

Förord

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Chefen för Finansdepartementet förordnade i protokoll den 8 december 2008 regeringsrådet Lennart Hamberg att se över mervärdesskattereglerna om yrkesmässig verksamhet och uthyrning av verksamhetslokaler samt departementsrådet Maj-Britt Grufberg att överväga behovet av och om så erfordras föreslå kompenserande åtgärder till den ideella sektorn vid en eventuell förändring av mervärdesskattereglerna. Av förordnandet framgår att arbetet ska bedrivas enligt riktlinjer i en till protokollet bifogad promemoria, vari anges att uppdraget ska redovisas senast den 31 oktober 2009.

Vid utförandet av uppdraget har ämnesrådet Ulrika Hansson, ämnessakkunniga Lena Hiort af Ornäs och departementssekreteraren Raisa Svensson, Finansdepartementet, samt den rättslige experten Lars Mattisson medverkat.

Härmed överlämnas rapporten Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. vari resultatet av utredarnas överväganden redovisas. Uppdraget är därmed slutfört.

Stockholm i oktober 2009.

Lennart Hamberg

Maj-Britt Grufberg

Innehållsförteckning

1 Lagtext	6
1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) ..	6
1.2 Förslag till lag om ändring i lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807)	52
2 Ärendet och dess beredning	53
2.1 Utredningsuppdraget	53
2.2 Tidigare utredningsarbete	54
2.3 Kommissionens formella underrättelse	54
2.4 Hemställan om lagändring	55
2.5 Arbetets bedrivande	55
3 Anpassning av mervärdesskattelagen till EG:rättens begrepp beskattningsbar person	58
3.1 Bakgrund	58
3.2 Gällande rätt	60
3.2.1 Svensk rätt	60
3.2.2 EG:s regler	60
3.3 Överväganden och förslag	71
3.3.1 Begreppet yrkesmässig verksamhet slopas och det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs m.m.	71
3.3.2 Vissa andra bestämmelser om yrkesmässig verksamhet slopas	74
3.4 Konsekvensanalys	78
4 Ideella föreningar och registrerade trossamfund	80
4.1 Bakgrund	80
4.2 Allmänt om förhållandet mellan mervärdesskattedirektivet och den svenska mervärdesskattelagen	84
4.3 Skattefriheten för ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen	86
4.3.1 Svensk rätt	86
4.3.2 EG:s regler	87
4.3.3 Regeln i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen slopas....	87
4.4 Undantag från skatteplikt	90
4.4.1 Definition av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund	90
4.4.2 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom det sociala området	94
4.4.3 Undantag från skatteplikt för tillhandahållande av vissa tjänster avseende själavård	101
4.4.4 Undantag från skatteplikt för tillhandahållande av kulturella aktiviteter	104

4.4.5 Undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang, tillfälle att utöva idrott samt tillfälle att utöva fysisk träning	111
4.4.6 Undantag från skatteplikt för omsättning till medlemmar.....	115
4.4.7 Undantag från skatteplikt för penninginsamlingsevenemang samt övrigt om finansieringsverksamhet.....	121
4.5 Konsekvensanalys.....	129
5 Slopande av reglerna om frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning.....	132
5.1 Bakgrund	132
5.1.1 Historik	132
5.1.2 Hemställan om lagändring.....	133
5.1.3 Regeringens mål om minskade administrativa kostnader	134
5.1.4 Uppdraget om översyn av reglerna.....	134
5.2 Gällande rätt	135
5.2.1 Svensk rätt	135
5.2.2 EG-rätt	146
5.3 Problem med nuvarande regler.....	151
5.3.1 Administrativt betungande	151
5.3.2 Skattskyldigheten	152
5.3.3 Avdragsrätt och jämkning	155
5.3.4 Redovisningstidpunkt vid påbörjad uthyrning.....	157
5.4 Överväganden och förslag	157
5.4.1 Obligatorisk skattskyldighet.....	157
5.4.2 Frivilligt utträde.....	162
5.4.3 Omfattning av skatteplikt och undantag.....	166
5.4.4 Övergångsbestämmelser.....	171
5.4.5 Konsekvensanalys	179
6 Särskilda regler för småföretag.....	188
6.1. Bakgrund	188
6.2 Gällande rätt	188
6.2.1 EG:s regler	188
6.2.2 Svensk rätt	189
6.3 Överväganden och förslag	190
6.3.1 Införande av skattebefrielse för småföretag	190
6.3.2 Förutsättningarna för att befrielsen ska gälla	193
6.3.3 Beräkning av omsättningsgränsen.....	195
6.3.4 Beskattningsbara personer och transaktioner som inte omfattas av skattebefrielse.....	197
6.3.5 Skattebefrielsen upphör utan beslut	200
6.3.6 Avdragsrätt och jämkning	201
6.3.7 Fakturering och förfaranderegler	202
6.3.8 Konsekvensanalys	205
7 Samlade konsekvenser och kompensatoriska åtgärder för den ideella sektorn.....	211
7.1 Utredningens uppdrag.....	211

7.2 Några fakta om den ideella sektorn.....	211
7.3 Förutsättningar för bedömning av konsekvenserna för den ideella sektorn.....	216
7.4 Ekonomisk verksamhet som blir mervärdesskattebelagd.....	217
7.4.1 Anpassningen av mervärdesskattelagen till mervärdesskattedirektivet.....	217
7.4.2 Obligatorisk mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler	221
7.4.3 Översikt över utredningens förslag.....	222
7.5 Hanteringen av regelsystemet	223
7.6 Överväganden och förslag.....	224
7.6.1 Övergripande	225
7.6.2 Bedömning av ekonomiska konsekvenser.....	226
7.6.3 Kompensatoriska åtgärder	230
7.6.4 Särskilda informations- och utbildningsinsatser...	236
7.6.5 Utvärdering av konsekvenserna för den ideella sektorn	236
7.6.6 Sammanfattning.....	237
8 Offentligfinansiella och andra effekter	239
8.1 Inledning	239
8.2 Offentligfinansiella effekter	239
8.3 Företagssektorn	241
8.4 Kommunsektorn.....	242
8.5 Skatteverket.....	243
9 Författningskommentarer.....	245
9.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	245
9.2 Förslaget till lag om ändring i lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807)	273
Bilaga 1 Utredningsuppdrag	274
Bilaga 2 Förteckning över verksamhetsarter enligt Svensk näringsgrensindelning, SNI (2007)	280

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 1 kap. 2 a och 2 b §§, 3 kap. 18 §, 4 kap. 2–5 §§ och 8 §, 9 kap. samt 13 kap. 28 b § ska upphöra att gälla,

dels att rubriken närmast före 4 kap. 5 § ska utgå,

dels att nuvarande 3 kap. 11 a § ska betecknas 3 kap. 11 b §,

dels att 1 kap. 1, 2, 2 d, 6, 9, 10 och 15 §§, 2 kap. 1–3, 5, 7 och 8 §§, 2 a kap. 3, 5, 7 och 9 §§, 3 kap. 2, 3, 7, 8, 10 b, 11, 11b, 24, 30 b, 30 d, 30 f §§, 4 kap. 1, 6 och 7 §§, 5 kap. 2 c, 7 och 9 §§, 6 a kap. 1–6 §§, 7 kap. 1 §, 8 kap. 1, 2 och 19 §§, 8 a kap. 11 och 12 §§, 9 a kap. 1–3 §§, 8, 9, 13 och 14 §§, 9 b kap. 1, 2, 4–6 §§, 9 c kap. 7 §, 10 kap. 1, 2, 11, 11 c–11 e §§, 11 kap. 1, 3 och 5 §§, 13 kap. 28 a § samt 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 4 kap. 1 §, 10 kap. 1 § och 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 1 kap. 19 §, 3 kap. 8 a, 11 a, 11 b, 11 c och 11 d §§, samt närmast före 3 kap. 8 a, 11 c och 11 d §§ nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel 9 d av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag

- | | |
|---|---|
| <p>1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs <i>i en yrkesmässig verksamhet</i>,</p> <p>2. vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller</p> <p>3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.</p> <p>Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller</p> | <p>1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs <i>av en beskattningsbar person i denna egenskap</i>,</p> <p>2. vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller</p> <p>3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.</p> <p>Vad som utgör omsättning eller import anges i 2 kap. Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. Huruvida skatteplikt föreligger för en omsättning, ett gemenskapsinternt förvärv eller</p> |
|---|---|

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

import anges i 3 kap. *Vad som är yrkesmässig verksamhet* anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

import anges i 3 kap. *Vem som anses som beskattningsbar person* anges i 4 kap. I vilka fall en omsättning anses ha gjorts inom landet anges i 5 kap.

Till staten ska också betalas belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt denna lag.

2 §

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2-4 c: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk *företagare* och förvärvaren är en *näringsidkare*: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *företagare* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *näringsidkare* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person* och förvärvaren är en *beskattningsbar person*: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan *beskattningsbara personer* som är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar

tjänsten, om denne är

– en *näringsidkare* som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan *näringsidkare* som tillhandahåller en *näringsidkare* som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf, i 3 kap. 3 § *andra och tredje styckena*, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *företagare* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan ska förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § *andra stycket* tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

– mark- och grundarbeten,

– bygg- och anläggningsarbeten,

– bygginstallationer,

– slutbehandling av byggnader, eller

– uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Med tullskuld och gemenskapsvara förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

tjänsten, om denne är

– en *beskattningsbar person* som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan *beskattningsbar person* som tillhandahåller en *beskattningsbar person* som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11 *eller som avser upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet*, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk *beskattningsbar person* och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

2 d §

Om en utländsk *företagare* begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske *företagarens* skattskyldighet skall därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Om en utländsk *beskattningsbar person* begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske *beskattningsbara personens* skattskyldighet ska därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

6 §

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i *yrkesmässig verksamhet*.

Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i *ekonomisk verksamhet*.

9 §

Med marknadsvärde förstås hela det belopp som köparen av en vara eller tjänst, i samma försäljningsled som det där omsättningen av varan eller tjänsten äger rum, vid tidpunkten för omsättningen och i fri konkurrens, skulle få betala till en oberoende säljare inom landet för en sådan vara eller tjänst.

Om ingen jämförbar omsättning av varor eller tjänster kan fastställas, utgörs marknadsvärdet

1. när det gäller varor, av ett belopp som inte understiger inköpspriset för varorna eller för liknande varor eller, om inköpspris saknas, självkostnadspriset, fastställt vid tidpunkten för transaktionen, eller

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger *näringsidkarens* kostnad för att utföra tjänsten.

2. när det gäller tjänster, av ett belopp som inte understiger *den beskattningsbara personens* kostnad för att utföra tjänsten.

10 §

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en *yrkesmässig* verksamhet som bedrivs här i landet.

Med export avses sådan omsättning utanför EG av varor eller tjänster som görs i en *ekonomisk* verksamhet som bedrivs här i landet.

15 §

Med utländsk *företagare* förstås en *näringsidkare* som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och

Med utländsk *beskattningsbar person* förstås en *beskattningsbar person* som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet

inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

19 §

Med allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund avses en förening, en stiftelse eller ett registrerat trossamfund vars verksamhet

- har till huvudsakligt syfte att främja allmännyttiga ändamål såsom religiösa, välgörande, sociala, politiska, idrottsliga, kulturella eller liknande ändamål (ändamålskravet),

- uteslutande, eller så gott som uteslutande tillgodoser sina ändamål (verksamhetskravet) och

- inte har som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst (icke-vinstkravet).

