlemsländer. Vid en analys av domstolens avgöranden måste man beakta att EG-domstolen i princip endast besvarar den nationella domstolens frågor och att den är bunden av hur kommissionen har utformat sin talan. Detta kan emellanåt leda till att vissa tolkningsproblem blir lösta endast till viss del.

### 1.3.1 EG-domstolens uttolkning av EG-rätten

I avsaknad av regelrätta förarbeten uttolkar EG-domstolen betydelsen av en bestämmelse med utgångspunkt i dess ordalydelse. Därvid måste en jämförelse göras mellan samtliga språkversioner, eftersom såväl EG-fördragen som sekundärrätten är autentiska på alla de elva officiella språken. Enligt EG-domstolens praxis kan den formulering som används i en språkversion av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av

---

<sup>17</sup> Vilket inbegriper grundfördrag, sekundär lagstiftning, rättsliga beslut av gemenskapens institutioner, tillkännagivanden och resolutioner av dessa institutioner m.m.



denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner, eftersom detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten. I händelse av skillnader mellan olika språkversioner och vid andra oklarheter, tolkar domstolen bestämmelsen i fråga mot bakgrund av dess syfte, ändamål och logiska uppbyggnad samt sedd i sitt rättsliga sammanhang.

När det gäller direktiv framgår dess syften tydligast av ingressen (den s.k. preambeln). De i ingressen preciserade syftena återkommer ofta i EG-domstolens utförliga motiveringar. Jämfört med traditionell tolkning av svensk skatterätt tillmätas bestämmelsernas bakomliggande syfte större betydelse. Detta kallas att man tolkar bestämmelserna utefter deras inneboende logik ("l'effet utile"). Se t.ex. domarna i mål 107/84 Kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland (posttjänster), 353/85 Kommissionen mot Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland (sjukvård), 122/87 Kommissionen mot Republiken Italien (veterinärtjänster) och C-149/97 the Institute of the Motor Industry (fackligt syfte).

Direktivets bestämmelser tolkas även mot bakgrund av själva fördraget. Detta innebär bl.a. att kraven på fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital beaktas. Vidare får ingen diskriminering ske av fysiska eller juridiska personer på grund av deras nationalitet.

### 1.3.2 Rättsprinciper i mervärdesskattemål

En av de grundprinciper som mervärdesskattesystemet vilar på är neutralitet, på så sätt att likvärdiga varor beskattas lika mycket inom varje land, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är (se domen i mål 89/81, Hong-Kong Trade, p. 6). Denna grundprincip belyser den beskattningsbara personens<sup>18</sup> roll och skyldigheter i den mekanism som har införts för uppbörd av mervärdesskatt. De beskattningsbara personerna belastas inte av mervärdesskatt, men är tvungna att i varje led av den produktions- och distributionsprocess som föregår det slutliga beskattningsskedet uppbära skatt för skatteförvaltningens räkning, oavsett hur många transaktioner som sker i kedjan. För att garantera att mekanismen är fullständigt neutral i förhållande till de beskattningsbara personerna föreskriver det sjätte mervärdesskattedirektivet ett avdragssystem för att de inte skall belastas oskäligt av mervärdes-

<sup>18</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "skattskyldig person", se avsnitt 1.7.

skatt. Mervärdesskattesystemet är nämligen avsett att belasta den slutlige konsumenten. För att mervärdesskatten inte skall bli en kostnad för beskattningsbara personer skall reciprocitet föreligga mellan säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt på en transaktion. *Reciprocitetsprincipen* innebär dels att den utgående skatten för en säljare skall korrespondera med den ingående skatten för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående skatt inträder samtidigt som den utgående skatten blir utkrävbar<sup>19</sup>.

EG-domstolen tillämpar vid sin tolkning även vissa allmänna rättsgrundsatser och beaktar de principer på vilka Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna grundar sig.<sup>20</sup> Dessa allmänna rättsgrundsatser eller principer är givetvis också sådana som bör beaktas av medlemsstaterna när de väljer hur de skall införliva exempelvis direktiv. Även kravet på en enhetlig beräkningsgrund i medlemsstaterna är stort, inte minst beroende på att de samlade beskattningsunderlagen, med vissa justeringar ligger till grund för gemenskapens egna intäkter.

Som exempel på principer som EG-domstolen har hänvisat till i mål avseende mervärdesskatt kan nämnas följande.

Proportionalitetsprincipen, vilken innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som krävs för att uppnå dess syfte (domen i mål C-286/94 m.fl. Garage Molenheide BVBA, p. 46–47). Principen om rättssäkerhet och förutsebarhet, vilken medför t.ex. att beskattningsbara personers rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträffat efter skatteförvaltningens beslut om skattestatus (domen i mål C-110/94 INZO, p. 21). Likabehandlingsprincipen enligt vilken jämförbara situationer inte får behandlas olika såvida det inte finns sakliga skäl för en sådan särbehandling (domen i mål 215/85 BALM, p. 23). Skatteneutralitetsprincipen, vilken ger uttryck för konkurrenshänsyn och innebär att all ekonomisk aktivitet skall beskattas på ett helt neutralt sätt. Nämnade princip utgör bl.a. hinder för att liknande och således konkurrerande varor behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Härav följer att nämnda produkter skall belastas med en enhetlig skattesats (domen i mål C-481/98 Kommissionen mot Frankrike, p. 22) och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster skall behandlas lika (domen i mål C-216/97 Gregg, p. 20). Skatteneutralitetsprincipen medför vidare att åtskillnad inte

<sup>19</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "uttag av skatt", se avsnitt 1.7.

<sup>20</sup> Detta har kodifierats i Fördraget om Europeiska Unionen artikel F2.

får göras i beskattning mellan lagliga och olagliga transaktioner, auktoriserade och icke auktoriserade subjekt eller stora och små belopp, utan att det finns stöd härför i direktivet (domarna i mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd, C-283/95 Karlheinz Fischer p. 22 f, C-349/96 Card Protection Plan Ltd p. 15, C-455/98 Kaupo Salumets m.fl.).

### 1.3.3 De gemenskapsrättsliga begreppens betydelse

Kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i alla medlemsstater har lett till att vissa begrepp har fått gemenskapsrättsliga definitioner. Nationella definitioner skulle motverka direktivets syfte, nämligen ett gemensamt mervärdesskattesystem. Innebörden av dessa s.k. gemenskapsrättsliga begrepp (på engelska: community concepts and terminology) har i regel växt fram genom EG-domstolens praxis.

Vissa av begreppen definieras dock redan i direktivet. Detta gäller t.ex. vad som avses med beskattningsbar person och ekonomisk aktivitet (artikel 4), beskattningsbara transaktioner (artikel 5–7)<sup>21</sup>, den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet (artikel 10)<sup>22</sup> samt beskattningsunderlag (artikel 11). Dessa begrepp kan sägas utgöra några av "hörnstenarna" i mervärdesskattesystemet. Även övergångsbestämmelserna (artikel 28a–p) innehåller vissa definitioner. Såväl de grundläggande begreppen som andra av direktivets begrepp har uttolkats och definierats ytterligare av EG-domstolen.

Det är uppenbart att direktivets syfte skulle motverkas om betydelsen av t.ex. "beskattningsbar transaktion" skiftade från en medlemsstat till en annan (domen i mål C-291/92 Dieter Armbrrecht). Detta är ett av skälen till att ha gemensamma, europeiska definitioner för vissa begrepp. De gemenskapsrättsliga begreppen har även betydelse för undvikande av icke- respektive dubbelbeskattning (se t.ex. domen i mål C-60/96 Kommissionen mot Frankrike) och i lagvalssituationer (se t.ex. domen i mål C-68/92 Kommissionen mot Frankrike, p. 14).

Ett av direktivets övergripande mål är att skapa en enhetlig skattebas. Det ligger därför i gemenskapens intresse att undantagen

<sup>21</sup> I direktivets svenska version används uttrycket skattepliktiga transaktioner, se avsnitt 1.7

<sup>22</sup> I direktivets svenska version används uttrycken skattskyldighetens inträde och uttag av skatt, se avsnitt 1.7.

från skatteplikt tolkas på samma sätt i alla medlemsstater. Undantagen i artikel 13 begränsar skattebasen och därmed även underlaget för uttag av medlemsstaternas bidrag till gemenskapens budget. Undantagen skall enligt EG-domstolens praxis tolkas restriktivt. Några nationella undantag från direktivets tillämpningsområde accepteras inte. Detta gäller även om underlaget för nämnda bidrag inte påverkas av den nationella avvikelserna (domen i mål 203/87, Kommissionen mot Italien).

De gemensamma europeiska reglerna på mervärdesskatteområdet skall vara självständigt utformade. Terminologin i nationella lagar som reglerar mervärdesskatten bör därför lämpligen vara självständig i förhållande till terminologin i annan nationell lagstiftning. Detta gäller under förutsättning att det sjätte mervärdesskattedirektivet inte anger att den nationella rätten skall vara vägledande vid tolkningen av vissa begrepp.

#### 1.3.4 De svenska undantagen enligt anslutningsakten

Det svenska mervärdesskattesystemet skall anpassas till EG:s regelverk, även där detta är av övergångskaraktär. Vissa begränsningar i denna skyldighet följer emellertid av anslutningsakten. Fram till dess gemenskapsbestämmelser antas i detta hänseende får Sverige tillämpa vissa förenklade förfaranden för små och medelstora företag, förutsatt att bestämmelserna står i överensstämmelse med EG-fördraget, särskilt artikel 90 och 91 EG (tidigare artikel 95 och 96). Under övergångsperioden får Sverige vidare tillåta skattebefrielse med återbetalning av i tidigare led erlagd skatt för tidningar, försäljning av läkemedel till sjukhus, receptbelagda läkemedel och framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning. Slutligen får Sverige, så länge som någon av de tidigare medlemsstaterna har sådana skattebefrielser, från skatteplikt undanta följande transaktioner: vissa tjänster som utförs av författare, konstnärer och artister, inträde till sportevenemang, tillhandahållande av nyuppförda byggnader och mark för bebyggelse samt passagerartransporter.

## 1.4 Svenska anpassningsåtgärder

Redan när förordningen om mervärdesskatt infördes år 1968 beaktades i viss mån utvecklingen inom den Europeiska Ekonomiska Gemenskapen (EEG) och det första och andra mervärdesskattedirektivet. De ändringar som genomfördes i den svenska mervärdesskattelagstiftningen i samband med den s.k. skattereformen under åren 1990–1991 åstadkom en i princip enhetlig och generell beskattning av all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster och innebar en långtgående anpassning till EG:s regler om skattebasen. Genom den nya mervärdesskattelagen (ML), som trädde i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:200), infördes ändringar i systematiskt hänseende som närmade de inhemska mervärdesskattereglerna ytterligare till EG:s system.

Den 1 januari 1995 ändrades ML ånyo genom en mera teknisk anpassning av reglerna inför Sveriges EU-inträde (SFS 1994:1798). Bl.a. infördes regler om gemenskapsinterna förvärv och gjordes ytterligare anpassningar i fråga om skattebasen, skattesatserna samt avdrags- och återbetalningsreglerna. Därutöver infördes de särskilda reglerna om uttagsbeskattning. Från den 1 november 1995 infördes nya regler om vinstmarginalbeskattning för handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter samt ett särskilt system för resebyråer m.fl. (SFS 1995:700). Vidare infördes nya redovisningsregler (SFS 1995:1207) från och med den 1 januari 1996. Betydande förändringar inom utbildnings-, kultur- och idrottsområdet infördes den 1 januari 1997 (SFS 1996:1327) och den 1 juli 1998 infördes en möjlighet till gruppregistrering för vissa företag (SFS 1998:346). Därutöver har reglerna om mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastighet setts över (SFS 2000:500 omtryck).

Under senare år har ML även ändrats till följd av ändringar i det sjätte mervärdesskattedirektivet, såsom det andra förenklingsdirektivet 95/7/EG och direktiv 98/80/EG (investeringsguld), 99/59/EG (omsättningsland för telekommunikationstjänster) och 2000/65/EG (bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt). Slutligen har ML genomgått vissa redaktionella förändringar varjämte ändringar skett av skattesatserna. Förfarandereglerna har flyttats till skattebetalningslagen (SFS 1997:483).

## 1.5 Behov av att ytterligare anpassa de svenska reglerna och utredningens uppdrag

ML är till följd av de åtgärder som redan vidtagits i princip harmoniserad med EG:s gemensamma mervärdesskatteregler. Vissa skillnader föreligger dock vad gäller strukturen i de olika regelsystemen. Frågor som har samband med framförallt skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet regleras sålunda på olika sätt i det sjätte mervärdesskattedirektivet och i ML. I ML är begreppet yrkesmässig verksamhet knutet till bestämmelser avseende näringsverksamhet i inkomstskattelagen (IL). Denna koppling medför att ML:s begrepp yrkesmässig verksamhet måste tolkas utifrån en bedömning av om verksamheten utgör näringsverksamhet enligt IL. Detta kan medföra svårigheter vid en EG-konform tolkning av ML:s bestämmelser. Andra termer och företeelser i ML som har samband med skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet och som vid en jämförelse med motsvarande EG-regler visat sig ibland kunna få en inte helt självklar översättning är omsättning, näringsidkare och utländsk företagare. Den i vissa avseenden bristande överensstämmelsen i fråga om begrepp mellan ML och det sjätte mervärdesskattedirektivet kan givetvis försvåra tolkningen av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar och tillämpningen av dessa på svenska förhållanden. Till följd härav har en ytterligare översyn av ML:s regler i syfte att uppnå bättre överensstämmelse med direktivet ansetts nödvändig.

I utredningens direktiv (dir. 1999:10) anges att de bestämmelser i ML skall ses över som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet. Utredaren skall redovisa de skillnader som finns mellan det sjätte mervärdesskattedirektivet och ML samt analysera vilka effekter olikheterna har. Vidare skall förslag lämnas till förändringar i ML i syfte att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med direktivet. Målsättningen skall därvid främst vara att föreslå förändringar som medför att termer och regler skapas i ML som har en tydligare motsvarighet i direktivet. I denna del är utredaren oförhindrad att föreslå förändringar av termer och definitioner i ML som i övrigt ligger utanför uppdraget. Utredaren skall även redovisa vilka effekter skillnaderna mellan ML och EG:s regler avseende skattskyldighet och anknytningen till yrkesmässig verksamhet har för de grupper som särskilt undantas från skattskyldighet i 4 kap. ML, såsom offentliga organ (stat och kommun),

utländska företag, ideella föreningar och registrerade trossamfund. Om det visar sig lämpligt skall ändringar föreslås i reglerna om skattskyldighet för nämnda grupper. Utredaren skall undersöka om de nuvarande reglerna avseende ideella föreningar ger upphov till snedvridningar i konkurrenshänseende och lämna förslag till lagändringar som anses nödvändiga. I detta sammanhang skall även de särskilda skattepliktsbestämmelserna avseende periodiska medlemsblad, personaltidningar, organisationstidskrifter, program och kataloger ses över. Utredaren skall också överväga om det är lämpligt att införa de särskilda mervärdesskatteregler för mindre företag som Sverige genom anslutningsfördraget getts möjlighet att tillämpa.

Utredningen har genom tilläggsdirektiv (dir. 2001:49) fått i uppdrag att analysera det regelsystem i mervärdesskattelagstiftningen som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningskyldighet inträder. Utredaren skall redovisa hur regleringen i ML och skattebetalningslagen (1997:483) förhåller sig till motsvarande EG-rättsliga regler och bedöma i vilken utsträckning det behövs förändringar av nuvarande system. I likhet med det ursprungliga uppdraget tar tilläggsuppdraget främst sikte på att i den svenska mervärdesskattelagstiftningen skapa tydligare motsvarigheter till direktivets bestämmelser, här i fråga om de tidpunkter som skall gälla för den beskattningsgrundande händelsen (närmast skattskyldighetens inträde enligt ML) och för redovisning av såväl utgående som ingående skatt. Inom ramen för tilläggsuppdraget skall utredningen även ta ställning till en framställning om vissa lagändringar som RSV har gett in till Finansdepartementet (Fi2000/3956).

En total teknisk översyn av ML skulle givetvis kunna leda till en bättre överensstämmelse rent strukturellt mellan ML och direktivet. Detta skulle i och för sig vara värdefullt men ligger utanför utredningens uppdrag. Det inom kommissionen pågående konsolideringsarbetet vad gäller det sjätte mervärdesskattedirektivet (se avsnitt 1.1), kan inte bedömas påverka den anpassning till direktivet som utredningen föreslår.

De ursprungliga direktiven tar inte sikte på en direkt materiell förändring av ML. Uppdraget är i stället att lämna förslag till förändringar av sådana begrepp i ML som kanske utan att stå i egentlig konflikt med gemenskapens mervärdesskatteregler är så utformade att de försvårat en tolkning och tillämpning av EG-rätten. Det viktigaste har därvid bedömts vara att, med utgångs-

punkt i direktivets regler, i ML skapa tydlighet i fråga om vem som skall ses som skattesubjekt och vilka rättigheter och skyldigheter som skall knytas till detta subjekt. Någon materiell översyn av nämnda rättigheter och skyldigheter har inte gjorts, utom när det gäller de frågor om redovisning av skatt som omfattas av det tilläggsuppdrag som utredningen har fått. Givetvis kan det inte uteslutas att förtydligandena av bestämmelserna om skattesubjekten kan medföra förändringar också materiellt. Den övergripande målsättningen i arbetet har varit att förbättra förutsättningarna för en tolkning och tillämpning av ML i konformitet med direktivet. De allmänna rättsgrundsatser och principer som redovisats i avsnitt 1.3.2 har varit vägledande för utredningens arbete.

## 1.6 Utredningens arbete

Utredningen har i sitt arbete beaktat den lagstiftning och domstolspraxis som gäller per den 1 juni 2002. Utredningen har sammanträffat med tjänstemän vid EG-kommissionens enhet för indirekt beskattning och diskuterat innebörden av EG:s regler. Vidare har en skriftlig förfrågan sänts till övriga medlemsländer i syfte att få information om hur respektive land avgränsar skattesubjekten i mervärdesskattehänseende och hur man behandlar ideell verksamhet när det gäller mervärdesskatt. En fråga har dessutom ställts om tillämpning av direktivets möjligheter till undantag för små företag.

När det gäller frågan om ideell verksamhet har utredningen genomfört en enkätundersökning. Resultatet av enkäten har utgjort underlag för kartläggningen av omfattningen av konkurrensproblemen. I inledningsskedet av utredningsarbetet har en referensgrupp bildats bestående av företrädare för 14 centrala organisationer inom det svenska föreningslivet. Sammanträffanden med deltagarna i referensgruppen har ägt rum vid fyra tillfällen. Referensgruppen har bl.a. getts möjlighet att framföra synpunkter på den kartläggning av konkurrensproblem som utredningen genomfört, liksom enkäten till ideella föreningar. Det samråd med arbetsgruppen om den sociala ekonomin och dess utveckling som föreskrivits i utredningens direktiv har inte kommit till stånd på grund av att gruppens arbete avslutades under år 1999.

Under arbetets gång har utredningen haft kontakt med ytterligare ett antal intressenter.



## 1.7 Framställningar

Genom beslut av regeringen den 21 oktober 1999 har följande framställningar överlämnats till utredningen.

*Jönköpings kommun* har i en skrivelse den 24 mars 1997 hemställt att samtliga halkbanor oavsett verksamhetsform skall vara skyldiga att ta ut mervärdesskatt. Även s.k. allmännyttiga ideella föreningar skall således ta ut mervärdesskatt för tjänster avseende utbildning på halkbanor.

I skrivelse den 4 december 1997 hemställer *Riksskatteverket* att 4 kap. 1 § första stycket ML skall slopas.

I skrivelse den 10 februari 1998 hemställer *Ernst & Young AB* att begreppet utländsk företagare i 1 kap. ML (1994:200) ändras till utländsk näringsidkare.

Genom beslut av regeringen den 4 maj 2000 har följande framställning överlämnats till utredningen.

I skrivelse den 8 december 1999 har *Abrahamshult loge AB* begärt att beskattningen av tillträde till logdanser skall utredas av utredningen. Som skäl har bolaget angett att denna beskattning inte är konkurrensneutral. Bolaget anser att dess verksamhet beskattas för högt i förhållande till annan kulturell verksamhet och till verksamhet som bedrivs av ideella föreningar.

Genom beslut av regeringen den 12 oktober 2000 har följande framställningar överlämnats till utredningen.

*Riksskatteverket* har i en skrivelse den 4 maj 1999 begärt att ML skall ändras så att kommunalförbund vid mervärdesbeskattningen likställs med kommuner.

I en skrivelse den 22 februari 2000 har *Nacka Utstakning AB* begärt att frågan om konkurrensneutralitet vid mervärdesbeskattningen av omsättning som ingår som led i myndighetsutövning skall ses över.

Genom beslut av regeringen den 28 juni 2001 har följande framställning överlämnats till utredningen.

*Riksskatteverket* har i en skrivelse den 23 oktober 2000 bl.a. begärt ändringar i det regelsystem i ML som styr vid vilken tidpunkt skattskyldighet och redovisningsskyldighet för mervärdeskatt inträder.

Genom beslut av regeringen den 25 april 2002 har följande framställningar överlämnats till utredningen.

I skrivelse den 1 oktober 1998 tar *KPMG International* upp frågan om beskattningstidpunkten för mervärdesskatt.

I en skrivelse den 20 september 1999 begär *Byggnadsentreprenörerna* att ML skall ändras så att skyldigheten att redovisa utgående mervärdesskatt på förskott och a conto-likvider som avser byggnads- och anläggningsentreprenader vid en fusion kan övertas av det vid fusionen övertagande bolaget. Byggnadsentreprenörerna begär vidare att det övervägs om motsvarande kan gälla generellt vid överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren.

I skrivelse den 29 juni 2000 tar *CA Monitor AB* upp frågan om tidpunkten för redovisning av ingående mervärdesskatt vid kreditimport. *CA Monitor AB* föreslår att rätten till avdrag för ingående skatt i sådana fall skall inträda tidigare än vad som föreskrivs i ML.

Till utredningen har kommit in skrivelser från *Tommie Berg* angående framställartjänster enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML.

Till utredningen har kommit in en skrivelse från *Praktisk Solidaritet* avseende ideella organisationers försäljning av begagnade varor som mottagits som gåva.

Till utredningen har kommit in en skrivelse från *Sveriges Tidskrifter* med en begäran om ändring av bestämmelserna om framställare i 3 kap. 19 § första stycket 2 mervärdesskattelagen.

Utredningen har överlämnat skrivelsen till Finansdepartementet, som behandlar frågan om en ändring av nämnda bestämmelse.

Till utredningen har kommit in en skrivelse från *Sveriges Byggindustrier* i vilken man motsätter sig Riksskatteverkets förslag om löpande redovisning av mervärdesskatt på a conto-likvider.

Till utredningen har kommit in en skrivelse från *Elektriska Installatörsorganisationen EIO, Plåtslageriernas Riksförbund och VVS-Installatörerna* i vilken man i första hand yrkar att bestämmelsen om uppskjuten redovisning av mervärdesskatt på förskotts- och a conto-likvider skall slopas. I andra hand yrkar man att regeln endast skall få tillämpas av allmännyttan i första ledet.

Utredningen har tagit del av framställningarna och vägt in synpunkterna tillsammans med övrigt utredningsmaterial. Framställningarna får anses besvarade genom förslagen i betänkandet.

## 1.8 Kapitelindelning

I de följande kapitlen föreslår utredningen en anpassning av ML:s begreppsapparat och regelsystem till det sjätte mervärdesskatte-direktivet och i första hand till begreppet "beskattningsbar person".

Begreppet beskattningsbar person och skillnaderna i förhållande till dess närmaste motsvarigheter i ML beskrivs i kapitel 2.

Begreppet beskattningsbar person spelar en central roll i direktivets systematik och regelsystem, något som för närvarande inte reflekteras i den svenska lagstiftningen. En anpassning till begreppet kräver överväganden och justeringar i ML:s definitioner, systematik och terminologi, vilket redovisas i kapitel 3.

Kapitel 4 inleds med en genomgång av EG:s respektive ML:s regler för ideell verksamhet. Härfter följer en jämförelse av de båda regelsystemen. Därefter redogörs för de olika problem som ML:s regler ger upphov till, däribland risken för konkurrensnedvridning. Kapitlet avslutas med utredningens bedömning samt överväganden och förslag.

Utredningens överväganden och förslag gällande de särskilda skattepliktsreglerna för vissa publikationer i 3 kap. ML finns i kapitel 5.

Mot bakgrund av övriga förslag har utredningen övervägt om det är lämpligt att införa de särskilda mervärdesskatteregler för mindre företag som Sverige genom anslutningsfördraget getts möjlighet att tillämpa. Överväganden och förslag om detta redovisas i kapitel 6.

I kapitel 7 föreslås en anpassning till direktivets bestämmelser om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen och redovisning av skatt.

I kapitel 8 redovisas förslagets ekonomiska effekter och en analys av de föreslagna reglernas effekter för små företag.

Kapitel 9 innehåller en författningskommentar till de ändringar i lagar och förordningar som utredningen föreslår.

Betänkandet innehåller slutligen ett antal bilagor. Utredningens direktiv finns i bilaga 1. Bilaga 2 innehåller en förteckning över de domar från EG-domstolen till vilka hänvisning görs i löptexten. I bilaga 3 återges rapporten avseende den genomförda enkätundersökningen om ideell verksamhet i sin helhet. De internationella jämförelser som gjorts beträffande behandlingen av ideell verksamhet och små företag har ställts samman i bilaga 4.

## 1.9 Terminologi

Vid genomförande av direktiv i den svenska lagstiftningen är huvudregeln att man vid den språkliga utformningen av enskilda regler inte utan skäl bör avvika från direktivets terminologi (jfr

Kommittéhandboken Ds 2001:1 s. 32f.). Språkbruket i de svenska föreskrifter som skall genomföra direktivet bör bygga på direktivets termer, ord och fraser. Härigenom minskar risken för att föreskrifterna oavsiktligt kommer att avvika från direktivets innehåll. Om språkbruket är likartat kan dessutom EG-domstolens avgöranden om hur direktivet skall tolkas ge bättre vägledning för tolkningen och tillämpningen av de svenska föreskrifterna. Ibland är det dock ändamålsenligt att de svenska föreskrifterna har ett något annat språkbruk än det som används i ett bakomliggande direktiv. Ett uttryckssätt som är tydligare och mer lättbegripligt för svenska läsare kan behövas, t.ex. för att undvika missuppfattningar i tillämpningen.

### 1.9.1 Den löpande texten

Vi har vid beskrivningen av direktivets regelsystem i löpande text valt att följa den svenska versionen av direktivet utom i fråga om vissa av de grundläggande begreppen, vilka redovisas närmare i nästa avsnitt.

Den svenska versionen stämmer visserligen inte alltid helt överens med övriga språkversioner. Vissa termer i den svenska versionen framstår också som otydliga och mindre lämpliga. Valet har emellertid stått mellan att följa den svenska versionen och att göra en sammanvägning av språkversionerna med ambitionen att använda en såväl språkligt som juridiskt korrekt terminologi. Nackdelen med en sammanvägd text är emellertid att det skulle leda till tre olika uppsättningar av termer, nämligen ML:s, direktivets svenska version och den sammanvägda versionen av direktivet. Mot bakgrund härav har vi för enkelhetens skull valt den svenska versionen.

Beskrivningen av de aktuella bestämmelserna i direktivet inleds med den svenska direktivtexten. I anslutning härtill görs anmärkningar till följd av oklarheter i terminologin eller när termerna avviker från vad som har använts i andra språkversioner. På detta sätt undviks alltför många avbrott i den löpande texten.

### 1.9.2 De grundläggande begreppen

Att anpassa ML:s begrepp så att de tydligare motsvarar direktivets begrepp medför att man måste välja benämning eller term för det anpassade begreppet. Antingen kan man låta den tidigare termen stå kvar och låta den beteckna ett delvis förändrat begrepp med en ny definition, eller så kan man följa direktivets terminologi. Om man väljer det senare alternativet står valet mellan att följa den svenska versionen av direktivet och att med hjälp av en sammanvägning av direktivets språkversioner försöka finna bra termer ur såväl språklig som juridisk synvinkel. Ett praktiskt exempel på detta är valet mellan termerna näringsidkare, skattskyldig person och beskattningsbar person.

Vi har valt det sistnämnda alternativet, dvs. att försöka finna bra termer från såväl språklig som juridisk synpunkt i de fall där direktivets svenska lydelse medför risk för missuppfattningar vid tillämpningen. Härigenom markeras också att fråga är om ett nytt begrepp som förs in i den svenska lagstiftningen och som gäller självständigt i förhållande till terminologin enligt annan lagstiftning, om inte annat anges. Sålunda används uttrycket "beskattningsbar person" i stället för direktivets svenska lydelse "skattskyldig person" även i den löpande texten. Uttrycket "ekonomisk aktivitet" ersätter vad som i direktivets svenska lydelse betecknas med "ekonomisk verksamhet". Uttrycken "tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen" och "skattens utkrävbarhet" ersätter vad som i direktivets svenska lydelse betecknas med "skattskyldighetens inträde" och "uttag av skatt". Eftersom skatten kan bli utkrävbar vid olika tidpunkten för olika slags transaktioner, har utredningen valt att beteckna den tidsmässiga preciseringen för redovisningstidpunkten.

För att särskilja de två olika betydelseerna av vad som i direktivets svenska lydelse kallas för "skattepliktiga transaktioner", använder vi uttrycken "beskattningsbara transaktioner" och "skattepliktiga transaktioner".

Utöver vad nu sagts föreslår vi även att vissa av ML:s termer byts ut i förtydligande syfte. Avsikten är dock inte att detta skall medföra några materiella förändringar.

En sammanställning av den av utredningen använda och förordade terminologin har gjorts i följande avsnitt. De överväganden som ligger bakom valet av terminologi framgår av respektive kapitel.

## 1.9.3 Sammanställning av termer

Ny term	Direktivets term på svenska, engelska och franska	Ersätter ML:s term	Betecknar
---------	---	--------------------	-----------

**Skattesubjekten:**

Beskattningsbar person	Skattskyldig person Taxable person Assujetti	Näringsidkare Skattskyldig	Skattesubjektet enligt föreslagen definition i 1a kap. ML.
Icke beskattningsbar juridisk person	Icke skattskyldig juridisk person Non-taxable legal person Une personne morale non assujettie	Juridisk person som inte är näringsidkare	Skattesubjekt som är juridisk person men inte beskattningsbar person enligt den föreslagna definitionen i 1 a kap. ML (t.ex. holdingbolag och myndigheter vid myndighetsutövning).
Icke beskattningsbar person	Icke skattskyldig person Non-taxable person Non assujetti	-	En person som inte är en beskattningsbar person enligt den föreslagna definitionen i 1 a kap. ML.
Beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet	Skattskyldig person som inte är etablerad inom landet Taxable person not established within the territory of the country Assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays	Utländsk företagare enligt 1 kap. 15 § ML	Skattesubjekt som inte kan anses etablerat inom landet, vilket enligt utredningens uppfattning innebär att subjektet inte uppfyller kriterierna i direktivets artikel 9.1.
Betalnings-skyldig person	Person som är skyldig att betala in skatt Person liable to pay value added tax Redevables de la taxe	Skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML	Den som är skyldig att betala skatten (oftast en beskattningsbar person) enligt 1 kap. 2 § ML.

Organisation utan vinstintresse	Organisation utan vinstintresse Non-profit-organization Organisme sans but lucratif	-	En organisation som inte systematiskt strävar efter att uppnå vinst.
Små företag	Småföretag Small undertaking Petite entreprise	-	En beskattningsbar person som uppfyller förutsättningarna för skattebefrielse enligt bestämmelserna i 9 d kap. ML.

**Transaktionerna:**

Transaktioner	Transaktioner Transactions Opérations	-	Alla transaktioner, såväl de som faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde och som regleras av ML respektive direktivet, som de som faller utanför (in och out of scope).
Beskattningsbara transaktioner	Skattepliktiga transaktioner Taxable transactions Opérations imposables	Närmast omsättning, gemenskaps-interna förvärv och import	Transaktioner som kan beskattas enligt artikel 5-7, dvs. tillhandahållande av varor och tjänster, import och GIF inbegripet transaktioner som undantas från skatteplikt.
Skattepliktiga transaktioner	Skattepliktiga transaktioner Taxable transactions Opérations taxées	Närmast skattepliktig omsättning, gemenskaps-interna förvärv och import	Beskattningsbara transaktioner som inte är undantagna från skatteplikt enligt direktivets artikel 13-16 respektive 3 kap. ML.

**Övrigt:**

Ekonomisk aktivitet	Ekonomisk verksamhet Economic activity Activité économique	-	Den aktivitet en person skall bedriva för att kunna betraktas som beskattningsbar person enligt huvudregeln.
Beskattningsgrundande händelse	-		Omsättning inom landet som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, import, gemenskapsinternt förvärv eller export, se förslag till 1 kap. 1 § ML.
Tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen	Skattskyldighetens inträde Chargeable event Fait générateur de la taxe	Närmast skattskyldighetens inträde enligt 1 kap. 3-5 §§	Den tidpunkt vid vilken den omständighet inträffar som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut, jfr artikel 10.1.a och förslag till 1 kap. 3 § ML.
Skattens utkrävbarhet = redovisningstidpunkten	Uttag av skatt Chargeability of tax Exigibilité de la taxe	Närmaste motsvarighet finns i bestämmelserna i 13 kap. ML	Att skatten blir utkrävbar innebär att skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige, jfr artikel 10.1 b. För den enskilde innebär detta att det vid denna tidpunkt (redovisningstidpunkten) uppstår en skyldighet att senare redovisa skatten i deklaration, se förslag till 13 kap. 2 § ML.



## 2 Beskattningsbar person

Utredningen skall enligt sina direktiv se över de bestämmelser i mervärdesskattelagen (ML) som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet. Skillnaderna mellan det sjätte mervärdesskattedirektivet och ML skall redovisas och utredningen skall analysera vilka effekter olikheterna har. Utredningen har funnit det ändamålsenligt att beskriva skillnaderna mellan regelsystemen med utgångspunkt i direktivets regler om beskattningsbar person (artikel 4) och avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (artikel 2).

I detta kapitel beskrivs det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person och den roll begreppet spelar såsom en av hörnstenarna i det europeiska mervärdesskattesystemet. Beskrivningen inleds med en redogörelse för hur tillämpningsområdet för mervärdesskatt avgränsas enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet. Beskattningsbar person, som saknar direkt motsvarighet i ML, utgör en del av denna avgränsning i direktivet. Beträffande övriga delar av avgränsningen anges även motsvarigheten i ML:s system och noteras vissa skillnader. Dessa delar är inte föremål för närmare utredning. I följande avsnitt redogörs för definitionen av beskattningsbar person, så som den för närvarande uttolkas av EG-domstolen, och jämförs med den närmaste motsvarigheten i ML, yrkesmässig verksamhet (avsnitt 2.2–2.6). Även ML:s specialbestämmelser om yrkesmässig verksamhet går igenom för att utröna om dessa har någon motsvarighet i direktivet (avsnitt 2.7). Slutligen redogörs för vilka av direktivets regler som har knutits till begreppet beskattningsbar person, dvs. vilken roll den beskattningsbara personen spelar för direktivets systematik. Även i detta hänseende görs en jämförelse med ML:s bestämmelser (avsnitt 2.8). Begreppen "skattskyldighet" och "verksamhet" saknar direkt motsvarighet i direktivet och behandlas särskilt i avsnitt 2.8.6 och 2.8.7.

## 2.1 Hur mervärdesskattens tillämpningsområde avgränsas enligt det sjätte mervärdesskatte-direktivet

Mervärdesskattens tillämpningsområde avgränsas i artikel 2. Av EG-domstolens praxis framgår att harmoniseringen på mervärdesskatteområdet är långtgående, särskilt när det gäller avgränsningen av tillämpningsområdet. Enligt domstolens synsätt reglerar direktivet inte bara vad som faller innanför dess tillämpningsområde utan även vad som faller utanför, på engelska benämnt "out of scope".

ML:s portalparagraf har visserligen rubriken "lagens tillämpningsområde", men är något annorlunda uppbyggd än artikel 2. I ML:s bestämmelse anges att mervärdesskatt skall betalas vid omsättning som är skattepliktig. När det gäller frågan om skatteplikt föreligger hänvisas till 3 kap. ML. Enligt 3 kap. 1 § ML är omsättning skattepliktig om inget annat anges i kapitlet. I resterande del av kapitel 3 finns åtskilliga bestämmelser om undantag från skatteplikt. Någon egentlig motsvarighet till begreppet "out of scope" som på svenska närmast kan översättas med "som faller utanför tillämpningsområdet" finns inte.

Med hjälp av direktivets regler kan man alltså komma fram till att en viss transaktion faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Detta kan vara fallet på grund av att transaktionen antingen faller utanför direktivets grundläggande syften och sammanhang<sup>1</sup> eller inte uppfyller samtliga kriterier som ställs upp i artikel 2 dvs. att fråga skall vara om tillhandahållande av varor och tjänster mot vederlag inom landets territorium av en beskattningsbar person i denna egenskap (artikel 2.1), import (artikel 2.2) eller, enligt övergångsordningen, vissa slag av gemenskapsinterna förvärv (artikel 28a.1).

När en transaktion faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde gäller direktivets bestämmelser helt enkelt inte. Någon skatt skall inte tas ut och avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på transaktionen föreligger inte<sup>2</sup>. Transaktionerna i fråga berörs naturligtvis inte heller av en eventuell anpassning till begreppet beskattningsbar person. Däremot utgör EG-domstolens praxis kring avgränsningen av tillämpningsområdet en nödvändig

<sup>1</sup> Detta anges bl.a. i ingressen till det sjätte mervärdesskattedirektivet, tredje och fjärde ledet.

<sup>2</sup> Se domarna i mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands B.V., C-155/94 Wellcome Trust Ltd och C-80/95 Harnas & Helm C.V.

bakgrund till den närmare beskrivningen av begreppet beskattningsbar person.

### **Olagliga transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt**

EG-domstolen har uttalat att det följer av artikel 2 och mervärdesskattesystemets angivna syften och mål att sådana varor som olagligt rör sig inom landets territorium och som endast kan ge upphov till påföljder enligt straffrättsliga bestämmelser, såsom narkotika eller falska sedlar, är helt främmande för sjätte direktivets bestämmelser om skattebasen och därför inte kan grunda någon mervärdesskattskyldighet. Eftersom all konkurrens mellan den lagliga ekonomiska sektorn och den olagliga sektorn är utesluten på grund av varans särdrag ligger dessa transaktioner helt enkelt inte i den gemensamma marknadens intresse<sup>3</sup>.

Skatteneutralitetsprincipen utgör emellertid ett hinder för en generell åtskillnad i behandlingen av lagliga och olagliga transaktioner i mervärdesskatt hänseende. Detta gäller särskilt när man inte kan utesluta att konkurrens förekommer mellan den lagliga och den olagliga ekonomiska aktiviteten. Samma sak gäller för åtskillnad mellan auktoriserade respektive icke auktoriserade aktiviteter<sup>4</sup>.

Något säkert svar på frågan huruvida t.ex. brottslig verksamhet kan betraktas som yrkesmässig verksamhet enligt ML kan inte ges. Regeringsrätten har i ett mål angående inkomstskatt förklarat att brottslig verksamhet som sådan inte kan konstituera någon förvärvskälla och att intäkterna därav då är skattefria. I målet (RÅ 1991 ref. 6) gällde det försäljning under fyra års tid av förskingrad olja.

---

<sup>3</sup> Jämför med artikel 93 och 94 EG samt domarna i mål 294/82 Senta Einberger, 269/86 W.J.R. Mol särskilt p.12 och 18–19, 289/86 Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat och 343/89 Max Witzemann.

<sup>4</sup> Se domarna i mål C-283/95 Karlheinz Fischer, C-349/96 Card Protection Plan Ltd, C-3/97 J.C. Goodwin och E.T. Unstead, C-158/98 Coffeeshop "Siberië" och C-455/98 Kaupo Salumets m.fl..

### Jordbruksstöd som har ansetts falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde

Eftersom mervärdesskatten är en skatt på konsumtion, begränsas dess tillämpningsområde enligt artikel 2 även av att det skall vara fråga om tillhandahållanden som ger upphov till just konsumtion. EG-domstolen har i några fall ansett att en jordbrukares åtagande att minska eller upphöra med viss produktion varken tillför gemenskapen, nationella myndigheter eller någon annan identifierbar person en sådan fördel att dessa kan betraktas som konsumenter av en tjänst. Åtagandet medför inte heller någon förmån som kan utgöra en kostnadskomponent i en annan persons verksamhet i distributionskedjan. Sälunda har ersättningen till en jordbrukare för dennes åtagande inte ansetts utgöra vederlag för någon tillhandahållen tjänst (se domarna i mål C-215/94 Jürgen Mohr och C-384/95 Landboden Agrardienste GmbH & Co KG).

Regeringsrätten har i RÅ 1999 ref. 33 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked där nämnden intagit en motsvarande ståndpunkt i fråga om bidrag från Europeiska Socialfonden respektive AMV, som betalats ut till ett utbildningsföretag för genomförande av ett integrationsprojekt (jfr även RÅ 1999 not. 282).

#### 2.1.1 Portalparagrafen i artikel 2.1 jämförd med 1 kap. 1 § första stycket 1 ML

##### AVDELNING II

##### RÄCKVIDD(1)

##### **Artikel 2**

Mervärdesskatt skall betalas för (2)

**1.** Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person (3) i denna egenskap

##### Anmärknings:

(1) "Räckvidd" motsvarar den engelska versionens "scope". Övriga språkversioner talar snarare om "tillämpningsområde".

(2) I de flesta språkversionerna av direktivet står det "följande (syftar på transaktioner) skall bli föremål för mervärdesskatt". Den danska versionen talar om att mervärdesskatt skall påföras och ger också medlemsstaten en anvisning om vad som skall beskattas. I den svenska versionen används emellertid "betalas för", vilket inte lika tydligt framstår som en anvisning riktad till medlemsstaten.

(3) För undvikande av missförstånd använder sig utredningen genomgående av termen "beskattningsbar person" utom vid citat av direktivtexten.

När det gäller transaktioner inom landet avgränsas mervärdesskattens tillämpningsområde med hjälp av tre rekvisit. Dessa är "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag", "som utförs inom landets territorium" och "av en beskattningsbar person i denna egenskap". Samtliga tre rekvisit skall vara uppfyllda för att transaktionen skall anses falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och kunna beskattas. Huruvida en viss transaktion faktiskt skall beskattas avgörs sedan med hänsyn till direktivbestämmelserna om undantag från skatteplikt (artikel 13–16 och 24). Frågan om beskattning till följd av import eller gemenskapsinternt förvärv återkommer vi till i avsnitt 2.1.2 och 2.1.3.

#### FÖRSTA AVDELNINGEN (ML)

Materiella bestämmelser

**1 kap.** Inledande bestämmelser

*Lagens tillämpningsområde*

**1 §** Mervärdesskatt skall betalas till staten enligt denna lag

1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

ML:s portalparagraf (1 kap. 1 § första stycket 1) är något annorlunda uppbyggd än direktivets bestämmelse i artikel 2. Någon egentlig avgränsning av tillämpningsområdet sker inte i portalparagrafen, som varken omfattar omsättning undantagen från skatteplikt eller exporttransaktioner trots att dessa regleras i lagen.

#### **"Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag"**

Vad som utgör leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster framgår av direktivets artikel 5 och 6, som beskriver de beskattningsbara transaktionerna. Vederlag definieras i artikel 11, som handlar om beskattningsunderlag.

För att tillhandahållanden av varor och tjänster skall omfattas av mervärdesskattesystemet krävs att någon form av vederlag kan beräknas eller utgå. Om vederlaget inte kan fastställas, kan inte beskattningsunderlaget bestämmas. På grund av dess betydelse för fastställande av beskattningsunderlaget (se artikel 11 A.1 första stycket a), utgör "vederlag" ett gemenskapsrättsligt begrepp (se

domen i mål 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats GA). Det sagda innebär emellertid inte att det alltid är fråga om transaktioner som skall beskattas när någon form av ersättning utgår för varan eller tjänsten. I EG-domstolens praxis har uppställts vissa krav på vad som kan anses utgöra vederlag för en tillhandahållen vara eller tjänst.

För det första måste det sålunda föreligga ett direkt samband mellan tillhandahållandet av varan eller tjänsten och vederlaget. Detta förutsätter ett rättsförhållande med ömsesidigt utbyte av prestationer där vederlaget utgör det faktiska motvärdet för tillhandahållandet. Något sådant direkt samband ansågs inte föreligga i fråga om frivilliga donationer till en gatumusikant och inte heller när vederlag till följd av författning utgick för tjänster, oavsett om och i vilken omfattning mottagaren av tjänsterna hade direkt eller indirekt nytta av dessa (se bl.a. domarna i mål 102/86 Apple and Pear Development Council, 230/87 Naturally Yours Cosmetics Ltd och C-16/93 R.J. Tolsma). EG-domstolen har anlagt ett liknande synsätt på aktieutdelning, som utgår till alla aktieägare oberoende av om dessa tillhandahåller bolaget några tjänster eller ej (domen i mål C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA, som främst gällde proportionering av avdragsrätten enligt artikel 19.1). EG-domstolen har dock funnit att årsavgifter som erlaggs av medlemmar i en idrottsförening under vissa förhållanden kan utgöra vederlag för idrottsföreningens tillhandahållande av tjänster. Detta befanns vara fallet i fråga om medlemmarna i en Golfklubb (se domen i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, p.39-41). I målet var fråga om fasta årsavgifter som inte kunde ändras beroende på i vilken mån medlemmen valde att använda golfbanan. Domstolen fann emellertid att detta inte hade någon inverkan på den omständigheten att det var fråga om ömsesidiga prestationer som utväxlades mellan å ena sidan medlemmarna och å andra sidan föreningen. Den tjänst som föreningen tillhandahöll utgjordes nämligen av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningar och därmed sammanhängande faciliteter, inte av att de på egen begäran får ta enskilda tjänster i anspråk. En annan tolkning skulle medföra att det blev möjligt för nästan alla som tillhandahåller tjänster att undgå mervärdesskatt genom att tillämpa paketpriser och därmed undgå de beskattningsprinciper som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Resonemanget beträffande jordbruksstöd, se avsnitt 2.1, utesluter inte att en utbetalning som

en myndighet gör av hänsyn till allmänintresset kan anses utgöra vederlag för tillhandahållande av tjänster i direktivets mening. Det förutsätter inte heller att begreppet tillhandahållande av tjänster är beroende av vilket ändamål som tjänsten skall ha enligt den som betalar för den (se domarna i mål C-215/94 Jürgen Mohr och C-384/95 Landboden Agrardienste GmbH & Co KG). Även om bidrag och subventioner sålunda inte alltid utgör vederlag vid en beskattningsbar transaktion, kan de utgöra del av beskattningsunderlaget enligt artikel 11.A.1 första stycket a.

För det andra skall vederlaget kunna uttryckas i pengar. Eventuella tekniska svårigheter vid bestämmande av vederlagets storlek innebär inte att det inte föreligger något vederlag (jfr dom i mål C-172/96 First National Bank of Chicago). Vederlag kan även bestå av en tjänst så länge som den kan mätas i pengar och någon generell åtskillnad får inte göras mellan ersättning i pengar och ersättning in natura (se domarna i mål C-33/93 Empire Stores Ltd och C-330/95 Goldsmiths Ltd).

För det tredje skall vederlaget vara ett subjektivt värde. Med detta avses vad som faktiskt har erhållits i ett konkret fall och inte något som uppskattats med objektiva kriterier. t.ex. marknadsvärdet (se domen i mål 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats).

Kravet på direkt samband framgår inte lika tydligt i svensk praxis, även om en diskussion kring omsättningsbegreppet har förts i rättsfallen RÅ 2001 ref. 34 I och II samt ref. 51 angående verksamhet som bedrivs av fackföreningar respektive hyresgästföreningar.

En skillnad mellan avgränsningen i direktivet och ML i detta avseende är att "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag" även omfattar sådana transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Motsvarande avgränsning av tillämpningsområdet i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, "omsättning av varor och tjänster som är skattepliktig" är snävare genom att de transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML inte omfattas. Detta torde dock inte medföra någon skillnad i praktiken.

Det skall anmärkas att det i direktivets svenska version talas om "skattepliktiga transaktioner" i två betydelser. I det första fallet avses samtliga transaktioner som kan utlösa mervärdesbeskattning, dvs. såväl tillhandahållande av varor och tjänster (artikel 5 och 6) som import (artikel 7) och gemenskapsinterna förvärv (artikel 28a.3, 28a.5, 28a.6 och 28a.7). Den andra betydelsen av uttrycket

”skattepliktiga transaktioner” förekommer i bestämmelserna om avdragsrätt (artikel 17). Här avser uttrycket sådana transaktioner som kan beskattas och som inte har undantagits från skatteplikt enligt bestämmelserna i artikel 13–16. Även dessa transaktioner benämns sålunda skattepliktiga transaktioner. I sistnämnda fall ligger uttrycket ”skattepliktiga transaktioner” närmare vad som i ML betecknas som skattepliktig omsättning. Man kan följaktligen inte utan vidare sätta ett likhetstecken mellan ”skattepliktiga transaktioner” enligt direktivet och ”skattepliktig omsättning” enligt ML. Utredningen har valt att för tydlighetens skull beteckna den första betydelsen av ”skattepliktiga transaktioner” med ”beskattningsbara transaktioner”. Beskattningsbara transaktioner står följaktligen för såväl skattepliktiga transaktioner som transaktioner som enligt direktivets bestämmelser undantagits från skatteplikt, se avsnitt 1.7.3.

### **”Inom landets territorium”**

Artikel 2.1 avser endast transaktioner som äger rum inom landet. Direktivets tillämpningsområde avgränsas territoriellt genom definitionen av vad som avses med medlemsstaternas, gemenskapens och tredje lands territorium i artikel 3. Med hjälp av reglerna i artikel 8 och 9 avgörs när leverans av varor och tillhandahållande av tjänster sker inom landet. Dessa regler spelar således en roll endast när fråga är om transaktioner som involverar mer än ett lands mervärdesskattesystem, t.ex. till följd av att en vara förflyttas över gränsen eller på grund av att tjänster tillhandahålls en person i utlandet.

Den territoriella avgränsningen av mervärdesskattens tillämpningsområde är inte föremål för utredning i detta sammanhang. Reglerna om omsättningsland knyts dock i vissa fall till begreppet beskattningsbar person, bl.a. på grund av att omsättningsland ibland avgörs med hänsyn till inblandade parter status i skattehänseende. Motsvarigheten till bestämmelserna i direktivets bestämmelser i artikel 8 och 9 finns i 5 kap. ML. En skillnad mellan direktivets och ML:s avgränsning i detta avseende är att export faller inom tillämpningsområdet enligt artikel 2.1, medan så inte är fallet enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML. Denna skillnad beror på att exporttransaktioner enligt direktivet i regel anses äga rum inom landet men vara undantagna från skatteplikt. Enligt ML anses mot-



svarande transaktioner i regel inte äga rum inom landet och de beskattas därför inte. Inte heller denna skillnad mellan direktivet och ML:s lagtekniska konstruktion torde medföra någon skillnad i praktiken.

### **”Av en beskattningsbar person i denna egenskap”**

Begreppet beskattningsbar person har, som framgår av definitionen i artikel 4, en mycket vid innebörd. Alla personer, såväl företag som föreningar, kommun, stat och enskilda personer som med viss regelbundenhet utför vissa slags aktiviteter kan omfattas av definitionen oberoende av var i produktions- eller distributionskedjan de befinner sig. Redan av artikel 4.1 framgår att vem som helst kan vara en beskattningsbar person och genom att självständigt bedriva (skattepliktig) ekonomisk aktivitet inom landet bli föremål för mervärdesbeskattning respektive bli berättigad till avdrag för ingående skatt. Som beskattningsbar person räknas således även den som enbart företar beskattningsbara transaktioner undantagna från skatteplikt.

När det gäller avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt motsvaras direktivets ”av en beskattningsbar person” av ML:s ”i en yrkesmässig verksamhet”, som definieras i 4 kap. samma lag. En närmare beskrivning av begreppet beskattningsbar person och dess närmaste motsvarigheter i ML följer i avsnitt 2.3–8.

Vad en beskattningsbar person företar i egenskap av privatperson faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Detta följer av avgränsningen i artikel 2 att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster skall utföras ”av en beskattningsbar (skattskyldig) person i denna egenskap”. Det finns inte någon bestämmelse i direktivet som hindrar att en beskattningsbar person, som önskar hänföra en del av en vara till sin privata förmögenhet, undantar denna från mervärdesskattesystemet och således inte agerar som en ”beskattningsbar person i denna egenskap”. Om en beskattningsbar person t.ex. gör ett uttag från sin rörelse, med eventuell uttagsbeskattning som följd, och därefter säljer varan, så utför han den senare transaktionen i egenskap av privatperson. Transaktionen omfattas därför inte av mervärdesskattesystemet (se domen i mål C-415/98, Laszlo Bakczi). En beskattningsbar person skall inte belastas med mervärdesskatt annat än för varor och tjänster som han använt för sin privata

konsumtion. Den beskattningsbara personen skall således inte belastas med mervärdesskatt för varor och tjänster som han använder för sin (skattepliktiga) ekonomiska aktivitet (se domen i mål C-291/92, Dieter Armbrecht, p. 19–20). Denna begränsning av mervärdesskattens tillämpningsområde är inte föremål för vidare utredning i detta sammanhang.

### 2.1.2 Mervärdesskatt vid import

Enligt direktivets artikel 2.2 skall mervärdesskatt tas ut vid import av varor. Vad som avses med import framgår av artikel 7. De avgränsningar som förekommer i artikel 2.1 gällande bl.a. beskattningsbar person och vederlag gäller följaktligen inte vid import. Detta innebär att alla i princip betraktas som beskattningsbara personer när de importerar varor. I fall där en privatperson (konsument) importerar en vara förlorar således mervärdesskatten sin indirekta karaktär. När det gäller import sker beskattning när varan kommer in på medlemsstatens territorium oavsett om det är fråga om en transaktion, om transaktionen skett mot vederlag eller ej och om det skett genom en beskattningsbar person eller en privatperson (se domarna i mål 15/81 Gaston Schul och 39/85 G. Bergeres-Becques).

Reglerna om import, som återfinns i 1 kap. 1 § första stycket 3, 2 kap. 1 a § ML m.fl., är inte föremål för utredning i detta sammanhang. Liksom fallet är vid omsättning inom landet omfattar ML:s portalparagraf enbart sådan import som inte är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML och som följaktligen beskattas.

### 2.1.3 Mervärdesskatt på grund av gemenskapsinterna förvärv

I samband med förverkligandet av den inre marknaden infördes en särskild övergångsordning avseende handeln mellan medlemsstater. Enligt denna skall skatt tas ut vid vissa varuförvärv som görs vid handel inom EG, s.k. gemenskapsinterna förvärv (övergångsordningens tillägg till artikel 2, artikel 28a.1).

Mervärdesskattens tillämpningsområde har även sträckts ut i förhållande till icke beskattningsbara juridiska personer, dvs. offentliga organ, rena holdingföretag och organisationer vars aktiviteter faller utanför mervärdesbeskattningen. Sådana personers

gemenskapsinterna förvärv blir föremål för mervärdesskatt om vissa tröskelvärden överskrids.

Tillämpningsområdet omfattar dessutom alla personer som gör ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel. Enligt artikel 28a.4 skall vidare alla personer som tillfälligt tillhandahåller nya transportmedel anses som beskattningsbara personer.

Med undantag för artikel 28a.4, är bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv, som återfinns i 1 kap. 1 § första stycket 2, 2 a kap. ML m.fl., inte föremål för utredning i detta sammanhang.

Liksom fallet är vid omsättning inom landet och import omfattar ML:s portalparagraf enbart sådana förvärv som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML och som följaktligen beskattas.

## 2.2 Definitionen av beskattningsbar person

Det gemensamma mervärdesskattesystemet bygger på en enhetlig definition av begreppet beskattningsbar person. Detta begrepp har samma betydelse i hela direktivet, såväl i förhållande till mervärdesskattens tillämpningsområde (artikel 2) som i förhållande till avdragsrätten (artikel 17). Huruvida någon är en beskattningsbar person avgörs enbart på grundval av de kriterier som stadgas i artikel 4 (se domen i mål C-186/89 W.M. van Tiem, p. 25). De kriterier som är avgörande för huruvida någon är att betrakta som en beskattningsbar person respektive om yrkesmässig verksamhet föreligger enligt ML tar huvudsakligen sikte på aktivitetens eller verksamhetens karaktär (artikel 4.1–4 jämfört med 4 kap. 1–3 §§ ML) och i vissa fall på rättssubjektets karaktär (artikel 4.5 jämfört med 4 kap. 6–7 §§ ML samt 4 kap. 8 § ML).

Rättssubjektets karaktär beaktas i direktivet endast när fråga är om offentligtorgan. Artikel 4 innebär att olika slags juridiska och fysiska personer skall behandlas på samma sätt. Detta följer även av skatteneutralitetsprincipen. Undantaget i 4 kap. 8 § ML för viss verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, är därför svärförenligt med artikel 4. Denna fråga behandlas mer ingående i kapitel 4. Även frågan om hur den speciella reglering som finns i 4 kap. 5 § ML för utländska företagare stämmer överens med artikel 4 behandlas särskilt. Varken nationalitet eller etableringsort utgör kriterier för bestämmande av huruvida någon är en beskattningsbar person enligt artikel 4.

### 2.2.1 Hur utredningen har valt att beskriva definitionen av beskattningsbar person och jämföra den med bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet

Definitionen av beskattningsbar person i direktivets artikel 4 kan delas upp i olika delar. De avgörande kriterierna i artikel 4.1 är att någon "självständigt" bedriver "någon form av ekonomisk aktivitet". Vad som avses med ekonomisk aktivitet specificeras i artikel 4.2. Kravet på självständighet förklaras i artikel 4.4. Båda kriterierna tar sikte på aktivitetens karaktär och kan närmast jämföras med bestämmelserna om vad som avses med yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML. Det ligger därför nära till hands att jämföra definitionen av vad som avses med självständig ekonomisk aktivitet med nuvarande bestämmelser om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML.

Eftersom avgränsningen av begreppen beskattningsbar person respektive yrkesmässig verksamhet till stor del utvecklats genom EG-domstolens respektive Regeringsrättens praxis kan skillnaderna emellertid svårligen konstateras annat än punktvis. Det kan också antas att de eventuella skillnaderna mellan regelverken har minskat sedan EU-inträdet, till följd av att såväl tillämpande myndigheter som domstolar i allt större utsträckning tolkar ML:s bestämmelser på ett EG-konformt sätt. Detta är en följd av samarbetsförpliktelsen (artikel 10 EG). Huvudregeln om vem som är en beskattningsbar person och vad som avses med självständig ekonomisk aktivitet behandlas i avsnitt 2.3.

Artikel 4.3 är ett fakultativt avsteg från huvudregeln och innebär att kravet på att den ekonomiska aktiviteten skall ha viss varaktighet kan frångås. Enligt denna bestämmelse står det medlemsstaterna fritt att beskatta även tillfälliga transaktioner, som följaktligen kan betraktas som ekonomiska aktiviteter. Under förutsättning att transaktionerna i fråga utförs självständigt kan den som utför dem komma att betraktas som en beskattningsbar person. Kompletteringsregeln avseende tillfälliga transaktioner tas upp i avsnitt 2.4.

Med stöd av artikel 4.4 andra stycket har medlemsstaterna möjlighet att införa bestämmelser med innebörden att flera personer under vissa förutsättningar är att anse som en enda beskattningsbar person. Sådana bestämmelser har i ML förts in i 6 a kap. om mervärdesskattegrupper.

I artikel 4.5 görs undantag från huvudregeln för offentligrättsliga organ. Bestämmelserna om offentligrättsliga organ i 4 kap. 6 och 7 §§ ML är delvis annorlunda utformade. Undantagsregeln för offentligrättsliga organ beskrivs i avsnitt 2.5.

Vilka personer som härutöver skall anses som beskattningsbara personer till följd av artikel 28a.4 i övergångsordningen, behandlas i avsnitt 2.6. Därefter går övriga specialbestämmelser om yrkesmässig verksamhet igenom i avsnitt 2.7. Slutligen beskrivs den beskattningsbara personens roll i det europeiska mervärdesskattesystemet i avsnitt 2.8. I samtliga avsnitt avseende innehållet i direktivet lämnas en redogörelse för och görs en jämförelse med ML:s respektive regler.

Redogörelsen för artikel 4 i de följande avsnitten, inleds med den svenska direktivtexten och vissa kommentarer till denna i syfte att göra texten mer lättillgänglig.

### 2.3 Huvudregeln för beskattningsbara personer – artikel 4.1, 4.2 och 4.4 jämfört med 4 kap. 1 § ML

#### AVDELNING IV SKATTSKYLDIGA PERSONER

##### **Artikel 4.1**

Med "skattskyldig person" (1) avses varje person som självständigt någonstans (2) bedriver någon form av ekonomisk verksamhet (3) som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

##### **Artikel 4.2**

De former av ekonomisk verksamhet (3) som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare (4) och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken (5). Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså (6) betraktas som ekonomisk verksamhet.

**Artikel 4.4**

Användningen av uttrycket "självständigt" i punkt 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.

Med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29, kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

Anmärkningar:

- (1) Utredningen använder sig av termen "beskattningsbar person" utom vid citat av direktivtexten.
- (2) "Någonstans" markerar att definitionen gäller oavsett var verksamheten eller aktiviteten äger rum, vilket står i övriga språkversioner av direktivet. Att jämföras med t.ex. engelskan "In any place" och franskan "Quel qu'en soit le lieu".
- (3) Utredningen använder sig av termen "ekonomisk aktivitet" utom vid citat av direktivtexten.
- (4) "Återförsäljare" framstår som snävt i jämförelse med andra språkversioner, t.ex. på engelska används "trader", på franska "commerçant", på danska "handlende", på tyska "haendler" och på nederländska "handelaar".
- (5) De andra språkversionerna, utom den engelska som endast talar om "the professions", har tillägget "och därmed likställda" och understryker därigenom vidden av begreppet "ekonomisk aktivitet".
- (6) Språkversionerna skiljer sig åt. Den svenska, engelska, tyska och portugisiska versionen talar om att utnyttjande av tillgångar likaså/also/auch/igualmente skall betraktas som ekonomisk aktivitet. Den danska, nederländska, franska, italienska och spanska versionen talar i stället om att med ekonomisk aktivitet avses blandt andet/ onder andere/notamment/in particolare/en especial utnyttjande av tillgångar. Genom uttryckssättet i de sistnämnda versionerna framgår att meningen om utnyttjande av tillgångar är att anse som ett förtydligande av första meningen.

Enligt definitionen i artikel 4.1 kan vem som helst (varje person), som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk aktivitet oberoende av syfte eller resultat, vara en beskattningsbar person. Kravet på att en beskattningsbar person skall agera självständigt utesluter att arbetstagare mervärdesbeskattas för de tjänster som de tillhandahåller sina arbetsgivare. Detta förklaras närmare i artikel 4.4. "Någonstans" markerar att vare sig nationalitet eller etableringsort spelar någon roll i sig. Begreppet ekonomisk aktivitet, som används i definitionen av beskattningsbar person, säkerställer ett brett och neutralt tillämpningsområde för

mervärdesskatten. Begreppet definieras i artikel 4.2. Att tillämpningsområdet är brett och neutralt förtydligas genom tillägget "oberoende av syfte eller resultat". Behjärtansvärda syften premieras i stället med skattebefrielse enligt artikel 13.A. Resultatet, i betydelsen omsättningens storlek, kan beaktas genom generella regler antagna i enlighet med artikel 24 om mindre företag.

De egentliga kriterierna för bedömning av om någon är en beskattningsbar person, är följaktligen att "någon form av ekonomisk aktivitet" skall bedrivas och att detta skall ske självständigt. Tillägget i artikel 4.1 om att syftet med eller resultatet av den ekonomiska aktiviteten saknar betydelse, är snarast att betrakta som ett förtydligande.

Kriterierna för yrkesmässig verksamhet (självständighet, vinstsyfte, varaktighet och omfattning) i ML motsvarar inte i alla delar kriterierna i artikel 4. Vad gäller kravet på självständighet är dock en direkt jämförelse möjlig.

En förutsättning för att skatt skall betalas vid en omsättning som är skattepliktig enligt ML är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig. Om så är fallet avgörs enligt bestämmelserna i 4 kap. 1–8 §§ ML. En annan fråga är om de aktiviteter som den skattskyldige utför utgör en eller flera verksamheter, jfr 1 kap. 7 § ML. De i ML använda begreppen verksamhet och del av verksamhet har inte definierats (jfr prop. 1993/94:99 s. 165 f. och s. 289 f.). Någon direkt motsvarighet i direktivet är följaktligen inte heller möjlig att fastställa. Regeringsrätten har i RÅ 1999 not. 282 uttalat att begreppen inte har en innebörd som är så entydig att de bestämmelser där begreppen förekommer kan grunda rättigheter som inte har stöd i direktivet.

Generellt sett är direktivet mer transaktionsinriktat än ML. Detta förhållande illustreras av exempelvis avdragsrätten, som enligt artikel 17.2 och 17.5 är knuten till den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner och således inte till den ekonomiska aktiviteten som sådan. Ett motsvarande synsätt finns dock på vissa ställen i ML, t.ex. i 4 kap. 3 § första stycket 1–3 enligt vilka bestämmelser den enskilda omsättningen i sig utgör yrkesmässig verksamhet. Någon parallell mellan ekonomisk aktivitet enligt direktivet och verksamhetsbegreppet enligt ML kan således inte dras. Ekonomisk aktivitet utgör snarare ett mycket generellt kriterium för bestämmande av vilka personer som skall kunna betraktas som beskattningsbara personer och utgör inte grund för några rättigheter eller skyldigheter i sig.

### 2.3.1 Vem kan vara en beskattningsbar person – skattesubjektet?

#### **EG-rätten**

Vem som helst kan vara en beskattningsbar person. Begreppet beskattningsbar person har i det sjätte direktivet en mycket vid innebörd. Alla personer, såväl företag, föreningar, kommuner, staten som enskilda personer vilka med viss regelbundenhet utför en viss aktivitet kan omfattas av definitionen oberoende av var i produktions- eller distributionskedjan de befinner sig. Som beskattningsbar person räknas även den som enbart företar beskattningsbara transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Vad en beskattningsbar person företar i egenskap av privatperson eller konsument faller emellertid utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, som i detta hänseende avgränsas genom uttrycket ” av en skattskyldig person i denna egenskap ” i artikel 2.

I enlighet med artikel 4.4 andra stycket kan medlemsstaterna såsom en enda beskattningsbar person behandla sådana grupperingar som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Alla medlemsstater tillämpar inte denna möjlighet till gruppregistrering, som begränsar sig till personer som är etablerade inom landet.

#### **Svensk rätt**

Även enligt ML kan skattskyldigheten i princip åvila alla slags fysiska eller juridiska personer. Någon direkt motsvarighet till det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person finns inte i den svenska lagen. I aktuellt hänseende kompletteras dock definitionen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. ML av reglerna om vilka som skall anses som skattesubjekt i särskilda fall i 6 kap. ML.

För vissa juridiska personer gäller speciella regler, vilket följer av praxis och bestämmelserna i 6 kap. ML. Aktiebolag kan under vissa förhållanden bli skattskyldigt för verksamhet som bedrivits före registreringen. För såväl handels- som kommanditbolag gäller att bolaget som sådant är skattesubjekt enligt ML. En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt som närmast kan liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna. När grupperingen har sitt



säte utanför Sverige är den emellertid att betrakta som utländsk företagare. Delägare i ett enkelt bolag eller i ett partrederi är skattskyldig för mervärdesskatt i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Delägarna har dock möjlighet att hos skattemyndigheten ansöka om att en av delägarna skall vara representant (6 kap. 2 § ML och 23 kap. 3 § SBL). Ett konsortium som inte har förts in i handelsregistret utgör ett enkelt bolag. Om en skattskyldig har försatts i konkurs, är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap.3 § ML). Har en skattskyldig avlidit, är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet (6 kap. 4 § ML).

Den som i eget namn förmedlar en vara eller tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig till mervärdesskatt om omsättningen som sådan medför skattskyldighet (6 kap. 7 § ML). Denna bestämmelse har viss motsvarighet i artikel 4.2, 5.4 c och 6.4 i direktivet. Om en auktionsförsäljning handhas av ett företag, som har bildats av producenter för avsättning av deras varor eller tjänster eller annars har tillkommit för sådant syfte, betraktas auktionsföretaget som en skattskyldig återförsäljare (gäller t.ex. försäljning av fisk eller grönsaker). Utom i fall av myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML gäller att en auktionsförrättare är skattskyldig för förmedlingsersättningen. Om dessutom inlämnaren är skattskyldig skall mervärdesskatt på försäljningssumman tas ut och redovisas av denne. Pantsättaren är skattskyldig för omsättning av pantsatt gods.

Bestämmelser om gruppregistrering har förts in i 6 a kap. ML (SFS 1998:346). Dessa bestämmelser har sin motsvarighet i direktivets artikel 4.4 andra stycket och är inte föremål för utredningens arbete.

### 2.3.2 EG-rätten – någon form av ekonomisk aktivitet

Begreppet ekonomisk aktivitet som används i definitionen av beskattningsbar person tillkom ursprungligen i syfte att säkerställa ett så brett och neutralt tillämpningsområde som möjligt för mervärdesskatten. Den ekonomiska aktiviteten innefattar dels beskattningsbara transaktioner, dvs. leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, import och gemenskapsinterna förvärv, dels transaktioner

nära förbundna med eller nödvändiga för de nämnda transaktionerna.

Vad som avses med ekonomisk aktivitet i artikel 4.1 förklaras närmare i artikel 4.2. Av exemplifieringen i sistnämnda bestämmelse framgår att all aktivitet av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt aktiviteter inom fria yrken, utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav betraktas som ekonomisk aktivitet. En analys av dessa definitioner visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk aktivitet är och att begreppet har en objektiv karaktär, eftersom aktiviteten bedöms i sig, oberoende av syfte eller resultat. Exempel på det vida tillämpningsområdet är att alla aktiviteter som bedrivs inom de fria yrkena omfattas, utan reservation för sådana yrken som är författningsreglerade. Detta framgår även av artikel 6.1, där tillhandahållande av tjänster anges omfatta bl.a. tjänster som utförs i myndighets namn eller enligt lag. Den omständigheten att den ekonomiska aktiviteten består av genomförandet av uppgifter som delegerats eller reglerats genom lag och med hänsyn till allmänintresset saknar relevans med hänsyn till den objektiva karaktär som begreppet ekonomisk aktivitet har. Som exempel på fria yrken kan nämnas författare, konstnärer, artister, jurister m.fl. (jfr direktivets bilaga F.2 och EG-domstolens dom i mål C-267/99 *Christiane Adam*, p. 39). Med termen "återförsäljare" torde vidare avses alla länkar i försäljningskedjan utom producentledet som nämns särskilt.

De enda egentliga begränsningarna av vad som anses utgöra ekonomisk aktivitet är att tillhandahållandet av varor eller tjänster måste ske mot någon form av vederlag samt att den beskattningsbara personen måste vara regelbundet engagerad i aktiviteten.

En person vars tillhandahållanden av varor eller tjänster alltid sker utan vederlag kan inte betraktas som en beskattningsbar person (se domen i mål 89/81 *Hong Kong Trade*). När en beskattningsbar person tillhandahåller varor och tjänster utan vederlag kan detta dock komma att betraktas som uttag och beskattas. Ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.2 och följaktligen också beskattningsbara tillhandahållanden av varor och tjänster inom mervärdesskattesystemet förutsätter att någon form av vederlag kan beräknas eller utgå. Om man inte kan fastställa vederlaget, kan inte heller beskattningsunderlaget fastställas (se avsnitt 2.1).

När det gäller kravet på regelbundenhet framgår detta motsatsvis av artikel 4.3, som tillåter att medlemsstaterna även beskattar vissa tillfälliga transaktioner. Föregångaren till det sjätte mervärdes-skattedirektivet, det andra mervärdesskattedirektivet (67/228/EEG), innehöll däremot ett uttryckligt krav på regelbundenhet i definitionen av beskattningsbar person.

### **Oberoende av syfte eller resultat**

Trots att den ekonomiska aktiviteten skall bedömas "oberoende av syfte eller resultat" kan man säga att ett slags förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner. Att de avsedda transaktionerna är undantagna från skatteplikt saknar i och för sig betydelse i detta skede men aktualiseras vid avgörandet av om skatt skall betalas och om avdragsrätt föreligger.

Om man skulle se uttrycket "oberoende av syfte eller resultat" som ett självständigt kriterium vore det svårt att förena med det förhållandet att ekonomisk aktivitet är knuten till en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner och därigenom till en möjlig vinst. I det tidiga rättsfallet 89/81, Hong Kong Trade, ansågs enbart gratis tjänster inte utgöra ekonomisk aktivitet. Såsom generaladvokaten uttalade i nämnda mål har uttrycket ett förtydligande syfte och är i sig endast av sekundär betydelse. Uttrycket klargör att det är aktivitetens karaktär och inte dess syfte som är relevant. Detta medför dock inte att avsaknad av vinstsyfte helt saknar betydelse. Exempelvis kan undantagen från skatteplikt enligt artikel 13.A villkoras med att aktiviteten skall sakna vinstsyfte. Aktivitetens resultat kan, som tidigare nämnts, beaktas med stöd av regler antagna med stöd av artikel 24 om mindre företag.

När det gäller hobbyverksamhet kan det vara svårt att avgöra huruvida det föreligger en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner. I en av medlemsstaterna anses sådan verksamhet som inte kan antas generera vinst på längre sikt, "hobbyverksamhet", inte utgöra ekonomisk aktivitet. Detta undantag från vad som avses med ekonomisk aktivitet torde dock vara alltför långtgående. Hobbyverksamhet får bedömas från fall till fall och när fråga är om utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar kan kriterierna i Enkler-domen (se mål C-230/94 Renate Enkler) tillämpas.

Även om direktivet talar om ekonomisk aktivitet oberoende av syfte och resultat, faller vissa olagliga transaktioner utanför mer-

värdesskattens tillämpningsområde, såsom import och tillhandahållande av droger samt införsel av falska pengar till ett annat land. Detta utgör emellertid inte något undantag från vad som sägs i artikel 4.1 utan följer redan av den allmänna bestämmelsen rörande mervärdesskattens tillämpningsområde och skatteneutralitetsprincipen.

### **Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter**

För att betraktas som en beskattningsbar person vid utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, krävs att syftet är att fortlöpande vinna intäkter härav. Det krävs således inte att inkomster faktiskt har erhållits. Kravet på "förvärvssyfte" får ses som ett förtydligande till följd av att många former av utnyttjande av tillgångar av naturliga skäl inte bör bli föremål för beskattning. Som tidigare nämnts avser ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.1 och 4.2 inte aktiviteter som utövas endast tillfälligt.

Med utnyttjande avses all aktivitet oavsett juridisk form, som syftar till att fortlöpande vinna intäkter av tillgången i fråga. När tillgången på grund av sin karaktär är lämpad för såväl privat som kommersiellt bruk beaktas alla omständigheter för att avgöra huruvida ekonomisk aktivitet föreligger eller inte. Man kan t.ex. jämföra hur vederbörande faktiskt utnyttjar egendomen med hur motsvarande ekonomiska aktivitet vanligen utövas. Även om aktivitetens resultat i sig inte är ett avgörande kriterium kan exempelvis uthyrningstiden, antalet kunder och intäkternas storlek beaktas vid denna bedömning tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet (se domarna i mål 268/83 D.A. Rompelman, C-97/90 H. Lennartz och C- 230/94 Renate Enkler , punkt 27–29). Även överlåtelse av nyttjanderätten till viss egendom mot ersättning utgör utnyttjande av materiella tillgångar. Detta är även ett exempel på tillämpning av neutralitetsprincipen vid mervärdesskattningen (domen i mål C-186/89 W.M. van Tiem, p. 18–20). Enbart förvärv av andelar i andra företag innebär dock inte ett sådant utnyttjande, eftersom den ersättning, dvs. utdelning, som erhålls uteslutande beror på just ägandet (dom i mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV).

## Särskilt om holdingbolag och viss kapitalförvaltning

EG-domstolen har uttalat att ett rent holdingbolag inte kan betraktas som en beskattningsbar person. Med ett rent holdingbolag avses ett bolag som uteslutande ägnar sig åt att förvärva delägarskap i andra företag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, förutom att utöva de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (dvs. vars aktivitet begränsar sig till innehav av andelar i dotterbolag, se domarna i mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV och C-333/91 Sofitam SA). Med andra ord är rena holdingbolag icke beskattningsbara juridiska personer. Holdingbolag kan emellertid i vissa fall jämföras med beskattningsbara personer. Detta gäller vid gemenskapsrättsliga förvärv (se artikel 28a.1).

Ett holdingbolag betraktas som beskattningsbar person först när det engagerar sig i de ägda bolagens aktivitet utöver ägandet och deltar i dotterbolagets styrning/förvaltning eller när själva aktiehandeln i sig utgör ekonomisk aktivitet. Ett deltagande i förvaltningen av dotterbolag anses följaktligen utgöra ekonomisk aktivitet i den utsträckning som det omfattar utförandet av transaktioner för vilka mervärdesskatt kan tas ut enligt artikel 2. Exempel på sådan ekonomisk aktivitet är att holdingbolaget tillhandahåller dotterbolagen tjänster avseende administration, bokföring och data (se domarna i mål C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA, p. 19, C-16/00 Cibo Participations SA, p.21-22 och C-102/00 Welthgrove B.V., p. 13-16 samt Mervärdesskattekommitténs riktlinje nr 6 för 1997<sup>5</sup>). De utdelningar som dotterbolagen ger till holdingbolaget kan emellertid inte anses utgöra vederlag för den ifrågasatt ekonomiska aktiviteten eftersom det saknas ett direkt samband mellan den utförda aktiviteten och vederlaget. Samma sak gäller för låneräntor om lånen inte är direkt eller med nödvändighet kopplade till tillhandahållandet av holdingbolagets tjänster till dotterbolaget (jfr domen i mål C-306/94, Regie Dauphinoise) eller utgör ekonomisk aktivitet i sig.

För att ett holdingbolags aktivitet som består i att ställa kapital till dotterbolagets förfogande skall kunna anses som ett utnyttjande av kapital i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i form av ränta och därigenom utgöra ekonomisk aktivitet, krävs att aktiviteten utövas affärsmässigt eller i kommersiellt syfte med en önskan att det investerade kapitalet skall förränta sig. Med andra

<sup>5</sup> Dokument XXI/377/97 – arbetsdokument nr 232, publicerad i RSV Nytt 9/01.

ord förutsätts att aktiviteten inte utövas endast tillfälligt och att den inte endast utgör sådan förvaltning av investeringar som en privat investerare ägnar sig åt (se domarna i mål C-142/99 *Floridienne SA* och *Berginvest SA*, p. 28).

Den omständigheten att en ägare utnyttjar sin äganderätt, genom förvärv och avyttring av kapitalintressen i andra bolag eller av obligationer, är inte tillräckligt för att ekonomisk aktivitet skall föreligga. Avyttringens omfattning och det förhållandet att rådgivningsfirmor anlitats saknar vidare betydelse i detta sammanhang. Man kan uttrycka det som att kapitaltillgångarna ändrar form. Utmärkande för EG-domstolens synsätt är att man ser till transaktionerna som sådana oavsett vem som företar desamma. När transaktionerna begränsar sig till sådan kapitalförvaltning som även privata investerare ägnar sig åt, är fråga inte om ekonomisk aktivitet. Följaktligen föreligger inte heller någon avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på ifrågavarande transaktioner (se domarna i mål C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV*, C-155/94 *Wellcome Trust Ltd* och C-80/95 *Harnas & Helm CV*).

### **När den ekonomiska aktiviteten påbörjas och en person blir beskattningsbar**

Ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.1 kan bestå av flera på varandra följande transaktioner. Detta framgår tydligt av artikel 4.2 där det talas om "alla verksamheter...". Redan sådana med avseende på dessa transaktioner förberedande åtgärder betraktas som ekonomisk aktivitet. Detta gäller t.ex. anskaffning av för driften erforderliga medel och med driften sammanhängande fastighetsförvärv. Den juridiska formen för de förberedande åtgärderna spelar inte någon roll. Man kan också uttrycka det som så att ekonomisk aktivitet innefattar dels beskattningsbara transaktioner, dels transaktioner som är nära förbundna med eller nödvändiga för de förstnämnda transaktionerna.

Ekonomisk aktivitet föreligger således redan vid en avsikt, som uppfyller av medlemsstaten uppställda objektiva kriterier, att i framtiden utföra beskattningsbara transaktioner. Skattemyndigheterna får kräva att en näringsidkare styrker sin avsikt att självständigt bedriva ekonomisk aktivitet, varvid t.ex. de anskaffade tillgångarnas karaktär kan beaktas (se domarna i mål 268/83 *D.A. Rompelman*, C-110/94 *INZO* och C-110/98 *Gabalfrisa*

m.fl.). Följaktligen betraktas igångsättnings- och investeringskostnader som läggs ned för och i avsikt att driva ett företag som ekonomisk aktivitet. Syftet med eller resultatet av aktiviteten skall inte tillmätas någon betydelse vid prövningen av om en tillgång anskaffats för en ekonomisk aktivitet eller inte.

Den som har styrkt sin uppgift och som har sina första investeringsutgifter anses som en beskattningsbar person och har omedelbar avdragsrätt redan innan de skattepliktiga transaktionerna faktiskt har inletts. Avdragsrätten består när den väl har uppkommit även om skattemyndigheten redan vid den första fastställelsen vet att den planerade aktiviteten inte blir av (se domarna i mål C-396/98 Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse GBr och C-400/98, Brigitte Breitsohl).

Det är den beskattningsbara personens förvärv av varor och tjänster som är avgörande för från och med vilken tidpunkt mervärdesskattesystemet och därmed även avdragsbestämmelserna skall tillämpas. Allt under förutsättning att den beskattningsbara personen uppträder i denna egenskap. Hur varorna eller tjänsterna är avsedda att användas (dvs. hur stor andel som belöper på skattepliktiga transaktioner) bestämmer storleken av det avdrag som den beskattningsbara personen har rätt till. Den faktiska användningen kan senare medföra jämkning i enlighet med artikel 20.

Något tröskelvärde för att avdragsrätt skall uppkomma eller för att någon skall kunna betraktas som beskattningsbar person är i princip inte tillåtet. Inte heller andra villkor, såsom t.ex. fullgörande av anmälningsskyldighet eller respekt för vissa tidsfrister, får sättas upp för avdragsrätt. De speciella regler för mindre företag som kan införas med stöd av artikel 24, får innehålla tröskelvärden men måste åtföljas av möjligheter till frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet. Avdragsrätten är inte heller beroende av att skattemyndigheten formellt har godkänt någons egenskap av beskattningsbar person. Ett sådant erkännande har endast den verkan att egenskapen inte längre kan fränkännas den beskattningsbara personen med retroaktiv verkan. Detta följer av principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet och gäller naturligtvis inte i fall av bedrägeri eller missbruk (se domarna i mål 268/83 D.A. Rompelman, C-110/94 INZO, C-37/95 Ghent Coal Terminal NV och C-110/98 Gabalfrisa m.fl.).

En av hörnstenarna i mervärdesskattesystemet är att mervärdesskatt tas ut för en transaktion först sedan avdrag har fått göras för summan av den (ingående) skatt som belöper på varans eller

tjänstens olika priskomponenter. Vidare är det endast beskattningsbara personer som får dra av denna skatt från den skatt som de är skyldiga att betala. Detta är orsaken till att ekonomisk aktivitet respektive avdragsrätt uppkommer redan i ett tidigt skede.

Avdragssystemet syftar till att helt befria den beskattningsbara personen från den skatt som han har betalat eller skall betala inom ramen för hela dennes ekonomiska aktivitet. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk aktivitet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna aktivitet. Ett villkor är dock att nämnda aktivitet i sig är underkastad mervärdesskatt. En annorlunda tolkning av artikel 4 skulle strida mot skatteneutralitetsprincipen.

Även om den ingående skatten som belöper på förberedande åtgärder skulle kunna återfås sedan aktiviteten har kommit igång, skulle det innebära en likviditetspåfrestning att vänta på återbetalningen under den ibland avsevärda period som förflyter mellan de första förberedande investeringarna och de skattepliktiga transaktionerna. Detta skulle även medföra risk för obefogade skillnader i skattemyndigheternas handläggning av företagares investeringskostnader, beroende av om företaget redan sysslar med skattepliktiga transaktioner eller genom investeringar försöker påbörja en sådan aktivitet. Det saknas helt enkelt skäl för att behandla en företagare som ännu inte har kommit igång med sin aktivitet annorlunda än en företagare med etablerad verksamhet.

### 2.3.3 Svensk rätt – kriterierna för yrkesmässig verksamhet

**4 kap. 1 § ML:**

En verksamhet är yrkesmässig, om den

1. utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), eller
2. bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen 1999:1229 (IL), som trädde i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Tidigare avsåg hänvisningen



21 § KL. Yrkesmässighetsbegreppet har således i ML knutits till definitionen av vad som enligt IL utgör näringsverksamhet. I författningskommentaren avseende hänvisningen i 4 kap. 1 § ML till 13 kap. IL (prop.1999/2000:2 del 2 s. 759–760) anges avsikten vara att nuvarande tillämpning skall behållas i avvaktan på resultatet av denna utredning. Med anledning härav går utredningen inte närmare in på de olika bestämmelserna i 13 kap. IL som behandlar vilka olika intäkter som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt huvudregeln i ML är det verksamhetens karaktär av näringsverksamhet som är avgörande för yrkesmässigheten och inte frågan om inkomsten av verksamheten räknas till skattepliktig inkomst av näringsverksamhet enligt IL vid inkomsttaxeringen. All omsättning som faller inom ramen för näringsverksamhet anses som yrkesmässig verksamhet, varvid den samlade externa och interna verksamheten beaktas (prop. 1993/94:99 s. 165). Någon skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet görs inte.

Enligt 13 kap. 1 § IL avses med näringsverksamhet en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. En sådan verksamhet kännetecknas av självständighet, varaktighet och bakomliggande vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna, och har i regel också viss omfattning.

Yrkesmässighetsbegreppet enligt huvudregeln utvidgas genom bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 ML. Som yrkesmässig verksamhet enligt ML räknas enligt denna bestämmelse 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 (2 § anvisningspunkt 1 andra stycket gamla ML, jfr prop. 1973:163 s. 63, 1989/90:111 s. 207 f och 1993/94:99 s. 166 f).

Utvidgningsregeln innebär att en från inkomstbeskattningen självständig bedömning kan företas på grundval av mervärdesskatterättsliga överväganden. Syftet med denna utvidgning av yrkesmässigheten är i första hand att ge möjlighet till korrigerande av situationer i vilka mervärdesskatten har en icke önskvärd konkurrens-effekt. Bestämmelsen har således kommit till främst i näringslivets intresse. Rent allmänt torde den tillämpas restriktivt och i undantagsfall (jfr RSV handledning för mervärdesskatt 2002 s. 127 och 128).

I uttrycket i ”former som är jämförliga med näringsverksamhet” innefattas dessutom verksamheter som inte uppfyller samtliga

rörelsekriterier. Regeln kommer därigenom att utgöra den yttersta avgränsningen för mervärdesbeskattningen.

En yrkesmässig verksamhet kännetecknas, vilket framgår av vad tidigare sagts, av självständighet, varaktighet och bakomliggande vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna. En sådan verksamhet har i regel också viss omfattning. Självständighetskriteriet jämförs i avsnitt 2.3.4 med direktivets krav på självständighet enligt artikel 4.4, medan övriga kriterier analyseras i detta avsnitt.

Till näringsverksamhet räknas alltid innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog. Redan innehavet av en näringsfastighet utgör i sig näringsverksamhet (RÅ 1994 not. 302). Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten. Till näringsverksamhet kan också räknas vissa slag av kapitalinkomster och realisationsvinster. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan däremot inte ingå i en näringsverksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL).

Det förhållandet att innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog alltid räknas till näringsverksamhet och till följd därav även utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § första stycket 1 ML saknar direkt motsvarighet i direktivet och analyseras i avsnitt 2.3.5.

Hänvisningen i 4 kap. 1 § 1 ML till 13 kap. IL innebär också att byggnadsrörelse, handel med fastigheter och tomtrörelse enligt bestämmelserna i 27 kap. IL är att betrakta som yrkesmässig verksamhet. Utredningen har inte sett över dessa bestämmelser särskilt av den anledningen att det inte torde medföra några problem att bedöma aktiviteterna i fråga i ett EG-perspektiv.

### **Kriterierna varaktighet och omfattning**

Verksamheten skall bedrivas regelbundet och inte vara endast tillfällig. Detta framgår av förarbetena (prop. 1973:163 s. 62). I regelbundenheten ligger ett krav på viss varaktighet och omfattning. Kravet på varaktighet avgränsar näringsverksamheten mot inkomstslaget kapital men kan även ha betydelse för avgränsningen mot inkomstslaget tjänst när det gäller tillfälliga uppdrag. Med intäkt av kapital avses löpande avkastning, vinster och andra intäkter som härrör från egendom i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet (jfr 41 kap. IL). Privat uthyrning av

bil, husbil, husvagn, segelbåt etc. hänförs normalt till inkomst av kapital och inte till näringsverksamhet. Tillfälliga uppdrag eller transaktioner hänförs i normalfallet till inkomstslaget tjänst eller i vissa fall till inkomstslaget kapital.

En mycket omfattande verksamhet kan anses yrkesmässigt bedriven även om verksamheten pågår bara en kort period. Om verksamheten bedrivs under en längre tid sätts kravet på omfattning lägre. Det faktum att en person redan direkt eller indirekt via ett bolag bedriver yrkesmässig verksamhet kan i viss mån påverka bedömningen av annan likartad enskild verksamhet som han påbörjar.

För att verksamheten skall vara yrkesmässig krävs normalt också att den riktar sig mot allmänheten och inte endast bedrivs för egen räkning, även om praxis på mervärdesskatteområdet varierar något. I rättsfallet RÅ 83 1:26 ansågs en samfällighetsförening med ändamål att tillgodose delägarfastigheternas behov av värme inte bedriva yrkesmässig verksamhet. I fallet RÅ 86 not. 675 blev det motsatt utgång när verksamheten bedrivs i aktiebolagsform. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 24 mars 2000 funnit att yrkesmässig verksamhet föreligger enligt 4 kap. 1 § ML när en vägsamfällighetsförening uppläter vägen till utomstående. Regeringsrätten har i sitt avgörande av den 12 februari 2002 kommit fram till samma slut<sup>6</sup>. I de fall där verksamheten bedrivs i samfällighetsförening och inte i bolag, var fråga om samfällighetsföreningar enligt lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter. En samfällighetsförening kan, till skillnad från en delägarförvaltnings samfällighet, förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. En samfällighetsförening är således en juridisk person som kan vara skattesubjekt i mervärdesskattehänseende.

### **Varaktighets- och omfattningskriterierna i ljuset av direktivets bestämmelser om ekonomisk aktivitet**

Även enligt direktivet krävs någon form av regelbundenhet för att aktiviteten skall anses som ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.2. Ribban för varaktighet synes ligga något högre enligt ML. Detta är en följd av att avsikten med vissa transaktioner inte beaktas i lika hög grad enligt lagen som enligt direktivet (jämför RRK R 1977 1:15 och 1982 Aa 132 – inkomstskatt). Eftersom redan avsikten att

<sup>6</sup> Domen var ej tillgänglig i fulltext per den 1 juni 2002.

utföra skattepliktiga transaktioner kan utgöra en ekonomisk aktivitet, kan den som avser att utföra sådana transaktioner självständigt vara en beskattningsbar person. En beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående skatt med de begränsningar som anges i artikel 17 och kan följaktligen även uttagsbeskattas. Mervärdesskattesystemet kan således komma att tillämpas i ett tidigare skede enligt direktivet än enligt ML, som förutsätter att skattepliktig omsättning har skett i en yrkesmässig verksamhet (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML).

När det gäller omfattningskriteriet är läget mera osäkert. Med tanke på att det med stöd av andra bestämmelser i direktivet (exempelvis artikel 24) finns möjlighet att undanta aktiviteter av mindre omfattning från mervärdesskattens tillämpningsområde eller i vart fall förenkla tillämpningen för sådana företag, finns anledning anta att ML:s krav på att verksamheten skall ha en viss omfattning saknar direkt motsvarighet i artikel 4.

Även kravet på att verksamheten skall vara utåtriktad synes sakna motsvarighet i direktivets artikel 4. Det måste dock enligt EG-domstolen gå att skilja på de två parterna i en transaktion (se t.ex. domen i mål C-23/98 J. Heerma, där fråga var om skatt skulle tas ut på en transaktion varigenom Heerma hyrde ut en av honom ägd fastighet till ett enligt nederländsk rätt bildat enskilt bolag, i vilket han var delägare). Det förhållandet att aktiviteten riktar sig till utomstående är emellertid en av flera omständigheter som kan beaktas vid avgörandet av huruvida utnyttjande av en materiell tillgång skall anses syfta till att fortlöpande vinna intäkter (jfr domen i mål C-230/94 Renate Enkler). I svensk praxis (RÅ 1987 not. 243 – inkomstskatt) som gällde uthyrning av lös egendom i form av båtar har framförallt beaktats i vilken utsträckning båtarna varit uthyrda till utomstående samt intäkternas storlek i förhållande till kostnaderna, varvid verksamheten ansetts brista i vinstsyfte. Möjligen hade samma slutsats kunnat dras vid en tillämpning av EG-rätten men då hade syfte och resultat inte tillmätts avgörande betydelse. Enligt såväl direktivet som ML gäller att gränsdragning i dessa fall främst sker mot hobbyverksamhet och personliga levnadskostnader.

Någon form av krav på att ekonomisk aktivitet skall vara utåtriktad kan möjligen utläsas av domen i mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd, där aktiviteten (värdepappershandeln) var omfattande men bedömdes gå ut på att förvalta eget kapital. I svensk rätt har värdepappershandel för egen räkning, åtminstone när det gäller

fysisk person som var delägare i handelsbolag, inte ansetts uppfylla rörelsekriterierna (RÅ 81 1:4 – inkomstskatt). När värdepappershandeln har bedrivits i aktiebolag har Regeringsrätten kommit fram till motsatt slut. Detta motiverades med att verksamheten uppfyllde rörelsekriterierna och inte framstod som förvaltning av ägarens förmögenhet (RÅ 88 ref. 45 I och II – inkomstskatt). I de senare fallen synes verksamhetens kortsiktighet och omsättningshastighet ha spelat en avgörande roll. Rättsfallen rör inkomstbeskattningen. Det är inte säkert att bedömningen blivit densamma om fråga varit om mervärdesbeskattning, eftersom det inte är förenligt med direktivets krav att tillämpa rörelsekriterierna olika beroende på dels vem som bedriver verksamheten, dels omsättningens storlek. Kravet på att verksamheten skall vara utåtriktad synes dock vara mera långtgående enligt den svenska skattelagstiftningen.

### **Vinstsyftet**

Med vinstsyfte avses näringsidkarens syfte att verksamheten skall ge honom ekonomiskt utbyte. Avsaknaden av vinstsyfte hindrar emellertid inte att näringsverksamhet anses föreligga. En förutsättning för detta är dock att verksamheten bedrivs på kommersiell basis, dvs. avser tillhandahållande av varor eller tjänster på en inte alltför begränsad marknad. Kravet på vinstsyfte har i praxis satts tämligen lågt.

Frågan huruvida vinstsyfte föreligger avgörs med hänsyn till objektiva, yttre karakteristika såsom verksamhetens art, omfattning, tillgångar, lokaler, marknadsföring och utövarens behov av inkomsterna för sin försörjning. Det är den enskilde som skall visa att verksamheten bedrivs i vinstsyfte. Vilket mått av bevisning som krävs måste avgöras utifrån omständigheterna i varje enskilt fall. Normalt sett presumeras att vinstsyfte föreligger om verksamheten är av sådan karaktär att den typiskt sett brukar bedrivas i förvärvssyfte och är riktad mot allmänheten. Samma sak gäller när verksamheten har större intäkter än kostnader. Hänsyn tas även till företagets möjligheter att skaffa obeskattade reserver.

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. Detta syfte kan

även medföra att vissa nystartade verksamheter inte bedöms vara yrkesmässiga.

Utmärkande för hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv på dennes fritid. Verksamheten kan kännetecknas av både varaktighet och självständighet men avsaknaden av direkt vinstsyfte medför att verksamheten inte uppfyller kraven på näringsverksamhet. Inkomsten blir därför beskattad i inkomstslaget tjänst. För att verksamhet som typiskt sett bedrivs som hobbyverksamhet skall bedömas som yrkesmässig verksamhet, krävs sannolikt att vinstsyftet är tydligt manifesterat. Detsamma torde gälla för vissa företagsformer såsom enskild firma eller handelsbolag. Den omständigheten att en förlustbringande verksamhet fortsätter år efter år kan utgöra en presumtion för att det är fråga om hobbyverksamhet. Hobbyverksamhet anses endast i undantagsfall bedriven i former jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse enligt 4 kap. 1 § 2 ML.

Det förhållandet att en yrkesutövare själv anser sig arbeta utan vinstmotiv saknar betydelse. Även tillhandahållanden till självkostnadspris kan medföra att en verksamhet bedöms som yrkesmässig. Kravet på vinstsyfte har luckrats upp under senare år. Åtminstone i fråga om juridiska personers verksamhet gäller enligt praxis att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att verksamheten betraktas som näringsverksamhet, förutsatt att den inte har en alltför begränsad omfattning. Det förhållandet att en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller t.o.m. utan full kostnadstäckning, har således inte utslutit att den skattemässigt behandlats som rörelse (RÅ 1998 ref. 10). I rättsfallet RÅ 1996 not. 168 fastställde regeringsrätten ett förhandsbesked avseende yrkesmässighet i en stiftelses verksamhet. Stiftelsen tillhandahöll administrativa tjänster åt ett antal andra organisationer. Något vinstsyfte utöver kostnadstäckning och självkostnad fanns inte, men verksamheten hade en betydande omfattning och bedrevs i konkurrens med andra näringsidkare. Skatterättsnämnden ansåg att stiftelsens verksamhet utgjorde näringsverksamhet och att den därför var yrkesmässig enligt ML (jfr RÅ 2001 ref. 34, där tillhandahållande av gemensam kanslifunktion på grund av samarbetsavtal mellan tre fackförbund ansågs utgöra yrkesmässig verksamhet). I Riksskatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar räknas bingoverksamhet, lotteriförsäljning, offentliga danstillställningar, idrottstävlingar, serveringar och försäljningar upp som typfall av yrkesmässig verksamhet i ideella föreningar.

Sådan yrkesmässig verksamhet som bedrivs av en allmännyttig ideell förening eller av ett trossamfund undantas emellertid ofta från beskattning på grund av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. I många fall anses stiftelsers och icke allmännyttiga ideella föreningars verksamhet sakna vinstsyfte och därför inte vara yrkesmässig med mindre verksamheten kan anses bedriven under rörelseliknande former.

Innan en skattepliktig näringsverksamhet har påbörjats föreligger ingen förvärvskälla. Normalt anses verksamhetens varaktighet klarlagd först i och med att verksamheten börjat medföra vinstgivande transaktioner. Eftersom det inte är ovanligt att en verksamhet uppvisar förlust i ett uppbyggnadsskede, kan emellertid även detta beaktas (se t.ex. rättsfallen RÅ 1960 ref. 36 – Kostnader avseende tillverkning av provexemplar av en gasturbin för att utröna uppfinningens värde i och för exploatering av denna ansågs inte utgöra rörelse, RÅ 1961 Fi 1760 – En trädgårdsodling som fortfarande befann sig i försöksskedet och som ännu inte renderat några intäkter befanns utgöra rörelse och underskottsavdrag medgavs, RÅ 1973 Fi 161 – avskrivning medgavs på ett fartygskontrakt trots att verksamheten ännu inte givit intäkter. Fartyget var dock uthyrt från leveransdagen, RÅ 1985 Aa 190 – skrivbyråverksamhet). I rättsfallet RÅ 2002 not. 26 uttalar regeringsrätten att registrering till mervärdesskatt skall ses som en formell åtgärd som saknar betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningskyldighet.

### **Vinstsyftet i ljuset av direktivets bestämmelser om ekonomisk aktivitet**

ML:s krav på vinstsyfte står vid en första anblick i direkt strid med vad som sägs i artikel 4 om att den ekonomiska aktiviteten skall bedömas oberoende av syfte eller resultat. Bedömningen av om det är fråga om en ekonomisk aktivitet påverkas inte av att det ytterst finns ett icke ekonomiskt, exempelvis ideellt, syfte. I svensk praxis har man snarare beaktat intäkternas storlek i verksamheten än kostnadssidan. Den senare skulle möjligen på ett mer objektiva sätt visa "avsikten att företa skattepliktiga transaktioner", som är avgörande för bedömningen enligt artikel 4. Det emellanåt uttalade kravet på att kostnaderna måste stå i proportion till intäkterna, har inte heller något stöd i artikel 4 (jämför t.ex. RÅ 1987 not. 243 med

domarna i mål C-110/94 INZO och C-230/94 Renate Enkler). Andra omständigheter som beaktas vid bedömningen av huruvida vinstsyfte föreligger, är emellertid sådana som kan beaktas även enligt artikel 4. Exempel härpå är graden av engagemang, eventuella anställda och de för aktiviteten förvärvade tillgångarnas karaktär. Det bör understrykas att de grundläggande rättsprinciperna som regel utgör hinder för att tillmäta företagsform eller det förhållandet att annan skattepliktig verksamhet redan bedrivs någon avgörande betydelse. Av senare svensk rättspraxis framgår att vinstsyftet i och för sig inte har tillmätts någon avgörande betydelse och att kravet härpå har tonats ned.

Skillnader i förhållande till vad som gäller enligt direktivet syns särskilt i fråga om den skattemässiga behandlingen av hobbyverksamhet, ideell verksamhet och nystartad verksamhet. Hobbyverksamhet torde betraktas som ekonomisk aktivitet i större omfattning än vad den betraktas som yrkesmässig verksamhet. Enligt direktivet kan småskalig hobbyverksamhet som utgör ekonomisk aktivitet emellertid komma att undgå beskattning genom speciella regler och tröskelvärden för mindre företag i enlighet med artikel 24.

När det gäller verksamhet vari tillhandahållanden sker mot självkostnadspris eller ideell verksamhet, för vilka vinstkriteriet inte alltid anses uppfyllt, görs ingen skillnad enligt artikel 4. I stället åtnjuter beskattningsbara personer som bedriver verksamhet, med ett enligt direktivets upphovsmän behjärtansvärt syfte, skattebefrielse för en stor del av sina i och för sig beskattningsbara transaktioner till följd av reglerna i artikel 13.A. Tillhandahållanden av varor och tjänster till självkostnadspris medför typiskt sett risk för konkurrensnedvridning i förhållande till kommersiella företag med liknande verksamhet. Sådan verksamhet torde trots avsaknad av vinstsyfte ändå kunna komma att betraktas som yrkesmässig verksamhet med tillämpning av bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 avseende "rörelseliknande former". I samband med bestämmelsens antagande talade departementschefen om "lösningar som bättre tillgodoser kravet på konkurrens- och konsumtionsneutralitet i beskattningen" (prop. 1973:163 s. 62). I praxis avseende bestämmelsen nämns dock inte konkurrenshänsyn i någon större omfattning. Härtill kommer att RSV synes förorda en restriktiv tillämpning av bestämmelsen.

Till följd av kraven på vinstsyfte, varaktighet och omfattning blir verksamhet i ett uppbyggnadsskede inte alltid betraktad som yrkes-



mässig. Något fall där nystartad verksamhet betraktats som yrkesmässig med tillämpning av utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 ML finns inte i praxis. En förklaring till detta är att bestämmelsen kan tillämpas först när ersättningen för omsättning i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Därtill kommer att verksamheten skall medföra skattskyldighet, dvs. omsätta varor och tjänster som medför skattskyldighet, för att avdragsrätt för ingående skatt skall föreligga enligt 8 kap. 3 § ML. Tidpunkten för när en verksamhet kan bli betraktad som yrkesmässig ligger följaktligen definitionsmässigt senare än vad som gäller för ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.

En direkt följd av denna skillnad mellan definitionen av beskattningsbar person och yrkesmässig verksamhet gäller avdragsrätten. Enligt direktivet har avdragsrätten knutits till egenskapen av beskattningsbar person och en objektivt styrkt avsikt att företa beskattningsbara transaktioner. Motsvarande rätt inträder enligt ML i en yrkesmässig verksamhet när denna verksamhet medför skyldighet att betala skatt, dvs. omsätter varor och tjänster som medför skattskyldighet. Tidsperioden mellan det att en ekonomisk aktivitet uppstår och att en verksamhet som medför skattskyldighet föreligger skiljer de båda systemen åt. Under denna period har beskattningsbara personer rätt till avdrag för ingående skatt medan en i och för sig beskattningsbar person enligt ML är hänvisad till att ansöka om återbetalning av ingående skatt (jfr 10 kap. 9 § ML), vilket beviljas av skattemyndigheten vid särskilda skäl.

#### 2.3.4 Självständighetskriteriet

##### **EG-rätten**

I direktivets artikel 4 beskrivs vilka personer som kan bli skyldiga att betala mervärdesskatt. Självständighetskriteriet är ett avgörande rekvisit för att någon enligt artikel 4.1 skall kunna kvalificera sig som beskattningsbar person. Detta kriterium blir mycket viktigt för gränsdragningen mot annan aktivitet, i första hand tjänst.

Kravet på att en beskattningsbar person skall agera självständigt utesluter att arbetstagare mervärdesbeskattas för de tjänster som de tillhandahåller sina arbetsgivare. Sålunda undantas anställda och övriga personer från skatten i den mån de är bundna av ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som

skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (artikel 4.4).

EG-domstolen har vid två tillfällen tagit ställning till förekomsten av "andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande". Dessa ställningstaganden avser nederländska notarius publicus och utmätningsmän respektive spanska skatteuppbördsmän (se domarna i mål 235/85, Kommissionen mot Nederländerna p. 14–15 och C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla). I det nederländska fallet konstaterade domstolen att notarius publicus och utmätningsmännen inte var integrerade i den offentliga verksamheten utan att de utförde sina aktiviteter på eget ansvar och på egen bekostnad. Vissa begränsningar för aktiviteterna förelåg dock enligt författning, bl.a. i fråga om arvodets storlek. Detta tillsammans med det faktum att de stod under disciplinär tillsyn av myndigheterna ansågs inte utgöra tillräcklig grund för att betrakta dem som anställda. I det spanska fallet konstaterade domstolen att uppbördsmännen bedrev och organiserade sitt arbete självständigt med vissa begränsningar till följd av lag. Det förhållandet att uppbördsmännen i sin yrkesutövning var bundna till den lokala myndigheten, som kunde ge dem instruktioner, att de stod under disciplinär tillsyn av myndigheten och att myndigheten kunde göras ansvarig för fel begångna av uppbördsmännen, kunde enligt domstolen inte vara avgörande för att bestämma deras rättsliga förhållande till myndigheten som annat än självständigt.

### **Svensk rätt**

Kriteriet självständighet används vid avgränsningen mot inkomstslaget tjänst enligt IL. Vid denna bedömning har dock även de andra rörelsekriterierna viss betydelse. Alltsedan skattereformen utgör tjänst ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet. En inkomst hänförs således till inkomstslaget tjänst bara om den inte hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (jfr prop. 1989/90:110 s. 305).

Riksskatteverket har uttalat att den som innehar en F-skattsedel kan antas bedriva näringsverksamhet och i princip även får antas bedriva yrkesmässig verksamhet i ML:s mening (RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 124). En F-skattsedel skall efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet såvida det inte finns

skäl原因 anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas (4 kap. 7 § SBL). F-skattsedeln underlättar således för uppdragsgivaren och är ett slags "körkort" för företagaren, vilket kan återkallas vid olika slags försummelser. Utfärdandet av F-skattsedeln är emellertid endast en preliminär bedömning som kan komma att ändras vid taxeringen. Näringsverksamhet kan naturligtvis bedrivas även av den som inte har F-skattsedel.

Självständigheten bedöms bl.a. mot bakgrund av antalet arbetsgivare/uppdragsgivare som den skattskyldige har, bundenheten till en uppdragsgivare, möjligheten att fritt välja tidpunkt och metod för uppgifternas fullgörande, förhållanden angående lokaler, ev. egna anställda, verktyg, material, risktaganden, ersättningsformer m.m.<sup>7</sup> Hur verksamheten faktiskt har bedrivits har större betydelse än det förhållandet att vissa formella förutsättningar är uppfyllda såsom registrering, anbud, fakturor och momsbezeichnung.

Bedömningen får göras med ledning av praxis eftersom lagtexten inte ger någon närmare vägledning. Viss försiktighet är emellertid påkallad vid beaktande av annat än mervärdesskattepraxis. Departementschefen uttalade sålunda i prop.1973:163 s. 63 att man bör bortse från hur verksamheten bedöms i andra sammanhang, t.ex. med avseende på arbetsgivaravgift eller ATP. I vart fall torde detta gälla vid bedömningen av om verksamheten bedrivs i former som är jämförbara med till näringsverksamhet hänförlig rörelse (jämför t.ex. utgången i RÅ 1987 ref. 163 – arbetsgivaravgifter, där intäkt avseende försäljning av Tupperware-produkter ansågs utgöra inkomst av anställning, med RÅ 1992 ref. 62 – mervärdesskatt, där något anställnings- eller uppdragsförhållande inte ansågs föreligga mellan bolaget och jultidningsförsäljande barn. Se även RÅ84 1:59 – mervärdesskatt, där avdragsrätten avseende underentreprenörs tjänster bedömdes med hänsyn till de grundläggande principerna för mervärdesskatt. Detta trots att underentreprenören i vissa andra rättsliga sammanhang skulle ha ansetts som en hos bolaget anställd arbetstagare och således inte som näringsidkare). I praxis har i vissa fall stor vikt lagts vid att registrering till mervärdesskatt har skett (RÅ84 1:59).

Jordbrukare, skogsarbetare eller annan person som utför skogsarbete åt annan genom i huvudsak egen arbetsinsats och med användande av endast enklare utrustning anses i regel inte bedriva

<sup>7</sup> Se RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 124 f och bilaga 2 samt RSV:s Rapport 1998:4 "F-skatt åt flera", avsnitt 4 och bilaga 2-3.

yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattehänseende. Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked angående inkomstskatt i vilket skatterättsnämnden fann att verksamhet som avbytare inom jordbruket skall anses som näringsverksamhet. Det förhållande att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen därvid använts har ansetts ligga i sakens natur (RÅ 2001 ref. 25).

Journalister, författare m.fl. som bedriver sin verksamhet på sådant sätt att den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL anses följaktligen även bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML. Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses också bedriva näringsverksamhet (13 kap. 11 § IL) utom när avgiften grundar sig på anställning, uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet.

### **Självständighetskriteriet enligt ML i ljuset av direktivets motsvarande kriterium**

I EG-domstolens praxis avseende "andra rättsliga bindningar" har bl.a. beaktats bundenheten till den offentligrättsliga myndighet som utövar viss tillsyn över verksamheten, graden av frihet att organisera verksamheten och det ekonomiska risktagandet. Dessa omständigheter stämmer i stort sett överens med de kriterier som beaktas vid bedömningen av självständighetskriteriet i svensk rätt. Någon skillnad i bedömningen beroende på yrkeskategori ger emellertid artikel 4.4 inte stöd för. Även i förarbetena till gamla ML avseende motsvarigheten till 4 kap. 1 § 2, har det understrukits att utslagsgivande är att bedömningen görs mot bakgrund av grundläggande mervärdesskatterättsliga principer (prop. 1973:163 s.63).

Den EG-rättsliga definitionen av självständighetskriteriet torde medföra att fler aktiviteter anses självständigt utförda än vad som blir fallet enligt dess svenska motsvarighet. Utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 ML ger dock möjlighet att i viss mån överbrygga skillnaderna på mervärdesskatteområdet (RÅ84 1:59 och RÅ 1992 ref. 62 jämfört med RÅ 1987 ref. 163). Det svenska självständighetskriteriet synes inte utgöra hinder för en EG-konform tolkning. Det förhållandet att inkomstslaget tjänst numera utgör ett restinkomstslag i förhållande till näringsverksamhet befrämjar också möjligheterna till EG-konform tolkning av kravet på självständighet.

### 2.3.5 Innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätt och avverkningsrätt till skog

#### Svensk rätt

Till näringsverksamhet och därigenom yrkesmässig verksamhet räknas alltid innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog. Redan innehavet av en näringsfastighet utgör i sig näringsverksamhet (RÅ 1994 not. 302). Yrkesmässigheten är i dessa fall knuten till innehavet av fastigheten eller rättigheten. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan däremot inte ingå i en näringsverksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL) och därigenom i princip inte heller i en yrkesmässig verksamhet. Specialbestämmelserna i 4 kap. 3 § ML avseende omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet utgör undantag från denna princip, se avsnitt 2.7.2. Vid inkomstbeskattningen innebär klassificeringen av fastigheter att privatbostadsfastighet redovisas i inkomstslaget kapital och näringsfastighet i inkomstslaget näringsverksamhet.

Med näringsfastighet avses en fastighet som inte är en privatbostadsfastighet (2 kap. 14 § IL). Alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är alltså näringsfastighet. För att en fastighet skall betecknas som privatbostadsfastighet skall det vara fråga om ett småhus som är en privatbostad och/eller tomtmark till småhus som skall bebyggas med privatbostad.

Begreppen småhus, småhusenhet och lantbruksenhet har samma innebörd som i fastighetstaxeringslagen (FTL). Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Ett småhus som är inrättat till bostad för två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § första stycket IL). Ett småhus som på en lantbruksenhet är inrättat till bostad åt fler än två familjer räknas inte som privatbostad (2 kap. 9 § andra stycket IL). Även småhus på annans mark, t.ex. arrenderad mark, kan klassificeras som privatbostadsfastighet.

I en småhusenhet ingår förutom småhus, tomtmark för småhus och exploateringsmark för småhusbebyggelse. Till tomtmark räknas enligt 2 kap. 4 § FTL mark som upptas av småhus och trädgård,

parkeringsplats m.m. som ligger i anslutning till sådan byggnad. Mark till fastighet som är bebyggd med småhus skall i sin helhet utgöra tomtmark om fastigheten ligger i ett ägoskifte och har en total areal som inte överstiger två hektar.

Det är den faktiska beskaffenheten som bestämmer beskattningens naturen vid inkomsttaxeringen. Om en byggnad som enligt FTL inte är taxerad som småhus har disponerats om och inrättats som bostad åt en eller två familjer skall den vid inkomsttaxeringen behandlas som småhus. Flera småhus och tomtmark till småhus förs ofta samman till en taxeringsenhet, småhusenhet, vid fastighetstaxeringen. Vid klassificeringen av näringsfastighet respektive privatbostadsfastighet måste emellertid varje byggnad på fastigheten bedömas för sig (RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2000 års taxering s. 528). Uppdelningen mellan privatbostadsfastighet och näringsfastighet leder i vissa fall till att fastigheten måste klyvas vid inkomstbeskattningen. Denna uppdelning av en fastighets olika byggnader torde vara vanligast på lantbruksenhet.

Bedömningen av om en bostad skall räknas som privatbostad eller som ingående i en näringsverksamhet skall göras för varje kalenderår, vid kalenderårets utgång (2 kap. 10 § IL). Om det vid denna prövning föreligger förändrade förhållanden skall en eventuell omklassificering göras. För privatbostadsfastighet som i samma ägares hand eller efter benefik överlåtelse skulle ha övergått till att bli näringsfastighet finns dock en tröghetsregel. Denna innebär att fastigheten under en tvåårsperiod kan ha kvar sin karaktär av privatbostadsfastighet om fastighetsägaren önskar det. När en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet gäller ingen tröghetsregel utan omklassificering skall ske. Avsikten med användningen av småhus vägs in endast när det gäller fastighet som används som näringsfastighet vid bedömningstidpunkten.

Juridiska personer kan inte inneha privatbostad. Ett undantag gäller dock dödsbo. Ett småhus som var privatbostad för innehavaren kan förbli privatbostad till utgången av tredje kalenderåret efter dödsåret trots att dödsboet är en juridisk person.

Begreppet näringsfastighet omfattar följaktligen i princip alla fastigheter utom sådana småhus med tillhörande tomtmark, om högst två hektar, som används eller är avsedda att användas som privatbostad. Definitionsmässigt innebär detta att yrkesmässig verksamhet föreligger för alla dessa fastigheter, eftersom yrkesmässigheten är knuten till innehavet av en näringsfastighet. Sam-

tidigt bör det framhållas att detta aktualiseras i mervärdesskatt-hänseende först när det förekommer en skattepliktig omsättning av vara eller tjänst från fastigheten.

Även innehav av näringsbostadsrätt utgör näringsverksamhet och därigenom yrkesmässig verksamhet. Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 19 § IL). Med privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag, om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad. För att avgöra om en bostadsrätt är en privatbostadsrätt måste man tillämpa dels bestämmelserna om vad som är en privatbostad i 2 kap. 8–12 §§ IL, dels bestämmelserna om vad som är ett privatbostadsföretag i 2 kap. 17 § IL.

Slutligen räknas innehav av avverkningsrätt till näringsverksamhet och utgör därigenom yrkesmässig verksamhet.

Det förhållandet att yrkesmässigheten är knuten till innehavet av en näringsfastighet, näringsbostadsrätt eller avverkningsrätt, medför att fysiska eller juridiska personer som i övrigt inte uppfyller kriterierna för yrkesmässig verksamhet ändå kan komma att omfattas av mervärdesskattesystemet.

### **Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv**

I direktivet läggs ingen egentlig vikt vid själva innehavet av en fastighet eller rättighet eller hur fastigheten har klassificerats i andra sammanhang. I stället är det hur fastigheten används eller är avsedd att användas som avgör om den skall anses ingå i en ekonomisk aktivitet eller vara föremål för en sådan aktivitet. I princip kan en fastighet användas i alla former av ekonomisk aktivitet som anges i artikel 4.2, dvs. i alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Uppräkningen i artikel 4.2 torde innebära att all användning av näringsfastigheter i yrkesmässig verksamhet, där verksamheten uppfyller de s.k. rörelsekriterierna (vinstsyfte, självständighet, varaktighet och viss omfattning), omfattas av direktivets tillämpningsområde. Det förhållandet att direktivet nämner gruvdrift och jordbruksverksamhet men inte skogsbruk medför enligt utredningens mening inte att någon skillnad skall göras mellan olika sätt att bruka eller utnyttja fastigheten eller dess tillgångar.

Med ekonomisk aktivitet avses även "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav", se redogörelsen i avsnitt 2.3.2. Detta innebär att ekonomisk aktivitet även omfattar de fall där ägaren eller innehavaren av en rättighet använder fastigheten eller dess tillgångar på ett sätt som syftar till att ge intäkter med viss regelbundenhet. Det finns inget krav på att inkomster faktiskt skall ha erhållits för att aktiviteten skall kunna betraktas som ekonomisk. Kravet på "förvärvssyfte" får i stället ses som ett förtydligande till följd av att många former av utnyttjande av tillgångar av naturliga skäl inte bör bli föremål för beskattning. Ett exempel på detta är att man inte anses utföra någon ekonomisk aktivitet enbart för att man utnyttjar en fastighet för fritidsboende åt familjen. Om man däremot hyr ut fastigheten som fritidsbostad med viss regelbundenhet kan det betraktas som ett utnyttjande av tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. För att beskattning skall ske i det senare fallet krävs naturligtvis också att uthyrningen är skattepliktig. När tillgången på grund av sin karaktär är lämpad för såväl privat som kommersiellt bruk beaktas alla omständigheter för att avgöra huruvida ekonomisk aktivitet föreligger eller inte. Man kan t.ex. jämföra hur vederbörande faktiskt utnyttjar egendomen med hur motsvarande ekonomiska aktivitet vanligen utövas. Även om aktivitetens resultat i sig inte är ett avgörande kriterium kan exempelvis uthyrningstiden, antalet kunder och intäkternas storlek beaktas vid denna bedömning tillsammans med övriga omständigheter i det enskilda fallet (se domarna i mål 268/83 D.A. Rompelman, C-97/90 H. Lennartz och C-230/94 Renate Enkler, punkt 27-29). Även överlåtelse av nyttjanderätten till viss egendom mot ersättning utgör utnyttjande av materiella tillgångar (domen i mål C-186/89 W.M. van Tiem, p. 18-20).

Som tidigare nämnts avser ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.1 och 4.2 inte aktiviteter som utövas endast tillfälligt. Var gränsen går mellan tillfälliga transaktioner och ekonomisk aktivitet har EG-domstolen hittills inte uttalat sig om. Det ligger emellertid närmast till hands att betrakta upplåtelse av nyttjanderätt, servitutsrätt eller avverkningsrätt m.m. som ett utnyttjande av fastigheten i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Att transaktionerna kan vara undantagna från skatteplikt (jfr 3 kap. 2 § ML) påverkar i princip inte bedömningen av huruvida ekonomisk aktivitet föreligger. Enbart det förhållandet att ersättning för omsättningen utgår med ett engångsbelopp torde inte medföra att fråga är om en tillfällig trans-



aktion. Huruvida fastigheten klassificerats som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet vid inkomstbeskattningen spelar inte heller någon roll för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Samma sak gäller för försäljning eller upplåtelse av rätt att ta grus, lera, jord, sten, torv eller annan naturprodukt från en fastighet under förutsättning att det inte rör sig om rent tillfälliga transaktioner. Det står emellertid klart att för att en person som utför enbart tillfälliga transaktioner skall betraktas som en beskattningsbar person, krävs att medlemsstaten har infört bestämmelser i enlighet med artikel 4.3, se nedan.

Det förhållandet att privatbostadsfastighet, privatbostadsrätt och andra privatbostäder inte kan ingå i en näringsverksamhet och därmed inte utgör yrkesmässig verksamhet enligt ML:s huvudregel, saknar direkt motsvarighet i direktivet. Direktivets tillämpningsområde avgränsas i detta hänseende i stället av definitionen av ekonomisk aktivitet och om en fastighet används eller är avsedd att användas inom ramen för en sådan aktivitet samt av att den beskattningsbara personen skall agera i denna egenskap (jfr artikel 2). En beskattningsbar persons privata användning av fastigheter eller användning av fastigheter för annat än ekonomisk aktivitet är därigenom inte föremål för mervärdesskatt utom i fall av uttagsbeskattning.

Sammanfattningsvis konstateras att det inte föreligger någon större skillnad mellan direktivet och ML till följd av att yrkesmässigheten är knuten till innehav av en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt. Såväl yrkesmässigheten som frågan om ekonomisk aktivitet är för handen aktualiserats först när det utförs beskattningsbara transaktioner med eller från fastigheten m.m. eller när avdrag för ingående skatt yrkas. Genom att klassificeringen av näringsfastighet/privatbostadsfastighet sker årligen på grundval av fastighetens faktiska beskaffenhet och användningssätt kan det antas att bedömningen ligger nära den bedömning som sker av huruvida fastigheten ingår i en ekonomisk aktivitet eller ej. När det gäller yrkesmässig verksamhet med anledning av innehav av avverkningsrätt, torde överlåtelse eller upplåtelse av en sådan rättighet i de flesta fall vara att betrakta som ett utnyttjande av tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter, dvs. ekonomisk aktivitet. Viss ekonomisk aktivitet som kan utföras från privatbostadsfastigheter fogas dessutom in genom specialbestämmelserna i 4 kap. 3 § ML avseende omsättning av varor och vissa rättigheter från sådana fastigheter. Detta leder till en bättre överensstämmelse med direk-

tivets regler, enligt vilka det inte görs skillnad i beskattning på grund av fastighetstyp, se avsnitt 2.7.2.

Vad som däremot utgör en skillnad mellan direktivet och ML är att det enbart är det förhållandet att en fastighet inte är privatbostadsfastighet som medför att innehavet utgör yrkesmässig verksamhet enligt ML. Vidare kan juridiska personer, med undantag för dödsbo, inte inneha privatbostad. I det hänseendet spelar salunda användningssätt eller avsikten med innehavet av fastigheten ingen roll. Det kan knappast antas att det föreligger en avsikt att företa beskattningsbara transaktioner i samtliga dessa fall. Denna skillnad saknar emellertid betydelse så länge som det inte företas några transaktioner från fastigheten. Det bör emellertid anmärkas att frågan om ekonomisk aktivitet föreligger bedöms utan att hänsyn tas till den juridiska formen under vilken aktiviteten utförs.

En annan skillnad mellan direktivet och ML är att även sådana transaktioner från en näringsfastighet som enligt direktivet är att anse som tillfälliga transaktioner, enligt ML betraktas som yrkesmässig verksamhet utan att något särskilt stadgande i enlighet med artikel 4.3 är för handen. Utredningen har dock kunnat konstatera att det är i det närmaste omöjligt att få någon uppfattning om vilka slags transaktioner det kan röra sig om och vilken omfattning dessa tillfälliga transaktioner har.

## 2.4 Kompletteringsregeln för tillfälliga transaktioner

### Artikel 4.3

Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter (1) som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med "byggnad" skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med "mark för bebyggelse" avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna.

#### Anmärkningar:

(1) Utredningen använder sig av termen "aktivitet" i stället för "verksamhet", utom vid citat av direktivtexten.

### EG-rätten

Genom kompletteringsregeln i artikel 4.3 kan medlemsstaterna välja att beskatta vissa enstaka transaktioner. Transaktionerna kommer därmed att likställas med ekonomisk aktivitet. Under förutsättning att aktiviteten utövas självständigt betraktas den som utför transaktionerna som en beskattningsbar person.

### Svensk rätt

Även 4 kap. ML innehåller några bestämmelser som tar sikte på tillfälliga transaktioner och som således utgör en utvidgning av begreppet yrkesmässig verksamhet. Bestämmelserna i 4 kap. 3 § ML går igenom under avsnitt 2.7.2.

## 2.5 Undantagsregeln för offentligrättsliga organ – artikel 4.5 jämförd med 4 kap. 6 och 7 §§ ML

### 2.5.1 EG-rätten

#### **Artikel 4.5**

Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ (1) anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet (2) 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, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse (3), ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter.

#### Anmärkningar:

(1) I de olika språkversionerna varierar bl.a. antalet offentligrättsliga myndigheter som räknas upp. Uppräkningen synes anpassad efter nationella förhållanden (i den danska versionen nämns exempelvis såväl amter som kommuner), vilket visar att klassificeringen av "offentligrättsligt organ" grundar sig på de nationella rättsordningarna såsom EG-domstolen har uttalat.

(2) Utredningen använder sig av termen "ekonomisk aktivitet" respektive "aktivitet" i stället för "ekonomisk verksamhet" respektive "verksamhet", utom vid citat av direktivtexten.

(3) I de engelska, tyska, portugisiska och spanska versionerna av direktivet ställs högre krav, nämligen att det skall vara fråga om betydande konkurrensnedvridning (engelska "significant distortions of competition", tyska "groesseren", portugisiska "significativas" och spanska "distorsiones graves") medan andra språkversioner sätter ribban vid "konkurrensnedvridning av viss betydelse" (danska "af en vis betydning"; nederländska "van enige betekenis"; franska "d'une certaine importance" och italienska "di una certa importanza").

## Allmänt om artikel 4.5

Ett offentligrättsligt organ kan enligt det sjätte mervärdesskatte-direktivet bedriva ekonomisk aktivitet och därmed vara en beskattningsbar person och registreras till mervärdesskatt. Offentligrättsliga organ betraktas i regel som icke beskattningsbara juridiska personer när det gäller aktiviteter och transaktioner som de utför i egenskap av offentliga myndigheter. Detta gäller dock inte i de fall där de konkurrerar med kommersiell verksamhet. Sättet varpå aktiviteten eller transaktionen utförs är avgörande för om ett visst organ skall betraktas som en icke beskattningsbar person.

Aktiviteter där myndigheter skall betraktas som beskattningsbara personer är telekommunikationer, gods- och passagerartransporter samt tillhandahållande av vatten, gas och elektricitet. Dessa aktiviteter har för tydlighetens skull tagits upp i direktivets bilaga D.

Det finns inte någon enhetlig definition av vad som avses med offentligrättslig verksamhet eller aktivitet. EG-domstolen har 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.

I fråga om direkt effekt, har EG-domstolen uttalat följande. Ett offentligrättsligt organ som anser att det inte bör bli föremål för mervärdesbeskattning får åberopa artikel 4.5 mot en nationell bestämmelse när det gäller aktiviteter och transaktioner som det bedriver i egenskap av offentlig myndighet och som inte omfattas av listan i bilaga D. En förutsättning för att myndigheten skall behandlas som icke beskattningsbar person är emellertid att dess aktiviteter inte kan antas ge upphov till konkurrenssnedvridning av viss betydelse.

## Subjekten

I artikel 4.5 första stycket anges att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ omfattas av undantaget. Vad som avses med "övriga offentligrättsliga organ" kan inte utläsas ur texten. EG-domstolen har inte heller gett begreppet någon närmare gemenskapsrättslig innebörd, men har uttalat att det måste röra sig om ett organ som lyder under en offentligrättslig reglering. Vilka organ som omfattas torde få avgöras med stöd av

den nationella rätten i respektive medlemsstat. Det råder stora skillnader mellan de olika medlemsländerna i fråga om vilka organ man har valt att reglera offentligrättsligt. Detta framgår särskilt tydligt i de s.k. vägtullsmålen i vilka det förekommer många olika slags offentligrättsligt reglerade organ (domarna i mål C-276/97 Kommissionen mot Frankrike, C-358/97 Kommissionen mot Irland, C-359/97 Kommissionen mot Storbritannien, C-408/97 Kommissionen mot Nederländerna och 260/98 Kommissionen mot Grekland). I målen behandlas frågan om dessa länder har brutit mot EG-rätten genom att inte ta ut mervärdesskatt på väg-, tunnel- och broavgifter som uppbärs av offentligrättsliga subjekt eller av privaträttsliga subjekt på uppdrag av det offentliga. I de nämnda målen har EG-domstolen, såvitt framgår, endast sett till huruvida de aktuella organen varit offentligrättsligt reglerade enligt respektive nationella rättsordning. Sålunda förekommer i vissa länder t.ex. att statligt ägda bolag omfattas av offentligrättslig reglering och därmed av begreppet offentligrättsligt organ. I betänkandet "Kommunkontot och rättvisan", SOU 1999:133 s. 64, dras slutsatsen att den juridiska formen i sig inte torde vara avgörande, dvs. om det är en statlig myndighet, kommun, bolag eller stiftelse etc. Skälet härtill är att det engelska begreppet "body" i princip kan betyda vilken juridisk form som helst. Samma torde gälla för övriga språkversioner (jfr t.ex. franska versionens "organisme").

#### **Aktivitet som bedrivs av ett offentligrättsligt organ i egenskap av offentlig myndighet**

Två villkor måste vara uppfyllda för att undantaget enligt artikel 4.5 första stycket skall vara tillämpligt och ett offentligrättsligt organ således inte skall betraktas som en beskattningsbar person. Dels skall aktiviteten utföras av organ som lyder under offentligrättslig reglering, dels skall aktiviteten utföras av organet i dess egenskap av offentligrättsligt organ. Det är villkoren för utövandet av aktiviteten som gör det möjligt att bestämma räckvidden av de offentliga organens behandling såsom icke beskattningsbara personer.

När en oberoende part får ett uppdrag av ett offentligrättsligt organ att för detta organs räkning utföra vissa tjänster anses artikel 4.5 inte tillämplig på aktiviteten hos denna part. EG-domstolen har avgjort två mål rörande denna frågan varvid prövningen i stället

har kommit att inriktas på huruvida den parten agerat självständigt i förhållande till myndigheten eller i egenskap av arbetstagare (se domarna i mål 235/85 Kommissionen mot Nederländerna och C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla). Aktiviteter som utförs av enskilda är inte uteslutna från mervärdesbeskattning enbart på grund av att aktiviteten normalt sett omfattas av myndigheternas exklusiva behörighetsområde. Detta framgår även av artikel 6.1 där det uttryckligen stadgas att även utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet, i dess namn eller enligt lag utgör beskattningsbara transaktioner. En förutsättning för att undantaget enligt artikel 4.5 första stycket skall gälla är följaktligen att det är det offentlighetsorganet självt som utför aktiviteten i fråga.

EG-domstolen har uttalat att när offentlighetsorgan uppträder i enlighet med regler i den nationella rätten, som endast gäller för dessa organ, omfattas de av undantaget i artikel 4.5. När de offentlighetsorganen uppträder under samma rättsliga villkor som de som gäller för privaträttsliga subjekt, kan de emellertid inte anses uppträda i egenskap av offentlighetsorgan (se domarna i mål 231/87 och C-129/88 Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.). Vilka rättsliga villkor som avses anger domstolen inte närmare. I dessa fall bör de offentlighetsorganen likställas med privaträttsliga subjekt och följaktligen inte undantas från beskattning. Det enda kriterium som enligt EG-domstolen gör det möjligt att med säkerhet avgöra skillnaden mellan dessa två kategorier är den tillämpliga rättsliga regleringen enligt den nationella rätten. Huruvida det offentlighetsorganet bedriver aktiviteten i egenskap av offentlig myndighet avgörs således med hänsyn till det sätt som aktiviteten bedrivs på och inte med hänsyn till aktivitetens art eller syfte. De senare kriterierna beaktas genom andra bestämmelser, såsom artikel 4.5 tredje stycket i förhållande till aktivitetens art och artikel 4.5 fjärde stycket jämförd med artikel 13 och 28 i förhållande till dess syfte.

EG-domstolens domar i de s.k. vägtullsmålen (mål C-276/97 Kommissionen mot Frankrike, C-358/97 Kommissionen mot Irland, C-359/97 Kommissionen mot Storbritannien, C-408/97 Kommissionen mot Nederländerna och 260/98 Kommissionen mot Grekland) har dessvärre inte bidragit till att klarlägga rättsläget beträffande omfattningen av skattefriheten för offentlighetsorgan. Förutom att domstolen avfärdar en av kommissionen föreslagen snäv tolkning av undantaget, riktar den skarp kritik mot kommissionen för att denna inte ens försökt visa att de offentlig-

rättsliga organen agerat under samma rättsliga förutsättningar som privata företag i den mening som avses i domstolens praxis. Några anvisningar om vilka rättsliga förutsättningar som avses ges inte. Resultatet av EG-domstolens domar blir att samma slags tjänster beskattas olika beroende på vem som tillhandahåller tjänsterna i fråga. I de fall avgifterna uppbärs av privaträttsliga subjekt har EG-domstolen ansett att det föreligger skattepliktig omsättning av tjänst. I de fall avgifterna däremot uppbärs av offentligrättsliga organ, har domstolen ansett att kommissionen inte förmått visa att dessa organ inte agerat i egenskap av offentlig myndighet. EG-domstolen synes lämna en liten öppning för det fall de offentligrättsliga subjekten kan anses agera under samma rättsliga villkor som de privata subjekten. Kommissionen hade emellertid utformat sin talan på sådant sätt att något förtydligande i detta hänseende inte behövde göras och inte heller gjordes. Kommissionen hade inte heller åberopat konkurrensbestämmelsen i artikel 4.5 andra stycket, dvs. riktat in sin talan på att visa att en skattebefrielse för de offentligrättsliga organen skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse.

I domen i mål C-446/98, *Camara Municipal do Porto*, har EG-domstolen lämnat ett förhandsavgörande med avseende på frågan om ett offentligrättsligt organ skall mervärdesbeskattas för en aktivitet som består i att mot betalning tillhandahålla förare lokaler och platser för parkering av deras fordon. För att kunna fastställa om aktiviteten bedrivs "i egenskap av offentlig myndighet" kan man enligt domstolen inte grunda sig på föremålet för eller syftet med aktiviteten i fråga. Omständigheten huruvida myndigheten är ägare till marken på vilken den utför aktiviteten, eller huruvida denna mark utgör dess allmänna eller privata egendom, medför inte heller i sig att myndigheten skall anses utföra aktiviteten i egenskap av offentlig myndighet. Den nationella domstolen skall i stället basera sig på en prövning av samtliga villkor för utförandet av den berörda aktiviteten som föreskrivs i nationell rätt för att kunna fastställa om den utförs inom ramen för den egna rättsliga reglering som gäller för offentligrättsliga organ, eller om den tvärtom utförs på samma rättsliga villkor som är tillämpliga på privaträttsliga ekonomiska aktörer. Den omständigheten att utövandet av en sådan aktivitet innefattar utövande av offentliga maktbefogenheter, som att tillåta eller begränsa parkering på vägar avsedda för allmän trafik eller påföra böter vid överskridande av den tillåtna parkeringstiden, medför enligt EG-domstolen att det skall fastställas att denna



aktivitet är underkastad en offentligrättslig reglering. Såvitt utredningen har erfarit räcker det med att konstatera att aktiviteten består av utövande av offentliga maktbefogenheter, för att myndigheten skall anses utföra ifrågavarande aktivitet "i egenskap av offentlig myndighet". I det aktuella fallet bestod aktiviteten i att tillåta eller begränsa parkering på vägar avsedda för allmän trafik eller att påföra böter vid överskridande av den tillåtna parkeringstiden, dvs. olika former av trafik tillsyn. Vid sådan maktutövning synes EG-domstolen ha funnit att det saknas skäl att pröva huruvida aktiviteten utövas på samma rättsliga villkor som gäller för privaträttsliga ekonomiska aktörer. En anledning härtill kan vara att domstolen anser att nämnda aktivitet inte torde kunna delegeras. Inte heller i detta mål prövades emellertid frågan huruvida en skattebefrielse för de offentligrättsliga organen skulle kunna leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse.

Slutligen har EG-domstolen i domen i mål C-276/98, Kommissionen mot Portugal, understrukit att artikel 4.5 första stycket inte lämnar någon valfrihet åt medlemsstaterna. Enligt artikel 4.5 har medlemsstaterna följaktligen inte rätt att betrakta offentligrättsliga organ som beskattningsbara personer när det gäller verksamhet som organen fullgör i egenskap av myndighet och som inte finns med i bilaga D eller uppfyller kraven i artikel 4.5 andra stycket.

### **Begränsning med hänsyn till konkurrens**

Artikel 4.5 andra stycket innehåller en begränsning i förhållande till artikel 4.5 första stycket. Om det föreligger en risk för konkurrensnedvridning när det gäller aktiviteter som offentligrättsligt organ utför i sin egenskap av offentlig myndighet skall det offentligrättsliga organet enligt artikel 4.5 andra stycket sålunda betraktas som beskattningsbar person. Begränsningen innebär att medlemsstaterna, för att säkerställa skattemässig neutralitet, är skyldiga att se till att de offentligrättsliga organen behandlas som beskattningsbara personer i fråga om aktiviteter som de utför i egenskap av myndigheter, när dessa aktiviteter kan komma att bedrivas i konkurrens med privaträttsliga subjekt. Detta gäller aktiviteter som utförs av enskilda med stöd av privaträttslig reglering eller administrativt tillstånd och där offentligrättsliga organs behandling som icke beskattningsbara personer kan leda till konkurrensnedvrid-

ning av viss betydelse. Medlemsstaterna behöver emellertid inte införliva kriteriet ” av viss betydelse” ordagrant i den nationella lagstiftningen (se domen i mål 231/87 Comune di Carpaneto Piacentino m.fl.).

### **Vissa statliga monopol**

Artikel 4.5 tredje stycket tar i viss mån sikte på statliga monopol och begränsar ytterligare möjligheten att behandla myndigheter som icke beskattningsbara personer. Detta gäller i förhållande till vissa, i bilaga D förtecknade, kategorier av ekonomisk aktivitet och har sin grund i aktivitetens art. Dessa aktiviteter är telekommunikation, tillhandahållande av vatten, gas, elektricitet och ånga, varutransporter, hamn- och flygplatstjänster, passagerartransport, tillhandahållande av nya varor tillverkade för försäljning, aktivitet som stödorgan för jordbruket bedriven i enlighet med den gemensamma jordbrukspolitik, drift av handelsmässor och utställningar, lagringsaktivitet, aktivitet i kommersiella reklamföretag, aktivitet i resebyråer, drift av personalbutiker, kooperativ och industrimatsalar och liknande enheter samt kommersiell radio- och TV-verksamhet. I den mån aktiviteten bedrivs i försumbart liten skala, får medlemsstaterna underlåta att behandla de offentliga myndigheterna som beskattningsbara personer i förhållande till aktiviteten i fråga.

### **Aktivitet undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 och 28**

Om ett offentligrättsligt organs aktivitet inte hamnar utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt till följd av artikel 4.5, kan aktiviteten i stället vara undantagen från skatteplikt med stöd av artikel 13 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Ett flertal av de undantag som motiveras av sociala skäl är knutna till att aktiviteten utförs i offentlig regi.

Det kan framstå som om artikel 4.5 och 13 ibland täcker samma slags aktiviteter. Man måste dock hålla i minnet att artikel 4 innehåller en definition av ”beskattningsbar person” och att undantagen i artikel 4.5 därmed tar sikte på den som utför aktiviteten medan undantagen i exempelvis artikel 13.A tar sikte på vissa transaktioner som företas i det allmännas intresse (se dom i mål 107/84 Kom-

missionen mot Tyskland). Vem som utför de undantagna transaktionerna enligt artikel 13 är följaktligen av underordnad betydelse, utom i fall där det klart anges att fråga måste vara om en viss juridisk eller offentligrättslig person (se domen i mål C-216/97 Jennifer och Mervyn Gregg). Beskattningsresultatet blir i princip detsamma, ingen mervärdesskatt tas ut och ingen avdragsrätt föreligger. En skillnad är dock att aktiviteter som undantas enligt artikel 4.5 faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, medan transaktionerna enligt artikel 13 befinner sig inom tillämpningsområdet men är undantagna från skatteplikt. Denna skillnad kan medföra vissa administrativa och avdragsrättsliga konsekvenser.

Artikel 4.5 fjärde stycket tillåter att medlemsstaterna betraktar de offentligrättsliga organen som icke beskattningsbara personer när de utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 och artikel 28. Detta gäller även i de fall där aktiviteten bedrivs på samma sätt som i privat regi. Det offentligrättsliga organet behöver alltså inte agera "i egenskap av myndighet" i dessa fall. Begränsningen enligt artikel 4.5 andra stycket gäller emellertid även här. De offentligrättsliga organen skall således betraktas som beskattningsbara personer, om deras specialbehandling skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse (se domen i mål C-247/95 Marktgemeinde Welden, p. 20–22).

Valmöjligheten i artikel 4.5 fjärde stycket infördes förmodligen på grund av att de offentligrättsliga organs aktiviteter bedöms på så olika sätt i medlemsländerna. Länderna gavs därigenom en möjlighet att behålla sin egen klassificering och skattemässiga behandling av offentligrättsliga organs aktiviteter.

### **Utvecklingen framöver**

Direktivets bestämmelser om offentligrättsliga organ har utformats på 1970-talet utifrån de förhållanden som rådde i medlemsländerna vid denna tidpunkt. Sedan dess har mycket hänt inom den offentliga sektorn i alla medlemsländer. Ökad privatisering av olika aktiviteter inom den offentliga sektorn och tilltagande extern upphandling är tydliga tendenser inom hela EU. Denna utveckling medför att undantagen från mervärdesskatt för den offentliga sektorns organ, vilka innebär en olikformig skattemässig behand-

ling, blir mer påtagliga än tidigare och att de konkurrensnedvridande effekterna framträder allt tydligare.

EG-kommissionen har i diskussioner med medlemsländerna förordat en vidgad definition av begreppet beskattningsbar person, så att de offentligrättsliga organens aktiviteter omfattas av mervärdesskatten i större utsträckning än vad som är fallet idag. Medlemsländerna synes i och för sig dela denna ståndpunkt men önskar i samband med en sådan ändring även att undantagen i artikel 13 ses över. Dessa undantag är så utformade att de gäller under förutsättning att tjänsterna tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra erkända liknande organ. Den parallella regleringen i direktivet, artikel 4.5 fjärde stycket respektive artikel 13, gör undantagen svårtolkade.

Även i kommissionens nya arbetsprogram som antogs under år 2000 nämns behandlingen av offentligrättsliga organ som ett prioriterat område. Diskussioner har påbörjats med medlemsländerna under våren 2001. Frågan om hur de offentligrättsliga organen skall hanteras i mervärdesskattehänseende är med andra ord ständigt aktuell och har fått än högre aktualitet sedan EG-domstolen meddelade sina domar i vägtullsmålen respektive parkeringsmålet (se domarna i mål C-276/97 Kommissionen mot Frankrike, C-358/97 Kommissionen mot Irland, C-359/97 Kommissionen mot Storbritannien, C-408/97 Kommissionen mot Nederländerna och 260/98 Kommissionen mot Grekland samt C-446/98 Camara Municipal do Porto). I de förstnämnda målen kan man förmoda att kommissionen försökte driva utvecklingen framåt genom att inför domstolen föra fram en snäv tolkning av direktivets bestämmelser om offentligrättsliga organ som anpassats till numera rådande förhållanden. Denna uppfattning stöds av att kommissionen drev linjen att aktiviteter som myndigheter bedriver "i egenskap av myndighet" endast innefattar omsättning i samband med myndighetsutövning i dess strikta bemärkelse, dvs. sådan aktivitet som inte i något fall kan delegeras till privata organ (jfr franska "puissance publique"). Detta avfärdades av EG-domstolen under hänvisning till direktivets lydelse och tidigare praxis, vilken man således inte var benägen att frångå. Samma transaktioner kommer till följd härav att behandlas olika i mervärdesskattehänseende beroende på vilket slags subjekt, offentligrättsligt eller privaträttsligt, som företar transaktionerna. Detta visar att direktivets bestämmelser i denna del är föråldrade. Det skall emellertid framhållas att EG-domstolen inte i något av fallen tog ställning till huruvida en

begränsning av de offentligrättsliga subjektens skattebefrielse kunde eller borde ske av konkurrenshänsyn.

I sin nuvarande utformning lämnar artikel 4.5 medlemsstaterna stort spelrum vid avgörandet av hur nationella myndigheter skall behandlas i mervärdesskattehänseende. Visserligen skall offentligrättsliga organ som uppfyller kriterierna för detta i artikel 4.5 undantas från mervärdesskatt, men vilka dessa organ är och när de skall anses agera "i egenskap av offentlig myndighet" avgörs enligt den nationella rättsordningen. Möjligheten att undanta offentligrättsliga organ från tillämpningsområdet för mervärdesskatt begränsas av de olika konkurrenshänsyn som skall tas enligt artikel 4.5 och listan i bilaga D. Sålunda skall myndigheterna inte undantas för aktiviteter som de utför under samma rättsliga förutsättningar som privaträttsliga subjekt, när skattebefrielse skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse eller när fråga är om sådana aktiviteter som listats i bilaga D.

Artikel 4.5 om offentligrättsliga organ utgör ett undantag från de generella reglerna om beskattningsbara personer i artikel 4. Mot bakgrund av EG-domstolens praxis kring undantag från beskattning kan antas att reglerna bör tolkas restriktivt. En tillämpning av reglerna om konkurrenshänsyn leder till att de offentligrättsliga organens aktivitet åter hamnar under direktivets generella regler, enligt vilka alla beskattningsbara transaktioner som företas av beskattningsbara personer kan beskattas. Av skäl som nyss sagts torde detta medföra att konkurrensbestämmelserna bör tolkas extensivt.

## 2.5.2 Svensk rätt

### **4 kap. 6 § ML:**

Statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning utgör yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte.

### **4 kap. 7 § ML:**

En omsättning som avses i 6 § utgör dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller
2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är att anse som yrkesmässig verksamhet även i sådana fall som avses i första stycket, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

### **Allmänt om 4 kap. 6 och 7 §§ ML**

Yrkesmässighetsbegreppet knyter an till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. IL och är i många fall inte tillämpligt på offentliga myndigheters eller organs verksamhet. På grund härav har en utvidgning av yrkesmässigheten införts i 4 kap. 6 och 7 §§ ML. Utvidgningen innebär att tillhandahållande från staten, ett statligt affärsverk eller en kommun är att anse som yrkesmässigt om det inte ingår som led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Detta gäller oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte. Stora delar av aktiviteten i offentlig förvaltning faller härigenom utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt på grund av att det i verksamheten inte sker någon utåtriktad omsättning av varor och tjänster eller att verksamheten består av eller utgör led i myndighetsutövning. I övrigt kan verksamheten vara undantagen från mervärdesskatteplikt, t.ex. barnomsorg eller sjukvård. Omsättningarna i sistnämnda fall ligger då inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt men undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. ML. Enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML skall avfallshantering anses utgöra yrkesmässig verksamhet även om fråga är om myndighetsutövning. Bestämmelsen motiveras av att konkurrensneutralitet bör råda mellan det allmännas utförande av åtgärderna i fråga och motsvarande utförande i privat regi (se prop. 1989/90:111 s. 210).

### **Subjekten**

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 skyldighet att betala skatt. Härvid utgör staten som juridisk person ett enda skatteobjekt. Med uttrycket staten förstås enligt ML statliga myndigheter med den innebörd begreppet statlig myndighet har i grund-

lagarna och förvaltningslagen. Som statliga myndigheter räknas alla organ som tillhör den offentligrättsliga statliga organisationen. Detta inkluderar t.ex. de allmänna försäkringskassorna men inte organ som är organiserade i privaträttsliga former, t.ex. statliga aktieföretag, stiftelser eller liknande. Vad nu sagts gäller även om ett sådant organ har anförtroddes offentliga förvaltningsuppgifter eller t.o.m. myndighetsutövning. De statliga affärsverken räknas inte som staten till följd av ett uttryckligt stadgande i 1 kap. 16 § ML. Affärsverken utgör särskilda subjekt i mervärdesskattehanterande och beskattas oavsett om kunden är en statlig myndighet eller någon annan (prop. 1989/90:111 s. 187).

Vid avgörandet av om ett organ skall anses vara en statlig förvaltningsmyndighet, är tillhörigheten till den offentligrättsliga statliga organisationen av betydelse. I tveksamma fall kan det finnas anledning att vid bedömningen beakta vem som har inrättat organet och hur det har skett, om verksamheten grundas på lag eller annan författning, vem som utser organets styrelse eller dylikt, vilken bindning som finns till regeringen och andra myndigheter m.m. I ett förhandsbesked av den 29 september 1999, har Skatterättsnämnden med dessa utgångspunkter tagit ställning till frågan om statlig myndighets, Kammarkollegiets, skyldighet att erlagga skatt för förvaltning av vissa stiftelser och fonder. Nämnden fann därvid, att stiftelser med egen förvaltning enligt stiftelselagen och organiserade i privaträttslig form, inte tillhörde den offentligrättsliga statliga organisationen. Samma sak gällde stiftelse med anknuten förvaltning, där förvaltaren var annan statlig myndighet. När det gällde förvaltning av annan egendom än stiftelseegendom där uppdragsgivaren var en statlig myndighet, stiftelser med Kammarkollegiet som förvaltare enligt stiftelselagen och Allmänna arvsfonden, ansågs Kammarkollegiets förvaltning innefatta tillhandahållanden inom staten och utgjorde därför inte omsättning i mervärdesskattehanterande. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Staten utgör ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden som görs från ett statligt organ till ett annat utgör inte omsättning enligt 2 kap. 1 § ML och blir därmed inte föremål för beskattning, även om motsvarande transaktion visavi ett annat rättssubjekt skulle ha utlöst skyldighet att betala skatt. Staten saknar oavsett om utgående skatt tas ut i verksamheten rätt till avdrag för ingående skatt enligt 8 kap. 8 § ML. Därför kan staten inte beskattas för uttag av varor och tjänster för sitt eget behov. Till följd av att de statliga affärsverken och bolagen inte omfattas av begreppet staten i ML,

bedöms deras rätt till avdrag för ingående skatt enligt de allmänna reglerna i ML.

Även en kommun utgör ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden mellan olika förvaltningsgrenar inom en kommun betraktas sålunda inte som omsättning vilken utlöser beskattning. Tillhandahållanden mellan kommuner är däremot utlösa beskattning. Med kommun avses enligt 1 kap. 16 § ML primär- eller landstingskommun. I kommunallagen 1991:900 (KL) återfinns ingen definition av begreppet kommun. I 1 kap. 1 § KL stadgas att Sverige är indelat i kommuner och landsting. Dessa sköter på den kommunala självstyrelsens grund de angelägenheter som anges i lagen eller i särskilda föreskrifter.

En kommun kan överlämna värden av en kommunal angelägenhet åt ett aktiebolag, handelsbolag eller annat privaträttsligt subjekt i enlighet med 3 kap. 16 § KL. Verksamhet som innefattar myndighetsutövning får dock överlämnas endast om det finns stöd härför i lag. Den verksamhet som överlämnas skall falla inom den kommunala kompetensen. När en viss kommunal verksamhet är placerad i bolagsform skall fullmäktige i kommunen tillse att bolaget följer KL:s kompetensbestämmelser och bestämmelser rörande vinstsyfte och självkostnadsprissättning. Vid överlämnande av värden av en kommunal angelägenhet, torde det mottagande subjektet inte omfattas av begreppet kommun i KL:s mening och därmed inte heller av begreppet kommun i ML:s mening. Transaktioner mellan kommunen och kommunala aktiebolag kan till följd härav komma att mervärdesbeskattas.

I fråga om kommunernas uttag för sina egna behov gäller skattefrihet enligt ett särskilt undantag från skatteplikt i 3 kap. 29 § ML. Detta undantag omfattar dock inte en kommuns uttag av tjänster när det gäller arbeten på stadigvarande bostad i sådana fall som avses i 2 kap. 8 § ML. Undantaget gäller dock för kommunernas uttag av tjänster i fråga om sådana boendeformer som avses i 6 § lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting (särskilda boendeformer för äldre människor och människor med funktionshinder).

Kommunalförbund jämställs inte med kommun i detta sammanhang. Kommunalförbund är en offentlighetsrättslig form för samverkan som kommuner och landsting kan använda utan att detta strider mot lokaliseringsprincipen, vilken innebär att kommuner enbart får befatta sig med angelägenheter för de egna kommunmedlemmarna. Kommunalförbundens verksamhet regleras sedan 1997 i KL.



I 3 kap. 20 § KL föreskrivs att kommuner och landsting får bilda kommunalförbund och lämna över värden av kommunala angelägenheter till sådana förbund. Av de två därpå följande paragraferna framgår att bestämmelser om kommuner i KL även gäller för kommunalförbund i tillämpliga delar och att bestämmelser i andra lagar som gäller kommuner även gäller för kommunalförbund om dessa lagar reglerar angelägenheter som kommunen har att svara för. Det är t.ex. vanligt för mindre kommuner att slå sig samman och bedriva viss verksamhet gemensamt. Exempel på verksamhet som kommunen i vissa fall lämnat över till kommunalförbunden är räddningstjänst, vatten- och avloppsverksamhet, utbildning, vård och behandling.

Ett kommunalförbund har kommunalrättslig kompetens att hantera alla typer av kommunala frågor, t.o.m. myndighetsutövning. Något särskilt lagstöd krävs inte.

Kommunalförbundet skall enligt 3 kap. 20 § KL anses bildat när förbundsordningen har antagits av förbundsmedlemmarna eller vid den senare tidpunkt som anges i förbundsordningen. Ett kommunalförbund utgör, liksom de kommunala bolagen, en från kommunen avskild juridisk person och omfattas således inte av begreppet kommun i ML. Detta innebär att mervärdesskattepliktiga omsättningar kan uppstå i förhållandet mellan den enskilda kommunen och kommunalförbundet.

I samband med skattereformen var regeringen inte beredd att jämställa kommunalförbunden med primär- och landstingskommuner (jfr prop. 1989/90:111 s. 127), vilket lagrådet hade föreslagit i sitt remissyttrande över förslagen till ändringar i gamla ML. Regeringen uttalade att en sådan förändring av kommunalförbundens ställning skulle innebära att de skulle omfattas av kompensationsordningen för mervärdesskatt, som enligt dåvarande förslag skulle utgöras av en generell avdragsrätt för all mervärdesskatt i verksamheten oavsett vilken aktivitet som bedrevs. Numera omfattas kommunalförbunden av det särskilda kompensationssystemet för kommuner enligt den s.k. kommunkontolagen (1995:1518). Liksom kommunerna har kommunalförbunden rätt att erhålla ersättning från kommunkontot för ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt ML. Uthyrning till kommunalförbund omfattas av den frivilliga skattskyldigheten under samma förutsättningar som uthyrning till kommuner (SFS 2000:500). Riksskatteverket (RSV) har i en skrivelse till Finansdepartementet begärt att kommunalförbund i alla avseenden skall likställas med

kommuner i ML. Bakgrunden till denna begäran är att Svenska Kommunförbundet till RSV påtalat att nuvarande reglering orsakar problem. Regeringen har överlämnat frågan om att i skattskyldighetshänseende likställa kommunalförbunden med kommuner till utredningen. Ärendet behandlas närmare i avsnitt 3.

### **Myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § ML**

I 4 kap. 7 § ML stadgas att omsättning som avses i 6 § inte skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet, om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Med myndighetsutövning förstås 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 (prop. 1989/90:111 s. 209).

Ett på författning grundat statligt eller kommunalt monopol avseende visst slag av tjänst, medför inte att det är fråga om myndighetsutövning. Detsamma gäller om myndigheter i en författning direkt ålagts att bedriva en viss form av verksamhet. 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 led i myndighetsutövning och är alltså yrkesmässigt enligt ML. Avgifter som får tas ut i enlighet med 4 § avgiftsförordningen (1992:191) för publikationer, lokaler, utrustning, service m.m. utgör således vederlag för sådana skattepliktiga tillhandahållanden som inte anses utgöra led i myndighetsutövning.

Departementschefen uttalar i förarbetena till bestämmelsen att det bör uppmärksammas att den föreslagna författningstexten inte innebär att tillhandahållandet i sig måste utgöra myndighetsutövning. Det är tillräckligt att tillhandahållandet utgör ett led i en sådan utövning. Ett exempel härpå är att en myndighet tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att myndigheten meddelar beslut som innebär myndighetsutövning. Att myndigheterna tar ut en särskild avgift för handlingarna eller kopiorna har i princip ingen betydelse. Omsättning av sådana tillhandahållanden är skattefri. När ML i början av 1990-

talet undergick en teknisk omarbetning som resulterade i en ny lag (SFS 1994:200) utvidgades skattefriheten för offentlig verksamhet (prop. 1993/94:99 s. 171f). Av praktiska skäl infördes en regel om att skattefriheten även omfattar tillhandahållanden av bevis, protokoll m.m. som sker utan samband med av myndigheten meddelat beslut som innebär myndighetsutövning.

Enligt RSV förutsätts ansökningsavgifter enligt 9 § avgiftsförordningen, i den mån de inte kan anses utgöra vederlag för skattepliktiga tillhandahållanden, ha sådant samband med myndighetens beslut i ansökningsärendet att tillhandahållandet utgör ett led i myndighetsutövningen. Avgifter för kopior och avskrifter samt bevis och registerutdrag enligt 15 § avgiftsförordningen 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 har RSV uttalat (RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 131) att alla tillhandahållanden som skall avgiftsbeläggas enligt 15 § avgiftsförordningen bör kunna anses ingå som ett led i den myndighetsutövning som ursprungligen har legat till grund för den utlämnade handlingen. RSV har vidare i skrivelse 1999-09-23 (dnr 9118-99/100) uttalat att mervärdesskatt inte skall påföras sådan avgift som tas ut för tillhandahållande av kopior och avskrifter av allmänna handlingar som lämnas ut med stöd av tryckfrihetsförordningen.

Om en myndighet meddelat beslut som i sig är uttryck för myndighetsutövning, men någon annan myndighet svarar för underlag i form av t.ex. utredningar eller undersökningar, kan detta senare tillhandahållande ses som ett led i myndighetsutövning. I RÅ 1993 ref. 38 har Regeringsrätten avgjort ett överklagat förhandsbesked avseende arkeologiska undersökningar som belyser detta förhållande. Regeringsrätten 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 inte skattskyldighet. RSV har i skrivelse 1999-06-30 (dnr 6432-99/100) uttalat att undantaget

från yrkesmässighet i enlighet med nämnda dom är tillämpligt då utgrävningen beslutas av länsstyrelsen och utförs av annan myndighet men inte när utgrävningen utförs av ett privaträttsligt subjekt. RSV har i en annan skrivelse 1999-12-27 (dnr 8974-99/120) gjort en motsvarande bedömning i fråga om tjänster tillhandahållna av en karantänsveterinär.

Myndighetsutövning kan också ske mot någon annan än den som förvärvar varan eller tjänsten. Som exempel härpå kan nämnas kronofogdemyndighetens försäljning av utmätt egendom. Sådan försäljning anses som myndighetsutövning oavsett om den utmätta egendomen säljs på offentlig auktion eller under hand (se prop. 1993/94:99 s. 171). Vid försäljning på exekutiv auktion skall skatt således inte tas ut om det är kronofogdemyndigheten som ombesörjer försäljningen. Försäljningen ses som ett led i myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML. En enskild auktionsförrättare som på uppdrag av kronofogdemyndigheten genomför en exekutiv auktion kan emellertid inte anses ägna sig åt myndighetsutövning och dennes provision medför således att skatt skall tas ut.

Om annan än statlig eller kommunal myndighet anförtros offentliga förvaltningsuppgifter som innebär myndighetsutövning, blir utförandet av dessa uppgifter att se som yrkesmässig verksamhet. Detta gäller exempelvis när myndighetsutövningen bedrivs i bolagsform. Exempel härpå är den verksamhet som bedrivs av AB Svensk Bilprovning och AB Statens Anläggningsprovning. Samma sak gäller Notarius Publicus verksamhet som regleras i lagen (1981:1363) om notarius publicus och förordningen 1983:327 om notarius publicus. Denna verksamhet beskattas följaktligen om den är hänförlig till näringsverksamhet (RSV skrivelse dnr 2962-91/D29).

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 led i myndig-

hetsutövning. Vidare framgår av skrivelsen att skattskyldighet föreligger vid tillhandahållande av tjänster avseende anslutning av larmanläggning och utryckning vid obefogade larm, bevakning av värdetransporter, viss flyttning av fordon och läsöppning på lägenhetsinnehavarens uttryckliga begäran. Skattskyldighet föreligger i dessa fall för att det är fråga om tjänster som kan anses tillhandahållna på grund av privaträttsliga avtal. Detta bör enligt RSV gälla oaktat att ersättningens storlek är reglerad i författning. Som exempel på tjänster vars tillhandahållande inte medför skattskyldighet för polismyndigheten nämns ordningshållning enligt ordningslagen och polisbevakning som uppställs som villkor i vissa beslut avseende transporter. Dessa tjänster betraktas av RSV som led i myndighetsutövning.

En kommuns upplåtelse av allmän plats för parkeringsändamål anses inte utgöra myndighetsutövning utan sker på grundval av avtal med den som förvärvar tjänsten (jfr RSV skrivelse dnr 1487-90/D29). Samma gäller beträffande Byggnadsstyrelsens upplåtelse av parkeringsplatser, under förutsättning att upplåtelse sker även till andra än anställd personal ” i inte endast försumbar omfattning ” (RSV skrivelse dnr 7148-91/D29). Om upplåtelse sker endast till statligt anställda jämföras den med sådan arbetsgivares upplåtelse till anställd som är skattefri.

Det kan tilläggas att Statskontoret på uppdrag av Regeringen har kartlagt i vilken utsträckning statliga myndigheter, affärsverk och hel- eller delägda statliga bolag bedriver kommersiell verksamhet. Statskontoret har i sina slutsatser bland annat framfört att ramarna för statlig kommersiell verksamhet bör definieras liksom myndigheternas uppgifter samt att gränserna för myndighetsutövning bör klargöras (se Statskontorets rapporter 2000:16 och 2000:16A ”Staten som kommersiell aktör”). Sådana klargöranden skulle naturligtvis minska svårigheterna vid gränsdragningen för vad som utgör led i myndighetsutövning enligt 4 kap. 7 § ML.

### 2.5.3 Konkurrensproblem till följd av bestämmelserna om myndighetsutövning

Den offentliga sektorn i Sverige har förändrats. Ansvaret för verksamheter som tidigare varit det offentligas uppgift har överlåtits på privaträttsliga subjekt. På det statliga området har de offentliga monopolen försvunnit efter hand genom att t.ex. posttjänster och

teletjänster omsätts på en konkurrensmarknad. Avregleringen har även inneburit att dessa tjänster, med undantag för public service TV och radio mervärdesbeskattas. Värden av många s.k. kommunala angelägenheter har lämnats över till av kommunen ägda privaträttsliga subjekt t.ex. aktiebolag. Detta är en följd av att kommunerna enligt 2 kap. 7 § KL inte får bedriva näringsverksamhet med vinstsyfte.

I samband med att nu gällande bestämmelser tillkom för de offentligrättsliga organen, framhöll departementschefen att inskränkningen av skattskyldigheten, i den mån en vara eller tjänst tillhandahölls av en myndighet som ett led i myndighetsutövning, inte fick innebära att tillhandahållande från t.ex. statlig myndighet av teletjänster eller andra distributions- eller servicetjänster undantogs från beskattning (prop. 1989/90:111 s. 125). Vid den tidpunkten ansågs det vara erforderligt med lagstiftning endast i fråga om omhändertagande och förstöring av avfall, föroreningar och liknande (jfr 4 kap. 7 § andra stycket ML). Bestämmelsen ger således uttryck för konkurrenshänsyn och motiveras med att det inte bör komma i fråga att låta det allmännas utförande av dessa åtgärder vara skattefritt medan motsvarande tjänster blir skattebelagda då de utförs i privat regi (prop. 1989/90:111 s. 210).

Såsom framgår av föregående avsnitt kan verksamhet som utgör led i myndighetsutövning komma att behandlas olika i mervärdeskattehänseende beroende av om det är ett offentligrättsligt eller ett privaträttsligt subjekt som bedriver verksamheten i fråga.

### **För de statliga affärsverken**

Undantagsbestämmelserna i 4 kap. 6 och 7 §§ ML innebär att de statliga affärsverken kan komma att behandlas annorlunda än både statliga bolag och privaträttsliga subjekt i mervärdeskattehänseende. När ett affärsverks omsättning anses utgöra ett led i myndighetsutövning, kan verksamheten i denna del komma att falla utanför tillämpningsområdet för mervärdeskatt enligt 4 kap. 7 § första stycket ML. Den ingående mervärdeskatt som de statliga affärsverken betalar blir därmed inte avdragsgill. Eftersom de statliga affärsverken inte ingår i det statliga kompensationsystemet för mervärdeskatt kommer den ingående skatten att stanna som en kostnad i verksamheten. Detta problem uppstår inte i statliga bolag till följd av att bolagen inte omfattas av undantagen i

4 kap. 6 och 7 §§ ML ens i samband med myndighetsutövning. De statliga bolagens omsättningar beläggs följaktligen med mervärdesskatt i kombination med att bolagen har full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, allt under förutsättning att omsättningen är skattepliktig. Problemet uppstår självfallet inte heller när motsvarande verksamhet bedrivs i privat regi eftersom privaträttsliga subjekt inte kan komma i åtnjutande av undantagen enligt 4 kap. 6 och 7 §§ ML. Ett praktiskt exempel på de statliga affärsverkens svårigheter i detta avseende framgår av en dom från Länsrätten i Östergötlands län av den 24 november 2000 i mål nr 3753-99. Avgörandet har överklagats till kammarrätten. Tvisten med skattemyndigheten gäller frågan om Sjöfartsverkets uttag av farledsavgifter utgör myndighetsutövning eller yrkesmässig verksamhet. Sjöfartsverket hävdar att det är affärsverksamhet och yrkar följaktligen avdrag för ingående mervärdesskatt i den verksamhet som har med farleder att göra medan skattemyndigheten anser att det är fråga om myndighetsutövning. Länsrätten har i sin dom gått på Sjöfartsverkets linje.

Ekonomistyrningsverket (ESV) har nyligen sett över förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt. ESV har i sin rapport (ESV Rapport 2001:12) redovisat de olika problem som man har stött på beträffande tolkning och tillämpning av förordningen, däribland konkurrensproblem. När statliga myndigheter som bedriver konkurrensutsatt avgiftsbelagd verksamhet omfattas av kompensationsystemet men verksamheten inte är skattepliktig, leder detta till en konkurrensfördel för den statliga myndigheten eftersom myndigheten men inte det privata företaget får kompensation för ingående mervärdesskatt. Ett annat problem rör frågan om en myndighet kan ha delvis kompensationsrätt för viss verksamhet. Några affärsverk, som bedriver såväl verksamhet som avser myndighetsutövning som affärsverksamhet, har framfört önskemål om att den del av verksamheten som avser myndighetsutövning skall omfattas av det statliga momskompensationssystemet. Skälet för detta är, liksom i det ovan redovisade fallet avseende Sjöfartsverket, att den ingående mervärdesskatten som belöper på inköp för den del av verksamheten som avser myndighetsutövning blir en kostnad i verksamheten. Enligt nu gällande regler skall ESV bestämma om en myndighet skall omfattas av momshanteringsförordningen. Detta innebär att myndigheten antingen har full kompensationsrätt för all ingående mervärdesskatt eller ingen kompensationsrätt alls. Någon

delvis kompensationsrätt finns inte. ESV har i rapporten föreslagit att endast myndigheter som saknar avdragsrätt för ingående skatt enligt ML bör ha kompensationsrätt. Detta innebär att affärsverken inte föreslås omfattas eftersom verken har avdragsrätt enligt ML. ESV har vidare föreslagit att ett affärsverks myndighetsutövning inte skall omfattas av förordningen samt att förordningen inte skall ge möjlighet till kompensationsrätt för endast en viss del av en myndighets verksamhet.

### **För privaträttsliga subjekt**

I föregående avsnitt, har angetts att en myndighets tillhandahållande i form av utredning eller undersökning åt en annan myndighet vid den senares myndighetsutövning, kan betraktas som ett led i denna myndighetsutövning och därmed undgå mervärdesbeskattning (jfr RÅ 1993 ref. 38 avseende arkeologisk undersökning). Ett privaträttsligt subjekt som åtar sig motsvarande utredning eller undersökning, måste belägga sina tjänster med mervärdesskatt. Detta tillsammans med att vissa statliga myndigheter blir kompenserade för ingående skatt genom det statliga kompen-sationssystemet, innebär att det privaträttsliga subjektet får svårt att hävda sig i en konkurrenssituation.

Liknande svårigheter kan uppstå i kommunerna. Till följd av att de kommunala monopolen har avskaffats, kan viss kommunal verksamhet numera drivas av privata företag i konkurrens med kommunerna. Ett exempel på detta är tillhandahållande av vissa tjänster som har anknytning till bygglovsförfarande i kommunen. Ett bygglovsärende eller ett annat ärende enligt plan- och bygg-lagen (PBL) innebär myndighetsutövning från kommunens sida och kommunen har maktbefogenheter mot den enskilde. Enligt 11 kap. 5 § PBL har kommunen rätt att ta ut avgifter i ärenden angående lov och förhandsbesked samt i andra ärenden som för-anleder upprättande av nybyggnadskarta, ritningsgranskning, be-siktning, framställning av arkivbeständiga handlingar eller andra tids- och kostnadskrävande åtgärder. Sådana åtgärder kan i vissa fall helt eller delvis anses ingå som ett led i myndighetsutövning. När så är fallet kan de också komma att omfattas av det undantag från yrkesmässighet och därmed från skattskyldighet som enligt ML gäller i en kommuns myndighetsutövning.



## Nacka Utstakning AB

I en skrivelse av den 22 februari 2000 har Nacka Utstakning AB begärt att regeringen skall se över frågan om konkurrensneutralitet vid mervärdesbeskattningen av omsättning som ingår som led i myndighetsutövning. Regeringen har beslutat att överlämna framställningen härom till utredningen. Nacka Utstakning AB bedriver geodetisk mätning, huvudsakligen i form av utstakning och lägeskontroll av byggnader. Bolaget är enligt skattemyndigheten skyldigt att debitera för utstakningstjänsterna inklusive mervärdes-skatt, medan kommunerna hävdar att de för sin del skall debitera för utstakningsuppdraget exklusive mervärdesskatt. Eftersom tjänsterna säljs till privatpersoner är mervärdesskattefrågan mycket viktig i konkurrenshänseende.

När det gäller utstakning av byggnadsläge på tomt har kommunen enligt PBL befogenhet och i princip även skyldighet att i bygglovsärende påfordra att sådan utstakning sker. Det är möjligt för en sökande av bygglov att för utstakningen anlita en fristående godkänd mätningstekniker i stället för kommunen. Byggherrar med tillgång till sådan kompetens kan få utföra arbetet med utstakningen själva. Bestämmelsen i 9 kap. 6 § PBL om att kommunen, när en bygganmälan har kommit in, skyndsamt skall låta utstaka byggnaden innebär således inte att endast kommunen äger rätt att utföra detta arbete med egen eller anlitad arbetskraft. I prop. 1993/94:178 s. 67 anger departementschefen att det inte varit avsikten att utstakning skall vara ett kommunalt monopol. Det har därför ansetts överflödigt att införa ett förtydligande om detta i samband med vissa andra ändringar i PBL.

Det förhållande att utstakning dels är ett arbete som kan påfordras av kommunen när en ansökan om bygglov har kommit in, dels i vissa fall får karaktären av förrättning, till vilken grannar skall kallas, talar för uppfattningen att utstakning utgör ett led i myndighetsutövning. Kommuns tillhandahållande av denna tjänst medför i så fall inte skattskyldighet. Detta synes även vara kommunernas uppfattning. För det privata företaget kan tillhandahållandet av dylika tjänster inte anses som en omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning eller som avser myndighetsutövning och tjänsten blir därmed belagd med mervärdesskatt. Om det privata företaget omsätter sina tjänster till i huvudsak privatpersoner skapar detta förhållande en konkurrenssnedvridning till nackdel för de privata entreprenörerna. Om kommunen utför

sådana tjänster i eget bolag kan tjänsterna emellertid inte heller undantas från mervärdesskatt med stöd av reglerna om myndighetsutövning i 4 kap. 7 § ML.

### **Konkurrensrådet**

Ovan nämnda fall är ett av flera liknande ärenden som har anmälts till Konkurrensrådet. Konkurrensrådet har inrättats av Närings- och handelsdepartementet år 1997 för att behandla frågor om konkurrens på lika villkor mellan offentlig och privat sektor. Rådet är sammansatt av representanter från båda sektorerna. I rådets uppgifter ingår att belysa enskilda fall och försöka undanröja konkurrenskonflikter mellan parterna.

Av rådets betänkande (SOU 2000:117) framgår bl.a. följande. Det finns inte några lagar som har till huvudsyfte att skapa konkurrensneutrala villkor mellan offentliga och privata aktörer. Det saknas också närmare riktlinjer för vad som är konkurrensneutrala villkor på en marknad. Konkurrens mellan offentliga och privata aktörer uppkommer på flera olika sätt, bl.a. gäller detta i följande situationer. – Vid en blandning av monopolskyddad och konkurrensutsatt verksamhet, dvs. när en offentlig aktör bedriver konkurrensutsatt verksamhet som har en mer eller mindre nära anknytning till aktörens huvudsakliga verksamhet. – Vid utnyttjande av myndighetsutövning på konkurrensutsatta marknader. Ett exempel härpå är att myndighetsutövningen innebär att den konkurrensutsatta verksamheten kvalitetbedöms samtidigt som den offentliga aktören själv producerar sådana tjänster. – Vid ensam tillgång till strategisk facilitet, som kan förekomma i fall där en offentlig aktör har en mer eller mindre tydlig ensamställning i ett led av en produktionskedja medan man möter konkurrens i nästa led. Ett exempel härpå är lantmäteriets kartdatabaser i förhållande till vidareförädling av uppgifterna inom kartområdet. – Vid försäljning av överskottskapacitet, där företag på den konkurrensutsatta marknaden upplever att den offentliga aktören dumpar priserna vid överskottsförsäljningen. – Vid selektiva stöd till offentlig verksamhet, dvs. när ett offentligt organ ger ett ekonomiskt bidrag till en eller flera aktörer på en marknad, samtidigt som övriga aktörer inte erhåller motsvarande bidrag. – Vid offentlig produktion när privata företag saknas (t.ex. inom turistnäringen). – Vid sysselsättning av handikappade, arbetslösa och ungdomar.

– Vid gynnande av egen verksamhet i samband med upphandling. Vid kommunal försäljning över kommungränsen.

Konkurrens mellan privata och offentliga aktörer förekommer också till följd av mervärdesskattebestämmelser som ger olika förutsättningar. Ett exempel härpå är det s.k. kommunkontosystemet, som innebär att kommuner och landsting ansöker hos skattemyndigheten om ersättning för ingående mervärdesskatt som inte får dras av enligt ML. Systemet regleras i lagen (1995:1518) om mervärdesskattekonton för kommuner och landsting. Det infördes till följd av att det sjätte mervärdesskattedirektivet inte tillåter avdrag för ingående mervärdesskatt som belöper på transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Som redan nämnts finns det på det statliga området en motsvarande möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, vilket regleras i förordningen (1993:529) om myndigheters hantering av ingående mervärdesskatt. Dessa åtgärder har enligt konkurrensrådets betänkande sammantaget lett till att konkurrensproblem i samband med offentliga upphandlingar i stort sett har eliminerats. Systemet innebär att enheter inom kommuner och landsting som bedriver konkurrensutsatt verksamhet mot avgifter kompenseras för ingående mervärdesskatt, även i de fall tjänsten är undantagen från skatteplikt. Motsvarande möjlighet föreligger inte för privata näringsidkare. Denna problematik har behandlats i betänkandet "Kommunkontosystemet och rättvisan – moms, kommunerna och konkurrensen"<sup>8</sup>.