Icke-vinstkravet i första stycket är uppfyllt även om vinst uppstår under förutsättning att vinsten avsätts för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

Ändamålen i första stycket får inte vara begränsade till vissa familjers, bestämda personers eller medlemmars personliga eller ekonomiska intressen.

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 (1999:1229).

2 kap.

1 §

Med omsättning av vara förstås

1. att en vara överläts mot ersättning, eller

2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

En överföring av en vara till ett annat EG-land skall likställas med en omsättning av varan om

Med omsättning av vara förstås

1. att en vara överläts mot ersättning, eller

2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

En överföring av en vara till ett annat EG-land ska likställas med en omsättning av varan om

– varan transporteras av en *näringsidkare* eller för dennes räkning från en *yrkesmässig* verksamhet som *näringsidkaren* bedriver inom EG,

– överföringen görs för denna verksamhet, och

– överföringen *skall* beskattas som gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.

Med omsättning av tjänst förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller

2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 5, 7 eller 8 §.

– varan transporteras av en *beskattningsbar person* eller för dennes räkning från en *ekonomisk* verksamhet som *den beskattningsbara personen* bedriver inom EG,

– överföringen *ska* beskattas

– överföringen som gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.

2 §

Med uttag av vara förstås att *den som är skattskyldig*

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges för den *skattskyldiges egen* verksamhet.

Med uttag av vara förstås att *en beskattningsbar person*

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges för den *beskattningsbara personens egna* verksamhet.

3 §

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den *skattskyldige* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den *skattskyldige*, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den *beskattningsbara personen* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den *beskattningsbara personen*, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

5 §

Med uttag av tjänst förstås att *den skattskyldige*

Med uttag av tjänst förstås att *en beskattningsbar person*

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för sitt eget eller personalens privata bruk, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den *skattskyldige* haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den *skattskyldige* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den *beskattningsbara personen* haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den *beskattningsbara personen* har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c-13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

7 §

Med uttag av tjänst förstås även att en *skattskyldig* i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller i fråga om tjänster som den *skatt-*

Med uttag av tjänst förstås även att en *beskattningsbar person* i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller i fråga om

skyldige utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

tjänster som den *beskattningsbara personen* utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Första stycket gäller

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

8 §

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en *yrkesmässig* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster,

och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighets-skötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en *yrkesmässig* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en *näringsidkare* som ingår i en

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en *ekonomisk* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en *ekonomisk* verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en *beskattningsbar person* som

sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

2 a kap.

3 §

En vara ska anses förvärvat enligt 2 § 1, om förvärvet avser

1. ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap. 13 a §,

2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en *näringsidkare* eller en juridisk person som inte är *näringsidkare*, eller

3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en *säljare* som är *skattskyldig* till mervärdesskatt i ett annat EG-land.

Första stycket 3 avser köpare som är

1. *näringsidkare* vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ av sådan skatt, eller

2. *näringsidkare* vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller juridiska personer som inte är *näringsidkare*, under förutsättning

– att det sammanlagda värdet av hans skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger 90 000 kronor, eller

– att köparen omfattas av ett sådant beslut som anges i 4 §.

2. en sådan punktskattepliktig vara som anges i 1 kap. 13 b § och köparen är en *beskattningsbar person* eller en juridisk person som inte är *beskattningsbar person*, eller

3. en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara och förvärvet görs av en sådan köpare som anges i andra stycket från en *beskattningsbar person* som *agerar i denna egenskap*, om

- *säljaren är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land, och*

- *säljaren inte är befriad från mervärdesskatt enligt artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).*

Första stycket 3 avser köpare som är

1. en *beskattningsbar person* som *agerar i denna egenskap* vars verksamhet medför rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1 § andra stycket eller 9–13 §§ av sådan skatt, eller

2. en *beskattningsbar person* vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ eller juridiska personer som inte är *beskattningsbara personer*, under förutsättning

5 §

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EG och varan därefter importerats till ett annat EG-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är *näringsidkare*.

I 10 kap. 11 b § finns bestämmelser om återbetalning i vissa fall av skatt som betalas vid import.

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 1 även i de fall transporten påbörjas utanför EG och varan därefter importerats till ett annat EG-land av förvärvaren för vidare transport till Sverige, om förvärvaren är en juridisk person som inte är *beskattningsbar person*.

7 §

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

– den som för över varan *bedriver yrkesmässig verksamhet* i ett annat EG-land,

– överföringen görs för *denna* verksamhet, och

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den *som bedriver verksamheten* eller för dennes räkning.

En vara *skall* inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till *näringsidkaren* i det EG-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan skall användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför *skall* användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

– den som för över varan *är en beskattningsbar person* i ett annat EG-land,

– överföringen görs för *dennes* verksamhet, och

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av *den beskattningsbara personen* som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

En vara *ska* inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till *den beskattningsbara personen* i det EG-land som varan ursprungligen överförts från,

3. görs för att den överförda varan *ska* användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför *ska* användas tillfälligt här i landet,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §,

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, eller

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, *skall* varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, *ska* varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

9 §

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 4, om

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 4, om

– den som tar i anspråk varan bedriver verksamhet som medför skattskyldighet här i landet,

– han tar i anspråk varan för ett annat ändamål än som anges i 7 § andra stycket genom att använda den för denna verksamhet efter att varan transporterats av honom eller för hans räkning till Sverige från ett annat EG-land, och

– varan inte härrör från en yrkesmässig verksamhet som han bedriver i det landet.

– varan inte härrör från en ekonomisk verksamhet som han bedriver i det landet.

3 kap.

2 §

Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter.

Från skatteplikt undantas, med de begränsningar som följer av 3 §,

1. omsättning av fastigheter,
2. överlåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomt-rätter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter,

3. upplåtelse av nyttjanderätt till tomtmark, byggnad eller del av byggnad om upplåtelsen avser stadigvarande bostad.

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.

3 §

Undantaget enligt 2 § omfattar

Undantaget enligt 2 § omfattar

inte

1. *upplåtelse eller* överlåtelse av verksamhetstillbehör,

2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet *samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,*

5. *upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,*

6. *upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,*

7. *upplåtelse av förvaringsboxar,*

8. *upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,*

9. *upplåtelse för djur av byggnader eller mark,*

10. *upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,*

11. *korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och*

12. *upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.*

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning,

inte

1. överlåtelse av verksamhetstillbehör,

2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. *upplåtelse av bostad vid jordbruksarrende* eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.

som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,

2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och

3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

7 §

Med social omsorg förstås offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Med social omsorg förstås verksamhet för hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland skydd av barn och ungdomar, stöd och omvårdnad för äldre människor i särskilt boende eller i

det egna hemmet, vård av missbrukare samt stöd och service till vissa funktionshindrade.

Definitionen enligt första stycket ska gälla på villkor att verksamheten bedrivs av det allmänna, efter särskilt tillstånd eller tillhandahålls i enskild verksamhet på uppdrag av det allmänna eller efter ett individuellt biståndsbeslut.

Med social omsorg enligt första stycket ska även förstås sådan verksamhet som bedrivs av

1. den som har särskilt tillstånd av det allmänna, eller

2. sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § och som har ett socialt ändamål och där verksamheten är ett direkt led i främjandet av det sociala ändamålet.

8 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare, *och*

2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till

a) statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för

– kortare studier om funktionshinder,

– kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och

– studier inom vuxenutbildningen för utvecklingsstörda, eller

b) statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör

1. grundskole-, gymnasieskole- eller högskoleutbildning, om utbildningen anordnas av det allmänna eller en av det allmänna för utbildningen erkänd utbildningsanordnare,

2. utbildning som berättigar studerande till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller till

a) statsbidrag som administreras av Specialpedagogiska skolmyndigheten för

– kortare studier om funktionshinder,

– kortare studier på grundskole- eller gymnasienivå som är särskilt anpassade för personer med funktionshinder, och

– studier inom vuxenutbildningen för utvecklingsstörda, eller

b) statsbidrag som administreras av Sametinget för kortare studier i

alfabetisering i samiska.

alfabetisering i samiska, och

3. förskoleverksamhet och skolbarnsomsorg enligt skollagen (1985:1100) som anordnas av det allmänna, eller av enskild som får bidrag enligt samma lag.

Undantaget från skatteplikt enligt första stycket omfattar även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Utbildning som tillhandahålls av utbildare mot ersättning från en uppdragsgivare som själv utser de personer som ska utbildas (uppdragsutbildning) omfattas av undantaget endast om utbildningen ingår i en av uppdragsgivaren bedriven egen utbildning enligt första stycket.

Undantag för själavård

8 a §

Från skatteplikt undantas tillhandahållande av personal för verksamhet avseende själavård som bedrivs av sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 §.

Undantaget enligt första stycket gäller tillhandahållanden som sker i samband med tillhandahållande av tjänster som avses i 4 eller 8 §.

10 b §

En *näringsidkare* har rätt att bli skattskyldig för en omsättning som annars skulle ha undantagits enligt 10 a § första stycket om han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan *näringsidkare*, eller

2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § första stycket 1 och görs till en annan *näringsidkare*.

En *beskattningsbar person* har rätt att bli skattskyldig för en omsättning som annars skulle ha undantagits enligt 10 a § första stycket om han

1. framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld och omsättningen görs till en annan *beskattningsbar person*, eller

2. i sin yrkesverksamhet normalt omsätter guld för industriellt ändamål och omsättningen avser investeringsguld enligt 1 kap. 18 § första stycket 1 och görs till en annan *beskattningsbar person*.

11 §

Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning:

1. en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,

2. tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar, *om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,*

3. förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar, *om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,*

4. anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, *om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,*

5. *av det allmänna understödd folkbildningsverksamhet som tillhandahålls av studieförbund, och*

6. *kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun.*

2. tillhandahållande i biblioteksverksamhet av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

3. förvaring och tillhandahållande i arkivverksamhet av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,,

4. anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, *och*

5. *folkbildning och kulturbildning.*

Undantagen i första stycket avser även omsättning av program, kataloger, förteckningar, register, kopior och andra sådana varor med nära anknytning till verksamheterna om omsättningen görs av sådana organ som avses i tredje stycket.

Undantagen i första stycket 2–5 gäller endast om

- verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna, eller

- verksamheten bedrivs av sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § och som har ett konst-

närligt eller liknande kulturellt ändamål och verksamheten är ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet.

11 a §

Från skatteplikt undantas tillträde till eller deltagande i kulturella aktiviteter. Med kulturell aktivitet avses teater, cirkus, dans, musik, film och liknande föreställningar samt utställningar, föredrag, och liknande aktivitet med ett kulturellt syfte.

Undantaget avser även omsättning av program, kataloger, och andra sådana varor med nära anknytning till aktiviteterna.

Undantaget i första stycket gäller endast om verksamheten bedrivs av sådana allmännyttiga, ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § som har ett konstnärligt eller liknande kulturellt ändamål och verksamheten är ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet.

11 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller den idrottsliga verksamheten.

11 b §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrott. Från skatteplikt undantas vidare omsättning av tjänster som har omedelbart samband med utövandet av idrotten om tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person i omedelbar anslutning till idrottstjänsten.

Från skatteplikt undantas även fysisk träning. Med fysisk träning avses motion, friluftsliv och liknade som syftar till att öka deltagarnas fysiska välbefinnande samt tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den

fysiska träningen om tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person i omedelbar anslutning till den fysiska träningen.

Undantaget gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller av en förening i de fall verksamheten inte anses som yrkesmässig enligt 4 kap. 8 §.

Undantaget i första och andra stycket gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller sådan allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund som avses i 1 kap. 19 §.

Undantag för omsättning till medlemmar

11 c §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster, och varor med nära anknytning därtill, som görs av organisationer utan vinstintresse till medlemmar i deras gemensamma intresse mot en stadgeenligt bestämd avgift.

Organisationer enligt första meningen är organisationer vilka har till huvudsakligt syfte att främja ändamål av politisk, facklig, religiös, patriotisk, filosofisk, filantropisk, medborgerlig eller därmed jämförlig karaktär och som uppfyller de verksamhetskrav och icke-vinstkrav som anges i 1 kap. 19 §.

Undantag för penninginsamlingsevenemang

11 d §

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster i samband med penninginsamlingsevenemang som sker i skälig omfattning och görs av icke-vinstdrivande organisationer vars verksamhet undantas från skatteplikt enligt 4 §, 7 §, 8 §, 8 a § eller 11–11 c §§.

Undantaget gäller under förutsättning att penninginsamlings-

*evenemanget anordnas ute-
slutande till förmån för
organisationen och dess
verksamhet.*

30 b §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk *företagare* om

1. den utländske *företagaren* är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,

2. förvärvet görs för en efterföljande

3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EG-land än det där den utländske *företagaren* är registrerad till mervärdesskatt, och

4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en *näringsidkare* eller en juridisk person som inte är *näringsidkare*, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 av varor som görs av en utländsk *beskattningsbar person* om

1. den utländske *beskattningsbara personen* är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land,

2. omsättningen görs här i landet,

3. varan sänds eller transporteras direkt till Sverige från ett annat EG-land än det där den utländske *beskattningsbara personen* är registrerad till mervärdesskatt, och

4. den till vilken den efterföljande omsättningen görs är en *beskattningsbar person* eller en juridisk person som inte är *beskattningsbar person*, som är registrerad till mervärdesskatt här och som är skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 2 § första stycket 4.

30 d §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska *företagare* om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

Från skatteplikt undantas även gemenskapsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning skulle föreligga enligt 10 kap. 6 och 7 §§.

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska *beskattningsbara personer* om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

30 f §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en *skattskyldig* återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en *beskattningsbar* återförsäljare som *agerar i denna egenskap* och

transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar artiklarna 312–325 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

4 kap. Yrkesmässig verksamhet

Vad som är yrkesmässig verksamhet

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.

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

En omsättning som avses i 6 § utgör dock inte yrkesmässig

4 kap. Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

Vem som är beskattningsbar person och vad som är ekonomisk verksamhet

1 §

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänstleverantör, inbegripet gruvdrift och jord och skogsbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att löpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

6 §

Staten, ett statligt affärsverk eller en kommun räknas som beskattningsbara personer om inte verksamheten avser

1. led i myndighetsutövningen, eller

2. bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

7 §

Vad som sägs i 6 § gäller inte om behandlingen av staten, ett

verksamhet, om omsättningen

1. ingår som ett led i myndighetsutövning, eller

2. avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning.

Första stycket gäller inte om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

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.

statligt affärsverk eller en kommun som icke beskattningsbar person skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen.

Vid omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening ska staten, ett statligt affärsverk eller en kommun anses som beskattningsbar person även i sådana fall som avses i 6 §, under förutsättning att åtgärderna utförs mot ersättning.

5 kap.

2 c §

Omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en *skattskyldig* återförsäljare skall anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Med en *skattskyldig* återförsäljare förstås i denna paragraf en *näringsidkare* vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en *beskattningsbar* återförsäljare ska anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Med en *beskattningsbar* återförsäljare förstås i denna paragraf en *beskattningsbar person* vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

7 §

Tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om de

1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en *näringsidkare* som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast

1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en *beskattningsbar person* som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett

etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om *näringsidkaren* saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är en *näringsidkare* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

3. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en *näringsidkare* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

Första stycket gäller

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonseringstjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

7. uthyrning av arbetskraft,

8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,

10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,

fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om *den beskattningsbara personen* saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är en *beskattningsbar person* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

3. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en *beskattningsbar person* men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

11. radio- och televisionssändningar,
 12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
 - a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
 - b. programvara och uppdatering av denna,
 - c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
 - d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
 - e. distansundervisning.
 13. tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster,
 14. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.
- | | |
|---|---|
| <p>Tjänster som anges i andra stycket <i>skall</i> anses omsätta utomlands, om de</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. tillhandahålls härifrån och förvärvaren är en <i>näringsidkare</i> som i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om <i>näringsidkaren</i> saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där, 2. tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är en <i>näringsidkare</i> i det landet, eller 3. tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en <i>näringsidkare</i> här i landet. | <p>Tjänster som anges i andra stycket <i>ska</i> anses omsätta utomlands, om de</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. tillhandahålls härifrån och förvärvaren är en <i>beskattningsbar person</i> som i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om den <i>beskattningsbara personen</i> saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där, 2. tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är en <i>beskattningsbar person</i> i det landet, eller 3. tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en <i>beskattningsbar person</i> här i landet. |
|---|---|

9 §

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

- | | |
|--|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG, 2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare, 3. en utländsk <i>företagare</i> förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EG, | <ol style="list-style-type: none"> 3. en utländsk <i>beskattningsbar person</i> förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EG, |
|--|---|

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av varor av de slag som avses i 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker,

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att

a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, och

b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EG före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b) säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7-9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

6 a kap.

1 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera *näringsidkare*, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda *näringsidkare* (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet *skall* anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

Vid tillämpningen av bestämmelserna i denna lag får två eller flera *beskattningsbara personer*, under de förutsättningar som anges i detta kapitel, anses som en enda *beskattningsbar person* (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet *ska* anses medföra skattskyldighet följer av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1.

2 §

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. *näringsidkare* som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. *näringsidkare* med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla *näringsidkare* som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. *näringsidkare* som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en *näringsidkares* fasta driftställe i Sverige.

Näringsidkare som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

1. *beskattningsbara personer* som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. *beskattningsbara personer* med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla *beskattningsbara personer* som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. *beskattningsbara personer* som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en *beskattningsbar persons* fasta driftställe i Sverige.

Beskattningsbara personer som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

3 §

En mervärdesskattegrupp får

En mervärdesskattegrupp får

endast avse *näringsidkare* som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

endast avse *beskattningsbara personer* som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

4 §

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag Skatteverket beslutar att *näringsidkarna* skall registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som Skatteverket därvid bestämmer. Av beslutet skall framgå vem Skatteverket utsett som huvudman för gruppen.

Till grupp huvudman skall utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den *näringsidkare* i mervärdesskattegruppen som de övriga *näringsidkarna* i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en *näringsidkare* som är kommittentföretag.

En mervärdesskattegrupp anses bildad den dag Skatteverket beslutar att *de beskattningsbara personerna* ska registreras som en sådan grupp (gruppregistrering), eller den senare dag som Skatteverket därvid bestämmer. Av beslutet ska framgå vem Skatteverket utsett som huvudman för gruppen.

Till grupp huvudman ska utses

1. i de fall som avses i 2 § första stycket 1 och 2 den *beskattningsbara personen* i mervärdesskattegruppen som de övriga *beskattningsbara personerna* i gruppen föreslår, om det inte finns särskilda skäl som talar mot detta, eller

2. i de fall som avses i 2 § första stycket 3 en *beskattningsbar person* som är kommittentföretag.

5 §

Om Skatteverket beslutar om detta får nya *näringsidkare* inträda i gruppen, *näringsidkare* utträda ur gruppen eller grupp huvudmannen bytas ut.

Gruppregistreringen består till dess att Skatteverket har beslutat att den *skall* upphöra.

Ett beslut om ändring i registreringen enligt första stycket eller om avregistrering enligt andra stycket gäller från och med dagen för beslutet eller den senare dag som Skatteverket bestämmer.

Om Skatteverket beslutar om detta får nya *beskattningsbara personer* inträda i gruppen, *beskattningsbara personer* utträda ur gruppen eller grupp huvudmannen bytas ut.

Gruppregistreringen består till dess att Skatteverket har beslutat att den *ska* upphöra.

6 §

Skatteverket skall besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda *näringsidkare* ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett sådant beslut.

Skatteverket *ska* besluta om gruppregistrering enligt 4 §, eller om ändring eller avregistrering enligt 5 §, om berörda *beskattningsbara personer* ansöker om detta och det inte finns särskilda skäl som talar mot ett

sådant beslut.

Om förutsättningarna för gruppregistrering har upphört eller om det annars finns särskilda skäl, får Skatteverket på eget initiativ besluta om avregistrering.

7 kap.

1 §

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

3. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§,

4. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel som avses i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, med undantag för

a) annat vatten som avses i artikel 6 i rådets direktiv 98/83/EG av den 3 november 1998 om kvaliteten på dricksvatten, ändrat genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1882/2003, än sådant vatten som tappas på flaskor eller i behållare som är avsedda för försäljning, och

b) spritdrycker, vin och starköl.

Skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för

1. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av följande varor, om inte annat följer av 3 kap. 13 och 14 §§, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam:

– böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,

– tidningar och tidskrifter,

– bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,

– musiknoter, samt

– kartor, inbegripet atlaser, vägkartor och topografiska kartor,

2. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 5, 6, 7 eller 10 samt annan omsättning än för egen verksamhet, gemenskapsinternt förvärv och import av program och kataloger för verksamhet som avses i 3 kap. 18 §, allt under förutsättning att programmen och katalogerna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam,

3. omsättning av radiotidningar samt omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av kassettidningar, om inte annat följer av 3 kap. 17 §, och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av 1,

4. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör

skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade, om inte annat följer av 3 kap. 4 §,

5. tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar,

6. tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 och 4 om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna,

7. tillträde till och förevisning av djurparker,

8. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

9. upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk,

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf, *och*

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse.

10. omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket och som inte undantas från skatteplikt enligt andra stycket samma paragraf,

11. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse, *och*

12. omsättning av skänkta varor som görs av sådan allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund som avses i 1 kap. 19 § på villkor att omsättningen utförs som ett direkt led i främjandet av välgörande och sociala ändamål.

8 kap.

1 §

Avdrag för ingående skatt får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om avdrag och jämkning av avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheter som avser vissa fastighetsupplåtelser

Avdrag för ingående skatt får göras enligt bestämmelserna i detta kapitel.

2 §

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Vid förvärv som medför

Vid förvärv som medför

skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–5 eller om skattskyldighet föreligger för förvärvaren enligt 9 c kap. 5 § utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige *skall* redovisa till staten.

I det fall en förvärvare enligt 8 a kap. 11–14 §§ övertar överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning utgörs förvärvarens ingående skatt för de övertagna investeringsvarorna av överlåtarens ingående skatt för varorna.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 *eller 9 kap. 8 § andra stycket 2*, 1. förvärv enligt 4 § första stycket 4,

2. import till landet, eller

3. skattepliktiga uttag som avses i 4 § första stycket 6.