Konkurrensproblem har även uppkommit i situationer när en tjänst är undantagen från skatteplikt vid offentlig produktion men inte vid privat. Ett av flera exempel härpå är idrottsområdet. I de fall slutkonsumenten är en privatperson kommer den offentliga aktören som inte debiterar mervärdesskatt att få en konkurrensfördel. Klagomål beträffande nämnda förhållanden har även kommit fram vid den av Konkurrensverket (KKV) företagna inventeringen av olika skattereglars inverkan på konkurrensen (KKV Rapport 1999:5).

---

<sup>8</sup> SOU 1999:133. Det kan tilläggas att regeringen har tillsatt en arbetsgrupp för översyn av kommunkontosystemet. Gruppen har haft till uppgift att analysera och belysa finansieringsfrågan och omfördelningseffekterna samt att ta fram alternativa modeller för att hantera kommuners och landstingskommuners ingående mervärdesskatt i icke skattepliktig verksamhet. Arbetsgruppens slutsatser har redovisats i en departementspromemoria, Ds 2001:30. Vidare har Riksrevisionsverket på regeringens uppdrag gjort en analys av utbetalningarna från kommunkontosystemet för åren 1996-1999 för att söka orsakerna till utvecklingen av utbetalningarna, bl.a. ökningen och variationerna över tid samt variationen mellan kommuner. Detta har redovisats i rapporten RRV 2001:6.

De konkurrensproblem till följd av mervärdesskatteregler som nämns i betänkandet och rapporten har inte sin grund i bestämmelserna om myndighetsutövning i 4 kap. 7 § och föranleder inte närmare utredning i detta sammanhang. Bestämmelsen i 4 kap. 7 § ML kan däremot ge upphov till konkurrensproblem när viss verksamhet kan bedrivas av såväl offentlighetsrättsliga som privaträttsliga subjekt samtidigt som verksamheten betraktas som myndighetsutövning eller led i sådan utövning när den bedrivs av offentlighetsrättsliga subjekt. Detta leder till att det offentlighetsrättsliga organets verksamhet undantas från mervärdesbeskattning medan det privaträttsliga subjektet beskattas för samma verksamhet. Denna olikformiga skattemässiga behandling av offentlighetsrättsliga och privaträttsliga subjekt kan medföra såväl fördel som nackdel för båda subjekten.

#### 2.5.4 En jämförelse mellan det sjätte mervärdesskattedirektivet och svensk rätt

##### **Allmänt**

Det gemensamma mervärdesskattesystemet syftar till en neutral och generell beskattning med gemensamma undantag för vissa aktiviteter, som stadgas särskilt i artikel 13 och 28. En naturlig följd av detta blir att offentlighetsrättsliga organ skall betraktas som icke beskattningsbara personer enbart när de agerar som offentliga myndigheter i denna egenskap. Även offentliga myndigheter som agerar i denna egenskap behandlas emellertid som beskattningsbara personer när konkurrenssituationen kräver det.

Enligt såväl direktivet som ML utgår man från att offentlighetsrättsliga organ som huvudregel är skattesubjekt i mervärdesskattehänseende. Direktivet ställer inte upp något krav på att verksamheten skall bedrivas med vinstsyfte för att omfattas av mervärdesbeskattningen. Bestämmelsen i 4 kap. 6 § ML är därför överflödig i ett EG-perspektiv.

Enligt direktivets artikel 4.5 anses offentlighetsrättsliga organ inte vara beskattningsbara personer när det gäller aktiviteter eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter. I ML:s motsvarande bestämmelse, 4 kap. 7 § ML, stadgas att en omsättning som avses i 4 kap. 6 § ML inte utgör yrkesmässig verksamhet om omsättningen 1. Ingår som ett led i myndighets-

utövning eller 2. Avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Frågan är om undantaget i artikel 4.5 stämmer överens med skattefriheten enligt 4 kap. 7 § ML. Mot bakgrund av den förhållandevis stora frihet medlemsländerna har när det gäller utformningen av undantaget för offentligrättsliga organ utefter de egna, nationella behoven, torde så vara fallet. I ett EG-perspektiv framstår den svenska skattefriheten för myndighetsutövning m.m. som ganska snäv. Den begränsning av skattefriheten som skall ske enligt artikel 4.5 andra stycket är dock annorlunda utformad i den svenska lagen.

### Subjekten

De rättssubjekt som kan komma i fråga för den aktuella begränsningen enligt 4 kap. 7 § första stycket ML, staten, statliga affärsverk och kommuner, torde stämma överens med dem som anges i direktivet, dvs. stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ. Direktivet låter medlemsländerna avgöra vilka organ man väljer att reglera genom offentligrättsliga bestämmelser och som därigenom kan komma i fråga för undantaget i artikel 4.5. När ett visst organ regleras offentligrättsligt enligt den nationella rättsordningen, skall det kunna komma i åtnjutande av undantag från beskattning enligt artikel 4.5. EG-domstolen har uttalat att artikel 4.5 har direkt effekt. Ett offentligrättsligt organ som anser att det inte bör bli föremål för mervärdesbeskattning kan således åberopa artikel 4.5 mot en nationell bestämmelse när det gäller aktivitet som det offentligrättsliga organet bedriver i egenskap av offentlig myndighet och som inte omfattas av listan i bilaga D. En förutsättning är dock att myndighetens behandling som icke beskattningsbar person inte kan antas ge upphov till konkurrensnedvridning av viss betydelse (jfr 231/87 *Commune de Carpaneto Piacentino* m.fl.). Även i domen i mål C-276/98 *Kommissionen mot Portugal*, p. 27, uttalar EG-domstolen att artikel 4.5 är tvingande i detta hänseende. I målet behandlas tillåtligheten av en reducerad skattesats på bl.a. broavgifter. I domen uttalas att medlemsstaterna inte har rätt att betrakta ett offentligrättsligt organ som beskattningsbar person när det gäller aktiviteter som det fullgör i egenskap av offentlig myndighet. Detta gäller under förutsättning att aktiviteterna i fråga inte finns med i direktivets bilaga D (jfr artikel 4.5 tredje stycket)

och att skattebefrielsen inte kan antas leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse (artikel 4.5 andra stycket). Mot bakgrund av detta fann domstolen att det inte hade visats att broavgifterna skulle beläggas med mervärdesskatt. Liksom vad som gäller för beskattningsbara personer i allmänhet saknar det emellertid betydelse om en viss aktivitet bedrivs med syftet att enbart nå kostnadstäckning. Det kan till följd av att artikel 4.5 är tvingande i fråga om skattesubjekten inte uteslutas att t.ex. kommunalförbund, som regleras offentligrättsligt i 3 kap. KL, omfattas av undantaget för offentligrättsliga aktiviteter och transaktioner.

### **”I egenskap av offentlig myndighet” jämfört med ”myndighetsutövning”**

Det första av de två villkoren för undantag enligt artikel 4.5 första stycket, att aktiviteten måste bedrivas av ett offentligrättsligt organ och således inte av tredje man, har sin motsvarighet i ML. I de fall den offentligrättsliga aktiviteten/myndighetsutövningen bedrivs av annan än myndigheten blir den springande punkten i stället huruvida aktiviteten bedrivs självständigt i förhållande till myndigheten (se domarna i mål 235/85 Kommissionen mot Nederländerna och C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla). Eventuella skillnader i tillämpningen mellan direktivet och ML i detta avseende är i så fall hänförliga till skillnader i tillämpningen av självständighetskriteriet enligt artikel 4.4 respektive 4 kap. 1 § ML jämfört med 13 kap. 1 § IL.

När det gäller det andra villkoret som EG-domstolen har uppställt för tillämpning av artikel 4.5 första stycket, dvs. att det offentligrättsliga organet skall anses bedriva aktiviteten i denna egenskap, är det den nationella rätten som avgör när så är fallet. Här förtjänar emellertid att framhållas att till beskattningsbara transaktioner räknas ”utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag” (direktivets artikel 6.1 sista ledet). Detta torde medföra att offentligrättsliga organs aktiviteter som stöds av eller åläggs dem i författning inte per automatik kan hänföras till aktiviteter som de utför i egenskap av offentlig myndighet (se domen i mål 235/85, Kommissionen mot Nederländerna, p. 21, avseende fysiska personer). Även i detta hänseende verkar följaktligen ML gå i linje med direktivet (jfr prop. 1989/90:111 s. 209).

EG-domstolen har vidare uttalat att när offentligrättsliga organ uppträder i enlighet med reglerna i den nationella rätten, som endast gäller för dessa subjekt, omfattas de av undantaget i artikel 4.5. Uppträder de däremot under samma rättsliga villkor som gäller för privaträttsliga subjekt kan de inte anses uppträda i egenskap av myndigheter. Även i detta hänseende synes samstämmighet föreligga med ML:s undantag för myndighetsutövning, som bl.a. innebär att stat eller kommun fattar beslut eller vidtar åtgärder som påverkar medborgare, företag, m.fl. utan att något privaträttsligt avtal har ingåtts mellan parterna. Definitionen av myndighetsutövning synes vara likformig inom svensk rätt, även om den har olika syften alltefter rättsområde (jfr prop. 1989/90:111 s. 209 f. med t.ex. prop. 1972:5 s. 311 avseende skadeståndslagens avgränsning och med prop. 1971:20 avseende förslag till förvaltningslag).

Såsom uttalas i kommunkontoutredningens betänkande (SOU 1999:133 s. 73 f.) är definitionen av "myndighetsutövning" i ett jämförande EU-perspektiv ganska snäv. De flesta offentligrättsliga subjekts aktiviteter blir därmed att betrakta som yrkesmässig verksamhet i Sverige. Så är inte fallet i alla EU-länder. I direktivtexten används inte begreppet myndighetsutövning utan dess formulering "verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter" öppnar för en vid tolkning. Eftersom EG-domstolen konsekvent har vägrat uttala sig om vad som kan anses ligga i denna formulering och i stället har hänvisat till de nationella förutsättningarna för offentlig verksamhet, kan för närvarande inte göras annan bedömning än att ML:s definition av vad som kan undantas i fråga om offentligrättslig verksamhet i stort sett överensstämmer med artikel 4.5.

## **Konkurrensen**

Om aktiviteten kan bedrivas i såväl offentlig som privat regi, skall det offentligrättsliga organet enligt artikel 4.5 andra stycket ändå betraktas som beskattningsbar person såvida det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse att det behandlades som icke beskattningsbar person. Bestämmelsen innebär att medlemsländerna skall se till att de offentligrättsliga organens aktiviteter inte undgår beskattning när aktiviteten visserligen utförs i egenskap av offentligrättsligt organ men leder till konkurrensnedvridning av viss betydelse i förhållande till motsvarande aktivitet som utförs i

privat regi under privaträtten eller med administrativa medgivanden. Det föreligger således inga krav på ett uttryckligt lagstadgande i den nationella lagstiftningen. ML innehåller en uttrycklig konkurrensbestämmelse endast i fråga om avfallshantering (jfr 4 kap. 7 § andra stycket ML). Om det skulle visa sig att undantaget för statens, de statliga affärsverkens och kommunernas verksamhet enligt 4 kap. 7 § ML leder till konkurrensnedvridning av viss betydelse, föreligger följaktligen en skyldighet att begränsa undantaget för myndighetsutövning i motsvarande mån.

### **Vissa statliga monopol**

På det statliga området har en uppluckring skett av de offentliga monopolen. Tjänster såsom posttjänster, teletjänster m.m. omsätts numera på en konkurrensmarknad och omfattas av mervärdesskatt. Något särskilt stadgande i enlighet med artikel 4.5 tredje stycket och bilaga D har inte ansetts nödvändigt i den svenska lagen.

### **Offentlighetsrättsliga organs status i förhållande till omsättning som är undantagen från skatteplikt**

Enligt artikel 4.5 fjärde stycket finns en möjlighet att betrakta en aktivitet som är undantagen enligt artikel 13 som en aktivitet som de offentlighetsrättsliga organen utför i egenskap av myndigheter. Sverige har inte utnyttjat denna möjlighet genom bestämmelserna i ML.

## **2.6 Övergångsordningens utvidgning av kretsen av beskattningsbara personer – artikel 28a.4**

### **2.6.1 EG-rätten**

#### **Artikel 28a.4**

Var och en som tillfälligtvis levererar ett nytt transportmedel på de villkor som fastställs i artikel 28c.A skall också anses som en skattskyldig person

Gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel beskattas alltid. Detta gäller även när förvärvaren inte är en beskattningsbar person, eller med andra ord när han är en icke beskattningsbar person (eng.



”non-taxable person”, jfr avsnitt 1.7.3). Direktivets regler innebär att mervärdesskatt alltid skall tas ut i det land där fordonet skall användas. Vad som avses med nytt transportmedel framgår av artikel 28a.2. Vid förvärv av ett nytt transportmedel skall således beskattning ske i det land till vilket det nya fordonet förs för att användas permanent (jfr artikel 28a.1 b). Till följd av att förvärvet beskattas, undantas avyttringstransaktionen från skatteplikt (jfr artikel 28c.A b). Av artikel 17.3 b följer att medlemsstaterna skall ge varje beskattningsbar person rätt till avdrag eller återbetalning av den ingående skatt som är hänförlig till den från skatteplikt undantagna avyttringen. För att betraktas som beskattningsbar person krävs ett regelbundet engagemang i aktiviteten, jfr artikel 4.1 och 4.2. Till följd av bestämmelsen i artikel 28a.4 anses dock även den som tillfälligt tillhandahåller nya transportmedel som beskattningsbar person. I annat fall skulle transaktionen belastas med mervärdesskatt i såväl avyttringslandet som förvärvslandet.

### 2.6.2 Svensk rätt

ML:s bestämmelser om gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel återfinns i 2a kap. 2 § 1 jämförd med 3 § 1 ML. Definitionen av vad som avses med nya transportmedel följer av 1 kap. 13 a § ML. Omsättning av nytt transportmedel, som transporteras från Sverige till ett annat EG-land, undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § andra stycket ML. Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter nya transportmedel inom landet, har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar avdragsrätt enligt 8 kap. ML till följd av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §. Detta följer av 10 kap. 11 § ML. Personer, som inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet, har vid den nu aktuella avyttringen rätt till återbetalning av den ingående skatt som erlagts vid förvärv inom landet, vid GIF eller vid import av transportmedlet enligt 10 kap. 11 a § ML.

### 2.6.3 En jämförelse mellan artikel 28a.4 och 10 kap. 11 a § ML

De aktuella bestämmelserna i ML anpassades till direktivet i samband med EU-inträdet (jfr prop. 1994/95:57 s. 84–85, 142–143 och 193–194). Den enda egentliga skillnaden mellan direktivets och ML:s bestämmelser i fråga om skattesubjekten i detta sammanhang är en följd av de skillnader mellan begreppen ”yrkesmässig verksamhet” och ”beskattningsbar person i denna egenskap” som har redovisats i föregående avsnitt. Eftersom begreppet beskattningsbar person omfattar fler personer än begreppet yrkesmässig verksamhet, torde kretsen av personer som kan få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 a § ML vara något större än kretsen av icke beskattningsbara personer enligt direktivet.

## 2.7 Genomgång av specialbestämmelserna i ML om yrkesmässig verksamhet som saknar direkt motsvarighet i direktivet

I de föregående avsnitten har direktivets kriterier med avseende på beskattningsbar person beskrivits samtidigt som närmast motsvarande kriterier för yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML har belysts ur ett EG-perspektiv. Definitionen av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. ML innehåller emellertid ett antal bestämmelser som utvidgar respektive inskränker begreppet yrkesmässig verksamhet. I detta avsnitt beskrivs de specialbestämmelser som saknar direkt motsvarighet i direktivet. De belyses också ur ett EG-perspektiv.

### 2.7.1 Kost åt personal – 4 kap. 2 § ML

#### Svensk rätt

**4 kap. 2 § ML:**

Även om en arbetsgivares verksamhet i övrigt inte medför vare sig skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§, räknas till yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet sådana serveringstjänster som består av tillhandahållande av kost åt personalen, om marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Bestämmelsen i 4 kap. 2 § ML som behandlar tillhandahållande av kost åt personal, innebär en inskränkning av yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln. En arbetsgivares tillhandahållande av kost åt personal är i princip alltid yrkesmässig, när arbetsgivarens verksamhet i övrigt medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt 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 personalen, räknas denna tjänst som yrkesmässig verksamhet endast om marknadsvärdet av tillhandahållandena för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Bestämmelsen är betingad av främst praktiska och administrativa skäl och skall ses mot bakgrund av att serveringstjänster åt personal kan uttagsbeskattas med stöd av 2 kap. 5 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 211 och prop. 1994/95:57 s. 117).

### **Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv**

Någon motsvarande begränsning avseende en arbetsgivares tillhandahållande av kost till sin personal förekommer inte enligt direktivet. Till skillnad från vad som gäller enligt utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 ML, hänför sig beloppsgränsen inte till ersättningen utan till marknadsvärdet. Beräkningen av tröskelvärdet enligt 4 kap. 2 § ML är i högre grad hänförlig till en och samma beskattningsbara person. Detta är även fallet vid beräkning av de omsättningsgränser som tilläts enligt direktivets artikel 24. Med hänsyn till att tröskelvärdet beräknas enligt marknadsvärdet krävs sannolikt färre transaktioner än för överskridande av en motsvarande gräns enligt direktivet. Någon säker slutsats om huruvida tröskelvärdet i 4 kap. 2 § ML är förenligt med direktivet kan emellertid inte dras.

## 2.7.2 Omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m.m. – 4 kap. 3 § ML

### Svensk rätt

**4 kap. 3 § ML:**

En verksamhet är yrkesmässig även till den del den innefattar

1. en sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter för vilken ersättningen på grund av 45 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) behandlas som engångsersättning för allframtidsupplåtelse,

2. försäljning av en vara från en fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § inkomstskattelagen eller från en fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § samma lag eller upplåtelse av en avverkningsrätt eller rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt från sådana fastigheter, eller

3. uthyrning i fall som avses i 9 kap. 1 § av en sådan fastighet som anges i 2.

I de fall som avses i första stycket 2 och 3 anses den där nämnda verksamheten som yrkesmässig endast om ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Lag (1999:1283).

Till näringsverksamhet och därmed yrkesmässig verksamhet räknas alltid innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan däremot inte ingå i en näringsverksamhet (13 kap. 1 § andra stycket IL), vilket är en av anledningarna till utvidgningsreglerna i 4 kap. 3 § ML.

Bestämmelserna i 4 kap. 3 § första stycket 1–3 ML utvidgar yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln. Bestämmelserna avser dels vissa omsättningar som inte skall anses som yrkesmässiga redan enligt 4 kap. 1 § ML, dels vissa förtydliganden angående omsättningar som i och för sig kan anses vara omfattade av sistnämnda lagrum. Till skillnad från de fall som avses i 4 kap. 1 och 2 §§ avser utvidgningen i denna paragraf sådana fall där den enskilda omsättningen i sig utgör den verksamhet som är yrkesmässig (prop. 1993/94:99 s. 168).

**4 kap. 3 § första stycket 1 ML**

4 kap. 3 § första stycket 1 ML är tillämplig på viss som inkomst av kapital beskattad ersättning avseende skogsfastighet. Sådan upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter, som avses i 45 kap. 8 § IL är yrkesmässig även i det fall ersättningen utgör inkomst av kapital. Fråga är om upplåtelse eller avyttring i samband med allframtidsupplåtelse av fastighet. En allframtidsupplåtelse avser obegränsad tid. Engångsersättning vid sådan upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet jämföras i inkomstskattehänseende med avyttring av fastighet. Motsvarande gäller för engångsersättningar som fastighetsägaren uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen eller annan författning (45 kap. 7 § IL)<sup>9</sup>. Ersättning som erhålls i samband med allframtidsupplåtelsen och som avser t.ex. ersättning för mistad gröda, tillväxtförlust och rotstående skog beskattas däremot som inkomst av näringsverksamhet. Enligt bestämmelsen i 45 kap. 8 § IL kan den skattskyldige i fråga om ersättning för avverkningsrätt och 60 procent av ersättningen för skogsprodukter i samband med en allframtidsupplåtelse emellertid välja att låta ersättningen behandlas som en engångsersättning för allframtidsupplåtelse. Den skattskyldige kan således välja mellan att låta ersättningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital. När verksamheten såsom i detta fall till sin natur utgör näringsverksamhet skall valet av inkomstslag vid inkomsttaxeringen alltså inte ha någon betydelse för mervärdesbeskattningen. Bestämmelsen är i princip även tillämplig på privatbostadsfastighet. Avyttring av skogsprodukter är följaktligen alltid och till hela vederlaget yrkesmässig (jfr prop. 1981/82:214 s. 64).

**4 kap. 3 § första stycket 2 ML**

4 kap. 3 § första stycket 2 ML tar sikte på omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet, till följd av att privatbostäder inte kan ingå i näringsverksamhet. Som yrkesmässig verksamhet räknas således även omsättning av vara och upplåtelse av avverkningsrätt eller rätt att ta naturprodukt från fastighet som

---

<sup>9</sup> "Engångsersättning" betyder att de två parterna en gång för alla har bestämt ersättningens storlek. Att man har kommit överens om att engångsersättningen skall betalas ut vid olika tillfällen påverkar inte dess karaktär av engångsersättning.

är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller från en fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § samma lag. Vad som avses med privatbostad framgår av 2 kap. 8–12 §§ IL och vad som avses med privatbostadsföretag följer av 2 kap. 17 § IL. Yrkesmässigheten enligt 4 kap. 3 § första stycket 2 gäller även om motsvarande intäkter schablonbeskattas vid inkomsttaxeringen eller hänförs till inkomst av kapital, dock endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Vid beräkningen skall reglerna i 4 kap. 4 § ML angående beräknings sättet när en verksamhet bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt beaktas. Ett begränsat tillhandahållande av varor och tjänster från nämnda bostäder eller fastigheter, t.ex. en begränsad försäljning av frukt och bär från en villaträdgård, undgår följaktligen beskattning. 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.

#### **4 kap. 3 § första stycket 3 ML**

4 kap. 3 § första stycket 3 ML avser uthyrning av verksamhetslokal. Även denna bestämmelse har tillkommit till följd av att privatbostadsfastigheter m.fl. inte kan ingå i näringsverksamhet. Om en fastighetsägare eller hyresgäst medgetts frivillig skattskyldighet, är uthyrningen att betrakta som yrkesmässig. Vid uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller fastighet ägd av äkta bostadsföretag gäller dock som ytterligare förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Vid beräkningen skall reglerna i 4 kap. 4 § ML angående beräknings sättet när en verksamhet bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt beaktas.

#### **Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv**

Bedömningen av huruvida ekonomisk aktivitet föreligger enligt direktivet sker utan hänsyn till transaktionernas behandling i inkomstskattehänseende. Bestämmelserna i 4 kap. 3 § ML är av sådant slag att de fyller ut kraven för att yrkesmässighet skall före-

ligga enligt 4 kap. 1 § och kan därför antas medföra ökad överensstämmelse med direktivets artikel 4.1 och 4.2.

När det gäller bestämmelsen i 4 kap. 3 § första stycket 1 om upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter i samband med en allframtidsupplåtelse, skulle detta närmast kunna betecknas som ett utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande erhålla intäkter, se avsnitt 2.3.5. Någon säker slutsats i vad mån direktivets krav på "fortlöpande" är uppfyllt kan emellertid inte dras, i fall där det inte förekommer någon annan transaktion än en upplåtelse för obegränsad tid mot en ersättning som bestämts en gång för alla. Det förhållandet att den skattskyldige kan välja beskattning i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget näringsverksamhet saknar betydelse i ett EG-perspektiv. Om kriterierna för ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.2 inte anses uppfyllda kan det dock finnas stöd för att betrakta den som utför den aktuella transaktionen som en beskattningsbar person enligt artikel 4.3.

Att verksamheterna som avses i 4 kap. 3 § första stycket 2 räknas som yrkesmässiga i mervärdesskattehanseende tar närmast sikte på sådana fall där det vid enstaka tillfällen kan förekomma försäljning av skogsprodukter eller upplåtelse av rätt att ta sand grus eller annan naturprodukt till betydande belopp (SOU 1989:35 s. 280). Även i dessa fall kan det vara fråga om dels "utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter" dvs. en form av ekonomisk aktivitet, dels mer tillfälliga transaktioner, vilkas beskattning kan finna stöd i direktivets artikel 4.3. Den stora skillnaden mellan direktivets och ML:s uppbyggnad i detta avseende är att begränsad omsättning från privatbostadsfastighet m.fl. undantas till följd av tröskelvärdet. I syfte att undvika administrativa och andra problem anses de ifrågavarande verksamheterna sålunda som yrkesmässiga först när den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. I direktivet undviks samma problem genom att rent tillfälliga transaktioner eller avsikt att företa beskattningsbara transaktioner med viss regelbundenhet, inte omfattas av begreppet ekonomisk aktivitet enligt artikel 4.2. Detta innebär till exempel att försäljning av tillfälliga överskott från den egna fastigheten inte torde beskattas enligt vare sig direktivet eller ML, men av olika skäl.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § första stycket 3 jämställer, om man bortser från tröskelvärdet, uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller ett privatbostadsföretag med uthyrning av lokal i

näringsfastighet. Någon motsvarande uppdelning av fastigheter finns inte i direktivet.

I den mån transaktioner motsvarande dem i 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 skulle företas från en näringsfastighet, som per automatik betraktas som yrkesmässig verksamhet enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML jämförd med 13 kap. IL, kan även dessa betraktas som tillfälliga transaktioner enligt artikel 4.3, se avsnitt 2.3.5.

De tröskelvärden som finns i anslutning till bestämmelserna i 4 kap. 3 § första stycket 2–3 ML är på 30 000 kr och beräknas på grundval av den ersättning som erhålls för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret. Något stöd för införande av tröskelvärden finns inte i direktivets artikel 4 men väl i artikel 24, som innehåller särskilda regler för småföretag. De tillåtna tröskelvärdena enligt sistnämnda artikel är annorlunda eftersom de i princip skall vara generellt utformade, se mer om detta i kapitel 6.

### 2.7.3 Reglerna om enkla bolag och samäganderätt – 4 kap. 4 § ML samt reglerna om skattskyldighet i vissa fall enligt 6 kap. ML

#### Svensk rätt

**4 kap. 4 § ML:**

När en verksamhet bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt, tillämpas beloppsgränserna i 1–3 §§ på hela verksamheten och inte på varje enskild delägars andel.

För enkelt bolag eller verksamhet under samäganderätt baseras beloppsgränserna enligt 4 kap. 1–3 §§ ML på den sammanlagda omsättningen och inte på vars och ens andel. Skyldigheten att betala skatten åvilar dock enligt grundregeln i 6 kap. 2 § varje delägare.

#### Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv

Bestämmelsen i 4 kap. 4 § hänför sig till beräkning av tröskelvärden enligt ML och saknar motsvarighet i direktivet.



Bestämmelserna om vilka som skall anses som skattesubjekt i särskilda fall enligt 6 kap. ML, kan ses som en komplettering till definitionen av yrkesmässig verksamhet med ett klargörande av vem som skall svara för skyldigheter och därmed förbundna rättigheter (avdragsrätt och återbetalningsrätt) i vissa konstellationer och situationer. Direktivet saknar i stort sett motsvarande bestämmelser. Fråga torde därför vara om utfyllande bestämmelser, som faller inom den nationella kompetensen.

#### 2.7.4 Utländsk företagare – 4 kap. 5 § ML

##### Svensk rätt

**4 kap. 5 §:**

En utländsk företagares verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 1 §. Lag (1994:1798).

För utländska företagare gäller att deras verksamhet är yrkesmässig i Sverige eller utlandet om företagaren bedriver verksamhet som motsvarar yrkesmässig verksamhet enligt 13 kap. IL. Något krav på att den yrkesmässiga verksamheten skall bedrivas inom landet eller att företagaren skall ha någon anknytning till Sverige finns således inte. Vad som avses med utländska företagare definieras i 1 kap. 15 § ML.

Definitionen av begreppet utländsk företagare har genom lagändring, SFS 2001:971, förtydligats i syfte att uppnå en närmare överensstämmelse med EG-rätten. Enligt definitionen är en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet en utländsk företagare, om han heller inte är bosatt eller stadigvarande vistas här.

##### Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv

Innehållet i 4 kap. 5 § ML går i linje med artikel 4.1 i det avseendet att det för bedömningen av skattskyldigheten saknar betydelse var verksamheten bedrivs. Frågan om yrkesmässighet när det gäller omsättningar i Sverige skall dock bedömas efter samma kriterier som gäller inhemska företagares verksamhet. Formuleringen av

lagtexten med hänvisning till första paragrafen i dess helhet innebär att utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 får tillämpas. Dessutom bör de bestämmelser i 3 § som kan anses utgöra förtydliganden av 4 kap. 1 § ML också kunna bli tillämpliga på en utländsk företagare (prop. 1993/94:99 s. 168). De skillnader som finns mellan definitionen av yrkesmässig verksamhet och beskattningsbar person gör sig följaktligen gällande även i fråga om utländska företagare. Någon motsvarighet till bestämmelsen i 4 kap. 5 § ML finns inte i direktivet.

Enligt direktivet saknar företagets nationalitet betydelse vid bedömningen av eventuell mervärdesskattskyldighet. Däremot kan det för bestämmande av beskattningsland spela roll om företaget är etablerat i ett medlemsland och om tillhandahållandet sker från denna etablering (jfr artikel 9 om vad som är platsen för tillhandahållande av tjänster). Enligt artikel 9.1 skall platsen för tillhandahållande av en tjänst anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. Samma uttryckssätt används numera i motsvarande bestämmelser i 5 kap. 8 §§ ML (prop. 2001/02:28 s. 46).

Att en beskattningsbar person inte är etablerad inom landet, har betydelse för bestämmelserna om betalningsskyldighet för skatten (artikel 21 i dess lydelse enligt direktivet 2000/65/EG) och rätten till återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landets territorium (åttonde och trettionde mervärdesskattedirektivet 79/1072/EEG respektive 86/560/EEG). I artikel 21 saknas en närmare beskrivning av innebörden av uttrycket beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet. Däremot innehåller åttonde och trettionde direktiven en definition av vilka beskattningsbara personer som har rätt till återbetalning. Med en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium förstås enligt återbetalningsreglerna en sådan beskattningsbar person som i det landet varken har haft sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast driftsställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftsställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist i det landet. Vidare skall den beskattningsbara personen, med vissa undantag, inte ha tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet.

I ML betecknar begreppet "utländsk företagare" såväl den som inte är etablerad inom landet enligt bestämmelserna om betalningsskyldighet som den som inte är etablerad inom landet enligt bestämmelserna om återbetalning av ingående skatt. Detta framgår av definitionen i 1 kap. 15 § ML jämförd med bl.a. 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 (om betalningsskyldighet) och 10 kap. 1–4 §§ samma lag (om återbetalning av skatt till utländska företagare).

### Vissa tillämpningsproblem

Definitionen av utländsk företagare har lett till vissa tillämpningsproblem, som emellertid har lösts till stor del genom förtydligandet av definitionen (jfr prop. 2001/02:28 s.43 f). De problem som nämns i det ärende som överlämnats till utredningen av regeringen, har dock inte lösts genom nämnda förtydligande.

Ärendet gäller omsättning av en tjänst från ett svenskt företags filial i utlandet till ett svenskt bolag i Sverige. Omsättningen, som avser en av de i 5 kap. 7 § ML uppräknade tjänsterna anses enligt nämnda bestämmelse gjord i Sverige. Förvärvaren blir emellertid inte betalningsskyldig för skatten enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML eftersom den svenska filialen inte kan anses vara utländsk företagare enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML. Detta är således fallet enligt såväl den definition av utländsk företagare som gällde före den 1 januari 2002 som nu gällande definition. Till följd av detta är det huvudkontoret i Sverige som blir betalningsskyldigt med en rad problem som följd. RSV, som också anser att nuvarande bestämmelser medför problem, hänvisar till ett i februari 1997 lämnat förhandsbesked (SN 1997 s. 735). Enligt 5 kap. 7 § första stycket 1 ML anses tjänsterna omsatta i Sverige eftersom de tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren är en näringsidkare här i landet. Motsvarande gäller enligt direktivets artikel 9.2 e med den terminologiska skillnaden att köparen skall vara en beskattningsbar person etablerad i ett EG-land. Detta krav uppfylls av det köpande svenska bolaget. Eftersom huvudkontoret har sätet för sin ekonomiska aktivitet här i landet är dess filial inte någon utländsk företagare. Förutsättningarna för omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML är därför inte uppfyllda. Till följd härav skall den som omsätter tjänsten, dvs. huvudkontoret och dess filial, anses betalningsskyldiga för skatten.

Resultatet blir troligtvis detsamma enligt direktivets motsvarande bestämmelse om betalningsskyldighet, artikel 21.1.b i dess lydelse enligt det nya direktivet 2000/65/EG. Enligt den bestämmelsen är nämligen beskattningsbara personer som omsätter sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e betalningsskyldiga under förutsättning att tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet. Som redan nämnts saknas en uttrycklig beskrivning av innebörden av uttrycket "inte är etablerad inom landet" i bestämmelserna om betalningsskyldighet. Problemet har diskuterats inom EU med det saknas ännu en gemensam syn på hur beskattningen skall ske i dessa fall, jämför prop. 2001/02:28 s. 46.

#### 2.7.5 Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – 4 kap. 8 § ML

##### Svensk rätt

**4 kap. 8 §:**

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket eller för trossamfundet enligt 14 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Vad som sägs i första stycket om ideella föreningar gäller också för sådan förening som omfattas av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen.

När allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund bedriver sådan yrkesmässig verksamhet som avses i 4 kap. 1 § ML, har de på grund av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ändå möjlighet att undantas från beskattning i samma utsträckning som de är undantagna från beskattning i inkomstskattehänseende enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket eller 14 § IL. För allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund gäller således en begränsning av yrkesmässighetsbegreppet i förhållande till huvudregeln. Denna inskränkning i yrkesmässigheten gäller alltså inte all ideell verksamhet utan endast s.k. allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund som i motsvarande mån är frikallade från skattskyldigheten

enligt IL. För övriga ideella föreningar och även för alla stiftelser gäller ML:s vanliga regler om vad som är yrkesmässig verksamhet (jfr RÅ 1988 not. 412). Exempelvis gäller vanliga regler för arbetsgivarföreningar, fackföreningar, branschföreningar och andra föreningar med huvudsakligt ändamål att främja medlemmarnas eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. (RÅ 1986 not. 129–132). En närmare beskrivning av dessa regler följer i kapitel 4.

### **Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv**

Någon motsvarande begränsning med hänsyn till rättssubjektets karaktär finns inte i direktivet. I stället undantas viss aktivitet med ett enligt direktivets upphovsmän behjärtansvärt syfte från skatteplikt enligt bestämmelserna i artikel 13A. En närmare beskrivning av dessa regler följer i kapitel 4.

#### **2.7.6 Övriga begränsningar av yrkesmässighetsbegreppet**

##### **Svensk rätt**

###### **1 kap. 2 a § ML:**

Skattskyldighet föreligger inte för en upphovsman eller dennes dödsbo för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och
2. beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt understiger 300 000 kronor.

###### **1 kap. 2 b § ML:**

På begäran av den som enligt 2 a § inte är skattskyldig skall skattemyndigheten besluta att skattskyldighet skall föreligga oavsett beskattningsunderlagens storlek. Skattemyndighetens beslut gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

Bestämmelsen i 1 kap 2 a § ML möjliggör en begränsning av skyldigheten att betala skatt för konstnärers eller dennes dödsbos omsättning av egna verk, under förutsättning att beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt understiger

300 000kr. Om beloppsgränsen överstigs föreligger dock skattskyldighet för all omsättning, dvs. även sådan som hänför sig till tiden innan beloppsgränsen uppnåtts (RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 61). Under förutsättning att den konstnärliga verksamheten anses yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § ML kan konstnären eller dennes dödsbo hemställa om frivillig skattskyldighet enligt 1 kap. 2 b § ML (se prop. 1994/95:202 s. 44).

### **Svensk rätt i ett EG-rättsligt perspektiv**

ML:s bestämmelser infördes i samband med att nya regler för mervärdesbeskattning av handel med begagnade varor, konstverk m.m. infördes för att anpassa ML till rådets direktiv 94/5/EG<sup>10</sup> (se prop. 1994/95:202). Direktivet antogs innan Sverige blev medlem av den Europeiska Unionen. Anslutningsakten innehåller inget undantag för Sverige av nu aktuellt slag.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehöll från början inte några särskilda regler om beskattningen av begagnade varor och konstverk m.m. Enligt artikel 32, som upphävdes genom direktivet 94/5/EG, skulle rådet på förslag från kommissionen besluta om gemensamma regler för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Fram till dess att detta gemenskapssystem skulle bli tillämpligt fick de medlemsstater som tillämpade särskilda regler för sådana varor vid tidpunkten för antagandet av det sjätte mervärdesskattedirektivet behålla dessa regler. Flera av medlemsstaterna hade olika former av särordningar på det aktuella området i form av bl.a. undantag från skatteplikt och s.k. nollskattesatser för konstnärers försäljning av egna konstverk. Genom det nya direktivet infördes en möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats för bl.a. upphovsmannens leveranser av konstverk (artikel 12.3 c). För de medlemsstater som valde att inte använda sig av möjligheten till reducerad skattesats infördes vidare en bestämmelse i artikel 11.A.4 om att beskattningsunderlaget fick reduceras, med den begränsningen att skatten skulle utgöra minst fem procent av beskattningsunderlaget.

Bland medlemsstater med särordningar kan särskilt nämnas Danmark, som tidigare hade undantagit konstnärers försäljning av

---

<sup>10</sup> Rådets direktiv av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

egna konstverk från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt kunde emellertid inte behållas till följd av de nya gemensamma reglerna i direktivet 94/5/EG. Den möjlighet till reducerad skattesats som gavs i det nya direktivet var inte användbar för Danmark, eftersom Danmark använde sig av en enhetlig skattesats för samtliga omsättningar och alltså inte tillämpade någon reducerad skattesats överhuvudtaget. I samband med direktivets antagande år 1994 fick Danmark till stånd ett protokollsuttalande. I detta uttalar rådet och kommissionen att Danmark kan fortsätta att undanta konstnärens eller dennes arvingars försäljning av konstverk, när försäljningarna per år inte överstiger det belopp som föreslagits som generell omsättningsgräns i förslaget till 22:a direktiv<sup>11</sup> om särskilda regler för små och medelstora företag, dvs. 35 000 ECU, fram till dess att ett gemensamt system för små och medelstora företag antagits. Danmark har följaktligen en omsättningsgräns för ifrågavarande försäljningar på 300 000 dkr.

Inte heller i Sverige bedömdes att man efter EU-inträdet kunde ha kvar ett undantag från skatteplikt för konstnärernas omsättning (3 kap. 11 § 2 ML i dess lydelse före den 1 november 1995). Skälet härtill var att det skulle kunna medföra problem vid den vinstmarginalbeskattning som infördes för försäljning av begagnade varor och konstverk m.m., eftersom marginalbeskattningen i princip förutsätter att fråga är om omsättning av varor som genomgående är skattepliktig (prop. 1994/95:202 s. 44). I stället infördes den nu aktuella bestämmelsen i 1 kap. 2 a § ML som innebär en begränsning av skyldigheten att betala skatt vid låg omsättning (300 000 kr), och som utformats på ett sätt som liknar det danska undantaget. Införandet av en omsättningsgräns motiverades av kulturpolitiska skäl (jfr SOU 1994:88 s. 137).

Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § ML kan sägas utgöra en begränsning av kretsen av beskattningsbara personer, eftersom den undantar en specifik krets av personer från beskattning. Enligt definitionen av beskattningsbar person i direktivets artikel 4 kan varje person som självständigt utför ekonomisk aktivitet, däribland verksamhet inom fria yrken, vara en beskattningsbar person. Undantag görs endast för offentligrättsliga organ som under vissa förutsättningar inte är beskattningsbara personer. Bestämmelsen har emellertid också karaktären av ett undantag från skatteplikt eftersom den endast

---

<sup>11</sup> COM (86) 444 final, vilket förslag drogs tillbaka av kommissionen i januari 1997.

avser vissa transaktioner, nämligen omsättning av konstverk. Något motsvarande undantag från skatteplikt finns inte i direktivet.

Det bör framhållas att ovannämnda protokollsuttalande endast gäller Danmark. Till detta kommer att skyldighet att erlagga skatt till följd av att beloppsgränsen överskrids kan uppkomma i efterhand. Även detta kan vara oförenligt med direktivet eftersom frågan om beskattning skall ske respektive avdragsrätt föreligger bedöms vid ett och samma tillfälle, vid tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen<sup>12</sup>. Detta kan således inte ändras vid en senare tidpunkt under hänvisning till en överskriden beloppsgräns. Som tidigare sagts innehåller anslutningsakten inget undantag för Sveriges del av nu aktuellt slag. Sverige har visserligen enligt anslutningsakten medgetts rätt att från skatteplikt undanta vissa tjänster som utförs av konstnärer. Det torde emellertid inte kunna tillämpas analogt på konstnärers försäljning av varor. Ett sådant argument har utan framgång förts fram av Finland, som valt att behålla sitt undantag från skatteplikt för bl.a. konstnärers försäljning av konstverk även efter EG-inträdet, se domen i mål C-169/00 Kommissionen mot Finland. EG-domstolen fann att Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter i enlighet med artikel 2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet genom att bibehålla en lagstiftning som medger undantag från skatteplikt för såväl upphovsmannens egen eller en förmedlares leverans av konstverk som införsel av konstverk som upphovsmannen är ägare till.

## 2.8 Den beskattningsbara personens roll i det europeiska mervärdesskattesystemet

Begreppet beskattningsbar person har en central roll i det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet. I princip knyter samtliga regler som behandlar skattesubjektens rättigheter och skyldigheter enligt direktivet an till begreppet beskattningsbar person och dess definition enligt artikel 4.

Det sjätte mervärdesskattedirektivets regelverk kan beskrivas på olika sätt. Man kan säga att direktivet innehåller regler om skattebasen, skattesatserna och beskattningsförfarandet. Alternativt kan man se det som att direktivet besvarar fem frågor, nämligen 1. För vilka transaktioner mervärdesskatt skall tas ut; 2. Var detta skall ske; 3. När detta skall ske; 4. Hur beskattning skall ske; och 5. Vem

---

<sup>12</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "skattskyldighetens inträde".



som skall betala in skatten. Att låta direktivet besvara dessa frågor illustrerar ”den beskattningsbara personens roll” i de olika sammanhangen. Parallellt har samma frågor besvarats enligt ML, för att tydligare åskådliggöra skillnaderna i begrepps användning mellan direktivet och ML. När speciella regler gäller för import och gemenskapsinterna förvärv har detta angetts. De särskilda reglerna för småföretag, jordbrukare, resebyråer, handel med konst och begagnade varor samt investeringsguld (artikel 24–26b) har inte tagits med. Det skall anmärkas att artikelindelningen kan komma att ändras till följd av det konsolideringsarbete som för närvarande pågår inom kommissionen. Principerna för mervärdesbeskattningen förblir emellertid desamma och det är inte avsikten att åstadkomma några materiella förändringar.

Vid en jämförelse mellan direktivets och ML:s bestämmelser med avseende på beskattningsbar person, framkommer att begreppet beskattningsbar person i den svenska lagen motsvaras av 1. ”yrkesmässig verksamhet”, som gäller vid avgränsningen av mervärdesskattens tillämpningsområde, se avsnitt 2.1; 2. ”utländsk företagare”, som motsvarar direktivets ”beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet”, se avsnitt 2.7.4; 3. ”skattskyldig” och 4. ”verksamhet” som behandlas särskilt i avsnitt 2.8.6 respektive 2.8.7.

## 2.9 För vilka transaktioner skall mervärdesskatt tas ut?

### **Avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt – de beskattningsgrundande händelserna**

När det gäller transaktioner inom landet (direktivets artikel 2.1 och 1 kap. 1 § första stycket 1 ML) avgränsas tillämpningsområdet för mervärdesskatten av att transaktionen skall utföras av en beskattningsbar person i denna egenskap. Motsvarande avgränsning i ML, att omsättningen skall ske i en yrkesmässig verksamhet, har behandlats i avsnitt 2.1.1.

Importbestämmelserna i direktivets artikel 2.2 respektive 1 kap. 1 § första stycket 3 ML är inte knutna till något bestämt subjekt.

Vid gemenskapsinterna förvärv, direktivets artikel 28a 1 och 1 kap. 1 § första stycket 2 ML jämförd med 2 a kap 2–3 §§ ML, förekommer tre slags förvärvare enligt direktivet. Dessa är beskatt-

ningsbar person, icke beskattningsbar juridisk person och icke beskattningsbar person. Definitionen i artikel 4 har således avgörande betydelse för klassificeringen av samtliga skattesubjekt. Motsvarigheterna i ML är näringsidkare och juridisk person som inte är näringsidkare. I samband med förvärv av nya transportmedel är inte något subjekt utsatt. Genom uppdelningen på tre kategorier följer ML således direktivets systematik.

### **Beskattningsbara transaktioner**

I definitionen av vad som avses med leverans av varor, tillhandahållande av tjänster och import (artikel 5–7) spelar vem som är den beskattningsbara personen ingen direkt roll. Ett undantag gäller för uttagsbestämmelserna som knyts till den "beskattningsbara personen" och till transaktioner i dennes rörelse för vilka ingående skatt kunnat dras av helt eller delvis. I ML knyts uttagsbestämmelserna i stället till den som är skattskyldig, dvs. den som är skyldig att betala skatt (1 kap. 2 § ML). För att betraktas som skattskyldig och sålunda kunna bli föremål för uttagsbeskattning, krävs i regel att skattepliktig omsättning redan har ägt rum så att avdragsrätt och till följd därav uttagsbeskattning skall kunna aktualiseras enligt ML. Eftersom redan den som avser att utföra skattepliktiga transaktioner kan vara en beskattningsbar person och ha avdragsrätt för ingående skatt, kan uttagsbeskattning teoretiskt sett ske i ett tidigare skede enligt direktivet (se avsnitt 2.3.2).

Även gemenskapsinterna förvärv av varor räknas i princip som beskattningsbara transaktioner (artikel 28a.3, 28a.5, 28a.6 och 28a.7). I förekommande fall har bestämmelserna knutits till de personkategorier som angetts ovan för avgränsningen av tillämpningsområdet. Samma sak gäller för motsvarande bestämmelser i 2 a kap. ML.

### **Undantag från skatteplikt**

Undantagen från skatteplikt regleras i direktivets artikel 13 (transaktioner inom landet), artikel 14 (import), artikel 15 (export m.m.), artikel 16 (i samband med internationell godstrafik) och artikel 28c (vid gemenskapsinterna förvärv). Undantagen från skatteplikt är i viss mån subjektsanknutna och gäller för tillhanda-

hållanden som utförs av vissa inrättningar, organ eller organisationer men har ingen direkt anknytning till begreppet beskattningsbar person. Motsvarande bestämmelser i 3 kap. ML är i stor omfattning knutna till olika former av verksamhet, se avsnitt 2.8.7. Direktivets undantag från skatteplikt vid export (artikel 15) har delvis fått en annan lagteknisk konstruktion i ML och berörs inte närmare. Direktivets bestämmelser i artikel 16 motsvaras av 9 c kap. ML och är inte subjeksanknutna. När det gäller de speciella undantagen från skatteplikt i samband med gemenskaps-interna förvärv har bestämmelserna i förekommande fall knutits till de personkategorier som angetts ovan för avgränsningen av tillämpningsområdet. Samma sak gäller för motsvarande bestämmelser i 3 kap. 30 a–g §§ ML.

### **Frivillig skattskyldighet**

Även reglerna om "frivillig skattskyldighet", för transaktioner som enligt huvudregeln skulle ha varit undantagna från skatteplikt, är i vissa fall knutna till beskattningsbara personer i direktivet. Motsvarande bestämmelser i 9 kap. ML som avser frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplätelser har knutits till fastighetsägare, hyresgäster, bostadsrättshavare, konkursbo eller grupphuvudman i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 4 § ML. Detta torde dock inte medföra någon skillnad i praktiken. Nämnade fastighetsupplätelser utgör närmast ett "utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter", dvs. ekonomisk aktivitet. Den som gör upplåtelsen självständigt är följaktligen en beskattningsbar person enligt direktivet.

#### **2.9.1 Var skall beskattning ske eller i vilka fall anses ett tillhandahållande ha skett inom landet?**

Omsättningsland bestäms som huvudregel med hänsyn till arten av transaktioner. I vissa fall bestäms omsättningsland dock med hänsyn till mottagarens skattestatus, varvid reglerna i direktivet, artikel 7–9 och för GIF artikel 28b, refererar till beskattningsbara personer, dessas etablering eller fasta etableringsställe och i något fall till icke beskattningsbara personer. Motsvarande regler i 5 kap. ML talar om näringsidkare som i Sverige antingen har sätet för sin

ekonomiska verksamhet, ett fast etableringsställe, eller är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet (SFS 2001:971).

### 2.9.2 När skall beskattning ske?

Tidpunkterna för den beskattningsgrundande händelsen och skattens utkrävbarhet<sup>13</sup> (redovisningstidpunkten) regleras i direktivets artikel 10. Närmast motsvarande bestämmelser finns i 1 kap. 3–5 §§ och 13 kap. ML. Vem som är skattesubjekt spelar i princip ingen roll för bestämmandet av dessa tidpunkter. Medlemsstaterna har dock möjlighet att bestämma avsteg i fråga om redovisningstidpunkten för bl.a. vissa kategorier av beskattningsbara personer, se avsnitt 7. 4.1.

### 2.9.3 Hur skall beskattning ske?

#### **Beskattningsunderlag och skattesats**

Beräkningen av beskattningsunderlag sker oberoende av beskattningsbar person (artikel 11 och 28e 1–2 jämförda med 7 kap. 2–11 §§ ML). Samma sak gäller för bestämmande av skattesatsen (artikel 12, 28.2, 28e.3 och 28e.4 respektive 7 kap. 1 § ML).

#### **Avdragsrätt och rätt till återbetalning av skatt**

Mervärdesbeskattning sker efter avdrag för ingående skatt. Avdragsrätten eller rätten till återbetalning enligt direktivets artikel 17, 28 och 28f är kopplade till den beskattningsbara personen och dennes skattepliktiga transaktioner. Motsvarande bestämmelser i 8 kap., 9 kap. 8 § och 10 kap. ML föreskriver avdragsrätt för den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet med undantag för staten (8 kap. 8 § ML).

En skillnad mellan direktivet och ML är följaktligen att avdragsrätten enligt ML har knutits till såväl skattesubjektet som kravet på att det redan skall ha företagits skattepliktiga transaktioner och att skattskyldighet därmed har uppkommit i verksamheten. För de personer som driver verksamhet som ännu inte medfört skatt-

<sup>13</sup> I direktivets svenska lydelse används uttrycken "skattskyldighetens inträde" och "uttag av skatt".

skyldighet föreligger i stället rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt i enlighet med bestämmelserna i 10 kap. 9 § ML. I detta sammanhang bör direktivets svenska version jämföras med andra språkversioner som är något vidare (engelska: "used for *the purposes of his taxable transactions*" och franska: "utilisés pour *les besoins de ses opérations taxées*"). Skrivningen i artikel 17.2 visar på att avdragsrätt kan uppkomma innan några skattepliktiga transaktioner har företagits och ligger därmed i linje med definitionen av ekonomisk aktivitet i artikel 4.2, som kan anses påbörjad innan de skattepliktiga transaktionerna har påbörjats i den ekonomiska aktiviteten.

En annan skillnad är att avdragsrätten enligt direktivets huvudregel uttryckligen begränsats till att gälla den ingående skatt som belöper på förvärv och import använda för hans skattepliktiga transaktioner. Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Direktivet präglas av ett "transaktionstänkande" medan ML präglas av ett "verksamhetstänkande". Det svenska verksamhetsbegreppet behandlas ytterligare i avsnitt 2.8.6.

Reglerna i artikel 17.5–20 om beräkning av den avdragsgilla andelen mervärdesskatt vid blandad verksamhet, begränsningar i avdragsrätten för utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, förfaranderegler, jämkningsregler m.m. är kopplade till den beskattningsbara person som vill utnyttja avdragsrätten. Motsvarande regler i 8, 8 a kap. och 9 kap. 8 § ML är knutna till den verksamhet som medför skattskyldighet.

Direktivets regler om återbetalning av ingående skatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landets territorium (artikel 17.4 jämförd med åttonde och trettonde mervärdesskattedirektivet) motsvaras i ML av reglerna om återbetalning av skatt till utländska företagare (10 kap. 1–4 §§ ML). En definition av utländsk företagare ges i 1 kap. 15 § ML.

#### 2.9.4 Vem skall betala skatten?

##### **Betalningsskyldigheten**

Även dessa regler knyter enligt direktivet an till definitionen av beskattningsbar person genom att det enligt huvudregeln är den beskattningsbara person, som verkställer det skattepliktiga tillhandahållandet av varor och tjänster, som skall betala skatten. I ML talas om den som omsätter varan eller tjänsten (artikel 21 jämförd med 1 kap. 2 § ML). Även i de fall när det är förvärvaren som skall betala skatten knyts detta till dennes egenskap av bl.a. beskattningsbar person, medan bestämmelserna i ML knyter an till förvärvarens status som näringsidkare. Vissa speciella regler gäller när den beskattningsbara personen, som utför transaktionen, inte är etablerad inom landet. I ML motsvaras detta av "utländska företagare". Vidare gäller speciella regler för bl.a. gemenskapsinterna förvärv och import. Någon motsvarighet till artikel 21.1 d, att varje person som anger mervärdesskatt på en faktura eller jämförlig handling skall svara för betalning av skatten, finns inte i ML (se avsnitt 7.7.3).

##### **Redovisningsskyldighet m.m.**

Vad slutligen gäller de administrativa skyldigheterna såsom redovisnings- och deklarationsskyldighet, som har samband med betalning av skatten enligt artikel 22, ankommer dessa på beskattningsbara personer eller i vissa fall de personer som svarar för inbetalning av skatten. I ML ankommer motsvarande skyldigheter på den som omsätter varor och tjänster (11 och 13 kap. ML) och dem som betraktas som skattskyldiga enligt skattebetalningslagen (SBL). Dessa bestämmelser beskrivs i avsnitt 7.5.

#### 2.9.5 Det svenska skattskyldighetsbegreppet

Begreppet skattskyldig står sedan införandet av ML enbart för den som är skyldig att betala skatt till staten (jfr 1 kap. 2 § ML). De som tidigare var s.k. tekniskt skattskyldiga, t.ex. exportörer och nystartade företag utan omsättning under ett uppbyggnadsskede,

betecknas inte som skattskyldiga utan är i stället berättigade till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML.

Skattskyldighetsbegreppet kan emellertid sägas ha en såväl formell som materiell betydelse. Den formella betydelsen används för att beteckna de subjekt som omfattas av ML:s regler om skattskyldighet enligt portalparagrafen (1 kap. 1 § ML) och som därigenom även omfattas av bestämmelser om uttagsbeskattning, avdragsrätt och om registreringskyldighet i SBL. I direktivet har motsvarande bestämmelser knutits till den beskattningsbara personen som sådan. Ett exempel härpå är uttagsbestämmelserna (se artikel 5.6, 5.7 och 6.2), vilka hänger samman med bestämmelserna om avdragsrätt. Motsvarande bestämmelser är i ML knutna till "den skattskyldige", i betydelsen den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet (se 2 kap. 2 § m.fl.). Skillnaden mellan ML och direktivet leder i detta hänseende till olikheter inte enbart avseende den logiska uppbyggnaden av mervärdesskattesystemet utan även materiellt. Uttags- respektive avdragsbestämmelserna är sålunda enligt ML knutna till definitionen av skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML. I direktivets system knyts bestämmelserna i fråga till egenskapen av beskattningsbar person och kan till följd av definitionen i artikel 4 tillämpas i ett tidigare skede.

Ett annat exempel på när "skattskyldig" enligt ML närmast motsvaras av beskattningsbar person enligt direktivet är bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall och mervärdesskattegrupper i 6 och 6 a kap. ML. Med skattskyldighet avses i dessa bestämmelser inte vem som för olika transaktioner skall svara för inbetalning av skatten, i enlighet med 1 kap. 2 § ML, utan vem som i olika konstellationer anses vara den som utför den skattepliktiga transaktionen och som har åtföljande rätt till avdrag för ingående skatt.

Skattskyldigheten i materiellt hänseende avser enbart varje omsättning, jfr 1 kap. 2 § ML. Den materiella skattskyldigheten har sin närmaste motsvarighet i direktivets bestämmelser om betalningsskyldighet i artikel 21, som anger vem som skall betala skatten vid olika slags transaktioner. Dessa bestämmelser bygger visserligen på definitionen av beskattningsbar person, men den som är skyldig att betala skatten, den betalningsskyldige, behöver inte alltid vara en beskattningsbar person.

I ML finns i några fall möjlighet att ansöka om skattskyldighet trots att normalt sådan inte föreligger enligt de allmänna bestäm-

melserna. Exempel på detta är den frivilliga skattskyldigheten för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML. Skattskyldigheten i detta sammanhang betecknar att ett skattesubjekt väljer beskattning och därmed förknippad avdragsrätt för en omsättning som enligt huvudregeln är undantagen från skatteplikt.

Slutligen används "skattskyldighet" i en tredje betydelse i ML, nämligen när direktivet talar om "skattskyldighetens inträde och uttag av skatt" (1 kap. 3–5 §§ ML jämförd direktivets artikel 10). I detta sammanhang bör framhållas att vad som benämns "skattskyldighetens inträde" i den svenska versionen av direktivet, i andra språkversioner kallas för eng. "chargeable event" och fra. "fait générateur", vilket snarare torde motsvaras av "beskattningsgrundande händelse" på svenska. Utredningen har valt att använda detta uttryckssätt bl.a. för undvikande av sammanblandning med ML:s definition av "skattskyldighetens inträde". I bestämmelserna enligt såväl direktivet (artikel 10.1.a samt 10.2, 10.3 och 28d) som ML (1 kap. 3–5 §§ ML) beskrivs den omständighet som innebär att beskattning kan ske, dvs. tidpunkten för när en transaktion faller innanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt under förutsättning att samtliga kriterier härför är uppfyllda (jfr artikel 2 och 1 kap. 1 § ML). Det är oftast de beskattningsregler som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde, som avgör vilka materiella bestämmelser som skall tillämpas på transaktionen i fråga. Varken "tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen" enligt direktivet eller "skattskyldighetens inträde" enligt 1 kap. 3–5 §§ ML innebär emellertid att det föreligger skyldighet att betala skatten (betalningsskyldighet) vid denna tidpunkt. När den beskattningsgrundande händelsen har inträffat respektive skattskyldigheten har inträtt skall redovisning ske av den utgående skatten enligt vid den tidpunkt som anges i direktivets artikel 10 för skattens utkrävbarhet<sup>14</sup> respektive 13 kap. ML. Vad som sålunda benämns "uttag av skatt" i den svenska versionen av direktivet motsvaras i andra språkversioner av eng. "chargeability of tax", fra "exigibilité de la taxe" da. "afgiftens forfald". Utredningen har mot denna bakgrund valt att använda uttryckssättet att skatten blir utkrävbar. Denna andra tidpunkt är följaktligen när skattemyndigheten under den nationella lagen får rätt att ta ut skatten. Denna tidpunkt har även betydelse för när rätten till avdrag för ingående skatt inträder enligt direktivet. Enligt artikel 17.1 uppstår avdrags-

---

<sup>14</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "uttag av skatt".



rätten nämligen vid samma tidpunkt som den avdragsgilla skatten blir utkrävbar<sup>15</sup>. Betalningsskyldighet uppstår enligt såväl direktivet som ML först när deklaration skall ges in enligt bestämmelserna i direktivets artikel 22 respektive SBL. Samtliga dessa frågor behandlas utförligt i kapitel 7.

### 2.9.6 Det svenska verksamhetsbegreppet

En förutsättning för att skatt skall betalas vid en omsättning som är skattepliktig är att omsättningen görs i en verksamhet som är yrkesmässig, vilket avgörs i enlighet med 4 kap. 1–8 §§. En annan fråga är om de aktiviteter som den skattskyldige utövar utgör en eller flera verksamheter, jfr 1 kap. 7 § ML. Ledning bör enligt prop. 1993/94:99 s. 165 kunna sökas i verksamhetsbegreppets användning i 18 § KL, i dess lydelse före den 1 januari 1994.

Med begreppet verksamhet avses i alla materiella regler i ML såväl hel verksamhet som del därav (prop. 1993/94:99 s. 128). Bestämmelserna om redovisning, registrering och deklaration i 13 kap. ML respektive SBL tar dock sikte på hela verksamheten om inte annat anges. Uttrycket verksamhetsgren används som beteckning på del av verksamhet för att göra åtskillnad mellan de delar av verksamheten för vilken skatteplikt föreligger och övriga delar (prop. 1978/79:141 s. 159 och prop. 1993/94:99 s. 129).

Innebörden av begreppet verksamhet är olika beroende på vilken av yrkesmässighetsbestämmelserna som kommer i fråga. För verksamhet i 4 kap. 1 § 1 bör ledning kunna sökas i det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet i 18 § KL i dess lydelse före den 1 januari 1994 (jfr prop. 1993/94:50). I paragrafen behandlades först begreppet förvärvskälla och längre fram begreppet verksamhet. Verksamhet som utgjorde aktiv näringsverksamhet bildade tillsammans en förvärvskälla (andra stycket). Varje slag av passiv verksamhet som drevs av den skattskyldige bildade vidare en förvärvskälla (tredje stycket). Slutligen behandlades verksamheter med naturlig anknytning till varandra som en enda verksamhet enligt tidigare lydelse av 18 § 4 KL.

De i ML använda begreppen verksamhet och del av verksamhet har sålunda inte definierats närmare. Någon direkt motsvarighet i direktivet är följaktligen inte heller möjlig att fastställa. Regerings-

<sup>15</sup> Observera att den svenska versionen av direktivets artikel 17.1 skiljer sig från övriga versioner i detta hänseende.

rätten har i RÅ 1999 not. 282 uttalat att begreppen inte har en innebörd som är så entydig att de bestämmelser där begreppen förekommer kan grunda rättigheter som inte har stöd i direktivet.

Generellt sett är direktivet mer transaktionsinriktat än ML. Detta förhållande illustreras av exempelvis avdragsrätten, som enligt artikel 17.2 och 17.5 är knuten till den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner och således inte till verksamheten som sådan, se avsnitt 2.8.4.

Någon parallell mellan ekonomisk aktivitet enligt direktivet och verksamhetsbegreppet enligt ML kan svårligen dras. Ekonomisk aktivitet utgör snarare ett mycket generellt kriterium för bestämmande av vilka personer som skall kunna betraktas som beskattningsbara personer och utgör inte grund för några rättigheter eller skyldigheter i sig.

### 3 Överväganden och förslag som rör införandet av begreppet beskattningsbar person

#### 3.1 Begreppet beskattningsbar person bör föras in i mervärdesskattelagen

**Utredningens bedömning:** Den svenska mervärdesskattelagstiftningen bör anpassas till det gemenskapsrättsliga begreppet "beskattningsbar person". Införandet av detta begrepp föranleder anpassningar i ML i fråga om systematik och terminologi.

Utredningen skall enligt sina direktiv lämna förslag till förändringar i mervärdesskattelagen (ML) som syftar till att harmonisera de begrepp som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet med det sjätte mervärdesskattedirektivet. Därvid skall utredningen ha som särskild målsättning att föreslå förändringar som medför att termer och regler skapas i ML som har en tydligare motsvarighet i direktivet. Mot bakgrund av de skillnader mellan direktivet och ML som har beskrivits i avsnitt 2 har vi kommit fram till att den svenska mervärdesskattelagstiftningen bör anpassas till det gemenskapsrättsliga begreppet "beskattningsbar person".

Enligt direktivet avgränsas mervärdesskattens tillämpningsområde av att den som omsätter varan eller tjänsten inom landet skall vara en beskattningsbar person (artikel 2.1). Definitionen av beskattningsbar person är mycket bred och omfattar åtminstone vad som i Sverige brukar betecknas som näringsidkare. Begreppet beskattningsbar person är ett av de centrala begreppen i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Till detta begrepp har knutits bl.a. reglerna om skyldighet att erlagga skatt, avdragsrätt, uttagsbeskattning samt redovisnings-, deklarations- och betalningsskyldighet.

Det föreligger en skillnad mellan avgränsningen "beskattningsbar person" och motsvarande avgränsning i den svenska lagen av mervärdesskattens tillämpningsområde, dvs. att omsättningen skall

görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Denna skillnad är det huvudsakliga skälet för att ML bör anpassas till begreppet beskattningsbar person.

Ett annat skäl för anpassningen är att olikheterna mellan det regelsystem som är kopplat till beskattningsbar person och motsvarande ordning i det svenska mervärdesskattesystemet medför svårigheter vad gäller såväl tillämpning som förutsebarhet.

Därtill kommer att den lagstiftning varigenom de gemensamma europeiska reglerna på mervärdesskatteområdet genomförs på det nationella planet bör vara självständigt utformad. RSV har i en skrivelse påpekat bl.a. att hänvisningen till IL i 4 kap. 1 § ML kan leda till feltolkningar. ML bör följaktligen inte vara kopplad till IL:s begreppssystem. Detta uppnås genom den föreslagna anpassningen. Ett införande av begreppet beskattningsbar person medför att bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. ML antingen blir överflödiga eller bör flyttas över till andra kapitel.

Utredningens förslag i fråga om ett närmande till det sjätte mervärdesskattedirektivets systematik, begränsas så att rättigheter och skyldigheter som enligt direktivet är knutna till den beskattningsbara personen, knyts till detta begrepp i ML. Härigenom skapas tydlighet i fråga om vem som skall ses som skattesubjekt och vilka rättigheter och skyldigheter som skall knytas till detta subjekt. Någon materiell översyn av nämnda rättigheter och skyldigheter har alltså inte gjorts. Anledningen till detta är att en sådan översyn skulle leda till en total teknisk och materiell översyn av ML:s bestämmelser i ett EG-perspektiv. Även om en sådan översyn skulle kunna vara befogad, ryms ett sådant arbete inte inom utredningens uppdrag.

Anpassningen på det terminologiska planet medför bl.a. att termen "beskattningsbar person" ersätter termen "näringsidkare" och under vissa förutsättningar "skattskyldig" och " utländsk företagare" i ML i de fall direktivet i motsvarande sammanhang talar om "skattskyldig person". Eftersom antalet termer med tillhörande definitioner reduceras, torde denna del av anpassningen innebära en förenkling av det system som råder idag.

De föreslagna förändringarna medför att EG-domstolens tolkning av de EG-rättsliga bestämmelserna får en mera direkt genomslagskraft på svenska förhållanden. Härigenom förbättras förutsättningarna för en EG-konform tolkning av ML:s bestämmelser.

Eftersom beskattningsbar person är ett vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet, påverkas inte de som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet av anpassningen. Däremot kan fler personer än tidigare komma att omfattas av det nya begreppet och därmed av mervärdesskattesystemet.

Det arbete som pågår i kommissionen med att konsolidera det sjätte mervärdesskattedirektivets bestämmelser bedöms inte påverka strukturen kring eller det materiella innehållet i de nu aktuella bestämmelserna.

### 3.2 Beskattningsbar person ersätter yrkesmässig verksamhet vid avgränsningen av mervärdesskattens tillämpningsområde

**Utredningens förslag:** "Beskattningsbar person" förs in i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML och ersätter det nuvarande rekvisitet "yrkesmässig verksamhet" för avgränsningen av mervärdesskattens tillämpningsområde. Kravet på att den skattepliktiga omsättningen skall ske i en yrkesmässig verksamhet ersätts följaktligen med ett krav på att omsättningen skall utföras av en beskattningsbar person i denna egenskap. Bestämmelserna i 4 kap. 1 § ML slopas.

Enligt direktivets artikel 2.1 avgränsas tillämpningsområdet av att den som tillhandahåller varan eller tjänsten inom landet skall vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Motsvarande avgränsning i ML är att omsättningen av varan eller tjänsten skall göras i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML).

Vi föreslår att avgränsningen av ML:s tillämpningsområde justeras så att den överensstämmer med direktivets avgränsning i artikel 2.1 genom att "av en beskattningsbar person i denna egenskap" ersätter "i en yrkesmässig verksamhet". När det gäller avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt med avseende på import och gemenskapsinterna förvärv, berörs denna inte av begreppet beskattningsbar person. De materiella bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv blir dock föremål för vissa följdändringar vid en anpassning till det aktuella begreppet.

Ett skäl för anpassningen är alltså skillnaden mellan avgränsningen "av en beskattningsbar person i denna egenskap" och motsvarande avgränsning i den svenska lagen av mervärdesskattens

tillämpningsområde, dvs. att omsättningen skall göras i en yrkesmässig verksamhet samt dess koppling till vad som anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Denna skillnad framgår av de jämförelser mellan definitionerna av beskattningsbar person och yrkesmässig verksamhet som har gjorts i föregående kapitel.

Ett annat skäl för anpassningen är att de gemensamma europeiska reglerna på mervärdesskatteområdet är självständigt utformade. Kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i alla medlemsstater har lett till att vissa begrepp har fått gemenskapsrättsliga definitioner eftersom nationella definitioner skulle motverka direktivets syfte, nämligen ett gemensamt mervärdesskattesystem. Till följd av detta bör terminologin i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna gälla självständigt i förhållande till annan nationell lagstiftning. "Beskattningsbar person" är ett sådant gemenskapsrättsligt begrepp. Den koppling som föreligger mellan den svenska mervärdesskattelagen och inkomstskattelagen när det gäller begrepp som yrkesmässig verksamhet och näringsidkare försvårar följaktligen en EG-konform tolkning av de svenska bestämmelserna.

#### **Riksskatteverkets framställan om att 4 kap. 1 § 1 ML skall tas bort**

Utredningen föreslår att ML i det närmaste fullständigt kopplas loss från IL:s begreppssystem. Detta gäller särskilt 13 kap. IL och bestämmelserna om näringsverksamhet samt hänvisningen till dessa bestämmelser i 4 kap. 1 § 1 ML. Härigenom går utredningens förslag längre än RSV:s förslag i det ärende som överlämnats till utredningen.

Verket har i en skrivelse framfört att 4 kap. 1 § 1 ML bör slopas. Det förhållandet att beskattningsbar person översatts med ordet "näringsidkare" är enligt verket olyckligt eftersom begreppet näringsidkare ofta tolkas så att det är fråga om någon som bedriver näringsverksamhet i IL:s mening. Detta intryck förstärks av att det i 4 kap. 1 § 1 ML står "utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)". RSV:s förslag synes innebära att bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 ML skulle bli huvudregeln för när yrkesmässig verksamhet bedöms föreligga. Enligt nämnda bestämmelse är en verksamhet yrkesmässig om den bedrivs i former som är jämförliga med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse och

ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Utvidgningsregeln i 4 kap. 1 § 2 ML möjliggör en från inkomstbeskattningen självständig bedömning på grundval av mervärdes-skatteärliga överväganden. Bestämmelsen tillämpas enligt nuvarande praxis restriktivt och i undantagsfall. Det är endast brister i fråga om uppfyllandet av rörelsekriterierna som kan överbryggas med hjälp av bestämmelsen om rörelseliknande former. Utredningen anser att en extensiv tolkning av utvidgningsregeln möjligen skulle kunna överbrygga en del av de skillnader som finns mellan avgränsningen av yrkesmässig verksamhet och beskattningsbar person. En sådan tolkning låter sig emellertid inte göras med hänsyn till nuvarande praxis och förarbeten. Ett annat problem med utvidgningsregeln är det tröskelvärde som gäller för bestämmelsens tillämplighet. Detta är på 30 000 kr och beräknas på grundval av den ersättning som erhålls för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret. Något stöd för införande av tröskelvärden finns inte i direktivets artikel 4 men väl i artikel 24 med särskilda regler för små företag. De tillåtna tröskelvärdena enligt den artikeln jämförd med anslutningsakten<sup>1</sup> är emellertid annorlunda utformade. Detta utvecklas närmare i kapitel 6. Därtill kommer att tröskelvärdet enligt direktivet hänförs till en beskattningsbar persons årliga omsättning medan det ifrågavarande tröskelvärdet enligt ML gäller verksamheten som sådan. Någon säker slutsats om huruvida tröskelvärdena i 4 kap. 1 § 2 ML är förenliga med direktivet är följaktligen inte lätt att dra. Tröskelvärdet medför vidare att verksamhet inte är yrkesmässig förrän ersättningen för omsättningen överstiger 30 000 kr. Problemen för de företag i ett uppbyggnadsskede som ännu inte företagit några skattepliktiga transaktioner skulle därmed kvarstå.

Sammanfattningsvis anser vi att ett införande av det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person är att föredra framför att slopa 4 kap. 1 § ML och behålla övriga regler om yrkesmässig verksamhet.

---

<sup>1</sup> EGT Nr C 241, 29/08/94 s. 335

### **Skillnader mellan "i en yrkesmässig verksamhet" och "av en beskattningsbar person"**

När det gäller definitionen av och de avgörande kriterierna för näringsverksamhet enligt 4 kap. ML och 13 kap. 1 § första stycket IL, jämfört med kriterierna för vem som betraktas som beskattningsbar person och vad som avses med ekonomisk aktivitet enligt direktivet, kan man utan vidare konstatera att yrkesmässig verksamhet är ett snävare begrepp än självständig ekonomisk aktivitet. Eftersom avgränsningen av de båda begreppen till stor del utvecklats genom Regeringsrättens respektive EG-domstolens praxis kan skillnaderna emellertid svårligen konstateras annat än punktvis. Det kan dock antas att införandet av begreppet beskattningsbar person kan medföra vissa materiella förändringar för det svenska mervärdesskattesystemet. Fler personer än tidigare kan komma att omfattas av mervärdesskattesystemet och i ett tidigare skede. I förhållande till yrkesmässig verksamhet kan, vilket även framgår av föregående kapitel (avsnitt 2.3.3), bl.a. hobbyverksamhet, ideell verksamhet och annan verksamhet utan vinstsyfte, t.ex. samfälligheter, samt företag i ett uppbyggnadsskede komma att omfattas av begreppet "beskattningsbar person" och därigenom mervärdesskattesystemet.

När det gäller hobbyverksamhet kommer även den som utför sådana aktiviteter i mindre omfattning att kunna betraktas som beskattningsbar person, under förutsättning att han eller hon uppfyller kriterierna i direktivets artikel 4.

Även ideell verksamhet kommer att bedömas enligt de allmänna reglerna om beskattningsbara personer samtidigt som möjligheterna till undantag från skatteplikt utökas i enlighet med vad som föreslås i kapitel 4. Även om t.ex. föreningen endast företar transaktioner undantagna från skatteplikt kan den alltså vara en beskattningsbar person.

Samfällighetsföreningarna är juridiska personer och kan därmed även vara beskattningsbara personer i den mån de uppfyller kriterierna för detta. Huruvida föreningen tillhandahåller tjänster till utomstående eller till de egna medlemmarna torde inte längre spela någon avgörande roll. En följd av att samfällighetsföreningen betraktas som skattesubjekt är att det är föreningen som beskattas respektive åtnjuter rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförs till skattepliktiga transaktioner. Delägarnas rätt till avdrag för den skatt som debiteras dem följer sedan av de allmänna



reglerna. Bestämmelsen i 8 kap. 4 § 2 ML kommer följaktligen hädanefter endast att avse delägarna i delägarförvaltade samfälligheter. Vad gäller samfälligheter med delägarförvaltning, jfr 6–16 §§ lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter, bedöms egenkapen av beskattningsbar person hos respektive delägare. Detta förtydligas i lagtexten genom förslagen till 1 a kap. 6 § och 8 kap. 4 § 2 ML.

Företag i ett uppbyggnadsskede behandlas på samma sätt som andra företag vid bedömningen av huruvida kriterierna för beskattningsbar person är uppfyllda. Oavsett om någon omsättning av varor och tjänster har ägt rum, är det avsikten att företa sådan omsättning som skall bedömas mot bakgrund av bestämmelserna i direktivets artikel 4, som nu föreslås införlivas genom bestämmelserna i 1 a kap. ML. I de fall subjektet ännu inte har omsatt några varor eller tjänster, skall bedömningen av huruvida subjektet agerar i egenskap av beskattningsbar person göras vid tidpunkten för det förvärv som han eller hon yrkar avdrag för. Om det nystartade företaget sålunda bedöms vara en beskattningsbar person föreligger rätt till avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. ML. Bestämmelsen i 10 kap. 9 § ML blir till följd härav överflödig, se avsnitt 3.5.4.

### **Särskilt om fastigheter**

Enligt nuvarande bestämmelser utgör innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog alltid yrkesmässig verksamhet (4 kap. 1 § 1 ML jämförd med 13 kap. 1 § andra stycket IL). En följd av att 4 kap. 1 § ML och därigenom kopplingen till IL tas bort blir att det är sättet på vilket fastigheten eller avverkningsrätten används som avgör om den omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Klassificeringen i inkomstskattehänseende dvs. om fastigheten är en näringsfastighet eller en privatbostadsfastighet, spelar därför i princip inte längre någon roll. I praktiken torde detta emellertid inte innebära någon större skillnad mot vad som gällt tidigare eftersom klassificeringen av fastigheter enligt IL sker med utgångspunkt i fastighetens användningssätt. Definitionsmässigt omfattas i och för sig fler fastigheter av yrkesmässig verksamhet än av mervärdesskattens tillämpningsområde enligt direktivet. Det är en följd av att juridiska personer inte kan inneha privatbostadsfastighet och att alla fastig-

heter som inte används eller är avsedda att användas som privatbostad betraktas som näringsfastigheter. Detta förhållande får emellertid betydelse först när det blir aktuellt med mervärdesbeskattning till följd av att skattepliktiga omsättningar har utförts från fastigheten eller när avdrag för ingående skatt som hänför sig till transaktioner på eller från fastigheten yrkas. Anpassningen till direktivet innebär sålunda i denna del att fastighetens eller bostadsrättens faktiska användning eller dess avsedda användning blir avgörande för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Någon principiell åtskillnad görs inte på grund av den inkomstskatterättsliga klassificeringen av fastigheten eller bostadsrätten.

### **Egenskapen av beskattningsbar person**

För att en viss transaktion inom landet skall falla inom mervärdesskattens tillämpningsområde, krävs att den beskattningsbara personen också agerar i denna egenskap, se avsnitt 2.1.1. Vad en beskattningsbar person företar sig i egenskap av t.ex. privatperson föranleder varken beskattning eller avdragsrätt för ingående skatt. Detta gäller även när den fysiska eller juridiska personen agerar i egenskap av ägare. Endast den omständigheten att en ägare utnyttjar sin äganderätt och låter kapitaltillgångar ändra form för att maximera avkastningen på kapitalet är inte tillräckligt för att ekonomisk aktivitet skall anses föreligga. (se domen i mål C-155/94, Wellcome Trust Ltd, p. 32). Det blotta förvärvet av kapitalintressen i andra företag utgör sålunda inte ett utnyttjande av tillgångar varigenom avses att fortlöpande skapa intäkter. Den eventuella utdelning som följer av ett sådant kapitalintresse är nämligen endast ett resultat av äganderätten till tillgångarna. Det är annorlunda om kapitalintresset åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärvet av intresset har ägt rum, utöver vad som följer av holdingbolagets rättigheter som aktieägare eller bolagsman (se domen i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, p. 13–14).

Eftersom tanken är att all ekonomisk aktivitet skall behandlas på samma sätt i mervärdesskattehanseende spelar det ingen roll om aktiviteten i fråga är den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet eller endast en bisyssla. Likaså saknar den juridiska formen under vilken aktiviteten utförs betydelse.

## Särskilda regler för beskattningsbara personer med liten omsättning

För att begränsa verkningarna för såväl enskilda personer, små företag som skatteadministrationen av att fler personer kommer att omfattas av mervärdesskattesystemet, föreslås i kapitel 6 att det införs särskilda mervärdesskattebestämmelser för små företag som har en låg sammanlagd skattepliktig omsättning med stöd av bl.a. direktivets artikel 24.

### 3.3 Definitionen av beskattningsbar person

**Utredningens förslag:** Definitionen av begreppet beskattningsbar person förs in i ett nytt 1 a kap. ML och utformas i så nära anslutning till direktivets lydelse som möjligt. Bestämmelserna i 6 kap. ML om skattskyldighet i särskilda fall och om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. ML förs över till det nya 1 a kap. ML.

Det gemensamma mervärdesskattesystemet bygger på en enhetlig definition av begreppet beskattningsbar person. Beskattningsbar person har samma betydelse i hela direktivet, såväl i förhållande till mervärdesskattens tillämpningsområde (artikel 2) som till avdragsrätten (artikel 17). Huruvida någon är en beskattningsbar person avgörs enbart på grundval av de kriterier som stadgas i artikel 4 (se domen i mål C-186/89 Van Tiem, p. 25).

Definitionen av vem som räknas som beskattningsbar person placeras i ett nytt 1 a kap. ML. Eftersom definitionen härigenom kommer tidigt i lagen poängterar man att det handlar om ett för mervärdesskatteordningen centralt begrepp, vars definition har betydelse för mervärdesskattesystemet i dess helhet. Vidare markeras härmed att det ett är nytt begrepp, som inte enbart ersätter "yrkesmässig verksamhet" och dess definition enligt 4 kap. ML.

Nuvarande bestämmelser om yrkesmässig verksamhet kompletteras i vissa hänseenden av bestämmelserna i 6 och 6 a kap. ML om skattskyldighet i vissa fall och om mervärdesskattegrupper. I den mån bestämmelserna behövs för att förtydliga den nedan föreslagna definitionen av beskattningsbar person, flyttas de över till det nya 1 a kap. ML.

Utformningen av definitionen bör enligt utredningen ligga så nära lydelsen i artikel 4 som möjligt. Direktivtexten kan på sina

ställen vara lite tungrodd. Vi föreslår därför vissa förenklade skrivningar. Avsikten är dock att lagtexten i materiellt hänseende helt skall återspegla det sjätte mervärdesskattedirektivet. Därigenom underlättas en tolkning i enlighet med direktivet (en EG-konform tolkning), såsom direktivet för närvarande uttolkas av EG-domstolen. Några förtydliganden av definitionen som framkommit genom EG-domstolens praxis bör emellertid inte tas in i själva lagtexten, vilket vissa medlemsländer har gjort. Domstolens praxis är nämligen dynamisk och kan förändras (jämför t.ex. domen i mål C-453/93 *Bulthuis Griffioen* med den i mål C-216/97 *Gregg*). Den aktuella innebörden av begreppet beskattningsbar person framgår av kapitel 2.

### Valet av vissa termer

Utredningen har valt att i vissa fall frångå den terminologi som finns i den svenska versionen av direktivet. Detta är fallet i fråga om "skattskyldig person" och "ekonomisk verksamhet". Utredningen föreslår i stället att dessa centrala begrepp benämns "beskattningsbar person" och "ekonomisk aktivitet". Nämnade uttryck används genomgående, även i den löpande texten. Skälen för detta är följande.

En användning av "skattskyldig person" i enlighet med direktivets svenska lydelse riskerar att skapa förvirring. I direktivet betecknas visserligen beskattningsbar person som "skattskyldig person" men i många andra sammanhang som "skattskyldig" eller "mervärdesskattskyldig". Detta är bl.a. fallet i anslutningsakten och i EG-domstolens domar. Direktivets användning av uttrycket skattskyldig är olycklig eftersom "skattskyldighet" i ML enligt 1 kap 2 § ML är tänkt att ha betydelsen "den som är skyldig att betala skatten", vilket snarare motsvarar den som är ansvarig för inbetalning av skatt enligt direktivets artikel 21. Dessutom framstår "skattskyldig person" som förvillande i förhållande till direktivets övriga terminologi. T.ex. behöver skattskyldighetens inträde (artikel 10) för en viss transaktion inte innebära att den skattskyldiga person som har utfört transaktionen blir skyldig att betala skatten. Artikel 10 kan sägas ha fått en olycklig lydelse i den svenska versionen. Benämningen "skattskyldig person" kan även uppfattas som för snäv mot bakgrund av att direktivets terminologi i fråga om de grundläggande begreppen är avsiktligt generell. Ett

exempel på detta är att en "skattskyldig person" som ännu inte har företagit några skattepliktiga transaktioner och följaktligen inte är skyldig att betala någon mervärdesskatt ändå kan ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i egenskap av just "skattskyldig person".

Att vid en anpassning till begreppet "beskattningsbar person" låta termerna näringsidkare och yrkesmässig verksamhet, stå kvar och förändra bakomliggande begreppsdefinitioner har inte varit aktuellt med hänsyn till dessa termers anknytning till inkomstbeskattningen. Kopplingen till IL utgör dessutom som tidigare sagts ett av skälen för en anpassning av begreppen som sådana. Termen "beskattningsbar person" markerar att det är fråga om ett nytt begrepp som införs i det svenska mervärdesskattesystemet. Valet av termen "beskattningsbar person" grundar sig på en sammanvägning av direktivets språkversioner. I den engelska, franska, italienska, portugisiska och spanska versionen används termer med den ungefärliga betydelsen skattesubjekt, dvs. någon som är underkastad systemet och alltså kan komma i fråga för beskattning. Valet av "beskattningsbar person" motsägs inte direkt av dansk, tysk och nederländsk version som talar om "skattepliktiga personer".

Vad gäller uttrycket "ekonomisk verksamhet" anser utredningen att användningen av ordet aktivitet i stället för verksamhet medför en tydligare koppling till direktivets bestämmelser. Vad som avses med ekonomisk verksamhet enligt direktivet motsvarar på intet sätt användningen av verksamhetsbegreppet i svensk skattelagstiftning, se vidare avsnitt 3.5.7. Uttrycket verksamhet har dessutom använts på olika sätt i svensk lagstiftning, vilket medför att dess innebörd framstår som oklar. Valet av termen "aktivitet" grundar sig på en jämförelse med framförallt de franska och engelska språkversionerna av direktivet (jfr med franskans "activités économiques" och engelskans "economic activity").

### **Definitionens olika delar**

Definitionen av beskattningsbar person enligt direktivets artikel 4 kan delas upp i tre delar: en huvudregel, en kompletteringsregel och en undantagsregel. Ett tillägg i definitionen erfordras dessutom med avseende på vissa gemenskapsinterna förvärv. Övriga special-

bestämmelser om yrkesmässig verksamhet bör tas bort (avsnitt 3.3.5).

Definitionen av beskattningsbar person förtydligas genom att bestämmelserna i 6 och 6 a kap. ML om skattskyldighet i vissa fall och om mervärdesskattegrupper förs in i det nya 1 a kap. ML, i den mån bestämmelserna har fortsatt relevans. Eftersom några materiella förändringar inte åsyftas i detta avseende kommenteras eventuella förändringar i dessa bestämmelser endast i författningskommentaren.

### 3.3.1 Förslag till huvudregel

**Utredningens förslag:** En beskattningsbar person är den som självständigt bedriver ekonomisk aktivitet, oberoende av syfte, resultat, plats eller form för aktiviteten. Denna huvudregel förs in som 1 a kap. 1 § ML. Definitionen utformas i enlighet med det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 4.1, 4.2 och 4.4 första stycket.

Vårt förslag innebär att det gemenskapsrättsliga begreppet "beskattningsbar person" förs in i den svenska lagen. Enligt huvudregeln i artikel 4.1 är de avgörande kriterierna för att någon skall vara en beskattningsbar person att han eller hon bedriver "någon form av ekonomisk aktivitet" som närmare specificeras i artikel 4.2 och att detta görs självständigt, vilket förklaras i artikel 4.4. Kriteriernas innebörd såsom de har uttolkats av EG-domstolen framgår av avsnitten 2.2 och 2.3. Skälen för att utredningen föreslår de från direktivets svenska ordalydelse avvikande termerna "beskattningsbar person" och ekonomisk aktivitet" har redovisats i föregående avsnitt. Övriga kommentarer till utformningen av den föreslagna lagtexten ges i författningskommentaren.