19 §²

Vid förvärv av en fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt ska den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 *eller 9 kap. 8 § andra stycket 2* styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Om handlingen utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4, ska den innehålla uppgift om den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller ska redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten eller lägenheten.

Vid förvärv av en fastighet eller en lägenhet som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt ska den ingående skatten enligt 4 § första stycket 4 styrkas genom en av överlåtaren utfärdad handling i pappersform eller i elektronisk form. Överlåtaren är skyldig att utfärda en sådan handling om förvärvaren begär det.

Handlingen ska innehålla uppgifter om

1. den utgående skatt som överlåtaren har redovisat eller ska redovisa för gjorda skattepliktiga uttag av tjänster på fastigheten eller lägenheten,

2. överlåtarens och förvärvarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

3. transaktionens art,

4. överlåtarens registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då denne inte är registrerad, person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant

² Senaste lydelse 2007:1376.

*och annars en likvärdig uppgift,
och*

*5. övrigt som kan ha betydelse
för bedömningen av skattskyldig-
heten och förvärvarens avdrags-
rätt eller rätt till återbetalning.*

*Om handlingen utfärdas på
grund av överlåtelse som avses i
9 kap. 8 § andra stycket 2, ska den
innehålla uppgift om den ingående
skatt som hänför sig till ny-, till-
eller ombyggnad och som över-
låtarens inte har dragit av.*

*Utöver de uppgifter som anges i
andra och tredje styckena ska den
handling som avses där innehålla
uppgift om*

*1. överlåtarens och förvärvarens
namn och adress eller någon
annan uppgift genom vilken de kan
identifieras,*

2. transaktionens art,

*3. överlåtarens registrerings-
nummer till mervärdesskatt eller,
då denne inte är registrerad,
person- eller
organisationsnummer om det finns
ett sådant och annars en likvärdig
uppgift, och*

*4. övrigt som kan ha betydelse
för bedömningen av skattskyldig-
heten och förvärvarens
avdragsrätt eller rätt till
återbetalning.*

8 a kap.

11 §

Vid överlåtelse av investerings-
varor, *utom sådana som omfattas
av frivillig skattskyldighet*, i sam-
band med att verksamhet överläts
eller vid fusion eller liknande
förfarande, *skall* förvärvaren över-
ta överlåtarens rättighet och
skyldighet att jämka avdrag för
ingående skatt. Detta gäller dock
endast under förutsättning att
förvärvaren är skattskyldig enligt
denna lag eller har rätt till

Vid överlåtelse av *andra*
investeringsvaror *än fastigheter*, i
samband med att verksamhet
överläts eller vid fusion eller
liknande förfarande, *ska* för-
värvaren överta överlåtarens
rättighet och skyldighet att jämka
avdrag för ingående skatt. Detta
gäller dock endast under
förutsättning att förvärvaren är
skattskyldig enligt denna lag eller
har rätt till återbetalning enligt 10

återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

När en *näringsidkare* inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en *näringsidkare* utträder ur en sådan grupp övertar *näringsidkaren* gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till *näringsidkarens* investeringsvaror.

kap. 9, 11 eller 12 §.

När en *beskattningsbar person* inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en *beskattningsbar person* utträder ur en sådan grupp övertar den *beskattningsbara personen* gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till den *beskattningsbara personens* investeringsvaror.

12 §

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren *skall* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *skall* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *skall* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

Vid överlåtelse av fastighet *ska* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren *ska* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *ska* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *ska* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i sådan handling som avses i 15 §, eller

2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 16 §.

9 a kap.

1 §

Detta kapitel tillämpas vid en *skattskyldig* återförsäljares omsättning av begagnade varor,

Detta kapitel tillämpas vid en *beskattningsbar* återförsäljares omsättning av begagnade varor,

konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en *näringsidkare*,

2. en *näringsidkare* som ska redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en *näringsidkare* vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

4. en *näringsidkare* som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en *näringsidkare* i ett annat EG-land om *näringsidkarens* omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

Detta kapitel omfattar inte omsättning av sådana transportmedel som har förvärvats enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1.

2 §

Om en *skattskyldig* återförsäljare begär det *skall* Skatteverket besluta att återförsäljaren *skall* tillämpa detta kapitel vid försäljning av

1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Ett beslut enligt första stycket gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

3 §

Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en *skattskyldig* återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.

konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en beskattningsbar person,

2. en *beskattningsbar person* som ska redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en *beskattningsbar person* vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

4. en *beskattningsbar person* som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en *beskattningsbar person* i ett annat EG-land om *den beskattningsbara personens* omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

Om en *beskattningsbar* återförsäljare begär det *ska* Skatteverket besluta att återförsäljaren *ska* tillämpa detta kapitel vid försäljning av

Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en *beskattningsbar* återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.

8 §

Med *skattskyldig* återförsäljare förstås en *skattskyldig* person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Första stycket gäller även om den *skattskyldiga* personen handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision *skall* betalas vid köp eller försäljning.

Med *beskattningsbar* återförsäljare förstås en *beskattningsbar* person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Första stycket gäller även om den *beskattningsbara* personen handlar i eget namn för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision *ska* betalas vid köp eller försäljning.

9 §

Vid sådan omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 1 eller 2 § utgörs beskattningsunderlaget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen.

Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris, om inte annat följer av 11 §.

Har en *näringsidkare* själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter *skall* som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänför sig till importen.

Har en *beskattningsbar person* själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter *ska* som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänför sig till importen.

13 §

Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en *skattskyldig* återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt detta kapitel får en *skattskyldig* återförsäljare inte göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller
2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en *beskattningsbar* återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt detta kapitel får en *beskattningsbar* återförsäljare inte göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller
2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

14 §

Om en *skattskyldig* återförsäljare har valt att enligt 3 § tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning som annars skulle ha omfattats av detta kapitel, *skall* den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

Om en *beskattningsbar* återförsäljare har valt att enligt 3 § tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning som annars skulle ha omfattats av detta kapitel, *ska* den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller
2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

9 b kap.

1 §

Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra *näringsidkare* eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär *skall* anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Med resebyrå avses även researrangör.

Detta kapitel tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra *beskattningsbara personer* eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär *ska* anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

2 §

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av resebyråns marginal.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra *näringsidkare* och som kommer resenären direkt till godo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *skall* resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra *beskattningsbara personer* och som kommer resenären direkt till godo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *ska* resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

4 §

Omsättning av resetjänsten omfattas av 5 kap. 8 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan *näringsidkare* tillhandahållit resebyrån utanför EG, *skall* resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den *andre näringsidkaren* tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan *beskattningsbar person* tillhandahållit resebyrån utanför EG, *ska* resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den *andra beskattningsbara personen* tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

5 §

Om mervärdesskatt *skall* redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om köparen av resetjänsten är en *näringsidkare* erinras dock om vad som i de allmänna bestämmelserna i denna lag föreskrivs om en fakturas innehåll för rätten till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Om mervärdesskatt *ska* redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel, får resebyrån underlåta att redovisa skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet i fakturan.

Om köparen av resetjänsten är en *beskattningsbar person* erinras dock om vad som i de allmänna bestämmelserna i denna lag föreskrivs om en fakturas innehåll för rätten till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

6 §

Om resenären är en *näringsidkare* vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en sådan omsättning som omfattas av detta kapitel.

Om resenären är en *beskattningsbar person* vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en sådan omsättning som omfattas av detta kapitel.

9 c kap.

7 §

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till

sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som yrkesmässigt i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2.

Upplagshavarens lagring av varor *skall* äga rum i godkänt skatteupplag.

sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som *i egenskap av beskattningsbar person* i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2.

Upplagshavarens lagring av varor *ska* äga rum i godkänt skatteupplag.

9 d kap.

Skattebefrielse för småföretag

1 §

En beskattningsbar person ska befrias från skatt enligt denna lag om

– omsättningarna enligt 5 § kan beräknas till ett belopp som inte under något av de två senast avslutade beskattningsåren överstigit 250 000 kronor och det framstår som sannolikt att beloppet inte kommer att överstiga 250 000 kronor under det innevarande beskattningsåret, och

– det finns förutsättningar för det enligt övriga bestämmelser i detta kapitel.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska omsättningsgränsen enligt första stycket justeras i motsvarande mån.

2 §

Om den beskattningsbara personen inte är och inte heller borde vara registrerad till mervärdesskatt gäller skattebefrielsen utan ansökan eller beslut.

Detsamma gäller för beskattningsbara personer som endast är registrerade för sådan omsättning som avses i 4 § andra stycket 1 och 2 eller för förvärv för vilka registrering krävs enligt 3 kap. 1 § 2 c skattebetalningslagen (1997:483).

För beskattningsbara personer i andra fall än som avses i första

och andra styckena gäller skattebefrielsen endast om Skatteverket efter ansökan av den beskattningsbara personen har beslutat om detta. Befrielsen får gälla tidigast från och med den dag Skatteverket har beslutat om denna.

De beskattningsbara personerna

3 §

Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet eller som beskattas med stöd av 3 kap. 10 b eller c § eller 9 kap. har inte rätt till skattebefrielse.

Omsättningarna

4 §

Skattebefrielsen får endast avse sådan skatt som skulle ha tagits ut på omsättning av varor och tjänster som den beskattningsbara personen utför inom landet.

Skattebefrielsen får dock inte omfatta omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §.

Omsättningsbeloppet

5 §

I det belopp som avses i 1 § ska inräknas:

1. Ersättning från skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet med undantag för ersättning för omsättning av anläggningstillgångar och sådana enstaka omsättningar som avses i 4 kap. 3 §.

2. Beskattningsunderlaget för skattepliktigt uttag.

3. Ersättning från omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § med undantag för ersättning från omsättning av nya transportmedel.

4. Ersättning från omsättning

som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 17 , 21, 21 a, 22 , 23 § 2, 4 eller 7 samt 26 a §.

5. Ersättning från omsättning av fastigheter som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § samt från omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 eller 10 § om omsättningen inte endast har karaktären av bitransaktioner.

6. Ersättning från omsättning som anses gjord utomlands enligt 5 kap. 9 § första stycket 1–3 och 8 samt 11 § 2 a, 2 b, 3 och 4.

I beloppet som avses i första stycket ska inte ingå skatt enligt denna lag.

Avdragsrätt och jämkning

6 §

Den som omfattas av skattebefrielse enligt 1 § har inte rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § första eller andra stycket av sådan skatt. Detta gäller dock inte ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för transaktioner som anges i 4 § andra stycket 1 och 2.

7 §

Jämkning av avdrag för ingående skatt ska ske enligt bestämmelserna i 8a kap. när den som är skattebefriad övergår till att beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag och omvänt.

Om jämkning ska ske på grund av att den beskattningsbara personen övergår från att beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag till skattebefrielse får Skatteverket besluta att jämkningen, med avvikelse från 8a kap. 7 § första stycket, ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringstiden.

Ett beslut enligt andra stycket får endast meddelas om den beskattningsbara personen inte motsätter sig detta, eller det finns särskilda skäl som talar för ett sådant beslut.

Ansökan och beslut om frivillig beskattning

8 §

Om den som är skattebefriad ansöker om det ska Skatteverket besluta att skatt ska tas ut enligt denna lag trots att förutsättningarna för skattebefrielse enligt 1 § alltså föreligger.