När det gäller fortlevnaden av de "gamla" rörelsekriterierna (självständighet, vinstsyfte, varaktighet, och omfattning) kvarstår endast självständighetskriteriet, som dock omformuleras i enlighet med artikel 4.4. Kravet på varaktighet finns också kvar i viss mån genom att rent tillfälliga transaktioner inte konstituerar ekonomisk aktivitet om inte medlemsstaten explicit beslutat att så skall vara fallet med stöd av artikel 4.3. I den mån det inte tidigare försvunnit genom praxis bortfaller vinstsyftet genom uttrycket "oberoende av syfte eller resultat". Ett slags "förvärvssyfte" krävs emellertid också

för ekonomisk aktivitet, nämligen en avsikt att företa skattepliktiga transaktioner eller transaktioner undantagna från skatteplikt. Omfattningskriteriet ersätts dels av kravet på att en beskattningsbar person skall agera i denna egenskap och således inte i egenskap av t.ex. privatperson, dels av de särskilda reglerna för små företag som föreslås i kapitel 6. Huruvida transaktionerna är undantagna från skatteplikt aktualiseras först vid avgörandet om skatt skall betalas eller avdragsrätt föreligger. Som beskattningsbar person räknas således även den som enbart företar transaktioner undantagna från skatteplikt. Den juridiska form under vilken aktiviteterna utförs saknar betydelse för bedömningen av huruvida någon är en beskattningsbar person.

När det gäller en fastighet är det enligt den föreslagna huvudregeln användnings sättet eller det tänkta användnings sättet som avgör om den skall anses ingå i en ekonomisk aktivitet. Denna bedömning bör följaktligen ske oberoende av den inkomstskatterättsliga klassificeringen av fastigheten. I princip kan en fastighet användas i alla former av ekonomisk aktivitet, dvs. i alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken (artikel 4.2 första meningen). Med ekonomisk aktivitet avses även "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav" (artikel 4.2 andra meningen). Detta innebär att ekonomisk aktivitet även omfattar de fall där ägaren eller innehavaren av en rättighet använder fastigheten eller dess tillgångar på ett sätt som syftar till att ge intäkter med viss regelbundenhet. Rent tillfälliga transaktioner medför således inte att en person blir en beskattningsbar person, om inte medlemsstaten har bestämt att så skall vara fallet med stöd av kompletteringsregeln i artikel 4.3. Sammanfattningsvis kan de nya bestämmelserna inte antas medföra några större förändringar när det gäller fastigheter, som idag används inom ramen för en yrkesmässig verksamhet som uppfyller rörelsekriterierna, förutom att den inkomstskatterättsliga klassificeringen av fastigheten eller bostadsrätten inte längre skall spela någon roll. En del fastigheter kommer vidare att falla utanför mervärdesskattesystemet till följd av införandet av den omsättningsgräns som föreslås i kapitel 6. Fastigheter, bostadsrätter eller avverkningsrätter, som enligt nuvarande regler i sig utgör den yrkesmässiga verksamheten, dvs. den yrkesmässiga verksamheten uppstår redan till följd av innehavet, kommer att omfattas av begreppet eko-

nomisk aktivitet först när de utnyttjas i syfte att fortlöpande vinna intäkter. När tillgången, dvs. fastigheten, bostadsrätten eller avverkningsrätten, endast används för en transaktion av rent tillfällig karaktär räknas det inte som ekonomisk aktivitet enligt huvudregeln. Inte heller i dessa fall görs någon åtskillnad på grund av den inkomstskatterättsliga klassificeringen av fastigheten respektive bostadsrätten. Detta medför att bestämmelserna i 4 kap. 3 § ML blir delvis överflödiga, se avsnitt 3.3.5.

### 3.3.2 Förslag till kompletteringsregel för den som utför vissa tillfälliga transaktioner

**Utredningens förslag:** Även den som utför vissa transaktioner av tillfällig karaktär är en beskattningsbar person. Kompletteringsregeln utformas så att tillfälliga upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter med avseende på alla slags fastigheter likställs med ekonomisk aktivitet. Tillfällig försäljning av varor likställs med ekonomisk aktivitet endast när fråga är om näringsfastighet.

Vårt förslag innebär att vissa enstaka transaktioner avseende fastigheter m.m., som idag utgör yrkesmässig verksamhet, även framledes skall omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Utgångspunkten för utredningens arbete har varit att behålla den materiella avgränsningen kring skattesubjektet så långt detta är möjligt med hänsyn till införandet av det nya begreppet beskattningsbar person och direktivets bestämmelser i övrigt. När det gäller fastigheter omfattar begreppet yrkesmässig verksamhet även transaktioner av tillfällig karaktär. Detta är en följd av att yrkesmässigheten är kopplad till själva innehavet av en näringsfastighet, näringsbostadsrätt eller avverkningsrätt (4 kap. 1 § 1 jämfört med 13 kap. 1 § andra stycket ML). Bestämmelserna i 4 kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML medför dessutom att vissa omsättningar av varor och rättigheter från privatbostadsfastigheter utgör yrkesmässig verksamhet. Detta gäller även när omsättningarna är av tillfällig karaktär. Enligt nämnda bestämmelser faller således även tillfälliga omsättningar avseende fastigheter m.m. inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Ekonomisk aktivitet, och då närmast utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter



därav, omfattar i enlighet med vad som sagts i föregående avsnitt inte rent tillfälliga transaktioner. Den som utför sådana, tillfälliga transaktioner, är följaktligen inte en beskattningsbar person enligt huvudregeln.

Mot bakgrund av detta föreslår utredningen att en kompletteringsregel för definitionen av beskattningsbar person införs med stöd av den fakultativa bestämmelsen i direktivets artikel 4.3. Syftet är att så långt det är möjligt behålla den beskattning av tillfälliga transaktioner som sker med stöd av bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet. Bestämmelsen skall gälla såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter om inte annat stadgas. Av bestämmelsen måste vidare framgå vilka transaktioner av tillfällig karaktär som skall medföra att den som utför dem är en beskattningsbar person. Vid utarbetandet av denna uppräkningslista av tillfälliga transaktioner, har vi funnit det lämpligt att använda oss av bestämmelserna i 3 kap. 3 § första stycket 2 och 3 ML om skatteplikt för vissa transaktioner avseende fastigheter. Dessa bestämmelser får anses ange beskattningens räckvidd i fråga om vilka transaktioner avseende fastigheter som skall beskattas (jfr prop. 1993/94:99 s. 148f.). Skatteplikten enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML för upplåtelse av bostadsrätt respektive nyttjanderätt till fastighet torde inte kunna anses gälla tillfälliga transaktioner. Det bör framhållas att frågan om beskattning skall ske, avgörs med hänsyn tagen till såväl definitionen av beskattningsbar person som reglerna om skatteplikt i 3 kap. ML. Sålunda föreslås att den som tillfälligtvis utför nedan angivna transaktioner avseende fastigheter skall vara en beskattningsbar person enligt kompletteringsregeln.

### **Upplåtelse eller överlåtelse av olika rättigheter avseende fastighet**

Den som upplåter eller överlåter rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete från en fastighet är en beskattningsbar person. Bestämmelsen kan i ett EG-perspektiv motiveras med att om personen i stället för att överlåta eller upplåta nämnda rättigheter till annan hade valt att utnyttja fastigheten själv på angivet sätt, skulle han eller hon i de flesta fall ha ansetts utföra en ekonomisk aktivitet. Ett annat skäl för såväl nu gällande bestämmelser som den föreslagna bestämmelsen är att den

person som övertar rättigheten kan ha ett intresse av möjligheten till avdrag för ingående skatt.

Någon omsättningsgräns kommer inte att gälla i förhållande till den föreslagna bestämmelsen. Den omsättningsgräns om 30 000 kr, som idag gäller för privatbostadsfastigheter (4 kap. 3 § första stycket 2 ML) kan inte behållas. Skälet för detta är att artikel 4 inte ger något stöd för införandet av ett tröskelvärde och att en omsättningsgräns som införs med stöd av direktivets artikel 24 bör vara generellt utformad. Dessutom gäller enligt artikel 24.3 den generella omsättningsgräns som föreslås i kapitel 6 inte för de tillfälliga transaktioner som avses i direktivets artikel 4.3. Detta innebär att beskattning kommer att ske från första kronan, vilket kan antas medföra ökade skatteintäkter för staten.

### **Omsättning av vissa varor från en fastighet**

Härutöver föreslås att den som tillfälligtvis omsätter varor i form av växande skog, odling eller annan växtlighet från en fastighet är en beskattningsbar person. Detta skall dock endast gälla när omsättningen sker från andra fastigheter än privatbostadsfastigheter eller fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag. I detta avseende föreslås således att en koppling till den inkomstskatterättsliga klassificeringen av fastigheter bibehålls. Den andra delen av kompletteringsregeln gäller följaktligen endast när avyttring sker tillfälligtvis från en näringsfastighet m.m. I förhållande till nuvarande bestämmelser innebär förslaget i denna del en viss begränsning av det beskattningsbara området. Enligt nu gällande regler utgör nämligen tillfälliga försäljningar från privatbostadsfastighet yrkesmässig verksamhet när ersättningen för omsättningen överstiger 30 000 kr (4 kap. 3 § första stycket 2 ML). Den som endast utför tillfälliga försäljningar från privatbostadsfastighet kommer emellertid enligt vårt förslag till kompletteringsregel inte att vara en beskattningsbar person ens om ersättningen för omsättningen överstiger 30 000 kr. Anledningen till detta är att det mot bakgrund av direktivets bestämmelser inte är möjligt att bibehålla en speciell omsättningsgräns för vissa transaktioner. Dessutom får transaktioner som beskattas enligt direktivets artikel 4.3 inte beaktas vid en generell omsättningsgräns. Om tillfälliga omsättningar från t.ex. privatbostadsfastighet skulle medföra att fastighetsägaren blir en beskattningsbar person, skulle han eller hon beskattas från första

kronan vid försäljning av t.ex. ett tillfälligt överskott av äpplen från villaträdgården. För att undvika en sådan utvidgning av det beskattningsbara området har vi funnit lämpligt att begränsa kompletteringsregelns tillämpning. Av praktiska skäl har vi valt att i detta avseende behålla en viss koppling till IL:s bestämmelser om privatbostadsfastigheter m.m. Eftersom kompletteringsregeln bygger på en fakultativ bestämmelse, som ger medlemsstaterna frihet att ange vilka tillfälliga transaktioner som skall omfattas, påverkas de gemenskapsrättsliga definitionerna av beskattningsbar person och ekonomisk aktivitet inte av denna koppling till IL. Den föreslagna begränsningen kan vidare i viss mån försvaras i ett EG-rättsligt perspektiv. Uttrycket "utnyttjande av tillgångar i syfte att förlöpande vinna intäkter" kan antas ge stöd för att när det primära syftet med utnyttjandet av t.ex. villafastigheten är rent privat, dvs. att bereda den egna familjen en bostad, så bör en tillfällig, annan användning av fastighetens tillgångar inte ge upphov till beskattning. Något större intresse av avdrag för ingående skatt hos den som förvärvar varorna torde inte föreligga. Vilken omfattning dessa transaktioner som nu föreslås undantagna från det beskattningsbara området kan tänkas ha, har inte gått att uppskatta. Omfattningen torde emellertid vara begränsad till följd av att till privatbostadsfastighet, som alltså skall användas eller vara tänkt att användas som privatbostad åt fysiska personer, får höra högst två hektar tomtmark. Dessutom utgör transaktionerna så snart de är avsedda att företas med viss regelbundenhet ekonomisk aktivitet enligt huvudregeln och den som utför dem självständigt blir därmed en beskattningsbar person.

Den som endast tillfälligtvis omsätter växande skog, odling eller annan växtlighet från en näringsfastighet är en beskattningsbar person enligt kompletteringsregeln. För ifrågavarande omsättningar från en näringsfastighet kommer förslaget att innebära att beskattning sker från första kronan. Detta innebär ingen ändring i förhållande till vad som gäller enligt dagens regler. Den generella omsättningsgränsen som föreslås i kapitel 6 gäller följaktligen inte för dessa tillfälliga transaktioner.

### 3.3.3 Förslag till undantagsregel för offentligrättsliga organ

**Utredningens förslag:** En bestämmelse som avser undantag från vem som är beskattningsbar person förs in i 1 a kap. 3 § ML. Undantaget gäller när offentligrättsliga organ utför aktiviteter eller transaktioner, vilka ingår som ett led i myndighetsutövning. Regeln har utformats i enlighet med det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 4.5 och ersätter bestämmelsen i 4 kap. 7 § första stycket ML. Konkurrensbestämmelsen i 4 kap. 7 § andra stycket vidgas genom att undantaget för "led i myndighetsutövning" gäller endast aktiviteter eller transaktioner som normalt inte utförs av andra än offentligrättsliga organ. Bestämmelserna i 4 kap. 6 § och 7 § andra stycket ML slopas. Undantagsregeln för offentligrättsliga organ gäller även kommunalförbund. Genom att kommunalförbunden kommer att omfattas av vad som avses med kommun blir samtliga bestämmelser i ML som gäller för kommuner tillämpliga även på kommunalförbund.

Enligt huvudregeln som föreslås i avsnitt 3.3.1 är offentligrättsliga organ, liksom andra personer, beskattningsbara personer när de självständigt utför någon form av ekonomisk aktivitet. Till följd av detta blir bestämmelsen i 4 kap. 6 § om att staten, statliga affärsverk och kommuner anses bedriva yrkesmässig verksamhet även om vinstsyfte saknas, överflödigt. Enligt vårt förslag till undantagsregel är staten statliga affärsverk och kommuner inte beskattningsbara personer när det gäller aktiviteter eller transaktioner som ingår som led i myndighetsutövning, eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Vi föreslår alltså att nuvarande, förhållandevis snäva undantag för "led i myndighetsutövning" enligt 4 kap. 7 § första stycket ML bibehålls. Undantaget föreslås även gälla för kommunalförbund. Undantagsregeln föreslås endast gälla för aktiviteter eller transaktioner som normalt inte utförs av annan än staten, statliga affärsverk eller kommuner. Detta innebär en utvidgning av konkurrensbestämmelsen jämfört med vad som gäller enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML om avfallshantering m.m.

### **Bestämmelsen om led i myndighetsutövning**

Såsom nämnts i avsnitt 2.5 lämnar artikel 4.5 åtskilligt manöverutrymme till medlemsstaterna vid avgörandet av hur de nationella myndigheterna skall behandlas i mervärdesskattehänseende. Utredningen anser emellertid att EG-domstolens praxis ger uttryck för att direktivets undantag avseende offentligrättsliga organ är tvingande i vissa avseenden. Vilka organ som är offentligrättsliga avgörs emellertid under den nationella rättsordningen. Den enda egentliga begränsningen av möjligheten att undanta offentligrättsliga organ från tillämpningsområdet för mervärdesskatt, utgörs av de olika konkurrenshänsyn som skall tas enligt artikel 4.5 och bilaga D. Tillämpningen av reglerna om konkurrenshänsyn leder till att de offentligrättsliga organens aktivitet åter hamnar under direktivets generella regler, enligt vilka alla beskattningsbara transaktioner som företas av beskattningsbara personer beskattas. Konkurrensbestämmelserna bör därför enligt vår uppfattning kunna tolkas extensivt.

Det finns stora olikheter mellan EU:s medlemsländer vad beträffar sättet på vilket man har valt att undanta viss offentligrättslig aktivitet från skatt. Detta gäller såväl vilka subjekt som undantas som vilken typ av aktivitet som är undantagen. Olikheterna är en följd av att formuleringen i direktivet är oprecis och lämnar stort tolkningsutrymme. Stora skillnader i förvaltningsstruktur och tradition i de olika EG-länderna gör också att någon enhetlig tolkning av artikel 4.5 inte finns.

Utredningen har dragit slutsatsen att mycket överlämnas till avgörande enligt den nationella rättsordningen i dessa avseenden. Medlemsstaterna bestämmer vilka organ som de skall reglera offentligrättsligt. Dessa beskattas sedan inte under förutsättning att aktiviteten bedrivs av organet självt och under offentligrättslig reglering samt inte bedrivs under samma rättsliga förutsättningar som gäller för privaträttsliga subjekt. En ytterligare förutsättning är att undantaget från beskattning inte får leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse. Även om nu gällande bestämmelser i 4 kap. 7 § första stycket ML om undantag för "led i myndighetsutövning" utgör en snäv tolkning av direktivets bestämmelser i artikel 4.5, torde det på grund av utformningen av nämnda artikel ligga innanför det skönsmässiga utrymme som lämnats åt medlemsstaterna att göra en sådan tolkning. Vi anser följaktligen att det svenska yrkesmässighetsbegreppet för offentligrättsliga organ i allt

väsentligt överensstämmer med det undantag för offentligrättsliga organ som stadgas i artikel 4.5. En fördel med att bibehålla ifrågakvarande undantag är att nu gällande förarbetsuttalanden och praxis avseende vad som avses med myndighetsutövning och led i sådan utövning kan få fortsatt giltighet.

### **Kommunalförbunden likställs med kommuner**

En följd av att direktivets undantag för offentligrättsliga organ är tvingande, är att de rättssubjekt som enligt den nationella rättsordningen anses vara offentligrättsliga subjekt bör undantas från beskattning enligt den föreslagna bestämmelsen. RSV har i en skrivelse till Finansdepartementet, som av regeringen överlämnats till utredningen, yrkat att kommunalförbund i alla avseenden skall likställas med kommuner i ML. Bakgrunden till begäran är att Svenska kommunförbundet till RSV har påtalat att nuvarande reglering orsakar problem. Kommunalförbunden intar för närvarande inte någon särställning i mervärdesskattesystemet utan betalar mervärdesskatt till staten för skattepliktig omsättning av varor och tjänster och har i princip motsvarande avdragsrätt för ingående skatt.

Kommunalförbunden är en offentligrättslig form för samverkan som kommuner och landsting kan använda sig av (se avsnitt 2.5.2). Värden av kommunala angelägenheter får lämnas över till förbunden. Något särskilt lagstöd för överlämnande av angelägenheter som innefattar myndighetsövning krävs inte, till skillnad från vad som gäller för privaträttsliga subjekt såsom bolag, föreningar eller enskilda. Liksom kommunerna har kommunalförbunden rätt att få ersättning från kommunkontot för ingående mervärdesskatt som inte dragits av enligt ML. Även när det gäller uthyrning för skattefri kommunal aktivitet jämföras kommunalförbunden numera med kommunerna. De skäl som anfördes av departementschefen i samband med skattereformen (prop. 1989/90:111 s. 127) för att inte jämföra kommunalförbunden med primär- och landstingskommuner föreligger följaktligen inte längre. Något skäl till varför kommunala angelägenheter som innebär myndighetsutövning skall behandlas olika beroende på i vilken offentligrättslig form kommunen väljer att bedriva verksamheten har inte framkommit. Härtill kommer att nuvarande reglering verkar stå i strid med EG-rätten. Vi anser därför att även kommunalförbund skall omfattas av

undantagsregeln. Detta bör regleras på så sätt att kommunalförbund likställs med kommuner i definitionen av de senare.

Genom att kommunalförbund likställs med kommuner i ML kommer vissa bestämmelser i 3 kap. ML rörande skatteplikten och vissa bestämmelser i skattebetalningslagen (SBL, SFS 1997:483) även att gälla för kommunalförbunden. Dessa bestämmelser är 3 kap. 11 § 6 ML om undantag från skatteplikt för kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun, 3 kap. 11 a § andra stycket ML om undantag från skatteplikt inom idrottsområdet när tjänsterna omsätts av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening och 3 kap. 29 § samma lag om undantag från skatteplikt för kommuners uttag av varor och tjänster för eget behov samt 10 kap. 23 § och 23 kap. 2 § första stycket andra meningen SBL. Detta medför att ingen skillnad längre görs mellan de fall där kommunen utför vården av kommunala angelägenheter i egen regi och när kommuner går samman och lämnar över vården av kommunala angelägenheter till ett kommunalförbund.

### **Konkurrensbestämmelsen**

Om det föreligger en risk för konkurrensnedvridning när det gäller aktivitet som offentligrättsligt organ utför i sin egenskap av offentlig myndighet skall de enligt artikel 4.5 andra stycket ändå betraktas som beskattningsbara personer. Begränsningen innebär att medlemsstaterna, för att säkerställa skattemässig neutralitet, är skyldiga att se till att de offentligrättsliga organen behandlas som beskattningsbara personer i fråga om aktiviteter och transaktioner som de utför i egenskap av myndigheter, när dessa aktiviteter kan komma att bedrivas i konkurrens med privaträttsliga subjekt. Medlemsstaterna behöver emellertid inte införliva kriteriet "konkurrensnedvridning av viss betydelse" ordagrant i den nationella lagstiftningen.

För närvarande begränsas undantaget för myndighetsutövning med hänsyn till konkurrens endast när det gäller avfallshantering (jfr 4 kap. 7 § andra stycket ML). Utredningen har emellertid fått kännedom om att undantaget för myndighetsutövning även lett till konkurrensproblem inom andra områden. Ett exempel härpå är det ärende som överlämnats till utredningen rörande utstakningstjänster. Sammanfattningsvis kan sägas att bestämmelsen i 4 kap. 7 § första stycket ML ger upphov till konkurrensproblem när viss

aktivitet kan bedrivas av såväl offentligrättsliga som privaträttsliga subjekt samtidigt som verksamheten betraktas som myndighetsutövning eller led i sådan utövning när den bedrivs av offentligrättsliga subjekt. Detta leder till att det offentligrättsliga organet undantas från mervärdesbeskattning medan det privaträttsliga subjektet beskattas för samma verksamhet. Resultatet är en olikformig skattemässig behandling av offentligrättsliga respektive privaträttsliga subjekt, som kan antas påverka konkurrenssituationen.

I Sverige har den traditionella offentliga sektorns verksamhetsområde kommit att konkurrensutsättas i allt högre grad. Sverige synes vidare ligga före de flesta andra europeiska länder vad gäller konkurrensutsättning av offentlig verksamhet. Detta har gett ökade möjligheter för det privata näringslivet att konkurrera om offentliga uppdrag men har också ökat konfliktytorna eftersom offentliga aktörer ofta deltar i konkurrensen om de offentliga uppdragen med privata företag. Mot bakgrund av denna utveckling och de ärenden som tidigare nämnts framstår de konkurrenshänsyn som för närvarande tas enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML avseende avfallshantering m.m. vara alltför snävt tilltagna. Vi anser att konkurrensbestämmelsen bör utvidgas till att gälla transaktioner som normalt inte företas av annan än offentligrättsligt organ. Detta torde motverka konkurrensnedvridning som är till nackdel för såväl enskilda som myndigheter. Normalitetskravet är tänkt att spegla kravet på att konkurrensnedvridningen skall vara av viss betydelse i enlighet med direktivets artikel 4.5 andra stycket.

Enligt vår uppfattning löser den föreslagna konkurrensbestämmelsen den olikformiga skattemässiga behandlingen av offentligrättsliga respektive privaträttsliga subjekt i såväl det ärende som överlämnats till utredningen (Nacka Utstaknings AB) som andra ärenden som kommit till utredningens kännedom.



### 3.3.4 Förslag till utvidgning enligt direktivets artikel 28a.4

**Utredningens förslag:** Den som tillfälligt avyttrar ett nytt transportmedel från Sverige till ett annat EG-land är en beskattningsbar person när det gäller den transaktionen. En bestämmelse om detta förs in i 1 a kap. 4 § ML.

Gemenskapsinterna förvärv av nya transportmedel beskattas alltid. Detta gäller även när säljaren och/eller förvärvaren inte är beskattningsbara personer. Som nämnts i avsnitt 2.6 stadgar direktivet i artikel 28a.4 att den som tillfälligt tillhandahåller nya transportmedel skall anses vara en beskattningsbar person.

Bestämmelsen i artikel 28a.4 har två syften. Det ena är att avyttringstransaktionen omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt genom att säljaren betraktas som beskattningsbar person i förhållande till den aktuella avyttringen. Avyttringstransaktionen är sålunda en leverans av en vara som sker mot vederlag inom landets territorium av en beskattningsbar person i denna egenskap (jfr artikel 2). Eftersom förvärvaren av det nya transportmedlet beskattas med stöd av bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv (artikel 28a.1.b), undantas avyttringstransaktionen från skatteplikt (artikel 28c.A.b). I annat fall skulle samma transaktion beskattas två gånger. Det andra syftet med bestämmelsen i artikel 28a.4 är att säkerställa att säljaren får rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt med vissa i direktivet angivna begränsningar. Nu gällande bestämmelser i ML reglerar endast undantaget från skatteplikt för avyttringstransaktionen (3 kap. 30 a § ML) och återbetalningsrätten för den som avyttrar transportmedlet. Rätten till återbetalning av ingående skatt för den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter det nya transportmedlet framgår av 10 kap. 11 § ML och av 10 kap. 11 a § ML för övriga personer.

En utvidgning av definitionen av beskattningsbara personer i enlighet med vad som stadgas i direktivet framstår enligt utredningen som nödvändig. Den nya bestämmelsen bör innehålla en hänvisning till bestämmelsen i 3 kap. 30 a § ML om undantag från skatteplikt för den aktuella omsättningen.

Några direkta konsekvenser av den föreslagna regeln är svåra att förutse. Möjligen kan kretsen av dem som kan få återbetalning enligt 10 kap. 11 a § ML bli mindre än vad som är fallet idag. Detta är emellertid en följd av att fler personer omfattas av huvudregeln

för beskattningsbara personer, som i stället kommer att få rätt till återbetalning av den ingående skatten enligt bestämmelsen i 10 kap. 11 § ML, jfr avsnitt 3.3.1.

### 3.3.5 Förslag att 4 kap. ML slopas – genomgång av övriga specialbestämmelser om yrkesmässig verksamhet

**Utredningens förslag:** Övriga bestämmelser i 4 kap. ML om yrkesmässig verksamhet tas bort. Dessa är bestämmelserna i 2 § om tillhandahållande av kost åt personal, 3 § första stycket 1–3 om omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m.m., 4 § om enkla bolag och samäganderätt, 5 § om utländska företagare. Även begreppet "utländsk företagare" tas bort. Vidare föreslås att specialbestämmelserna i 1 kap 2 a och b §§ ML om skattskyldighet för upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk slopas.

Utredningen föreslår att definitionen av vad som skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet i 4 kap. ML skall tas bort. Detta föranleder en genomgång av de återstående bestämmelserna i 4 kap. ML i ljuset av direktivets artikel 4, för att se om de bestämmelser som saknar direkt motsvarighet i direktivet behöver föras in i definitionen av beskattningsbar person eller på något annat ställe i ML. För en närmare beskrivning av de aktuella bestämmelserna belysta i ett EG-perspektiv hänvisas till avsnitt 2.7.

#### **Kost åt personal – 4 kap. 2 § ML**

Utredningen anser att bestämmelsen i 4 kap. 2 § ML saknar motsvarighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet och att den bör slopas. Skälen till detta är följande. För arbetsgivare som bedriver verksamhet som inte till någon del medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av sådan skatt, medför tillhandahållande av kost åt personal skattskyldighet enligt ML först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Först då anses verksamheten som en yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet. Nu gällande bestämmelse är betingad av främst praktiska och administrativa skäl och skall ses mot bakgrund av att tidigare regler om uttagsbeskattning av serve-

ringstjänster åt personal i 2 kap. 5–6 §§ ML anpassades till det sjätte mervärdesskattedirektivet i samband med EU-inträdet. Serveringstjänsterna kom att falla under den nya huvudregeln i 2 kap. 5 § första stycket ML och ingen åtskillnad gjordes längre mellan vad den skattskyldige normalt eller inte normalt tillhandahåller utomstående. Uttagsbeskattning sker följaktligen vid skattskyldigs tillhandahållande av tjänster åt sig själv eller personalen för privat eller annat rörelsefrämmande ändamål utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten, om detta inte är marknadsmässigt motiverat.

Utredningen föreslår i det följande att reglerna om uttagsbeskattning knyts till egenskapen av beskattningsbar person (se avsnitt 3.5.1). För kvalificeringen som beskattningsbar person spelar det inte någon roll huruvida verksamheten medför skattskyldighet eller ej, m.a.o. om de transaktioner som utförts är undantagna från skatteplikt eller ej. Till följd härav kommer de som idag kan komma i åtnjutande av undantaget i 4 kap. 2 § ML att likställas med övriga beskattningsbara personer. Avgörande för frågan huruvida beskattning skall ske blir i stället huruvida aktiviteten är ekonomisk och bedrivs självständigt.

Slutligen kan anmärkas att den omsättningsgräns om 90 000 kr som föreslås i kapitel 6 torde medföra att de serveringstjänster som idag inte anses utgöra yrkesmässig verksamhet till följd av att marknadsvärdet för tjänsterna inte överstiger 30 000 kr, kan komma att undantas från beskattning även i fortsättningen. Mot angiven bakgrund och med hänsyn till att bestämmelsen saknar motsvarighet i direktivet föreslår utredningen sålunda att bestämmelsen upphävs.

### **Omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet – 4 kap. 3 § första stycket 1–3 ML**

Utredningen anser att bestämmelserna i 4 kap. 3 § första stycket 1–3 skall tas bort. Skälen för detta är dels att den i avsnitt 3.3.1–2 föreslagna huvudregeln respektive kompletteringsregeln medför att bestämmelserna blir överflödiga, dels att bestämmelserna i vissa delar inte går att förena med direktivets bestämmelser. Utgångspunkten i vårt arbete har varit att så långt som möjligt behålla nuvarande materiella reglering.

Nu gällande bestämmelse i 4 kap. 3 § första stycket 1 ML avser viss som inkomst av kapital beskattad ersättning avseende skogsfastighet, se avsnitt 2.7.2. Bestämmelsen innebär att såväl upplåtelse av avverkningsrätt som avyttring av skogsprodukter i samband med en allframtidsupplåtelse utgör yrkesmässig verksamhet, trots att ersättningen kan beskattas i inkomstslaget kapital. Det är den enskilda omsättningen i sig som utgör den verksamhet som är yrkesmässig (prop. 1993/94:99 s. 168). I ett EG-perspektiv torde ifrågavarande transaktioner närmast vara att betrakta som "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav", dvs. en av de former av ekonomisk aktivitet som nämns i direktivets artikel 4.2. Direktivets bestämmelse ingår i den definition av beskattningsbar person som utredningen har föreslagit som huvudregel. Även om bedömningen av huruvida ekonomisk aktivitet föreligger sker utan hänsyn till inkomstslag, kan det emellertid inte uteslutas att engångsersättningar, även om de avser en längre tidsperiod, är att betrakta som tillfälliga transaktioner. I den mån ifrågavarande upplåtelser eller avyttringar inte kan betraktas som ekonomisk aktivitet enligt huvudregeln, till följd av att de inte uppfyller kravet "fortlöpande", skall de sålunda omfattas av den föreslagna kompletteringsregeln. Den enda skillnaden i förhållande till nuvarande regler är att när det gäller avyttring av skogsprodukter från privatbostadsfastighet eller från en fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag kommer rent tillfälliga transaktioner inte att omfattas av den föreslagna kompletteringsregeln. Skälet för detta har utvecklats i avsnitt 3.3.2. Sådana transaktioner kommer sålunda till följd av förslagen att hamna utanför det beskattningsbara området.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § första stycket 2 ML tar sikte på omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet. Skälet för bestämmelsen är främst att privatbostäder inte kan ingå i näringsverksamhet och därigenom inte kan utgöra yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 ML jämfört med 13 kap. 1 § andra stycket 1L. Bestämmelsen gäller endast under förutsättning att ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. I ett EG-perspektiv torde även dessa transaktioner närmast vara att betrakta som "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav". Detta medför att de ifrågavarande transaktionerna täcks in av den definition av ekonomisk aktivitet, som ingår i huvudregeln, under förutsättning att transaktionerna inte är av rent

tillfällig karaktär. Vid tillämpningen av den föreslagna huvudregeln skall ingen åtskillnad göras beroende av om den ekonomiska aktiviteten bedrivs från vad som utgör näringsfastighet eller privatbostadsfastighet enligt IL. Under förutsättning att aktiviteten i fråga utförs självständigt är den som utför aktiviteten en beskattningsbar person enligt huvudregeln. I den mån ifrågasvarande upplåtelse eller avyttringar inte kan betraktas som ekonomisk aktivitet enligt huvudregeln, till följd av att de inte uppfyller kravet "fortlöpande", skall de sålunda omfattas av den föreslagna kompletteringsregeln. Även här gäller att den som självständigt utför transaktionerna i fråga är en beskattningsbar person. En skillnad i förhållande till nuvarande regler blir att försäljning av varor från privatbostadsfastighet eller från en fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag, som sker endast tillfälligt, inte kommer att omfattas av den föreslagna kompletteringsregeln. Skälet för detta har utvecklats i avsnitt 3.3.2. Sådana transaktioner kommer följaktligen till följd av förslagen att hamna utanför det beskattningsbara området. En annan skillnad i förhållande till nuvarande regler blir att någon omsättningsgräns inte kommer att gälla annat än generellt för de beskattningsbara personer som omfattas av huvudregeln, se kapitel 6. Nuvarande omsättningsgräns för vissa omsättningar från privatbostadsfastighet kan följaktligen inte bibehållas.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § första stycket 3 ML gäller uthyrning av verksamhetslokal i privatbostadsfastighet eller fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag och har även den tillkommit eftersom privatbostäder inte kan ingå i näringsverksamhet. Till följd av att definitionen av vem som kan anses som beskattningsbar person kopplas loss från 13 kap. IL görs i princip ingen åtskillnad längre mellan näringsfastighet och privatbostadsfastighet enligt den föreslagna huvudregeln. De aktuella uthyrningarna torde i många fall komma att betraktas som "utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande erhålla intäkter därav" och således utgöra ekonomisk aktivitet enligt den av utredningen föreslagna huvudregeln. Den nuvarande regleringen i 4 kap. 3 § första stycket 3 blir härigenom överflödig. Utredningen föreslår följaktligen att bestämmelsen slopas. Det förhållandet att bestämmelsen tas bort är inte avsett att medföra förändringar i fråga om den bedömning som enligt nuvarande praxis görs av huruvida uthyrningen är tillfällig eller ej. Till skillnad från vad som gällt tidigare för uthyrning från privatbostadsfastighet gäller inget specifikt tröskelvärde i förhållande till

de nya bestämmelserna. När det gäller just uthyrningar från privatbostadsfastighet torde dessa emellertid i många fall hamna under det tröskelvärde om 90 000 kr som föreslås i kapitel 6.

#### **Reglerna om enkla bolag och samäganderätt – 4 kap. 4 § ML**

Eftersom bestämmelsen i 4 kap. 4 § ML tar sikte på beräkning av tröskelvärdet enligt 4 kap. 1–3 §§ som utredningen föreslår skall tas bort, kan även denna bestämmelse slopas.

#### **Utländska företagare – 4 kap. 5 § och 1 kap. 15 § ML**

Varken nationalitet eller etableringsort utgör kriterier för bestämmande av huruvida någon är en beskattningsbar person enligt artikel 4. Utredningen har i föregående avsnitt föreslagit att definitionen av det för ML nya begreppet beskattningsbar person utformas i enlighet med direktivets artikel 4. Till följd av detta blir bestämmelsen i 4 kap. 5 § ML, som föreskriver att även utländska företagares verksamhet skall bedömas enligt kriterierna för yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 §, överflödigt. Vi föreslår följaktligen att bestämmelsen tas bort.

Var en beskattningsbar person är etablerad kan däremot få betydelse för frågorna om vem som blir skyldig att betala skatt för en omsättning inom landet enligt direktivets artikel 21, om rätt beskattningsland för omsättning av vissa tjänster enligt artikel 9 och om rätt till återbetalning av ingående skatt enligt åttonde och trettonde mervärdesskattedirektiven. Motsvarande bestämmelser i ML finns i 1 kap. 2 §, 5 kap. 7–8 §§ och 10 kap. 1–4 §§.

Det förhållandet att en beskattningsbar person inte är etablerad inom landet betecknas enligt 1 kap. 15 § ML med utländsk företagare (se prop. 2001/02:28 s.43). Någon motsvarande beteckning används inte i direktivets bestämmelser.

En anpassning av begreppet "utländsk företagare" till följd av införandet av begreppet "beskattningsbar person" kan ske på två sätt. Ett alternativ är att stanna vid en ren följdändring som innebär att "utländsk beskattningsbar person" ersätter uttrycket "utländsk företagare". Detta torde inte medföra några förändringar utöver den skillnad i avgränsningen av skattesubjekten som beskrivits i tidigare avsnitt. Det andra alternativet innebär att uttrycket "ut-

ländsk företagare” tas bort och i respektive bestämmelse ersätts med direktivets uttryck i motsvarande sammanhang. Detta alternativ skulle medföra samma materiella förändringar som det förstnämnda alternativet, dvs. en anpassning i fråga om avgränsningen av skattesubjektet. Därutöver medför det andra alternativet att ML:s bestämmelser tydligare speglar direktivets bestämmelser som handlar om beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet. Vi anser att detta andra alternativ är att föredra och föreslår därför att benämningen ”utländsk företagare” skall tas bort. Förslaget är närmast att se som en omskrivning.

För bestämmelserna om betalningsskyldighet i 1 kap. 2 § ML, innebär detta att någon precisering av vad som avses med uttrycket ”som inte är etablerad inom landet” inte längre görs i lagtexten eftersom motsvarande bestämmelser i direktivets artikel 21 inte heller innehåller någon sådan precisering. Det ligger enligt utredningens uppfattning dock nära till hands att anta att med beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet skall förstås att personen inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe här i landet och heller inte är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Utredningen lämnar inget förslag på hur de tillämpningsproblem som redovisats i avsnitt 2.7.4 skall lösas. Skälet för detta är att kravet för omvänd betalningsskyldighet enligt såväl den föreslagna lydelsen i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML som direktivets artikel 21.1 b är att tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet. En filial i utlandet till en juridisk person med säte här i landet som omsätter tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML till en förvärvare här i landet uppfyller enligt vår uppfattning inte detta krav.

#### **Allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund – 4 kap. 8 § ML**

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML medför att allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund i vissa fall inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet. Förslag om att bestämmelserna i 4 kap. 8 § ML skall slopas och skälen för detta redovisas i kapitel 4.

## Övriga begränsningar av yrkesmässighetsbegreppet – 1 kap. 2 a och b § § ML

Utredningen anser att bestämmelserna i 1 kap. 2 a och b §§ ML om begränsad skyldighet att betala skatt för konstnärer vid försäljning av konstverk saknar motsvarighet i direktivet och föreslår därför att bestämmelserna tas bort.

Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § utgör en begränsning av kretsen av beskattningsbara personer, eftersom den undantar en specifik krets av personer från beskattning under vissa förutsättningar. Enligt definitionen av beskattningsbar person i direktivets artikel 4 kan varje person som självständigt utför ekonomisk aktivitet, däribland verksamhet inom fria yrken, vara en beskattningsbar person. Undantag görs endast för offentligrättsliga organ, som under vissa förutsättningar inte är beskattningsbara personer. En begränsning av kretsen beskattningsbara personer, varigenom konstnärer kan undantas från beskattning saknar följaktligen stöd i artikel 4.

Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § ML har även karaktären av ett undantag från skatteplikt eftersom det endast tar sikte på ett visst slags omsättningar nämligen försäljning av konstverk. Något motsvarande undantag från skatteplikt finns inte i direktivet. Före EG-inträdet motsvarades den nu aktuella bestämmelsen av ett undantag från skatteplikt i 3 kap. ML och kunde följaktligen inte behållas. Finland, som vid EU-inträdet valde att behålla ett motsvarande undantag från skatteplikt för konstnärers försäljning av egna konstverk, har till följd av detta fällts för fördragsbrott av EG-domstolen (se dom i mål C-169/00 Kommissionen mot Finland). Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna föreslog därför i sitt slutbetänkande (SOU 1994:88 s. 370 f. och 390) en specialregel, varigenom ifrågavarande verksamhet i de fall omsättningen under beskattningsåret understeg 90 000 kr skulle kunna undantas från mervärdesskatt. Regeringen ansåg emellertid att en betydligt högre omsättningsgräns borde gälla och höjde denna till 300 000 kr. Dessutom skulle omsättning av andra varor eller tjänster inte påverka bedömningen av om skattskyldighet föreligger eller ej (prop. 1994/95:202 s.44 och 74).

Mot bakgrund av vad som redovisats ovan anser vi att det varken i det sjätte mervärdesskattedirektivet eller i Sveriges anslutningsfördrag finns stöd för att ha en bestämmelse med denna utformning. Under sådana förhållanden och då utredningen nu föreslår helt nya och generella regler för undantag av beskattning under en

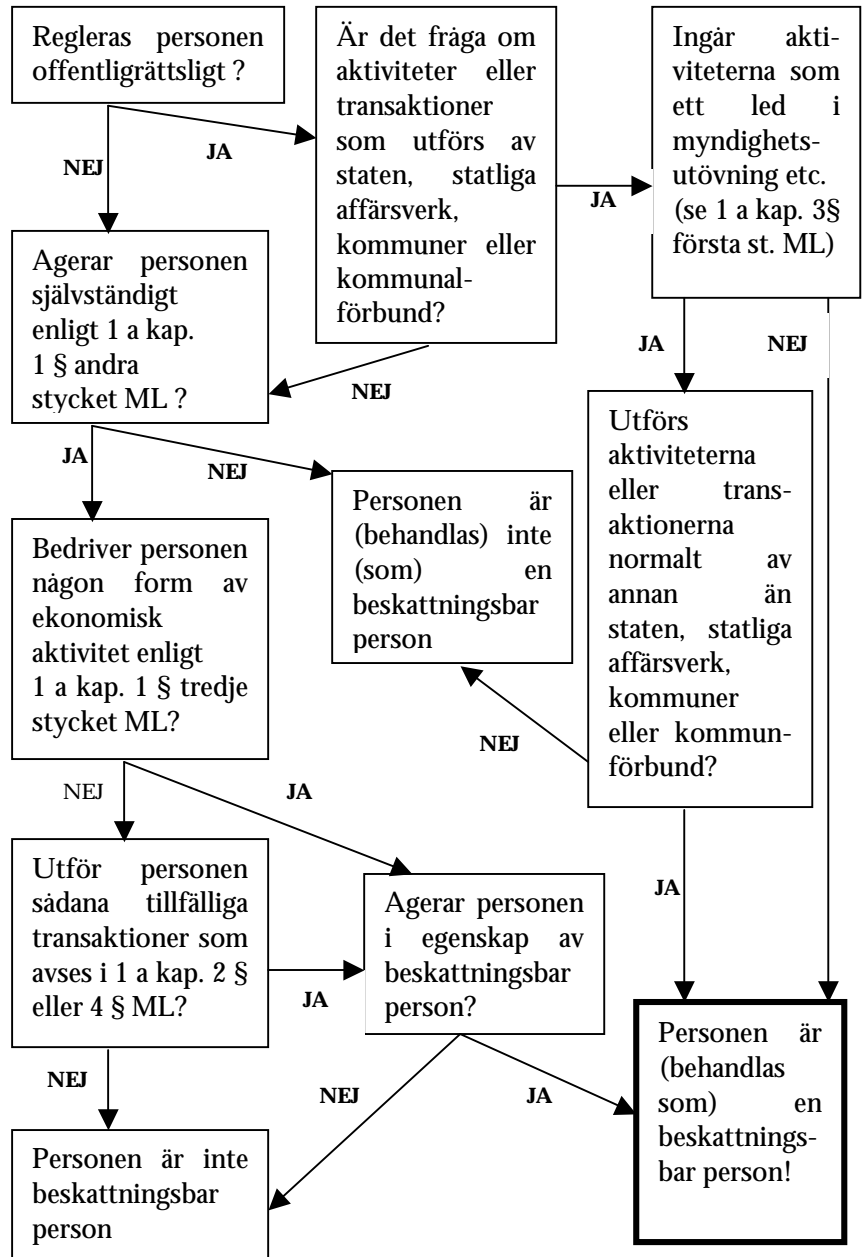


viss omsättningsgräns anser vi att nuvarande särbestämmelse inte bör bibehållas.

Om bestämmelsen slopas kommer de ifrågavarande omsättningarna att bedömas enligt huvudregeln om vad som anses utgöra självständig ekonomisk aktivitet. Under förutsättning att kriterierna för detta är uppfyllda betraktas konstverkets upphovsman eller hans eller hennes dödsbo som beskattningsbar person. Omsättning av konstverket beskattas följaktligen såvida inte undantagsmöjligheterna för beskattningsbara personer med liten omsättning är tillämpliga. Detta förutsätter i sin tur att den beskattningsbara personens sammanlagda omsättning inte överstiger 90 000 kr per år med tillämpning av det beräkningssätt som anges i artikel 24 (se förslagen i kapitel 6).

För det fall man av kulturpolitiska eller andra skäl även fortsättningsvis skattemässigt vill gynna denna form av aktivitet, är det möjligt att ytterligare sänka den redan reducerade skattesatsen till sex procent. Detta är förenligt med artikel 12.3 (c) i det sjätte mervärdesskattedirektivet (i dess lydelse enligt direktivet 94/5/EG). Det kan även framhållas att Sverige i likhet med Finland i anslutningsakten har getts möjlighet att undanta konstnärers tillhandahållande av tjänster från skatteplikt. I nu aktuellt hänseende har undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML begränsats till "en utövande konstnärns framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk". Det befintliga undantaget i ML från skatteplikt skulle därför i princip kunna vidgas till att omfatta fler tjänster som tillhandahålls av konstnärer, se generaladvokaten Geelhoeds förslag inför domen i mål C-169/00 Kommissionen mot Finland, p. 37. Utredningen lägger emellertid inte fram något förslag om att sänka skattesatsen eller utvidga undantaget från skatteplikt eftersom detta kräver ett politiskt ställningstagande.

### 3.4 Schematisk skiss över de föreslagna reglerna om beskattningsbar person



### 3.5 Följdändringar i ML:s struktur och terminologi

Införandet av begreppet beskattningsbar person medför förutom de hittills föreslagna ändringarna i 1 kap. 1 § första stycket 1 ML och införandet av ett nytt 1 a kap. ML, en rad följdändringar av såväl terminologisk som systematisk karaktär. Såsom framgår av inledningskapitlet, avsnitt 1.7, har terminologin i direktivets svenska version använts i den löpande texten med vissa undantag för några av de grundläggande begreppen såsom beskattningsbar person, ekonomisk aktivitet och beskattningsbara respektive skatteliktiga transaktioner.

För ML:s del innebär anpassningen på det terminologiska planet att termen "beskattningsbar person" ersätter termerna "näringsidkare" och "yrkesmässig verksamhet". I de sammanhang där direktivet talar om "skattskyldig person" eller med den av utredningen föreslagna terminologin "beskattningsbar person" ersätts även uttrycket "skattskyldig" och "utländsk företagare" med uttrycket beskattningsbar person, den senare med tillägget "som inte är etablerad inom landet".

Eftersom antalet begrepp med tillhörande definitioner på detta sätt reduceras torde denna del av anpassningen innebära en förenkling av dagens system samtidigt som tolkningsproblemen kring begreppet beskattningsbar person kan bli enklare genom att EG-domstolens avgöranden får direkt genomslagskraft för svenska förhållanden. Resultatet för ML:s del blir färre skattesubjekt med tillhörande definitioner. Enligt direktivet kan ett subjekt nämligen vara antingen en beskattningsbar person, en icke beskattningsbar juridisk person eller en icke beskattningsbar person. ML:s terminologi bör även justeras i vissa andra avseenden. I förtydligande syfte föreslås sålunda att uttrycken "verksamhet" och "skattskyldighet" slopas i ML. I stället föreslås termer som har en tydligare motsvarighet i direktivet. Någon materiell förändring är inte avsedd.

Tanken är vidare att den beskattningsbara personens centrala roll i det europeiska mervärdesskattesystemet skall komma att avspeglas i den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Den roll som begreppet beskattningsbar person har enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet, har beskrivits i avsnitt 2.8. I princip knyter samtliga regler som behandlar skattesubjektens rättigheter och skyldigheter enligt direktivet an till begreppet beskattningsbar person och dess definition enligt artikel 4. Vid en anpassning till

direktivets systematik i detta hänseende införs "beskattningsbar person" i det svenska mervärdesskattesystemet i de sammanhang där det förekommer enligt direktivet. Förutom att ML bringas i bättre överensstämmelse med direktivet, förbättras förutsättningarna för en EG-konform tolkning av den svenska lagens bestämmelser.

Det skall återigen framhållas att det endast är själva anknytningen av de olika rättigheterna och skyldigheterna till begreppet beskattningsbar person som förs över till den svenska lagen. Således förblir rättigheterna såsom avdragsrätten och skyldigheterna såsom skyldigheten att betala skatt utformade på det sätt som befunnits lämpligt i samband med de anpassningar som gjordes vid EU-inträdet. Skälet för denna begränsning är att en genomgång av de materiella bestämmelserna som är kopplade till begreppet beskattningsbar person skulle utmynna i en fullständig teknisk och materiell översyn av ML, något som inte ryms inom utredningens uppdrag.

De bestämmelser i direktivet som föranleder förslag om följdändringar i ML:s systematik och terminologi, torde inte påverkas av kommissionens pågående konsolideringsarbete.

Beskrivningen av vilka följdändringar som föreslås med avseende på ML:s systematik följer samma metod som använts i avsnitt 2.8 för att beskriva den beskattningsbara personens roll i det europeiska mervärdesskattesystemet. Dock har de delar av mervärdesskattesystemet som inte berörs av förslaget om införande av begreppet beskattningsbar person, såsom regler om beskattningsunderlag m.m., inte tagits med. Förändringar med avseende på de svenska begreppen verksamhet och skattskyldighet behandlas särskilt.

### 3.5.1 Transaktioner för vilka mervärdesskatt skall tas ut

**Utredningens förslag:** Uttagsbestämmelserna i 2 kap. 2–8 §§ ML knyts till begreppet beskattningsbar person. I bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv i 2 a kap. ML, ersätts "näringsidkare" och "juridisk person som inte är näringsidkare" med "beskattningsbar person" och "icke beskattningsbar juridisk person". Vidare införs "icke beskattningsbar person" som beteckning för de personer som inte är beskattningsbara personer. Även bestämmelserna om frivillig skattskyldighet för omsättning av investeringsguld (3 kap. 10 b och c §§), frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse (9 kap. ML) och specialbestämmelserna för resebyråverksamhet (9 b kap. ML) knyts till begreppet beskattningsbar person.

#### **Avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt**

När det gäller transaktioner inom landet avgränsas tillämpningsområdet för mervärdesskatten av att transaktionen skall utföras av en beskattningsbar person i denna egenskap. Förslag beträffande avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt när det gäller omsättning inom landet framgår av avsnitt 3.2.

#### **Beskattningsbara transaktioner**

I ML knyts uttagsbestämmelserna till den som är skattskyldig, dvs. den som är skyldig att betala skatt enligt 1 kap. 2 § ML. Eftersom uttagsbeskattningen enligt direktivet bör gälla för samtliga de personer som kan komma att beskattas, eller är beskattningsbara, föreslår vi att "skattskyldig" ersätts med "beskattningsbar person". Den föreslagna definitionen av beskattningsbar person innebär att även den som ännu inte har företagit några skattepliktiga transaktioner under vissa förutsättningar kan vara en beskattningsbar person och ha rätt till avdrag för ingående skatt. Även sådana nystartade företag kan följaktligen uttagsbeskattas. Detta innebär i princip en tidigareläggning av uttagsbeskattningen mot vad som gäller enligt dagens regler.

Vid gemenskapsinterna förvärv förekommer tre slags förvärvare enligt direktivet. Dessa är beskattningsbar person, icke beskattningsbar juridisk person och icke beskattningsbar person. Den

föreslagna definitionen av beskattningsbar person har således avgörande betydelse för klassificeringen av dessa skattesubjekt. Vi föreslår därför att benämningen av skattesubjekten enligt bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv i 2 a kap. ML anpassas till direktivets motsvarande bestämmelser på så sätt att uttrycken "näringsidkare" och "juridisk person som inte är näringsidkare" ersätts av "beskattningsbar person" och "icke beskattningsbar juridisk person". Vidare införs uttrycket "icke beskattningsbar person" som beteckning för de personer som inte är beskattningsbara personer.

Utredningen föreslår även att de särskilda bestämmelserna för resebyråer i 9 b kap. ML knyts till beskattningsbar person i stället för till näringsidkare.

### **Frivillig (skattskyldighet) beskattning**

De fastighetsupplåtelser som avses i 9 kap. ML är en form av utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter och faller följaktligen in under definitionen av vad som avses med ekonomisk aktivitet. Den som upplåter en fastighet på sådant sätt är därför en beskattningsbar person. Reglerna om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML knyts alltså till egenskapen av beskattningsbar person. Något särskilt stadgande om detta har vi inte ansett vara nödvändig. Den nya konstruktionen torde inte heller innebära någon skillnad mot vad som gäller idag.

Övriga bestämmelser om frivillig skattskyldighet, för omsättning av investeringsguld enligt 3 kap. 10 b och c §§ ML, har däremot uttryckligen knutits till egenskapen av beskattningsbar person. Skälet till detta är att så även görs enligt direktivets bestämmelser.

I avsnitt 3.5.5 föreslår utredningen dessutom att nuvarande uttryck "frivillig skattskyldighet" ersätts av uttrycket "frivillig beskattning".

### 3.5.2 Var beskattning skall ske

**Utredningens förslag:** Bestämmelserna om omsättningsland i 5 kap. ML anpassas när det gäller skattesubjekten till direktivets bestämmelser. "Näringsidkare" och "utländsk företagare" ersätts följaktligen med "beskattningsbar person" respektive "beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet".

I vissa fall bestäms omsättningsland med hänsyn till mottagarens status i skattehänseende. I dessa avseenden talar direktivets regler om beskattningsbara personer. Vi föreslår en terminologisk anpassning i 5 kap. ML. Risken för icke- eller dubbelbeskattning av gränsöverskridande transaktioner utgör ytterligare ett skäl för en anpassning till begreppet beskattningsbar person i detta hänseende.

I enlighet med vad som sagts i avsnitt 3.5.5 föreslår utredningen att de bestämmelser i ML som innehåller uttrycket "utländsk företagare" skrivs om i syfte att ta bort nämnda uttryck som saknar motsvarighet i direktivet. Omskrivningarna innebär inte någon materiell förändring.

### 3.5.3 Hur beskattning skall ske

**Utredningens förslag:** Avdragsrätten knyts till en persons egenskap av beskattningsbar person och begränsas enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML till den ingående skatt som belöper på förvärv och import avsedda att användas för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner. Bestämmelsen i 10 kap. 9 § ML avseende rätt till återbetalning av ingående skatt för nystartade företag slopas till följd härav. Även övriga regler om avdragsrätt och reglerna om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML kopplas till den beskattningsbara person som vill utnyttja avdragsrätten. Reglerna om återbetalning av skatt till utländska företagare i 10 kap. 1–4 §§ ML kopplas i stället till "beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet"

#### **Avdragsrätt och rätt till återbetalning av ingående skatt**

Vi föreslår att bestämmelserna i 8 kap., 9 kap. 8 § och 10 kap. 11–12 §§ ML om avdragsrätt respektive rätt till återbetalning kopplas till den beskattningsbara personen och hans eller hennes skatte-

pliktiga transaktioner. Den skillnad som råder mellan direktivet och ML när det gäller avdragsrättens uppkomst suddas därmed ut. Till följd härav kan rätt till avdrag föreligga redan innan några beskattningsbara transaktioner har företagits. (se avsnitt 2.8.4).

De företag som befinner sig i ett uppbyggnadsskede och som ännu inte har företagit några skattepliktiga transaktioner kan följaktligen, under förutsättning att de uppfyller vissa kriterier som skattemyndigheten har ställt upp på ett objektivet sätt, få rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i ett tidigare skede. Till följd härav föreslås att nuvarande regler om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 § ML slopas. Denna materiella förändring av avdragsrätten är en följd av att definitionen av beskattningsbar person omfattar personer som har för avsikt att företa beskattningsbara transaktioner oaktat att de ännu inte har företagit några sådana transaktioner.

Även reglerna i 8, 8 a kap. och 9 kap. 8 § ML om beräkning av avdragsgill andel i blandad verksamhet, förfaranderegler, jämningsregler m.m. kopplas till den beskattningsbara person som vill utnyttja avdragsrätten.

Utredningen föreslår även att en anpassning sker i fråga om reglerna om återbetalning av skatt till utländska företagare i 10 kap. 1–4 §§ ML. Rätten till återbetalning knyts enligt förslaget till "beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet". Det nya uttryckssättet, som har sin motsvarighet i åttonde och trettonde mervärdesskattedirektivet, har samma innebörd i fråga om vad som förstås med etablering som "utländsk företagare" enligt definitionen i nu gällande 1 kap. 15 § ML. Avsikten är inte att åstadkomma några materiella förändringar mer än vad som följer av skillnaden mellan begreppen beskattningsbar person och näringsidkare.



### 3.5.4 Vem som skall betala in skatten

**Utredningens förslag:** Definitionen av vem som är skyldig att betala in skatten enligt 1 kap. 2 § ML, dvs. vem som skall fullgöra betalningsskyldigheten, kopplas i förekommande fall till begreppet beskattningsbar person. De administrativa skyldigheter som i ML och skattebetalningslagen (SBL) är knutna till "skattskyldiga" kopplas till den beskattningsbara personen respektive till den som är betalningsskyldig för skatten liksom fallet är för motsvarande skyldigheter enligt direktivet.

#### **Betalningsskyldigheten**

Utredningen föreslår två slags terminologiska anpassningar i 1 kap. 2 § ML. Dels bör termerna "näringsidkare" och "utländsk företagare" i enlighet med vad som tidigare sagts ersättas med "beskattningsbar person" och "beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet". Dels bör ett förtydligande ske i förhållande till direktivets motsvarighet i artikel 21, nämligen att bestämmelsen i 1 kap. 2 § ML reglerar betalningsskyldigheten. Med betalningsskyldighet avses vem som för en viss transaktion ansvarar för inbetalning av skatten. Alternativet, att låta det svenska skattskyldighetsbegreppet få en snävare betydelse och avse endast själva betalningsskyldigheten för skatten har vi bedömt kunna leda till missförstånd (se vidare avsnitt 3.5.5). Vi anser att det är nödvändigt att en tydlig skiljelinje dras mellan begreppen beskattningsbar person och betalningsskyldig person. Så är fallet enligt direktivet (jfr artikel 4 och 21). För att åstadkomma en bättre överensstämmelse mellan direktivet och ML bör nämnda förhållande föras över till ML.

#### **Redovisningsskyldighet och andra administrativa skyldigheter**

Utredningen föreslår att de administrativa skyldigheter som i ML och SBL är knutna till "skattskyldiga" kopplas till den beskattningsbara personen respektive till den som är betalningsskyldig för skatten liksom fallet är för motsvarande skyldigheter enligt direktivet. Utöver den genomgång av redovisningsbestämmelserna ur ett tidsmässigt perspektiv som görs i kapitel 7, har någon materiell översyn av de administrativa bestämmelserna rörande fakturerings-

och deklarationsskyldighet m.m. inte gjorts. De i detta avsnitt gjorda förslagen torde därför inte medföra några materiella förändringar.

### 3.5.5 Skattskyldighetsbegreppet skall tas bort

**Utredningens förslag:** Uttrycket skattskyldighet slopas i ML i förtydligande syfte och ersätts med uttrycken "beskattningsbar person" och "betalningsskyldighet". Den frivilliga skattskyldigheten enligt 3 kap. 10 b och c §§ och 9 kap. ML benämns "frivillig beskattning" och "skattskyldighetens inträde" i bl.a. 1 kap. 3–5 §§ ML ersätts med uttrycket "tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen".

I avsnitt 2.8.6 har vi redogjort för de olika betydelser som ML:s uttryck "skattskyldighet" har i ett EG-perspektiv. Det förhållandet att uttrycken "skattskyldig" och "skattskyldighet" står för olika företeelser och att uttrycken saknar direkt motsvarighet i direktivet försvårar en EG-konform rättstillämpning. Dessutom används i den svenska versionen av direktivet uttrycket "skattskyldig" i situationer som saknar motsvarighet i den svenska lagen. Ett exempel på detta är "skattskyldig person" som enligt vad som tidigare redovisats närmast motsvaras av det svenska begreppet "yrkesmässig verksamhet". Dessa förhållanden försvårar givetvis en EG-konform tolkning av ML:s bestämmelser och riskerar att leda till missförstånd. Mot denna bakgrund har utredningen kommit fram till att uttrycken "skattskyldig" och "skattskyldighet" helt bör slopas i ML. Redan i det föregående har förslag i denna linje gjorts beträffande skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 2 § ML och uttagsbeskattningen m.m.

Vi har i avsnitt 3.5.5 föreslagit att skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 2 § ML skall betecknas med "betalningsskyldighet" för att förtydliga att bestämmelserna har sin motsvarighet i direktivets artikel 21. I avsnitt 3.5.1 och 3.5.4 har vi föreslagit att uttrycket skattskyldig i många fall skall bytas ut mot "beskattningsbar person". Detta är fallet när direktivet har knutit motsvarande bestämmelser till den beskattningsbara personen som sådan. Ett exempel på detta är uttagsbestämmelserna och bestämmelserna om avdragsrätt. Ett annat exempel på när "skattskyldig" enligt ML närmast motsvaras av beskattningsbar person enligt direktivet är

bestämmelserna om skattskyldighet i särskilda fall och mervärdesskattegrupper i 6 och 6 a kap. ML. Med skattskyldighet avses i dessa bestämmelser vem som i olika konstellationer skall beskattas för omsättning och som har åtföljande rätt till avdrag för ingående skatt m.m. Beträffande dessa bestämmelser föreslår utredningen att de förs över till det nya 1 a kap. ML och anpassas terminologiskt till det nya begreppet beskattningsbar person.

Utredningen föreslår vidare att uttrycket "frivillig beskattning" ersätter "frivillig skattskyldighet" när det gäller den frivilliga skattskyldigheten för vissa fastighetsupplåtelser enligt 9 kap. ML och för investeringsguld enligt 3 kap. 10 b och c §§ ML. I dessa fall betecknar skattskyldigheten att ett skattesubjekt väljer beskattning och därmed förknippad avdragsrätt för en omsättning som enligt huvudregeln är undantagen från skatteplikt. I direktivet talas om valmöjlighet i fråga om beskattning (jfr på engelska "option to tax" och på franska "option de taxation"). Mot denna bakgrund förefaller uttrycket "frivillig beskattning" vara ett lämpligt alternativ.

Slutligen används uttrycket "skattskyldighet" i bl.a. 1 kap. 3–5 §§ ML i betydelsen "skattskyldighetens inträde". Bestämmelserna som har sin närmaste motsvarighet i direktivets artikel 10.1 a om tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen<sup>2</sup>. I enlighet med vad som framgår av kapitel 7 föreslår vi att uttrycket "tidpunkten för den beskattningsgrundande händelsen" ersätter uttrycket "skattskyldighetens inträde".

I det föregående har utredningen föreslagit alternativa uttrycksätt för den materiella betydelsen av "skattskyldig". När det däremot gäller den mer formella betydelsen av "skattskyldig", som betecknar de subjekt som omfattas av ML:s regler om skattskyldighet enligt portalparagrafen, har detta uttryck ingen egentlig motsvarighet i direktivet. Kretsen av beskattningsbara personer och personer som är betalningsskyldiga för skatt är betydligt större, bl.a. på grund av att även de personer som enbart utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt också omfattas av dessa begrepp. Man skulle kunna tänka sig att använda beteckningen "mervärdesskattskyldiga personer" för denna vida krets av personer som kan utgöra subjekt enligt direktivet och ML, se även i kapitel 7.1 angående mervärdesskattskyldighet. Frågan är emellertid av rent praktisk karaktär och saknar betydelse för de förslag till

---

<sup>2</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "skattskyldighetens inträde".

lagändringar som utredningen lägger fram. Vi avstår därför från att lägga fram något förslag i denna del.

### 3.5.6 Det svenska verksamhetsbegreppet skall tas bort

**Utredningens förslag:** Det svenska verksamhetsbegreppet skall tas bort och ersätts av ett "transaktionstänkande". Verksamhetsbegreppet slopas i ML och två nya uttryck förs in i lagen, nämligen "skattepliktiga transaktioner" och "transaktioner". Uttrycket "verksamhet" ersätts i ML med den term som används i motsvarande bestämmelse i direktivet.

Utredningen har i avsnitt 2.8.7 redogjort för det svenska verksamhetsbegreppet i ett EG-perspektiv. De i ML använda begreppen verksamhet och del av verksamhet har inte definierats och någon direkt motsvarighet i direktivet är följaktligen inte heller möjlig att fastställa. Regeringsrätten har uttalat att begreppen inte har en innebörd som är så entydig att de bestämmelser där begreppen förekommer kan grunda rättigheter som inte har stöd i direktivet (RÅ 1999 not. 282).

Mot denna bakgrund anser vi att en anpassning till begreppet beskattningsbar person svårligen kan genomföras med ett bibehållande av det svenska verksamhetsbegreppet. Svårigheterna kan illustreras med ett exempel som gäller avdragsrätten. Avdragsrätten kopplas enligt direktivets artikel 17.2 och 17.5 till den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner och således inte till verksamheten som sådan. I ML kopplas motsvarande rätt till en verksamhet som medför skattskyldighet. Direktivets regler är således mer transaktionsinriktade än ML:s. Vi föreslår därför en anpassning till direktivets "transaktionstänkande".

Någon parallell mellan "ekonomisk verksamhet"<sup>3</sup> enligt direktivet och verksamhetsbegreppet enligt ML kan heller inte dras. Ekonomisk aktivitet utgör snarare ett mycket generellt kriterium för bestämmande av vilka personer som skall kunna betraktas som beskattningsbara personer och utgör inte grund för några rättigheter eller skyldigheter i sig.

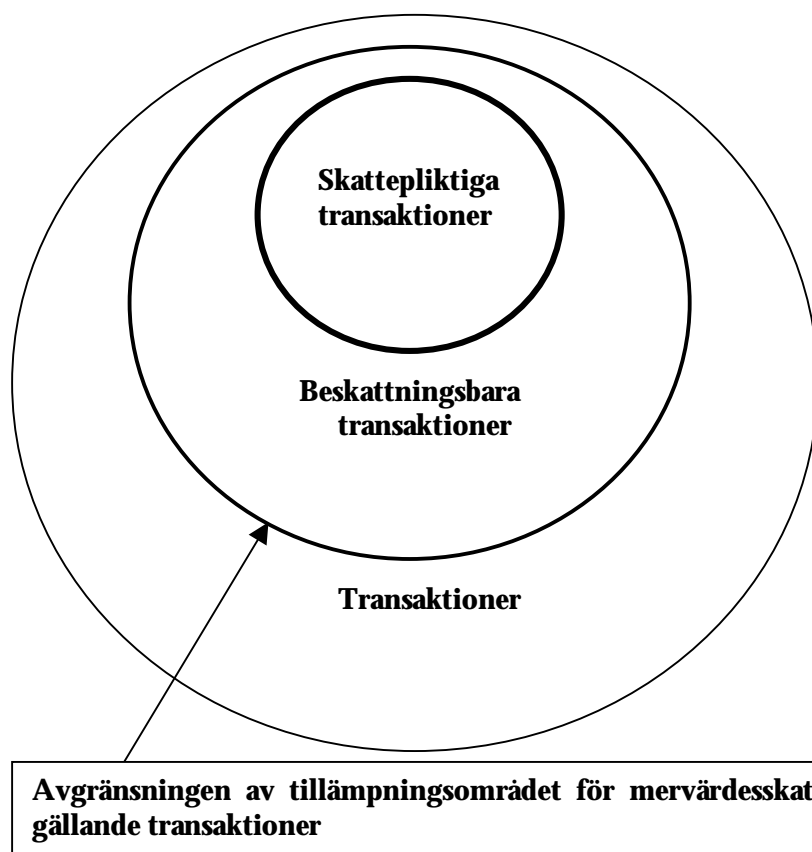
Det skall anmärkas att det i direktivets svenska version talas om "skattepliktiga transaktioner" i två betydelser. I det första fallet

<sup>3</sup> Vad som i den svenska versionen av direktivet betecknas med "ekonomisk verksamhet" har utredningen genomgående benämnt "ekonomisk aktivitet".

avses samtliga transaktioner som kan utlösa mervärdesbeskattning, dvs. förutom tillhandahållande av varor och tjänster (artikel 5 och 6) avses import (artikel 7) och gemenskapsinterna förvärv (artikel 28a.3, 28a.5, 28a.6 och 28a.7). Vi har valt att använda uttrycket "beskattningsbara transaktioner" för att beteckna denna betydelse i den löpande texten. Den andra betydelsen av uttrycket "skattepliktiga transaktioner" förekommer i bestämmelserna om avdragsrätt (artikel 17). Här avser uttrycket sådana transaktioner som kan beskattas (beskattningsbara transaktioner) och som inte har undantagits från skatteplikt enligt bestämmelserna i artikel 13–16. Detta kan leda till missförstånd. Att en skillnad åsyftas framgår klart av direktivets franska version, vari det talas om "opérations imposables" (på svenska närmast transaktioner som kan beskattas) för att beteckna transaktionerna enligt artikel 5–7 respektive "opérations taxées" (på svenska närmast beskattade transaktioner) för att begränsa avdragsrättens räckvidd enligt artikel 17.2. Dessa transaktioner benämns sålunda även i detta sammanhang som skattepliktiga transaktioner. I dessa fall ligger uttrycket "skattepliktiga transaktioner" närmare vad som i ML betecknas som skattepliktig omsättning. Man kan följaktligen inte utan vidare sätta ett likhetstecken mellan "skattepliktiga transaktioner" enligt direktivet och "skattepliktig omsättning" enligt ML. En ytterligare skillnad mellan de båda begreppen är att "skattepliktiga transaktioner" enbart tar sikte på själva tillhandahållandet medan "skattepliktig omsättning" avser ett tillhandahållande mot ersättning (och uttag). Utredningen lägger dock inte fram några förslag till anpassningar i sistnämnda avseende.

För att underlätta en anpassning till direktivets systematik, föreslår vi att två nya begrepp förs in i ML. Dessa är "skattepliktiga transaktioner" och "transaktioner". Med skattepliktiga transaktioner avses omsättning av varor och tjänster, gemenskapsinterna förvärv och import som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML. Med uttrycket transaktioner avses alla transaktioner, såväl skattepliktiga transaktioner, transaktioner som är undantagna från skatteplikt som transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för ML. För att markera övergången till transaktionstänkande förs definitionen av de två nya begreppen in i 1 kap. 7 § ML och ersätter nu gällande bestämmelse om verksamhet respektive verksamhet som medför skattskyldighet.

De olika betydelseerna av transaktioner illustreras av en skiss.



**Transaktioner** = alla transaktioner, dvs. både de som faller innanför tillämpningsområdet (beskattningsbara transaktioner) och de som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (out of scope).

**Beskattningsbara transaktioner** = De transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Transaktioner som kan beskattas enligt direktivets artikel 5-7, dvs. tillhandahållande av varor och tjänster inom landet, gemenskapsinterna förvärv (GIF) och import. I ML motsvaras detta närmast av omsättning av varor och tjänster, GIF och import oavsett om skatteplikt föreligger eller ej.

**Skattepliktiga transaktioner** = Beskattningsbara transaktioner som inte är undantagna från skatteplikt enligt direktivets artikel 13-16. I ML motsvaras dessa närmast av omsättning, GIF och import som inte är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML.

På grund av de oklarheter som råder beträffande vad som avses med "verksamhet", föreslår utredningen att uttrycket i princip ersätts med vad direktivet anger i korresponderande fall, dvs. inget alls, rörelse eller transaktioner. Vi har gjort en sammanställning av dessa förändringar i ML:s materiella bestämmelser.

Vid utarbetandet av förslagen rörande dessa terminologiska förändringar har utredningen även använt sig av andra språkversioner av direktivet än den svenska. Skälet till detta är att den svenska versionen av direktivet ibland innehåller uttrycket verksamhet när inte andra språkversioner innehåller ett motsvarande uttryck.

Någon materiell förändring åsyftas inte genom de föreslagna ändringarna utom när det gäller avdragsrätten. Rätten till avdrag för ingående skatt föreslås enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § den ingående skatt som belöper på förvärv och import för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner. Detta torde innebära ett förtydligande av nu gällande rätt (jfr RÅ 1999 not 282).

I vissa fall har utredningen ansett att uttrycket verksamhet bör stå kvar. Detta är fallet när uttrycket hämtats från annan lagstiftning till vilken kopplingen har bedömts kunna kvarstå eller i fall av sammansatta ord såsom hjälpverksamhet och biblioteksverksamhet.

### Sammanställning av vilka uttryck som skall ersätta "verksamhet" enligt utredningens förslag

Författningsförslag i ML	Nuvarande uttryck	Föreslaget uttryck	Det föreslagna uttryckets innebörd
1 kap. 1 § 1 kap. 10 § 2 a kap. 7 § 10 kap. 11 §	Yrkesmässig verksamhet	Beskattningsbar person (i denna egenskap)	Se förslag till 1 a kap. 1-4 §§ ML.
1 kap. 7 § 1 kap. 14 § 1 a kap. 10 § 2 kap. 2 § 3 2 kap. 7 § 3 kap. 9 § 10 kap. 13 §	Verksamhet	Transaktioner respektive skattepliktiga transaktioner	Se 1 kap. 7 §.
1 a kap. 5 §	Verksamhet	Ekonomisk aktivitet	Se förslag till 1 a kap. 1 §.
2 kap. 2 § 1 2 kap. 5 § 2 kap. 8 §	Verksamhet	Rörelse	Samma som tidigare, motsvarar nu direktivets uttryckssätt.
2 kap. 1 § 2 a kap. 2 § 2 a kap. 7 § 2 a kap. 9 §	Verksamhet	Företag	Samma som tidigare, motsvarar nu direktivets uttryckssätt.
3 kap. 3 § första stycket 1	Verksamhetstillhör	-	Samma som tidigare. Den nuvarande definitionen i 1 kap. 12 § ML har skrivits ut.
3 kap. 3 § första stycket 1	Särskild verksamhet	Särskild ekonomisk aktivitet	Samma betydelse som tidigare. Saknar direkt motsvarighet i direktivet.
1 kap. 6 § 1 a kap. 7 § 1 a kap. 8 § 1 a kap. 10 § 1 a kap. 11 § 2 a kap. 3 § 3 kap. 3 § första stycket 4 och 5	Yrkesmässig verksamhet, verksamhet, parkeringsverksamhet m.m.	-	Samma som tidigare. Bestämmelserna har endast skrivits om.



3 kap. 5 § 3 kap. 7 § 3 kap. 11 § 3 kap. 20 § 3 kap. 24 § 5 kap. 11 § 7 kap. 1 § tredje stycket 2 och 6 7 kap. 2 § 8 kap. 1 § 8 kap. 13 a § 9 b kap.			
3 kap. 10 b §	Yrkesverksamhet	Yrkesutövning	Samma som tidigare. Bestämmelsen har endast omformulerats.
3 kap. 11 a §	En förening vars verksamhet ej anses yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML	Organisation utan vinstintresse	Se den föreslagna definitionen.
3 kap.23 a§	Verksamhet	Aktivitet	Se direktivets artikel 13A.1 f.
3 kap. 25 § 8 a kap.11§	Verksamhet	Rörelse	Bestämmelsen har endast omformulerats och har samma betydelse som tidigare.
5 kap. 6 § 5 kap. 7 §	Verksamhet	Aktivitet	Samma som tidigare, motsvarar nu direktivets uttryckssätt.
5 kap. 9 §	En utländsk företagare för sin verksamhet i utlandet	En beskattningsbar person i denna egenskap som inte är etablerad inom landet	Förutom anpassningen avseende skattesubjekten blir det samma innebörd som tidigare.

8 kap.	Den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet	En beskattningsbar person som utför skattepliktiga transaktioner	Materiell förändring på grund av dels införandet av beskattningsbar person, dels övergången till ett transaktions-tänkande jfr direktivets artikel 17 och avsnitt 3.5.3.
1 a kap. 5 § 9 a kap. 8 §	"Ekonomisk verksamhet"	Ekonomisk aktivitet	Samma som tidigare. Skälet för ändringen är att vi har valt uttrycket aktivitet i stället för verksamhet, se avsnitt 3.3.
10 kap. 1 §	En verksamhet utomlands	En ekonomisk aktivitet som bedrivs utomlands	Samma som tidigare.
10 kap. 5 §	Verksamhet	Aktivitet	Samma som tidigare. Bestämmelserna saknar direkt motsvarighet i direktivet. ML har en annan lagteknisk konstruktion i dessa delar.

## 4 Ideell verksamhet

### 4.1 Inledning

Utredningen skall enligt direktiven analysera om den svenska lagstiftningen avseende skattskyldighet för ideella föreningar stämmer överens med EG:s regler och redovisa effekter av eventuella skillnader. Om det visar sig lämpligt skall utredningen föreslå ändringar i reglerna om skattskyldighet. Utredningen skall även granska hur andra medlemsländer infört det sjätte mervärdesskattedirektivet i detta avseende och undersöka om de nuvarande reglerna i mervärdesskattelagen (ML) ger upphov till snedvridningar i konkurrens hänseende. Undersökningen skall innehålla en kartläggning av konkurrensproblemen. För att i förekommande fall begränsa förekomsten av skadliga konkurrensnedvridningar skall utredningen lämna förslag till lagändringar som anses nödvändiga. Verksamhet som bedrivs utan vinstintresse av ideella föreningar bör enligt direktiven kunna ges en positiv särbehandling skattemässigt.

Kapitlet inleds med en genomgång av EG:s regler för ideell verksamhet i avsnitt 4.2. Efter det följer en genomgång av ML:s regler i avsnitt 4.3. Avsnittet innehåller även en redogörelse för de inkomstskatterättsliga reglerna avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. I avsnitt 4.4 jämförs EG:s regler med bestämmelserna i ML. Jämförelsen avser såväl reglernas innehåll och uppbyggnad som de effekter i mervärdesskatt hänseende som reglerna medför. Avsnitt 4.5 innehåller en redogörelse för olika problem som ML:s regler för ideell verksamhet ger upphov till. Därvid behandlas dels den kartläggning av omfattningen av konkurrensnedvridningar som utredningen genomfört, dels konkreta problem i form av ärenden som överlämnats till utredningen och ärenden som behandlats av Konkurrensverket. I avsnittet behandlas också de problem som uppkommit i samband

med svenska föreningars förvärv av idrottsutövare från utländska föreningar. En skriftlig förfrågan har sänts till övriga medlemsländer i syfte att få information om hur respektive land behandlar ideell verksamhet när det gäller mervärdesskatt. En kortfattad redogörelse för svaren på enkäten till övriga medlemsländer finns i avsnitt 4.6. I avsnitt 4.7 finns utredningens bedömning redovisad, medan avsnitt 4.8 innehåller utredningens överväganden och förslag. I avsnitt 4.9 finns beskrivet vilka effekter förslagen kan bedömas få.

## 4.2 EG:s mervärdesskatteregler för ideell verksamhet

### 4.2.1 Inledning

Enligt artikel 2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet begränsas mervärdesskattens tillämpningsområde till dels leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som görs mot vederlag inom landet av en beskattningsbar person<sup>1</sup> som agerar i denna egenskap, dels import av varor. I och med tillkomsten av den inre marknaden har tillämpningsområdet utsträckts till att även gälla gemenskapsinterna förvärv.

Begreppet beskattningsbar person har ingående beskrivits och analyserats i kapitel 2. I detta sammanhang skall endast konstateras att reglerna i direktivet innebär att alla slag av subjekt kan bli föremål för beskattning. Någon generell regel som undantar vissa subjekt, exempelvis organisationer utan vinstintresse, från skattens tillämpningsområde finns således inte. Sådana subjekts inkomster är emellertid ofta av den karaktären att de inte föranleder mervärdesbeskattning, beroende på att någon av de förutsättningar som krävs inte föreligger. Detta gäller t.ex. inkomster i form av gåvor och bidrag som inte utgör betalning för en beställd vara eller tjänst och som därför ligger utanför skattens tillämpningsområde ("out of scope"). Därtill kommer att vissa undantag från skatteplikten kan vara tillämpliga på transaktioner som utförs av organisationer utan vinstintresse. Sammantaget innebär detta att aktiviteter som bedrivs av sådana organisationer i stor utsträckning inte föranleder beskattning. Det finns dessutom möjlighet att befria beskattningsbara personer med liten årsomsättning – små företag – från mervärdesbeskattning.

---

<sup>1</sup> I direktivets svenska lydelse används uttrycket "skattskyldig person", se avsnitt 1.7.3.

#### 4.2.2 De särskilda undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 A.1

I artikel 13–16 i det sjätte mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om ett antal undantag från skatteplikten. Artikel 13 innehåller undantag tillämpliga på transaktioner som sker inom ett land. Artikel 14 och 15 omfattar undantag avseende import respektive export. Artikel 16 innehåller undantag som avser internationella godstransporter.

Undantagen från skatteplikt i artikel 13 är uppdelade i två delar – A och B. – Del A innehåller undantag för vissa aktiviteter som sker i allmänhetens intresse. Enligt artikel 13 A.1 skall medlemsstaterna, utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

- Tjänster och varor som tillhandahålls av det offentliga postväsendet (moment a).
- Sjukhusvård och sjukvård (moment b).
- Sjukvårdande behandling av den som utövar läkaryrket (moment c).
- Tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor (moment d).
- Tjänster som tillhandahålls av tandtekniker (moment e).
- Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper (moment f).
- Tjänster och varor med anknytning till socialvård och social trygghet (moment g).
- Tjänster och varor med anknytning till skydd av barn och ungdom (moment h).
- Undervisning och utbildning (moment i och j).
- Visst tillhandahållande av personal av religiösa och filosofiska institutioner (moment k).
- Tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls medlemmar (moment l).
- Vissa tjänster inom idrottsområdet (moment m).
- Tjänster och varor med nära anknytning därtill inom kulturområdet (moment n).
- Tjänster och varor i samband med insamlingar (moment o).

- Tillhandahållande av transporttjänster för sjuka eller skadade personer (moment p).
- Verksamheter av icke kommersiella radio- och televisionsorgan (moment q).

Undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 är obligatoriska, dvs. medlemsländerna måste införa motsvarigheter i den inhemska lagstiftningen.

Del B innehåller övriga undantag från skatteplikten. I detta sammanhang är främst lotterier och olika tillhandahållanden avseende fast egendom av intresse.

Varje undantag från skatteplikten innebär en avvikelse från principen om att beskattningssystemet skall vara generellt och gälla med så få undantag som möjligt. I olika sammanhang, bl.a. i ett flertal domar från EG-domstolen, har därför påpekats att undantagen skall tolkas restriktivt<sup>2</sup>. Det är viktigt att tolkningen inte skiljer sig åt mellan medlemsländerna.

De olika undantagen från skatteplikt har varit oförändrade sedan direktivets tillkomst år 1977. Artikel 13 A kan sägas utgöra en sammanställning av de undantag som fanns i de olika medlemsländernas inhemska regler vid direktivets tillkomst. Detta medför risk för att vissa undantag kan ha blivit föråldrade och därigenom till viss del ha förlorat i betydelse.

I det följande lämnas en redogörelse för innebörden av de undantag från skatteplikten i artikel 13 A som bedöms kunna ha betydelse för ideella aktiviteter. Det bör redan här nämnas att medlemsländerna genom bestämmelsen i artikel 13 A.2 a – när det gäller andra organ än de offentligt reglerade – kan förena undantagen i momenten b, g, h, i, l, m och n med ett eller flera villkor. Vidare gäller undantagen i de nämnda momenten enligt artikel 13 A.2 b endast under vissa förutsättningar. En närmare redogörelse för artikel 13 A.2 finns i avsnitt 4.2.3.

---

<sup>2</sup> Se t.ex. domarna i mål C-2/95, Sparekassernes Datasenter (SDC), punkt 20, och mål C-216/97, Jennifer Gregg och Mervin Gregg, punkt 12.

## Tillhandahållanden av fristående grupper

### Artikel 13 A.1 f

Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras välla snedvridning av konkurrensen.

Tillämpligheten av undantaget från skatteplikt har bedömts i en dom från EG-domstolen (se domen i mål 348/87, SUFA). I det fallet ansågs undantaget inte tillämpligt. Detta torde ha berott på att fråga överhuvud taget inte var om en självständig grupp av personer, utan om ett tillhandahållande mellan två fristående organisationer. Av domen framgår att undantaget skall tolkas restriktivt.

Tillämpningsområdet för undantaget måste bedömas som begränsat<sup>3</sup>. Några exempel på när det skulle kunna tillämpas har getts i SOU 1989:35 (s. 110) och i SOU 1994:88 (s. 149). Det ena exemplet avser en grupp läkare, som bildar ett handelsbolag för tillhandahållandet av en röntgenapparat för gemensamt bruk. Det andra exemplet avser den situationen att flera studieförbund, som är att betrakta som allmännyttiga ideella föreningar och som hyr lokaler i samma hus, tillsammans köper en kopieringsmaskin för gemensamt bruk.

---

<sup>3</sup> Jfr prop. 1997/98:148 s. 64.

## Socialvård och social trygghet

### Artikel 13 A.1 g

Tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av alderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

Vilka slags subjekt som omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 g har varit föremål för EG-domstolens prövning i två fall. Frågan var i båda fallen om tillhandahållanden som görs av en fysisk person eller av fysiska personer gemensamt kan omfattas av undantaget.

Det första fallet (mål C-453/93, W. Bulthuis-Griffioen), avsåg daghemsverksamhet som bedrevs av en fysisk person. Den fråga som egentligen ställdes till EG-domstolen var om undantaget i artikel 13 A.1 g var tillämpligt med hänsyn till att verksamheten gav ett litet överskott. Domstolen fann emellertid att användningen i moment g av uttrycket "organ och organisation" innebar att undantaget var tillämpligt endast på juridiska personer och således inte på en fysisk person.

Det andra fallet avsåg två makar som drev ett vårdhem (mål C-216/97, Jennifer Gregg och Mervin Gregg). Hemmet drevs som ett "partnership" vilket enligt irländsk lagstiftning inte utgör en juridisk person. Makarna ville utöka rörelsen och ansökte om registrering till mervärdesskatt. De förvägrades emellertid detta eftersom tillhandahållandena omfattades av ett undantag från skatteplikt. Makarna Gregg överklagade och gjorde med hänvisning till domen i målet C-453/93 gällande att undantaget från mervärdesskatteplikt i bl.a. artikel 13 A.1 g endast avser verksamhet som bedrivs av juridiska personer. Den inhemska domstolen begärde – bl.a. mot bakgrund av den tidigare domen – förhandsbesked hos EG-domstolen, som i detta mål gjorde en annan bedömning än i det tidigare målet C-453/93. EG-domstolen ansåg således att det faktum att de ekonomiska aktörer som anges i artikel 13 A.1 benämns olika inte innebär att en möjlighet till undantag enligt den bestämmelsen är reserverad för juridiska personer när det i bestämmelsen uttryckligen hänvisas till att en vara eller tjänst tillhandahålls av en inrättning, ett organ eller en organisation, medan en sådan möjlighet till undantag är tillgänglig för



fysiska personer i andra fall (punkt 15 i domen). Domstolen ansåg att begreppen "inrättning", "organ" och "organisation" i princip är tillräckligt omfattande för att även innefatta fysiska personer. En sådan tolkning är dessutom förenlig med principen om skatte-neutralitet.

För verksamhet inom socialvård och social trygghet, som inte omfattas av detta undantag, kan medlemsländerna tillämpa en reducerad skattesats (se bilaga H punkt 14). Detta gäller dock endast verksamhet som bedrivs av välgörenhetsorganisationer.

## Skydd av barn och ungdom

### Artikel 13 A.1 h

Tjänster och varor som är nära kopplade till skydd av barn och ungdomar och som tillhandahålls av offentligt rättsliga organ eller av andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

Det är inte helt klart vilka slags aktiviteter som omfattas av detta undantag från skatteplikten. Myndigheters och andra organs aktiviteter i samband med omhändertagande av barn kan möjligen höra hit. Ett annat exempel skulle kunna vara sådan verksamhet som i Sverige bedrivs av BRIS (Barnens Rätt I Samhället).

## Utbildning

### Artikel 13 A.1 i

Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligt rättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

Undantaget omfattar den ordinarie skolutbildningen, motsvarande grund-, gymnasie- och högskoleutbildning för både barn och vuxna. Även yrkesutbildning och omskolning omfattas av undantaget. Som exempel på varor och tjänster utöver själva utbildningen som omfattas av undantaget kan nämnas skolböcker, pennor och

mat. Dag- och fritidshemsverksamhet torde vara att hänföra till denna bestämmelse.

### **Personal för själavård**

#### **Artikel 13 A.1 k**

Visst tillhandahållande av personal från religiösa eller filosofiska institutioner för de syften som omfattas av b, g, h och i ovan och som syftar till själavård.