Beskattning enligt första stycket får gälla tidigast från och med den dag Skatteverket beslutat om denna.

9 §

Ett beslut om beskattning enligt 8 § får inte fattas före utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket ett beslut om skattebefrielse fattades.

Ett beslut om skattebefrielse enligt 2 § tredje stycket får inte fattas före utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket ett beslut om beskattning enligt 8 § fattades eller en registrering för annan omsättning än som avses i 2 § andra stycket gjordes eller borde ha gjorts.

Skattebefrielsen upphör utan beslut

10 §

Om förutsättningarna för befrielse har upphört på grund av att det belopp som avses i 1 § har överstigit 250 000 kronor eller det framstår som sannolikt att beloppet kommer att överstiga 250 000 kronor under innevarande år

ska den beskattningsbara personen utan dröjsmål börja debitera skatt enligt denna lag och anmäla sig för registrering hos Skatteverket enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483).

11 §

Den som omfattas av skattebefrielse enligt detta kapitel ska inte ange mervärdesskatt på faktura som utfärdas i enlighet med 11 kap. 1 eller 7 §.

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av ingående skatt

Återbetalning till utländska företagare

Återbetalning till utländska beskattningsbara personer

10 kap.

1 §

En utländsk *företagare* har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

En utländsk *beskattningsbar person* har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,

2. omsättningen, i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och

3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätten till återbetalning enligt första och andra styckena gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §.

2 §

En utländsk *företagare* som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller

En utländsk *beskattningsbar person* som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade

tjänsten endast i det fall varan eller tjänsten endast i det fall
uppdragsgivaren skulle ha haft uppdragsgivaren skulle ha haft
denna rätt om han förvärvat varan denna rätt om han förvärvat varan
eller tjänsten direkt. eller tjänsten direkt.

I andra fall än som avses i 1 § andra stycket ger ingående skatt som
avser förvärv eller import av en vara inte rätt till återbetalning, om varan
förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare.

I 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till återbetalning
av ingående skatt.

11 §

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster
inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han
saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är
undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a
§, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller
enligt 9 c kap. 1 §.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför
sig till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 §
utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om

1. förvärvaren är en *närings-
idkare* som i ett land utanför EG
har antingen sätet för sin
ekonomiska verksamhet eller ett
fast etableringsställe till vilket
tjänsten tillhandahålls eller, om
näringsidkaren saknar sådant säte
eller etableringsställe i det landet,
han är bosatt eller stadigvarande
vistas där,

2. förvärvaren inte är en
näringsidkare och han är bosatt
eller stadigvarande vistas i ett land
utanför EG, eller

3. omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till
ett land utanför EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende
förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land
under förutsättning att

1. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt
motsvarande den som avses i denna paragraf eller 12 § i det land där
omsättningen görs,

2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt
enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts
här i landet, och

3. rätten till återbetalning inte ska utövas genom en ansökan med stöd
av 1 eller 2 §.

11 c §

Vid omsättning som är undan- Vid omsättning som är undan-

tagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *näringsidkare* rätt till återbetalning av ingående skatt som avser

1. förvärv av investeringsguld om den som omsätter investeringsguldet till honom är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §,

2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som därefter av *näringsidkaren* eller för hans räkning omvandlas till investeringsguld, eller

3. förvärv av tjänster som innebär en förändring av form, vikt eller finhalt på guld, inbegripet investeringsguld.

tagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *beskattningsbar person* rätt till återbetalning av ingående skatt som avser

2. förvärv eller import av annat guld än investeringsguld som därefter av *den beskattningsbara personen* eller för hans räkning omvandlas till investeringsguld, eller

11 d §

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *näringsidkare*, som framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld, rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställningen eller omvandlingen av guldet, som om omsättningen hade varit skattepliktig.

Vid omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a § har en *beskattningsbar person*, som framställer investeringsguld eller omvandlar guld av något slag till investeringsguld, rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor eller tjänster som är knutna till framställningen eller omvandlingen av guldet, som om omsättningen hade varit skattepliktig.

11 e §

Andra än utländska *företagare* har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Andra än utländska *beskattningsbara personer* har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

11 kap.

1 §

Varje *näringsidkare* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för omsättning av

Varje *beskattningsbar person* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för

varor eller tjänster som görs till en annan *näringsidkare* eller till en juridisk person som inte är *näringsidkare*.

Varje *näringsidkare* ska även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning av

- nya transportmedel enligt 3 kap. 30 a § andra stycket till en privatperson,
- vara enligt 5 kap. 2 a § till en köpare i ett annat EG-land, eller
- bygg- eller anläggningstjänster till en privatperson och av varor som omsätts i samband med sådant tillhandahållande.

omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan *beskattningsbar person* eller till en juridisk person som inte är en *beskattningsbar person*.

Varje *beskattningsbar person* ska även säkerställa att faktura utfärdas vid omsättning av

3 §

Varje *näringsidkare* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

Faktura avseende bygg- eller anläggningstjänster eller varor som omsätts i samband med sådana tjänster ska utfärdas senast vid utgången av den andra kalendermånaden efter den månad under vilken tjänsterna tillhandahållits eller varorna levererats.

Varje *beskattningsbar person* ska säkerställa att faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person, för andra betalningar förskott eller a conto än som avses i 2 §, som gjorts till honom för en sådan omsättning som avses i 1 §.

5 §

Vid tillämpning av detta kapitel *skall*, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås *näringsidkare* i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

Vad som sägs i detta kapitel om den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt avser vid omsättningar enligt första stycket det registreringsnummer till mervärdesskatt som tilldelats en sådan grupp huvudman som avses i 6 a kap. 4 §.

Vid tillämpning av detta kapitel *ska*, i fråga om en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 §, med skattskyldig förstås *beskattningsbar person* i gruppen som omsätter varor eller tjänster utanför gruppen.

13 kap.

28 a §

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 8 a kap. 1-12 och 14 §§ *samt 9 kap. 10-13 §§ skall* jämkas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller överlåtelse skett. Vid

Avdrag för ingående skatt i de fall som avses i 8 a kap. 1-12 och 14 §§ *ska* jämkas för den första redovisningsperioden efter det räkenskapsår då användning ändrats eller överlåtelse skett. Vid överlåtelse av en fastighet *ska*

överlåtelse av en fastighet *skall* dock överlåtaren jämka avdraget för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår.

När ett tidigare verkställt avdrag *skall* minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

Om den skattskyldige försätts i konkurs *skall* avdrag jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. Om konkursboet senare *skall* överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap. 13 §, *skall* även ändringen av jämningsbeloppet göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. De ändringar på grund av jämkning som konkursboet *skall* göra genom övertagandet, *skall* göras i konkursboets redovisning för de redovisningsperioder som anges i första och andra styckena.

dock överlåtaren jämka avdraget för den andra redovisningsperioden efter den då överlåtelsen skett, om inte redovisningsperioden för mervärdesskatt är beskattningsår.

När ett tidigare verkställt avdrag *ska* minskas jämkas det genom att skatt återförs i enlighet med bestämmelserna i 13 kap. 26 §. När den skattskyldige är berättigad till ytterligare avdrag för ingående skatt jämkas avdraget genom att redovisad ingående skatt för redovisningsperioden ökas.

Om den skattskyldige försätts i konkurs *ska* avdrag jämkas för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats. Om konkursboet senare *ska* överta rättighet och skyldighet enligt 8 a kap. 13 §, *ska* även ändringen av jämningsbeloppet göras i konkursgäldenärens redovisning för den redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelades. De ändringar på grund av jämkning som konkursboet *ska* göra genom övertagandet, *ska* göras i konkursboets redovisning för de redovisningsperioder som anges i första och andra styckena.

19 kap.

Återbetalning till utländska företagare

Utländska *företagare* som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska *företagare* som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska

Återbetalning till utländska beskattningsbara personer

1 §

Utländska *beskattningsbara personer* som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska *beskattningsbara personer* som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen

dock ansöka om sådan (1997:483) ska dock ansöka om återbetalning som avses i första sådan återbetalning som avses i stycket i enlighet med vad som första stycket i enlighet med vad föreskrivs nedan i 11–13 §§. som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. Den som till följd av ändringarna i 3 kap. 2-3 §§ blir skattskyldig för annan upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet än korttidsupplåtelse enligt punkten 3 får fortsätta att behandla upplåtelsen som en omsättning som inte medför skattskyldighet. Vad som nu sagts gäller enbart för hyresförhållanden som pågår vid ikraftträdandet av denna lag och för tjänster som tillhandhålls inom fem år från ikraftträdandet.

Om upplåtaren upphört att behandla en uthyrning som en omsättning som inte medför skattskyldighet kan möjligheten enligt första stycket inte längre utnyttjas för denna upplåtelse.

3. Den som vid ikraftträdandet av denna lag bedriver verksamhet som avser korttidsupplåtelse av fastigheter får fortsätta att behandla upplåtelseerna som omsättningar som inte medför skattskyldighet. Vad som nu sagts gäller tjänster som tillhandahålls inom två år från ikraftträdandet av denna lag och enbart om upplåtelseerna inte medförde skattskyldighet före ikraftträdandet. Upplåtarens möjlighet att behandla upplåtelseerna som omsättningar som inte medför skattskyldighet ska avse all sådan omsättning av upplåtaren.

Om upplåtaren upphört att betrakta uthyrningarna som omsättningar som inte medför skattskyldighet kan möjligheten enligt första stycket inte längre utnyttjas av upplåtaren.

Med korttidsupplåtelse avses upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet om upplåtelsen inte är stadigvarande.

4. Innebär ändringarna i 3 kap. 2-3 §§ en sådan ändrad användning som avses i 8 a kap. 4 § första stycket 2 ska den ingående skatten jämkas vid ett enda tillfälle (engångsjämkning).

Det belopp med vilket jämkning ska göras beräknas genom att ett sådant årligt jämningsbelopp som avses i 8 a kap. 8 § andra stycket beräknas för varje år som återstår av korrigeringstiden. Det sammanlagda beloppet av de årliga jämningsbeloppen utgör det belopp med vilket engångsjämkning ska göras.

5. Om engångsjämkning har gjorts enligt punkten 4 och användningen av en investeringsvaran därefter ändras så att avdragsrätten minskar i förhållande till avdragsrätten vid engångsjämknings ska jämkning ske i enlighet med 8 kap. 4 § första stycket 1 även om avdrag för ingående skatt inte medgivits vid förvärvet av investeringsvaran.

Vid ändrad användning av en investeringsvaran för vilken engångsjämkning enligt punkten 4 har gjorts ska det årliga jämningsbelopp som beräknas enligt 8 a kap. 8 § andra stycket korrigeras. Korrigering ska göras med det årliga belopp som fastställdes vid engångsjämknings för det år som den senare jämkningen avser.

Om engångsjämkning har skett ska avdrag för ingående skatt inte jämkas om förändringen i avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid engångsjämkningsen är mindre än 5 procentenheter.

6. Kommuner, landsting eller kommunalförbund som är skyldiga att justera ersättning vid ändrad användning av investeringsvaran enligt 6 c § lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807) och ska göra engångsjämkning enligt punkten 4 ska inte tillgodoräkna sig beloppet för engångsjämkningsen vid redovisning av mervärdesskatt. En justering av ersättningen enligt 6 c § lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting ska istället anses ha skett vid ett enda tillfälle med motsvarande belopp. Den ändrade användningen och justeringsbeloppet ska inte tas upp i anmälan enligt 7 a § lag om ersättning för viss mervärdesskatt.

Om investeringsvaran överläts eller användningen av den ändras vid ett senare tillfälle ska engångsjämkning enligt punkten 4 anses ha skett för det kalenderår upplåtelsen först medförde skattskyldighet.

Vid ändrad användning av en investeringsvara för vilken engångsjämkning har gjorts ska justeringsbelopp enligt 6 c § lagen om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting eller ersättningsbelopp enligt 2 a § i nämnda lag motsvara den jämkning som ska göras efter korrigering av jämningsbeloppet enligt punkten 5.

1.2 Förslag till lag om ändring i lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807)

6 c §

En kommun är skyldig att justera ersättning enligt denna lag om jämkning ska göras enligt 8 a kap. 4 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200).

Justeringen ska göras med ett belopp (justeringsbelopp) som motsvarar den jämkning som ska göras. *Om kommunen i stället gjort avdrag enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska justeringsbeloppet motsvara avdraget.*

Justering ska göras med ett årligt belopp under återstoden av korrigeringstiden. I korrigeringstiden ska även det kalenderår då användningen ändras räknas in. *Om kommunen i stället gjort avdrag enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen, ska justering göras vid ett enda tillfälle.*

En kommun är skyldig att justera ersättning enligt denna lag om jämkning ska göras enligt 8 a kap. 4 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200).

Justeringen ska göras med ett belopp (justeringsbelopp) som motsvarar den jämkning som ska göras.

Justering ska göras med ett årligt belopp under återstoden av korrigeringstiden. I korrigeringstiden ska även det kalenderår då användningen ändras räknas in.

2 Ärendet och dess beredning

2.1 Utredningsuppdraget

Chefen för Finansdepartementet beslöt den 8 december 2008 att tillkalla två utredare med uppdrag att göra en översyn av mervärdesskattereglerna om yrkesmässig verksamhet och uthyrning av verksamhetslokaler (Fi 2008:D). Utredningsuppdraget består av ett flertal delar. Utredningen ska dels lämna förslag till ändringar avseende begreppet yrkesmässig verksamhet i förhållande till begreppet ekonomisk verksamhet enligt EG-rätten så att den svenska lagen kommer att överensstämma med EG-rätten i detta avseende, dels bedöma hur de svenska mervärdesskattereglerna för allmännyttig ideell verksamhet (bedriven av ideella föreningar och registrerade trossamfund) förhåller sig till EG-rätten och, om det befinns nödvändigt, lämna förslag till författningsändringar.

Utredningen ska även beakta om mervärdesskattedirektivets undantag för välgörenhet och annan allmännyttig ideell verksamhet bör föranleda ytterligare anpassningar av den svenska mervärdesskattelagen till EG-rätten samt överväga mervärdesskattedirektivets valmöjligheter avseende olika beskattningsordningar för mindre företag.

I sitt arbete ska utredarna vidare beakta tidigare utredningars ställningstaganden och utgångspunkten ska vara att den ideella sektorn i sin helhet inte ska förlora ekonomiskt på eventuellt nödvändig mervärdesskatteplikt för hela eller delar av den i dag undantagna allmännyttiga verksamheten. Om så visar sig bli fallet ska utredarna föreslå kompensatoriska åtgärder så att det sammantagna ekonomiska utfallet inte blir negativt för sektorn som helhet. Utredningen ska vid utformning av nya regler bl.a. beakta principen om skatteneutralitet. En referensgrupp med representanter från den ideella sektorn samt personer från departement inom Regeringskansliet ska knytas till utredarna.

Utredarna ska vidare se över möjligheten att förenkla mervärdesskattesystemet på fastighetsområdet genom införande av obligatorisk skatteplikt vid uthyrning av verksamhetslokaler, oberoende av vem som hyr lokalen och vilken verksamhet som där bedrivs. Skatteplikt ska dock inte omfatta uthyrning för bostadsändamål. Utredarna ska belysa effekterna av ett sådant system och analysera konsekvenserna för bland annat den ideella sektorn. Om t.ex. den ideella sektorn skulle påverkas negativt bör utredarna föreslå kompensatoriska åtgärder. Utredarna ska även redogöra för de statsfinansiella effekterna av de olika förslagen samt bedöma förslagens ekonomiska och administrativa konsekvenser m.m.

2.2 Tidigare utredningsarbete

Mervärdesskattelagen (1994:200, ML) blev genom den tekniska anpassning som gjordes inför Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 (SFS 1994:1798) i sak harmoniserad med EG:s gemensamma mervärdesskatte regler. Till grund för anpassningen låg de förslag som Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (EGA-utredningen) presenterade i sitt slutbetänkande SOU 1994:88, Mervärdesskatten och EG.

Det gemenskapsrättsliga regelsystemet som rör mervärdesskatt finns till huvudsaklig del i rådets mervärdesskattedirektiv.³ I direktivet regleras frågor som har samband med ekonomisk verksamhet genom begreppet beskattningsbar person. I ML regleras frågor som har samband med ekonomisk verksamhet genom begreppet yrkesmässig verksamhet, vilket formellt sett är något annorlunda än i direktivet eftersom det knyter an till inkomstskattelagens (1999:1229, IL) regler. Genom utvecklingen i rättstillämpningen har de svenska lagreglerna dock anpassats till gemenskapsrätten, dels genom att de har tolkats mot bakgrund av gemenskapsrätten, dels har EG-rätten i vissa fall tillmätts direkt effekt och då tillämpats med företräde framför svensk lag.

År 1999 tillsattes en utredning för att bland annat se över reglerna om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet i ML och analysera skillnaderna mellan svensk rätt och EG-rätt i detta avseende, den s.k. Mervärdesskatteutredningen (dir. 1999:10). Utredningen skulle lämna förslag till förändringar i ML i syfte att anpassa lagen till systematiken och begreppsapparaten i det dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet. Utredningen skulle också redovisa vilka effekter skillnaderna mellan ML och EG:s regler avseende skattskyldighet och yrkesmässighet har för de grupper som särskilt undantas från skattskyldighet i 4 kap. ML, såsom ideella föreningar och registrerade trossamfund och, om det visade sig lämpligt, föreslå ändringar av dessa gruppers skattskyldighet och yrkesmässighet. Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) föreslog att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person skulle införas i ML. Utredningen föreslog även ett nytt regelsystem för undantag från beskattning för ideell verksamhet och för registrerade trossamfund. Dessutom föreslogs en skattebefrielsegräns för småföretagare om 90 000 kr.

2.3 Kommissionens formella underrättelse

Europeiska kommissionen (kommissionen), vars uppgift bl.a. är att övervaka att medlemsstaterna följer EG-rätten, har i juni 2008 inlett ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige.⁴ Kommissionen anser att den svenska lagstiftningen inte står i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet avseende definitionen av beskattningsbar

³ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt., EUT L 347, 11.12.2006, (Celex: 32006L0112.) Detta direktiv ersätter det tidigare gällande s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

⁴ Fi 2008/4218/SKA/S2 och Fi 2008/4219/SKA/S2.

person. Vidare anser kommissionen att det inte är förenligt med EG-rätten att betrakta den allmännyttiga delen av ideella föreningars verksamhet som en del som inte omfattas av mervärdesskattesystemet (på grund av att den inte är yrkesmässig) på ett sådant sätt som sker i den svenska lagen.

2.4 Hemställan om lagändring

I en hemställan om lagändring från den 25 juni 2008 har Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Stockholms Handelskammare föreslagit förändringar av reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler. I hemställan framförs att de administrativa kostnaderna för den frivilliga skattskyldigheten uppgår till mycket stora belopp. Reglerna berör alla företag och branscher och inte bara fastighetsägare som har till huvudsaklig syssla att hyra ut lokaler. Ett mycket vanligt problem anges vara att företag, omedvetna om reglerna, tar ut mervärdesskatt när de hyr ut lokaler, trots att det saknas beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrningen. Detta medför stora mervärdesskatterisker för både hyresvärd och hyresgäst. Reglerna om frivillig skattskyldighet vid lokaluthyrning anges vara i stort behov av förändring.

De ovan nämnda organisationerna föreslår i första hand en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning till näringsidkare som använder fastigheten till annat ändamål än till bostad. Denna regel föreslås kompletterad med en möjlighet att frivilligt avstå från skattskyldigheten. Förslaget skulle enligt organisationerna eliminera flertalet av de mycket stora administrativa problem och kostnader som förorsakas av dagens system.

I andra hand föreslår organisationerna att den frivilliga skattskyldigheten kvarstår men med ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut.

De nämnda alternativen medför enligt organisationerna en minskad administration och lägre fullgörandekostnader för såväl fastighetsägarna som Skatteverket.

Om det inte skulle vara möjligt att genomföra de ovan nämnda förändringarna redogör organisationerna för ett antal situationer och problemområden som bör ses över inom ramen för det nuvarande systemet. Detta uppges dock vara ett betydligt sämre alternativ än alternativ ett och två.

I detta sammanhang bör regeringens arbete med regelförenkling uppmärksammas. Genom regelförenklingsarbetet vill regeringen skapa en märkbar positiv förändring i företagets vardag. Regeringens mål är att företagens administrativa kostnader till följd av statliga regler ska minska med 25 procent till hösten 2010 (rskr 2007/08:131).

2.5 Arbetets bedrivande

Utredningen inledde sitt arbete i januari 2009. I enlighet med uppdraget har utredningen knutit till sig en referensgrupp med företrädare för den ideella sektorn. Referensgruppen består av följande organisationer m.m.:

Bygdegårdarnas Riksförbund
 Folkbildningsförbundet
 Folkbildningsrådet
 Forum för frivilligt socialt arbete
 Frivilligorganisationernas Insamlingsråd - FRII
 Ideell Second Hand
 KPMG
 Musikarrangörer i Samverkan - MAIS
 Riksidrottsförbundet
 Riksorganisationen Folkets Hus och Parker
 Riksteatern
 Röda Korset
 Rädda Barnens Riksförbund
 Rörelsefolkhögskolornas intresseorganisation - RIO
 Samordningsorgan för etniska organisationer - SIOS
 Stockholms Stadsmission
 Svenska Fotbollsförbundet
 Svenska Försvarsutbildningsförbundet
 Svenska Kyrkan
 Svenskt Friluftsliv
 Sveriges Förenade Studentkårer

I referensgruppen har dessutom deltagit representanter för Konkurrensverket och för Skatteverket. Integrations- och jämställdhetsdepartementet, Kulturdepartementet, Näringsdepartementet, Socialdepartementet och Utbildningsdepartementet har också inbjudits medverka.

Referensgruppen har haft tre möten till vilka alla blivit kallade för information och diskussion. Ett flertal av gruppens deltagare har lämnat skriftliga synpunkter på ett utkast till förslag till lagtext som behandlades vid referensgruppens andra möte.

På begäran har även ett antal andra möten ägt rum, bl.a. med företrädare från de organisationer som ingår i referensgruppen. Under våren genomfördes studiebesök hos Ideell Second hand, Röda Korset och Erikshjälpen. Frivilligorganisationernas Insamlingsråd (FRII) har lämnat över en rapport om Ändrade regler avseende moms för den ideella sektorn. Även andra skriftliga uppgifter och kommentarer har kommit in från organisationerna.