För att undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av personal för själavård skall vara tillämpligt krävs att ersättning ges för den omsatta tjänsten, dvs. att det är fråga om en beskattningsbar transaktion mot vederlag. Tillhandahållanden av aktuellt slag torde emellertid ofta ske utan ersättning. Verksamheten finansieras då på annat sätt, exempelvis genom gåvor eller bidrag. Kyrklig verksamhet kan även vara finansierad genom skatter eller medlemsavgifter. Någon transaktion som kan beskattas har inte utförts i ett sådant fall, och det finns därför inte något behov av att tillämpa undantaget.

### **Tillhandahållanden till medlemmar**

#### **Artikel 13 A.1 l**

Tjänster och varor med nära anknytning därtill som en organisation som utan vinstintresse verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte tillhandahåller i sina medlemmars intresse i utbyte mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organisationens stadgar, om undantaget inte kan befaras välla snedvridning av konkurrensen.

Vissa oklarheter finns när det gäller innebörden av undantaget från skatteplikt för tillhandahållanden till medlemmar. Bl.a. beror detta på att de olika språkversionerna skiljer sig från varandra på några viktiga punkter. En oklarhet avser frågan om det för att undantaget skall vara tillämpligt krävs att tillhandahållandet sker direkt till medlemmarna eller om det är tillräckligt att det sker till förmån för medlemmarna. I det senare fallet skulle tillhandahållandet kunna ske till annan under förutsättning att det görs i medlemmarnas

gemensamma intresse. Vissa språkversioner kräver inte att tillhandahållandet skall ske direkt till medlemmarna (t.ex. den engelska, svenska och danska) medan detta krävs i exempelvis den franska versionen. Det kan noteras att i både den engelska och den danska inhemska lagstiftningen krävs att tillhandahållandet sker till medlemmarna.

En annan oklarhet är om det skall vara fråga om medlemsavgift eller om även andra slags avgifter kan omfattas. De uttryck som används i de olika språkversionerna betyder ofta både avgift (alt. bidrag) och medlemsavgift. I den engelska inhemska lagstiftningen används uttrycket "membership subscription", vilket skiljer sig från den engelska versionen av direktivet.

I SOU 1989:35 s. 111 anges följande angående det aktuella undantaget: "Enligt uppgift avses i princip generella avgifter som medlemmarna erlägger för att få del av organisationens aktiviteter, exempelvis tillhandahållande av rättsskydd. Bestämmelsen har föranlett tillämpningsproblem. Kommissionen har med anledning av detta uttalat, att avgifterna skall utgöra avgifter för medlemskapet i organisationen och att avgifterna således inte får utgöra ersättning för vad medlemmarna i de enskilda fallen faktiskt tillgodogjort sig. Enligt EG-kommissionens mening omfattar undantaget sådana organisationsaktiviteter som i princip representerar de gemensamma medlemsintressena".

Medlemsavgift är den avgift någon erlägger för att få vara medlem i en organisation. Avgiftens storlek är olika för olika organisationer. Skillnader föreligger också mellan de motprestationer respektive organisation tillhandahåller sina medlemmar i utbyte mot avgiften. I de fall medlemsavgiften inte berättigar till någon motprestation eller något tillhandahållande från organisationen kommer avgiften att falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (out of scope). Om visst tillhandahållande däremot förekommer från organisationens sida, exempelvis i form av att organisationen åtar sig att teckna försäkringar för sina medlemmar, utan annan ersättning än medlemsavgiften, faller transaktionen inom mervärdesskattens tillämpningsområde och skall beskattas om något undantag från beskattning inte är tillämpligt. EG-domstolen har i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, uttalat att årsavgifter som erläggs av medlemmarna i en idrottsförening kan utgöra vederlag för tillhandahållna tjänster (rätten att använda föreningens anläggningar). I den mån tillhandahållandet avser föremål, som typiskt sett har mindre värde i vart fall för den som står utanför organisationen, kan det knappast vara

rimligt att betrakta dessa som tillhandahållna mot vederlag. Dessa tillhandahållanden är snarast att anse som en gåva, som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

Även vad som avses med "organisation utan vinstintresse" har bedömts i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, som gällde undantaget från skatteplikt för vissa tjänster kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstintresse<sup>4</sup> (artikel 13 A.1 m). EG-domstolen uttalade i det målet att det är själva organisationen som skall bedömas och inte de tjänster som den tillhandahåller. För att avgöra huruvida en organisation uppfyller villkoren för att undantas från skatteplikt är det således organisationens totala verksamhet som skall beaktas, inklusive den verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som kan undantas från skatteplikt. Det ändamål som organisationen syftar till att främja<sup>5</sup> avgör om den kan anses som en organisation utan vinstintresse. Till skillnad från ett kommersiellt företag skall organisationen inte ha som ändamål att generera vinst till medlemmarna. Det ankommer på varje medlemsland att avgöra huruvida en organisation uppfyller kraven för att kvalificeras som en organisation utan vinstintresse. När organisationen kvalificerats som en sådan organisation innebär inte den omständigheten att organisationen vid ett senare tillfälle uppnår vinst att den skall kvalificeras på annat sätt, så länge som vinsten inte delas ut till medlemmarna. Enligt domstolen måste sådana organisationer ha rätt att visa ett positivt resultat så att de kan avsätta reserver för framtida underhåll och förbättringar av anläggningarna.

Uppräkningen av de syften som en organisation utan vinstintresse måste främja för att undantaget från skatteplikt skall bli tillämpligt är uttömmande. Det är således inte fråga om någon exemplifiering<sup>6</sup>. De uppräknade syftena kan tyckas föråldrade i vissa avseenden, vilket beror på att bestämmelserna i denna del har kvarstått oförändrade sedan direktivets tillkomst.

---

<sup>4</sup> I direktivets svenska version används uttrycket "organisation utan vinstsyfte", men i andra språkversioner används samma uttryckssätt, dvs. "organisationer utan vinstintresse" i såväl artikel 13a.1 l som m.

<sup>5</sup> I domen betecknas detta som "verksamhetsföremålet", se t.ex. p. 26, detta torde emellertid snarare beteckna det sätt på vilket syftet skall tillgodoses, jfr SOU 1995:63 s. 53. Med i sistnämnda betänkande förordad terminologi betecknar "ändamål" det som tillgodoses i den bedrivna verksamheten, "syfte" avsikten att främja ett visst ändamål och "verksamhetsföremål" det sätt på vilket syftet skall tillgodoses. I övriga språkversioner av domen i mål C-174/00 talas om ändamålet för verksamheten.

<sup>6</sup> EGA-utredningen hade en annan uppfattning i denna fråga, se SOU 1994:88 s. 154.

Vad som avses med "organisation som verkar i fackligt syfte" har bedömts av EG-domstolen (se domen i mål C-149/97, The Institute of the Motor Industry). Frågan i målet var om den aktuella organisationen var en sådan facklig organisation som omfattas av undantaget i moment 1. Av domen framgår att organisationen var en frivillig sammanslutning av enskilda personer, bestående av anställda i detaljhandeln inom bilindustrin. Sammanslutningens huvudsakliga syften var att förbättra sina medlemmars arbetsvillkor, karriärmöjligheterna inom industrins olika områden och den allmänna uppfattningen om industrin och personer som arbetar inom denna. Dessa syften försökte man nå genom att motsvara industrins krav på färdigheter inom alla nivåer, godkänna kurser som anordnades av andra i vilka dessa färdigheter lärdes ut, ge belöning för slutförda kurser och klassificera medlemmarna, sprida information för att hålla medlemmarna à jour med utvecklingen inom industrin och föra ett arbetsplaceringsregister.

Domstolen konstaterade att uttrycket "fackligt syfte" kan ha olika innebörd i olika språkversioner. Exempelvis avser "aims of a trade-union nature" i den engelska språkversionen huvudsakligen arbetstagares fackföreningar, medan uttrycket "objectifs de nature syndicale" i den franska språkversionen dessutom syftar på yrkes-sammanslutningar som inte utgör sådana fackföreningar. Domstolen konstaterade vidare att i händelse av skillnader mellan olika språkversioner skall bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår. Domstolen framhöll att de uttryck som används i undantagen i artikel 13 i enlighet med tidigare praxis skall tolkas restriktivt eftersom undantagen innebär avsteg från den allmänna principen om att skatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag. Vidare anfördes att syftet med artikel 13 A i direktivet är att undanta vissa verksamheter av allmänt intresse, dock inte alla sådana verksamheter utan endast de som anges där och som beskrivs på ett mycket detaljerat sätt.

När det gäller uttrycket "fackligt" konstaterades att detta avser särskilt en organisation som har till huvudsakligt syfte att försvara sina medlemmars kollektiva intressen – oavsett om dessa är arbetstagare, arbetsgivare, fria yrkesutövare eller näringsidkare som utövar viss ekonomisk verksamhet – och företräda dessa gentemot berörd tredje man, däribland myndigheter. EG-domstolen tog dock inte slutlig ställning till om den aktuella sammanslutningen

utgjorde en sådan organisation, utan överlämnade denna fråga till den nationella domstolen.

### **Idrottsområdet**

#### **Artikel 13 A.1 m**

Vissa tjänster som är nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte<sup>7</sup> till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

Undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 m gäller exempelvis tillträde till olika anläggningar för utövande av idrott eller avgifter för deltagande i tävlingar. Uttrycket "nära kopplade" ("closely linked") innebär att tjänsten skall ha ett direkt samband med den idrottsliga verksamheten, t.ex. uthyrning av idrottsutrustning.

Avgränsningen av undantagets räckvidd medför att inträde till sportevenemang blir skattepliktigt. Medlemsländerna har emellertid rätt att övergångsvis undanta sådana avgifter enligt artikel 28.3 b i direktivet jämförd med bilaga F punkt 1. Även Sverige får tillämpa detta undantag i enlighet med anslutningsfördraget<sup>8</sup>. Vidare kan en reducerad skattesats tillämpas på tillträde till sportevenemang (bilaga H punkt 12).

Frågan om vilka kriterier som är avgörande vid bestämmande av om en organisation är att betrakta som en organisation utan vinstintresse har bedömts i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club. Klubbens ändamål var att utöva och främja utövandet av idrott och spel, särskilt golf. Klubben äger bl.a. en golfbana och ett klubbhus. Medlemmarna i klubben betalar en årlig medlemsavgift och en inträdesavgift, samt är skyldiga att teckna ett obligationslån. Även andra än medlemmar tillåts använda anläggningarna mot en dagsavgift, vilket ger klubben betydande intäkter. Under det aktuella året gjorde klubben ett positivt resultat, som fonderades för att användas som reserv för andra kostnader än årligen återkommande kostnader. Klubben ansåg att de tjänster som tillhandahölls andra än medlemmarna skulle undantas från mervärdesskatteplikt.

<sup>7</sup> I andra språkversioner används samma uttryckssätt som i artikel 13a.1 l, dvs. "organisation utan vinstintresse".

<sup>8</sup> Se SFS 1994:1501 s. 5793.

Frågan som ställdes till EG-domstolen var om det vid kvalificeringen som organisation utan vinstintresse endast skall beaktas sådana tjänster som avses i artikel 13 A.1 m eller om även andra tjänster som organisationen tillhandahåller skall beaktas. EG-domstolen konstaterade att det vid en sådan kvalificering är själva organisationen som skall beaktas och inte de tjänster som den tillhandahåller enligt artikel 13 A.1 m. För att avgöra huruvida en organisation uppfyller villkoren i detta undantag från skatteplikten är det således organisationens totala verksamhet som skall beaktas, inklusive den verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som avses i bestämmelsen.

Nästa fråga som ställdes var om artikel 13 A.1 m i jämförelse med artikel 13 A.2 a första strecksatsen, skall tolkas så att en organisation kan kvalificeras som en organisation utan vinstsyfte även om den systematiskt strävar efter att generera ett överskott som den sedan avsätter för utförandet av de tjänster som den tillhandahåller. Domstolen fann att det är det ändamål som organisationen syftar till att främja som är avgörande för om den kan anses som en organisation utan vinstintresse. Till skillnad från ett kommersiellt företag skall organisationen inte ha till ändamål att generera vinst till medlemmarna. Det ankommer på varje medlemsland att, utifrån organisationens stadgeenliga ändamål och sakomständigheterna i det enskilda fallet, avgöra om en organisation uppfyller kraven för att kvalificeras som en organisation utan vinstsyfte. När organisationen kvalificerats som en sådan organisation innebär inte den omständigheten att organisationen vid ett senare tillfälle uppnår vinst, även om den systematiskt strävar efter att eller uppnår vinst, att den skall kvalificeras på annat sätt, så länge som vinsten inte delas ut till medlemmarna. Enligt domstolen måste organisationer enligt artikel 13 A.1 m få visa ett positivt resultat så att de kan avsätta reserver för framtida underhåll och förbättringar av anläggningarna. När det gäller förhållandet mellan artikel 13 A.1 m och artikel 13 A.2 a första strecksatsen konstaterade domstolen att villkoret i den senare bestämmelsen huvudsakligen sammanfaller med rekvisitet organisation utan vinstintresse i artikel 13 A.1 (se nedan angående innebörden av artikel 13 A.2).

Slutligen behandlade domstolen frågan om årsavgifter som betalas av medlemmarna i en idrottsförening kan utgöra vederlag för tillhandahållna tjänster, även om de medlemmar som aldrig eller endast vid enstaka tillfällen använder föreningens anläggning ändå

är skyldiga att erlägga årsavgifter. Därvid konstaterade domstolen att en tjänst endast kan beskattas om det finns ett direkt samband mellan tjänsten och vederlaget. Det skall således föreligga ett rättsförhållande mellan säljaren och köparen som innebär ett ömsesidigt utbytande av prestationer. Även om det i det aktuella målet var fråga om fasta årsavgifter som inte kunde ändras beroende på användning av golfbanan, kunde detta inte påverka den omständigheten att det är fråga om ömsesidiga prestationer som utväxlas mellan å ena sidan medlemmarna i en idrottsförening och å andra sidan idrottsföreningen. Enligt domstolen utgörs den tjänst som föreningen tillhandahåller av att medlemmarna på permanent basis får tillgång till idrottsanläggningar och därmed sammanhängande faciliteter, inte att de på egen begäran får ta enstaka tjänster i anspråk. Ett direkt samband föreligger således mellan de årsavgifter som betalas av medlemmarna i en idrottsförening som den i målet vid den nationella domstolen, och de tjänster som föreningen tillhandahåller. Med ett annat synsätt skulle det, enligt domstolen, bli möjligt för nästan alla som tillhandahåller tjänster att undgå mervärdesskatt genom att tillämpa paketpriser (som betecknas som medlemsavgifter) och därmed undgå de beskattningsprinciper som utgör grunden för det gemensamma mervärdesskattesystemet enligt direktivet.

Det skall anmärkas att EG-domstolen i nämnda mål inte tog ställning till om medlemsavgifterna eller de dagsavgifter som betalades av icke-medlemmar kunde undantas från skatteplikt med stöd av bestämmelsen i artikel 13 A 1 m.

## Kultur

### Artikel 13 A.1 n

Vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

Vad som avses med kulturella tjänster anges inte i artikel 13 A.1 n. Viss vägledning kan man dock få från dels förslaget till det sjätte mervärdesskattedirektivet, dels förslaget till ett nittonde mervärdesskattedirektiv. I förslaget till det sjätte mervärdesskattedirektivet angavs både vilka tjänster som skulle omfattas av undantaget och vilka slags subjekt som dessa tjänster skulle till-



handahållas av. Undantaget preciserades till att omfatta tillhandahållande av tjänster av teatrar, filmklubbar, konsertlokaler, museer, bibliotek, offentliga parker, djurparker eller botaniska trädgårdar. Vidare omfattades utställningar i utbildningssyfte och verksamhet inom ramen för kulturella aktiviteter i det allmännas intresse med ett kulturellt eller utbildningsmässigt syfte. För att undantaget skulle vara tillämpligt krävdes att tillhandahållandet skedde av offentliga organ, icke vinstdrivande organisationer eller privata välgörenhetsorganisationer. Anledningen till att bestämmelsen fick en annan lydelse torde vara att medlemsländerna inte kunde enas om uppräknningen av de kulturella tjänster som skulle omfattas av undantaget.

I förslaget till ett nittonde mervärdesskattedirektiv<sup>9</sup> angavs att artikel 13 A.1 n i sjätte mervärdesskattedirektivet skulle ändras på så sätt att däri uttryckligen skulle anges vilka tjänster som skulle omfattas av undantaget.

De tjänster som undantaget föreslogs omfatta var

- tjänster tillhandahållna av offentliga bibliotek och arkiv,
- inträde till museer, gallerier, monument, historiska platser, botaniska trädgårdar och djurparker,
- framställningar i form av teatrar och musikaler, samt koreografiska och cinematografiska framföranden,
- anordnande av utställningar och föredrag.

Förslaget har senare dragits tillbaka. Moment n har därför samma lydelse som när sjätte mervärdesskattedirektivet infördes. Bestämmelsens allmänna formulering medför att det ankommer på varje land att ange vad som avses med "vissa kulturella tjänster" respektive "kulturella organ".

Medlemsländerna får tillämpa reducerad skattesats för vissa tillhandahållanden inom kulturområdet, nämligen tillträde till föreställningar ("shows"), teatrar, cirkusar, marknader, nöjesparker, konserter, museer, djurparker, biografer, utställningar och liknande kulturella evenemang och anordningar (bilaga H punkt 7). Det samma gäller mottagning av radio- och TV-sändningar.

---

<sup>9</sup> COM (87) 315 final.

## Insamlingar

### Artikel 13 A.1 o

Tillhandahållande av tjänster och varor av organisationer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt enligt b, g, h, i, l, m och n ovan, i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv, om undantaget inte kan befaras välla snedvridning av konkurrensen. Medlemsstaterna får införa nödvändiga restriktioner, i synnerhet vad beträffar antalet evenemang eller de intäktsbelopp som kan undantas.

Någon definition eller beskrivning av begreppet penninginsamlingsevenemang ("fund-raising event") finns inte. Bedömningen av vad som avses med detta har överlämnats till medlemsländerna. I samband med utredningens besök vid EG-kommissionen framfördes uppfattningen att undantaget endast gäller arrangemang av tillfällig karaktär. Försäljning av mera permanent slag, t.ex. i butik eller servering, skulle således inte kunna omfattas av undantaget eftersom sådan försäljning typiskt sett drivs i konkurrens med andra.

Exempel på insamlingar som omfattas av detta undantag är en förenings försäljning av mottagna gåvor vid en basar eller liknande. De varor som säljs kan vara av vilket slag som helst och behöver inte ha något särskilt samband med de aktiviteter organisationen vanligen bedriver. Om försäljningen sker till medlemmar eller till andra saknar betydelse.

## Lotterier

### Artikel 13 B f

Vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat.

Skälet till undantaget från skatteplikt för lotterier etc. är att det skulle vara praktiskt svårt att mervärdesbeskatta denna typ av aktiviteter.

#### 4.2.3 Ytterligare villkor för undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.2

##### **Artikel 13 A.2 a**

För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemsstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

- de får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.
- de skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.
- deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.
- undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrensnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

##### **Artikel 13 A.2 b**

Tillhandahållandet av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

- det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,
- det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Artikel 13 A.2 är uppdelad i två moment, a och b. Moment a är en fakultativ bestämmelse. Detta innebär att medlemsstaterna fritt kan välja att införa en eller flera av de regler som momentet innehåller eller att helt avstå från detta. Moment b är obligatoriskt och gäller även i de fall mom. a inte tillämpas.

Moment a innehåller alltså vissa villkor som medlemsländerna kan ställa upp för att de angivna undantagen skall vara tillämpliga såvitt gäller andra än offentligrättsliga subjekt. Om något eller några av villkoren införs i ett medlemsland anges att detta skall ske i varje enskilt fall (engelska: "in each individual case", franska:

”cas par cas”, tyska: ”von Fall zur Fall”, danska: ”i hvert enkelt tilfælde”). Vad som avses härmed kan förefalla oklart. Enligt utredningens bedömning syftar uttrycket på varje enskilt fall där en tillämpning för privaträttsliga subjekt kan bli aktuell. Reglering av detta kan dock ske på olika sätt. Ett sätt är att villkoren uppställs i de aktuella bestämmelserna och att åtgärder får vidtas i efterhand om något villkor inte uppfyllts. Ett annat sätt är att införa ett ansökningsförfarande så att prövningen om ett eller flera villkor uppfylls sker i förväg. Av de svar som inkommit i anledning av skrivelsen till övriga medlemsländer framgår att ansökningsförfaranden tillämpas i vissa länder.

Moment 2 b innehåller ytterligare restriktioner när det gäller de aktuella undantagen i artikel 13 A.1. Momentet är obligatoriskt och gäller alla subjekt som omfattas av artikel 13 A.1, dvs. inte endast privaträttsliga utan även offentligrättsliga subjekt.

Vissa frågor kring tillämpningen av artikel 13 A.2 har prövats av EG-domstolen i mål C-124/96, Kommissionen mot Spanien. Målet gällde genomförandet i spansk lagstiftning av artikel 13 A.1 m för vissa tjänster inom idrottsområdet. Av domen framgår att Spanien hade infört både en utvidgning och en begränsning av räckvidden av undantaget. Undantaget hade således utsträckts till att gälla även för privaträttsliga idrottsorganisationer eller idrottsanläggningar av social karaktär. Inskränkningen bestod i att denna utvidgning endast gällde om inträdesavgifterna eller de periodiska medlemsavgifterna inte översteg vissa belopp.

EG-domstolen konstaterade att moment m avser tjänster som tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte. Vidare konstaterades att den spanska lagstiftningen innebär att undantag endast beviljas idrottsorganisation eller idrottsanläggning av social karaktär som tar ut avgifter som är lägre än eller lika stora som vissa belopp.

Domstolen ansåg att tillämpningen av ett kriterium som gäller inträdesavgifternas eller de periodiska medlemsavgifternas belopp kan leda till resultat som strider mot artikel 13 A.1 m. En sådan tillämpning kunde få till följd dels att en organisation utan vinstsyfte inte omfattas av det undantag som föreskrivs i bestämmelsen, dels att en organisation med vinstsyfte kan omfattas av undantaget. Enligt domstolen framgår det dessutom inte av artikel 13 A.2 att en medlemsstat, då den beviljar undantag för viss tjänst inom idrottsområdet, vilken tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte, kan ställa andra villkor än de som föreskrivs i artikel 13 A.2. Av detta

följde att de begränsningar som Spanien infört stred mot artikel 13 A.1 m.

I en senare dom har EG-domstolen bedömt innebörden av villkoret i andra strecksatsen i mom. 2 b (se domen i mål C-267/00, Zoological Society of London). Målet gällde tillämpningen av nämnda villkor avseende undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 n (kultur). Zoological Society bestod av ett ledningsorgan vars medlemmar inte tog emot någon ersättning. Rådet utsåg andra ledande organ med ansvar för vissa delar av verksamheten. Inte heller dessa andra organs medlemmar uppbar någon ersättning. Vidare hade Zoological Society 350–400 avlönade deltids- och heltidsanställda, däribland en generaldirektör, en ekonomidirektör och en personaldirektör. Dessa var inte medlemmar i något av ledningsorganen, men deltog ofta i dessas möten. Frågan som ställdes av den nationella domstolen var dels enligt vilka kriterier det skall fastställas vem som leder och förvaltar ett organ i enlighet med den aktuella bestämmelsen, dels enligt vilka kriterier det skall fastställas huruvida ett organ leds och förvaltas på i huvudsak frivillig basis. Domstolen konstaterade att det vid tolkningen av villkoret i andra strecksatsen framgår av det rättsliga sammanhanget att gemenskapslagstiftaren vill skilja mellan å ena sidan vinstdrivande företag och å andra sidan sådana organ som inte har till ändamål att generera vinst till medlemmarna. Syftet med villkoret är att det endast är icke-vinstdrivande organ som skall undantas från skatteplikt. Därför ställs som krav att organen skall ledas och förvaltas av personer som inte har något eget ekonomiskt intresse av verksamhetens resultat i form av lön, vinstutdelning eller något annat ekonomiskt intresse, inte heller indirekt sådant. Detta gäller enligt domstolen således endast dem som är direkt inblandade i organets ledning och förvaltning, men inte all personal som på något sätt arbetar inom organets förvaltning. Det finns nämligen inte, såsom gjordes gällande av Zoological Society, någon bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet som förbjuder de organ som avses i artikel 13 A att anställa avlönad personal. Vid fastställandet av vem som leder och förvaltar organet skall främst beaktas organets stadgar. Därefter gäller det att undersöka vem som i praktiken leder och förvaltar organet. Dessa personer kännetecknas av att de fattar de slutliga besluten om organets inriktning, särskilt på det ekonomiska området, och vidtar övergripande kontrollåtgärder. Kännetecknande är att det rör sig om beslut om organets inriktning snarare än rent verkställande beslut. De som har rent verkställande arbetsuppgifter berörs inte av kravet på att

organet skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis. Det ankommer därefter på behöriga nationella myndigheter att utifrån dessa tolkningsdata avgöra vilka personer som omfattas av villkoret i andra strecksatsen i artikel 13 A.2 a.

När det gäller den andra frågan fann domstolen att begreppet på huvudsakligen frivillig basis avser personerna i organets ledande enheter och övriga personer som i praktiken leder organen utan att ha tilldelats sådan befogenhet enligt stadgarna för ett sådant organ som avses i bestämmelsen. Begreppet avser dessutom den eventuella ersättning – såväl fast sådan som ersättning som betalas i undantagsfall – som dessa personer tar emot från det berörda organet. Det ankommer på behörig nationell myndighet att för varje berört organ göra en helhetsbedömning av huruvida dels den omständigheten att någon med ekonomiskt intresse i organet eventuellt deltar i dess ledning, dels den omständigheten att dessa personer eventuellt tar emot ersättning, innebär att organet skall anses ledas eller förvaltas på huvudsakligen frivillig basis.

#### **4.3 ML:s regler avseende ideell verksamhet**

##### **4.3.1 Inledning**

Enligt ML skall mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap 1 § första stycket 1 ML). Vidare skall mervärdesskatt betalas vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet (1 kap 1 § första stycket 2 ML) samt vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig (1 kap. 1 § första stycket 3 ML).

Vid omsättning av varor och tjänster krävs att den ersättning som betalas utgör betalning för den tillhandahållna varan eller tjänsten för att skattskyldighet till mervärdesskatt skall uppkomma. Om en utbetald ersättning inte motsvaras av en tillhandahållen prestation är det inte fråga om någon omsättning i mervärdesskatterättslig mening och det blir därför inte aktuellt att beskatta transaktionen. Så kan exempelvis vara fallet vid utgivande av gåvor eller bidrag, förutsatt att någon motprestation från mottagaren inte kan kopplas till det utbetalade beloppet.

Vid omsättning av varor och tjänster krävs vidare att omsättningen är gjord i en yrkesmässig verksamhet. Alla slags fysiska eller juridiska personer kan bedriva en yrkesmässig verksamhet, under förutsättning att kriterierna för detta är uppfyllda. De s.k. rörelsekriterierna innebär att verksamheten kännetecknas av självständighet, varaktighet och bakomliggande vinstsyfte. Det kan antas att viss ideellt bedriven verksamhet inte alltid uppfyller vinstsyftet. Kravet på vinstsyfte har emellertid luckrats upp under senare år, särskilt i fråga om juridiska personers verksamhet.

För allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund gäller särskilda regler om yrkesmässig verksamhet. Ideellt bedriven verksamhet utgör i princip yrkesmässig verksamhet, men är genom ML:s konstruktion med en hänvisning i 4 kap. 8 § till inkomstskattelagens (IL) regler om skattskyldighet i stor omfattning undantagen från mervärdesskatt när den bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Sådana föreningar och trossamfund som inte omfattas av regeln i 4 kap. 8 § ML skall tillämpa ML:s allmänna regler vad gäller frågan om en verksamhet är yrkesmässig. Detsamma gäller stiftelser.

Åtskilliga undantag från skatteplikt i 3 kap. ML är tillämpliga på ideella aktiviteter, t.ex. undantagen avseende idrott och kultur. Detta medför att ideella föreningars aktiviteter kan omfattas av både den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML, varigenom yrkesmässighet inte anses föreligga, och något av undantagen i 3 kap. ML.

I detta avsnitt redogörs först något för den civilrättsliga regleringen vad gäller föreningar. Därefter lämnas i erforderliga delar en beskrivning av de inkomstskatterättsliga regler, som gäller för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund och som är av grundläggande betydelse vid bestämmandet av om skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger för dessa föreningar. Sedan redogörs för den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML avseende allmännyttiga ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet, varefter följer en redogörelse för de olika undantag i 3 kap. ML som kan bli aktuella att tillämpa för nämnda föreningar och registrerade trossamfund. Slutligen redogörs för i vilken utsträckning regler om förvärvsbeskattning och import är tillämpliga för nu nämnda subjekt.

#### 4.3.2 Civilrättslig reglering av ideella föreningar

Svensk rätt innehåller inte någon civilrättslig lagstiftning för ideella föreningar. Förslag till en reglering har förts fram vid ett flertal tillfällen, men har inte lett till lagstiftning. Frågor om bildande och drivande av ideella föreningar har därför i stor utsträckning vuxit fram genom praxis, bl.a. domstolsavgöranden. Vidare torde de regler som gäller för ekonomiska föreningar många gånger ha utgjort förebild vid bildande av ideella föreningar.

Ideella föreningar har funnits i Sverige under lång tid. De tidigaste kan spåras till 1300-talet. De ideella föreningarna kom att öka i omfattning från slutet av 1800-talet och kan vid den tiden sägas ha bestått av tre huvudgrenar: nykterhetsrörelsen, arbetarrörelsen och frikyrkorörelsen.

Utmärkande för de ideella föreningarna är dess frivilliga karaktär. Rätten att bilda föreningar är grundlagsskyddad och kan begränsas endast i vissa särskilt angivna fall. Även medlemskap i ideella föreningar skall bygga på frivillighet.

De ideella föreningarna brukar delas in i två huvudgrupper. Den ena gruppen utgörs av föreningar som främjar ett annat syfte än medlemmarnas ekonomiska intressen. Hit hör exempelvis idrottsföreningar, föreningar för religionsutövning och föreningar som driver politisk verksamhet. Även föreningar som har till ändamål att driva välgörenhet hör till denna grupp. Trots att dessa förenings verksamhet betecknas som ideell, är det inte något som hindrar att föreningar av detta slag även driver kommersiell verksamhet, t.ex. försäljning av varor. Den andra gruppen utgörs av föreningar som har till syfte att främja sina medlemmars ekonomiska intressen. Sådana föreningar anses som ideella endast i den mån de inte främjar syftet genom att bedriva ekonomisk verksamhet. Till denna grupp hör bl.a. fackföreningar och branschföreningar.

En förening som driver ekonomisk verksamhet i syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen är en ekonomisk förening. För en sådan förening gäller reglerna i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, som bl.a. föreskriver att föreningen skall registreras. Om så inte sker utgör föreningen en oregistrerad ekonomisk förening, och saknar till följd av den bristande registreringen rättskapacitet.



## En ideell förening kan vara en juridisk person

En ideell förening är under vissa förutsättningar en juridisk person. Detta innebär att den har rättskapacitet och därigenom kan inneha tillgångar, ådra sig skulder och agera som part inför domstolar och myndigheter. För att en ideell förening skall betraktas som juridisk person krävs att den har antagit stadgar och valt styrelse. Bildandet av föreningen kan ske formlöst genom att ett antal personer kommer överens om att bilda en förening för ett visst ändamål. Stadgarna för föreningen är av stor vikt och brukar innehålla uppgift om föreningens ändamål, hur verksamhet skall bedrivas, hur medlemmar antas och utesluts samt medlemsavgifter m.m. Eftersom lagreglering saknas brukar det anses att stadgarna inte får vara alltför knapphändiga. I många fall kan lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ge vägledning. Vidare har flera riksorganisationer upprättat normalstadgar för de föreningar som tillhör organisationen.

Att en förening får rättskapacitet innebär bl.a. att medlemmarna inte personligen är ansvariga för föreningens förpliktelser. En rättskapabel förening företräds av styrelsen, som alltså sköter föreningens angelägenheter. Det högsta beslutande organet kallas vanligen årsmöte eller stämma.

Det kan ibland vara svårt att avgöra om en viss organisationsstruktur består av en eller flera föreningar. Ett exempel är när flera föreningar bildar en överordnad organisation, ofta benämnd paraplyorganisation. Syftet med en sådan kan vara att tillvarata de ingående föreningarnas gemensamma intressen inom olika områden, tex. när det gäller att företräda föreningarna utåt och handha administrativa uppgifter. Paraplyorganisationen kan vara en självständig juridisk person om kraven för detta är uppfyllda. En förening kan också dela upp verksamheten i olika enheter, genom exempelvis bildande av underföreningar. Detta är vanligt inom idrottsrörelsen där föreningar ofta består av flera sektioner. I sådana fall kan det vara svårt att avgöra om underföreningen är en självständig förening med rättskapacitet.

En förening som har rättskapacitet måste ha ett namn för att kunna identifieras och särskiljas från andra föreningar. Det finns dock inte något register för ideella föreningar och registrering utgör inte heller något krav för att en ideell förening skall få rättskapacitet. Enligt handelsregisterlagen (1974:157) skall en ideell förening, som utövar näringsverksamhet, registreras hos PRV om

föreningen skulle ha varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929:117) om denna lag gällt efter utgången av år 1976. En sådan registrering medför bl.a. att föreningens namn blir skyddat.

En ideell förening har möjlighet att begära att få ett organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. Sådant organisationsnummer tilldelas av skattemyndigheten där föreningen har sitt säte.

### Särskilt om bokföringsskyldighet

Enligt den nya bokföringslagen (1999:1078) är ideella föreningar och registrerade trossamfund (se nedan) bokföringsskyldiga i två fall. För det första föreligger bokföringsskyldighet om föreningen eller samfundet driver näringsverksamhet. För det andra föreligger bokföringsskyldighet om storleken av föreningens eller samfundets tillgångar överstiger ett visst gränobelopp. Detta uppgår till 30 prisbasbelopp enligt lagen om allmän försäkring (f.n. 1 098 000 kr.)

Av en rapport från Bokföringsnämnden<sup>10</sup> framgår att bedömningen av ideella föreningars bokföringsskyldighet på grund av näringsverksamhet föranlett tillämpningsproblem. Frågan är viktig mot bakgrund av att bokföringsskyldigheten är straffsanktionerad. Av rapporten framgår att näringsverksamhetsbegreppet enligt den nya bokföringslagen kan bestämmas utifrån tre olika avgränsningar. Den *första* avgränsningen är att begreppet näringsverksamhet avses ha samma innebörd som i 1976 års bokföringslag. Det innebär bl.a. att tidigare uttalanden kan tjäna till vägledning med den skillnaden att om någon del av en ideell förenings verksamhet anses vara näringsverksamhet innebär detta att all verksamhet omfattas av bokföringsskyldigheten, således även den ideella delen av verksamheten). Den *andra* avgränsningen är att begreppet näringsverksamhet kopplas till motsvarande begrepp i civilrättslig lagstiftning, främst inom konsumentköprätten. Enligt förarbetena till konsumentköplagen (1990:932) skall begreppet fattas i vidsträckt betydelse och det finns inte något krav på vinstsyfte. Den *tredje* avgränsningen är hur verksamheten bedöms inkomstskattemässigt. Av rapporten framgår att en verksamhet kan anses utgöra näringsverksamhet i bokföringssammanhang även om

<sup>10</sup> Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten – en rapport om begreppet näringsverksamhet m.m.

den inte faller under det skatterättsliga begreppet, eftersom den skattemässiga avgränsningen kan anses snävare än den som görs i konsumentköprätten.

Den slutsats som dras i rapporten när det gäller de tre olika kriterierna är att de flesta verksamheter som ideella föreningar utövar och som innefattar någon form av ekonomisk verksamhet torde innefatta näringsverksamhet. Undantag från detta är om verksamheten för enstaka fall som har en begränsad omfattning. Som exempel på detta anges att en liten förenings enda ekonomiska verksamhet består i att anordna ett mindre evenemang till självkostnadspris eller med en blygsam vinst någon gång årligen. För det fall en sådan verksamhet sköts av anställd personal torde emellertid verksamheten ofta vara att anse som näringsverksamhet. I praktiken innebär detta att sannolikt ett mycket stort antal föreningar är bokföringsskyldiga.

Vid avgörandet av vilka subjekt som är bokföringsskyldiga är det enligt BFL endast föreningar som är juridiska personer som omfattas. Eftersom det saknas civilrättslig reglering om när en organisation skall anses ha rättskapacitet som ideell förening kan det ibland vara svårt att fastställa vilka delar av en förening som är självständiga juridiska personer. Exempel på detta är sektioner i större idrottsföreningar och olika nivåer inom organisationer. Det är således viktigt för föreningen att klarlägga vilken status föreningen har inte minst med tanke på att bokföringsskyldigheten är straffsanktionerad.

#### 4.3.3 Inkomstskatteregler för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund

En förutsättning för att mervärdesbeskattning skall ske är enligt ML att en omsättning görs i en yrkesmässig verksamhet. Kriterierna för detta, självständighet, varaktighet och bakomliggande vinstsyfte, gäller även ideella föreningar. I RSV:s handledning för stiftelser och ideella föreningar från år 1999, s. 127 f., räknas bingoverksamhet, lotteriförsäljning, offentliga danstillställningar, idrottstävlingar, serveringar och försäljningar upp som exempel på yrkesmässig verksamhet i ideella föreningar.

ML innehåller emellertid i 4 kap. 8 § en särreglering när det gäller verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Som yrkesmässig verksamhet räknas för

dessa inte en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt IL. Skälet till att bestämmelsen infördes var att överensstämmelse skulle uppnås mellan beskattning till inkomst- och mervärdesskatt. Till följd av bestämmelsernas konstruktion är det nödvändigt att lämna en relativt detaljerad redogörelse för IL:s regler för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Ideella föreningar är juridiska personer. De är därför i princip skattskyldiga till inkomstskatt. Ideella föreningar som uppfyller vissa villkor åtnjuter emellertid en särbehandling i skattehänseende. Denna innebär att de i viss utsträckning är befriade från skattskyldighet för sina inkomster. Dessa föreningar brukar benämnas allmännyttiga ideella föreningar. Regler om den skattemässiga särbehandlingen av sådana föreningar finns i 7 kap IL.

Reglerna om inskränkt skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar gäller från den 1 januari 2000 även registrerade trossamfund. Även dessa är juridiska personer. Vad som sägs i detta avsnitt gäller därför även registrerade trossamfund.

Reglerna om beskattningen av allmännyttiga ideella föreningar är även tillämpliga på s.k. äldre ekonomiska föreningar. Detta framgår av 4 kap. 2 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (ILP). Bestämmelsen fanns tidigare i 7 § 5 mom. åttonde stycket SIL.

Den skattemässiga behandlingen av ideella föreningars inkomster är beroende av om föreningens syfte bedöms som allmännyttigt eller ej. De föreningar som inte har ett allmännyttigt ändamål eller syfte är obegränsat skattskyldiga. Detta innebär att de är skattskyldiga för alla inkomster i Sverige och från utlandet.

De föreningar som bedriver verksamhet vars ändamål eller syfte bedöms som allmännyttigt är enligt 7 kap. 7 § IL skattskyldiga endast för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL, under förutsättning att föreningen

- har ett allmännyttigt ändamål (ändamålskravet),
- tillgodoser det allmännyttiga ändamålet i sin verksamhet (verksamhetskravet),
- i skälig omfattning använder avkastningen av tillgångarna i sin verksamhet (fullföljdskravet), och
- tillämpar en öppen medlemsantagning (öppenhetskravet).

Om förutsättningarna är uppfyllda är föreningen dessutom inte skattskyldig för kapitalinkomster och inte heller för vissa inkomster av näringsverksamhet (vissa rörelse- och fastighetsinkomster).

### Ändamålskravet

Föreningen måste ha ett allmännyttigt syfte med sin verksamhet, se 7 kap. 8 § IL. De ändamål som enligt skattelagstiftningen är att anse som allmännyttiga är dels de som anges i 7 kap. 4 § IL, dels andra sådana ändamål såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, konstnärliga eller liknande kulturella ändamål. Ändamålen får inte vara begränsade till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen.

De ändamål som anges i 7 kap. 4 § IL är bl.a. främjande av vård och uppfostran av barn, bidrag för undervisning eller utbildning, bedrivande av hjälpverksamhet och främjande av vetenskaplig forskning.

Uppräkningen av ändamålen torde inte vara fullständig utan endast en exemplifiering. I tidigare förarbeten anges att det inte är möjligt att göra en exakt definition av begreppet allmännyttig och att begreppet förändras i takt med samhällsutvecklingen<sup>11</sup>. Exempel på föreningar som inte ansetts vara allmännyttiga är hyresgästförening, Sveriges Villaägarförbund och LO-distrikt. Däremot har exempelvis Svenska Pudelklubben, Skattebetalarnas Förening, Pensionärernas Riksorganisation och en släktförening ansetts som allmännyttiga.

En allmännyttig ideell förening får inte ha till syfte att främja sina medlemmars ekonomiska intressen. Exempel på föreningar med sådant ändamål är fackförbund och olika branschföreningar. Däremot är det inget som hindrar att vissa ekonomiska förmåner tillkommer medlemmarna i en allmännyttig ideell förening, t.ex. om förmånen är ett direkt fullföljande av föreningens allmännyttiga ändamål eller endast utgör en obetydlig del av föreningens verksamhet. Som exempel på det förra slaget av förmåner har angetts att en handikappförening enligt stadgarna skall subventionera hjälpmedel åt sina medlemmar.

---

<sup>11</sup> Prop. 1976/77:135 s. 75.

Föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja det allmännyttiga ändamålet. Ändamålet för verksamheten framgår i första hand av föreningens stadgar. Eftersom dessa kan vara knapphändiga, måste ofta en allmän bedömning göras av föreningens verksamhet. Det finns ett antal avgöranden från Regeringsrätten kring frågan om en förenings ändamål är allmännyttigt.

### **Verksamhetskravet**

För att omfattas av den inskränkta skattskyldigheten skall föreningen uteslutande eller så gott som uteslutande i sin verksamhet tillgodose det allmännyttiga ändamålet. En förening som inte uppfyller detta krav skall i princip anses som oinskränkt skattskyldig.

### **Fullföljdskravet**

Fullföljdskravet innebär att föreningen måste bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar. Av förarbetena framgår att en lämplig utgångspunkt är 80 procent av avkastningen räknat över en femårsperiod. Det framgår vidare av förarbetena att till avkastning bör i första hand räknas sådana fastighets-, rörelse- och kapitalinkomster som är skattepliktiga enligt KL:s allmänna bestämmelser men som kan undantas från beskattning på grund av att föreningen anses som allmännyttig. Som avkastning räknas inte fastighets- och rörelseinkomster som beskattas och inte heller kapitalvinster som skulle ha beskattats om föreningen hade varit oinskränkt skattskyldig.

Medlemsavgifter, bidrag från stat och kommun samt gåvor utgör inte skattepliktig inkomst och omfattas därför inte av avkastningsbegreppet. Om dessa är avsedda att täcka föreningens utgifter skall de dock tas med vid bedömningen av om fullföljdsrekvisitet är uppfyllt. En förening kan således inte hävda att dess utgifter har finansierats uteslutande av avkastningen på tillgångarna och att föreningen därför skulle kunna lägga medlemsavgifter och bidrag till kapitalet<sup>12</sup>.

En ideell förening kan ha behov att göra större investeringar av olika slag. Det finns därför en möjlighet att ansöka om dispens från fullföljdskravet. Regler om detta finns i 7 kap. 11 § IL och innebär

---

<sup>12</sup> Jfr prop. 1976/77:135 s. 81.

att dispens kan medges av skattemyndigheten under högst 5 år för vissa angivna ändamål. Dessa avser dels anskaffande av fastighet eller annan anläggning för den ideella verksamheten, dels genomförande av omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen. Om föreningen inte genomför investeringen inom den föreskrivna tiden skall beskattning ske som om dispens inte hade lämnats.

Skattemyndighetens beslut angående dispens från fullföljdskravet får överklagas hos Riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

### **Öppenhetskravet**

Föreningen måste tillämpa en öppen medlemsantagning för att omfattas av de förmånliga skattereglerna. Inskränkningar i fråga om antagande av medlemmar tillåts endast om det kan anses naturligt med hänsyn till föreningens ändamål. Som exempel har angetts bl.a. musikalitet i en musikförening och fysiskt handikapp i en handikappförening.

### **Innebörden av särbehandlingen**

En förening som uppfyller kraven för att anses som allmännyttig är inskränkt skattskyldig för inkomster. Detta innebär att föreningen i princip är skattskyldig endast för vissa rörelse- och fastighetsinkomster. Skattskyldighet föreligger således enligt 7 kap. 7 § andra stycket IL inte för kapitalvinster eller kapitalförluster. Även vissa fastighets- och rörelseinkomster är befriade från skatt. Såvitt avser inkomst av fastighet gäller detta framför allt fastighet som ägs av föreningen och som används i den allmännyttiga verksamheten. I fråga om rörelse föreligger skattebefrielse för inkomster i två huvudfall, dels om inkomsterna härrör från verksamhet som anses ha en naturlig anknytning till förenings ändamål, dels om verksamheten av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. En något utförligare redogörelse skall här lämnas för vilka rörelseinkomster som omfattas av skattebefrielsen.

Alla inkomster hos en juridisk person redovisas under inkomstslaget näringsverksamhet. Någon uppdelning på olika förvärvskällor görs inte. När det gäller beskattningen av allmännyttiga

ideella föreningar och registrerade trossamfund har emellertid indelningen i olika förvärvskällor fortfarande betydelse. Detta är fallet beträffande den huvudsaklighetsbedömning som skall göras. För att markera detta användes i SIL för rörelseinkomster uttrycket "särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse". I IL används inte uttrycket rörelse utan i stället uttrycket "självständig näringsverksamhet". Detta uttryck användes före 1990 års skatte-reform i 18 § KL för att beskriva vad som var en förvärvskälla i inkomstslaget rörelse<sup>13</sup>. Uttrycket användes även i 18 § KL i fråga om näringsverksamhet i utlandet och har också tagits in i 14 kap. 12 och 13 §§ IL. När det gäller fastighetsinkomster finns i IL uttrycket "förvaltningsenhet avseende fastighet".

För att förenkla framställningen används nedan de kortare uttrycken "rörelse", "rörelseinkomster" etc.

En ideell förening kan bedriva olika slag av verksamhet som uppfyller kriterierna på näringsverksamhet (självständighet, varaktighet och vinstsyfte). Det kan exempelvis vara fråga om lotteriförsäljning, anordnande av danstillställningar, anordnande av bingospel, servering, försäljning av varor etc. I den mån rörelseinkomsterna har en naturlig anknytning till den ideella verksamheten eller av hävd har använts för att finansiera ideellt arbete blir inkomsten skattebefriad. För det krävs att inkomsten till huvudsaklig del härrör från sådan verksamhet.

#### *Inkomster med naturlig anknytning till det ideella ändamålet*

Enligt 7 kap. 7 § andra stycket 2 IL är sådana inkomster som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet skattebefriade om verksamheten är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 8 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål. I motsvarande bestämmelse i SIL gavs ett antal exempel på vad som kan utgöra verksamhet med naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet, såsom entré- och anmälningsavgifter till idrotts- och kulturevenemang samt försäljningsinkomster som kan anses utgöra en del av det ideella arbetet, t.ex. försäljning av affischer, märken och böcker i syfte att öka intresset för en förenings verksamhet.

---

<sup>13</sup> Jfr prop. 1999/2000:2 s. 85.



Exemplen utelämnades i Skattelagskommitténs förslag till ny inkomstskattelag, dock utan att någon motivering gavs. Detta föranledde kritik från två remissinstanser, vilka menade att det var risk för att den framtida rättstillämpningen skulle utvecklas till men för de ideella föreningarna om exemplen togs bort. Regeringen delade inte dessa farhågor eftersom det var klart att någon ändring inte var avsedd. Det ansågs mindre lämpligt att ta in exemplen i lagtexten och regeringen följde därför Skattelagskommitténs förslag<sup>14</sup>.

Enbart den omständigheten att syftet med en verksamhet är att generera medel för genomförandet av det ideella ändamålet innebär inte att kravet på naturlig anknytning är uppfyllt. Av den anledningen har en hembygdsförening beskattats för inkomster från en serveringsrörelse som drevs med anställd personal och var riktad mot allmänheten (RÅ 1987 ref. 67). Däremot skattebefriades en tennisklubb för försäljning av varor från en kiosk (minilivsbutik). Kiosken, som var öppen under tennissäsongen, var belägen i närheten av tennisbanorna och användes även för bokning av spel-timmar. Försäljningen skedde inte enbart till medlemmar utan även till kringboende och sommargäster. Några säkra slutsatser angående fördelning av varuslag eller i vilken omfattning försäljning skett till andra än medlemmar gick inte att dra i målet. På grund av detta och med hänsyn till att försäljning endast skett under säsongen och att sedvanlig klubb-service lämnades i kiosken, ansågs inte annat visat än att verksamheten hade anknytning till klubbens ändamål (RÅ 1987 ref. 154).

Enligt SIL var kravet på naturlig anknytning till ändamålet också uppfyllt om föreningens kommersiella verksamhet har karaktär av service åt medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten. Motsvarande regler finns inte i IL. I SIL angavs som exempel på sådan service att en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. Ett annat exempel kan vara att en musikförening säljer noter till sina medlemmar.

---

<sup>14</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 85.

*Inkomster som av hävd finansierat ideellt arbete*

Rörelseinkomster och inkomster avseende särskild förvaltningsenhet som avser fastighet kan bli skattebefriade även i det fall inkomsterna härrör från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Liksom beträffande inkomster med naturlig anknytning till det ideella ändamålet innehöll 7 § 5 mom. SIL en exemplifiering på verksamhet som utgör hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Detta gäller anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Till denna kategori hör även verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d.

Även dessa exempel har utelämnats i IL. Samma bedömning av denna omständighet som när det gäller verksamhet med naturlig anknytning till det ideella ändamålet kan därför göras.

Uppräkningen i 7 § 5 mom. SIL av verksamhet som utgör hävdvunnen finansieringskälla är inte uttömmande. I förarbetena angavs som ytterligare exempel danstillställningar och loppmarknader<sup>15</sup>. Vidare har RSV ansett att försäljning av bingolotter som sker av allmännyttiga ideella föreningar genom medlemmarnas ideella arbetsinsatser utgör en hävdvunnen finansieringskälla<sup>16</sup>.

Av några rättsfall framgår att förekomsten av ideella arbetsinsatser kan ha betydelse för bedömningen av om en verksamhet kan anses utgöra en hävdvunnen finansieringskälla. I ett fall som avsåg festplatsverksamhet fann Regeringsrätten att verksamheten var en hävdvunnen finansieringskälla som var skattebefriad bl.a. med hänsyn till det ideella inslaget i verksamheten (RÅ 1983 1:88). I ett annat fall som avsåg pappersinsamling uttalade Regeringsrätten att verksamheten skulle anses som hävdvunnen finansieringskälla under förutsättning att insamlandet sköttes av frivilliga obetalda krafter inom föreningen (RÅ 1985 1:2).

Vad nu sagts innebär dock inte att förekomsten av avlönat arbete skulle utesluta skattefrihet. Om oavlönat arbete inte alls förekommer i en verksamhet är det dock osäkert om denna kan omfattas av skattefriheten. Å andra sidan finns det fall där en verksamhet inte godtagits som hävdvunnen finansieringskälla trots

<sup>15</sup> Prop. 1976/77:135 s. 85.

<sup>16</sup> RSV:s Handledning för stiftelser och ideella föreningar 1999 s. 132.

att oavlönat arbete förekommit. Som exempel härpå kan nämnas bevakningen av en campingplats (RÅ 1987 ref. 153), vakttjänstgöring i Folkets Park (RÅ 1987 not. 114) och omfattande campingverksamhet (RÅ 1988 not. 599). I fallet avseende bevakning av en campingplats togs en särskild aspekt på frågan om skattebefrielse upp, nämligen konkurrensituationen. Regeringsrätten konstaterade att föreningen hade fått det aktuella uppdraget efter anbud och i konkurrens med andra företag. Mot denna bakgrund ansågs verksamheten varken ha naturlig anknytning till föreningens ändamål eller kunna hänföras till hävdvunnen finansieringskälla.

Som exempel på en verksamhet som under senare tid bedömts utgöra hävdvunnen finansieringskälla kan nämnas en idrottsförenings medverkan vid anordnande av rockkonsert (se RÅ 1999 ref. 50).

### Huvudsaklighetsbedömning

Den förmånliga behandlingen av fastighets- och rörelseinkomster förutsätter att inkomsten till huvudsaklig del härrör från verksamhet som antingen har naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla. En förening kan ha både rörelseinkomster som uppfyller kraven för att vara skattefria och inkomster som inte uppfyller kraven och som därför i princip är skattepliktiga. Även om det numera inte förekommer något egentligt förvärvskällebegrepp, måste ett sådant som tidigare sagts tillämpas för att bedöma skattskyldigheten för rörelseinkomster i en ideell förening<sup>17</sup>. Någon uppdelning på en skattefri och en skattepliktig del skall inte göras. I stället skall en huvudsaklighetsbedömning ske. Detta innebär att rörelseinkomsterna från samma förvärvskälla antingen är helt skattefria eller helt skattepliktiga. För skattefrihet krävs enligt förarbetena att inkomsterna till åtminstone 70–80 procent härrör från den skattefria delen. Om den skattefria delen är mindre skall således alla rörelseinkomster beskattas<sup>18</sup>.

Av stor betydelse blir frågan om vilka kriterier som skall vara avgörande vid bedömningen av om olika verksamheter ingår i samma förvärvskälla eller ej. Regeringsrätten ansåg i det nyss nämnda rättsfallet att huvudsaklighetsbedömningen skulle avse

<sup>17</sup> Jfr. prop. 1989/90:110 s. 579.

<sup>18</sup> Jfr prop. 1976/77:135 sid. 85 f. och RÅ 1987 ref. 153.

verksamheter som hade ett sådant inre sammanhang att de vid tillämpningen av 18 § KL ingick i en och samma förvärvskälla. Med hänsyn bl.a. till att såväl föreningens i princip skattefria verksamhet (bingo, lotterier/fester, reklam och golfbana) som bevakningsverksamheten i allt väsentligt hade ombesörjts av medlemmarna på ideell basis, ansåg Regeringsrätten att verksamheterna ingick i en och samma förvärvskälla. Även i RÅ 1989 ref. 124 (Svenska Bandyförbundets försäljning av konstmappar) ansågs det ideella inslaget vara en omständighet som bidrog till att skapa ett inre sammanhang.

### Särskilt om registrerade trossamfund

Svenska kyrkans förhållande till staten har förändrats genom statkyrkareformen som trädde i kraft den 1 januari 2000. Reformen innebär bl.a. att kommunstatusen har upphört för Svenska kyrkans församlingar och kyrkliga samfälligheter och att Svenska kyrkan även i övrigt lämnat det allmänna. Vidare har det införts en ny associationsform, registrerat trossamfund. Den nya associationsformen regleras i lagen (1998:1593) om trossamfund.

I inkomstskattehänseende har de kyrkliga kommunerna omfattats av regler om skattebefrielse i 7 § 3 mom. SIL ("kommuner och andra menigheter").

Genom relationsförändringen har Svenska kyrkan blivit ett registrerat trossamfund och dess församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift har blivit registrerade organisatoriska delar av detta trossamfund. I förarbetena anges att en utgångspunkt är att alla trossamfund som använder sig av den nya associationsformen skall behandlas lika<sup>19</sup>. Det konstateras att andra trossamfund än Svenska kyrkan i regel är organiserade som ideella föreningar och att dessa efter år 2000 sannolikt skulle komma att övergå till den nya organisationsformen eller kvarstå i sin nuvarande form. Det har därför varit naturligt att utgå från att i princip samma beskattningsregler bör gälla för Svenska kyrkan och andra registrerade trossamfund som för ideella föreningar. De registrerade trossamfundet skulle därvid i princip komma att beskattas i samma utsträckning som ideella föreningar.

---

<sup>19</sup> Prop. 1998/99:38 s. 210.

De registrerade trossamfunden är således skattemässigt likställda med allmännyttiga ideella föreningar. I 7 kap. 14 § IL stadgas att bestämmelserna om ideella föreningar i 7–13 §§ skall tillämpas också i fråga om registrerade trossamfund.

### Särskilt om äldre ekonomiska föreningar

Det finns en särskild bestämmelse om s.k. äldre ekonomiska föreningar i 4 kap. 2 § ILP, vilken motsvarar 7 § 5 mom. åttonde stycket SIL. Bestämmelsen innebär att det förhållandet att en ekonomisk förening som med stöd av övergångsbestämmelser till lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar fått bestå som registrerad ekonomisk förening, inte hindrar att föreningen i skattehänseende behandlas som en ideell förening.

Bakgrunden till bestämmelsen är följande.

Det förekommer att föreningar har registrerats som ekonomiska föreningar trots att deras verksamhet inte är av ekonomisk utan av ideell karaktär. Enligt gällande lagstiftning skall en ekonomisk förening ha till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar på olika sätt (kooperativ verksamhet). Detsamma gällde enligt 1951 års lag om ekonomiska föreningar, vari föreskrevs att förening som var registrerad som ekonomisk förening men som inte uppfyllde de grundläggande kraven ändå kunde bestå som registrerad förening med oförändrad firma. En liknande bestämmelse intogs vid införandet av nuvarande lagstiftning. Skälet till att det inte krävdes att de aktuella föreningarna skulle ombildas var framför allt att en sådan ombildning skulle vara svår att genomföra, både för föreningarna och deras medlemmar<sup>20</sup>.

Ekonomiska föreningar är i princip oinskränkt skattskyldiga för sina inkomster. Det har dock förekommit att en förening som registrerats med stöd av äldre lagstiftning har behandlats som kvalificerat allmännyttig ideell förening i skattehänseende (se t.ex. RÅ 1972 Fi 856).

De föreningar som registrerats enligt äldre lagstiftning kan vara av olika slag. Den vanligast förekommande typen är Folkets Husföreningar och Folkets Parkföreningar. Av de förra är ca 80 pro-

---

<sup>20</sup> Prop. 1986/87:7 s. 74.

cent registrerade som ekonomiska föreningar<sup>21</sup>. Det rör sig således om föreningar som äger och driver allmänna samlingslokaler.

Vid införandet av de nya och utvidgade reglerna om skattebefrielse för allmännyttiga ideella föreningar ansågs det obilligt att av enbart formella skäl utesluta de registrerade föreningarna från skattebefrielse. Enligt förarbetena gällde detta inte bara dem som äger samlingslokal eller samlingsplats utan även andra registrerade föreningar med allmännyttigt ändamål<sup>22</sup>. Genom en särskild regel likställdes därför registrerade föreningar med allmännyttiga ideella föreningar i skattehänseende.

#### 4.3.4 Särskild regel om yrkesmässighet

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML innebär att sådan verksamhet för vilken en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte beskattas enligt IL inte räknas som yrkesmässig vid tillämpningen av ML. Skattebefrielsen för mervärdesskatt skall alltså vara lika omfattande som skattebefrielsen avseende inkomstskatt.

Omsättningar som görs i en näringsverksamhet som är skattebefriad inkomstskattmässigt medför således inte någon skyldighet att betala utgående mervärdesskatt. Detta medför i sin tur att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende de förvärv som gjorts för verksamheten inte finns. När en allmännyttig ideell förening omsätter en vara kommer en del av priset till följd härav att utgöras av mervärdesskatt som föreningen betalat vid förvärvet av varan, s.k. dold mervärdesskatt. Eftersom föreningen står utanför mervärdesskattesystemet är den i detta avseende att jämföras med en konsument eller en privatperson. Avsaknaden av avdragsrätt för ingående skatt medför att det på sätt och vis inte är korrekt att säga att en allmännyttig ideell förening som omsätter varor och tjänster är skattebefriad. Skattefriheten innebär att det inte föreligger en skyldighet att betala utgående skatt till staten. Den verksamhet som bedrivs belastas dock fortfarande med mervärdesskatt. Fullständig skattefrihet uppnås endast om befrielse föreligger från skyldigheten att redovisa utgående skatt samtidigt som avdrag för ingående skatt får göras. Vad nu sagts gäller framför allt vid omsättning av varor. Vid omsättning av tjänster av olika slag

<sup>21</sup> Prop. 1976/77:135 s. 56.

<sup>22</sup> Prop. 1976/77:135 s. 89.

är förhållandena som regel annorlunda. Vid tillhandahållande av tjänster som utförs av ideellt arbetande personal eller av anställda och där behov inte finns av utrustning eller materialinköp finns inte någon ingående mervärdesskatt, eftersom ersättningen för själva arbetsinsatsen inte beläggs med mervärdesskatt. Endast i de fall som förvärvade varor eller tjänster används för tillhandahållandet kommer en dold mervärdesskatt att ingå i priset. Som exempel kan nämnas att kostnaden för tillhandahållande av en serveringstjänst till inte ringa del utgörs av varuinköp.

En fastighet som ägs av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan användas på olika sätt. Den kan t.ex. användas direkt i den allmännyttiga verksamheten, eller i en verksamhet som har en naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet eller som utgör en hävdvunnen finansieringskälla. Den kan också helt eller delvis användas för uthyrning i kommersiellt syfte.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund är i princip skattskyldiga till inkomstskatt för fastighetsinkomster. Vissa fastighetsinkomster undantas dock från beskattning. Så är fallet om fastigheten till övervägande del används för den ideella verksamheten. Befrielsen gäller samtliga inkomster, dvs. även andra än de som härrör från den ideella verksamheten. Dessutom kan inkomster från fastighet som har naturlig anknytning till den allmännyttiga verksamheten eller som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete vara befriad från inkomstskatt. Härför krävs att inkomsterna till huvudsaklig del (70–80 procent) har den anknytningen. Fastighetsinkomster som är befriade från inkomstskatt anses inte ingå i en yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 8 § ML.

En allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan genom särskilt beslut av skattemyndigheten medges s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal, se 3 kap. 3 § respektive 9 kap. ML. En sådan uthyrning är alltid att anse som yrkesmässig.

En allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund kan även ha blivit frikallad från skattskyldighet vid inkomsttaxeringen enligt 7 kap. 21 § IL. Denna regel är generell och gäller inte endast för föreningar och trossamfund. Bestämmelserna avser specialbyggnader och jordbruksfastigheter som används på visst sätt. En fastighet som är skattebefriad enligt dessa regler omfattas

inte av 4 kap. 8 § ML. Inkomsterna därav kan således ingå i en yrkesmässig verksamhet.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund omfattas i princip av bestämmelserna i 2 kap. 8 § ML om uttagsbeskattning för arbete på egen fastighet som används i en yrkesmässig verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt. Om fastigheten inte ingår i en yrkesmässig verksamhet till följd av regeln i 4 kap. 8 § ML skall emellertid uttagsbeskattning inte ske.

### **Praxis vad gäller yrkesmässighet**

Frågan om ideella föreningars verksamhet har varit att anse som yrkesmässig har bedömts i ett antal förhandsbesked och domar. Några av dessa avser tiden före införandet av den särskilda regeln i mervärdesskattelagstiftningen avseende allmännyttiga ideella föreningars och registrerade trossamfunds skyldighet att betala mervärdesskatt. I dessa fall har det varit fråga om en tillämpning av dels allmänna regler om skattskyldighet till mervärdesskatt, dels vissa undantag från mervärdesskatteplikt. De flesta fallen gäller olika former för finansiering av den ideella verksamheten.

RÅ 1981 Aa 156 avsåg en ideell förening vars verksamhet bestod i att förmedla gåvor, huvudsakligen i form av begagnade kläder, till mottagare i olika u-länder. Gåvorna omvandlades till pengar genom att föreningen anordnade loppmarknader. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden ansåg att försäljningen skedde under rörelse-liknande former och att den därför var att betrakta som yrkesmässig. Skattskyldighet till mervärdesskatt förelåg således.

Ett annat fall gällde en idrottsförening som bedrev verksamhet genom att vid en marknad som hölls två gånger om året fördela marknadsplatser inom marknadsområdet samt i viss utsträckning tillhandahålla marknadsstånd (RÅ 1986 not. 152). Föreningen svarade även för renhållning och liknande uppgifter. RN fann att den verksamhet föreningen bedrev i sig utgjorde yrkesmässig verksamhet som – om skattepliktiga varor och tjänster omsattes – medförde skattskyldighet till mervärdesskatt. De tjänster som föreningen tillhandahöll (tillhandahållande av mark) utgjorde uthyrning vilket inte var skattepliktiga tjänster. Den omständligheten att marknadsstånd i vissa fall ingick medförde inte att skattskyldighet förelåg för den delen.



Frågan om verksamhet bedriven av fackliga organisationer är att anse som yrkesmässig har varit föremål för prövning. Eftersom ändamålet med fackföreningar är främjande av medlemmarnas ekonomiska intressen anses dessa inte som allmännyttiga (jfr RÅ 1986 not. 129–132). Fackföreningar omfattas därför inte av de särskilda lätttnadsreglerna för inkomstskatt, utan verksamhet som bedrivs av sådana bedöms efter de allmänna reglerna i ML.

RÅ 1988 not. 524 gällde verksamhet vid kursgårdar som ägdes av LO. Verksamheten – som bl.a. omfattade tillhandahållande av kost och logi, konferenslokaler och kursmaterial samt försäljning av vissa varor från kiosk och automater – ansågs yrkesmässig och beskattades till den del den inte avsåg skattefri undervisningsverksamhet.

Ett annat fall avsåg verksamhet i form av mätning för ackordskontroll bedriven av en avdelning inom Svenska Elektrikerförbundet (RÅ 1997 ref. 16). Enligt förbundet var verksamheten ideell och bestod i att biträda medlemmarna vid förhandlingar och uppgörelser rörande arbets- och lönevillkor. Kostnaderna för ackordskontrollen täcktes av en särskild avgift (0,5 procent av medlemmarnas beskattningsbara inkomst). Denna var tidigare avdragsgill för medlemmarna. Regeringsrätten, som prövade frågan enligt den nya mervärdesskattelagen, fann i likhet med underinstanserna att den av förbundet bedrivna verksamheten i form av ackordskontroll var att betrakta som näringsverksamhet i form av rörelse. Att verksamheten inte gav full kostnadstäckning saknade betydelse vid den bedömningen. De i målet aktuella tjänsterna ansågs vidare tillhandahållna mot ersättning och var därför omsatta i den mening som avses i ML. Något undantag från skatteplikt för sådana tjänster finns inte. Tjänsterna ansågs därför omsatta i en yrkesmässig verksamhet och skattepliktiga till mervärdesskatt. Det konstaterades också att undantagsregeln i 4 kap. 8 § ML inte var tillämplig på fackföreningar. Förbundets yrkande att inte vara skattskyldig till mervärdesskatt avslogs därför.

Införandet av de särskilda reglerna i mervärdesskattelagstiftningen för allmännyttiga ideella föreningar kunde få till följd att verksamhet som tidigare medfört skattskyldighet blev skattefri och att rätten till avdrag för ingående skatt bortföll. Ett exempel på en sådan situation är RÅ 1989 not. 238. Svenska Handbollsförbundet hade slutit sponsravtal med ett större företag i stålbranschen. Avtalet medförde att skattskyldighet förelåg för ett flertal moment i verksamheten, t.ex. för dräktreklam, högtalarreklam och skylt-

reklam. Eftersom de nya reglerna som gällde från och med den 1 juli 1987 skulle innebära att förbundet gick miste om rätten till avdrag för ingående skatt, övervägde man att bilda ett handelsbolag som skulle driva sponsorverksamheten. Förbundet ställde bl.a. frågor om huruvida handelsbolagets verksamhet skulle medföra skattskyldighet till mervärdesskatt och, om så var fallet, om rätt till avdrag för ingående skatt skulle föreligga för vissa inköp såsom trycksaker, tävlingsdräkter tröjor etc., allt för att exponera sponsorns namn. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att handelsbolaget under vissa angivna förutsättningar skulle bli skattskyldigt för den från förbundet övertagna sponsorverksamheten. Vidare förelåg avdragsrätt för ingående skatt som belöpte på inköp av trycksaker. Såvitt gällde klädesplaggen förelåg avdragsrätt endast för den del av skatten som hänförde sig till reklammedlandet på plaggen. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

Skatterättsnämnden har under senare år i ett antal förhandsbesked behandlat frågan om verksamhet bedriven av ideella föreningar utgjort yrkesmässig verksamhet. En kort redovisning av dessa ärenden ges här.

En ideell förening bedrev insamlingsverksamhet av bl.a. kläder och leksaker. Föreningen avsåg att utöka verksamheten till alla slags föremål, som efter eventuell uppsnyggning eller reparation skulle säljas vidare genom s.k. second hand-försäljning. Föreningen hade bl.a. till ändamål att bedriva social verksamhet bland behövande människor och avsikten var att försöka engagera dessa i den planerade verksamheten. Allt arbete bedrevs ideellt förutom själva försäljningsverksamheten, som skedde med anställd personal i förhyrd lokal. Eventuellt överskott från försäljningsverksamheten skulle användas i föreningens humanitära verksamhet. Föreningen ansågs frikallad från skattskyldighet för inkomst från verksamheten med tillämpning av 7 § 5 mom. SIL. Den verksamhet som bedrevs ansågs därför inte yrkesmässig i mervärdesskattehänseende (förhandsbesked 1988-05-04).

Ett annat ärende gällde en ideell förening (församling) som vid sidan av sin huvudverksamhet bedrev ett betydande ungdomsarbete omfattande ca 400 ungdomar. Församlingen ägde ett sommarhem där kyrklig verksamhet bedrevs sommartid. Under denna tid bedrevs även serveringsverksamhet av ungdomarna, som fick viss ersättning för detta. Omsättningen uppgick till ca 100 000 kr. Skatterättsnämnden fann att serveringen hade karaktär av service åt de egna medlemmarna men också utgjorde en del av församlingens

utåtriktade verksamhet. Trots att verksamheten utgjorde en inkomstkälla för församlingen ansågs den ha en sådan naturlig anknytning till det ideella ändamålet att omsättning i verksamheten inte skulle anses vara yrkesmässig (förhandsbesked 1989-01-13).

En ideell förening som skulle bildas för att sköta gemensamma administrativa uppgifter för tre allmännyttiga stiftelsers räkning ansågs inte uppfylla villkoren enligt 7 § 5 mom. SIL och den tilltänkta verksamheten ansågs därför yrkesmässig (förhandsbesked 1989-06-09).

En allmännyttig ideell förening ägde samtliga aktier i ett bolag. Bolaget sålde diverse materiel och litteratur till föreningens medlemmar och i ringa omfattning (någon procent) till utomstående. Avsikten var att avveckla aktiebolaget och låta föreningen ta över den av bolaget bedrivna verksamheten. Skatterättsnämnden fann att den verksamhet som föreningen avsåg att ta över inte skulle anses som yrkesmässig hos föreningen (förhandsbesked 1989-06-14).

En idrottsförening hade förvärvat en café- och kioskrörelse, belägen i ett servicehus för pensionärer. I servicehuset fanns även vissa lokaler för föreningens verksamhet. Caféet var öppet dagligen och hade en person anställd. Vissa tider arbetade föreningens medlemmar ideellt i verksamheten. Caféet beräknades få en omsättning på ca 350 000 kr per år. Verksamheten ansågs inte ha naturlig anknytning till föreningens verksamhet och var därför yrkesmässigt bedriven (1989-06-16).

En ideell förening bedrev idrottsverksamhet avseende vissa transportmedel. I verksamheten ingick bl.a. en verkstad med försäljning av reservdelar avseende transportmedlen. Denna del av verksamheten riktade sig så gott som uteslutande till föreningens medlemmar. Föreningen övervägde att själv eller genom dotterbolag starta viss reparationsverksamhet av mindre omfattning riktad mot utomstående. Den del av verksamheten som riktade sig mot medlemmarna ansågs utgöra service till dessa och därmed ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Det förhållandet att viss reparationsverksamhet av mindre omfattning skulle komma att rikta sig till utomstående ansågs med tillämpning av en huvudsaklighetsbedömning (jfr RÅ 1987 ref. 153) inte medföra en annan bedömning av föreningens verksamhet. Verksamheten ansågs därför i sin helhet inte som yrkesmässig (förhandsbesked 1997-11-27).

Ett annat ärende avsåg en ideell förening som hade ett humanitärt ändamål och som bedrev viss begränsad legotillverkning som

ett led i ett projekt riktat till flyktingar och invandrare som varit utsatta för olika slags övergrepp i sina hemländer. Legotillverkningen hade till syfte att ge deltagarna arbetsträning under verklighetsnära förhållanden och fungerade också som terapi åt personer som var psykosocialt drabbade. Eventuellt överskott från verksamheten skulle användas inom projektet för att förbättra arbetsmiljön etc. De företag för vilka legoarbetena utfördes tillhandahöll såväl arbetsmaterial som verktyg. Skatterättsnämnden ansåg att legotillverkningen med angiven form och omfattning fick anses utgöra en del av föreningens humanitära verksamhet och därför ha anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Föreningen var därför frikallad från skattskyldighet för inkomst av verksamheten enligt 7 § 5 mom. SIL och verksamheten var därför inte att betrakta som yrkesmässig i mervärdesskattehanseende (förhandsbesked 1998-11-18).

Slutligen skall nämnas ett fall som avsåg en förening med ett antal till sig knutna stiftelser (stipendiefonder). Föreningen hade till ändamål att arbeta för utvecklingen av förbindelserna mellan Sverige och vissa andra länder genom att främja utbytet av vetenskapliga, kulturella och praktiska erfarenheter mellan länderna, särskilt genom att dela ut stipendier och att anvisa stipendiater för aktuella länders räkning. Anslaget från respektive stiftelse till föreningen för dess förvaltning av stiftelserna avsåg kostnadstäckning. Skatterättsnämnden ansåg att föreningens verksamhet avseende förvaltningen av stiftelserna och anvisandet av stipendiekandidater hade sådant samband med föreningens allmännyttiga arbete att nämnda verksamhet hade naturlig anknytning till detta arbete. Föreningen ansågs därför frikallad för inkomst av verksamheten och verksamheten skulle därmed inte anses som yrkesmässig (förhandsbesked 1999-02-26). Förhandsbeskedet är överklagat men har ännu inte avgjorts av Regeringsrätten.

#### 4.3.5 Förvärvsbeskattning och import

##### **Varor**

Vid förvärv av varor från andra EG-länder kan beskattning av förvärvaren komma i fråga (s.k. gemenskapsinternt förvärv). Vid transaktioner mellan företag (näringsidkare) som innebär att en vara sänds från ett EG-land till ett annat, skall normalt förvärvaren

betala skatt i sitt land medan säljarens omsättning är undantagen från beskattning. Förvärvaren har avdragsrätt för denna skatt. Om en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund förvärvar varor från skattskyldiga säljare i andra EG-länder inom ramen för en verksamhet som medför skattskyldighet gäller samma regler som för andra näringsidkare.

För det fall förvärvet görs av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund som inte driver verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt skall säljaren regelmässigt debitera mervärdesskatt på försäljningen enligt reglerna i det andra EG-landet. Någon avdragsrätt föreligger inte för denna mervärdesskatt i Sverige. I vissa fall skall emellertid förvärvsbeskattning ske trots att förvärvaren inte driver verksamhet som medför skattskyldighet. Detta gäller för det första förvärv av sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a § ML och transportmedlet skall användas stadigvarande här i landet (2 a kap. 3 § första stycket 1 ML). För det andra gäller det förvärv av en sådan punktskattepliktig vara som avses i 1 kap. 13 b § ML och köparen är en juridisk person (2 a kap. 3 § första stycket 2 ML). För det tredje skall beskattning ske vid förvärv av andra slags varor än de nämnda om förvärvaren är en juridisk person och det sammanlagda värdet av dennes förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor och nya transportmedel under det löpande eller föregående kalenderåret överstiger 90 000 kr (2 a kap. 3 § första stycket 3 och andra stycket ML). Om gränsen inte överskridits skall säljaren debitera skatt enligt sitt lands regler. Köparen kan dock begära att förvärvet skall beskattas även om beloppsgränsen inte överskrids (2 a kap. 4 § ML).

Förvärvsbeskattning av varor kan även aktualiseras i andra fall än vid gemenskapsinterna förvärv. Förvärvaren kan således i vissa fall bli skattskyldig för omsättningar som görs inom landet av en utländsk företagare<sup>23</sup>. Härför krävs enligt 1 kap. 2 § 4 b ML att förvärvaren är en näringsidkare som är registrerad till mervärdesskatt. Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Den utländske företagaren har dock rätt att begära att bli skyldig att betala skatt för sådana omsättningar (1 kap. 2 d § ML).

---

<sup>23</sup> Prop. 2001/02:28 s. 31 ff.

Med import förstås enligt 2 kap. 1 a § ML att en vara förs in till Sverige från en plats utanför EG. Import av vara som är skattepliktig medför skattskyldighet (1 kap. 1 § första stycket 3 ML). Någon särskild status hos importören krävs inte. Även allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan således bli skattskyldiga för import av varor.

## Tjänster

Förvärvsbeskattning kan bli aktuell också i fråga om tjänster. Detta gäller vid förvärv av vissa tjänster om den som omsätter tjänster är en utländsk företagare. De tjänster som kan komma ifråga för förvärvsbeskattning är i första hand sådana tjänster som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML, nämligen vissa transporttjänster och andra tjänster som utgör led i en varutransport (5 kap. 5 a och 6 a § ML), tjänster som avser värdering av och arbete på lös egendom (5 kap. 6 b § ML), vissa förmedlingstjänster (5 kap. 7 a § ML) och de tjänster som anges 5 kap. 7 § ML.

Utöver de särskilt angivna tjänsterna kan förvärvsbeskattning ske även av övriga tjänster med några enstaka undantag<sup>24</sup>. Omfattningen av den s.k. omvända skattskyldigheten har således utvidgats. Det krävs dock i dessa fall att den som förvärvar tjänsten är registrerad till mervärdesskatt. Den utvidgade förvärvsbeskattningen är med hänsyn härtill av begränsad betydelse för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Bestämmelsen i 5 kap. 7 § ML innehåller följande tjänster

- tjänster avseende olika rättigheter,
- reklam- och annonseringstjänster,
- konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
- tjänster avseende automatisk databehandling samt utarbetande av system och program,
- tillhandahållande av information,
- bank- och försäkringstjänster samt uthyrning av förvaringsutrymmen,

<sup>24</sup> Undantagen gäller tjänster som avses i 5 kap. 6 § första stycket 1 (kulturella aktiviteter etc.) och tjänster som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML (avser enligt propositionen personbefordran, som dock efter lagändring genom SFS 2001:1169 regleras i p. 11)

- uthyrning av arbetskraft,
- uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,
- förpliktelser från att avstå att utnyttja vissa rättigheter,
- telekommunikationstjänster, samt
- viss förmedling av de uppräknade tjänsterna.

Reglerna om förvärvsbeskattning är delvis olika beroende på om säljaren finns inom eller utanför EG. Dessutom har köparens status betydelse.

För att förvärvsbeskattning skall kunna komma i fråga vid köp från utländska företag av tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML, måste det först avgöras om tjänsten är omsatt i Sverige. Därvid ställs vissa krav på förvärvaren. Dessa är olika beroende på varifrån tjänsten tillhandahålls. Om detta sker från ett annat EG-land krävs att förvärvaren är näringsidkare med viss anknytning till Sverige i form av säte för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten har tillhandahållits dit eller, om nämnda anknytning saknas, förvärvaren är bosatt eller stadigvarande vistas här. Om tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG räcker det att förvärvaren är en juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Om tjänsten är omsatt i Sverige gäller det därefter att bestämma vem som är skyldig att betala skatten. Av 1 kap. 2 § första stycket 2 ML följer att förvärvaren är skattskyldig<sup>25</sup> om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare. Denna regel gäller oavsett om tjänsten tillhandahålls från ett EG-land eller ett land utanför EG.

Det krävs sålunda att förvärvaren är näringsidkare för att denne skall bli skattskyldig. Om så är fallet debiterar säljaren inte någon mervärdesskatt och fakturerar således utan skatt. Förvärvaren skall beräkna skatt på fakturerat belopp och skall redovisa skatten. Om förvärvet görs inom ramen för en verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt.

Om förvärvaren inte är en näringsidkare uppkommer inte skattskyldighet för förvärvaren. Om säljaren hör hemma i ett annat EG-land sker beskattning i ett sådant fall i det landet. Om säljaren hör hemma i ett land utanför EG blir säljaren skattskyldig i Sverige och skall redovisa skatten här.

---

<sup>25</sup> Utredningen föreslår i kapitel 3 att skattskyldighet i detta avseende skall betecknas med betalningsskyldighet.

När det gäller allmännyttiga ideella föreningars och registrerade trossamfunds förvärv av tjänster som nu beskrivits kan det ifrågasättas om kravet på att förvärvaren skall vara näringsidkare är uppfyllt. Härvid bortses från fall då förvärvet görs för en verksamhet som medför skattskyldighet. I sistnämnda fall gäller samma regler som för andra skattskyldiga.

Någon definition av begreppet näringsidkare finns inte i mervärdesskattelagstiftningen. Begreppet brukar dock avse den som yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art<sup>26</sup>.

Kravet på att en verksamhet skall vara yrkesmässig innebär emellertid en ytterligare begränsning. I skatterättsliga sammanhang brukar en verksamhet anses som yrkesmässig om den har vinstsyfte, är varaktig och bedrivs självständigt (rörelse). Begreppet får praktisk betydelse genom att man avgränsar inkomster från en verksamhet mot andra typer av inkomster.

När det gäller yrkesmässighetsbegreppet anknyter mervärdesskattelagstiftningen till inkomstskattelagstiftningen. En ideell förening eller registrerat trossamfund vars verksamhet är frikallad från inkomstskatt anses inte bedriva yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelhänseende. Den vars verksamhet inte är yrkesmässig enligt dessa regler kan inte heller anses som näringsidkare enligt ML.

Av det sagda följer att en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte bör kunna bli skyldigt att betala förvärvsskatt vid förvärv av tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML, såvida inte förvärvet sker för en verksamhet som medför skattskyldighet. Vid förvärv av sådana tjänster från andra EG-länder bör i stället säljaren debitera mervärdesskatt på omsättningen. Detta kan skapa problem eftersom säljaren måste ha kännedom om förvärvarens status. Ett praktiskt exempel på att sådana problem förekommer är de tvister som uppstått när det gäller idrottsföreningars köp av spelare. I dessa fall hävdar skattemyndigheten att beskattning skall ske. Denna uppfattning stöds av RSV. Sävitt känt finns inga domstolsavgöranden i frågan ännu. En utförligare beskrivning av dessa fall finns i avsnitt 4.5.7.

---

<sup>26</sup> Jfr prop. 1994/95:57 s. 161.



## Administrativa skyldigheter

Den som blir skattskyldig enbart på grund av förvärv av punkt-skattepliktiga varor eller nya transportmedel behöver inte registreras till mervärdesskatt, se 3 kap. 1 § första stycket 2 skattebetalningslagen (SBL). Den skatt som skall betalas i anledning av sådana förvärv redovisas i särskild ordning, se 10 kap. 32 § SBL.

Om skattskyldighet uppkommer på grund av förvärv av andra varor föreligger däremot registreringskyldighet. Skatten skall i ett sådant fall redovisas enligt normala regler, vilket innebär att redovisningen sker antingen i skattedeklaration eller i självdeklaration. Eftersom allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund normalt inte lämnar självdeklaration skall skatten redovisas i skattedeklaration (10 kap. 9 § 4 SBL). Skatten får dock redovisas en gång om året (10 kap. 16 § SBL).

### 4.3.6 Närmare om undantagen i 3 kap. ML

Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § ML skattepliktig om inget annat anges i det kapitlet. Detsamma gäller import av varor. Gemenskapsinterna förvärv är skattepliktiga om motsvarande omsättning skulle ha varit det. I 3 kap. ML finns dock ett antal undantag från skatteplikten. Om en omsättning inte omfattas av något av de stadgade undantagen uppkommer skattskyldighet under förutsättning att omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet. Mervärdesskatten är således generell till sin utformning på så sätt att det måste föreligga ett särskilt angivet undantag för att beskattning inte skall ske.

Vissa av undantagen i 3 kap. ML kan inte i någon mera betydande omfattning bedömas bli aktuella att tillämpa för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Detta gäller exempelvis undantagen avseende bank- och finansieringstjänster (9 §), försäkringstjänster (10 §), investeringsguld (10 a–10 c §§), fartyg och luftfartyg (21–22 §§), verksamhetsöverlåtelse (25 §) och överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. (26 a–26 c §§). Undantagen avseende import och gemenskapsintern handel kan i och för sig bli aktuella att tillämpa för nu aktuella subjekt, men de kan inte antas ha någon större praktisk betydelse. Andra undantag från skatteplikten kan däremot bedömas vara viktigare för allmännyttiga ideella föreningar

och registrerade trossamfund samt för andra organisationer som skulle kunna rymmas inom exempelvis direktivets begrepp "organisationer utan vinstintresse". Exempel på detta är undantagen avseende

- omsättningar inom fastighetsområdet (3 kap. 2 § ML)
- omsättning av tjänster som utgör social omsorg (3 kap. 4 och 7 §§ ML)
- omsättning av tjänster inom utbildningsområdet (3 kap. 8 § ML)
- vissa omsättningar inom kulturområdet (3 kap. 11 § ML)
- vissa omsättningar inom idrottsområdet (3 kap. 11 a § ML)
- omsättning av vissa tidskrifter och publikationer (3 kap. 12–18 §§ ML)
- lotterier m.m. (3 kap. 23 § 5 ML)
- gravöppning och gravskötsel (3 kap. 23 § 6 ML)
- interna tjänster (3 kap. 23 a § ML).

### **Fastighetsområdet**

Omsättning av fastigheter undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Detsamma gäller olika upplåtelser avseende fastigheter, t.ex. uthyrning. Skatt skall därför normalt inte betalas vid uthyrning av fastighet. Den som hyr ut lokaler för användning i en verksamhet som medför skattskyldighet har dock möjlighet till frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet. Särskilda regler om detta finns i 9 kap. ML, och innebär bl.a. att det krävs anmälan och registrering hos skattemyndigheten.

En allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund som hyr ut lokaler till någon som driver verksamhet som medför skattskyldighet kan således på frivillig grund registreras till mervärdesskatt för uthyrningen och därigenom bli skyldig att debitera mervärdesskatt på hyran. Detta medför att avdrag för ingående skatt medges för denna verksamhet. Kravet att hyresgästen skall bedriva verksamhet som medför skattskyldighet, innebär att uthyrning till andra allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund normalt inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet.

## Social omsorg

Undantaget från skatteplikt för tillhandahållanden som utgör social omsorg omfattar såväl offentligt som privat bedriven omsorgsverksamhet, och kan alltså bli tillämpligt på sådan verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trosamfund. Undantaget omfattar både själva omsorgen som tillhandahålls vårdtagaren och varor och tjänster av annat slag som omsätts som ett led i omsorgen.

Begreppet social omsorg omfattar enligt 3 kap. 7 § ML verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Från skatteplikt undantas exempelvis ålderdomshem eller daghem som drivs av ideella föreningar. RSV har utfärdat rekommendationer om detta undantag<sup>27</sup>.

För att privaträttsliga subjekt skall få tillhandahålla social omsorg krävs ofta tillstånd. Ett sådant tillstånd är inte i sig avgörande för om undantaget i ML är tillämpligt. Avgörande är i stället tjänstens natur och att det förekommer en individuell behovsprövning (RÅ 1995 ref. 9).

## Utbildning

Undantaget från skatteplikt på utbildningsområdet omfattar i princip det offentliga skolväsendet. Från skatteplikt undantas således omsättning av tjänster som utgör grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare. Dessutom undantas utbildning som berättigar till studiestöd enligt vissa författningar. Med det allmänna avses stat, kommun eller landsting. Med av det allmänna erkänd utbildningsanordnare avses den som med stöd av lag, författning eller tillstånd anordnar sådan utbildning där det klart framgår att den tillhandahålls som ett led i det allmännas utbildningsinsatser. Förutom statliga och kommunala skolor kan således t.ex. olika friskolors utbildningsverksamhet undantas från beskattning. Från skatteplikt undantas även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

---

<sup>27</sup> RSV S 1996:7

Undantaget för utbildning kan bli tillämpligt på allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Exempelvis kan en sådan förening erhålla tillstånd att driva sådan utbildning som utgör ett led i det allmännas utbildningsinsatser, t.ex. i form av en friskola.

### **Kulturområdet**

Undantaget från skatteplikt inom kulturområdet omfattar bl.a. utövande konstnärs framförande av litterära eller konstnärliga verk, tillhandahållanden i biblioteksverksamhet, förvaring och tillhandahållanden i arkivverksamhet, anordnande av utställningar i museiverksamhet, folkbildningsverksamhet som understöds av det allmänna och som tillhandahålls av studieförbund samt kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun (3 kap. 11 § ML). Viss kommersiellt bedriven verksamhet på kulturområdet beskattas med den lägre skattesatsen om sex procent.