Utredningen har hos Skatteverket i Uppsala diskuterat hanteringsfrågor som uppkommer i samband med beskattning och taxering av ideella organisationer, informationsfrågor m.m.

När det gäller utredningens uppdrag vad avser reglerna om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler har två möten anordnas vid vilket följande organisationer och andra intressenter inbjudits att lämna synpunkter:

Bankföreningen
 Fastighetsägarna Sverige
 Folkets Hus och Parker
 Företagarna
 Handelsbanken
 SABO AB
 Skandinaviska Enskilda Banken

Skatteverket
Stockholms Handelskammare
Svenska Försvarsutbildningsförbundet
Svenskt Näringsliv
Sveriges Kommuner och Landsting
Våra Gårdar.

Svenska Bankföreningen har till utredningen kommit in med en promemoria med synpunkter på utredningens uppdrag. Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna och Företagarna har lämnat skriftliga synpunkter på en s.k. opt-out lösning. Även SABO AB, Sveriges Kommuner och Landsting samt Våra Gårdar har lämnat skriftliga synpunkter.

3 Anpassning av mervärdesskattelagen till EG:rättens begrepp beskattningsbar person

3.1 Bakgrund

I det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet har begreppet *beskattningsbar person* en central roll. Begreppet är dels ett viktigt kriterium vid avgränsning av tillämpningsområdet för mervärdesskattningen, dels är i princip samtliga regler i mervärdesskattedirektivet som behandlar skattesubjektens rättigheter och skyldigheter knutna till begreppet. Vad som avses med det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person anges i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.⁵

En beskattningsbar person är en juridisk eller fysisk person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Det harmoniserade gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet bygger på att begreppet beskattningsbar person ges en enhetlig definition och uttolkning inom gemenskapen. Innebörden av beskattningsbar person har följdriktigt uttolkats och definierats av EG-domstolen i ett flertal domar. I domarna har EG-domstolen fastslagit att begreppet beskattningsbar person är ett gemenskapsrättsligt begrepp och att det således ska tolkas på samma sätt inom hela Europeiska unionen. Begreppet har dock för närvarande ingen direkt motsvarighet i den svenska mervärdesskattelagen.

Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Yrkesmässigheten i mervärdesskattelagen har således knutits till vad som utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Den här typen av formellt bristande överensstämmelse mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet i fråga om begreppet beskattningsbar person kan försvåra tolkningen av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar och tillämpningen av dessa på svenska förhållanden. Eftersom gemenskapsrättsliga begrepp ska ges en självständig innebörd är det inte förenligt med EG-rätten att knyta ”yrkesmässig verksamhet” till vad som utgör näringsverksamhet enligt IL. En sådan bristande överensstämmelse kan försvåra tolkningen av EG-rätten och EG-domstolens domar och därmed tillämpningen av dessa på svenska förhållanden.

År 1999 tillsattes en utredning för att bland annat se över reglerna om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen och analysera skillnaderna mellan svensk rätt och EG-rätt i detta avseende, den s.k. Mervärdesskatteutredningen (dir. 1999:10). Utredningen skulle

⁵ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt., EUT L 347, 11.12.2006, (Celex: 32006L0112.) Detta direktiv ersätter det tidigare gällande s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

lämna förslag till förändringar i ML i syfte att anpassa lagen till systematiken och begreppsapparaten i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet. Utredningen skulle också redovisa vilka effekter skillnaderna mellan ML och EG:s regler avseende skattskyldighet och yrkesmässighet har för de grupper som särskilt undantas från skattskyldighet i 4 kap. ML såsom t.ex. ideella föreningar och registrerade trossamfund och, om det visade sig lämpligt, föreslå ändringar avseende dessa gruppers skattskyldighet och yrkesmässighet.

I Mervärdesskatteutredningens betänkande, SOU 2002:74, föreslogs att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person skulle införas i ML. Enligt förslaget skulle en beskattningsbar person vara den som driver ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte, resultat, plats eller form för verksamheten. När en beskattningsbar person omsätter varor eller tjänster inom landet skulle transaktionen omfattas av mervärdesskattesystemet.

Utredningen påpekade att avgränsningen av tillämpningsområdet för mervärdesskatt genom förslaget skulle bli självständig i förhållande till IL och överensstämma med mervärdesskattedirektivets avgränsning. Utredningen fann att begreppet beskattningsbar person är ett vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet vilket innebär att förslaget inte skulle medföra förändringar för de som redan bedrev yrkesmässig verksamhet. Vidare konstaterades att offentligrättsliga organ, dvs. staten, de affärsdrivande verken och kommunerna inte är beskattningsbara personer då de utför verksamheter eller transaktioner som ingår som ett led i myndighetsutövning och att det inte fanns något behov av att ändra utformningen av dessa regler i ML. Utredningens förslag har inte lett till någon lagändring.

Europeiska kommissionen (kommissionen), vars uppgift bl.a. är att övervaka att medlemsstaterna följer EG-rätten, har i juni 2008 inlett ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige.⁶ Kommissionen anser att den svenska lagstiftningen inte står i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet avseende definitionen av beskattningsbar person. Kommissionen anser att det svenska begreppet yrkesmässig verksamhet, genom sin koppling till definitionen av näringsverksamhet i 13 kap. IL, är snävare än motsvarande begrepp enligt EG-rätten. Vidare anser kommissionen att det inte är förenligt med EG-rätten att betrakta den allmännyttiga delen av ideella föreningars verksamhet som en del som inte omfattas av mervärdesskattesystemet (på grund av att den inte är yrkesmässig) på ett sådant sätt som sker i den svenska lagen. De svenska reglerna leder enligt kommissionen till att leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som görs av sådana föreningar eller trossamfund inte blir föremål för mervärdesskatt. Detta strider enligt kommissionen mot mervärdesskattedirektivet och även i detta avseende är de svenska reglerna för snäva avseende tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den del av kommissionens fördragsbrottsförfarande som avser ideella föreningar behandlas i avsnitt 4.

⁶ Fi 2008/4218/SKA/S2 och Fi 2008/4219/SKA/S2.

3.2 Gällande rätt

3.2.1 Svensk rätt

Yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen

Enligt huvudregeln 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). Yrkesmässighetsbegreppet i mervärdesskattelagen har således en koppling till vad som utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Enligt 13 kap. 1 § IL avses med näringsverksamhet en *förvärvsverksamhet* som bedrivs *yrkesmässigt* och *självständigt*. En sådan verksamhet kännetecknas således förutom av självständighet också av varaktighet och bakomliggande vinstsyfte, de s.k. rörelsekriterierna, samt har i regel viss omfattning.

Till näringsverksamhet i inkomstskatterättsligt hänseende räknas enligt 13 kap. 1 § 3 st. IL alltid innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog. Redan innehavet av en näringsfastighet utgör i sig näringsverksamhet (RÅ 1994 not. 302) och därmed yrkesmässig verksamhet.

Bestämmelsen om yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 1 ML utvidgas genom 4 kap. 1 § 2 ML. Som yrkesmässighet räknas även verksamhet som bedrivs under former jämförbara med en till näringsverksamhet hänförlig verksamhet (näringsliknande former) under förutsättning att omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. 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). Bestämmelsen i 4 kap. 1 § 2 ML innebär att bedömningen, i detta fall, kan göras självständigt i förhållande till inkomstbeskattningen och på grundval av mervärdesskatterättsliga överväganden (jfr. Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 156 f.). Utöver detta finns kompletterande bestämmelser om yrkesmässighet bl.a. i 4 kap. 2–5 §§ ML, vissa undantagsregler avseende upphovsmän i 1 kap. 2 a § och 1 kap. 2 b § ML och vissa transaktioner avseende nya transportmedel i 2 a kap. 1 § 1 ML. Enligt artikel 13 i mervärdesskattedirektivet beaktas i vissa fall offentligrättsliga organ inte som beskattningsbara personer. Dessa regler finns i 4 kap. 6–7 §§ ML.

Kriterierna för yrkesmässig verksamhet i IL och därmed även i mervärdesskattelagen (självständighet, vinstsyfte, varaktighet och omfattning) motsvarar inte helt de uppställda kriterierna i artikel 9 i sjätte direktivet. Vad gäller kravet på självständighet är dock en direkt jämförelse möjlig.

3.2.2 EG:s regler

Begreppet beskattningsbar person definieras i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet. Där anges i vilka fall beskattningsbara

personer genomför transaktioner som omfattas av mervärdesskatt. Artikel 9 har följande lydelse i mervärdesskattedirektivet.⁷

Artikel 9

1. Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

2. Förutom de personer som avses i punkt 1 skall var och en som tillfälligtvis utför en leverans av ett nytt transportmedel, som försänds eller transporteras till förvärvaren av säljaren eller av förvärvaren eller för säljarens eller förvärvarens räkning ut ur en medlemsstats territorium men inom gemenskapens territorium, anses som en beskattningsbar person

Det gemensamma mervärdesskattesystemet bygger på en enhetlig definition av begreppet *beskattningsbar person*. Begreppet har samma betydelse i hela mervärdesskattedirektivet, såväl i förhållande till mervärdesskattens tillämpningsområde (artikel 2) som i förhållande till avdragsrätten (avdelning X, artikel 169 m.fl.).

Frågan om någon är en beskattningsbar person avgörs enbart på grundval av de kriterier som stadgas i mervärdesskattedirektivets artikel 9 (mål C-86/89 W.M. van Tiem, REG 1990, s. I-4363). De avgörande kriterierna i artikel 9.1 för bedömningen av om någon är en beskattningsbar person är att "ekonomisk verksamhet" ska bedrivas och att detta ska ske "självständigt". De kriterier som är avgörande för om någon är att betrakta som en beskattningsbar person tar således huvudsakligen sikte på verksamhetens karaktär. Kravet på att verksamheten ska vara utåtriktad, likt kravet i svensk rätt, synes sakna direkt motsvarighet i artikel 9. I artikeln omnämns ett närliggande rekvisit då utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter särskilt ska betraktas som ekonomisk verksamhet (mål C-230/94, Renate Enkler REG 1996 s. I-4517 och mål C-77/01, EDM REG 2004 s. I-4295.). Enligt EG-domstolen måste det även gå att skilja på de två parterna i en transaktion (mål C-23/98 J. Heerma, REG 2000 s. I-00419). Att EG-domstolen ställer krav på att ekonomisk verksamhet ska vara utåtriktad kan möjligen utläsas av domen i mål C-155/94, Wellcome Trust Ltd REF 1996 s. I-331, där verksamheten var omfattande men bedömdes gå ut på att förvalta eget kapital.

⁷ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006, (Celex: 32006L0112).

Rättssubjektets karaktär beaktas i mervärdesskattedirektivet endast när det gäller offentligrättsliga organ (artikel 13). Artikel 9 innebär i princip att juridiska och fysiska personer ska behandlas på samma sätt om de i övrigt uppfyller artikelns rekvisit. Nedan behandlas de olika rekvisiten i artikeln och dessas betydelse.