Exempel på folkbildningsverksamhet är de studiecirklar som drivs av studieförbunden. Dessa aktiviteter omfattas således inte av det särskilda undantaget från skatteplikt för utbildning i 3 kap. 8 § ML. Med det allmänna avses staten, kommun eller landsting. Undantaget innefattar inte endast folkbildningsverksamhet utan även andra kulturaktiviteter som studieförbunden driver med stöd av bidrag från det allmänna. Det är endast den traditionella folkbildningsverksamheten som omfattas av undantaget. Tjänster som studieförbunden tillhandahåller företag på kommersiella grunder omfattas således inte.

### **Idrottsområdet**

Undantaget från skatteplikt på idrottsområdet omfattar tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet (3 kap. 11 a § ML). Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om tjänsterna omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten. Undantaget är tillämpligt endast om tjänsterna tillhandahålls av vissa subjekt, nämligen staten, en kommun eller en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt

4 kap. 8 § ML. Kommersiellt bedriven verksamhet beskattas med den lägre skattesatsen sex procent (se 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).

Från skatteplikt undantas vidare tjänster som avser beredande av tillfälle att utöva idrottslig verksamhet om dessa omsätts av staten, en kommun eller en allmännyttig ideell förening. Här avses bl.a. allmännyttiga ideella föreningars upplåtelse av lokaler eller andra anläggningar för utövande av idrott, såsom uthyrning av tennisbanor och golfbanor (både strötimmer och kontrakt). Undantaget omfattar sedvanlig korttidsupplåtelse av lokaler. Detta framgår motsatsvis av att sådan uthyrning inte utgör upplåtelse av fastighet (jfr 3 kap. 3 § första stycket 11 ML). Uthyrning av idrottslokal för längre tid omfattas av de särskilda reglerna om undantag för fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § ML. Uthyrning av idrottslokaler för andra ändamål än idrottsutövning omfattas inte av idrottsundantaget.

Undantaget i 3 kap. 11 a § ML omfattar även andra tjänster som har omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten, t.ex. uthyrning av redskap och tillbehör för utövandet av idrott.

### Vissa publikationer

Undantagen från skatteplikt i 3 kap. 13–14 och 16–19 §§ beträffande tidskrifter och publikationer behandlas i kapitel 5.

### Lotterier och andra spel

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 § 5 ML för lotterier och andra former av spel kan ofta bli tillämpligt för allmännyttiga ideella föreningar. Med lotterier skall enligt förarbetena förstås det samma som i lotterilagen<sup>28</sup>. Det utgår således inte mervärdesskatt på lottsedlar eller insatser i andra former av spel. Skattefriheten omfattar däremot inte förmedling av lottsedlar etc. Förmedlingsprovisionen skall således beläggas med mervärdesskatt. Ifrågavarande undantag är inte tillämpligt vid idrottsföreningars medverkan vid försäljning av bingolotter, eftersom föreningen endast förmedlar dessa lotter för arrangörens räkning. Denna förmedlingstjänst har av RSV ansetts ske inom ramen för en sådan hävdvunnen

<sup>28</sup> Prop. 1989/90:111 s. 200.

finansieringskälla som medför skattebefrielse vid inkomstbeskattningen<sup>29</sup>. Till följd av regeln i 4 kap. 8 § ML anses verksamheten därmed inte yrkesmässig.

### **Gravöppning eller gravskötsel**

Undantaget från skatteplikt avseende gravöppning eller gravskötsel i 3 kap. 23 § 6 ML blir aktuellt att tillämpa framför allt för församlingar och kyrkliga samfälligheter inom Svenska kyrkan. För att undantaget skall vara tillämpligt krävs att tjänsten tillhandahålls av huvudman för eller innehavare av allmän begravningsplats. Enligt 1 kap. 1 § begravningslagen (1990:1144) avses med huvudman församling inom Svenska kyrkan eller kommun som skall anordna och hålla allmän begravningsplats för dem som är folkbokförda inom ett visst geografiskt avgränsat förvaltningsområde. Med församling avses församling eller kyrklig samfällighet inom Svenska kyrkan. Huvudmannskapet innebär enligt 2 kap. 1 § att allmänna begravningsplatser med ett tillräckligt antal gravplatser och andra gravanläggningar av allmänt förekommande slag skall anordnas och hållas av de territoriella församlingarna inom Svenska kyrkan. Särskilda gravplatser skall tillhandahållas för dem som inte tillhör något kristet trossamfund.

### **Tjänster inom fristående grupper**

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML avseende omsättning av vissa interna tjänster infördes år 1998 i samband med att det i mervärdesskattesystemet tillskapades en möjlighet till gruppregistrering (SFS 1997:502, prop. 1997/98:148). Undantaget avser omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer om vissa förutsättningar är uppfyllda. Det krävs således att verksamheten inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, att tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten och att ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande. Undantaget avser dess-

---

<sup>29</sup> RSV:s Handledning för stiftelser och ideella föreningar 1999 s. 132.

utom endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.

Tillämpligheten av regeln i 3 kap. 23 a § ML har bedömts i en dom från Regeringsrätten avseende ett överklagat förhandsbesked (RÅ 2001 ref. 34 I). Ärendet avsåg tre fackförbund som hade ett gemensamt kansli enligt ett särskilt avtal. Avtalet innebar att kostnaderna för kansliet fördelades mellan de tre förbunden på visst sätt. Av praktiska skäl var personalen anställd av det ena förbundet (A). Något vinstsyfte med verksamheten fanns inte. Frågan var om det avtal som träffats innebar att A omsatte tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Om så var fallet ställdes frågan om omsättningen av dessa tjänster omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML. Skatterättsnämnden fann att A fick anses tillhandahålla tjänster åt de övriga förbunden och att tillhandahållandet skedde i en yrkesmässig verksamhet. När det gällde tillämpligheten av undantaget i 3 kap. 23 a § ML anförde nämnden – bl.a. mot bakgrund av EG-domstolens dom i mål 348/87, SUFA – att bestämmelsen avsåg fall då en av icke skattskyldiga fysiska eller juridiska personer bildad grupp tillhandahöll deltagarna i gruppen tjänster. I det aktuella ärendet var det A som tillhandahöll tjänster åt de två övriga förbunden. Förhållandena motsvarade därför inte dem som avsågs i bestämmelsen. Redan på denna grund var undantaget inte tillämpligt.

Även Regeringsrätten ansåg att förbundet A tillhandahöll tjänster i en verksamhet som med hänsyn till dess art, omfattning och avsedda varaktighet var att bedöma som yrkesmässig. När det gällde frågan om tillämpligheten av undantaget i 3 kap. 23 a § ML ansåg Regeringsrätten att uttrycket "fristående grupp" kunde utgöra en självständig juridisk person, t.ex. en förening, men att gruppen också kunde bestå av flera personer som utan någon fast organisatorisk överbyggnad samverkade inom ett visst område. Samarbetsavtalet mellan förbunden A, B och C ansågs medföra att dessa bildat en sådan grupp som avsågs i den aktuella bestämmelsen. När det gällde kravet på att tjänsterna skulle utföras inom gruppen anförde Regeringsrätten att detta krav endast innebar att det skulle vara fråga om interna tjänster. Undantaget ansågs därför tillämpligt bl.a. om gruppen anförtrodde åt någon av sina medlemmar att tillhandahålla de övriga medlemmarna tjänsterna. I samband härmed anförde Regeringsrätten att även om innebörden av den motsvarande bestämmelsen i direktivet har en något annorlunda utformning när det gäller vem som skall tillhandahålla

tjänsten och därigenom en mera begränsad räckvidd, kunde inte en skattskyldig förvägras undantag från skatteplikt som följer av ML:s bestämmelser. Eftersom den verksamhet förbunden drev inte medförde skattskyldighet och de tillhandahållna tjänsterna (förhandlingstjänster) var nödvändiga för verksamhetens utövande och dessutom normalt inte tillhandahölls av någon utanför gruppen samt övriga förbund svarade för sin del av kostnaderna var även övriga förutsättningar uppfyllda för tillämpning av undantaget i 3 kap. 23 a § ML. Undantaget från skatteplikten ansågs därför tillämpligt. Vissa andra tjänster av administrativ karaktär såsom bl.a. fakturering och redovisning omfattades inte av undantaget eftersom de omsätts på den öppna marknaden.

#### 4.4 Jämförelse mellan EG:s regler och reglerna i ML

##### 4.4.1 Inledning

I detta avsnitt görs en jämförelse mellan EG:s regler i det sjätte mervärdesskattedirektivet och svenska mervärdesskatteregler såvitt gäller behandlingen av ideell verksamhet. Jämförelsen kommer i enlighet med vad som angetts i utredningens direktiv att koncentreras till frågan om den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML är förenlig med relevanta bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

##### 4.4.2 EGA-utredningens överväganden

EGA-utredningen hade bl.a. till uppgift att lämna förslag till de ändringar av ML som föranleddes av Sveriges inträde i EU. En grundläggande del av utredningens arbete var att göra en jämförelse av basen för mervärdesskatten i EU och i Sverige. Utredningen fann vid denna jämförelse att undantagen i 3 kap. ML behövde ändras i olika avseenden för att en anpassning till EG-reglerna skulle uppnås.

EGA-utredningen gjorde även en jämförelse mellan EG:s och Sveriges regler beträffande ideell och jämförlig verksamhet<sup>30</sup>. Utredningen konstaterade att ideella föreningar i och för sig var beskattningsbara personer vars näringsverksamhet ingick i EG:s

---

<sup>30</sup> SOU 1994:88 s. 147 ff.



skattebas. Undantaget i 4 kap. 8 § ML kunde därför inte kvarstå utan de ideella föreningarnas verksamhet måste omfattas av det yrkesmässighetsbegrepp som generellt gällde för näringsverksamhet (4 kap. 1 § ML). Utredningen föreslog att en ny bestämmelse skulle föras in med vissa av det sjätte mervärdesskattedirektivets verksamhetsinriktade undantag från skatteplikt. De undantag som avsågs var dels omsättningar i samband med anordnande av lotterier, fester, basarer etc. för att stödja vissa ideella ändamål, dels en bestämmelse som avsåg omsättningar till medlemmar mot stadgeenlig eller på annat sätt bestämd medlemsavgift, under förutsättning att inkomsten utgjorde sådan inkomst för vilken föreningen var frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. SIL. Tillsammans med det undantag på idrottsområdet som utredningen föreslog, avsågs den nya regeln utgöra en sammanställning av momenten f, k, l och o i artikel 13 A.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>31</sup>.

Utredningen föreslog också att en beloppsgräns för skattskyldighet till mervärdesskatt skulle införas. Beloppsgränsen föreslogs gälla endast omsättning av allmännyttiga ideella föreningar.

EGA-utredningens förslag avseende ideella föreningar föranledde en del kritik från remissinstanserna. Det framfördes bl.a. att förslagen skulle innebära en försämring för de ideella föreningarna genom att det skattebefriade området begränsades. Några remissinstanser anförde att utredningens förslag var alltför oprecisa och skulle komma att orsaka tillämpningsproblem. Detta gällde bl.a. förslaget om undantag från skatteplikt i samband med evenemang företagna i skäligen omfattning.

I den proposition som behandlade utredningens förslag anförde regeringen att behovet av regelförändringar inom de berörda områdena borde bli föremål för ytterligare överväganden. Regeringen var därför inte beredd att lämna några förslag i dessa delar men avsåg att så snart som möjligt återkomma till riksdagen i frågan<sup>32</sup>. Vid utskottsbehandlingen av propositionen anfördes beträffande utbildnings-, kultur-, sport- och idrottsområdet samt beträffande ideell och jämförlig verksamhet att det är viktigt med en noggrann beredning när det gäller utformningen av de förändringar som blir nödvändiga vid en anpassning till EG:s regler, bl.a. därför att an-

---

<sup>31</sup> SOU 1994:88 s. 153.

<sup>32</sup> Prop. 1994/95:57 s. 106.

passningen kan innebära en utvidgad skatteplikt på några områden<sup>33</sup>.

#### 4.4.3 Skillnader mellan EG:s regler och de svenska reglerna avseende ideell verksamhet

En direkt jämförelse mellan EG:s regler och de svenska reglerna avseende ideell verksamhet är svår att göra. Den främsta anledningen härtill är att reglerna skiljer sig åt när det gäller den lagtekniska konstruktionen. I det sjätte mervärdesskattedirektivet finns inte någon regel som specifikt tar sikte på aktiviteter bedrivna av ideella organ. De allmänna reglerna i direktivet, inklusive undantagsbestämmelserna i artikel 13, gäller även sådana subjekt. Enligt svensk lagstiftning kan aktiviteter som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund omfattas av både den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML och ett undantag från skatteplikten i 3 kap. ML. Regleringen i ML medför således att ett visst tillhandahållande i praktiken kan omfattas av två olika bestämmelser som båda medför att beskattning inte sker. En viss dubbelreglering föreligger därför. Detta medför att det är svårt att göra en direkt jämförelse mellan EG:s regler och de svenska bestämmelserna. Utredningen har valt att i det följande inrikta jämförelsen på de olika reglernas effekt, framför allt med utgångspunkt i 4 kap. 8 § ML.

#### **Regeln i 4 kap. 8 § ML är subjektinriktad**

Regeln i 4 kap. 8 § ML kan sägas vara subjektinriktad. Den gäller ett visst angivet slag av subjekt, nämligen allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Regeln är generell så till vida att den inte är begränsad till vissa slag av varor eller tjänster. Den är inte självständig utan hänvisar till bestämmelser i inkomstskattelagstiftningen. Avgörandet av om en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund i en viss situation skall redovisa mervärdesskatt kan således inte ske endast med tillämpning av regeln i 4 kap. 8 § ML.

---

<sup>33</sup> 1994/95 SkU:7 s. 79.

Endast allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trosamfund omfattas av särregleringen. För övriga ideella organisationer, exempelvis stiftelser, gäller de allmänna reglerna i ML om yrkesmässig verksamhet etc.

### **EG-reglerna är inte subjektinriktade i samma omfattning**

Som framgår av avsnitt 4.2 är subjekt som bedriver ideella aktiviteter inte i sig undantagna från tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt EG:s regler. Organisationer kan ägna sig åt ekonomiska aktiviteter och därmed vara beskattningsbara personer som kan bli skyldiga att redovisa mervärdesskatt. Huruvida transaktioner som utförs av en beskattningsbar person föranleder mervärdesbeskattning avgörs av de allmänna bestämmelserna i direktivet, däribland reglerna om särskilda undantag från skatteplikten. De undantag från skatteplikt som direktivet innehåller är regelmässigt inte begränsade till vissa subjekt utan är tillämpliga oavsett vem som utför en transaktion. Undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 för bl.a. sjukvård, socialt bistånd och andra, ideella aktiviteter är dock knutna till vissa tillhandahållanden och ställer vissa krav på de subjekt som undantagen skall tillämpas på. Det kan konstateras att den generella regeln i 4 kap. 8 § ML inte har någon motsvarighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

### **Anknytningen till inkomstskattelagen i 4 kap. 8 § ML**

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML är inte en självständig regel utan anknyter till vissa inkomstskatterättsliga bestämmelser. Frågan om en transaktion skall föranleda mervärdesbeskattning avgörs således inte uteslutande av ML:s regler. Inom EG är det endast mervärdesskattereglerna som avgör om beskattning skall ske. Det finns inte någon anknytning till andra regelverk motsvarande den i ML. Även i detta avseende skiljer sig alltså utformningen av ML från EG:s regelsystem.

### **Reglerna i direktivet respektive 4 kap. 8 § ML leder till olika beskattningsresultat**

Skillnaden i uppbyggnad och systematik mellan ML och det sjätte mervärdesskattedirektivet innebär en risk för att reglerna har olika räckvidd och effekt och därför inte leder till samma beskattningsresultat. Regeln i 4 kap. 8 § ML är generellt utformad. Detta kan leda till att det skattefria området blir vidsträckt. För att klarlägga de skillnader som kan finnas måste en jämförelse göras mellan direktivets bestämmelser och ML. Även om jämförelsen vad gäller ML framför allt utgår från regeln i 4 kap. 8 § måste, på grund av den dubbelreglering som i viss mån föreligger, också beaktas att ett undantag från skatteplikten i 3 kap. ML kan vara tillämpligt. Förutom en direkt jämförelse mellan reglerna kommer jämförelsen att ta sikte på några konkreta fall i form av förhandsbesked.

### **Direktivets undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 jämförs med bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML**

Undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas restriktivt. Detta gäller även de undantag som är tillämpliga för ideell verksamhet.

Undantaget från skatteplikt i *artikel 13 A 1* avseende tillhandahållanden från organisationer som verkar utan vinstintresse och som har en viss inriktning saknar direkt motsvarighet i ML. För sådana tillhandahållanden blir därför regeln i 4 kap. 8 § ML tillämplig. Denna kan omfatta tillhandahållanden mot medlemsavgift men även andra slag av tillhandahållanden gentemot både medlemmar och icke medlemmar. Som exempel på detta kan nämnas att försäljning av varor med naturlig anknytning till en ideell föreningsverksamhet eller som utgör ett direkt led i verksamheten kan ske utan att skyldighet uppkommer att betala vare sig inkomstskatt eller mervärdesskatt. I tidigare gällande bestämmelser avseende inkomstskatt angavs uttryckligen att försäljning av affischer, märken och böcker i syfte att öka intresset för en förenings eller ett trossamfunds verksamhet kunde anses ske som ett direkt led i en förenings verksamhet (se 7 § 5 mom. andra stycket SIL). Den ändrade lydelsen i IL torde inte innebära någon förändring av det skattefria området (jfr avsnitt 4.3.2). Det bör även framhållas att direktivets bestämmelse endast omfattar organisationer utan vinst-

intressen som främjar något av de i bestämmelsen uppräknade syftena. Dessa syften skall vara politiska, fackliga, religiösa, patriotiska, filosofiska, filantropiska eller medborgarrättsliga. Det anförda innebär en risk för att regeln i 4 kap. 8 § ML leder till ett större skattebefriat område än direktivets bestämmelser.

Undantaget från skatteplikt i *artikel 13 A.1 m* (idrottsområdet) avser endast tillhandahållande av tjänster. I ML har motsvarande undantag förts in i 3 kap. 11 a §. Till följd av den generella regeln i 4 kap. 8 § ML kan dock ytterligare tillhandahållanden ske utan mervärdesbeskattning. Så kan vara fallet när en idrottsförening i mindre skala t.ex. säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sina klubblokaler. Av rättsfallet RÅ 1987 ref. 154 framgår att skattebefrielsen enligt inkomstskattereglerna kan utsträckas till att gälla även andra varuslag samt försäljning till icke medlemmar (minilivsbutik).

Undantaget från skatteplikt i *artikel 13 A.1 o* avser tillhandahållande av varor och tjänster i samband med insamlingar ("fund raising events"). Undantaget har inte någon direkt motsvarighet i ML. Den generella regeln i 4 kap. 8 § ML är därför den bestämmelse som blir tillämplig i dessa fall. Undantaget i direktivet gäller endast tillfälliga arrangemang. Reguljär försäljning i butikliknande former omfattas således inte. Det kan därför konstateras att skillnader föreligger inte endast när det gäller uppbyggnad och systematik utan även när det gäller det beskattningsresultat som en tillämpning av reglerna ger.

Ytterligare en omständighet som kan medföra att reglerna i ML leder till en mera omfattande skattefrihet i jämförelse med direktivets bestämmelser, är den huvudsaklighetsbedömning som vid inkomstbeskattningen skall göras för att avgöra om en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund är skattskyldig för inkomst eller ej. Som angetts i avsnitt 4.3.2 innebär detta att inkomster från en och samma förvärvskälla skall vara antingen skattefria eller skattepliktiga. Någon uppdelning på en skattefri och en skattepliktig del skall således inte göras. Om de skattefria inkomsterna är tillräckligt stora (70–80 procent) undantas även övriga inkomster i förvärvskällan från beskattning, trots att så inte skulle skett vid en fristående bedömning.

Direktivets undantag från skatteplikt innehåller vidare, till skillnad från vad som gäller enligt ML, vissa begränsningar med hänsyn till risken för konkurrensnedvridning. Detta behandlas i avsnitt 4.5.

### **Jämförelse mellan reglerna i direktivet och ML i några konkreta fall**

För att ytterligare belysa om det föreligger skillnader mellan EG:s och ML:s regler skall några konkreta fall analyseras. Jämförelsen avser ett antal förhandsbesked. Vid bedömningen av om transaktionerna skulle ha medfört beskattning enligt EG:s regler bortses från möjligheten till särskilda lättnader för små företag.

#### *Förhandsbesked 1988-05-04*

Detta ärende avsåg second hand-försäljning av bl.a. kläder och leksaker som bedrevs av en ideell förening och som skulle utökas till att avse alla slags föremål. Föreningens ändamål var av social karaktär och arbetet bedrevs ideellt. Försäljningsverksamheten bedrevs dock med anställd personal i förhyrda lokaler. Med tillämpning av 7 § 5 mom. SIL ansågs verksamheten inte yrkesmässig och föreningen var således frikallad från skattskyldighet för inkomst.

Den omständigheten att anställd personal förekom och att lokaler hyrdes för verksamheten tyder på att försäljningen inte ägde rum endast vid vissa tillfällen utan bedrevs mer eller mindre permanent. Föreningen skulle mot denna bakgrund sannolikt anses som en beskattningsbar person som i en ekonomisk aktivitet tillhandahåller varor mot ersättning. En bedömning enligt direktivets regler skulle därför ha lett till att omsättningarna skulle ha föranlett mervärdesbeskattning, såvida inte något undantag från skatteplikten var tillämpligt. Det undantag i artikel 13 som närmast skulle ha kunnat komma ifråga är undantaget avseende insamlingar (Artikel 13 A.1 o). En förutsättning för tillämpning av direktivets bestämmelse är att subjektets aktiviteter är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i artikel 13 A.1 b (sjukvård), g (socialt bistånd), h skydd av barn och ungdomar), i (utbildning), l (tillhandahållande till medlemmar), m (idrott) eller n (kultur). Undantaget för penninginsamlingsevenemang gäller vidare endast när fråga är om tillfälliga arrangemang. På grund härav förefaller en tillämpning av detta undantag vara utesluten.

*Förhandsbesked 1989-01-13*

Förhandsbeskedet avsåg serveringsverksamhet som drevs av en församling vid ett sommarhem för ungdomar. Såvitt framgår förekom försäljning både till ungdomarna själva och till utomstående. Skatterättsnämnden ansåg att försäljningen hade karaktär av service åt de egna medlemmarna men att den också utgjorde en del av församlingens utåtriktade verksamhet. Trots att försäljningen utgjorde en inkomstkälla för församlingen ansågs den ha en sådan naturlig anknytning till det ideella ändamålet att verksamheten inte skulle anses vara yrkesmässig.

De grunder som åberopats för skattefrihet är således dels service åt medlemmar, dels att försäljningen hade en naturlig anknytning till det ideella ändamålet. Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller inte några motsvarande grunder för undantag från skatteplikt. Undantaget i artikel 13 A.1 l avseende tillhandahållande mot medlemsavgift är inte tillämpligt i den mån särskild ersättning utgitt vid försäljningen till medlemmar. Undantaget i mom. o avseende insamlingar torde inte heller vara tillämpligt eftersom serveringsverksamheten knappast kan anses ha utgjort ett sådant tillfälligt arrangemang som avses i den bestämmelsen. Eftersom försäljningen skedde mot vederlag av en beskattningsbar person förefaller det sannolikt att den skulle ha föranlett beskattning enligt sjätte mervärdesskattedirektivet.

*Förhandsbesked 1989-06-14*

Detta ärende avsåg en förening som från ett helägt aktiebolag skulle ta över försäljning av diverse material och litteratur till medlemmarna och i ringa omfattning – någon procent – till utomstående. Skatterättsnämnden fann att den verksamhet som föreningen skulle ta över inte skulle anses som yrkesmässig hos föreningen.

Eftersom det även i detta fall var fråga om försäljning till medlemmar är det närmast undantaget i artikel 13 A.1 l som skulle kunna ha blivit aktuellt, under förutsättning att föreningen främjade något av de i bestämmelsen uppräknade syftena. Såvitt framgår av förhandsbeskedet avsåg verksamheten försäljning mot särskild ersättning. Med hänsyn härtill hade med största sannolikhet undantaget i mom. l inte varit tillämpligt. Något annat undantag skulle

inte heller ha blivit aktuellt att tillämpa på den verksamhet som avsågs. Försäljningen torde därför ha föranlett beskattning enligt direktivet.

#### *Förhandsbesked 1997-11-27*

En idrottsförening inom motorsport drev bl.a. en verkstad med försäljning av reservdelar. Verksamheten riktade sig så gott som uteslutande mot medlemmarna. Man övervägde att starta reparationsverksamhet av mindre omfattning som skulle rikta sig mot utomstående. Denna verksamhet skulle drivas i egen regi eller genom bolag. Den del av verksamheten som riktade sig mot medlemmarna ansågs utgöra service till dessa och därigenom ha naturlig anknytning till föreningens ändamål. Det förhållandet att viss verksamhet skulle rikta sig mot utomstående ansågs med tillämpning av en huvudsaklighetsbedömning inte förändra bedömningen. Verksamheten ansågs därför i sin helhet inte som yrkesmässig.

Varken försäljningen till medlemmar eller gentemot utomstående torde ha omfattats av något av undantagen i artikel 13 A.1 i sjätte direktivet. Vad gäller undantaget i mom. m kan konstateras att detta avser endast tjänster och inte varor. Eftersom försäljningen till medlemmarna får antas ha skett mot särskild ersättning kan inte heller undantaget avseende tillhandahållande till medlemmar (mom. l) ha varit tillämpligt. Den bestämmelsen förutsätter dessutom att organisationen utan vinstintresse skall främja något av de i bestämmelsen uppräknade syftena, varibland idrott inte räknas upp. Den försäljning som skedde till utomstående kan inte heller ha omfattats av något undantag. Aktiviteterna skulle därför med all sannolikhet ha föranlett beskattning enligt direktivet.

#### *Förhandsbesked 1998-11-18*

Detta förhandsbesked gällde en ideell förening med humanitärt ändamål som bedrev viss begränsad legotillverkning som ett led i ett projekt riktat till flyktingar och invandrare som varit utsatta för övergrepp. Syftet med verksamheten var att ge de deltagande arbetsträning och även terapi. Överskottet skulle exempelvis användas för förbättringar av arbetsmiljön. De företag för vilka



legoarbetena utfördes tillhandahöll material och verktyg. Skatterättsnämnden ansåg att tillverkningen utgjorde en del av föreningens humanitära verksamhet och därför hade anknytning till det allmännyttiga ändamålet. Föreningen var således frikallad från skattskyldighet för inkomst enligt 7 § 5 mom. SIL. Verksamheten var därför inte att anse som yrkesmässig i mervärdesskattehänseende.

Verksamheten avsåg tillverkning av varor efter beställning för försäljning till utomstående. Eftersom försäljningen skedde till ett företag har den verksamhet som föreningen drivit skett i konkurrens med andra företag. De transaktioner som utförts är med hänsyn till att köparen har tillhandahållit materialet för tillverkningen att betrakta som arbetsbeting. Fråga är således om omsättning av en tjänst. Undantaget från skatteplikt för socialt bistånd (artikel 13 A.1 g) skulle möjligen kunna ha varit tillämpligt åtminstone för en del av föreningens aktiviteter även om det är osäkert om den regelbundna ersättningen för legotillverkningen skulle ha kunnat inordnas i nämnda bestämmelse. Ett annat undantag i direktivet som skulle kunna blivit aktuellt är undantaget avseende insamlingsevenemang (artikel 13 A.1 o). Eftersom verksamheten inte kan antas ha varit av tillfällig karaktär torde emellertid inte heller detta undantag ha varit tillämpligt.

#### 4.4.4 Sammanställning av direktivets undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 och närmast motsvarande bestämmelser i ML

<b>Direktivets undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1</b>	<b>Närmast motsvarande reglering i ML</b>
Posttjänster och därmed för- enade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet (mom. a).	Ej undantaget från skatteplikt på grund av bolagisering.
Sjukhusvård, sjukvård etc. som bedrivs av offentligrättsliga organ eller andra erkända in- rättningar (mom. b).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§.
Sjukvårdande behandling som ges av vissa yrkesutövare (mom. c).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§.
Tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor (mom. d).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 §.
Tjänster som tillhandahålls av fristående grupper (mom. f).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a §.
Tjänster och varor nära kopplade till socialt bistånd eller social- försäkring, som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller erkända välgörenhets- organisationer (mom. g).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 7 §§. Kan även vara befriat från mervärdesbeskattning enligt 4 kap. 8 §.
Tjänster och varor nära kopplade till skydd av barn och ungdomar som tillhandahålls av offentlig- rättsliga organ eller erkända välgörenhets-organisationer (mom. h).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 7 §§. Kan även vara befriat från mervärdesbeskattning enligt 4 kap. 8 §.
Undervisning och fostran samt närbesläktade varor och tjänster som tillhandahålls av offentlig- rättsliga organ eller andra med liknande syften (mom. i).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 8 §. Kan även vara befriat från mervärdesbeskattning enligt 4 kap. 8 §.

Privatundervisning som ges av lärare (mom. j).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 8 §.
Tillhandahållande av personal för själavård av religiösa och filosofiska organisationer (mom. k).	Inget särskilt undantag från skatteplikt. Har ansetts omfattas av 3 kap. 4 § (se SOU 1994:88) eller 3 kap. 8 § (se prop. 1996/97:10).
Tillhandahållande av tjänster och varor med nära anknytning mot medlemsavgift av organisationer utan vinstintresse som främjar vissa syften (mom. l).	Inget särskilt undantag från skatteplikt. Anses ofta inte utgöra omsättning till följd av att det ej betraktas som ett tillhandahållande mot ersättning. Kan även vara befriat från mervärdesbeskattning enligt 4 kap. 8 §.
Vissa tjänster nära kopplade till idrottslig eller fysisk träning som tillhandahålls av organisationer utan vinstintresse (mom. m).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a §. Kan även vara befriat från mervärdesbeskattning enligt 4 kap. 8 §.
Vissa kulturella tjänster som tillhandahålls av offentlighetsorgan eller andra erkända kulturella organ (mom. n).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 §. Kan även vara befriat från mervärdesbeskattning enligt 4 kap. 8 §.
Tjänster och varor som tillhandahålls i samband med penninginsamlingsevenemang av organisationer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt enligt mom. b, g, h, i, l, m och n (mom. o).	Inget särskilt undantag från skatteplikt. Kan vara befriat från mervärdesbeskattning enligt 4 kap. 8 §.
Tillhandahållande av transporttjänster för sjuka eller skadade personer (mom. p).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 och 5 §§.
Verksamhet av icke kommersiella offentliga radio- och televisionorgan (mom. q).	Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 20 §.

## 4.5 Konkurrensproblem m.m.

### 4.5.1 Inledning

Utredningen skall enligt sina direktiv undersöka om de nuvarande reglerna i ML ger upphov till snedvridningar i konkurrens-hänseende. Undersökningen skall innehålla en kartläggning av omfattningen av konkurrensproblemen. Flertalet av direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt som är aktuella för den som bedriver ideell verksamhet medges under förutsättning att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för resultatet av kartläggningen av konkurrensproblemen. Vidare redogörs för dels två ärenden som har överlämnats till utredningen från regeringen avseende halkbane- respektive dansbaneverksamhet, dels ett antal fall av konkurrenssnedvridning vilka anmälts till Konkurrensverket.

I avsnittet redogörs också närmare för de problem som har uppstått vid behandlingen i mervärdesskattehänseende av s.k. övergångssummor.

### 4.5.2 Kartläggning av konkurrensproblemen

Utredningen har genomfört en enkät till ideella föreningar i landet. Syftet med enkäten har främst varit att ta reda på vilka olika slags intäkter som ideella föreningar har för att bedriva sin verksamhet. Svaren på enkäten har sammanställts och redovisats i en rapport. Detta material har utgjort grund för en kartläggning av omfattningen av konkurrenssnedvridningen i förhållande till kommersiella företag. En redogörelse för vad som framkommit genom enkäten samt den vidare kartläggningen av konkurrensproblematiken lämnas i detta avsnitt. Först skall emellertid redogöras för en tidigare undersökning av ideella föreningars verksamhet.

## En tidigare undersökning har gjorts av Statskontoret

Med anledning av Sveriges medlemskap i EU utförde Statskontoret under år 1995 en undersökning av frågan om hur ideella föreningar skulle påverkas om de förslag som lämnades av EGA-utredningen genomfördes (SOU 1994:88 s. 147 ff)<sup>34</sup>.

Undersökningen genomfördes bl.a. i form av en enkät till ideella organisationer i sex kommuner i Södermanlands och Västmanlands län. Föreningarna representerade 12 olika områden, däribland idrottsföreningar, friluftsföreningar, barn- och ungdomsföreningar, hem- och skolföreningar och hobbyföreningar. En grupp som inte omfattades av utredningen var föreningar inom de religiösa och sociala områdena. De uppgifter som samlades in avsåg bl.a. föreningarnas intäkter och kostnader. Vid genomförandet av utredningen antogs det att en gräns för skattskyldighet om 90 000 kr skulle införas. 258 föreningar svarade på enkäten.

Avsikten med enkäten var att erhålla svar på följande frågor:

- Hur kommer de ideella föreningarna att påverkas om de blir skyldiga att redovisa mervärdesskatt?
- Hur mycket kommer staten att få in i mervärdesskatt från dessa föreningar?
- Hur stor del av föreningarna har en skattepliktig omsättning under minimigränsen 90 000 kr?

Det mest påtagliga resultatet av enkäten var att endast 32 av 258 föreningar hade en omsättning som översteg 90 000 kr. De intäktsslag som beaktades, och som alltså ansågs kunna bli föremål för mervärdesbeskattning, var deltagaravgifter, inträdesavgifter, sponsorintäkter, lotterier/basarer och övriga intäkter. Intäktsslaget lotterier/basarer omfattade dels skattefria lotteriintäkter, dels försäljningsintäkter av basarer och liknande som det ansågs tänkbart att belägga med mervärdesskatt. Under arbetets gång visade det sig emellertid att det mesta som redovisades under denna post utgjordes av lotteriintäkter. De föreningar som hade intäkter som översteg 90 000 kr var framför allt sådana som anordnade olika slag av föreställningar eller andra publikdragande evenemang.

Hälften av de föreningar som enligt undersökningen hade intäkter som översteg 90 000 kr redovisade minst lika stora kostnader som innehåller ingående mervärdesskatt. Eftersom vissa slag

<sup>34</sup> Undersökningen utfördes på uppdrag av civildepartementet och har redovisats i ett antal olika PM. Dnr hos Civildepartementet: C95/157/Folk.

av kostnader inte medräknades (t.ex. investeringskostnader och lokalkostnader) drogs den slutsatsen att antalet föreningar som skulle behöva betala mervärdesskatt till staten endast uppgick till en handfull av dessa 16. Någon beräkning av hur stora mervärdesskatteintäkterna från dessa föreningar skulle bli gjordes inte. Däremot redovisades intäkter och kostnader för respektive område.

Intervjuer med företrädare för ideella föreningar, framför allt olika rikstäckande organisationer, visade att det bland föreningarna fanns en mycket stor oro för det administrativa merarbete som skulle följa med mervärdesbeskattning. Denna oro förefaller enligt Statskontoret att vara större än oron för eventuella ekonomiska effekter.

### **Av utredningen genomförd undersökning av ideella föreningars och registrerade trossamfunds aktiviteter**

Utredningen har genomfört en undersökning i form av en enkät till ideella föreningar i landet. Avsikten med enkäten har framför allt varit att få uppgifter om vilka olika slags inkomster som ideella föreningar har för att finansiera det ideella ändamålet. Syftet med att samla in sådana uppgifter har i sin tur varit att få en uppfattning om inom vilka områden det kan förekomma att ideella föreningar konkurrerar med kommersiella företag, framför allt små företag. Enkäten kan därför sägas ha utgjort ett första steg i den kartläggning av omfattningen av konkurrensproblemen som utredningen skall utföra enligt sina direktiv.

Enkäten har skickats ut till 2 000 ideella föreningar, såväl allmännyttiga som andra, och 60 trossamfund. Urvalet av dessa gjordes av Statistiska Centralbyrån (SCB) som ett slumpmässigt urval ur SCB:s företagsregister. Totalt omfattar registret ca 100 000 ideella föreningar och knappt 3 200 trossamfund. Det bör nämnas att andra föreningar med religiös inriktning än enheter inom Svenska kyrkan omfattas av urvalet avseende de 2 000 ideella föreningarna.

De frågor som ställdes i enkäten var samma för både ideella föreningar och trossamfund och avsåg följande:

- föreningens verksamhetsområde (21 givna alternativ samt ett övrigt)
- antalet medlemmar (8 olika intervall)

- föreningens totala intäkter (5 olika intervall)
- föreningens intäkter specificerat på olika intäktslag (17 givna alternativ samt ett avseende övriga intäkter)
- föreningens kostnader specificerat på olika kostnadslag (7 givna alternativ samt ett avseende övriga kostnader)
- huruvida föreningen ger ut något medlemsblad eller någon tidskrift
- huruvida föreningen är att anse som allmännyttig
- huruvida föreningen är registrerad för mervärdesskatt

Därutöver fanns möjlighet att lämna övriga synpunkter, t.ex. om föreningen var positiv eller negativ till mervärdesbeskattning av delar av verksamheten.

Uppgifterna som lämnades skulle avse förhållandena under det senaste verksamhetsåret, vilket i de flesta fall torde vara år 1999.

Den närmare utformningen av enkäten framgår av bilaga 3.

Enkäterna sändes ut i september 2000 och besvarades av drygt 1 200 föreningar (inklusive 40 trossamfund). Ett trettioital av svaren kom dock in för sent för att kunna ingå i bearbetningen, som omfattar 1 182 svar, en svarsfrekvens på omkring 57 procent.

Svaren på enkäten omfattas av sekretess enligt en ändring i 3 § sekretessförordningen (1980:657) som trädde i kraft den 1 september 2000<sup>35</sup>.

### *Sammanställning och statistisk bearbetning av enkätsvaren*

För den statistiska bearbetningen av enkätsvaren har anlåtats en utomstående konsult. Hans rapport avseende bearbetningen av svaren redovisas i bilaga 3. I rapporten beskrivs närmare hur den statistiska bearbetningen utförts.

Av rapporten framgår att graden av noggrannhet hos de svar som lämnats varit hög. Vidare framgår att det utifrån de uppgifter som lämnats i enkätsvaren är möjligt att dra slutsatser om föreningar generellt. Rapportförfattaren anser att det är rimligt att anta att huvuddelen av de föreningar som inte svarat har en mycket begränsad verksamhet och därför inte är av intresse. Vid generaliseringar har olika värden multiplicerats med 50 (100 000/2 000<sup>36</sup>).

<sup>35</sup> SFS 2000:687.

<sup>36</sup> Totala antalet registrerade föreningar och trossamfund/antal föreningar som erhållit enkäten.

Beräkningssättet innebär att de föreningar som inte besvarat enkäten anses ha en verksamhet som inte liknar den om bedrivs av de föreningar som besvarat enkäten. Om det däremot skulle antas att de som inte besvarat enkäten har en liknande verksamhet som de som svarat blir de olika värden som generaliseringarna kan avse betydligt större. Rapportförfattaren rekommenderar dock att beräkningarna görs med försiktighet och att värden som ligger närmare det lägre värdet i "spannet" används. Utredningen har dock valt att redovisa värden i form av intervall.

Såvitt gäller övriga intäkter är det enligt rapportförfattaren nödvändigt att ta hänsyn till att någon förening redovisat pensionspremieintäkter med ett mycket stort belopp (150 mkr) samt att det under denna rubrik även redovisats kyrkoskatt och kyrkoavgifter.

Av rapporten framgår att det föreligger mycket stora skillnader mellan olika föreningar, t.ex. när det gäller storleken av olika intäkter. Som exempel nämns att en förening har intäkter av medlemsavgifter på 98 mkr, medan en annan förening har intäkter av deltagaravgifter avseende kurser på 277 mkr. En annan förening har kapitalintäkter på 200 mkr.

Förekomsten av sådana "extremvärden" medför att de medelvärden som framräknats kan framstå som missvisande. Bland samtliga svarande föreningar uppgår exempelvis medelvärdet av intäkter från medlemsavgifter till 397 000 kr. Medianvärdet uppgår däremot till 11 500 kr. Beträffande kapitalintäkter uppgår medelvärdet till 599 000 kr och medianvärdet till 1 000 kr. Rapportförfattaren rekommenderar därför att medianvärdena används vid utvärdering av resultatet.

Rapporten är indelad i tre olika delar enligt följande:

- samtliga föreningar som svarat (1182 st.),
- föreningar som har totala intäkter överstigande 90 000 kr (442 st.), och
- föreningar vars intäkter på vissa utvalda intäktsslag överstiger 90 000 kr (241 st.).

För de två senare grupperna är dataredovisningen mera utförlig. Anledningen till att indelningen gjorts på detta sätt är att en eventuell förändring av skyldigheten för ideella föreningar att betala mervärdesskatt bör ses mot bakgrund av den möjlighet som Sverige getts enligt anslutningsfördraget att befria skattskyldiga med en årlig omsättning understigande 10 000 ECU från mer-



värdesskatt. Följden av införandet av en sådan regel diskuteras ytterligare nedan.

*En stor andel av de ideella föreningarna har små eller mycket små intäkter*

62 procent av de föreningar som besvarade enkäten har totala intäkter som understiger 90 000 kr. De sammanlagda intäkterna hos samtliga föreningar som svarade på enkäten uppgår till ca 1,9 mdkr. De föreningar som var och en har totala intäkter som överstiger 90 000 kr (38 procent), har sammanlagda intäkter på ca 1,8 mdkr. De föreningar vars intäkter av vissa intäktsslag överstiger 90 000 kr har sammanlagda intäkter uppgående till 1,7 mdkr. Denna grupp utgör 20 procent av de föreningar som besvarade enkäten, men står alltså för omkring 90 procent av de totala intäkterna. Det kan således konstateras att en stor andel av de ideella föreningarna har små eller mycket små intäkter.

*Något om vad de ideella föreningarna har för slags intäkter*

De belopp som framkommit genom enkäten innebär generellt att ideella föreningar i Sverige har totala intäkter som uppgår till ca 100 mdkr.

En del av föreningarnas intäkter är sådana som inte är aktuella att belägga med mervärdesskatt och såvitt kan bedömas inte heller kommer att bli det vid en eventuell förändring av reglerna om ideella föreningars skyldighet att debitera mervärdesskatt. Detta gäller bl.a. medlemsavgifter, gåvor, bidrag, inkomster hänförliga till insamlingar, spel och lotterier samt kapitalinkomster. Detta förutsätter dock att inkomsterna verkligen är av dessa slag och inte i själva verket utgör ersättning för en omsatt vara eller tjänst. I vissa fall kan det vara svårt att uttala något generellt om hur en intäkt skall behandlas. En bedömning från fall till fall kan därför vara nödvändig. Allmänt kan dock sägas att de slags intäkter som nu nämnts är av inget eller begränsat intresse i mervärdesskatte-hänseende. Rättsläget för bidrag är emellertid osäkert.

*Ideella föreningars intäkter som skulle kunna bli föremål för mervärdesbeskattning*

Det ovan sagda innebär att det är av större intresse att studera förekomsten av andra intäkter, dvs. sådana intäkter som med större sannolikhet skulle kunna bli föremål för beskattning. De slag av intäkter som hör till denna grupp är framför allt olika slag av försäljningsintäkter, beträffande såväl varor som tjänster. Till den senare kategorin hör exempelvis intäkter från serveringsverksamhet. Ytterligare ett slags intäkter som kan räknas hit är deltagaravgifter för olika slags arrangemang, såsom tävlingar, kurser etc. Dessutom kan intäkter från sponsring bli föremål för beskattning, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Mot denna bakgrund och med hänsyn tagen till möjligheten att införa en befrielse från beskattning för skattskyldiga med en omsättning understigande 90 000 kr, har det vid bearbetningen av svaren tagits fram uppgifter om hur många föreningar som vid en förändring av reglerna skulle kunna bli skyldiga att betala mervärdesskatt på någon del av sin verksamhet.

*En femtedel av föreningarna har intäkter som skulle kunna bli föremål för mervärdesbeskattning vid en omsättningsgräns om 90 000 kr*

Det framgår att av de 1 182 föreningar som besvarade enkäten har 241 föreningar intäkter av de ovan angivna slagen (försäljningsintäkter etc.) som sammantaget överstiger 90 000 kr. Knappt 70 procent av dessa föreningar har totala intäkter överstigande 400 000 kr. De totala intäkterna för dessa 241 föreningar uppgår till ca 1,7 mdkr. Deras totala kostnader uppgår till ca 1,3 mdkr. Av dessa föreningar är 16,7 procent registrerade till mervärdesskatt.

De olika slags intäkter som skulle kunna bli aktuella att beskatta vid en eventuell förändring av reglerna uppgår för dessa 241 föreningar till totalt ca 800 mkr. I beloppet ingår övriga intäkter om 312 mkr. Av dessa avser ca 200 mkr pensionspremieintäkter respektive kyrkliga avgifter och skatter. Dessa intäkter torde inte bli aktuella att beskatta. Om de inte medräknas skulle de totala intäkterna avseende de särskilda intäktsslagen uppgå till ca 600 mkr. Generellt för alla föreningar i landet skulle intäkterna av dessa intäktsslag kunna uppskattas till 30 mdkr vid en försiktig beräkning.

Vad nu sagts avser endast värdet av vissa slags intäkter som det kan antas att föreningarna har sammantaget. För att beräkna skatteeffekten måste också hänsyn tas till avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på de kostnader som nedlagts för att förvärva intäkterna. De föreningar som besvarat enkäten har även redovisat vilka kostnader de haft för den bedrivna verksamheten. Redovisningen har dock inte gått att genomföra på ett sådant sätt att man kan avgöra vilka kostnader som är att hänföra till de olika slagen av intäkter. Det är därför i princip inte möjligt att med ledning av dessa uppgifter beräkna det skattemässiga utfallet.

Den nu aktuella gruppen bestående av 241 föreningar utgör 20 procent av de 1 182 föreningar som svarat på enkäten, respektive 12 procent av de 2 000 föreningar som omfattats av enkäten. Totalt har antalet föreningar i landet beräknats uppgå till åtminstone 100 000. Det kan därför antas att mellan 12 000 och 20 000 föreningar skulle kunna bli skyldiga att betala mervärdesskatt vid en förändring av de nuvarande reglerna på så sätt att regeln i 4 kap. 8 § ML slopas och en gräns på 90 000 kr för att omfattas av mervärdesskatten införs. Om det i stället antas att antalet föreningar uppgår till 120 000 st. skulle antalet uppgå till mellan 14 000 och 24 000 föreningar.

Av rapporten framgår att 16,7 procent av de 241 föreningarna redan är registrerade för mervärdesskatt. Om hänsyn tas till detta blir intervallen i stället 10 000–16 000 respektive 11 000–20 000 st.

Enligt uppgift från RSV är i dag ca 3 000 ideella föreningar registrerade till mervärdesskatt.

Som jämförelse till vad som nu anförts om den grupp om 241 föreningar som har intäkter avseende vissa intäktsslag överstigande 90 000 kr har även undersökts hur många föreningar som har någon intäkt alls av de särskilt angivna intäktsslagen. Av de 1 182 svarande föreningarna saknade 435 föreningar (37 procent) helt intäkter från de angivna intäktsslagen. Detta innebär att 63 procent av de föreningar som besvarade enkäten respektive 37 procent av de 2 000 föreningar som omfattades av enkäten hade någon intäkt från de angivna intäktsslagen. Om denna procentsats appliceras på samtliga 100 000 respektive 120 000 föreningar erhålls intervallen 37 000–63 000 respektive 44 000–75 000. Dessa siffror utgör en indikation på vad en förändring av de nuvarande reglerna avseende beskattning av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund skulle kunna innebära om någon beloppsgräns för att omfattas av mervärdesskatten inte infördes.

## Närmare om konkurrensnedvridning

För att utföra själva kartläggningen avseende eventuella konkurrensnedvridningar har utredningen varit i kontakt med företrädare för Konkurrensverket. Syftet härmed har varit att få råd om hur en sådan kartläggning kan genomföras. Det har därvid framkommit att ett lämpligt sätt att kartlägga konkurrenssituationen är att identifiera några branscher inom vilka föreningarna är verksamma, samt att därefter ge ett eller flera branschförbund som är verksamma inom respektive område möjlighet att uttala sig om konkurrenssituationen i förhållande till kommersiella företag.

Resultatet av enkäten till ideella föreningar har gjort det möjligt att identifiera fyra olika och avgränsade branscher inom vilka ideella föreningar bedriver verksamhet som kan tänkas konkurrera med kommersiellt driven verksamhet.

Dessa branscher är:

- servering
- kost och logi
- kurser och utbildning
- annonsering.

Av enkäten framgår att 166 föreningar hade intäkter från serveringsverksamhet. De totala intäkterna därav uppgick till ca 19 mkr. Detta innebär att ideella föreningar i landet till följd av resultatet av undersökningen kan beräknas ha intäkter från serveringsverksamhet med ca 950 mkr årligen. Av försiktighetsskäl och i enlighet med rapportförfattarens rekommendationer, har det lägre värdet i intervallet använts. En motsvarande beräkning ger vid handen att ideella föreningar i Sverige har intäkter från tillhandahållanden av kost och logi om totalt ca 430 mkr.

Av svaren framgår vidare att 139 föreningar hade intäkter från tillhandahållanden av kurser och utbildning om totalt 348 mkr. En enskild förening redovisade intäkter av detta slag med 277 mkr. Om man bortser från denna förening uppgick intäkterna till sammanlagt 71 mkr. Härigenom kan intäkter från kurser och utbildning hos landets ideella föreningar beräknas uppgå till ca 3,5 mdkr årligen.

Av de föreningar som besvarade enkäten uppgav 74 att de hade intäkter från tillhandahållanden från annonsering och att dessa uppgick till totalt 9 mkr. Ideella föreningars totala intäkter från annonsering kan därigenom beräknas till ca 450 mkr årligen. Även i

detta fall har av försiktighets skull det lägre värdet i intervallet använts.

### *Kontakter med olika branschorganisationer och andra organisationer inom näringslivet*

Utredningen har i skrivelser till fyra olika branschorganisationer redogjort för vad som kommit fram av svaren på enkäten och de slutsatser som kan dras av detta. De olika branschorganisationerna är Sveriges Hotell- & Restaurangföretagare (SHR), Svenska Tidningsutgivareföreningen, Föreningen Sveriges Tidskrifter och Almega. Mottagarna av skrivelserna har ombetts att ge sina synpunkter på och kommentarer till materialet samt att även lämna uppgift om eventuella klagomål eller påpekanden som respektive organisation mottagit från sina medlemmar i fråga om konkurrens från ideell verksamhet. Syftet med skrivelserna har varit att erhålla en uppfattning om i vad mån det förekommer någon snedvridning av konkurrensen och i så fall omfattningen härav.

Tre av de fyra organisationerna har svarat på utredningens skrivelse. Såvitt gäller annonseringsområdet anför Svenska Tidningsutgivareföreningen att konkurrensnedvridning mellan ideella föreningar och dagstidningsföretag på grund av föreningars skattefrihet vid annonsförsäljning inte torde vara av nämnvärd omfattning. En av anledningarna sägs vara att tidningsföretag och ideella föreningar har olika målgrupper. Skillnaden i mervärdesskatt torde därför inte ha någon större betydelse för medievalet. Några klagomål från medlemsföretag har heller inte mottagits i detta avseende. Föreningen anser dock att det inte kan uteslutas att förhållandet kan ha en viss påverkan i fråga om mindre lokala annonsörer, liksom i fråga om privatpersoner.

Föreningen Sveriges Tidskrifter anför att det såvitt känt inte har inkommit klagomål eller påpekanden från medlemsföretag när det gäller konkurrens från ideell verksamhet.

Vad gäller servering, kost och logi anför SHR att det är mycket vanligt att föreningar driver verksamhet som konkurrerar med restaurangföretag, men att detta är av mindre omfattning inom hotellområdet. Vissa föreningars verksamhet är av så liten omfattning vad avser den ekonomiska betydelsen och antalet personer som berörs att det snarare kan ses som en förlängning av privatlivet. Exempel på detta är enligt SHR att en elevförening på

en grundskola säljer förfriskningar till eleverna. Det finns enligt SHR däremot även föreningar som driver mycket omfattande, helt kommersiell restaurangverksamhet med tillstånd att servera alkohol. Exempel på sådana föreningar är studentkårerna vid universiteterna. Dessa är också i praktiken öppna för allmänheten. Genom att föreningarna inte betalar mervärdesskatt hamnar den övriga restaurangverksamheten enligt SHR i ett omöjligt läge. Andra situationer som skapar konkurrenssnedvridning är enligt SHR tillfälliga arrangemang, t.ex. karnevaler med ideella föreningar som huvudmän. Vidare anges att det inom vissa områden finns mycket starka och välorganiserade etniska föreningar som utvecklat en ibland mycket omfattande helt kommersiell verksamhet som slår undan fötterna för etablering av ett normalt restaurang- och nöjesföretagande. Exempel på orter där sådana föreningar har betydande ekonomisk verksamhet är enligt SHR Norrköping och Södertälje. Vidare anför SHR att idrottsföreningar, politiska partier och andra intressesammanslutningar på vissa orter lägger beslag på en del av marknaden för restaurangföretagen. SHR påpekar slutligen att det i samband med festivaler och liknande tillfälliga arrangemang uppmärksammas att ideella föreningar använts som täckmantel för rent kommersiella intressen för enskilda personer som både bildat och företräder föreningen.

För att belysa konkurrensproblematiken ytterligare har utredningen från ett antal organisationer inom näringslivet begärt att få information om förekomsten av klagomål från enskilda företag rörande konkurrens från ideell verksamhet. Uppgifter har sålunda begärts från dels arbetsgivarorganisationer och företagsorganisationer (inklusive handelskammare), dels organisationer inom bokförings- och revisionsområdet. Skrivelser har sänts till Svensk Handel, Företagarnas Riksorganisation, Svensk Industriförening, Svenska Arbetsgivareföreningen, Företagarnas Riksorganisation, Industriförbundet, Svenska Handelskamarförbundet, Stockholms Handelskammare, Västsvenska Industri- och Handelskammaren, Sydsvenska Industri- och Handelskammaren, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, dvs. till totalt 14 olika organisationer. I skrivelserna redogjordes för utredningens uppdrag när det gäller ideell verksamhet samt den kartläggning av omfattningen av konkurrensproblemen som utredningen skall genomföra. Vidare anfördes att det finns anledning att anta att många fall där företag

anser sig utsatta för konkurrens på olika villkor på grund av de gällande skattereglerna inte kommit till myndigheternas kännedom, och att det i en sådan situation framstår som naturligt att vända sig till den organisation som företaget är medlem i eller till företagets revisor för att diskutera problematiken. I skrivelserna efterlystes därför information om sådana fall av konkurrenssnedvridning gentemot ideell verksamhet. Utredningen framförde dessutom önskemålet att få ta del av organisationernas allmänna synpunkter i de aktuella frågorna.

Av de sex svar som inkommit kan den slutsatsen dras att de berörda organisationerna endast i mycket begränsad omfattning har fått kännedom om konkreta fall av konkurrenssnedvridning gentemot ideell verksamhet till följd av mervärdesskattebestämmelserna. Två konkreta fall nämns av två olika organisationer (Svenska Revisorsamfundet respektive Företagarnas Riksorganisation). Det första fallet gällde en idrottsförening som utanför en idrottsanläggning drev caféverksamhet som vände sig till andra än besökare på anläggningen. Det andra fallet gällde en idrottsförening som drev campingverksamhet inom ett område där sådan verksamhet även bedrevs av ett privat företag. Sistnämnda fall aktualiserades av den anledningen att föreningen fick stöd från det offentliga. Däremot berördes inte frågan om konkurrenssnedvridning på grund av mervärdesskattebestämmelserna. Förutom konkreta fall anför några organisationer att det inom serveringsområdet torde vara mera vanligt än i övrigt att konkurrens mellan kommersiell och ideell verksamhet förekommer. En allmän uppfattning synes vara att samma skatteregler bör gälla för liknande verksamhet, oavsett vem som driver verksamheten.

### **Sammanfattningsvis om konkurrensproblematiken**

Resultatet av den enkät som utredningen genomfört visar att föreningar i Sverige har många olika slags intäkter. Endast en del av dessa intäkter avser aktiviteter som kan konkurrera med kommersiellt bedriven verksamhet. De intäkter som är hänförliga till verksamhet som bedrivs i konkurrens med privata företag är framför allt olika slags försäljningsintäkter. För att en verksamhet skall vara utsatt för konkurrens krävs det dock mer än att liknande verksamhet även bedrivs eller kan bedrivas av privata företag. Ett tecken på att en verksamhet är utsatt för konkurrens är att den som avser

att köpa en produkt har möjlighet att välja mellan olika produkter från olika säljare och att dessa produkter skall vara utbytbara. Dessutom tas vid bedömningen hänsyn till om produkterna tillhör samma geografiska marknad. Detta leder dock ofta till svåra gränsdragningsproblem.

### *Begreppet "den relevanta marknaden"*

Inom konkurrensrätten är begreppet "den relevanta marknaden" av central betydelse. Med utgångspunkt i en EG-rättslig definition har Konkurrensverket redovisat följande uppfattning om detta begrepp<sup>37</sup>. Den relevanta produktmarknaden omfattar de produkter som på grund av pris, funktion, och egenskaper i övrigt kan tillfredsställa samma behov hos köparen. Den relevanta geografiska marknaden omfattar det område inom vilket de berörda företagen tillhandahåller de relevanta produkterna eller tjänsterna, inom vilket konkurrensvillkoren är tillräckligt likartade och som kan skiljas från angränsande geografiska områden framför allt på grund av väsentliga skillnader i konkurrensvillkoren. Av betydelse är bl.a. produkternas beskaffenhet och egenskaper, förekomsten av hinder för marknadsinträde, kundpreferenser, väsentliga skillnader i områden eller betydande prisskillnader.

Många faktorer måste alltså beaktas när det gäller att i en viss situation bedöma om konkurrens föreligger eller ej. Ett sätt att undersöka om konkurrens föreligger mellan exempelvis en viss verksamhet bedriven av en ideell förening och en motsvarande kommersiell verksamhet, kan vara att intervjua enskilda företag på den aktuella orten. Ett sådant förfarande är resurskrävande och utredningen har inte haft möjlighet att genomföra det slaget av studier. Den bedömning av omfattningen av konkurrensproblematiken som utredningen skall utföra får därför ske med ledning av det material som redovisats ovan.

---

<sup>37</sup> SOU 2000:117 s 25-26.



*Förekomsten av konkurrensnedvridning på grund av de aktuella bestämmelserna om mervärdesskatt*

Det kan konstateras att det framför allt är inom serveringsområdet som det förekommer snedvridning av konkurrensen på grund av mervärdesskattebestämmelserna. Inom övriga områden förefaller konkurrensen mellan ideell och kommersiellt bedriven verksamhet vara mycket begränsad. Hur det förhåller sig inom området kurser och utbildning har inte kunnat bedömas.

Någon mera bestämd uppfattning om hur omfattande konkurrensen är mellan ideell verksamhet och privata företag inom serveringsområdet är inte möjlig att ha. Det svar som utredningen har fått från SHR innehåller endast ett fåtal exempel på sådana situationer. Sannolikt förekommer det dock fler fall. Den ekonomiska betydelsen av dessa är svår att uppskatta. Enligt utredningens uppfattning bör det dock kunna antas att om det förekommit konkurrensnedvridning avseende mera betydande ekonomiska värden skulle detta ha kommit till utredningens kännedom, exempelvis genom de kontakter utredningen haft med olika organisationer inom näringslivet.

Utöver de verksamhetsområden som nyss nämnts har ideella föreningar intäkter även från andra verksamheter som skulle kunna konkurrera med kommersiella företag. Exempel på sådana intäkter är vad som fås vid försäljning av olika slags publikationer såsom böcker och broschyrer samt försäljning av affischer, märken kläder etc. Normalt anses detta utgöra ett led i föreningens ideella verksamhet. Inkomsterna är därför ofta befriade från både inkomstskatt och mervärdesskatt. Av svaren på enkäten framgår att 193 föreningar hade intäkter från det slaget av verksamhet till ett sammanlagt värde av 19 mkr. Generellt skulle det innebära att samtliga föreningar i landet har intäkter av detta slag om ca 950 mkr. Härutöver har uppgift lämnats i enkätsvaren om intäkter av övrig försäljning av varor och tjänster. Av svaren framgår att dessa intäkter avser ett stort antal varor och tjänster. De totala intäkterna härav uppgår till 32 mkr. Samtliga föreningars intäkter av detta slag kan således beräknas till ca 1,6 mdkr.

Dessa intäkter är emellertid inte tillräckligt enhetliga för att medge vidare undersökning av om verksamheten skett i konkurrens med kommersiella företag. Det är också svårt att ha en allmän uppfattning om hur stor del av intäkterna som genererats i verksamhet som konkurrerar med privata företag. Definition av be-

greppet "den relevanta marknaden" innebär att det krävs att ett antal olika förutsättningar är uppfyllda för att en vara eller tjänst i en viss situation skall anses vara konkurrensutsatt.

#### 4.5.3 Vad som framkommit genom referensgruppen

Utredningen har bildat en referensgrupp bestående av företrädare för organisationer inom föreningslivet. De organisationer som varit representerade är verksamma inom olika områden av den ideella sektorn och utgör centrala organisationer på riksnivå. En strävan har varit att täcka in så många olika områden av den ideella sektorn som möjligt. Referensgruppen har bestått av företrädare för följande organisationer:

- Riksidrottsförbundet
- Folkbildningsförbundet
- Handikappförbundens Samarbetsorgan
- Frivilligorganisationernas Insamlingsråd
- Bygdegårdarnas Riksförbund
- Folkets Hus Riksorganisation
- Riksföreningen för Folkmusik och Dans
- Svenska Missionsförbundet
- Svenska Kyrkan
- Motormännens Riksförbund
- Svenska Kennelklubben
- Landsrådet för Sveriges Ungdomsorganisationer
- Forum för Frivilligt Socialt Arbete
- Svenska Naturskyddsföreningen

Företrädare för utredningen har sammanträffat med deltagarna i referensgruppen vid fyra olika tillfällen. Därvid har deltagarna i referensgruppen bl.a. lämnat synpunkter på gällande mervärdesskatteregler för ideella föreningar och vilka problem dessa eventuellt ger upphov till. Vidare har innebörden av EG:s regler diskuterats liksom övriga medlemsländers regler för ideell verksamhet. Deltagarna i referensgruppen har därvid tagit del av den redogörelse för övriga länders mervärdesskatteregler vad gäller ideell verksamhet. De har även fått del av sammanställningen av svaren på enkäten till ideella föreningar (se bilaga 3).

Sammanfattningsvis har följande framkommit vid mötena med referensgruppen.

*Gällande mervärdesskattebestämmelser anses allmänt sett fördelaktiga för den ideella sektorn*

De gällande mervärdesskattebestämmelserna anses allmänt sett fördelaktiga för den ideella sektorn. Det skattefria område som finns idag bör helst inte göras mindre. Ett slopande av regeln i 4 kap. 8 § ML skulle leda till problem för ideella föreningar och i vissa fall skulle detta kunna få allvarliga konsekvenser för föreningarnas ekonomi. Ett skäl till detta är att många föreningar i förhållandevis liten omfattning köper varor och tjänster som är belagda med mervärdesskatt, och att den ingående skatten därför inte uppgår till särskilt stora belopp. En skattebeläggning skulle på grund härav i stort sett endast medföra ökade kostnader.

*De EG-rättsliga bestämmelserna måste tolkas så förmånligt som möjligt för den ideella sektorn*

Ett eventuellt borttagande av regeln i 4 kap. 8 § ML måste följas av ett införande av de undantag från skatteplikten i det sjätte mervärdesskattedirektivet som är tillämpliga på ideella föreningars aktiviteter. Därvid bör dessa ges en för föreningarna så förmånlig tolkning som möjligt. Dessutom måste en gräns för att omfattas av mervärdesskattesystemet införas. Helst bör denna gräns vara betydligt högre än de 90 000 kr som tilläts enligt anslutningsfördraget med EU. Idrottsföreningar kan vanligen bedömas ha högre intäkter än 90 000 kr, eftersom de ofta har intäkter från sponsorer. Det finns farhågor om att en gräns på 90 000 kr kan leda till att föreningarna försöker "krympa" sin verksamhet.

Det vore önskvärt att från beskattning undanta verksamhet som endast riktar sig mot medlemmarna. Sådan verksamhet utgör oftast ett fullföljande av det ideella ändamålet. Verksamhet som är utåt-riktad kan ofta vara av mera kommersiellt slag och ibland böra föranleda beskattning.

*EG-reglernas innebörd*

När det gäller innebörden av EG-reglerna har särskilt lydelsen av artikel 13 A.1 I berörts. Av betydelse för regelns räckvidd är om tillhandahållandet måste ske direkt till medlemmen eller till förmån för denne. Den svenska versionen av direktivet synes innebära att

det inte krävs att tillhandahållandet sker till medlemmen utan i dennes intresse. Eftersom ideell verksamhet i Sverige ofta riktas mot andra än medlemmar får tolkningen av bestämmelsen vid ett införande i svensk lagstiftning stor betydelse för dess räckvidd.

Ett annat problem är om nämnda undantag endast avser medlemsavgifter eller även andra avgifter, t.ex. deltagaravgifter. En allmän tendens inom den ideella sektorn har uppgetts vara att den ekonomiska betydelsen av medlemsavgifter minskar.

Det har vad gäller undantaget från skatteplikt för insamlingar i artikel 13 A.1 o i direktivet påpekats att tolkningen av uttrycket "fund raising event" får stor betydelse vid ett införande av bestämmelsen i ML.

#### *Följderna av en utökad beskattning av ideella förenings aktiviteter*

En utökad beskattning av ideella förenings aktiviteter kan vara både positivt och negativt. En positiv effekt är den avdragsrätt för ingående skatt som en beskattning medför. Skatteeffekten är dock beroende av hur stor del av den ingående skatten som får dras av. En negativ effekt av en utökad beskattning är den administration som blir följden av detta. De flesta föreningar har inte någon anställd personal och kommer därför att få svårt att klara av den ökade administrativa bördan i form av redovisning och deklaration. Eftersom många föreningar har dålig ekonomi har man heller inte möjlighet att anlita professionell hjälp. Även det sätt på vilket skatten skall redovisas har betydelse. Redovisning i självdeklaration skapar mindre administration och är enklare att hantera för föreningarna.

I föreningslivet är det vanligt att förbund betalar en serviceavgift till en central organisation för att denna skall sköta vissa gemensamma uppgifter. Frågan uppkommer hur sådana transaktioner skall behandlas i mervärdesskattehänseende. Detta gäller också den situationen att organisationer har gemensamma lokaler och att en av dem står som hyresgäst men att samtliga föreningar delar på kostnaden.

### *Förhållanden som är speciella för Svenska kyrkan*

För Svenska kyrkans del är förhållandena speciella med hänsyn till att kyrkoavgiften (tidigare skatt) uppbärs centralt och fördelas till församlingarna. Även för sådana transaktioner uppkommer frågor kring skatteeffekterna. Det är också vanligt att olika enheter inom Svenska kyrkan utför olika slag av transaktioner sinsemellan. Som exempel härpå anges att en församling tillhandahåller en kyrka inklusive vaktmästare och kyrkomusiker för en förrättning som stiftets biskop skall hålla. Om församlingen får ersättning av stiftet uppkommer frågan om mervärdesskatt skall debiteras. Ett ärende av det slaget har varit föremål för prövning i Regeringsrätten (Regeringsrättens dom den 25 juni 2002 i mål 3454-2001).

Ett annat exempel där det kan ifrågasättas om mervärdesskatt skall tas ut är om ett stift tar fram ett utbildningsmaterial i form av en videokassett som säljs till församlingar. Bakgrunden till de uppkomna problemen är den förändring av Svenska kyrkans organisationsform som skett i och med stat-kyrkareformen. De olika enheterna inom Svenska kyrkan var tidigare kyrkliga kommuner och i vissa fall statliga myndigheter som skulle bedömas efter de generella mervärdesskattereglerna. Registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana trossamfund betraktas numera som allmännyttiga ideella föreningar i mervärdesskattehänseende, vilket innebär en anknytning till inkomstskatterätten. Detta har lett till en osäkerhet om hur olika skattefrågor skall hanteras. Eftersom församlingar, samfälligheter och stift är självständiga enheter som har rättskapacitet (registrerade organisatoriska delar) föreligger risk för att det samarbete mellan dessa som förekommer både försvåras och fördyras. Det har inom referensgruppen framhållits att om den skattemässiga bedömningen skall ske enligt huvudregeln, dvs. avse varje juridisk person för sig, uppstår konsekvenser som försvårar för Svenska kyrkan att verka och som inte rimligen kan ha varit avsedda med stat-kyrkareformen.

### *Bestämmelserna om uthyrning av fastighet*

Ett område som skapar problem är reglerna kring uthyrning av fastighet. Om en fastighetsägare, som har gjort stora investeringar, vill belägga hyran med mervärdesskatt för att kunna göra avdrag för den ingående skatten på investeringarna kan detta innebära att vissa

föreningar kan ha svårt att hyra lokaler eftersom de inte är skattskyldiga till mervärdesskatt. Vissa föreningar anser att det är viktigt att det även fortsättningsvis går att hyra ut lokaler skattefritt till ideella föreningar.

#### *Vissa konkurrensproblem*

Ett annat problem som uppmärksammas är att den juridiska formen missbrukas. Exempelvis finns det ideella föreningar som bedriver kommersiella träningsanläggningar ("gym") i direkt konkurrens med privat verksamhet.

#### *Mervärdesskattereglerna i andra EU-länder*

När det gäller andra EU-länders mervärdesskattelagstiftning för ideell verksamhet framhålls att flera länder synes ha utformat reglerna mot bakgrund av de förhållanden som gäller i det egna landet, även om detta skulle medföra en mera långtgående skattebefrielse än vad direktivet medger. Som exempel på detta anges reglerna i Finland och Italien. Eftersom de finska reglerna är uppbyggda på liknande sätt som de svenska och då det inte synes vara aktuellt att ändra de finska reglerna, har det satts i fråga om inte de svenska reglerna borde kunna behållas även i fortsättningen.

#### 4.5.4 Ärenden som överlämnats till utredningen

Regeringen har till utredningen överlämnat två ärenden som berör frågan om mervärdesskatt i ideellt bedriven verksamhet som konkurrerar med annan verksamhet. De gäller mervärdesskatt på i det ena fallet halkbaneverksamhet och i det andra fallet dansbaneverksamhet. En redogörelse för omständigheterna i ärendena ges här.

## Halkbaneverksamhet

Detta ärende har kommit in till regeringen som en begäran från Jönköpings kommun om att samtliga halkbanor i landet skall bli mervärdesskattepliktiga för att återställa en konkurrens på lika villkor.

Bakgrunden till ärendet är den ändring av mervärdesskatte-reglerna inom utbildningsområdet som genomfördes från och med år 1997<sup>38</sup>. Lagändringen medförde bl.a. att i princip all slags körkortsutbildning vid kommersiella trafikskolor blev skattepliktig till mervärdesskatt. Skatteplikten gäller oavsett om utbildningen sker för privata ändamål eller för att kunna ge eleven möjligheten att erhålla ett visst slags arbete. Det spelar således för den skattemässiga bedömningen inte någon roll vilket slag av fordon som utbildningen avser. Endast för det fallet att trafikskolorna anlitas av exempelvis gymnasieskolan för att genomföra utbildning blir denna skattefria (RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2000, s. 111).

Ett obligatoriskt moment i körkortsutbildningen är körning på halkbana. De halkbanor som finns, enligt uppgift 29 stycken, drivs inte av trafikskolorna utan i annan regi. Såväl kommersiella företag som kommuner (t.ex. Jönköpings kommun) kan svara för driften. Dessutom drivs fyra halkbanor i föreningsform.

Liksom körkortsutbildning är utbildning vid halkbanor skattepliktig till mervärdesskatt. Omsättning av sådana tjänster i en yrkesmässig verksamhet föranleder således beskattning. Så är fallet om omsättningen sker av en kommun eller ett privat företag.

För verksamhet som drivs av ideella föreningar kan den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML bli tillämplig, varvid verksamheten inte anses yrkesmässig och skattskyldighet till mervärdesskatt inte föreligger. En sådan tillämpning förutsätter att verksamheten är att betrakta som allmännyttig i enlighet med de regler som finns i 7 kap. IL. Enligt vad som sägs i skrivelsen från Jönköpings kommun föreligger inte skattskyldighet för verksamhet vid de halkbanor som drivs av ideella föreningar. Verksamheten måste således ha bedömts som allmännyttig enligt inkomstskattereglerna. På vilken grund verksamheten ansetts allmännyttig är inte klarlagt. Eftersom de aktuella halkbanorna drivs av NTF respektive en motorklubb är det troligt att verksamheten anses ha naturlig anknytning till det ideella ändamålet, vilket torde vara att främja trafiksäkerhet.

---

<sup>38</sup> SFS 1996:1327, prop. 1996/97:10, 1996/97:SkU6.

Enligt skrivelsen från Jönköpings kommun och andra inhämtade uppgifter leder befrielsen från mervärdesskatt för de halkbanor som drivs av ideella föreningar till konkurrenssnedvridningar. En lektion på halkbanan i Jönköping kostar 900 kr plus mervärdesskatt 225 kr, dvs. totalt 1 125 kr (1997). Ca 4 000 elever per år utbildas. Av dessa kommer ca 700 från Boråstrakten. I Göteborg finns en halkbana som drivs som en ideell förening och som därigenom är befriad från mervärdesskatt. En lektion vid denna halkbana kostar 625 kr. Innan skatteplikt infördes var prisskillnaden inte större än att många elever från Boråsområdet ändå valde banan i Jönköping tack vare högre kvalitet och bättre service. Nu när prisskillnaden ökat är det emellertid många av dessa elever som i stället väljer att öva halkkörning i Göteborg. Detta kan leda till att Jönköpingsbanan förlorar mellan 300 000 och 400 000 kr i intäkter årligen.

Enligt uppgift från företrädare för en av de föreningar som driver halkbaneverksamhet önskar denna förening bli registrerad till mervärdesskatt. Skälet är att föreningen önskar få avdrag för ingående skatt på investeringskostnader. Skattemyndigheten har dock avslagit föreningens begäran om registrering.

### **Dansbaneverksamhet**

Detta ärende avser ett aktiebolag som bedriver dansbaneverksamhet. Ärendet inleddes med en skrivelse till regeringskansliet i mars 1999, i vilken bolaget begärde att mervärdesskattesatsen på danstillställningar skulle sänkas till sex procent. Som skäl anfördes att dansverksamhet borde jämföras med kultur och att den tillämpliga skattesatsen borde vara densamma som för popkonserter, opera, teater, bio och balett. Det framhölls särskilt att dans är en umgängesform av stor betydelse för många människor och tillgänglig för alla. En sänkning av skattesatsen skulle leda till att fler dansställen fick en möjlighet att överleva och utvecklas, vilket i sin tur skulle leda till ökade intäkter för staten i stället för minskade sådana.

I svar på skrivelsen anförde finansministern att han inte fann skäl att vidta den begärda ändringen i mervärdesskattelagstiftningen (Fi 1999/894). Skälen var framför allt att restriktivitet borde iaktas vid bedömningen av om områdena med reducerad skattesats borde utvidgas, samt att en sänkning av skattesatsen skulle medföra ett icke obetydligt skattebortfall.



I den till utredningen överlämnade skrivelsen vidhåller bolaget att dans är en form av kultur och därför bör omfattas av skattesatsen om sex procent. I skrivelsen anförs vidare att ideella föreningar ofta kan bedriva dansverksamhet utan att behöva betala mervärdesskatt och dessutom ofta i lokaler som byggts med hjälp av offentliga medel.

Bolagets företrädare har av utredningen beretts tillfälle att komplettera ärendet med ytterligare synpunkter, bl.a. i form av andra exempel där mervärdesskattepliktig dansverksamhet utsätts för konkurrens från skattebefriad verksamhet bedriven av ideella föreningar. Därvid har anförts att den andel av den totala dansverksamheten som bedrivs utan att mervärdesskatt betalas uppgår till i vart fall 70 procent, att det inte är ovanligt att ideellt bedriven verksamhet sker i större omfattning och med högre intensitet än kommersiellt bedriven verksamhet, att de som driver dansverksamhet bör omfattas av samma regler och villkor oavsett företagsform och att en sänkning av skattesatsen till sex procent skulle innebära att många föreningar som idag driver verksamhet utan att betala mervärdesskatt skulle vilja träda in i mervärdesskattesystemet.

#### 4.5.5 Ärenden som anmälts till Konkurrensverket

Konkurrensverket (KKV) har på uppdrag av regeringen utfört en inventering och beskrivning av olika skattereglars inverkan på konkurrensen, särskilt för små och medelstora företag. Uppdraget redovisas i rapporten *Konkurrenssnedvridande skatteregler – En inventering av klagomål*<sup>39</sup>. Uppdraget har framför allt utformats med utgångspunkt i klagomål om konkurrenssnedvridande skatteregler. Enligt rapporten gällde sju av ärendena konkurrensförhållanden där ideella föreningar bedrev utåtriktad kommersiell verksamhet i konkurrens med privata företag. Här skall redogöras för sex av dessa ärenden. Det sjunde ärendet är på grund av en lagändring inte längre av intresse.

---

<sup>39</sup> Konkurrensverkets rapportserie 1999:5.

**Vandrarhem (dnr 171/92)**

Sveriges Vandrarhem i Förening (SVIF) ifrågasatte i en anmälan den skattefrihet som vandrarhem som drivs av Sveriges Turistförening (STF) åtnjuter. STF är en allmännyttig ideell förening som har ansetts uppfylla villkoren för att vara befriad från såväl inkomstskatt som mervärdesskatt. SVIF är en sammanslutning av vandrarhem som drivs kommersiellt och som således inte är skattebefriade. I ärendet ifrågasattes konkurrensneutraliteten i dessa regler.

Det framgår av handlingarna i ärendet att STF endast drev ett fåtal vandrarhem i egen regi. Övriga vandrarhem var visserligen STF-anslutna men drevs i privat regi och omfattades enligt STF av såväl inkomstskatt som mervärdesskatt. Viss del av intäkterna uppbars till STF i form av en s.k. serviceavgift som var avsedd att täcka STF:s arbete med marknadsföring, utbildning etc.

KKV anförde sammanfattningsvis att gällande skatteregler i många fall leder till att konkurrensen snedvrids när skattskyldiga företag och ideella föreningar verkar på samma marknad. Fullständig neutralitet uppnås enligt KKV endast om mervärdesskatte- reglerna är desamma i samtliga näringsgrenar och för alla drifts- och företagsformer. Mot bakgrund av pågående utredningar inom området, bl.a. Utredningen om vissa mervärdesskattefrågor och EGA-utredningen, fann emellertid KKV inte skäl till ytterligare åtgärder.

Enligt vad utredningen erfarit har STF numera överfört den egna verksamheten avseende drift av vandrarhem till ett särskilt bolag, STF AB. Bolaget är registrerat till mervärdesskatt och tar således ut skatt på sin försäljning. Endast den renodlat ideella verksamheten drivs direkt av STF. Den serviceavgift som de anslutna men fristående vandrarhemmen betalar till STF AB beläggs också med mervärdesskatt. De förhållanden som påtalats i ärendet synes därför numera vara undanröjda.

**Försäljning av begagnade varor m.m. (dnr 319/95)**

Ärendet avsåg konkurrensförhållandena mellan å ena sidan privata företag som bedriver verksamhet såsom försäljning av begagnade varor, möbler, husgeråd, kläder m.m. samt kaféer och å andra sidan verksamhet som bedrivs av kyrkliga samfund och idrotts-

föreningar. Klaganden pekade på att konkurrens inte bedrivs på lika villkor, bl.a. i anledning av att ifrågavarande föreningar åtnjuter skattefrihet till skillnad från privata konkurrenter.

I sitt beslut konstaterade KKV att de påtalade förhållandena inte kan prövas med stöd av konkurrenslagen. Vidare hänvisade KKV till sitt remissyttrande över betänkandet SOU 1994:31. I yttrandet anför KKV bl.a. att skattepliktig verksamhet av konkurrensskäl skall underkastas samma skatteregler oberoende av verksamhetsform. I beslutet anförde KKV att man skall följa den berörda mervärdesskattefrågan även i fortsättningen men att det är oklart när den kan komma att behandlas av Riksdagen.

### **Försäljning av scoutkläder (dnr 615/95)**

Klaganden representerade ett företag i konfektionsbranschen och hade scoutkläder i sitt sortiment, t.ex. skjortor, scarves, byxor m.m. Klaganden anförde att Svenska Scoutförbundet sedan år 1989 bedriver försäljning av scoutkläder via postorder. Enligt klaganden ökade Scoutförbundets omsättning avseende denna försäljning från 3,2 mkr. år 1988 till 7,6 mkr. år 1989. Detta skall ha berott på breddning av sortimentet. Scoutförbundets omsättning uppgick år 1992 till 8,2 mkr. Eftersom Scoutförbundets försäljning är mervärdesskattebefriad ansåg klaganden att konkurrensförutsättningarna var olika. Klaganden åberopade att den svenska lagstiftningen inte överensstämmer med EG:s regler och efterlyste en översyn av de svenska reglerna så att konkurrensnedvridningarna kunde undanröjas. Vidare anfördes att beskattning rätteligen borde ske eftersom försäljningen inte kunde anses hävdvunnen och inte begränsades till medlemmar. Klaganden ansåg också att Scoutförbundets försäljning var alltför omfattande för att kunna vara skattebefriad.

KKV synes inte ha fattat något formellt beslut i ärendet, utan endast informerat klaganden om bl.a. pågående utredning inom Finansdepartementet.

**Ideella föreningsars dansverksamhet (dnr 1205/95)**

Detta ärende avsåg logdansverksamhet bedriven i Finnerödja som ett komplement till jordgubbs- och skogsproduktion. Entréavgiften till danserna beläggs med full mervärdesskatt eftersom dansen drivs privat. Klaganden anförde att ideella föreningar, Folkparker, sporthallar och liknande arrangörer anordnar danser och dansgalor i närområdet. Dessa danser har samma orkestrar och riktar sig till samma publik som klagandens dansverksamhet. Eftersom dessa arrangörer inte behöver debitera mervärdesskatt kan de ta ut lägre avgifter, vilket hotar klagandens verksamhet.

I KKV:s beslut anfördes att det för att enskilda klagomål skall utredas krävs att de förhållanden som redovisas har en betydelsefull effekt för t.ex. en större grupp konsumenter eller från samhälls-ekonomisk synpunkt. Någon skyldighet att utreda sakförhållandena i varje enskilt klagomål finns inte. Eftersom KKV inte bedömde att det fanns tillräckliga skäl att närmare granska de förhållanden som påtalats beslutades att några åtgärder inte skulle vidtas.

**Studieförbunds och dansklubbars dansverksamhet (dnr 1220/96)**

Klaganden bedrev verksamhet med bl.a. danskurser och anförde att bristande konkurrensförutsättningar föreligger mellan denna kommersiellt bedrivna verksamhet och verksamhet bedriven av studieförbund och ideella dansklubbar, främst genom att de senare verksamheterna är befriade från mervärdesskatt.

KKV lämnade ärendet utan åtgärd med samma motivering som i ärendet ovan.

**Studieförbundens språkkurser (dnr 635/98)**

Klaganden, The British Institute, bedrev undervisning i engelska och betalade mervärdesskatt på avgiften för sina kurser medan liknande kurser hos studieförbunden är skattebefriade. Som exempel anges att en s.k. Cambridge-kurs anordnad av ett studieförbund respektive av klaganden kan ha samma lärare, använda samma material och ha samma antal deltagare. Detta är enligt klagandens mening ej förenligt med principen om att skatten skall baseras på tjänstens art, inte av anordnarens organisationsform. Detta gör att den fria konkurrensen sätts ur spel.

KKV synes inte ha fattat något skriftligt beslut i anledning av klagomålet.

### **Slutsatser i KKV:s rapport**

I rapporten anför KKV att skatteregler så långt som möjligt bör vara generella, enkla och gälla under lång tid. Dessa principer bör vara vägledande vid utformning av regler inom mervärdesskatteområdet. Trots att syftena med 1990/1991 års skattereform var att åstadkomma mera likformiga regler för mervärdesskatt och en generell skatteplikt, kvarstår enligt KKV en rad konkurrenssnedvridningar som beror på reglernas utformning eller utformningen av med mervärdesskattesystemet sammanhängande regelverk.

När det gäller konkurrenssnedvridningar beträffande ideella föreningar anför KKV att mervärdesskattereglernas snedvridande effekter kan vara nog så besvärande på den enskilda marknaden. I vård-, omsorgs- och undervisningsområdena är omsättningen dock totalt sett mindre. Problemen utanför dessa sektorer skall dock inte underskattas och behöver belysas ytterligare.

KKV anser att tiden är mogen för ett samlat grepp på konkurrenseffekterna av olikformiga mervärdesskatteregler, bl.a. när det gäller de ideella föreningarnas utåtriktade kommersiella verksamhet. Här hänvisar KKV till pågående utredningar, bl.a. denna.

KKV lämnar inga förslag till lösningar men ifrågasätter om inte en mera generell skatteplikt för kommersiella aktiviteter bör övervägas. En sådan åtgärd skulle i stort sett undanröja de konkurrenssnedvridningar som beskrivs i rapporten.

Införandet av en mera långtgående skatteplikt innebär emellertid svårigheter och komplikationer. Ett hinder kan vara EG:s regler i form av det sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket måste beaktas. En utökad skatteplikt inom områden som tidigare varit skattebefriade kräver enligt KKV ingående analyser av effekterna och en noggrann kartläggning av respektive marknad. En utvidgning av skatteplikten kan leda till högre konsumentpriser, i vart fall initialt. För att lindra sådana effekter kan en lägre skattesats eventuellt övervägas. En lägre skattesats kan å andra sidan leda till ökade kostnader för staten, vilket kan ge finansieringsproblem. Vidare ger en utökad skatteplikt upphov till ökad administration, både för

staten och för aktörer på marknaden. Sådana frågor är komplexa att utreda och analysera.

#### 4.5.6 Övriga fall av konkurrenspåverkan

Utöver de fall som redovisats om konstaterade konkurrensnedvridningar till följd av gällande mervärdesskatteregler för ideell verksamhet, har utredningen erhållit kännedom om vissa andra situationer där konkurrenspåverkan förekommer. Sådana situationer kan avse både att ideella föreningar gynnas skattemässigt till nackdel för privata företag och att föreningar missgynnas på grund av att de inte medges inträde i mervärdesskattesystemet.

#### **Vissa föreningar vill bli föremål för mervärdesbeskattning**

Tidigare har nämnts att en förening som driver en trafikövningsplats vill bli registrerad till mervärdesskatt för att kunna tillgodogöra sig avdrag för ingående skatt på sina investeringar. Samma sak torde gälla för vissa föreningar vars transaktioner skulle beskattas med en reducerad skattesats om de vore föremål för mervärdesbeskattning. Ett exempel härpå är de föreningsdrivna biograferna. Normalt anses sådana föreningars verksamhet inte som yrkesmässig. De är till följd härav inte skattskyldiga till mervärdesskatt. Detta innebär att de inte kan göra avdrag för den mervärdesskatt som de måste betala på bl.a. hyra av film. Den skatt som föreningen betalar på sina inköp blir en kostnad i verksamheten. Föreningarna behöver å andra sidan inte debitera mervärdesskatt på inträdet till föreställningar. Inträde till biografföreställningar omfattas emellertid av skattesatsen sex procent. Med hänsyn till detta kan det vara en fördel att vara skattskyldig för inträdet till föreställningarna. För att kompensera föreningarna för den ökade kostnaden för mervärdesskatt får dessa stöd från staten<sup>40</sup>. Även om ett inträde i mervärdesskattesystemet skulle innebära att stödet avskaffades torde det finnas föreningar som hellre skulle vilja bli beskattade för sin verksamhet eftersom de då även kunde göra avdrag för ingående skatt på investeringar.

---

<sup>40</sup> Jfr prop. 1998/99:131 s. 27.

## Konkurrenssnedvridning vid olika former av undervisning

Ett annat område där mervärdesskattebestämmelserna skapar konkurrenssnedvridning är olika former av undervisning, exempelvis musikundervisning och dansundervisning. Undervisning av detta slag drivs både av ideella föreningar och av privata företag. Därutöver bedriver kommunerna sådan typ av undervisning genom de kommunala kultur- och musikskolorna.

Undervisning som bedrivs av kommuner genom de kommunala kultur- och musikskolorna omfattas av undantag från skatteplikten enligt 3 kap. 11 § 6 ML. Tillhandahållande av sådan undervisning föranleder således inte debitering av mervärdesskatt. Undervisning som bedrivs av ideella föreningar kan antingen omfattas av nyss nämnda undantag från skatteplikten eller av den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 5 ML avser av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund. Sådan verksamhet anses utgöra en del av kulturområdet och tillhör således inte utbildningsområdet<sup>41</sup>. Övriga ideella föreningars aktiviteter när det gäller dessa typer av undervisning kan omfattas av den särskilda regeln om yrkesmässighet i 4 kap. 8 § ML och till följd härav vara skattebefriad.

Undervisning som angetts här och som drivs av privata företag medför i princip skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta är en följd av de förändringar som skett inom mervärdesskatteområdet under senare år i form av breddningen av mervärdesskattens bas och förändringen av undantaget från skatteplikt för utbildning. Privat bedriven verksamhet föranleder således skattedebitering på de avgifter som deltagarna betalar. Därvid skall den normala skattesatsen om 25 procent tillämpas. Skattskyldigheten innebär att avdragsrätt för ingående skatt föreligger.

Gällande ordning har föranlett protester från privata företag som är verksamma inom de aktuella områdena. I samband med att reglerna inom kultur- och utbildningsområdena förändrades inkom till Finansdepartementet ett antal skrivelser angående effekterna av de förslag som lämnades i prop. 1996/97:10. De flesta skrivelserna var insända av företag som bedrev dansundervisning av olika slag. Förutom allmänna synpunkter på de föreslagna regelförändringarna anfördes att en mervärdesskattebeläggning med normalskattesatsen 25 procent skulle leda till olika villkor i förhållande till verksam-

<sup>41</sup> Se prop. 1996/97:10 s. 37 f.

heter bedrivna av studieförbund och andra ideella föreningar samt även gentemot verksamhet bedriven i kommunal regi. Eftersom dessa inte är mervärdesskattskyldiga uppkommer snedvridningar i konkurrenshänseende. Det anfördes vidare att den omständigheten att skattskyldiga företag har rätt till avdrag för ingående skatt inte uppväger effekterna eftersom de aktuella verksamheterna inte avser försäljning av varor. Det påpekades dessutom att studieförbund och andra ideella föreningar även gynnas på så sätt att de erhåller olika former av bidrag och stöd för sin verksamhet.

#### 4.5.7 Särskilt om s.k. övergångssummor

I utredningens direktiv anges att de svenska mervärdesskatte- reglerna såvitt gäller ideella föreningar och EG:s motsvarande regler ofta kan antas leda till samma resultat men att det ändå finns skäl att anta att vissa fall inte bedöms lika och att nuvarande svenska reglering därför kan komma i konflikt med EG-rätten. Som exempel på detta förhållande anges de skatteprocesser som pågår om ersättningar, s.k. övergångssummor, som betalas vid fotbollsspelares eller annan idrottsutövares övergång från en utländsk till en svensk förening. De utländska föreningarna har inte tagit ut någon mervärdesskatt vid försäljningen och inte heller har de svenska, förvärvande föreningarna redovisat skatt i Sverige. Skattemyndigheten hävdar i de aktuella fallen att de svenska föreningarna rätteligen borde betala skatt på sina förvärv (1 kap. 2 § 2 ML). Enligt utredningsdirektiven är anledningen till de mervärdesskatte- rättsliga svårigheterna bl.a. den särställning de svenska allmän- nyttiga ideella föreningarna generellt har i beskattningshänseende och att innebörden av ML:s begrepp "näringsidkare" vid en jämförelse med sjätte direktivet inte är självklar.

I detta avsnitt lämnas en redogörelse för de transaktioner som avses och innebörden av EG:s regler respektive den svenska mer- värdesskattelagstiftningen.

#### **Transaktionerna**

Inom framför allt fotboll och ishockey är det numera vanligt att det på elitnivå utgår ersättningar (övergångssummor) när spelare över- går från en förening till en annan. Den förening som spelaren läm-



nar får således ersättning från "köpande" förening. Övergångssummorna kan i vissa fall uppgå till mycket stora belopp, framför allt då spelare köps av utländska professionella klubbar. Till följd av den s.k. Bosman-domen<sup>42</sup> gäller delvis olika regler för spelarövergångar mellan föreningar inom landet och övergångar till eller från utländska föreningar.

### *Bosman-domen*

Av Bosman-domen framgår bl.a. att Romfördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare gäller även för idrottsutövare och övergångar mellan olika föreningar. Enligt domen kan en spelare därför inte hindras att byta förening när kontraktet med en förening löpt ut.

Bosman-domen avser tillämpning av EG-regler och gäller därför i princip inte övergångar mellan föreningar inom ett land. Vid sådana övergångar gäller i stället inhemska regler. Inom fotbollsområdet finns en regel som innebär att när ett kontrakt med en spelare löpt ut har den säljande föreningen rätt till ersättning under ett års tid. Under denna övergångstid kan spelaren inte utan särskild överenskommelse representera en ny förening (jfr uttrycket "ettårsfall"). Om en spelare övergår till annan förening under ettårsperioden kan således den "gamla" föreningen kräva ersättning, vars storlek bestäms genom avtal mellan den gamla och den nya föreningen. När övergångstiden löpt ut kan spelaren fritt välja vilken förening han vill spela för, och den gamla föreningen är då inte berättigad till ersättning från den nya föreningen.

Vad nu sagts innebär att det finns två huvudtyper av spelarövergångar vid vilka den gamla föreningen är berättigad till ersättning. Detta gäller dels övergångar som sker under löpande kontraktstid, dels övergångar som sker då spelaren inte längre är bunden av något kontrakt men omfattas av den ettåriga övergångstiden.

Den ersättning som utgår får på grund härav olika karaktär. Om övergången sker under löpande kontraktstid kan ersättningen sägas avse en rättighet, nämligen rätten för den nya föreningen att förfoga över spelaren under en viss period. Det har även hävdats att det i ett sådant fall skulle vara fråga om "tillhandahållande av

<sup>42</sup> EG-domstolens dom den 15 december 1995 i mål C-415/93, Union royale belge des sociétés de football association ASBL mot Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA mot Jean-Marc Bosman m.fl. och Union des associations européennes de football (UEFA) mot Jean-Marc Bosman, REG 1995 s. I-4921.

personal". I mervärdesskattehänseende spelar det dock mindre roll hur ersättningen klassificeras, eftersom köp av rättigheter och uthyrning av arbetskraft omfattas av samma regler när det gäller att fastställa var beskattning skall ske och vem som skall betala skatten. Enligt artikel 9.2 e anses i sådana fall tjänsten omsatt där köparen är etablerad. Härutöver har det gjorts gällande att huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet skall vara tillämplig, vilket innebär att tjänsten anses omsatt där säljaren är etablerad.

Om övergången avser en spelare vars kontrakt löpt ut är det svårare att avgöra vad ersättningen avser. Det synes vara klart att fråga är om någon slags tjänst eftersom det inte kan anses vara fråga om köp av vara. En möjlighet är att även i denna situation anse att fråga är om förvärv av en rättighet. En annan möjlighet är att anse att den nya föreningen betalar för det arbete som den gamla föreningen "investerat" i spelaren. Betalningen kan också avse ett slags "goodwill" som den gamla föreningen säljer. Slutligen kan den bedömningen göras att ersättningen överhuvud taget inte utgör betalning för någon tjänst och därför inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde ("out of scope").

### **Tillämpningen inom EU**

Åtskilliga idrottsföreningar både i Sverige och i övrigt inom EU bedriver omfattande verksamhet av ekonomisk natur. Övergångssummor vid spelarövergångar kan uppgå till betydande belopp. Det kan mot den bakgrunden hävdas att idrottsföreningar driver ekonomisk aktivitet i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet och att de omfattas av skyldigheten att betala mervärdesskatt vid tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänster, t.ex. vid "försäljning" av spelare.

Frågan om beskattningen i samband med spelarövergångar har behandlats av EG:s mervärdesskattekommitté, som i två s.k. guidelines uttalat sig om ersättningar i samband med övergångar av fotbollsspelare. Av guidelines från det 52:a mötet framgår således att en majoritet av ländernas delegationer anser att övergångssummor skall beskattas i enlighet med artikel 9.2 e på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls<sup>43</sup>. I samband med det 53:e mötet antogs en

<sup>43</sup> Se guidelines från 52:a mötet den 28 och 29 maj 1997, XXI/971.566; publicerad i RSV-Nytt 9/01.

guideline varav framgår att ländernas delegationer anser att en fotbollsklubbs betalning till en spelares ursprungliga klubb (en betalning som krävs enligt lag och som är avsedd att kompensera för kostnader för att träna och utveckla spelaren) efter det att det ursprungliga avtalet har löpt ut eller sagts upp, utgör ett mervärdeskattepliktigt tillhandahållande av tjänster, även om den gamla klubben inte längre har några rättigheter avseende spelaren<sup>44</sup>.

### **Tillämpningen i Sverige**

Hanteringen såvitt gäller mervärdesskatt av ersättningar i samband med övergång av spelare kan till följd av reglernas uppbyggnad indelas i följande fall:

- "försäljning" från svensk förening till annan svensk förening
- "försäljning" från svensk förening till utländsk förening (inom eller utom EG)
- "köp" av svensk förening från utländsk förening (inom eller utom EG).

#### *Försäljning*

De två förstnämnda fallen benämns fortsättningsvis "inhemska övergångar", beroende på att effekterna i mervärdesskattehänseende blir likartade. Det sistnämnda fallet benämns förvärvsfall, eftersom det i vissa situationer kan bli aktuellt att tillämpa de särskilda reglerna om förvärvsbeskattning.

I samband med spelarövergångar torde vanligen omsättnings- och skattepliktskraven vara uppfyllda. Annorlunda förhåller det sig med kravet på att omsättningen skall göras i en yrkesmässig verksamhet. Skälet härtill är den särbehandling som allmännyttiga föreningar åtnjuter till följd av regeln i 4 kap. 8 § ML. Intäkter från inhemska spelarövergångar torde som regel vara befriade från inkomstskatt, eftersom säljaren är en allmännyttig ideell förening. Därmed anses verksamheten inte yrkesmässig och det uppkommer inte någon skyldighet att betala mervärdesskatt. Om övergången sker till en utländsk förening uppkommer emellertid frågan om beskattning skall ske i det andra landet. Detta avgörs av det landets

<sup>44</sup> Se guidelines från 53:e mötet den 4 och 5 november 1997, XXL/97/2.454-rev. 2; publicerad i RSV-Nytt 9/01.

regler. Därvid kan den säljande (svenska) föreningens status i skattehänseende enligt svenska regler bli av intresse, eftersom det vid förvärvsbeskattning vid tillhandahållande till annat EG-land krävs att säljaren är en beskattningsbar person.

### *Förvärv*

När svenska föreningar "köper" spelare från föreningar i andra länder (inom eller utom EG) gäller andra principer för beskattningen. Reglerna innebär att det kan bli aktuellt med s.k. förvärvsbeskattning av den svenska föreningen.

Bland majoriteten av EU:s medlemsländer är den rådande uppfattningen inom EU att beskattning skall ske med tillämpning av artikel 9.2 e i det sjätte direktivet. För svensk del innebär detta att frågan om var beskattning skall äga rum avgörs av regeln i 5 kap. 7 § ML.

Enligt sistnämnda lagrum skall vissa särskilt angivna tjänster, bl.a. tjänster avseende olika rättigheter, anses omsatta inom landet om de

1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som antingen har ett fast driftställe i Sverige eller, om han saknar fast driftställe, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller
2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Det sägs också uttryckligen att tjänster som avses i bestämmelsen skall anses omsatta utomlands bl.a. om de tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en näringsidkare här i landet.

Det kan således konstateras att reglerna är olika beroende på om tillhandahållandet av tjänsten sker från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG. Om tjänsten tillhandahålls från ett annat EG-land krävs att förvärvaren är en näringsidkare med viss angiven anknytning till Sverige för att tjänsten skall anses omsatt i Sverige. Om tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG är det tillräckligt att förvärvaren är en svensk juridisk person eller en fysisk person som bor eller stadigvarande vistas här.

Om en tjänst anses omsatt i Sverige i enlighet med nyss nämnda regler måste det därefter avgöras vem som är skyldig att betala

skatten. Av 1 kap. 2 § första stycket 2 ML framgår att det under vissa förutsättningar är förvärvaren av tjänster som avses i 5 kap. 7 § som är skattskyldig. Det gäller om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är näringsidkare. Om någon av dessa förutsättningar inte är för handen gäller regeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML, enligt vilken den som omsätter tjänsten är skattskyldig.

För att en svensk förening som förvärvar spelare från utlandet skall bli skattskyldig krävs det således vad gäller köp både från annat EG-land och från land utanför EG att föreningen är en näringsidkare. Dessutom krävs att säljaren är en företagare. Fråga uppkommer därmed dels om de föreningar som är aktuella här är att anse som näringsidkare, dels om säljande föreningar är att anse som företagare.

Begreppet näringsidkare används i 1 kap. 15 § ML, som innehåller en definition av "utländsk företagare". I prop. 1994/95:67 s. 161 definieras uttrycket näringsidkare som varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig.

En idrottsförening kan bedriva verksamhet som utgör näringsverksamhet och som är att betrakta som yrkesmässig verksamhet. Det kan exempelvis handla om serveringsrörelse eller varuförsäljning. Huruvida även försäljning av spelare kan vara att beteckna som yrkesmässig verksamhet kan vara svårare att avgöra. Exempelvis kan kravet på varaktighet brista om det endast är fråga om enstaka eller ett fåtal transaktioner.

En annan omständighet som komplicerar bedömningen är det generella undantaget för allmännyttiga ideella föreningar i 4 kap. 8 § ML. Även om en idrottsförening driver verksamhet som är att anse som näringsverksamhet, föreligger ändå inte en yrkesmässig verksamhet enligt ML och därmed inte någon skyldighet att betala mervärdesskatt. Frågan är då om detta innebär att föreningen som sådan inte är att anse som näringsidkare eller om regeln i 4 kap. 8 § ML endast är tillämplig vid bedömningen av om skattskyldighet föreligger och därmed inte skall påverka bedömningen av om föreningens verksamhet utgör näringsverksamhet.

*RSV:s inställning*

RSV har i en skrivelse<sup>45</sup>, som utgör svar på fråga från Svenska Fotbollförbundet, ansett att det generella undantaget endast gäller skyldigheten att betala skatt på egna försäljningar men att det däremot inte skall påverka bedömningen av om verksamheten kan utgöra näringsverksamhet. Verksamheten är enligt RSV definitionsmässigt näringsverksamhet och utövaren bör därmed betecknas som näringsidkare. I annat fall skulle lagstiftaren, enligt RSV, inte ha behövt vidta särskilda åtgärder för att frikalla föreningarna från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet.

RSV uttalar att det inte torde vara rimligt att i den praktiska tillämpningen strikt göra bedömningen utifrån svenska bestämmelser. När det gäller transaktioner inom EU sägs att ledning skall hämtas från sjätte direktivet. De förarbetsuttalanden som gjorts tyder enligt RSV inte på att en allmännyttig ideell förening inte skall ses som näringsidkare. RSV anser att de utländska säljarna av ifrågavarande rättigheter i flertalet fall skall anses vara näringsidkare och därmed även kunna betecknas som utländska företagare.

Av intresse i detta sammanhang är en nyligen publicerad skrivelse från RSV<sup>46</sup> föranledd av ett mål i EG-domstolen (dom i mål C-178/97, Barry Banks m.fl.). Målet avsåg frågor inom socialförsäkringsområdet, men RSV gjorde i sin skrivelse vissa uttalanden som är av intresse även såvitt gäller mervärdesskatt. Av skrivelsen framgår att bedömningen av begreppet yrkesmässig verksamhet skall ske mot bakgrund av gemenskapsrättsliga principer, både generella och inom mervärdesskatteområdet. Hänsyn måste också tas till bedömningen av verksamheten i den utländske företagarens hemland. Enligt RSV ankommer det inte på skattemyndigheterna att ifrågasätta ett annat lands bedömning att en verksamhet som bedrivs i det landet är yrkesmässig.

RSV anser således att villkoren för förvärvsbeskattning vid köp av spelare från utländska klubbar är uppfyllda. Enligt uppgift har också skattemyndigheten i vissa fall beskattat dessa transaktioner. Ett antal beslut har överklagats men något domstolsavgörande finns såvitt känt ännu inte.

---

<sup>45</sup> Skrivelse 1998-10-26, dnr 7547-98/901.

<sup>46</sup> Skrivelse 2000-04-06, dnr 3997-00/200.

### *Skatteutskottets ställningstagande*

Under de senaste åren har skatteutskottet haft att ta ställning till motioner rörande frågan om mervärdesbeskattningen vid idrottsklubbers köp av utländska spelare.

Utskottet har ansett att det finns många skäl som talar mot att ideella föreningar beskattas för förvärv av spelare från utlandet, men har i övrigt hänvisat till förevarande utredning.

### **Sammanfattning och kommentarer**

Det råder inte någon tvekan om att åtskilliga idrottsföreningar har omsättning av sådan karaktär som medför att de måste anses bedriva ekonomisk aktivitet. De är därmed att betrakta som beskattningsbara personer enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet och deras tillhandahållanden skall föranleda beskattning i den mån inte något särskilt undantag från skatteplikten är tillämpligt. Inom EG sker beskattning vid "försäljningar" av spelare i en övervägande del av fallen genom förvärvsbeskattning.

Systemet med förvärvsbeskattning förutsätter att samtliga länder behandlar transaktionerna på samma sätt. Om så ej sker finns det risk för antingen dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. Vid "försäljning" av en spelare från en utländsk förening till en svensk förening är det troligt att den utländska föreningen förutsätter att den svenska föreningen, i egenskap av beskattningsbar person, betalar mervärdesskatt på förvärvet. Den utländska föreningen torde inte göra någon kontroll av den svenska föreningens status i mervärdesskattehänseende. För det fall den svenska föreningen inte betalar skatt på förvärvet kommer någon mervärdesskatt sannolikt inte att erläggas eftersom den utländska föreningen inte kan antas betala svensk mervärdesskatt på omsättningen. Möjligheterna för myndigheterna att kontrollera att skatt betalas är vidare begränsade när det gäller tjänster.

Riskerna för utebliven beskattning beror på oklarheten i de svenska reglerna såvitt gäller frågan om ideella föreningar är att anse som näringsidkare. Anledningen till denna oklarhet är framför allt förekomsten av regeln i 4 kap. 8 § ML, som i enlighet med vad som tidigare sagts avviker från det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person. Om inte denna regel fanns skulle en gängse bedömning göras av frågan om en idrottsförening är

näringsidkare och om den bedriver yrkesmässig verksamhet mot bakgrund av bestämmelserna om beskattningsbar person i direktivet. En anpassning av de grundläggande begreppen "skattskyldig" och "yrkesmässig" till EG:s regler om beskattningsbar person skulle förbättra förutsättningarna för en EG-konform bedömning och möjligheten att jämföra bedömningen med den som sker i andra EG-länder.

En annan aspekt på oklarheten med gällande regler är att även om förvärvsbeskattning sker vid "köp" från utlandet, medför regeln i 4 kap. 8 § ML att omsättningar inom Sverige fortfarande inte blir beskattade. Detta medför att transaktioner av likartad innebörd behandlas olika i mervärdesskattelhänseende beroende på om förvärvet sker inom landet eller från utlandet. En sådan differentierad behandling torde stå i strid med EG-rätten.

#### 4.6 Mervärdesskatteregler för ideell verksamhet i andra EU-länder

Utredningen har vänt sig till de övriga medlemsländerna med en skriftlig förfrågan om respektive lands inhemska regler i aktuella avseenden. Svar har erhållits från samtliga länder utom Frankrike, Portugal och Irland.

En sammanställning av svaren finns i bilaga 4. I detta avsnitt lämnas en kort sammanfattning av de olika medlemsländernas svar i nu aktuella avseenden. När det gäller Grekland och Belgien har svaren endast innehållit en hänvisning till bifogad lagtext på respektive lands språk utan några kommentarer. På grund härav lämnas inte någon redogörelse för förhållandena i dessa båda länder. Viss information om dessa länders regler har dock inhämtats från publikationen "Value added taxation in Europe – Guides to the European Taxation: volume IV".

Den skriftliga begäran har avsett inte endast frågan om behandlingen i mervärdesskattelhänseende av ideell verksamhet, utan även på vilket sätt begreppet beskattningsbar person införts och förekomsten av särskilda regler för små företag. Dessa frågor har betydelse även för behandlingen av verksamheter med ideell inriktning.



#### 4.6.1 Sammanfattning av erhållna svar

En klar majoritet av övriga medlemsländer har infört regler som innehållsmässigt och systematiskt motsvarar reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet. De flesta har sålunda infört motsvarigheter till de olika undantagen från skatteplikt som kan bli aktuella att tillämpa när det gäller subjekt som driver ideell verksamhet. Särskilt gäller detta undantagen i artikel 13 A.1 f, k, l, m, och o. Undantaget i artikel 13 A.1 k (själavård) har införts endast av fem länder, medan ett antal länder i sina svar uppgivit att det inte funnits något behov av att införa ett särskilt undantag för tillhandahållande av personal i syfte att ge själavård.

De finska bestämmelserna för ideell verksamhet är liksom de svenska anknutna till inkomstskatterättsliga regler. Detta innebär att skattskyldighet till mervärdesskatt uppkommer endast om inkomsten föranleder beskattning enligt inkomstskattelagstiftningen.

I de italienska reglerna avseende ideell verksamhet finns inte någon direkt motsvarighet till vissa av de relevanta undantagen i artikel 13 A.1 i direktivet. Däremot undantas i stor utsträckning verksamhet som bedrivs av organisationer i det allmännas intresse, s.k. ONLUS. En sådan organisation skall uppfylla vissa formella krav och vara verksam inom vissa områden, t.ex. välfärd, välgörenhet eller idrott. Det krävs dessutom att organisationen inte delar ut vinster och att överskott som uppkommer används för det allmännyttiga ändamålet.

Även i Österrike har vissa av undantagen i artikel 13 A.1 inte uttryckligen införts i den nationella lagstiftningen. Överensstämmelse med de gemensamma reglerna uppnås på annat sätt. Detta gäller exempelvis momenten k, och l. I fråga om dessa har anförts att de verksamheter som undantagen avser inte anses som yrkesmässiga, vilket innebär att någon beskattning inte sker.

#### 4.7 Utredningens bedömning

I detta avsnitt redogörs för utredningens bedömning av de olika frågor som har belysts i de föregående avsnitten. De frågor som behandlas här är om den särskilda regeln i ML avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan anses förenlig med EG-reglerna samt vilka bedömningar som kan göras

av omfattningen av konkurrensnedvridningar till följd av de svenska mervärdesskattebestämmelserna. Den sistnämnda frågan avser både resultatet av den kartläggning som utredningen har genomfört och övriga fall av konkurrensnedvridning som har kommit till utredningens kännedom.

#### 4.7.1 Är reglerna avseende ideell verksamhet i ML förenliga med EG:s regler?

Utredningen har jämfört ML:s särskilda regler avseende ideell verksamhet med det sjätte mervärdesskattedirektivets bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tillhandahållanden som kan bli aktuella för subjekt utan vinstintresse. Jämförelsen visar att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML inte stämmer överens med den uppbyggnad och systematik som används i direktivet.

Den mest betydelsefulla skillnaden är att regeln i 4 kap. 8 § ML är subjektinriktad utan begränsning till vissa slag av varor eller tjänster, medan bestämmelserna i direktivet är utformade som undantag från skatteplikten för vissa tillhandahållanden av varor och tjänster. Direktivet präglas av ett transaktionstänkande som i vissa fall är kombinerat med krav på att tillhandahållandet skall ske av visst subjekt. Direktivets undantag från skatteplikt är emellertid inte begränsade till vissa, särskilt angivna subjekt såsom allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Detta innebär att ML:s undantag från beskattning för ideellt bedriven verksamhet enligt 4 kap. 8 § ML kan sägas vara snävare än direktivets undantag från skatteplikt i subjektshänseende. Exempelvis omfattas inte stiftelser och icke allmännyttiga ideella föreningar av det generella undantaget från beskattning för ideell verksamhet enligt ML. ML:s undantag från beskattning för ideell verksamhet går å andra sidan utöver direktivets undantagsmöjligheter i transaktionshänseende, genom att i princip all slags omsättning av varor och tjänster kan komma att undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML.

Den generella anknytning till inkomstskattereglerna som finns i 4 kap. 8 § ML medför att undantagets omfattning gällande mervärdesskatt kan komma att påverkas av inkomstskatterättslig praxis och tillämpning. ML:s bestämmelser är i denna del inte självständigt utformade på det sätt som är nödvändigt för att direktivets bestämmelser skall få full genomslagskraft på svenska förhållanden.

Detta kan leda till osäkerhet vid tillämpningen av sådana bestämmelser i ML som har en tydligare motsvarighet i direktivets bestämmelser, vilket är fallet vid förvärvsbeskattning. Ett exempel på en sådan situation är behandlingen av övergångssummor i samband med idrottsföreningars förvärv avseende idrottsutövare från utländska föreningar (se avsnitt 4.5.7). Anledningen till att osäkerhet uppkommer är att förvärvarens status i mervärdesskatt-hänseende har betydelse för beskattningen och att den säljande parten måste ha kännedom om denna. Den säljande föreningen i utlandet utgår i många fall från att den förvärvande, svenska föreningen är en beskattningsbar person som skall betala in skatten för transaktionen (förvärvet). Om så inte sker kan transaktionen komma att undgå beskattning, vilket står i strid med direktivets bestämmelser. Om förvärvsbeskattning sker blir följden att transaktionen beskattas. Detta blir som regel inte fallet när transaktionen sker mellan två föreningar inom landet. Liknande situationer kan även uppstå vid föreningars förvärv av andra slags tjänster.

Den analys som har gjorts i avsnitt 4.4.3 visar att en tillämpning av undantaget i 4 kap. 8 § ML respektive EG:s regler kan leda till olika beskattningsresultat.

De skillnader som föreligger när det gäller uppbyggnaden av de olika regelverken och de beskattningsresultat som reglerna ger, medför enligt utredningens bedömning att regeln i 4 kap. 8 § ML inte kan kvarstå vid en anpassning till det sjätte mervärdesskattedirektivet. Såvitt framgår av den förfrågan som utredningen tillställt övriga medlemsländer har de allra flesta av dem anpassat sin respektive lagstiftning till direktivet inom det aktuella området. Detta utgör enligt utredningens bedömning ytterligare anledning att anpassa de svenska bestämmelserna till EG:s regler. Det förhållandet att andra medlemsländer inte till fullo följer EG-bestämmelserna medför emellertid inte att Sverige kan behålla regler som står i strid med direktivets bestämmelser. Sistnämnda bestämmelser är obligatoriska såvitt gäller de undantag från skatteplikt som nu är aktuella.

Om medlemsstaten inte inför undantag från skatteplikt som motsvarar direktivets bestämmelser eller behåller undantag från beskattning som går utöver vad som är tillåtet enligt direktivet, kan detta prövas i en process av EG-domstolen och innebära att skadeståndskrav kan riktas mot staten i fråga. Så har exempelvis skett i mål C-150/99, Svenska staten mot Stockholm Lindöpark AB och Stockholm Lindöpark AB mot Svenska staten. I domen

uttalade EG-domstolen bl.a. följande. ”Genomförandet av ett generellt undantag från mervärdesskatteplikt vad avser tillhandahållande av lokaler och andra anläggningar samt upplåtelse av verksamhettillbehör eller annan inredning för sport- eller idrottsutövning, trots att ett sådant generellt undantag inte förekommer i artikel 13 i direktiv 77/388, utgör en sådan klar överträdelse av gemenskapsrätten som kan grunda skadeståndsskyldighet för en medlemsstat.”

Direktivets undantagsmöjligheter för ideell verksamhet begränsas vidare av att hänsyn i många fall skall tas till risken för snedvridning av konkurrensen. Utredningen skall därför även beakta de effekter i konkurrenshänseende som regeln i 4 kap. 8 § ML innebär.

#### 4.7.2 Förekomsten och omfattningen av konkurrens-snedvridningar

Konkurrenssnedvridning mellan ideell verksamhet och privata företag kan uppkomma av olika anledningar. En av dessa är att subjekt med ideell inriktning får olika former av bidrag. Bidragen kan vara både statliga och kommunala. Utbetalda bidrag är ett uttryck för en vilja från samhällets sida att stödja ideellt bedrivna aktiviteter. Utan bidrag från det allmänna skulle en stor del av den ideella sektorn ha svårt att driva sin verksamhet. Att en snedvridning av konkurrensen uppkommer är en oundviklig följd av utgivna bidrag. Hur stora konkurrenssnedvridningar som kan accepteras är en bedömningsfråga av politisk natur.

En annan orsak till att konkurrenssnedvridningar uppkommer är att skatteregler kan vara utformade så att de gynnar vissa aktiviteter. En allmän utgångspunkt är dock att skatteregler skall vara neutrala. Detta innebär bl.a. att reglerna bör vara utformade på sådant sätt att transaktioner med likartad innebörd behandlas på samma sätt oavsett vem som utför dem. Skatteregler bör således inte användas som ett medel att stödja en viss företagsform, eftersom principen om neutralitet därigenom skulle åsidosättas.

Vad nu sagts om skattereglernas neutralitet gäller särskilt beträffande mervärdesskatten och de regler som har utformats på gemenskapsnivå. En grundläggande tanke med mervärdesskatten är att den skall vara generell och innehålla så få undantag som möjligt. De undantag från skatteplikt som finns i artikel 13 A i det sjätte mervärdesskattedirektivet avser ofta sådana aktiviteter som normalt inte bedrivs i konkurrens med privata företag, t.ex. sjukvård,

socialvård och utbildning. Undantag avseende aktiviteter som kan vara konkurrensutsatta gäller ofta endast under förutsättning att de inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen. Detta gäller exempelvis undantagen i artikel 13 A.1 l och o som avser tillhandahållanden mot medlemsavgifter och penninginsamlingsevenemang.

Svensk mervärdesskattelagstiftning innehåller med ett undantag inte några uttryckliga regler avseende risken för konkurrenssnedvridningar. Undantaget utgörs av bestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML och avser interna tjänster. Huvudregeln avseende allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 4 kap. 8 § ML innehåller däremot inte några villkor som innebär att hänsyn skall tas till risken för konkurrenssnedvridningar. De inkomstskatterättsliga bestämmelser till vilka sistnämnda regel hänvisar innehåller inte heller några uttryckliga regler i detta avseende. Reglerna i 7 kap. IL om begränsad skattskyldighet för allmännyttiga ideella föreningar är dock utformade på ett sådant sätt att renodlat kommersiell verksamhet normalt skall beskattas. På så vis kan reglerna indirekt sägas innehålla begränsningar som i praktiken innebär att hänsyn tas till risken för konkurrenssnedvridningar. Det kan emellertid konstateras att EG:s mervärdesskatteregler på ett betydligt mera uttalat sätt än de svenska reglerna tar hänsyn till risken för snedvridningar av konkurrensen.

### **Utredningens bedömning av förekomsten och omfattningen av konkurrensproblem**

Resultatet av den enkät som utredningen genomfört visar att ideella föreningar och registrerade trossamfund har många olika slags intäkter. En del av dessa – främst medlemsavgifter och gåvor – är emellertid intäkter som enligt såväl direktivet som ML inte är att anse som betalning för en tillhandahållen vara eller tjänst och därför ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I normalfallet beskattas således inte det slaget av intäkter.

Föreningars aktiviteter för att fullgöra det ideella ändamålet är ofta av sådan karaktär att någon motsvarande verksamhet inte bedrivs av kommersiella företag. Varor och tjänster som kan tillhandahållas i samband med de ideella aktiviteterna är på grund härav ofta inte direkt utbytbara mot varor eller tjänster som tillhandahålls av sådana företag. Likaså kan verksamhet som bedrivs av föreningar för att uppfylla det ideella syftet vanligen antas riktad

mot en annan målgrupp eller kundkrets än motsvarande verksamhet bedriven av kommersiella företag. Någon konkurrenssituation kan då inte bedömas uppkomma.

Föreningar utför emellertid även aktiviteter som privata företag ägnar sig åt. Sådana aktiviteter utgör inte i sig en del i uppfyllandet av det ideella ändamålet utan kan sägas ha till syfte att vara en finansieringskälla för detta. Även om det inom ramen för utredningsarbetet inte varit möjligt att göra en fullständig analys av den faktiska konkurrenssituationen beträffande dessa intäkter, är det enligt utredningens uppfattning rimligt att göra den bedömningen att det i många fall föreligger en direkt konkurrens mellan ideellt bedriven verksamhet och privata företag. Av den kartläggning som utredningen genomfört framgår att ett sådant område är serveringsverksamhet. Ett annat område, dock inte lika enhetligt, är försäljning av olika slags varor. Sådan försäljning kan avse både tillfälliga arrangemang exempelvis i form av loppmarknader och basarer etc., och mera löpande verksamhet. Normalt har denna försäljningsverksamhet inte något annat syfte än att vara en finansieringskälla för de ideella aktiviteterna.

Genom utredningens enkät har det blivit möjligt att göra vissa antaganden när det gäller de totala intäkterna hos ideella föreningar och registrerade trossamfund i Sverige. De beräkningar som gjorts visar att den ideella sektorns totala omsättning uppgår till betydande belopp, i vart fall 100 mdkr. Beräkningen har skett med viss försiktighet. Den verkliga siffran är därför sannolikt högre. Redan på grund av den ideella sektorns storlek kan det enligt utredningens bedömning antas att konkurrens med privat verksamhet förekommer i ett inte ringa antal fall.

Utredningen har redogjort för olika konkreta problem i konkurrenshänseende som uppkommit till följd av de nuvarande mervärdesskattereglerna för ideell verksamhet. Sålunda har regeringen överlämnat två ärenden till utredningen vari görs gällande att mervärdesskattereglerna innebär fördelar för verksamhet som bedrivs av ideella föreningar gentemot verksamhet i annan regi. Ärendena rör halkbane- respektive dansbaneverksamhet. Vidare har Konkurrensverket mottagit ett antal klagomål där det görs gällande att ideellt bedriven verksamhet åtnjuter konkurrensfördelar till följd av ML:s regler. Det har också konstaterats att privata företag som bedriver undervisningsverksamhet missgynnas i förhållande till studieförbunden och andra ideella föreningar och att detta bl.a. beror på mervärdesskattereglernas utformning. Detsamma gäller i

förhållande till de kommunala kultur- och musikskolorna. Vad nu sagts kan gälla exempelvis dansundervisning samt musik- och sångundervisning. För sådan dansundervisning, som anses utgöra idrott, är förhållandena annorlunda eftersom tillhandahållanden av privata företag kan omfattas av en reducerad skattesats om sex procent enligt 7 kap. 1 § ML. Slutligen har i detta sammanhang även berörts det förhållandet att det inom vissa områden finns allmännyttiga ideella föreningar som önskar träda in i mervärdesskattesystemet men som till följd av regeln i 4 kap. 8 § ML inte ges den möjligheten. Framför allt gäller detta inom områden som omfattas av den reducerade skattesatsen och i fall där föreningen har stora investeringskostnader.

De fall av konkurrensnedvridning som kommit fram på olika sätt är förhållandevis få med tanke på den ideella sektorns storlek. Detta kan i och för sig framstå som anmärkningsvärt. En anledning härtill kan dock vara att många fall inte påtalats och därför inte blivit uppmärksammade. Detta kan i sin tur bero på att enskilda företag inte alltid är medvetna om att de utsatts för konkurrens av subjekt som gynnas av skattereglerna. Hur många fall detta kan röra sig om är omöjligt att ha en uppfattning om. Enligt utredningens bedömning torde det verkliga antalet fall av konkurrensnedvridning till följd av mervärdesskattereglerna vara betydligt större än vad som påtalats.

De nuvarande mervärdesskattereglerna innebär att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund särbehandlas i förhållande till övriga subjekt. Reglerna kan således medföra konkurrensnedvridningar i den mån allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund bedriver sådana aktiviteter som även övriga subjekt som omfattas av mervärdesskatten bedriver. Det får anses givet att negativa effekter uppstår för dem som drabbas av snedvridningen. Med andra ord kan bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML befaras välla snedvridning av konkurrensen, vilket är det uttrycksätt som används i artikel 13 A.

Även om mervärdesskattereglerna i sin nuvarande utformning oftast gynnar de allmännyttiga ideella föreningarna och trossamfundet, kan det i vissa fall vara så att dessa föreningar missgynnas av systemet. Det finns exempel på allmännyttiga ideella föreningar som vill betraktas som skattskyldiga enligt ML men som inte medges detta. En följd härav blir att föreningen inte kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

## 4.8 Överväganden och förslag

EG:s regler avseende mervärdesskatt bygger på ett transaktionstänkande. Undantagen från skatteplikt avser särskilt angivna transaktioner. Ofta gäller undantagen oberoende av vilket subjekt (beskattningsbar person) som utför transaktionen, men det kan också vara så att undantaget är knutet till att transaktionen utförs av viss eller vissa beskattningsbara personer. Hela tiden står dock transaktionen som sådan i centrum. Reglerna medger alltså inte att vissa beskattningsbara personer står utanför systemet oberoende av vilka transaktioner (ekonomiska aktiviteter) de ägnar sig åt.

ML är konstruerad på ett delvis annorlunda sätt. Framst gäller detta regeln i 4 kap. 8 § ML. Med stöd av detta lagrum kommer de transaktioner som utförs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i sin helhet att undantas från mervärdesskatt. Undantaget avser alltså vissa beskattningsbara personer oberoende av vilka transaktioner de ägnar sig åt. Härutöver finns ett antal undantagsbestämmelser i 3 kap. ML.

Även om EG-rättens undantagsbestämmelser täcker åtskilliga av de transaktioner som allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund utför är det uppenbart att vad som undantas till följd av regeln i 4 kap. 8 § ML är mer omfattande. Det är utredningens uppfattning att ML:s regler i detta avseende måste fås i bättre överensstämmelse med direktivet. Detta bör lämpligen ske genom att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML tas bort.

Utredningens målsättning är att nå god överensstämmelse mellan direktivets och ML:s regler, samtidigt som de allmännyttiga ideella föreningarnas och de registrerade trossamfundens intressen tillvaratas. För att uppnå detta bör ML kompletteras med de undantagsmöjligheter som det sjätte mervärdesskattedirektivet erbjuder och som idag inte finns särskilt angivna i 3 kap. ML utan som täcks upp genom den generella regeln i 4 kap. 8 § ML. Vid utformningen av dessa undantag från skatteplikt skall direktivets krav på konkurrenshänsyn tillgodoses. Utöver vad nu sagts skulle, för de fall utredningen finner att beskattning skall ske, en sänkning av skattesatsen i vissa fall kunna ge en positiv effekt för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Denna fråga ligger dock utanför utredningens uppdrag. Riksdagen har emellertid riktat ett tillkännagivande till regeringen om att se över tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna (se Skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18, s. 11 f.). Regeringen kom-



mer med anledning av detta att tillsätta en särskild utredning senare under hösten 2002.

Det bör framhållas att direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt i artikel 13 A.1 är obligatoriska. När det finns en valmöjlighet för medlemsstaterna i fråga om vilka subjekt eller vilka transaktioner som skall omfattas av undantaget, anges detta särskilt. När direktivet föreskriver att undantag från skatteplikt skall gälla, saknas därför möjlighet för medlemsstaterna att ge skattesubjekt möjligheten att välja att bli beskattade för transaktionen i stället, även om detta i vissa fall skulle kunna vara mer fördelaktigt för subjektet i fråga.

I detta sammanhang bör även framhållas att utredningens förslag i detta kapitel skall ses tillsammans med förslagen i kapitel 6 om befrielse från beskattning från små företag. Med små företag avses beskattningsbara personer som under året har sammanlagda intäkter av seende skattepliktig omsättning m.m. som understiger 90 000 kr.

I detta avsnitt utvecklas först de överväganden som legat till grund för förslaget att slopa bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. Därefter diskuteras och motiveras förslagen att införa nya undantagsbestämmelser i 3 kap. ML.

#### 4.8.1 Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML som generellt undantar allmännyttiga föreningar och registrerade trossamfund från mervärdesbeskattning tas bort

**Utredningens förslag:** Den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML som på ett generellt sätt undantar allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund från mervärdesbeskattning slopas. Dessa subjekt kommer härigenom att omfattas av ML:s allmänna regler avseende beskattningsbara personer.

I enlighet med vad som sagts i avsnitt 4.7.1 är det utredningens uppfattning att regeln i 4 kap. 8 § ML inte står i överensstämmelse med bestämmelserna om beskattningsbara personer i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Det mervärdesskattebefriade området för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund är mera vidsträckt enligt de svenska reglerna än enligt direktivets regler. Å andra sidan begränsar sig direktivets möjligheter till undantag från beskattning inte till vissa subjekt, såsom allmän-

nyttiga ideella föreningar och trossamfund. ML:s undantagsmöjligheter kan därför anses ha en snävare utformning i det avseendet. De olika regelverken leder till olika beskattningsresultat. Därutöver leder bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML till osäkerhet när det gäller tillämpningen av andra regler i ML. Ett exempel på detta är frågan om en allmännyttig ideell förening kan bli skyldig att betala mervärdesskatt vid förvärv av vissa tjänster från en utländsk företagare, dvs. en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet. Denna osäkerhet är emellertid även en följd av att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person hittills inte har haft någon entydig motsvarighet i den svenska lagen.

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML medför också konkurrensnedvridningar i förhållande till privata företag. Den konkurrensbestämmelse som skall tillämpas enligt vissa av de undantagsmöjligheter som ges i direktivet talar emellertid om att undantagen inte skall kunna befaras välla snedvridning av konkurrensen (jfr artikel 13 A 1 l om tillhandahållande till medlemmar och 13 A 1 o om penninginsamlingsevenemang). Möjligheterna att undanta sådana aktiviteter som även utförs av kommersiella aktörer är därför begränsad enligt direktivet.

Vad nu sagts utgör enligt utredningens mening tillräckliga skäl för bedömningen att regeln i 4 kap. 8 § ML inte kan behållas.

Om bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML slopas medför detta att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att omfattas av ML:s generella bestämmelser. Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att vara beskattningsbara personer i den mån de utövar ekonomisk aktivitet, oberoende av syfte eller resultat. (jfr direktivets artikel 4.2 som föreslås föras in i 1 a kap. 1 § ML). Om föreningen eller trossamfundet omsätter varor och tjänster kommer följaktligen beskattning att ske såvida inte något särskilt undantag från skatteplikten är tillämpligt. Med detta följer att avdrag får göras i motsvarande mån för ingående mervärdesskatt. De särskilda inkomstskattereglerna i 7 kap. 7 § och 14 § IL kommer inte längre att ha någon generell betydelse för frågan om beskattning skall ske enligt ML.

Direktivet innehåller i artikel 13 A vissa undantag från skatteplikt som i ML närmast täcks av regeln i 4 kap. 8 §. Sloandet av denna innebär att motsvarigheter till direktivets undantag, som är tvingande för medlemsländerna, måste föras in i 3 kap. ML. De undantag som är aktuella är de som anges i artikel 13 A.1 k, l och o.

Även övriga undantag i artikel 13 som kan bli aktuella att tillämpa på ideell verksamhet måste gås igenom för att klarlägga om några förändringar krävs i anledning av utredningens förslag. De undantagsmöjligheter som förs in i ML bör vara utformade så att de även täcker ideell verksamhet som eventuellt bedrivs av andra subjekt än allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, åtminstone i de fall där direktivet inte medger att medlemsstaten pekar ut vissa subjekt. Vidare bör i direktivet angivna begränsningar av undantagen med hänsyn till risken för konkurrenssnedvridning beaktas vid utformningen av de nya bestämmelserna.

Enligt utredningens direktiv bör aktiviteter som bedrivs utan vinstintresse av ideella föreningar även fortsättningsvis kunna ges en positiv särbehandling. Den ytterligare anpassning till direktivet som sker genom förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML, bör mot denna bakgrund göras på ett för de ideella organisationerna så gynnsamt sätt som möjligt. Givetvis måste detta ske inom ramen för direktivets utformning och konstaterade innebörd samt med beaktande av att de olika undantagen i direktivet utgör avsteg från huvudprincipen om en generell beskattning och därför enligt EG-domstolens praxis skall tolkas restriktivt. Därtill kommer att hänsyn måste tas till såväl konkurrensaspekterna på det nationella planet som EG-reglernas innehåll även i detta avseende.

#### 4.8.2 Undantag från skatteplikt för tillhandahållande av personal för sjalavård

**Utredningens förslag:** I ML införs undantag från skatteplikt för sådana tillhandahållanden av personal som görs av religiösa och filosofiska institutioner och som syftar till sjalavård. Det krävs att sjalavården ges inom ramen för vissa aktiviteter (sjukvård dock inte tandvård, social omsorg och utbildning) som undantas från mervärdesskatteplikt. Undantaget utgör en motsvarighet till undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 k i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 13 A.1 k i det sjätte mervärdesskattedirektivet undantas religiösa och filosofiska institutioners tillhandahållande av personal för sådana aktiviteter som avses i momenten b (sjukvård), g (social omsorg), h (viss barn- och ungdomsverksamhet), och i (utbildning) och som syftar till sjalavård.

I avsaknad av kommentarer och rättsfall som behandlar bestämmelsen är det svårt att i alla delar uttala sig om bestämmelsens innebörd. Behovet av en motsvarighet till detta undantag kan också diskuteras då den som tillhandahåller personal för angivna syften ofta inte begär särskild ersättning. Det kan också antas vara ett skäl till varför vissa medlemsländer valt att inte införa undantaget. Ett annat skäl kan vara att omfattningen av denna typ av verksamhet i medlemsstaterna är begränsad. Enligt utredningens uppfattning kan det dock inte uteslutas att denna typ av tjänster mot ersättning förekommer eller kommer att förekomma i Sverige. En regel som medger att dessa transaktioner undantas från beskattning bör därför finnas. EGA-utredningen ansåg att undantaget i moment k omfattades av befintlig lagstiftning i ML, nämligen undantaget i 3 kap. 4 § avseende bl.a. sjukvård och social omsorg. De religiösa och filosofiska institutionerna kunde ses som uppdragstagare när de tillhandahåller personal<sup>47</sup>. Undantaget i artikel 13 A.1 k avser dock enligt ordalydelsen inte den självvård som utövas utan tillhandahållande av personal som skall utöva självvård. Det är enligt utredningen tveksamt om ett sådant tillhandahållande alltid kan omfattas av undantagen från beskattning avseende sjukvård och social omsorg (se avsnitt 4.8.8 om innebörden av dessa begrepp). Utredningen anser mot denna bakgrund att en motsvarighet till undantaget i artikel 13 A.1 k bör införas i en ny paragraf, 3 kap. 7 a §, i ML.

### **Vilka institutioner skall omfattas av undantaget**

I direktivets bestämmelse talas om att personalen skall tillhandahållas av religiösa och filosofiska institutioner. Någon ytterligare beskrivning eller exemplifiering av dessa subjekt finns såvitt utredningen kunnat utröna inte i direktivet eller i andra underlag till bestämmelsen. Utredningen anser därför att man utifrån ett allmänt resonemang måste försöka finna en avgränsning av undantaget för svenska förhållanden som är både praktisk och EG-rättsligt godtagbar.

Med religiös institution måste i första hand avses kyrkan i traditionell mening. Utgångspunkten bör vara att bestämmelsen skall vara neutral i fråga om vilken religion eller inriktning som kyrkan tillhör. Den mest ändamålsenliga avgränsningen bedöms

---

<sup>47</sup> SOU 1994:88 s. 153.

därför vara att med religiös institution avse ett trossamfund. I lagen (1998:1593) om trossamfund avses med trossamfund en gemenskap för religiös verksamhet, i vilken det ingår att anordna gudstjänst (2 §). Liksom i lagen om trossamfund bör associationsformen sakna betydelse vid bedömningen i ML. I huvudsak torde dock trossamfund vara ideella föreningar eller registrerade trossamfund.

I bestämmelsen talas vidare om filosofiska institutioner. I Sverige och inom EU finns filosofiska institutioner vid olika universitet. Utredningen är medveten om att det kan finnas andra institutioner i samhället som ur allmänt språkbruk skulle kunna inrymmas under detta begrepp. I avsaknad av konkreta exempel på andra institutioner som kan anses motsvara både ordvalet i direktivet och i sin verksamhet tillhandahåller självavvärd bedömer dock utredningen att undantaget i första hand måste anses omfatta filosofiska institutioner vid akademiska läroanstalter. Det skulle därför kunna övervägas att inte införa direktivets bestämmelse i denna del. Utgångspunkten är dock att effekten av den svenska lagstiftningen skall motsvara direktivets lydelse. Enligt utredningens bedömning medför detta att regeln skall införas i sin helhet även om utredningen inte är säker på att självavvärd för närvarande omsätts (mot vederlag) på angivet sätt av dessa institutioner. Det kan noteras att utredningen har fått uppgifter om att det åtminstone i Nederländerna förekommer ett samarbete mellan en filosofisk institution vid ett akademiskt läroverk och ett sjukhus. Samarbetet torde i dessa sammanhang bygga på att en del patienter föredrar att prata med någon som har filosofisk utbildning framför någon med religiös grundsyn. Det har vidare framkommit uppgifter om att filosofer i andra länder kan ha en verksamhet som liknar terapeuters. I t.ex. Norge tar filosofer i likhet med andra terapeuter betalt av enskilda för att ha samtal. Utredningen föreslår därför att bestämmelsen skall tillämpas även för filosofiska institutioner.

Genom att filosofiska institutioner vid universitet och högskolor på detta sätt kommer att omfattas av undantaget är det rimligt och konsekvent att undantaget även skall kunna tillämpas av de teologiska institutionerna vid akademiska lärosäten (religiös institution) om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Bestämmelsen i ML bör således i likhet med direktivet ge både religiösa institutioner (trossamfund och teologiska institutioner) och filosofiska institutioner (filosofiska institutioner vid akade-

miska lärosäten) möjlighet att tillhandahålla personal för själavård skattefritt.

### **Närmare om vad som avses med själavård**

Med själavård avses enligt Nationalencyklopedien kyrkans omsorg om den enskildes andliga välbefinnande. Vid en jämförelse med övriga språkversioner torde denna definition väl spegla vad bestämmelsen bör vara avsedd att täcka. I den engelska versionen talas t.ex. om spiritual welfare.

Undantaget i artikel 13 A.1 k avser enligt ordalydelsen inte i första hand den själavård som utövas utan istället tillhandahållandet av den personal som skall utöva själavård.

Enligt utredningens synpunkt kan en bra utgångspunkt för bedömningen av om tillhandahållandet av personal skall undantas från beskattning vara att uthyrningen av personalen medför att institutionen uppfyller det mål som den huvudsakligen arbetar för. Om tillhandahållandet av personal betingas av att den som förvärvar tjänsten vill ha stöd i sin verksamhet av dessa institutioner och tjänsten som utförs utgör själavård bör undantaget gälla oavsett vilken befattning personen har (församlingsmedlemmar, lärare, studenter, präster, diakonissor m.fl.). Genom att tjänsten måste avse själavård och enbart kan tillhandahållas av vissa institutioner anser utredningen således att det saknas skäl att begränsa undantaget till vissa personalkategorier.

### **Till vem kan institutionerna tillhandahålla personal med undantag från skatteplikt**

Enligt artikel 13 A.1 k gäller undantaget enbart för de syften som omfattas av punkterna b (sjukvård), g (social omsorg), h (skydd av unga och barn) och i (utbildning) i artikeln. I ML motsvaras dessa bestämmelser av 3 kap. 4–6 §§ (sjuk- och tandvård), 7 § (social omsorg) och 8 § (utbildning). Det skall anmärkas att direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt för sjukvård, social omsorg m.m. inte återspeglas ordagrant i ML:s bestämmelser. Detta kan få till följd att tillhandahållanden av personal för själavård inom vissa aktiviteter som täcks av direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt men inte av ML:s undantag kan

komma att beskattas. Frågan om behovet av att utvidga undantagen från skatteplikt för sjukvård, social omsorg m.m. behandlas i avsnitt 4.8.8. Det bör även anmärkas att tillhandahållande av personal för självård inte avser sådana förvärvare, vars tjänster undantas från skatteplikt för att de avser tandvård.

För att undantaget från skatteplikt skall gälla måste således tillhandahållandet av personal ske för sådana aktiviteter som undantas enligt de punkter som avser sjukvård, social omsorg, skydd av unga och barn samt utbildning. Exempel på ett sådant tillhandahållande kan vara att ett sjukhus betalar ett trossamfund för att en präst skall ge sjukhusets patienter självård. På motsvarande sätt undantas ett trossamfunds tillhandahållande av arbetskraft, exempelvis en präst, till ett universitet från beskattning om prästen skall ge självård till enskilda elever. Ett annat exempel kan vara det andliga stöd (självård) som ett antal församlingsmedlemmar ger människor vid en större katastrofinsats. En förutsättning för att undantag från beskattning skall kunna ske är att omsättningen sker mellan församlingen och den som bedriver undantagen verksamhet enligt 3 kap. 4-7 §§ och 8 § (sjukhus, kommun eller dylikt). Tjänster som mer liknar utbildning och i regel vänder sig till flera mottagare kan inte anses omfattas av undantaget. Exempel på detta kan vara när präster anlitas i olika typer av utbildningar på universitet eller för personal inom t.ex. sjukvården.

Det bör betonas att frågan om beskattning överhuvudtaget inte uppkommer om någon ersättning inte betalas till institutionen.

### **Vad blir skillnaden jämfört med nuvarande förhållanden?**

Omfattningen av transaktioner som medför att personal tillhandahålls på beskrivet sätt för att mot betalning utöva självård bedöms vara liten. Eventuella effekter för olika skattesubjekt bör därför bli mycket begränsade. För det fall ersättning för tillhandahållande av personal för självård skulle betalas ut till ett trossamfund i dag görs den skattemässiga bedömningen av transaktionen utifrån 4 kap. 8 § ML. Beskattning kommer ifråga först om verksamheten anses utgöra yrkesmässig verksamhet. Genom utredningens förslag att slopa det generella undantaget 4 kap. 8 § får dock den bestämmelse som nu föreslås betydelse. Om transaktionen redan idag undantas från skatteplikt med stöd av någon bestämmelse i 3 kap. ML medför inte förslaget någon förändring.

#### 4.8.3 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden till medlemmar

**Utredningens förslag:** I ML införs ett undantag från skatteplikt avseende tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls till medlemmar av organisationer utan vinstintresse som verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättslig syfte. Tillhandahållandet skall ske mot stadgeenligt bestämd medlemsavgift. Undantaget får inte avse sådana tjänster eller varor med nära anknytning därtill som normalt omsätts även av annan. Bestämmelsen utgör en motsvarighet till undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 l i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Förutsättningarna för att undantaget enligt artikel 13 A.1 l i direktivet skall vara tillämpligt är enligt utredningens uppfattning att tillhandahållandet

- avser tjänster och varor med nära anknytning till omsättningen av tjänsterna,
- görs av en organisation utan vinstintresse som verkar i vissa särskilt angivna syften (politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt),
- sker till organisationens medlemmar,
- görs i utbyte mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organisationens stadgar, och
- inte kan befaras välla snedvridning av konkurrensen.

Någon direkt motsvarighet till direktivets undantag från skatteplikt finns inte i ML. Medlemsavgifter undantas från inkomstskatt enligt ett särskilt stadgande i 15 kap. 2 § IL. Medlemsavgifter ingår därför normalt inte i sådan inkomst av näringsverksamhet som omfattas av de särskilda reglerna för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i 7 kap. IL, till vilka en hänvisning görs i 4 kap. 8 § ML. Den mervärdesskatterättsliga bedömningen av medlemsavgifter skall därför inte ske mot bakgrund av regeln i 4 kap. 8 § ML, utan får avgöras av ML:s allmänna bestämmelser. Detta innebär att medlemsavgifter föranleder beskattning endast om avgiften är att anse som ersättning för en tillhandahållen vara eller tjänst och om tillhandahållandet sker i en yrkesmässig



verksamhet. Medlemsavgifterna anses i regel inte utgöra ersättning i en omsättning och beskattas av den anledningen inte.

### **Vilka medlemsavgifter omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt?**

En medlemsavgift är den avgift man erlägger för att få vara medlem i en organisation. Avgiftens storlek är givetvis olika för olika organisationer. Samtidigt föreligger skillnader mellan de motprestationer avgiften berättigar till, dvs. vad respektive organisation tillhandahåller sina medlemmar i utbyte mot medlemsavgiften.

En medlemsavgift som inte berättigar till någon motprestation från organisationen, utan som erläggs uteslutande för nöjet att få vara medlem, är således inte knuten till ett tillhandahållande och ligger därför utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (out of scope). Detta är sannolikt också fallet om medlemmarna av organisationen erhåller exempelvis en klubbväl, en penna eller en T-shirt med organisationens logo eller liknande föremål av enkel beskaffenhet. Vad nu sagts gäller medlemsavgifter i alla organisationer och är således inte knutet till organisationens eventuella vinstintresse eller syfte.

Om organisationen däremot åtar sig att utföra tjänster för medlemmarnas räkning, såsom att teckna försäkring eller tillhandahålla rättsskydd, utan annan ersättning än medlemsavgiften, blir situationen en annan. EG-domstolen har uttalat att fasta årsavgifter kan innebära ett utväxlande av ömsesidiga prestationer mellan medlemmarna i en förening och föreningen (domen i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, se avsnitt 4.2.2). Målet gällde årsavgifter i en idrottsförening, men EG-domstolens uttalanden måste anses få betydelse generellt för medlemsavgifter. Den tjänst som tillhandahölls i det aktuella fallet bestod i att medlemmarna fick tillgång till idrottsanläggningar och andra faciliteter.

Till den del medlemsavgiften utgör ersättning för en tjänst som är möjlig att identifiera och särskilja från vad som i övrigt följer av medlemsskapet, föreligger sålunda en transaktion som faller in under mervärdesskattens tillämpningsområde. EG-reglerna innebär att tillhandahållanden av detta slag inte skall beskattas under förutsättning att tillhandahållandena sker från organisationer utan vinstintresse som verkar i särskilt angivna syften. Sådana transaktioner kan undantas med stöd av artikel 13 A.1 l om detta inte

snedvrider konkurrensen. Utredningen föreslår att en motsvarighet till denna bestämmelse förs in i ML.

### **Vilka subjekt som avses med "organisationer utan vinstintresse"**

Regeln i direktivet gäller organisationer utan vinstintresse med vissa angivna syften. Någon uttrycklig definition av uttrycket "organisation utan vinstintresse" finns inte. En anknytning till inkomstskatterättsliga regler, vilket föreslogs av EGA-utredningen<sup>48</sup>, är inte lämplig med hänsyn både till direktivets ordalydelse och den losskoppling från inkomstskatterätten som utredningens förslag innebär generellt.

Viss vägledning för vad som avses med begreppet organisationer utan vinstintresse kan emellertid erhållas genom reglerna i artikel 13 A.2 i direktivet jämte tolkningen härav som gjorts av EG-domstolen i domarna i mål C-267/00, Zoological Society of London och C-174/00, Kennemer Golf & Country Club. En redogörelse för dessa finns i avsnitt 4.2.2 respektive 4.2.3. I sistnämnda dom har EG-domstolen även tolkat innebörden av begreppet vid tillämpningen av undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 m. Artikel 13 A.2 innehåller bestämmelser som medlemsländerna kan föreskriva som villkor för att vissa av undantagen i artikel 13 A.1 skall vara tillämpliga för andra än offentligrättsliga organ. Vissa av dessa villkor kan sägas utgöra en slags definition av vad som avses med "organisationer utan vinstintresse". Detta gäller bl.a. villkoret om vinstsyfte i första strecksatsen, att organisationerna inte systematiskt för sträva efter att uppnå vinst och att vinster som ändå uppstår inte får delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

Av domen i mål C-174/00 framgår att det vid kvalificeringen som organisation utan vinstintresse är endast själva organisationen som skall bedömas och inte de tjänster som den tillhandahåller enligt det aktuella undantaget i artikel 13. Det är således organisationens totala verksamhet som skall beaktas, inklusive verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som undantaget avser. Vidare uttalade EG-domstolen att det är det ändamål som organisationen syftar till att främja<sup>49</sup> som är av-

---

<sup>48</sup> SOU 1994:88 s. 150 f.

<sup>49</sup> i domen benämns detta "organisationens verksamhetsföremål". I andra språkversioner av domen talas om ändamålet, dvs. det som tillgodoses i den bedrivna verksamheten.

görande för om den kan anses som en organisation utan vinstintresse.

För att organisationen skall kunna uppfylla kraven, får ändamålet inte vara att generera vinst till medlemmarna. Det ankommer på varje land att utifrån organisationens stadgar och omständigheterna i det enskilda fallet avgöra om kraven är uppfyllda. Om en organisation anses kvalificerad innebär den omständigheten att vinst senare uppkommer inte att organisationen mister sin kvalificering under förutsättning att vinsten inte delas ut till medlemmarna. Detta gäller även om organisationen systematiskt strävar efter att uppnå vinst. Det finns således möjligheter att avsätta reserver för framtida behov, såsom exempelvis att förbättra anläggningar.

Utredningen anser att vad som nu anförts bör beaktas vid definieringen av uttrycket organisation utan vinstintresse. Med hänsyn till att direktivet inte innehåller någon uttrycklig och heltäckande definition av vad som avses med organisation utan vinstintresse, bör dock någon sådan inte föras in i ML. Begreppet bör i stället utvecklas i praxis, bl.a. mot bakgrund av EG-domstolens avgöranden.

Med den tolkning EG-domstolen gjort får enligt utredningens uppfattning allmännyttiga ideella föreningar anses utgöra organisationer utan vinstintresse, oavsett att dessa är vinstdrivande i så måtto att de eftersträvar ett överskott för att kunna fullgöra eller vidareutveckla det ideella ändamålet<sup>50</sup>. Även andra organisationer omfattas av undantaget om de drivs utan vinstintresse. Detta gäller t.ex. ideella föreningar som inte är allmännyttiga, såsom fackföreningar, och andra organisationer än föreningar.

Det undantag från skatteplikt som nu föreslås är liksom dess motsvarighet enligt direktivet snävt utformat. Det är enligt utredningens uppfattning därför inte nödvändigt att ytterligare begränsa undantagets tillämpningsområde genom att ställa upp några av de krav på de subjekt som skall omfattas av bestämmelsen – organisationer utan vinstintresse – som anges i artikel 13 A.2 a och som är fakultativa<sup>51</sup>.

<sup>50</sup> Jfr SOU 1994:88 s. 150.

<sup>51</sup> De fakultativa krav som anges i artikel 13 A.2 innebär t.ex. att organisationerna inte får sträva efter att uppnå vinst, att de skall ledas på huvudsakligen frivillig basis, deras priser skall vara godkända av det allmänna m.m.

**Vilka är de syften som dessa organisationer måste främja för att komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt?**

En förutsättning för att en organisation skall kunna komma i åtnjutande av ifrågavarande undantag från skatteplikt är att den verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte. De uppräknade syftena eller ändamålen för de ideella aktiviteterna utgör inte någon exemplifiering. Tillhandahållanden som görs av organisationer utan vinstintresse som främjar andra syften kan följaktligen inte undantas från skatteplikt enligt den aktuella bestämmelsen.

Vad som avses med "organisation som verkar i fackligt syfte" har bedömts av EG-domstolen i mål C-149/97, *The Institute of the Motor Industry*. I målet var frågan om en frivillig sammanslutning av enskilda personer, bestående av anställda i detaljhandeln inom bilindustrin, var en sådan facklig organisation som omfattas av undantaget i moment 1. Sammanslutningens huvudsakliga syften var att förbättra sina medlemmars arbetsvillkor, karriärmöjligheterna inom industrins olika områden och den allmänna uppfattningen om industrin och personer som arbetar inom denna. Dessa syften försökte man nå genom att motsvara industrins krav på färdigheter inom alla nivåer, godkänna kurser som anordnades av andra i vilka dessa färdigheter lärdes ut, ge belöning för slutförda kurser och klassificera medlemmarna, sprida information för att hålla medlemmarna à jour med utvecklingen inom industrin och föra ett arbetsplaceringsregister.

Domstolen konstaterade att uttrycket "fackligt syfte" kan ha olika innebörd i olika språkversioner. Exempelvis avser "aims of a trade-union nature" i den engelska språkversionen huvudsakligen arbetstagarers fackföreningar, medan uttrycket "objectifs de nature syndicale" i den franska språkversionen dessutom syftar på yrkessammanslutningar som inte utgör sådana fackföreningar. Till följd härav tolkade domstolen bestämmelsen mot bakgrund av den allmänna systematiken i direktivet och direktivets syften. Därvid anförde domstolen att de uttryck som används i undantagen i artikel 13 i enlighet med tidigare praxis skall tolkas restriktivt eftersom undantagen innebär avsteg från den allmänna principen om att skatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag. Vidare anfördes att syftet med artikel 13 A i direktivet är att undanta vissa verksamheter av allmänt intresse, dock inte alla sådana verksamheter utan endast de som

anges där och som beskrivs på ett mycket detaljerat sätt. När det gäller uttrycket "fackligt" konstaterades att detta avser särskilt en organisation som har till huvudsakligt syfte att försvara sina medlemmars kollektiva intressen – vare sig dessa är arbetstagare, arbetsgivare, fria yrkesutövare eller näringsidkare som utövar viss ekonomisk verksamhet – och företräda dessa gentemot berörd tredje man, däribland myndigheter. EG-domstolen tog dock inte slutlig ställning till om den aktuella sammanslutningen utgjorde en sådan organisation, utan överlämnade denna fråga till den nationella domstolen.

Med EG-domstolens synsätt skulle således föreningar som genom icke-ekonomisk verksamhet främjar medlemmarnas ekonomiska intressen (t.ex. fackföreningar, arbetsgivarföreningar och olika slags branschorganisationer) kunna omfattas av undantaget från skatteplikt. Även allmännyttiga ideella föreningar, som typiskt sett genom icke-ekonomisk aktivitet främjar medlemmarnas ideella intressen skulle omfattas av undantaget. För båda typer av föreningar krävs att de främjar något av de uppräknade syftena. Däremot skulle ekonomiska föreningar, som främjar medlemmarnas ekonomiska intressen genom att bedriva ekonomisk aktivitet typiskt sett inte kunna komma i åtnjutande av undantaget från skatteplikt.

### **Vilken typ av omsättning undantas från skatteplikt?**

Tillhandahållanden av tjänster och varor med nära anknytning därtill till medlem och mot medlemsavgift omfattas helt klart av undantaget från skatteplikt. Viss oklarhet råder däremot vad gäller frågan om undantaget även omfattar tillhandahållanden till andra än medlemmar samt andra tillhandahållanden till medlemmar än de som nyss sagts, dvs. tillhandahållanden mot annan ersättning än medlemsavgift.

Vad först gäller frågan om det måste vara ett tillhandahållande till medlemmar eller om tillhandahållandet kan ske till annan under förutsättning att det görs i medlemmarnas gemensamma intresse kan noteras att de olika språkversionerna skiljer sig i detta avseende. De engelska, svenska och danska versionerna kräver inte att tillhandahållandet skall ske direkt till medlemmarna. Detta krävs däremot i den franska versionen. Det kan emellertid noteras att

både den engelska och den danska inhemska lagstiftningen kräver att tillhandahållandet sker till medlemmarna.

Enligt utredningens uppfattning är den rimligaste tolkningen att regeln endast skall gälla tillhandahållanden till medlemmar. Om detta inte vore fallet utan omsättning skulle kunna ske till envar skulle regeln vara svår att acceptera från konkurrenssynpunkt. Den föreslagna bestämmelsen bör därför omfatta endast tillhandahållanden till medlemmarna. Avgifter som en person som inte är medlem erlägger för att exempelvis delta i en kurs eller tävling som organisationen anordnar (deltagaravgifter) kan till följd av detta inte undantas från skatteplikt med stöd av ifrågavarande bestämmelse.

Vad sedan gäller frågan om även andra slags avgifter än medlemsavgifter kan omfattas antecknas att de uttryck som används i de olika språkversionerna kan betyda både avgift (alt. bidrag) och medlemsavgift. Som en jämförelse kan nämnas att i den engelska lagstiftningen används uttrycket "membership subscription", vilket skiljer sig från den engelska versionen av direktivet ("subscription").

Med hänsyn till att regeln föreslås gälla tillhandahållanden till medlemmarna bör den enligt utredningens uppfattning endast omfatta tillhandahållanden mot medlemsavgift.

Undantagets begränsning till vad som erhålls mot medlemsavgift innebär att tillhandahållanden mot särskild ersättning till medlemmar skall beskattas om inte något annat undantag från skatteplikten är tillämpligt. Detsamma gäller naturligtvis tillhandahållanden mot särskild ersättning till icke-medlemmar.

### **Vad medför konkurrensbestämmelsen?**

En begränsning med hänsyn till risken för konkurrensnedvridning är enligt direktivtexten ett villkor för tillämpning av undantaget. Den omständigheten att ersättningen endast får utgöras av stadgenligt bestämd medlemsavgift kan i och för sig sägas innebära en begränsning som motverkar konkurrensnedvridning. Frågan är dock om det även bör finnas en uttrycklig regel om detta. Flera länder har sådana regler. Dessa har ofta utformats som en möjlighet för någon myndighet att inte godkänna undantaget från skatteplikten.

I direktivets artikel 13 A.1 f, l och o används uttrycket "...om undantaget inte kan befaras välla snedvridning av konkurrensen". En så allmänt formulerad regel är svår att tillämpa, såväl för skattskyldiga som för myndigheter och domstolar. Eftersom villkoret om konkurrensnedvridning är en förutsättning för tillämpning av undantaget bör en enklare och mera konkret formulering väljas. En möjlighet är att utforma regeln på samma sätt som gjorts i 3 kap. 23 a § ML, där det sägs att undantaget endast avser tjänster och varor med nära anknytning därtill som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen. Detta uttryckssätt bör vara enklare att tillämpa. Regeln skiljer sig dock från direktivets uttryckssätt eftersom det är tillräckligt att tjänsten tillhandahålls av någon annan oavsett om en konkurrenssituation uppkommer i det enskilda fallet. Detta skulle möjligen kunna skapa problem i fråga om tillhandahållanden mot medlemsavgiften av varor av mindre värde som almanackor, pennor, enklare klädesplagg etc. Sådana varor är emellertid enligt utredningens uppfattning ofta att anse som tillhandahållanden utan direkt urskiljbar ersättning och omfattas därför inte av mervärdesskattens tillämpningsområde och till följd därav givetvis inte heller av ifrågavarande undantagsbestämmelse. Normalitetskravet är tänkt att innebära att det skall vara fråga om sådan omsättning som typiskt sett görs även av annan, varigenom ett undantag från skatteplikt skulle kunna befaras välla snedvridning av konkurrensen. Regeln om konkurrensnedvridning bör därför kunna utformas på samma sätt som regeln i 3 kap. 23 a § ML. Det bör även framhållas att tillämpningen av den föreslagna konkurrensbestämmelsen bör göras mot bakgrund av direktivets lydelse på denna punkt och den tolkning som EG-domstolen kan komma att göra av bestämmelsens innebörd.

Med den föreslagna utformningen av konkurrensbestämmelsen anser utredningen att det inte är nödvändigt att uttryckligen föra in de tvingande villkoren för undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 l som anges i direktivets artikel 13 A.2 b. Att undantaget skall vara väsentligt för de undantagna aktiviteterna och att det grundläggande syftet inte får vara att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att utföra aktiviteter som direkt konkurrerar med kommersiella företag, får anses tillgodosett genom den föreslagna utformningen av bestämmelsen.

### **Innebörden av förslaget att undanta vissa tillhandahållanden mot medlemsavgift från skatteplikt**

Även om det kan förefalla som att det föreslagna undantaget har ett snävt tillämpningsområde kan det vara av betydelse för en organisation att kvalificera sig för undantaget i fråga. Förutom att vissa tjänster och tillhörande varor som organisationen tillhandahåller mot medlemsavgiften undantas från skatteplikt, ger bestämmelsen även de organisationer som omfattas av undantaget möjlighet att få undantag från skatteplikt vid s.k. penninginsamlingsevenemang, se avsnitt 4.8.6. Undantaget från beskattning av sådana evenemang såsom basarer, tillfälliga försäljningar, konserter m.m. förutsätter nämligen att den arrangerande organisationen omfattas av något av ett antal uppräknade undantag från skatteplikt. Dessa är undantagen för tillhandahållanden inom sjukvård, social omsorg, skydd av barn och ungdom, utbildning och tillhandahållanden mot medlemsavgift samt tillhandahållande av tjänster inom idrotts- och kulturområdet, se artikel 13 A.1 o.

Att organisationen skall sakna vinstintresse såsom detta har förtydligats av EG-domstolen i domen i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, torde vara okontroversiellt. Däremot kan den begränsningen att organisationen skall främja något av de angivna syftena innebära vissa problem. De i enlighet med direktivet preciserade syftena medför att många organisationer, främst allmännyttiga ideella föreningar, kommer att sakna möjlighet att undanta tillhandahållanden mot medlemsavgift från skatteplikt på grund av att föreningens ändamål inte går att inordna under de uppräknade syftena. Därmed går dessa föreningar även miste om möjligheten till undantag från skatteplikt för insamlingsevenemang om inte något annat undantag är tillämpligt på organisationens aktiviteter. Det finns emellertid enligt vår uppfattning ingen möjlighet att i detta avseende vidga den föreslagna bestämmelsens verkningsområde utöver vad som medges i direktivet. Utredningen har därför försökt utnyttja övriga undantagsmöjligheter så långt detta är möjligt, se avsnitt 4.8.2, 4.8.4, 4.8.5 och 4.8.8.

Bestämmelsens utformning täcker emellertid enligt utredningens uppfattning in politiska partier och andra organisationer som främjar vissa åsikter och samhällsfrågor däribland t.ex. miljöfrågor. Även fackliga organisationer och olika branschorganisationer kan komma att täckas av bestämmelsen, som således inte begränsar sig till allmännyttiga ideella föreningar. Organisationer som främjar



religiösa syften torde omfatta samtliga trossamfund. Vägörehetsorganisationer och andra humanitära organisationer kan omfattas av det filantropiska syftet. Även övriga syften – patriotiska, filosofiska och medborgarrättsliga – kan enligt vår uppfattning omfatta ett antal föreningar.

Det bör framhållas att undantaget från skatteplikt inte gäller organisationens tillhandahållanden till medlemmar eller andra mot särskild ersättning, dvs. annan ersättning än medlemsavgift.

Konkurrensbestämmelsen medför att de tillhandahållanden som görs i utbyte mot medlemsavgiften inte får avse sådana tjänster eller varor med nära anknytning till tjänsterna, som normalt tillhandahålls även av annan. Tillhandahållanden av medlemsblad, årsbok, viss rådgivning eller en gemensam utflykt kan mot bakgrund härav vara undantagna från skatteplikt. Däremot är det inte möjligt att genom paketpriser (medlemsavgiften) undgå beskattning för omsättning av sådana varor eller tjänster som normalt är skattepliktiga när de tillhandahålls av annan.

#### 4.8.4 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom idrottsområdet

**Utredningens förslag:** Undantag från skatteplikt inom idrottsområdet i 3 kap. 11 a § ML skall – såvitt gäller annan än stat eller kommun – gälla för tjänster som omsätts av organisationer utan vinstintresse.

Enligt artikel 13 A.1 m i det sjätte mervärdesskattedirektivet undantas vissa tjänster med nära koppling till idrottslig eller fysisk träning från skatteplikt om de tillhandahålls av organisationer utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning. Enligt anslutningsfördraget har Sverige vidare fått rätt att undanta entréavgifter till idrottsevenemang från skatteplikt.

Undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet i 3 kap. 11 a § ML fördes från den 1 januari 1997 in i ML som en motsvarighet till bestämmelserna i direktivet<sup>52</sup>. Avgifter för tillträde till idrottsliga evenemang eller för att utöva idrottslig verksamhet undantas följaktligen från skatteplikt. Undantagen gäller endast sådan verksamhet som tillhandahålls av staten, kommun eller en förening i de fall

<sup>52</sup> Se prop. 1996/97:10.

verksamheten inte skall anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 § ML. För motsvarande verksamhet bedriven av annan gäller en reducerad skattesats om sex procent.

Eftersom utredningen föreslår att 4 kap. 8 § ML skall slopas kan hänvisningen till den bestämmelsen inte kvarstå.

### **Vilka subjekt skall omfattas av undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet?**

Kravet för undantag från skatteplikt är att tjänsterna skall tillhandahållas av organisationer utan vinstsyfte. Mot bakgrund av en jämförelse med andra språkversioner av direktivet är det enligt utredningens uppfattning fråga om samma typ av organisation som avses i artikel 13 A.1 l om tillhandahållanden mot medlemsavgift, dvs. en organisation utan vinstintresse dock med andra syften än de som räknas upp där.

Frågan om vilka kriterier som är avgörande vid bestämmande av om en organisation är att betrakta som en organisation utan vinstintresse har av EG-domstolen bedömts i mål C 174/00, Kennemer Golf & Country Club. EG-domstolen konstaterade i det målet att det vid ifrågavarande kvalificering är själva organisationen som skall beaktas och inte enbart de tjänster som den tillhandahåller enligt artikel 13 A.1 m. För att avgöra huruvida en organisation uppfyller villkoren i nämnda undantag från skatteplikt är det således organisationens totala verksamhet som skall beaktas, inklusive den verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som avses i bestämmelsen. Det ändamål som organisationen syftar till att främja<sup>53</sup> är avgörande för om den kan anses som en organisation utan vinstintresse. Till skillnad från ett kommersiellt företag skall organisationen inte syfta till att generera vinst till medlemmarna. Det ankommer på varje medlemsland att, utifrån organisationens stadgeenliga syfte eller ändamål och sakomständigheterna i det enskilda fallet, avgöra huruvida en organisation uppfyller kraven för att kvalificeras som en organisation utan vinstintresse. När organisationen kvalificerats som en sådan organisation innebär inte den omständigheten att organisationen vid ett senare tillfälle uppnår vinst att den skall kvalificeras på annat sätt, så länge som vinsten inte delas ut till medlemmarna. Enligt domstolen måste organisationer enligt artikel 13 A.1 m få visa ett posi-

---

<sup>53</sup> I domen betecknat som organisationens verksamhetsföremål

tivt resultat så att de kan avsätta reserver för framtida underhåll och förbättringar av anläggningarna.

I förarbetena till nuvarande bestämmelse i 3 kap. 11 a § ML<sup>54</sup> uttalas att med ett icke vinstdrivande subjekt torde kunna avses offentligrättsliga subjekt, dvs. staten, kommun och landsting, och allmännyttiga ideella föreningar. Utredningen tar endast ställning till hur hänvisningen till organisationer utan vinstintresse skall utformas när nu bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML föreslås slopad. Vi har i föregående avsnitt om undantag från skatteplikt för vissa tillhandahållanden mot medlemsavgift föreslagit att det gemenskapsrättsliga begreppet "organisation utan vinstintresse" bör föras in i ML. Det ligger enligt vår uppfattning därför närmast till hands att även låta undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet gälla för tjänster som omsätts av organisationer utan vinstintresse. Härigenom kommer enligt utredningens uppfattning undantaget att avse i princip samma krets av subjekt som tidigare, dvs. de allmännyttiga ideella föreningarna, utan att för den skull utesluta någon annan form för samverkan inom idrottsområdet så länge som aktiviteterna uppfyller de krav som kan ställas på en organisation utan vinstintresse. Direktivets bestämmelse i artikel 13 A.1 m får också en tydligare motsvarighet i ML. Till detta kommer att avgränsningen av subjekten blir fristående i förhållande till IL:s regler. Detta bedömer vi som nödvändigt med hänsyn till att reglerna på mervärdesskatteområdet bör utformas självständigt i de fall direktivet inte särskilt överlåter viss bestämmanderätt till medlemsstaterna.

### **Vad är det som undantas från skatteplikt?**

Utredningen föreslår inga förändringar beträffande de tjänster som skall omfattas av undantaget från skatteplikt. Liksom tidigare omfattar undantaget följaktligen entréavgifter för publik till idrotts-evenemang och själva tillhandahållandet av den idrottsliga aktiviteten till deltagarna, dvs. deltagarnas avgifter vid utövande av idrott. Mot bakgrund av EG-domstolens dom i mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club står det klart att såväl deltagaravgifter som medlemsavgifter i en idrottsförening kan omfattas av undantaget från skatteplikt i den mån de anses utgöra ersättning för tjänsten i fråga. I målet var fråga om medlemsavgifter som gav möjlighet att

<sup>54</sup> Prop.1996/97:10 s. 41

utnyttja golfklubbens anläggningar under året. Dessa avgifter skulle alltså kunna undantas från skatteplikt om tjänsterna tillhandahålls av en organisation utan vinstintresse.

Vidare undantas tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten. Undantaget från skatteplikt omfattar dock inte omsättning av varor. Om den som tillhandahåller en idrottslig aktivitet säljer idrottsartiklar relevanta för den aktuella idrotten till deltagarna, utgör sålunda försäljningen skattepliktig omsättning av varor med normal skattesats<sup>55</sup>.

Andra omsättningar som sker för att finansiera den idrottsliga aktiviteten beskattas om inte något annat undantag från skatteplikt är tillämpligt. Här bör framför allt nämnas möjligheten till undantag för penninginsamlingsevenemang enligt direktivets artikel 13 A.1 o, som bland annat gäller för sådana organisationer vars tjänster undantas enligt den nu aktuella bestämmelsen avseende idrottsområdet. Utredningen föreslår i avsnitt 4.8.6 att en ny bestämmelse avseende penninginsamlingsevenemang förs in i ML.

### **Skall undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet begränsas av hänsyn till risken för konkurrensnedvridning?**

I samband med undantag från skatteplikt för tjänster inom idrottsområdet föreskriver direktivet inte att några särskilda konkurrens-hänsyn skall tas, utöver de krav som gäller enligt artikel 13 A.2 b. Dessa krav innebär att undantag från skatteplikt inte får medges om dels det inte är väsentligt för den undantagna aktiviteten, dels det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva aktiviteter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Härutöver är det möjligt att ställa upp några av de fakultativa krav som beskrivs i artikel 13 A.2 a som t.ex. att organisationerna inte får sträva efter att uppnå vinst, att de skall ledas på huvudsakligen frivillig basis och att deras priser skall vara godkända av det allmänna m.m.

När tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet som undantas från skatteplikt om de omsätts av staten, kommun, landsting eller en allmännyttig ideell förening i stället omsätts av ett kommersiellt subjekt blir omsättningen skattepliktig. Sådan skatte-

---

<sup>55</sup> se prop. 1996/97:10 s. 41.

pliktig omsättning omfattas idag av en reducerad skattesats om sex procent (se 7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML och direktivets bilaga H p. 12 och 13).

Utredningen delar den uppfattning som fördes fram i förarbetena till bestämmelsen om reducerad skattesats<sup>56</sup>, att den med skatteplikten förenade avdragsrätten har ett betydande värde för utförandet av aktiviteterna i fråga. Med en sådan låg skattesats torde i stället många aktiviteter inom området gynnas ekonomiskt av att beläggas med mervärdesskatt.

Vi anser därför att undantaget inte kan antas leda till några konkurrensnedvridningar av betydelse och föreslår inga begränsningar av undantaget från skatteplikt med hänsyn till risken för konkurrensnedvridning.

### **Innebörden av det föreslagna undantaget från skatteplikt**

Vilka tjänster det är som undantas från skatteplikt framgår av vad som sagts i de föregående. Att undantaget är tillämpligt medför att de organisationer som tillhandahåller ifrågavarande tjänster även har möjlighet att anordna penninginsamlingsevenemang som kan undantas från skatteplikt, se avsnitt 4.8.6.

#### **4.8.5 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom kulturområdet**

**Utredningens förslag:** Befintliga undantag från skatteplikt för tillhandahållanden i biblioteksverksamhet, arkivverksamhet och museiverksamhet utökas till att omfatta sådana tillhandahållanden som görs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Undantagen från skatteplikt skall även omfatta omsättning av program och kataloger med nära anknytning till biblioteks-, arkiv- och museiverksamheten. Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 5 ML avseende folkbildning som utförs av studieförbund vidgas till att omfatta motsvarande aktiviteter som utförs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. För sistnämnda bestämmelse förs även in en begränsning av undantaget från skatteplikt med hänsyn till risken för konkurrensnedvridning.

<sup>56</sup> Prop. 1996/97:10 s. 42.

Undantaget i artikel 13 A.1 n i det sjätte mervärdesskattedirektivet avser vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

Bestämmelsen i direktivet är allmänt formulerad såvitt gäller de tjänster och varor som omfattas av undantaget från skatteplikt. Det ankommer därför på varje medlemsland att närmare precisera vilka tjänster och varor som avses. Detsamma gäller vilka subjekt som skall omfattas av bestämmelsen, särskilt andra än offentligrättsliga organ. Även om det på detta sätt finns en frihet för hur medlemsstaten inför kulturundantaget i den nationella lagstiftningen gäller samtidigt den generella principen att undantagen i artikel 13 skall tolkas restriktivt<sup>57</sup>. Om medlemsstaten således inför ett undantag som inte kan anses motsvara direktivtexten kan tillämpningsområdet prövas i en process av EG-domstolen.

Vissa kulturella tillhandahållanden undantas från beskattning i 3 kap. 11 § ML. En översyn av den svenska mervärdesskattelagstiftningen inom kulturområdet genomfördes genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1997 (SFS 1996:1320). Förslagen utgjorde en anpassning till Sveriges medlemskap i EU. Några förslag avseende ideell eller jämförlig verksamhet lämnades emellertid inte<sup>58</sup>.

De ändringar som gjordes då innebar bl.a. att vissa tillhandahållanden som tidigare undantagits från skatteplikt blev skattepliktiga. Skälet var att det inte bedömdes möjligt att ha ett så generellt undantag att tjänster av denna art undantogs oavsett vem som tillhandahöll dem. Detta gällde bl.a. upplåtelse och överlåtelse av upphovsrättigheter och inträde till vissa föreställningar (konserter, cirkus-, teater-, opera-, och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar). För såväl upphovsrättigheter som inträde till föreställningar infördes en reducerad skattesats om sex procent. Såvitt gäller nämnda föreställningar infördes också en avdragsbegränsning, som innebär att avdrag för ingående skatt inte får göras till den del verksamheten finansieras av bidrag från det allmänna (8 kap. 13 a § ML).

Även för sådan omsättning av tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 (biblioteksverksamhet) och 4 (museiverksamhet) är den tillämpliga skattesatsen sex procent om verksamheten inte bedrivs av och inte

<sup>57</sup> Se t.ex. domarna i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC) punkt 20 och mål C-216/97, Jennifer Gregg och Mervin Gregg punkt 12.

<sup>58</sup> Prop. 1997/97:10 s. 18.

heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Reducerad skattesats (sex procent) gäller även för tillträde till och förevisning av djurparker (7 kap. 1 § andra stycket 7 ML).

Förslaget att slopa bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML om allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund aktualiserar frågan om det föreligger behov av förändringar av de regler om undantag från skatteplikt respektive reducerad skattesats som gäller inom kulturområdet. Så kan vara fallet om det idag finns allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver verksamhet inom kulturområdet som inte beskattas till följd av regeln i 4 kap. 8 § ML, men som efter det att denna tagits bort inte skulle omfattas av ett undantag från skatteplikt.

Om bestämmelserna i 3 kap. 11 § ML inte förändras kommer allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund att behandlas på samma sätt som andra företag när de utför tillhandahållanden av nu aktuellt slag. I direktiven till utredningen framgår dock att utredningen i sitt arbete bör kunna lämna förslag om att verksamhet som bedrivs utan vinstintresse ges en positiv särbehandling skattemässigt. Utredningen anser dock inte att det ingår i det uppdrag som utredningen har fått att generellt se över undantaget för kultur. Det kan i sammanhanget nämnas att regeringen avser att inom kort tillsätta en utredning som bl.a. skall undersöka avgränsningsproblem som har samband med bestämmelserna om reducerade skattesatser och undantag från skatteplikt. Det kan antas att den nya utredningen på ett annat sätt än vi har möjlighet att se över undantagets omfattning och avgränsningen av vilka kulturella tjänster och tillhörande varor som skall gynnas i mervärdesskattehänseende samt om detta bör ske genom ett undantag från skatteplikt eller en reducerad skattesats.

Utredningen anser däremot att det i vissa fall är både möjligt och lämpligt att utforma undantagen från skatteplikt på sådant sätt att allmännyttiga ideella föreningars och, i förekommande fall, registrerade trossamfunds tillhandahållanden som i dag anses utgöra kulturella tillhandahållanden enligt ML även fortsättningsvis undantas från beskattning. Det måste poängteras att det kan vara en förutsättning att föreningens aktiviteter på detta sätt är undantagna från skatteplikt för att föreningen med stöd av den bestämmelse som föreslås i avsnitt 4.8.6 skall kunna få undantag från skatteplikt för omsättning i samband med anordnande av penninginsamlingsevenemang. Med hänsyn till direktivets snäva utform-

ning av de olika undantagen från skatteplikt i artikel 13 A.1 och den förhållandevis stora frihet som undantagsmöjligheten för kulturella tjänster enligt artikel 13 A.1 n ger, är det enligt utredningens uppfattning denna bestämmelse som bör utnyttjas för att undanta sådana aktiviteter, som utförs inom den ideella sektorn och som kan anses främja den svenska kulturella särarten.

För att åstadkomma ett sådant resultat måste nuvarande undantag justeras så att det framgår att tillhandahållanden av denna art som görs av främst allmännyttiga ideella föreningar undantas från skatteplikt.

### **Vilka subjekt skall omfattas av undantag från skatteplikt på kulturområdet?**

Enligt artikel 13 A.1 n gäller undantaget för offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga. Med offentligrättsliga organ i detta sammanhang får man avse statliga och kommunala myndigheter, men inte ett av det allmänna ägt aktiebolag. Undantagen från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2–4 ML för omsättning i musei-, arkiv- och biblioteksverksamhet är redan uppbyggda på detta sätt.

Regeln i det sjätte mervärdesskattedirektivet ger även möjlighet att tillämpa undantaget för andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga. Genom att det är medlemsstaten som skall erkänna organen finns det en viss frihet att utforma bestämmelsen på det mest ändamålsenliga sättet. Om medlemsstaten i något annat sammanhang redan har en existerande ordning för hur medlemsstaten erkänner kulturella organ, torde denna kunna överföras till mervärdesskattesystemet. Såvitt utredningen har erfarit finns det dock inte något förfarande i Sverige som direkt kan användas för att peka ut vilka subjekt som bör vara erkända i Sverige. Ett alternativ skulle därför kunna vara att införa en särskild ordning för att erkänna kulturella organ. Det skulle även kunna vara möjligt att knyta begreppet till de organ som får stöd av det allmänna.

Enligt utredningens uppfattning bör man inte införa ett särskilt system för att erkänna dessa subjekt. Administration och gränsdragningsproblem inom systemet skulle kunna bli omfattande. Att knyta erkännandet till att stöd utbetalas har också vissa brister. Stöd utbetalas i många olika former, ibland direkt och ibland mer indirekt. Vad som utgör stöd och vad som utgör en ersättning för



en tillhandahållen tjänst eller vara är inte alltid uppenbart. Det torde också vara så att en verksamhet som är "stödvärd" kanske inte får stöd varje år.

Nuvarande undantag från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2, 3 och 4 ML anknyter till att anordnaren får stöd i sin verksamhet. Enligt utredningens uppfattning har denna avgränsning varit ändamålsenlig för dessa verksamheter. Genom förslaget att slopa 4 kap. 8 § ändras dock förutsättningarna. Att använda den nuvarande strukturen generellt är därför inte aktuellt. Utredningen anser istället att undantaget skall knytas till de befintliga skattskyldighetsbestämmelserna i 7 kap. 7 § första och andra stycket IL och 7 kap. 14 § samma lag som nuvarande generella undantag för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund är knutet till. Såsom framkommit tidigare anser utredningen att den generella hänvisning till denna bestämmelse i IL som finns i dagens 4 kap. 8 § inte är möjlig att bibehålla eftersom direktivet primärt medger undantag för transaktioner och inte subjekt. Genom att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i inkomstskattehänseende får tillämpa särskilda regler kan man med fog påstå att Sverige har erkänt dessa organ. Om man genom en hänvisning i ML till IL särskiljer en sålunda erkänd grupp och kombinerar detta med ett undantag för vissa kulturella tjänster är dock bestämmelsen EG-rättsligt korrekt. Konsekvensen av detta förslag blir att de föreningar och registrerade trossamfund som bedriver en sådan verksamhet som medför att de inte inkomstbeskattas inte heller skall ta ut mervärdesskatt för aktuella kulturella tjänster.

Enligt utredningens uppfattning skulle det vara möjligt att på motsvarande sätt låta anknytningen till IL avse skattskyldighetsbestämmelserna för exempelvis stiftelser enligt 7 kap. 3 § IL. Härigenom skulle även dessa subjekt kunna undantas från mervärdesbeskattningen. Detta faller emellertid utanför utredningens uppdrag eftersom dessa subjekt idag inte undantas från mervärdesbeskattningen enligt 4 kap. 8 § ML och följaktligen inte heller berörs av att den bestämmelsen tas bort. Vi vill ändå framhålla att mycket talar för att organisationer som verkar utan vinstintresse bör behandlas på samma sätt i mervärdesskattehänseende, även om andra subjekt än allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund endast i begränsad omfattning skulle kunna beröras av det föreslagna undantaget. Det kan följaktligen tänkas att ytterligare subjekt bör pekas ut på motsvarande sätt antingen genom att anknyta till andra skattskyldighetsbestämmelser i 7 kap. IL eller

genom ett särskilt, parallellt system för att erkänna andra subjekt än de nu nämnda. Utredningen lägger emellertid inte fram några förslag om detta.

Utgångspunkten bör således vara att med erkända subjekt i artikel 13 A.1 n i sjätte direktivet avses det allmänna (stat, kommun och landsting), subjekt som fortlöpande understöds av det allmänna samt övriga allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Det måste dock i vissa fall vara möjligt att anpassa kretsen av subjekt som skattebefrielsen skall gälla efter den tjänst som undantas från skatteplikt.

### **Vilka tjänster kan undantas från skatteplikt**

Såsom redan påpekats bedömer vi inte att det ligger i utredningens uppdrag att utreda om det finns andra typer av tjänster i samhället som kan anses utgöra kulturella tjänster i detta avseende och således kan undantas med stöd av denna bestämmelse. Däremot är det nödvändigt att analysera de kulturella tillhandahållanden som för närvarande regleras på något sätt i ML. I nuvarande 3 kap. 11 § ML undantas utövande konstnärs framförande av verk, biblioteksverksamhet, arkivverksamhet, museiverksamhet, folkbildningsverksamhet och kulturbildningsverksamhet. Vissa tjänster inom kultursektorn beskattas med reducerad skattesats. Detta gäller tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balett-föreställningar eller andra jämförbara föreställningar samt tillträde till djurparker.

Nuvarande lagstiftning innebär att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver dessa aktiviteter ofta undantas från beskattning med stöd av 4 kap. 8 § ML.

I utredningens uppdrag ingår att anpassa reglerna i ML till det sjätte mervärdesskattedirektivets regler avseende ideell verksamhet. I utredningsdirektiven anges att i syfte att harmonisera de svenska mervärdesskattereglerna om ideell verksamhet med det sjätte mervärdesskattedirektivet, förenkla och förbättra reglernas förutsebarhet samt i förekommande fall begränsa förekomsten av skadliga konkurrenssnedvridningar skall utredningen lämna förslag till lagändringar som anses nödvändiga. I direktiven anges vidare att i likhet med nuvarande regler bör sådan verksamhet som bedrivs utan vinstintresse kunna ges en positiv särbehandling skattemässigt.

För att kunna ge den ideella sektorn en positiv särbehandling mervärdesskattemässigt bör reglerna om de kulturella tillhandahållanden som för närvarande antingen undantas från skatteplikt eller beskattas med en reducerad skattesats analyseras. Syftet härmed är att skapa förutsättningar för bedömningen av om reglerna bör förändras på sådant sätt att omsättning av tjänsterna bör undantas från skatteplikt om allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund företar den. I sammanhanget bör beaktas att direktivet ger möjlighet att från skatteplikt även undanta varor som har nära anknytning till de kulturella tjänsterna. Vidare bör beaktas att de subjekt som medges undantag från skatteplikt för omsättning av vissa kulturella tjänster, inte har möjlighet att i stället begära att bli beskattade för omsättningen i fråga.

### **Skall undantaget från skatteplikt inom kulturområdet begränsas av hänsyn till risken för konkurrensnedvridning?**

I samband med undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom kulturområdet föreskriver direktivet inte att några särskilda konkurrenshänsyn skall tas utöver de krav som gäller enligt artikel 13 A.2 b. Dessa krav är att undantag från skatteplikt inte får medges dels om det inte är väsentligt för den undantagna aktiviteten, dels om det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva aktiviteter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Vidare är det möjligt att ställa upp några av de fakultativa krav som beskrivs i artikel 13 A.2 som t.ex. att organisationerna inte får sträva efter att uppnå vinst, att de skall ledas på huvudsakligen frivillig basis, att deras priser skall vara godkända av det allmänna m.m.

För sådana kulturella tjänster som är föremål för en reducerad skattesats om sex procent när de inte undantas från skatteplikt föreligger enligt utredningens uppfattning ingen större risk för att undantaget från skatteplikt skall välla några konkurrensnedvridningar av betydelse. Med en sådan låg skattesats torde i stället många aktiviteter inom området gynnas ekonomiskt av att beläggas med mervärdesskatt. Vi föreslår därför för dessa fall av undantag inga begränsningar med hänsyn till risken för konkurrens-

snedvridning. Detta kan givetvis behöva omprövas vid en eventuell förändring av skattesatserna.

### **Framförande av litterära och konstnärliga verk**

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 ML medför inte att allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund särbehandlas. Skäl att ändra bestämmelsen föreligger därför inte.

### **Biblioteksverksamhet**

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 ML avseende biblioteksverksamhet kan vara tillämpligt även för allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund om verksamheten fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Såvitt gäller uttrycket ”i mer än ringa omfattning” anser RSV att bidraget kontinuerligt skall uppgå till minst tio procent av intäkterna<sup>59</sup>. Om detta krav inte är uppfyllt anses undantaget inte tillämpligt och beskattning kan komma att ske. För biblioteksverksamhet som beskattas är den tillämpliga skattesatsen sex procent. Genom konstruktionen av undantaget skulle allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som omsätter dessa tjänster och inte mottar bidrag bli tvungna att ta ut skatt när 4 kap. 8 § slopas. Utredningen anser att nuvarande undantag bör kompletteras med att om omsättningen sker av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund för vilka skattskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 7 § första stycket och andra stycket IL respektive 7 kap. 14 § samma lag är transaktionerna undantagna från skatteplikt. Genom en sådan justering bedöms det att situationen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver biblioteksverksamhet kommer att bli oförändrad. Undantaget för biblioteksverksamhet kommer således att omfatta omsättning av dessa tjänster som företas av det allmänna eller någon som fortlöpande understöds av det allmänna samt allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. I enlighet med vad som tidigare sagts rörande de subjekt som bör omfattas av undantaget, lägger utredningen inte fram något förslag om att exempelvis stiftelser skall

---

<sup>59</sup> Se prop. 1996/97:10 s. 39 och Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 637.

omfattas av undantaget, oaktat att dessa i vissa fall skulle kunna vara organisationer utan vinstintresse.

Utredningen föreslår i kapitel 5 bl.a. att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 18 § ML för omsättning av program och kataloger i egen verksamhet skall slopas. Följden av detta blir att omsättning av sådana program och kataloger skulle komma att beskattas med tillämpning av en skattesats om 25 procent om någon ändring inte gjordes i bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. För övrig omsättning av program och kataloger gäller enligt den bestämmelsen en reducerad skattesats om sex procent under förutsättning att de inte huvudsakligen är ägnade åt reklam.

Undantaget från skatteplikt för kulturella tjänster i artikel 13 A.1 n gäller även för varor med nära anknytning till tjänsterna. Detta medför enligt utredningens uppfattning att om en viss tjänst undantas från skatteplikt med stöd av kulturundantaget, bör tillhörande omsättning av varor behandlas på samma sätt. Detta bör åtminstone gälla för program och kataloger i biblioteksverksamhet. Ett förtydligande om detta föreslås i 3 kap. 11 § första stycket 2 ML.

### **Arkivverksamhet**

Även undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 3 ML avseende arkivverksamhet kan vara tillämpligt för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund om verksamheten fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. RSV har uttalat att för arkivverksamhet gäller samma principer om stödets omfattning som för biblioteksverksamhet. Utredningen bedömer att även denna undantagsbestämmelse bör kompletteras med ett konkret undantag från skatteplikt för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt samma modell som redovisats för biblioteksverksamhet.

Även vad gäller undantaget från skatteplikt för arkivverksamhet anser utredningen att undantaget omfattar tillhörande varor. Detta bör åtminstone gälla för program och kataloger avseende arkivverksamheten. Ett förtydligande om detta tas in i 3 kap. 11 § första stycket 3.

Genom de föreslagna justeringarna bedöms det att situationen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver arkivverksamhet kommer att bli oförändrad.

### **Museiverksamhet**

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 4 ML avseende museiverksamhet kan vara tillämpligt för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund om verksamheten fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Även beträffande detta undantag har RSV uttalat att stödet skall uppgå till minst tio procent av intäkterna. För museiverksamhet som beskattas är den tillämpliga skattesatsen sex procent.

I likhet med biblioteksverksamhet och arkivverksamhet skall detta undantag från skatteplikt gälla även omsättning av varor med nära anknytning till museiverksamheten såsom program och kataloger avseende den egna aktiviteten. Ett förtydligande om detta tas in i 3 kap. 11 § första stycket 4. Undantaget bör dessutom gälla sådan omsättning som görs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Genom en sådan justering bedöms det att situationen för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver museiverksamhet kommer att vara oförändrad.

### **Folkbildningsverksamhet**

Undantaget från skatteplikt för folkbildningsverksamhet i 3 kap. 11 § 5 ML gäller för en viss kategori, studieförbunden. Det finns tio studieförbund (Arbetarnas Bildningsförbund, Folkuniversitetet, Frikyrkliga studieförbundet, Medborgarskolan, Nykterhetsrörelsens Bildningsverksamhet, Sensus Studieförbund, Studieförbundet, Studieförbundet Vuxenskolan, SISU – idrottsutbildarna och Tjänstemännens Bildningsverksamhet). Alla utom Folkuniversitetet är ideella föreningar. Studieförbunden kan vara berättigade till bidrag enligt förordningen (1991:977) om statsbidrag till folkbildningen. Nuvarande undantag från beskattning omfattar den traditionella folkbildningsverksamheten som understöds av det allmänna. Däremot omfattas inte utbildning som på kommersiella villkor tillhandahålls företag eller andra (s.k. uppdragsutbildning).

Studieförbund som drivs i formen av ideella föreningar omfattas av 4 kap. 8 § ML. I prop. 1996/97:10 angavs att studieförbundens verksamhet torde kunna betraktas som sådan kulturell eller social aktivitet som kan undantas från skatteplikt enligt direktivet. Enligt utredningens uppfattning kan det ifrågasättas om inte vissa av de aktiviteter som studieförbunden bedriver kan höra till utbildningsområdet. Undantaget från skatteplikt för utbildning i 3 kap. 8 § ML är dock inte tillämpligt för merparten av de kurser som studieförbunden tillhandahåller. Detta innebär att undantaget från skatteplikt för folkbildning sannolikt går utöver vad som kan undantas från skatteplikt enligt direktivet. Utredningens förslag att ta bort bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML, medför att det särskilda undantaget för folkbildningsverksamhet får större betydelse än idag.

Undantaget från skatteplikt för studieförbundens folkbildningsverksamhet leder som tidigare konstaterats till snedvridningar av konkurrensen gentemot jämförbara aktiviteter som bedrivs i privat regi. Ett exempel härpå är privat bedrivna dansskolor (se avsnitt 4.5.6). Förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML kommer vidare att medföra konkurrenssnedvridning gentemot sådana allmännyttiga ideella föreningar som inte är studieförbund och driver olika former av kurser, men som inte omfattas av undantaget för folkbildningsverksamhet.

#### *Undantaget från skatteplikt för folkbildningsverksamhet bör kvarstå*

Av vad som har framkommit vid möten med utredningens referensgrupp skulle det anses som en stor försämring för studieförbunden om den särskilda undantagsbestämmelsen för folkbildningsverksamhet slopades. Även om det kan ifrågasättas att all verksamhet som studieförbunden bedriver kan inordnas under kulturundantaget, kan man enligt utredningens uppfattning knappast påstå att EG-rätten innebär att undantaget måste slopas i sin helhet. Det är inte aktuellt att i detta sammanhang göra en övergripande översyn av innehållet i kulturundantaget som sådant eller denna bestämmelse särskilt. Detta är emellertid en fråga som den nya utredning som skall tillsättas under hösten kan behöva ta ställning till. Undantaget från skatteplikt bör därför kvarstå tills vidare. Det kan dock antas att en översyn av kulturundantaget kommer att leda till att bestämmelsen förändras ånyo. Vi har därför haft som utgångspunkt att de förändringar som föreslås till följd av

att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML tas bort skall medföra ett så litet ingrepp som möjligt i bestämmelsens utformning, särskilt i fråga om vilka slags tjänster som skall undantas. Däremot är det enligt vår uppfattning inte möjligt att bibehålla bestämmelsen utan att någon som helst hänsyn tas till risken för konkurrenssnedvridning.

#### *Vilka subjekt bör omfattas av undantaget från skatteplikt?*

Förslaget att slopa bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML innebär att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som håller kurser för sina medlemmar eller andra intresserade inom det område där föreningen verkar, inte undantas från skatteplikt för dessa tjänster. Detta får i sin tur till följd att allmännyttiga ideella föreningar som inte främjar något av de syften som anges i avsnitt 4.8.3 – politiska, fackliga, religiösa, patriotiska, filosofiska, filantropiska eller medborgarrättsliga syften – och som heller inte tillhandahåller sjukvård, social omsorg, utbildning eller tjänster inom idrottsområdet som undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. ML, inte kan få undantag från skatteplikt vid anordnande av penninginsamlingsevenemang, se avsnitt 4.8.6. Utredningen föreslår därför att undantaget från skatteplikt för folkbildning vidgas till att omfatta även allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund på samma sätt som föreslagits i fråga om biblioteks-, musei- och arkivverksamhet.

Även vad gäller detta undantag kan det tänkas att ytterligare subjekt, såsom icke allmännyttiga ideella föreningar och stiftelser skulle kunna pekas ut och därmed omfattas av undantagsbestämmelserna. Dessa subjekt berörs emellertid inte av att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML tas bort. I enlighet med vad som tidigare sagts lägger utredningen därför inte fram några förslag i detta avseende.

#### *Begränsningar av undantaget med hänsyn till risken för konkurrenssnedvridningar*

Om bestämmelsen över huvud taget inte förändras är ett problem att de konkurrensproblem som visat sig mellan studieförbunden och privata näringsidkare inte tas om hand. Genom utredningens förslag att även andra allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund skall omfattas av undantagsbestämmelsen kan dessa



problem möjligen förvärras. Det är framför allt inom tre områden som uppgifter har framkommit om att systemet snedvrider konkurrensen. Det gäller kurser i musik, dans och språk. I utredningens uppdrag ligger att begränsa skadliga konkurrensnedvridningar som har sitt upphov i ideella föreningars beskattning. Genom att vi föreslår att 4 kap. 8 § skall slopas bör merparten av de särskilda konkurrensproblem som hänför sig till allmännyttiga ideella föreningar som rättssubjekt försvinna. Undantaget i den nu aktuella bestämmelsen bygger inte på att det är en allmännyttig ideell förening som omsätter tjänsten utan att tjänsten omsätts av ett studieförbund. Studieförbund förekommer för närvarande både som ideell förening och som stiftelse. Det kan mot bakgrund av detta resonemang anföras att det inte ingår i utredningens uppdrag att föreslå förändringar för att uppnå konkurrensneutralitet mellan studieförbund och andra näringsidkare. Å andra sidan står det enligt utredningens uppfattning klart att konkurrensproblemen är hänförliga till särbehandlingen av vissa subjekt, främst allmännyttiga ideella föreningar och att problemen kan komma att förvärras vid en utvidgning till samtliga allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Vid en analys av förekommande konkurrensnedvridningar måste förutom mervärdesskattesystemet även andra faktorer beaktas. Den grundläggande omständigheten att studieförbundens inkomster till stor del består av bidrag från staten medför att redan utan skillnader i skattehänseende har en privat företagare och ett studieförbund helt olika ekonomiska förutsättningar. Självfallet ökar konkurrensnedvridningen om det förutom dessa grundläggande skillnader även finns en skillnad i skattehänseende till nackdel för den privata näringsidkaren.

När det t.ex. gäller kurser i dans och musik i olika former håller utredningen det för sannolikt att denna verksamhet även EG-rättsligt i studieförbundens regi bör kunna anses utgöra en kulturtjänst och således undantas från beskattning med stöd av artikel 13 A.1 n i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Den andra delen av studieförbundens verksamhet där det har påtalats konkurrensproblem är de kurser som studieförbunden håller i språk. Eftersom även denna fråga i grunden utgör en tolkning av kulturundantaget i ML och avser studieförbunden generellt, lägger utredningen inte fram något förslag om förändringar i denna del. Frågan kan dock komma att behandlas inom ramen för kommande utredning.

Det finns dock ändå anledning att resonera kring problembilden. För att undantaget skall kunna tillämpas krävs som redogjorts för tidigare att ett särskilt erkänt subjekt tillhandahåller tjänsten och att tjänsten kan anses utgöra en kulturell tjänst. Även om det inte finns någon definition av vad som är vissa kulturella tjänster och medlemsstaten därför har en frihet att efter egna förhållanden göra denna avgränsning anser utredningen att det inte är möjligt att göra undantaget hur vitt som helst. Till skillnad från kurserna i musik och dans anser utredningen att det skulle kunna finnas skäl att fundera på om språkundervisning i denna form bör omfattas av undantaget för vissa kulturella tjänster i direktivet. Språkkurser i likhet med vissa andra kurser i data-, ekonomi och aktiekunskap, torde i dagligt tal ligga längre från kulturområdet än dans och musik.

När det gäller konkurrensproblematiken blir frågan då om det grundläggande syftet med tillhandahållandet av dessa tjänster är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt. Om detta är fallet får transaktionerna enligt direktivet inte undantas från beskattning (13 A.2 b andra strecksatsen). I olika dokument från folkbildningsrådet framgår att studieförbunden kan ha många olika roller. Av förordningen (1991:977) om statsbidrag till folkbildningen framgår att det stöd som staten betalar ut till folkbildningen skall ha som syfte att bl.a. skapa engagemang att delta i samhällsutvecklingen, stärka och utveckla demokratin, bredda kulturintresset i samhället, öka delaktigheten i kulturlivet samt främja kulturupplevelser och eget skapande (2 §). Av 5 § andra stycket framgår vidare att statsbidrag inte får användas till verksamheter med kommersiellt syfte. Mot bakgrund av de syften som framgår dels av principerna för statsbidrag, dels av studieförbundens verksamhet är det svårt att anse att det grundläggande syftet med studieförbundens verksamhet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen. Konsekvensen av denna slutsats är att regeln i artikel 13 A.2 b inte bör vara tillämplig på studieförbundens verksamhet och att det således inte är nödvändigt enligt sjätte direktivet att beakta konkurrensproblem som uppkommer vid denna typ av kurser. Det är å andra sidan möjligt att med stöd av artikel 13 A.2 a införa olika begränsningar av undantaget, bland annat om studieförbundens verksamhet riskerar att försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i ett underläge.

Till följd av att utredningen föreslår att undantaget från skatteplikt för folkbildning skall vidgas till övriga allmännyttiga ideella föreningar och till registrerade trossamfund på grund av att bestämmelsen i 4 kap. 8 § slopas, bör enligt vår uppfattning en begränsning med hänsyn till risken för konkurrenssnedvridning föras in. Skälet till detta är att de nuvarande konkurrensproblem som har konstaterats mellan studieförbunden och kommersiella aktörer inte kan antas minska i omfattning. Den som tillhandahåller sådana tjänster för vilka studieförbunden åtnjuter undantag från skatteplikt, träffas dessutom ofta av en skattesats om 25 procent, vilket gör risken för konkurrenssnedvridning än mer påtaglig. I likhet med vad som tidigare anförts, bör de mervärdesskatte-  
rättsliga bestämmelserna vara utformade på ett så generellt och neutralt sätt som möjligt och med hänsynstagande till risken för konkurrenssnedvridning. Det skulle stå i strid med detta synsätt att föreslå att en bestämmelse bibehålls som innebär att aktiviteter som utförs av vissa subjekt gynnas utan att konkurrenshänsyn tas på ett område där konkurrensproblem faktiskt har konstaterats.

En bestämmelse som begränsar undantaget från skatteplikt till de fall där tillhandahållanden som motsvarar de berörda folkbildningsinsatserna normalt inte utförs av annan framstår därför som nödvändig. Denna begränsning motsvarar enligt utredningens uppfattning ett sådant villkor som kan ställas upp för undantaget enligt direktivets artikel 13 A.2 a fjärde strecksatsen, nämligen att undantaget inte får riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste debitera mervärdesskatt i underläge.

Den av konkurrenshänsyn föreslagna begränsningen av undantaget medför att de gynnade subjekten – studieförbund, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund – inte med tillämpning av ett undantag från skatteplikt skall kunna ge kurser och utbildningar inom områden där samma slags kurser ges av kommersiella aktörer på marknaden. I ett sådant fall bör samma beskattningsregler gälla för alla aktörer i mervärdesskattehänseende.

Vid bedömningen av om viss folkbildning normalt inte tillhandahålls av annan än de angivna subjekten måste förhållandena i det konkreta fallet beaktas. Detta gäller såväl sakområdet som det geografiska området. Om exempelvis ett studieförbund ger en knypplingskurs i en liten ort i Norrbottens inland, kan det på goda grunder antas att detta normalt inte konkurrerar med ett

kommersiellt företag, som skulle hamna i ett underläge genom mervärdesskattereglerna. Om studieförbundet däremot ger en fortsättningskurs i engelska i Stockholm är konkurrenssituationen en annan såväl inom sakområdet som geografiskt. Mellan dessa ytterligheter ryms många situationer. Försätter exempelvis ett studieförbunds språkkurs i Norrbottens inland något kommersiellt företag i underläge och hur blir det om knypplingskursen ges i Stockholm? Det är inte möjligt att exakt ange vad som faller inom respektive utanför det skattepliktiga området. Avgörande för detta är om folkbildningen i det enskilda fallet normalt inte utförs av annan än de nämnda subjekten. Såväl vad folkbildningen avser som var den bedrivs har sålunda betydelse. Var gränslinjen skall gå är en tillämpningsfråga som slutligen får avgöras av förvaltningsdomstol.

### **Kulturbildningsverksamhet**

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 6 ML avser kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun. Det kan exempelvis vara fråga om kommunala kultur- och musikskolor. Ett sådant undantag från skatteplikt synes vara förenligt med bestämmelsen i artikel 13 A.1 n i direktivet. Undantaget kan inte gälla en allmännyttig ideell förenings eller ett trossamfunds verksamhet som idag undantas enligt bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. Verksamhet i annan regi omfattas inte heller av undantaget. Utredningen anser att det inte är möjligt att utan närmare analys låta undantaget för kulturbildningsverksamhet generellt omfatta omsättning av allmännyttiga ideella föreningar. En sådan analys kommer med all sannolikhet att aktualiseras i nästa utredning. Det kan vidare inte anses ingå i utredningens uppdrag att överväga införandet av en begränsning av detta undantag från skatteplikt med hänsyn till risken för konkurrensnedvridning.

### **Tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar**

Av 7 kap. 1 § tredje stycket ML framgår att skatt skall tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget för bl.a. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar samt för tillträde till

djurparker. Enligt nuvarande reglering tas i regel ingen mervärdesskatt ut om en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund anordnar föreställningar av olika slag. Grunden för att inte ta ut mervärdesskatt är 4 kap. 8 § ML som utredningen nu föreslår skall slopas. Om inte någon särskild åtgärd vidtas kommer allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund att beskattas för dessa tjänster. Såvitt kan bedömas förekommer det i inte ringa omfattning att de ifrågavarande subjekten tillhandahåller dessa tjänster.

*Tillträde till konserter och föreställningar som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket ML är kulturella tjänster som kan omfattas av undantag från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 n*

Enligt utredningens uppfattning kan samtliga dessa tjänster anses utgöra sådana kulturella tjänster som avses i artikel 13 A.1 n i direktivet. Det är därför möjligt att överväga att införa ett undantag från skatteplikt för omsättning av dessa tjänster om omsättningen företas av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund. Mot att införa dessa undantag kan anföras att beskattning av aktiviteterna ändå ofta undviks genom förslaget att beskattning inte skall ske om intäkterna avseende skattepliktiga omsättningar m.m. understiger 90 000 kr. En annan undantagsmöjlighet är att det rör sig om enstaka, småskaliga arrangemang som kan undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna om penninginsamlingsevenemang, se avsnitt 4.8.6. Ett sådant undantag förutsätter att subjektet i fråga även omfattas av något av de tidigare behandlade undantagen från skatteplikt (tillhandahållanden mot medlemsavgift eller inom idrottsområdet) eller utför aktiviteter som undantas från skatteplikt för att de avser sjukvård, social omsorg, utbildning m.m. Det är i dessa fall fråga om subjekt som anordnar några enstaka föreställningar för att finansiera nämnda aktiviteter. Om tjänsterna inte undantas från skatteplikt skulle subjekt som har som huvudsaklig aktivitet att anordna konserter och andra föreställningar inte heller omfattas av undantaget för penninginsamlingsevenemang utan utföra sina tjänster på samma villkor som kommersiella aktörer.

Med nuvarande låga, reducerade skattesats kan det vara ekonomiskt fördelaktigt att vissa typer av aktiviteter omfattas av skatteplikt. En biograf t.ex. som bedrivs av en allmännyttig ideell

förening och har hög ingående mervärdesskatt kan anse det ekonomiskt fördelaktigt att få utnyttja rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt kombinerat med att skatt tas ut med endast sex procent, jämfört med att transaktionerna undantas från skatteplikt utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Det bör framhållas att det inte är möjligt att frivilligt beskattas för en kulturell tjänst i de fall lagen föreskriver ett undantag från skatteplikt.

#### *Undantag från skatteplikt eller skatteplikt med reducerad skattesats?*

Det finns således huvudsakligen två möjliga handlingsalternativ. Det ena är att inte föreslå någon lagändring för aktuella tillhandahållanden. Effekten blir då att allmännyttiga ideella föreningar kommer att beskattas för dessa transaktioner men ha full avdragsrätt. När föreningens sammanlagda intäkter avseende skattepliktiga omsättning inom landet m.m. understiger 90 000 kr under beskattningsåret befrias de från beskattning i enlighet med de förslag som läggs fram i kapitel 6 för små företag. Befrielsen gäller under förutsättning att föreningen inte väljer att bli föremål för mervärdesbeskattning i stället. Effekten blir också att ideella föreningar till följd av mervärdesbeskattningen åläggs att registrera sig till mervärdesskatt. Möjligheten för organisationer vars omsättning undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna om sjukvård, social omsorg, utbildning, idrott och medlemsavgifter att anordna penninginsamlingsevenemang som innefattar de ifrågavarande kulturella aktiviteterna påverkas emellertid inte.

Det andra alternativet är att undanta transaktionerna från skatteplikt. Fördelen med det senare alternativet för de berörda subjekten är att de överhuvudtaget inte behöver hantera mervärdesskatt för denna typ av transaktioner. En annan fördel är att om undantag införs för föreningar på detta sätt berättigas även föreningarna som huvudsakligen ägnar sig åt dessa aktiviteter (anordnande av konserter och föreställningar) att företa olika penninginsamlingsevenemang med undantag från skatteplikt, se avsnitt 4.8.6. För de subjekt som omfattas av ett undantag från skatteplikt kommer det inte att finnas någon möjlighet att i stället välja beskattning med sex procent för de aktuella tjänsterna.

Vid en samlad bedömning av de effekter som uppstår av de olika alternativen anser utredningen att övervägande skäl talar för att likformiga mervärdesskatte regler gäller över hela området. Önsk-

värdeheten av att mervärdesskattereglerna är utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör också att åtskillnad inte bör göras mellan organisationer som saknar vinstintresse och andra subjekt vars huvudsakliga aktivitet består av att tillhandahålla de aktuella tjänsterna. Subjekt som har som huvudsakligt ändamål eller verksamhetsföremål att anordna ifrågavarande konserter och föreställningar kan vidare antas ha ett intresse av att omfattas av skatteplikten och därigenom få full avdragsrätt i kombination med en reducerad skattesats för utgående skatt om sex procent. Samtidigt bör det framhållas att subjekt som anordnar konserter och föreställningar vid enstaka tillfällen för att finansiera andra slags allmännyttiga aktiviteter, kan komma att medges undantag från skatteplikt för penninginsamlingsevenemang enligt de regler som föreslås i avsnitt 4.8.6. Subjekt vars sammanlagda intäkter avseende skattepliktig omsättning m.m. understiger 90 000 kr (små företag) kan dessutom enligt de föreslagna reglerna i kapitel 6 helt undgå beskattning.

Det bör i detta sammanhang noteras att den ekonomiska fördelen av att beskattas enbart består så länge den tillämpliga skattesatsen är mycket låg. För det fall den reducerade skattesatsen vid något senare tillfälle skulle föreslås bli höjd kan en beskattning även ur ekonomisk synvinkel vara negativ för föreningarna. Utredningens ställningstagande kan i sådant fall behöva omvärderas.

Utredningen anser således att som en följd av att 4 kap. 8 § ML slopas skall även en allmännyttig ideell förenings och ett registrerat trossamfunds omsättning i form av tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar samt djurparker vara skattepliktig om inget annat undantag från skatteplikt är tillämpligt.

### **Särskilt om anordnande av dansbandstillställningar**

En skrivelse har getts in till utredningen i vilken redogörs för att det finns en konkurrensproblematik mellan allmännyttiga ideella föreningars bedrivande av dansbaneverksamhet och kommersiella anordnarens motsvarande tillhandahållanden, se avsnitt 4.5.4. Enligt nuvarande lagstiftning är ofta effekten den att en allmännyttig ideell förening kan anordna dans till levande musik utan att ta ut mervärdesskatt på entrébiljetten. Om en kommersiell anordnare

tillhandahåller motsvarande tjänst beskattas tillträdet med den normala mervärdesskattesatsen (25 procent).

När det gäller beskattningen av dansbandsverksamhet är problembilden delad. Dels önskar kommersiella anordnare att skattesatsen för tillträde till dansbandstillställningar skall sänkas, dels vill dessa anordnare att ideella föreningar inte skall beskattas lindrigare än dem eftersom det ger sämre konkurrensförutsättningar.

I utredningens uppdrag ingår inte att se över tillämpningsområdet för de reducerade skattesatserna. Det saknas därför anledning att analysera frågan om det är möjligt att tillämpa reducerad skattesats på tillträde till dansbandstillställningar.

När det däremot gäller den andra delen, dvs. konkurrensproblematiken mellan allmännyttiga ideella föreningar och kommersiella anordnare, kan frågan åtminstone delvis hanteras i denna utredning. Enligt nuvarande förhållanden torde dansbandsverksamhet som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar i regel vara undantagen från beskattning med stöd av 4 kap. 8 §. Om syftet vore att föreningarnas situation i detta avseende efter lagändringen skulle vara oförändrad skulle denna situation behöva regleras särskilt. Utredningens uppfattning är dock att den konkurrensproblematik som framkommit i det här avseendet medför att det inte bör vara aktuellt att överväga att införa ett särskilt undantag för ideella föreningars tillhandahållande av danstillställningar.

Utredningens förslag att 4 kap. 8 § ML skall slopas medför att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att beskattas på samma sätt som andra beskattningsbara personer om inte något undantag från skatteplikt är tillämpligt på omsättningen. Som en följd av utredningens förslag kommer anordnande av dansbandstillställningar att kunna undantas från skatteplikt endast om fråga är om ett penninginsamlingsevenemang, se avsnitt 4.8.6, eller befrias från beskattning om föreningens sammanlagda intäkter avseende skattepliktig omsättning m.m. understiger 90 000 kr, se kapitel 6 om små företag. Det kan med hänsyn härtill endast bli fråga om ett mindre antal småskaliga arrangemang som gynnas i fortsättningen. Detta torde inte kunna medföra någon konkurrenssnedvridning av betydelse i förhållande till kommersiella aktörer.



#### 4.8.6 Undantag från skatteplikt för penninginsamlings- evenemang

**Utredningens förslag:** I ML införs ett undantag från skatteplikten avseende tillhandahållanden av varor och tjänster i samband med insamlingsevenemang till förmån för vissa aktiviteter som är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 4, 5, 7, 8, 11 och 11 a §§ ML (sjukvård dock inte tandvård, social omsorg, utbildning, kultur och idrott) samt den i det föregående föreslagna nya bestämmelsen i 3 kap. 11 b § (tillhandahållande till medlemmar). Bestämmelsen utgör en motsvarighet till undantaget i artikel 13 A.1 o i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Resultatet av den enkät som utredningen genomfört visar att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund har många olika slags intäkter. En del av dessa – främst medlemsavgifter och gåvor – är emellertid intäkter som enligt såväl direktivet som ML inte är att anse som betalning för en tillhandahållen vara eller tjänst och därför ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I normalfallet beskattas således inte det slaget av intäkter.

Föreningars aktiviteter för att fullgöra det ideella ändamålet är ofta av sådan karaktär att någon motsvarande verksamhet inte bedrivs av privata företag. Varor och tjänster som kan tillhandahållas i samband med de ideella aktiviteterna är på grund härav ofta inte direkt utbytbara mot varor eller tjänster som tillhandahålls av privata företag. Verksamhet som bedrivs av föreningar för att uppfylla det ideella syftet riktas vanligen mot en annan målgrupp eller kundkrets än motsvarande verksamhet bedriven av privata företag.

Föreningar utför emellertid även aktiviteter som privata företag ägnar sig åt. Sådana aktiviteter utgör inte i sig en del i uppfyllandet av det ideella ändamålet utan kan sägas ha till syfte att vara en finansieringskälla för detta. Även om det inom ramen för utredningsarbetet inte har varit möjligt att göra en fullständig analys av den faktiska konkurrenssituationen beträffande dessa intäkter, är det enligt utredningens uppfattning rimligt att göra den bedömningen att det i många fall föreligger en direkt konkurrens mellan ideellt bedriven verksamhet och privata företag. Av den kartläggning som utredningen genomfört framgår att ett sådant område är serveringsverksamhet. Ett annat område, dock inte lika enhetligt,

är försäljning av olika slags varor. Sådan försäljning kan avse både tillfälliga arrangemang exempelvis i form av loppmarknader och basarer etc., och mera löpande verksamhet. Normalt har denna försäljningsverksamhet inte något annat syfte än att vara en finansieringskälla för de ideella aktiviteterna.

Direktivet ger en möjlighet att undanta vissa av de angivna finansieringskällorna från skatteplikt. Enligt artikel 13 A.1 o kan tillhandahållande av varor och tjänster av organisationer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt enligt b (sjukvård), g (socialt bistånd m.m.), h (skydd av barn och ungdom), i (utbildning), l (tillhandahållanden mot medlemsavgift), m (idrott) och n (kultur), undantas från skatteplikt i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv. Undantag från skatteplikt får medges endast om det inte kan befaras välla snedvridning av konkurrensen. Medlemsstaterna får införa nödvändiga restriktioner, i synnerhet vad beträffar antalet evenemang eller de intäktsbelopp som kan undantas.

Förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML medför att en motsvarighet till undantaget i artikel 13 A.1 o måste föras in i ML.

### **Vilka subjekt omfattas av undantaget**

Undantaget från skatteplikt kommer att bli tillämpligt på allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, men är inte begränsat till dessa subjekt. En sådan begränsning skulle sakna stöd i motsvarande regel i det sjätte mervärdesskattedirektivet (jfr uttrycket "organizations"). Undantaget avser således de subjekt vars tillhandahållanden undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 4, 5, 7, 8, 11 och 11 a §§ ML (sjukvård men inte tandvård, social omsorg, utbildning, kultur och idrott) samt den i det föregående föreslagna nya bestämmelsen i 3 kap. 11 b § (tillhandahållande till medlemmar). I avsnitt 4.8.8 görs en genomgång av de undantag från skatteplikt som gäller sjukvård, social omsorg och utbildning för att se om bestämmelsernas utformning behöver ändras till följd av slopandet av 4 kap. 8 § ML.

## Vad är det som undantas från skatteplikt

Undantaget avser omsättning av varor och tjänster i samband med olika insamlingar som görs för vissa undantagna aktiviteter. Undantaget kan sägas avse sådana aktiviteter som omfattas av den särskilda inkomstskatterättsliga regleringen av hävdvunna inkomstkällor för att finansiera ideellt arbete, exempelvis bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingsverksamhet m.m.<sup>60</sup> Utredningen anser även att anordnande av t.ex. konserter, olika slags föreställningar och tävlingar samt omsättning av en publikation kan omfattas av undantaget. En förutsättning är dock att evenemangen anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv. Det kan alltså sägas vara fråga om en finansieringskälla för de enligt andra bestämmelser från skatteplikt undantagna aktiviteterna.

## Begränsningar av undantaget med hänsyn till risken för konkurrensnedvridning

Enligt direktivets bestämmelse kan medlemsländerna införa begränsningar med avseende på antalet evenemang eller insamlingar och när det gäller storleken på de belopp som får omfattas av undantaget. Det är tillfälliga arrangemang som omfattas av undantaget, och alltså inte verksamhet som bedrivs på ett stadigvarande sätt, t.ex. i butiksliknande former.

EGA-utredningens förslag innebar att evenemangen skulle vara företagna "i skälig omfattning". Detta tog dels sikte på att omsättningen inte fick anta alltför stora proportioner, dels att antalet omsättningstillfällen och omsättningsbelopp skulle hållas på en så låg nivå att jämförbar kommersiell verksamhet inte missgynnades<sup>61</sup>.

Även om uttrycket "skälig omfattning" medför att en tolkning av vad som ryms inom begreppet måste göras, anser utredningen att det är bättre att begränsa omfattningen med ett allmänt begrepp än att exakt ange det antal evenemang som kan omfattas av undantaget. Med det senare tillvägagångssättet blir visserligen lagtexten mera konkret och lättare att tillämpa, men samtidigt försvåras en utveckling och anpassning till ändrade förhållanden. Utredningen anser att begränsningen av antalet evenemang bör ske genom att

<sup>60</sup> Jfr SOU 1994:88 s. 154.

<sup>61</sup> SOU 1994:88 s. 155.

dessa skall vara företagna i skälig omfattning. I detta begrepp ligger att antalet evenemang inte får vara fler än att de kan anses som tillfälliga och alltså ej stadigvarande. Enligt utredningens uppfattning är evenemang som återkommer varje vecka inte tillfälliga. Detta innebär exempelvis att föreningars medverkan vid försäljning av bingolotter inte kan anses utgöra sådana insamlingsevenemang som omfattas av det föreslagna undantaget om de äger rum med alltför täta intervall. Ett evenemang per månad bör däremot kunna anses utgöra insamlingsevenemang som kan undantas från skatteplikt, allt beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Det bör heller inte vara möjligt att t.ex. föreningar avlöser varandra vid drivande av t.ex. en caférörelse och att arrangemanget därmed anses som tillfälligt bedrivet av de berörda subjekten var för sig, medan det mot allmänheten och konkurrenter framstår som en kontinuerligt bedriven rörelse. Vid bedömningen av om evenemangen har en skälig omfattning skall även risken för konkurrensnedvridning beaktas. Den närmare begränsningen av antalet evenemang får dock avgöras i den praktiska tillämpningen.

Enligt direktivet skall undantaget för insamlingsevenemang endast vara tillämpligt om det inte kan befaras väla snedvridning av konkurrensen. Införandet av en regel om konkurrenshänsyn skulle innebära en betydande begränsning av omfattningen av undantaget, eftersom varor som säljs i samband med insamlingsevenemang i de flesta fall kan säljas också av privata företag. I själva verket skulle en sådan regel medföra att insamlingsevenemang i ett stort antal fall inte kan ske utan mervärdesskattekonsekvenser. De begränsningar som föreslås vad gäller antalet evenemang och varaktigheten av dessa innebär i sig en begränsning av undantagets räckvidd. Eftersom det inte får vara fråga om aktiviteter som drivs stadigvarande är risken för konkurrensnedvridningar enligt utredningens uppfattning liten. De föreslagna begränsningarna vad gäller bl.a. antalet evenemang är tillräckliga för att minimera risken för konkurrensnedvridning. Någon särskild regel härom behövs därför enligt vår uppfattning inte.

Utredningen föreslår med beaktande av vad nu sagts inte någon uttrycklig begränsning av undantagets tillämpning med hänsyn till risken för konkurrensnedvridning i enlighet med direktivets tvingande bestämmelse i artikel 13 A.1 o. Denna begränsning torde i stället följa av den utformning som bestämmelsen föreslås få och bör beaktas vid bedömningen av om evenemangen företas i skälig omfattning.

#### 4.8.7 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom fristående grupper

**Utredningens bedömning:** Nuvarande regel behålls.

I 3 kap. 23 a § ML finns en motsvarighet till undantaget från skatteplikt avseende tillhandahållanden inom fristående grupper i artikel 13 A.1 f i sjätte mervärdesskattedirektivet. Regeln i ML infördes i samband med införandet av regler om gruppregistrering<sup>62</sup>. Den särskilda regeln om konkurrenssnedvridning medför att tillämpningsområdet för undantaget är begränsat. Undantaget är enligt ordalydelsen tillämpligt även när det gäller ideella föreningar, dvs. en grupp bestående av ideella föreningar eller en grupp där det ingår både ideella föreningar och andra slag av juridiska personer. Någon förändring av regeln behövs inte.

#### En utvidgning av möjligheterna till gruppregistrering

Utredningen har uppmärksammat att organisationsstrukturen är olika i olika slags föreningar och trossamfund. Det kan inte uteslutas att vissa tillhandahållanden mellan självständiga enheter som ingår i exempelvis en större organisation, tillhandahållanden mellan en central organisation och olika lokala organisationer eller samarbete mellan flera små organisationer till följd av utredningens förslag kan komma att behandlas annorlunda än idag. Detta kan bli följden av dels införandet av begreppet beskattningsbar person, som det föreslås i kapitel 3, dels sloandet av 4 kap. 8 § ML.

Från en representant för Svenska kyrkan har framförts att förhållandena för kyrkans del är speciella med hänsyn till att kyrkoavgiften (tidigare skatt) uppbärs centralt och fördelas till församlingarna. Det är också vanligt att olika enheter inom Svenska kyrkan utför olika slag av transaktioner sinsemellan. Som exempel härpå anges att en församling tillhandahåller en kyrka inklusive vaktmästare och kyrkomusiker för en förrättning som stiftets biskop skall hålla. Om församlingen får ersättning av stiftet uppkommer frågan om mervärdesskatt skall debiteras. Regeringsrätten har i en dom den 25 juni 2002 ( i mål 3454-2001) ansett att sådan verksamhet inte kunde anses yrkesmässig, då tjänsterna inte ansågs tillhandahållna till något utomstående subjekt.

<sup>62</sup> Prop. 1997/98:148 s. 63 ff.

De olika enheterna inom Svenska kyrkan var tidigare kyrkliga kommuner och i vissa fall statliga myndigheter som skulle bedömas efter de generella mervärdesskatte- och registreringsreglerna. Registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana trossamfund betraktas numera som allmännyttiga ideella föreningar i mervärdesskattehänseende, vilket innebär en anknytning till inkomstskatterätten. Detta har lett till en viss osäkerhet om hur olika skattefrågor skall hanteras. Eftersom församlingar, samfälligheter och stift är självständiga enheter som har rättskapacitet (registrerade organisatoriska delar) föreligger risk för att det samarbete mellan dessa som förekommer både försvåras och fördyras. De beskrivna problemen är emellertid enligt utredningens uppfattning en följd snarare av stat-kyrkareformen än av våra förslag.

De problem som gäller för Svenska kyrkan kan även gälla andra organisationer. Problemen torde ligga i att om den skattemässiga bedömningen skall ske enligt huvudregeln, dvs. avse varje juridisk person för sig, uppstår konsekvenser som försvåras för Svenska kyrkan och andra organisationer genom att olika slags tillhandahållanden kan komma att anses utförda i förhållande till utomstående. Det återstår att se om regeringsrättens dom rörande vaktmästartjänster kan få verkningar för förhållandena inom andra organisationer.

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML har till följd att begränsningen av hänsyn till risken för konkurrensnedvridning fått en mycket snäv utformning. Något annat torde inte heller vara möjligt med hänsyn till direktivets motsvarande bestämmelse i artikel 13 A.1 f.

Det bör emellertid framhållas att direktivet i artikel 4.4. andra stycket ger en möjlighet för medlemsstaterna att såsom en enda beskattningsbar person behandla sådana grupperingar som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Genom att dessa grupper behandlas som ett enda skattesubjekt, utlöser tillhandahållanden inom gruppen inte någon mervärdesskattning. Tillhandahållandet anses till följd av dessa bestämmelser inte ske till utomstående. Antagandet av sådana bestämmelser förutsätter att samråd sker med mervärdesskattekommittén på sätt som föreskrivs i artikel 29.

Sverige har med stöd av artikel 4.4 andra stycket i direktivet och efter föreskrivet samråd fört in bestämmelser om gruppregistrering i 6 a kap. ML. Dessa bestämmelser gäller för näringsidkare som

verkar i den finansiella sektorn. Utredningen anser att det inte ingår i utredningsuppdraget att föreslå en utvidgning av nämnda bestämmelser. Vi vill på detta sätt enbart visa på en möjlighet att lösa de delvis redan tidigare uppkomna problemen på ett sätt som är förenligt med direktivets systematik.

#### 4.8.8 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden avseende sjukvård och social omsorg etc.

**Utredningens förslag:** Ett tillägg görs i bestämmelsen i 3 kap. 7 § ML som innebär att med social omsorg även förstås aktiviteter som utförs av välgörenhets- och andra humanitära organisationer. Detta undantag från skatteplikt föreslås gälla för stiftelser och allmännyttiga ideella föreningar som har till ändamål att främja vård och uppfostran av barn, bedriva hjälpverksamhet bland behövande eller annat socialt eller välgörande ändamål. Undantaget från skatteplikt föreslås gälla enbart för omsättning av varor och tjänster som direkt syftar till att främja de angivna ändamålen.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan tillhandahålla varor och tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt inom detta område. Det torde framför allt förekomma att allmännyttiga ideella föreningar driver olika slag av omsorgsverksamhet, t.ex. barnomsorg och vård/skydd av unga. Det torde däremot vara mindre vanligt att allmännyttiga ideella föreningar driver renodlad sjukvård (inklusive tandvård). Undantagen från skatteplikt för social omsorg och skydd av unga i artikel 13 A.1 g och h i det sjätte mervärdesskattedirektivet gäller när tillhandahållandet sker av det offentliga eller av organisationer som av medlemslandet erkänts som välgörenhetsorganisationer.

Motsvarigheterna till direktivets undantag finns i 3 kap. 4 § ML med tillhörande definitioner i 5–7 §§. Undantaget gäller tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Andra stycket i 3 kap. 4 § ML innehåller vissa utvidgningar av undantaget.

## Sjukvård

Vad gäller sjukvård är det en förutsättning att vården tillhandahålls av sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna. Undantaget från skatteplikt kan dock även gälla enskild verksamhet när det gäller inrättningar för sluten vård. Även sådan verksamhet står under socialstyrelsens tillsyn.

Om det skulle förekomma att en allmännyttig ideell förening tillhandahåller sjukvård i form av sluten vård omfattas tillhandahållandet av undantaget från skatteplikt för sjukvård. Någon ändring av bestämmelserna synes därför inte nödvändig.

Undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 c i direktivet avser sjukvård som tillhandahålls i andra sammanhang än vid den institutionella sjukvården. Undantaget kan bl.a. avse vård som tillhandahålls av privatpraktiserande läkare m.fl. I ML jämföras sådana tillhandahållanden med sjukvård (3 kap. 5 § första stycket ML). Detta undantag synes inte kunna bli aktuellt när det gäller allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Detsamma gäller undantagen i artikel 13 A.1 d (mänskliga organ, blod och mjölk) samt e (tjänster av tandtekniker och tandproteser).

Det bör nämnas att de organisationer som tillhandahåller sjukvård i enlighet med förslagen i avsnitt 4.8.6 får möjlighet att genomföra penninginsamlingsevenemang undantagna från skatteplikt. Detta gäller emellertid inte de subjekt som utför tandvård, vilket framgår av direktivets artikel 13 A.1 o.

## Social omsorg

### *Direktivets bestämmelser*

Undantaget från skatteplikt för tillhandahållanden avseende social välfärd och social omsorg i artikel 13 A.1 g i direktivet avser enligt den svenska versionen "socialt bistånd eller socialförsäkring" (engelska "welfare and social security work", franska "l'assistance sociale et la sécurité sociale", danska "socialt bistånd og social sikring", tyska "Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit", nederländska: "maatschappelijk werk en werk met de sociale zekerheid").

Enligt direktivet gäller undantaget när tillhandahållandet sker av det offentliga eller av organisationer som av medlemslandet erkänts



som välgörenhetsorganisationer. Det anges uttryckligen att undantaget gäller sådant om tillhandahålls av alderdomshem. Vad som avses med "socialt bistånd eller socialförsäkring" anges inte närmare. Inte heller anges vad som avses med välgörenhetsorganisationer. Undantaget i artikel 13 A.1 g avser både tillhandahållande av tjänster och varor som har nära anknytning till socialt bistånd eller socialförsäkring.

Artikel 13 A.1 h i direktivet innehåller ett särskilt undantag från skatteplikt för skydd av barn och ungdom. Undantaget avser tillhandahållande av tjänster och varor med nära anknytning till skyddet av barn och ungdom som görs av offentliga organ eller av organisationer som av medlemsländerna anses som välgörenhetsorganisationer.

#### *ML:s bestämmelser om undantag från skatteplikt för social omsorg*

I ML motsvaras artikel 13 A.1 g och h av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 § för omsättning av tjänster som utgör social omsorg. Undantaget omfattar även andra tjänster och varor som har anknytning till omsorgen. Enligt 3 kap. 7 § ML förstås med social omsorg offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Enligt RSV:s anvisningar<sup>63</sup> bör med social omsorg avses sådan omvårdnad som kommunen ansvarar för enligt socialtjänstlagen (SoL), dvs. omsorg, service och vård till familjer och enskilda som behöver det. Även omvårdnad i "hem för vård eller boende" och annan social service efter individuell behovsprövning omfattas. Med barnomsorg bör avses sådan förskole- eller fritidshemsverksamhet som bedrivs enligt SoL. Med äldreomsorg bör avses sådan omsorgsverksamhet för äldre människor som bedrivs enligt SoL. Med annan social omsorg bör avses annan omsorgsverksamhet som bedrivs enligt SoL. Med stöd och service till vissa funktionshindrade bör avses sådan omsorgsverksamhet för personer med svåra funktionshinder som bedrivs enligt SoL eller lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (LSS).

Privaträttsliga subjekt kan tillhandahålla social omsorg enligt SoL och LSS. I vissa angivna fall krävs tillstånd av länsstyrelsen. Detta gäller bl.a. verksamhet som avser hem för vård. Ett tillstånd

<sup>63</sup> RSV S 1996:7.

att bedriva omsorg är dock inte i sig avgörande för bedömningen om undantaget för social omsorg enligt ML är tillämpligt. Det avgörande är tjänstens natur och att det förekommer en individuell behovsprövning<sup>64</sup>.

*En jämförelse mellan direktivets bestämmelser och ML:s undantag från skatteplikt för social omsorg*

Direktivets undantag från skatteplikt för tillhandahållanden med anknytning till social omsorg är i olika avseenden allmänt utformat och knappast möjligt att direkt överföra till nationell lagstiftning. Det förutsätts att definitioner och förtydliganden görs vid införandet av nationella regler. Detta gäller exempelvis definitionen av välgörenhetsorganisationer.

Motsvarande regler i ML kan sägas vara både mera begränsade och ha en vidare räckvidd än undantaget i direktivet. Begränsningen synes ligga i att det ställs vissa krav för att ett tillhandahållande skall anses utgöra social omsorg. Som angetts ovan krävs enligt praxis att det skett en individuell behovsprövning. Även om detta inte uttryckligen anges i direktivet bör en sådan prövning kunna anses ligga inom området för den tolkning av bestämmelsen som varje medlemsland måste göra.

Enligt svenska regler kan social omsorg som drivs av ett privat bolag i princip vara undantaget från skatteplikt. Det får dock anses tveksamt om ett privat företag, exempelvis ett aktiebolag, kan anses utgöra en välgörenhetsorganisation (jfr även artikel 13 A.2). Det svenska undantaget från skatteplikt skulle i det avseendet kunna anses vara vidare än direktivets undantag. Social omsorg som bedrivs av ett privat företag under former som är jämförliga med motsvarande verksamhet bedriven i offentlig regi bör dock kunna omfattas av undantaget i direktivet. Enligt svensk rätt står privat bedriven verksamhet avseende social omsorg under länsstyrelsens eller socialnämndens tillsyn (69 b–c §§ SoL). Detta gäller framför allt verksamhet som kräver tillstånd men även viss annan verksamhet, t.ex. sådan som kommunen genom avtal har överlämnat till enskild att utföra.

---

<sup>64</sup> Jfr prop. 1990/91:111 s. 109 och RÅ 1995 ref. 9.

### *Aktiviteter som utförs av olika välgörenhets- och humanitära organisationer*

Kraven som ställs enligt 3 kap. 4 § ML för att ett tillhandahållande skall anses utgöra social omsorg medför att det inte är säkert att aktiviteter som utförs av olika välgörenhetsorganisationer, t.ex. Rädda Barnens aktiviteter till skydd för barn och ungdom och Röda Korsets stöd till tortyroffer m.m. omfattas av ML:s bestämmelse. Det kan vidare till följd av utredningens i det föregående lämnade förslag inte garanteras att denna typ av organisationer kommer att kunna få undantag från skatteplikt för någon omsättning över huvud taget enligt dessa bestämmelser. Det är inte alltid säkert att undantaget för tillhandahållanden mot medlemsavgifter är tillämpligt. Även om organisationen saknar vinstintresse och kan sägas främja ett filantropiskt syfte, är det inte säkert att några tillhandahållanden mot medlemsavgifter faktiskt sker. Det är möjligt att något annat av de uppräknade undantagen från skatteplikt skulle gå att tillämpa på organisationens aktiviteter, men inte säkert att så kan ske i varje enskilt fall.

Följden av detta blir att nämnda organisationer inte heller kan få rätt att anordna penninginsamlingsevenemang utan att dessa beläggs med mervärdesskatt. En annan följd blir att det i avsnitt 4.8.2 föreslagna undantaget från skatteplikt för tillhandahållande av personal för sjuvård inte skulle gälla för tillhandahållanden till dessa organisationer. Slutligen kan det tänkas att vissa tillhandahållanden som sker mot ringa ersättning, t.ex. soppkök kan komma att bli skattepliktiga.

Dessa eventuella följder är enligt utredningens uppfattning inte rimliga. Vi föreslår därför att med social omsorg i fortsättningen skall avses även aktiviteter som utförs av välgörenhets- eller andra humanitära organisationer. Undantagen från skatteplikt i direktivets artikel 13 A.1 g och h, som avser tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd samt skydd av barn och ungdomar, gäller bl.a. för organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga. I likhet med vad som sagts beträffande erkännandet av kulturella organ, se avsnitt 4.8.5, anser utredningen att undantaget skall knytas till de befintliga skattskyldighetsbestämmelserna i IL som gäller allmännyttiga ideella föreningar och stiftelser.

Undantaget från skatteplikt för social omsorg föreslås sålunda utvidgat till att gälla även sådana stiftelser som avses i 7 kap. 3 § IL,

och som har till ändamål att främja vård och uppfostran av barn eller att bedriva hjälpverksamhet bland behövande i enligt med 7 kap. 4 § första stycket 1 och 3. Undantaget föreslås även gälla för sådana allmännyttiga ideella föreningar som avses i 7 kap. 7 § II, och som främjar sådana ändamål som anges i 7 kap. 4 § första stycket 1 och 4 (vård och uppfostran av barn samt att bedriva hjälpverksamhet bland behövande) eller andra välgörande eller sociala ändamål. Undantaget från skatteplikt föreslås gälla för omsättning av varor och tjänster som direkt syftar till att främja de angivna ändamålen. Undantaget är följaktligen inte tillämpligt på olika former av aktiviteter som syftar till att finansiera ändamålet.

### **Reducerad skattesats**

För det fall undantaget i artikel 13 A.1 g inte är tillämpligt tillåter direktivet under vissa förutsättningar att en reducerad skattesats används (se bilaga H p. 14). Den reducerade skattesatsen får tillämpas på tillhandahållanden av varor och tjänster som görs av välgörenhetsorganisationer som erkänts av medlemsländerna och som är engagerade i socialvård eller socialt trygghetsarbete, i den mån tillhandahållandet inte är undantaget enligt artikel 13. Den reducerade skattesatsen skulle följaktligen kunna användas för att främja finansieringsmöjligheterna för vissa organisationer för vilka undantaget från skatteplikt rörande penninginsamlingsevenemang inte kan tillämpas till följd av att det inte rör sig om tillfälliga evenemang. Bestämmelsen skulle således kunna tillämpas på försäljning m.m. som sker i butikliknande former.

Frågan om tillämplig skattesats på tillhandahållanden av varor och tjänster kan som angetts inledningsvis i detta avsnitt inte anses omfattas av det uppdrag som utredningen fått. Utredningen lägger därför inte fram något förslag om detta.

#### 4.8.9 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden avseende utbildning

**Utredningens bedömning:** Nuvarande regler behålls.

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 8 § ML för omsättning av tjänster som utgör utbildning kan bli tillämpligt på utbildning som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar eller trossamfund. Detta kan ske för det fall föreningen eller trossamfundet erhåller tillstånd att driva en utbildning som utgör ett led i det allmännas utbildningsinsatser, t.ex. i form av en friskola. Någon förändring av reglerna är inte påkallad.

#### 4.9 Följder av utredningens förslag

Förslaget att slopa bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML medför att en generell möjlighet att undanta den ideella sektorn från mervärdesbeskattningen försvinner. Utredningen har genom de gjorda förslagen om undantag från skatteplikt försökt att återskapa så gynnsamma förutsättningar som möjligt för de subjekt som tidigare omfattades av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. Utredningen har under arbetets gång erfarit att olika problem kan komma att uppstå till följd av förändringen av mervärdesskattelagstiftningen för den ideella sektorn. I den mån det har varit möjligt har utredningen lagt fram förslag om hur de uppkomna problemen kan lösas på ett sätt som enligt vår uppfattning går att förena med de EG-rättsliga bestämmelserna. I vissa fall har lösningar framförts som inte utgör del av utredningens förslag, på grund av antingen att vi anser att frågan faller utanför utredningens uppdrag eller att förslagen bör föregås av ett politiskt ställningstagande. Det kan emellertid inte uteslutas att vissa allmännyttiga ideella föreningar som idag lyder under 4 kap. 8 § ML i fortsättningen inte kommer att kunna omsätta varor och tjänster utan beskattningsekvenser m.m. Detta är en följd av att direktivets undantagsmöjligheter är snävare tilltagna än bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML. Det är heller inte säkert att alla de föreningar som vill omfattas av mervärdesbeskattningen fullt ut kommer att ha möjlighet till detta eftersom direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt är obligatoriska. Det är följaktligen inte möjligt med någon form av frivillig beskattning för att komma i åtnjutande av avdragsrätt. För

de föreningar och trossamfund som utför skattepliktig omsättning m.m. i liten skala (högst 90 000 kr) och som vill slippa den administrativa bördan som det kan innebära att omfattas av mervärdesbeskattningen, föreslås dock möjligheter till befrielse från beskattningen i kapitel 6. Det är slutligen utredningens uppfattning att de konkurrenshänsyn som enligt direktivet skall tas vid medgivande av undantag från skatteplikt, genom de gjorda förslagen har fått en motsvarighet i ML.

#### 4.9.1 Administrativa följder

Förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML kommer att innebära att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund betraktas som beskattningsbara personer om de i en ekonomisk aktivitet omsätter varor eller tjänster. De kan därmed komma att omfattas av mervärdesskattesystemet.

Utredningens förslag kan uppfattas såväl negativt som positivt av de subjekt som berörs. Åtskilliga allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kan antas vara negativt inställda till att omfattas av mervärdesskattesystemet. Detta torde till stor del bero på den ökade administration som ett inträde i mervärdesskattesystemet innebär med bl.a. debitering och redovisning av mervärdesskatt. Av svaren på den enkät som utredningen genomfört framgår också att många föreningar och trossamfund är negativa till mervärdesbeskattning av främst dessa skäl.

För den som inte tidigare har omfattats av mervärdesskattesystemet kommer en registrering till mervärdesskatt att medföra viss ökad administration. Även om detta kan upplevas som betungande, anser utredningen att effekterna inte alltid behöver innebära något större merarbete. En bidragande orsak till detta är att ett mycket stort antal ideella föreningar redan omfattas av bokföringslagens regler om bokföringsskyldighet på grund av att de enligt gällande regler anses driva näringsverksamhet<sup>65</sup>. Dessa föreningar har därför en viss vana vid den hantering som det innebär att vara bokföringsskyldig och bör ha utformat vissa rutiner för detta, vilket kan vara en fördel när det gäller att redovisa mervärdesskatt.

Det skall även framhållas att skattemyndigheten enligt 10 kap. 15 § SBL får besluta att den som inte är skyldig att lämna

<sup>65</sup> SE BFN:s rapport om ideella föreningar och bokföringsskyldigheten s. 43.

självdeklaration och därför skall lämna skattedeklaration, skall ha en redovisningsperiod som omfattar ett helt beskattningsår. Detta gäller under förutsättning att beskattningsunderlaget exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kr. Bestämmelsen innebär att många av de föreningar och trossamfund som idag inte är föremål för inkomst- och mervärdesbeskattning, men som till följd av förslagen kan bli föremål för mervärdesbeskattning, inte behöver redovisa och betala in mervärdesskatt mer än en gång om året.

#### 4.9.2 Följderna för olika slags intäkter

Förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML får som nämnts i inledningen till detta avsnitt konsekvenser för de mervärdesskatte-rättsliga effekterna av aktiviteter som bedrivs av ideella föreningar och andra organisationer utan vinstintresse. Vilka effekterna blir kan illustreras med en genomgång av olika slags intäkter som är vanligt förekommande hos ideella föreningar. Därutöver kan effekterna påvisas genom en jämförelse mellan förslagen och nu gällande regler i form av konkreta ärenden.

#### **Medlemsavgifter**

En typ av inkomst som ideella föreningar har regelmässigt är medlemsavgifter. Medlemsavgifter omfattas inte av den särskilda regeln i 4 kap. 8 § ML utan har bedömts enligt ML:s allmänna regler. I den mån medlemsavgifter inte utgör ersättning för tillhandahållna vara eller tjänst anses inte någon omsättning föreligga och därmed sker inte heller någon mervärdesbeskattning. En medlemsavgift som inte berättigar till någon motprestation från organisationen, utan som erläggs uteslutande för att få vara medlem, är således inte knuten till ett tillhandahållande och ligger därför utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (out of scope). Detta är sannolikt också fallet om medlemmarna av organisationen erhåller exempelvis en klubbväl, en penna eller en T-shirt med organisationens logo eller liknande föremål av enkel beskaffenhet. Vad nu sagts gäller medlemsavgifter i alla organisationer och är således inte knutet till organisationens eventuella vinstintresse eller syfte. De avgifter som trossamfund får från sina

medlemmar, dvs. vad som tidigare i vissa fall utgjorde kyrkoskatt, torde enligt utredningens uppfattning gå att jämställa med medlemsavgift. Härutöver föreslås att ett särskilt undantag införs avseende tillhandahållande mot medlemsavgift (3 kap. 11 b § ML). Undantaget gäller för organisationer utan vinstintresse som främjar vissa, särskilt angivna syften. Undantaget är avsett att träffa vissa varor och tjänster som ingår i medlemskapet och som därmed omfattas av medlemsavgiften. Om särskild ersättning ges för tillhandahållena vara eller tjänst är dock inte detta undantag tillämpligt eftersom fråga inte längre är om medlemsavgift.

### **Gåvor**

Gåvor som inte utgör ersättning för en motprestation anses inte som en omsättning i ML:s mening och föranleder inte beskattning. Utredningens förslag innebär inte några förändringar vad gäller detta slag av inkomster.

### **Bidrag**

Även såvitt gäller olika former av bidrag sker ofta inte någon beskattning eftersom bidraget inte utgör ersättning för en tillhandahållena vara eller tjänst. S.k. verksamhetsbidrag hör till den kategori som normalt inte föranleder beskattning. Bidrag torde dock föranleda beskattning oftare än gåvor. Eftersom förutsättningarna för erhållande av bidrag varierar är det betydligt svårare göra generella uttalanden om huruvida ett bidrag kommer att föranleda beskattning eller inte. Frågan måste avgöras i varje enskilt fall. Någon förändring av bedömningen när det gäller behandlingen av bidrag är inte avsedd.

### **Lotterier**

ML innehåller i 3 kap. 23 § 5 ett särskilt undantag från skatteplikten för lotterier, inklusive vadhållning och andra former av spel. Detta undantag kan bli tillämpligt på allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund samt även andra organisationer utan vinstintresse. Utredningens förslag innebär inte någon förändring av tillämpligheten eller räckvidden av detta undantag.



Däremot kommer slopanDET av 4 kap 8 § ML att medföra en förändring för föreningars förmedling av bingoletter, se avsnitt 4.8.6.

### **Kapitalinkomster**

Kapitalinkomster av olika slag aktualiserar normalt inte någon mervärdesbeskattning. Någon förändring av synsättet när det gäller denna typ av inkomster skall inte ske.

### **Intäkter från försäljning av varor och tjänster**

Den nuvarande regleringen i ML innebär att en koppling görs till inkomstskattelagstiftningen när det gäller verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Eftersom inkomstskattereglerna innebär att försäljningsinkomster i stor omfattning är skattebefriade, blir de i motsvarande mån befriade från mervärdesskatt. Som framgår av redogörelsen i avsnitt 4.3.3 sker befrielsen från inkomstskatt på olika grunder. En försäljningsinkomst kan således vara skattebefriad på grund av naturlig anknytning till det ideella ändamålet eller för att den av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för detta. I dessa båda huvudgrupper ryms ett flertal olika slags intäkter, såsom försäljning av böcker, affischer och märken i syfte att öka intresset för verksamheten samt avgifter till olika evenemang som anses som en del av det ideella arbetet. Naturlig anknytning kan också föreligga om en verksamhet har karaktär av service åt medlemmarna. När det gäller hävdvunnen verksamhet kan nämnas fester, basarer och olika former av insamlingar. Utöver de nu angivna grunderna för befrielse från inkomstskatt, kan den huvudsaklighetsbedömning som skall göras innebära en ytterligare utvidgning av det skattebefriade området. Innebörden av huvudsaklighetsbedömningen har behandlats i avsnitt 4.3.3.

Utredningens förslag innebär att den nuvarande kopplingen till inkomstskattereglerna i princip försvinner. Frågan om en transaktion skall föranleda mervärdesbeskattning kommer att avgöras med tillämpning endast av ML:s regler. De inkomstskatterättsliga reglerna och den praxis som bildats på grundval av dessa kommer inte längre att ha någon betydelse för mervärdesbeskattningen.

Föreningar, trossamfund och andra organisationer är beskattningsbara personer om de självständigt bedriver en ekonomisk aktivitet. Vid bedömningen saknar aktivitetens syfte eller resultatet betydelse. Om en beskattningsbar person tillhandahåller varor och tjänster skall mervärdesbeskattning ske om inte något undantag från skatteplikten är tillämpligt. Här bortses från att beskattningsbara personer med liten sammanlagd årsomsättning (små företag) kan vara befriade från beskattning enligt föreslagna regler i 9 d kap. ML, se kapitel 6.

Försäljning av varor och tjänster kommer till följd av den anpassning till EG:s regler som utredningen föreslår att föranleda beskattning i större omfattning än enligt nuvarande regler. En mera precis bedömning av utfallet av förändringarna är svår att göra. Detta får avgöras i den praktiska tillämpningen av myndigheter och domstolar. Till viss ledning skall dock pekas på några situationer där beskattningseffekten enligt utredningens bedömning kommer att förändras i jämförelse med nuvarande regler.

Försäljning av varor i samband med olika slags insamlingsevenemang kan vara undantagen från skatteplikt enligt den bestämmelse som föreslås i 3 kap. 11 c § ML. För att undantaget skall vara tillämpligt krävs bl.a. att antalet evenemang är begränsat på sätt som närmare anges. Försäljning som sker på ett mera regelbundet sätt och i former som mera har karaktär av kommersiell verksamhet kommer inte att omfattas av detta undantag. Så kan vara fallet med försäljning i butiksliknande former. Exempelvis kan detta gälla en sådan verksamhet som var föremål för bedömning i rättsfallet RÅ 1987 ref. 154 (minilivsbutik). Försäljning skedde både till medlemmar och till andra och verksamheten kan i det avseendet sägas ha företett likheter med en på kommersiella grunder bedriven verksamhet. Såvitt kan bedömas skulle inte något av undantagen i 3 kap. ML ha varit tillämpligt på den aktuella verksamheten. Denna skulle därför med stor sannolikhet ha föranlett beskattning enligt de av utredningen föreslagna reglerna (härvid bortses från möjligheten till skattebefrielse för små företag).

Undantaget från skatteplikt för penninginsamlingsevenemang är vidare begränsat till beskattningsbara personer som omsätter varor eller tjänster som undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 4, 5, 7, 8, 11 och 11 a §§ ML (sjukvård dock inte tandvård, social omsorg, utbildning, kultur och idrott) samt den i det föregående föreslagna nya bestämmelsen i 3 kap. 11 b § (tillhandahållande till medlemmar).

När det gäller omsättning av tjänster har undantagen från skatteplikt inom idrotts- och kulturområdet i visa fall utvidgats till att omfatta omsättning som görs av organisationer utan vinstintresse respektive allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

När det gäller folkbildning innebär utredningens förslag såväl en utvidgning som en begränsning av nuvarande undantag från skatteplikt i 3 kap. 11 § första stycket 5 ML. Bestämmelsen om konkurrenshänsyn innebär sannolikt att ett antal folkbildningsinsatser, som normalt utförs även av annan än de utpekade subjekten kommer att beskattas.

För kulturella tjänster i form av tillträde till konserter och olika slags föreställningar föreslår utredningen att skatteplikt skall gälla i kombination med en reducerad skattesats om sex procent i enlighet med 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML även för de allmännyttiga ideella föreningarna och registrerade trossamfunden, om inte omsättningen undantas från skatteplikt med stöd av den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 11 c § ML om penninginsamlingsevenemang.

I avsnitt 4.3.3 har utgången i ett antal avgjorda förhandsbesked analyserats med avseende på hur beskattningsresultatet skulle ha bedömts enligt EG:s mervärdesskatteregler. Ärendena gällde olika former av försäljning av varor eller tjänster. I samtliga fall har den bedömningen gjorts att de transaktioner som de angivna fallen avser skulle ha föranlett beskattning om de behandlats mot bakgrund av direktivets regler. Den anpassning till EG:s regler som utredningen föreslår i fråga om grundläggande begrepp och behandlingen av ideell verksamhet, medför att bedömningen av om en transaktion skall föranleda beskattning eller ej blir densamma enligt ML som enligt direktivets regler. Mot denna bakgrund kan det konstateras att de situationer som var föremål för bedömning i de aktuella ärendena skulle medfört beskattning om de bedömts enligt ML i den lydelse som nu föreslås av utredningen. Liksom tidigare bortses här från möjligheten att omfattas av befrielse från beskattning för små företag, se kapitel 6.

### **Särskilt om lokaluthyrning**

Uthyrning av fastighet undantas enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt. Den som hyr ut fastighet eller del därav för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt

till återbetalning av skatt kan emellertid begära frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet (3 kap. 2 § andra stycket ML). Hyran kommer därigenom att beläggas med mervärdesskatt. Uthyrning av fastighet till en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund som använder lokalerna i verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning, t.ex. verksamhet som omfattas av 4 kap. 8 § ML, skall således enligt nuvarande bestämmelser ske utan beskattning. I de fall beskattning sker förutsätts att hyresgästen använder fastigheten i en verksamhet som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag för skatten på hyran föreligger därmed, vilket innebär att skatten inte blir en kostnad.

Utredningen föreslår att regeln i 3 kap. 2 § andra stycket ML ändras på så sätt att uttrycket "...verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning..." ersätts med "...transaktioner som medför avdragsrätt för ingående skatt eller rätt till återbetalning ...". Någon materiell förändring av bestämmelserna är inte avsedd. Det bör dock anmärkas att föreningar och trossamfund till följd av utredningens sammantagna förslag kommer att utföra skattepliktiga transaktioner i större utsträckning än vad de tidigare har ansetts bedriva verksamhet som medför skattskyldighet. Detta medför att uthyrning av fastighet till en förening eller ett trossamfund blir skattepliktig så fort föreningens sammanlagda intäkter avseende skattepliktig omsättning m.m. överstiger 90 000 kr, se kapitel 6, eftersom föreningen i vart fall då anses utföra transaktioner som medför avdragsrätt. I sådant fall kan den som hyr ut begära att bli frivilligt beskattad för uthyrningen enligt 9 kap. ML. Det innebär att hyran kan komma att beläggas med mervärdesskatt, vilket kan medföra ökade kostnader för föreningarna och trossamfunden.

Även uthyrning av fastighet som görs av en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML. Ett sådant subjekt kan enligt nuvarande regler också begära frivillig skattskyldighet om uthyrningen görs för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Om frivillig skattskyldighet medgetts anses verksamheten som yrkesmässig. Förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML innebär inte några förändringar i mervärdesskattehänseende såvitt gäller föreningars respektive trossamfunds uthyrning av fastighet. Uthyrningen är undantagen från skatteplikt om inte frivillig beskattning har medgetts.

Övriga skattepliktsbestämmelser på fastighetsområdet kommer att gälla för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund på samma sätt som för andra som är beskattningsbara personer.

I ett ytterligare avseende innebär emellertid utredningens förslag en förändring, nämligen såvitt gäller uttagsbeskattning för vissa tjänster enligt 2 kap. 8 § ML. Tidigare har uttagsbeskattning enligt denna regel skett endast om fastigheten utgjort tillgång i en yrkesmässig verksamhet. Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfunds innehav av näringsfastighet har tidigare ofta inte ansetts som yrkesmässig. De har därmed inte heller omfattats av regeln om uttagsbeskattning i 2 kap. 8 § ML. Genom att de aktuella subjekten kommer att vara beskattningsbara personer i större omfattning än de hittills ansetts bedriva yrkesmässig verksamhet, kommer den särskilda regeln om uttagsbeskattning att kunna aktualiseras i ett större antal fall än tidigare.

### Sammanställning av förslagen avseende möjliga undantag från skatteplikt för olika slags intäkter

Inkomst eller aktivitet	Gällande lag	Förslag	Begränsning mht. subjekt
Medlemsavgift	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. ej omsättning	1. En "ren" medlemsavgift utgör inte omsättning. 2. Småsaker till följd av medlemsavgift utgör inte omsättning. 3. Undantag från skatteplikt för tillhandahållande mot medlemsavgift av tjänster eller varor som normalt inte omsätts av annan, se 3 kap. 11 b § ML.	1. Gäller alla. 2. Gäller alla. 3. Gäller organisationer utan vinstintresse som verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte.

Gåva	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. ej omsättning på grund av att det inte är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer (såvida ej tillhandahållande av vara eller tjänst mot ersättning).	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. ej omsättning på grund av att det inte är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer (out of scope, såvida ej tillhandahållande av vara eller tjänst mot ersättning).	Gäller alla.
Bidrag	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. ej omsättning (såvida ej ersättning för vara eller tjänst).	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. ej omsättning (out of scope, såvida ej ersättning för vara eller tjänst).	Gäller alla.
Insamling	Kan undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML (hävd).	Undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster vid s.k. penninginsamlings evenemang, som företas i skäligen omfattning, se 3 kap. 11 c § ML.	Gäller subjekt vars omsättning undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 4, 5, 7, 8, 11 och 11 a §§ ML (sjukvård men inte tandvård, social omsorg, utbildning, kultur och idrott) samt den nya bestämmelsen i 3 kap. 11 b § (tillhandahållande till medlemmar).

Lotteri	Undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 ML. Möjligt med undantag från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML.	Undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 ML .	Gäller alla.
Kapitalinkomst	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. ej omsättning.	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. ej omsättning (out of scope).	Gäller alla.
Hysesinkomst	1. Hysesintäkt enligt 3 kap. 2 § ML är inte skattepliktig (om ej frivillig skattskyldighet föreligger enligt 9 kap.ML) 2. Hysesintäkt enligt 3 kap. 3 § ML är skattepliktig , kan eventuellt undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML.	1. Hysesintäkt enligt 3 kap. 2 § ML är inte skattepliktig (om ej frivillig beskattning enligt 9 kap.ML) 2. Hysesintäkt enligt 3 kap. 3 § ML är skattepliktig.	Gäller alla.
Servering	Kan undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML (naturlig anknytning) eller beskattas.	Beskattas, om ej undantag från skatteplikt för penninginsamlings evenemang som företas i skälighets omfattning 3 kap. 11 c § ML.	Undantag enligt 3 kap. 11 c § kan gälla för subjekt vars omsättning undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 4, 5, 7, 8, 11 och 11 a §§ ML (sjukvård men inte tandvård, social omsorg, utbildning, kultur och idrott) samt 3 kap. 11 b § (tillhanda-hållande till medlemmar).

Försäljning av varor och tjänster	Kan undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML (direkt led, naturlig anknytning eller hävd), annars beskattning.	Beskattas om ej undantaget enligt 1. 3 kap. 11 b § ML (tillhandahållande mot medlemsavgift), eller  2. 3 kap. 11 c §§ ML (penninginsamling sevenemang).	1. organisationer utan vinstintresse som verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte. 2. subjekt vars omsättning undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 4, 5, 7, 8, 11, 11 a och 11 b §§ ML, se ovan.
Publikationer: 1. omsättning av vara	1. Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 13-14 och 16-18 §§ ML. Kan även undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML.	1. Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 b § ML (endast till medlemmar).	1. organisationer utan vinstintresse som verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte.
2. omsättning av program och kataloger	2. Undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 18 § ML.	2. Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § ML.	2. i biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som bedrivs eller understöds av det allmänna eller eljest av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.
3. annonseringstjänst	3. Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 1 ML.	3. Skattepliktig omsättning	3. Gäller alla.
4. framställningstjänst	4. Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML.	4. Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § ML.	4. Gäller alla.



Tjänster inom idrottsområdet	Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § eller undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML.	Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 a § ML.	Stat, kommun och organisationer utan vinstintresse.
Kulturella tjänster	Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § eller från beskattning enligt 4 kap.8 § ML.	Omsättning av tjänster och tillhörande varor i biblioteks-, arkiv-, musei- och folkbildningsverksamhet kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § ML.	1. I biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet som bedrivs eller understöds av det allmänna eller eljest av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. 2. folkbildning som bedrivs av studieförbund och motsvarande tjänster som utförs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.
Utbildning	Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § eller från beskattning enligt 4 kap.8 § ML.	Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § ML.	En av det allmänna erkänd utbildningsanordnare.
Social omsorg	Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § eller från beskattning enligt 4 kap.8 § ML.	Kan undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 4 §.	Gäller alla med särskilt tillägg för vissa aktiviteter som utförs av välgörenhets- och andra humanitära organisationer.

### 4.9.3 Förvärvsbeskattning avseende varor

#### **Gemenskapsinterna förvärv**

I 2 a kap. 3–5 §§ ML finns bestämmelser om vad som krävs för att ett gemenskapsinternt förvärv skall vara för handen, bl.a. när det gäller säljarens och köparens status. Dessutom görs skillnad vad gäller vilket slags varor som förvärvas. Det finns således särskilda regler för dels nya transportmedel, dels punktskattepliktiga varor.

Förvärv av nya transportmedel föranleder alltid beskattning i det land dit varan förs för att användas stadigvarande (2 a kap. 3 § 1 ML). Detta gäller oavsett säljarens och köparens status. Utredningen föreslår inte några förändringar av dessa bestämmelser. En ideell förenings eller ett trossamfunds förvärv av ett nytt transportmedel kan således föranleda beskattning.

Även förvärv av punktskattepliktiga varor regleras särskilt (2 a kap. 3 § 2 ML). För att beskattning skall komma i fråga krävs att förvärvaren antingen är en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person. Eftersom allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund är juridiska personer kan deras förvärv av punktskattepliktiga varor föranleda beskattning.

När det gäller andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor uppställs ytterligare förutsättningar för att beskattning av förvärvet skall ske (2 a kap. 3 § 3 ML). Säljaren skall sålunda vara en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap i ett annat EG-land och som inte är befriad från beskattning enligt regler som motsvarar bestämmelserna i föreslagna 9 d kap. ML om små företag. När det gäller köparen krävs att denne är en beskattningsbar person med avdrags- eller återbetalningsrätt. Om köparen är en beskattningsbar person utan avdrags- eller återbetalningsrätt eller en icke beskattningsbar juridisk person sker beskattning endast om ytterligare förutsättningar är för handen. Det krävs därvid antingen att köparens sammanlagda skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor under löpande eller föregående år uppgår till 90 000 kr, eller att köparen begärt att bli beskattad för förvärv trots att gränsen inte överstigs.

Förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML medför att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att omfattas av ML:s allmänna bestämmelser och därigenom betraktas som beskattningsbara personer om de utövar någon form av

ekonomisk aktivitet. I den mån de har rätt till avdrag för ingående skatt eller återbetalningsrätt uppfyller de kraven i 2 a kap. 3 § första stycket 3 ML jämförd med andra stycket 1 i samma paragraf. Detta innebär att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i större utsträckning än idag kan komma att bli beskattade för gemenskapsinterna förvärv. Det torde dock vara förhållandevis ovanligt att de aktuella subjekten förvärvar varor från säljare i andra EG-länder. I den mån det förekommer är det sannolikt främst stora föreningar som utför sådana transaktioner. Små föreningar torde inte förvärva varor utanför Sverige i någon nämnvärd utsträckning och kommer därför inte att drabbas av någon förvärvsbeskattning.

För det fall den allmännyttiga ideella föreningen inte har avdrags- eller återbetalningsrätt eller är en icke beskattningsbar juridisk person kommer förvärvsbeskattning att ske endast om den nämnda beloppsgränsen överstigs eller om föreningen omfattas av ett särskilt beslut om beskattning av gemenskapsinterna förvärv.

### **Övriga förvärv avseende varor**

Förvärv av varor kan även föranleda beskattning i andra fall än vid gemenskapsinterna förvärv. Så kan enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML ske om den som omsätter varan är en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet (enligt nuvarande lydelse: utländsk företagare) utan att fråga är om ett gemenskapsinternt förvärv. För att förvärvet skall beskattas krävs att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige.

Utredningens förslag leder sannolikt till att fler allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att mervärdesbeskattas och därmed registreras. I den mån varor förvärvas från beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet och som inte har valt att registrera sig i Sverige, kommer förvärvsbeskattning att ske.

#### 4.9.4 Förvärsbeskattning avseende tjänster

Det förekommer även förvärsbeskattning av tjänster. Detta gäller i vissa fall när en svensk köpare förvärvar en tjänst av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landet (en utländsk företagare enligt gällande terminologi). Förvärsbeskattning kan bli aktuell beträffande alla slag av tjänster. För att sådan beskattning skall ske ställs vissa krav på förvärvarens status. Förvärsbeskattning av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund torde framför allt kunna bli aktuell vid förvärv av sådana tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML. För att bli beskattad krävs att förvärvaren är en beskattningsbar person.

Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer inte att få något generellt undantag från de föreslagna bestämmelserna om beskattningsbar person. Om föreningen eller trossamfundet bedriver ekonomisk aktivitet är de beskattningsbara personer och kan förvärsbeskattas. Detta gäller även vid s.k. spelarövergångar. Förvärsbeskattning sker hos den svenska klubben om den är en beskattningsbar person vid köp av spelare från utlandet. Någon skillnad i beskattningen mellan förvärv av spelare inom landet eller utom landet görs inte längre till följd av att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML tas bort.

#### 4.9.5 Importbeskattning

Slopandet av 4 kap. 8 § ML innebär inte någon förändring såvitt gäller mervärdesbeskattning vid import. Det krävs inte att den som importerar en vara har någon särskild status för att beskattning skall ske. Utredningen föreslår inte några förändringar av dessa regler.