Den beskattningsbara personen, skattesubjektet

Enligt definitionen i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet är vem som helst som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat, en beskattningsbar person. Begreppet har således en mycket vid innebörd. Den juridiska form under vilken en ekonomisk verksamhet bedrivs saknar betydelse för egenskapen av att vara en beskattningsbar person. Däremot är det av avgörande betydelse att en beskattningsbar person också "agerar i denna egenskap". Om en beskattningsbar person företar transaktioner i egenskap av privatperson, konsument eller i egenskap av offentligrättsligt organ som bedriver myndighetsutövning faller dessa transaktioner således utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. På samma sätt förhåller det sig 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 har inte ansetts tillräckligt för att ekonomisk verksamhet ska anses föreligga (mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd, REG 1996, s. I-3013). Att endast förvärva kapitalintressen i andra företag utgör således inte ett utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande skapa intäkter. Den eventuella utdelning som följer av ett sådant kapitalintresse har således ansetts endast vara ett resultat av äganderätten till tillgångarna. Annorlunda förhåller det sig 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 exempelvis holdingbolags rättigheter som aktieägare eller bolagsman (mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands, REG 1991, s. I-3111). Nedan, under rubriken "särskilt om holdingbolag och viss kapitalförvaltning" behandlas närmare frågor kring vad som anses utgöra ren äganderätt.

Alla personer, såväl företag, föreningar, kommuner och staten samt enskilda personer som med viss regelbundenhet utför en viss verksamhet, kan omfattas av definitionen av beskattningsbar person oberoende av var i produktions- eller distributionskedjan de befinner sig. Som beskattningsbar person räknas även den som enbart företar transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Vare sig nationalitet eller etableringsort spelar någon roll i sig. Detta framgår av uttrycket "oavsett på vilken plats" i artikel 9. Inte heller spelar det någon roll om den ekonomiska verksamheten utgör den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet eller endast en bisyssla eftersom all ekonomisk verksamhet ska behandlas på samma sätt.

Definitionen av beskattningsbar person i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet kompletteras av bestämmelserna i artikel 10.

Självständighetskriteriet

I artikel 9 i mervärdesskattedirektivet beskrivs vilka personer som kan bli skyldiga att betala mervärdesskatt. Självständighetskriteriet är, tillsammans med ”ekonomisk verksamhet”, ett avgörande rekvisit för att någon ska kunna kvalificera sig som beskattningsbar person. Detta kriterium är viktigt för gränsdragningen mot annan verksamhet, i första hand inkomstslaget tjänst.

I artikel 10 i mervärdesskattedirektivet finns en närmare reglering av vad som avses med rekvisitet självständighet. Artikel 10 har följande lydelse i mervärdesskattedirektivet.

Artikel 10

Genom villkoret i artikel 9.1 att den ekonomiska verksamheten skall bedrivas självständigt utesluts anställda och övriga personer från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Av artikel 10 framgår att kravet på självständighet utesluter att arbetstagare mervärdesbeskattas för de tjänster som de tillhandahåller sina arbetsgivare. EG-domstolen har tagit ställning till förekomsten av ”andra rättsliga bindningar som skapar ett anställningsförhållande”. Målen gällde nederländska notarius publicus och utmätningsmän respektive spanska skatteuppbördsmän (se mål 235/85 kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471 och C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, REG 1991, s. I-4247). I det nederländska fallet konstaterade domstolen att varken notarius publicus eller utmätningsmännen var integrerade i den offentliga verksamheten utan utförde sina verksamheter på eget ansvar och på egen bekostnad. Vissa begränsningar för verksamheterna 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. Uppbördsmännens verksamhet bedömdes därför som självständig.

Ekonomisk verksamhet

Begreppet ekonomisk verksamhet utgör ett generellt kriterium för bestämmande av vilka personer som ska kunna betraktas som beskattningsbara personer och utgör inte grund för några rättigheter eller skyldigheter i sig. Begreppet, som är ett avgörande kriterium i definitionen av beskattningsbar person (artikel 9.1), är tänkt att säkerställa ett brett och neutralt tillämpningsområde för mervärdesskatten. Den ekonomiska verksamheten innefattar dels skattepliktiga och från skatteplikt undantagna transaktioner, dvs. leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, import och gemenskapsinterna förvärv, dels transaktioner nära förbundna med eller nödvändiga för de nämnda

transaktionerna. Av exemplifieringen i artikel 9 framgår att all verksamhet av producenter, handlare och tjänstetillhandahållare, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria yrken och utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav betraktas som ekonomisk verksamhet. En analys av dessa definitioner visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av dess syfte eller resultat. Exempel på det vida tillämpningsområdet är att alla verksamheter som bedrivs inom de fria yrkena omfattas, utan reservation för sådana yrken som är författningsreglerade. Detta framgår även av artikel 25.c i mervärdesskattedirektivet, där det anges att tillhandahållande av tjänster bl.a. omfattar tjänster som utförs på anmodan av offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag. Den omständigheten att den ekonomiska verksamheten består av genomförandet av uppgifter som delegerats eller reglerats genom lag med hänsyn till allmänintresset saknar relevans med hänsyn till den objektiva karaktär som begreppet ekonomisk verksamhet har. Som exempel på fria yrken kan nämnas författare, konstnärer, artister, jurister m.fl. Med termen ”handlare” torde vidare avses alla länkar i försäljningskedjan utom producentledet som nämns särskilt.

När det gäller verksamhet där tillhandahållandet sker mot självkostnadspris eller i en ideell verksamhet görs ingen skillnad. Även sådan anses utförd av beskattningsbara personer. I stället kan vissa organisationer utan vinstsyfte som bedriver verksamhet som har till syfte att främja vissa allmännyttiga ändamål medges undantag från skatteplikt för dessa transaktioner till följd av bestämmelserna i artikel 132–134 m.fl.

De enda egentliga begränsningarna av vad som anses utgöra ekonomisk verksamhet är att tillhandahållandet av varor eller tjänster måste ske mot någon form av ersättning, se artikel 2.1, samt att den beskattningsbara personen måste vara regelbundet engagerad i verksamheten. En person vars tillhandahållanden av varor eller tjänster alltid sker utan ersättning kan inte betraktas som en beskattningsbar person eftersom sådana transaktioner enligt EG-domstolen inte kan anses utgöra ekonomisk verksamhet (mål 89/81 Hong Kong Trade REG 1982 s. 1277). Den typen av transaktioner hamnar således utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Om en beskattningsbar person tillhandahåller varor och tjänster utan ersättning kan dessa transaktioner dock komma att betraktas som uttag och beskattas. Detta följer av artikel 16 och artikel 26 där det anges att uttag ska behandlas som leverans mot ersättning. Transaktionen i fråga hamnar därmed, om även övriga rekvisit är uppfyllda, innanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eftersom ”mot ersättning” utgör ett av rekvisiten vid avgränsningen av tillämpningsområdet.

Ekonomisk verksamhet enligt artikel 9.1 förutsätter således att någon form av ersättning kan beräknas eller utgår. Om man inte kan fastställa ersättningen, kan inte heller beskattningsunderlaget fastställas. När det gäller kravet på regelbundenhet framgår detta motsatsvis av artikel 12, som tillåter att medlemsstaterna även beskattar vissa tillfälliga trans-

aktioner. Exakt var gränsen går mellan tillfälliga transaktioner och ekonomisk verksamhet har EG-domstolen hittills inte uttalat sig närmare om.

Oberoende av dess syfte eller resultat

Trots att den ekonomiska verksamheten ska bedömas ”oberoende av dess syfte eller resultat” kan man säga att ett förvärvssyfte måste föreligga, nämligen en avsikt att företa beskattningsbara 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 ska betalas och om avdragsrätt föreligger. Om uttrycket *oberoende av dess syfte eller resultat* skulle ses som ett självständigt kriterium, vore det svårt att förena detta uttryck med det förhållandet att ekonomisk verksamhet är knuten till en *avsikt att företa beskattningsbara transaktioner* och därigenom till en möjlig vinst. Enligt EG-domstolen (mål 89/81, Hong Kong Trade, REG 1982, s. 1277) kan enbart gratis tillhandahållande av tjänster inte anses utgöra ekonomisk verksamhet. Som generaladvokaten uttalade i nämnda mål har uttrycket ett förtydligande syfte och är i sig endast av sekundär betydelse. Uttrycket klargör att det är verksamhetens 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 132 jämfört med artikel 133 i mervärdesskattedirektivet (se avsnitt 4) villkoras av att verksamheten ska sakna vinstsyfte. Verksamhetens resultat kan beaktas med stöd av regler i mervärdesskattedirektivets avdelning XII, kapitel 1, särskild ordning för små företag, se vidare avsnitt 6.

När det gäller hobbyverksamhet kan det vara svårt att avgöra om det finns en avsikt att företa beskattningsbara transaktioner. Hobbyverksamhet får bedömas från fall till fall och när fråga är om utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar kan kriterierna i domen i mål C-230/94 Renate Enkler, REG 1996, s. I-04517, tillämpas. Även om mervärdesskattedirektivet talar om ekonomisk verksamhet oberoende av dess syfte och resultat, faller vissa olagliga transaktioner utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, såsom import och tillhandahållande av droger samt införsel av falska pengar till ett annat land (se dock dom i mål C-455/98 Kaupo Salumets m.fl. REG 2000 s-I 4993). Detta utgör emellertid inte något undantag från vad som sägs i artikel 9.1 utan följer redan av den allmänna bestämmelsen i artikel 2 rörande mervärdesskattens tillämpningsområde och av skatteneutralitetsprincipen.

Utnyttjande av 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 ”fortlopande vinna intäkter därav”. Detta framgår av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. 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 avses med ekonomisk verksamhet i artikel 9.1 och 4.2 t.ex. inte verksamheter som utövas endast tillfälligt.

Med ”utnyttjande” avses all verksamhet, 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 om ekonomisk verksamhet föreligger eller inte. Man kan t.ex. jämföra hur vederbörande faktiskt utnyttjar egendomen med hur motsvarande ekonomiska verksamhet vanligen utövas.

Även om verksamhetens 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 (målen 268/83 D.A. Rompelman, REG 1985, s. 655 och C-97/90 H. Lennartz, REG 1991, s. I-3795). Även överlåtelse av nyttjanderätten till viss egendom mot ersättning utgör utnyttjande av materiella tillgångar. Detta är även ett exempel på tillämpning av neutralitetsprincipen vid mervärdesbeskattningen (mål C-186/89 W.M. van Tiem, REG 1990, s. I-4363).

Särskilt om holdingbolag och viss kapitalförvaltning

Enbart förvärv av andelar i andra företag utgör inte ett utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter eftersom den utdelning som eventuellt följer endast är ett resultat av äganderätten till tillgångarna. EG-domstolen har uttalat att rena holdingbolag inte kan betraktas som beskattningsbara personer. 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, på annat sätt än genom att utöva de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, dvs. vars verksamhet begränsar sig till innehav av andelar i dotterbolag, se t.ex. mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV, REG 1991 s. I-03111. Däremot kan holdingbolag i vissa fall jämföras med beskattningsbara personer. Detta gäller vid gemenskapsrättsliga förvärv (jfr artikel 2.1 b).

Ett holdingbolag betraktas således som beskattningsbar person när det engagerar sig i de ägda bolagens verksamhet utöver ägandet och deltar i dotterbolagets styrning/förvaltning eller när själva aktiehandeln i sig utgör ekonomisk verksamhet. Ett deltagande i förvaltningen av dotterbolag anses följaktligen utgöra ekonomisk verksamhet i den utsträckning som det omfattar utförandet av transaktioner för vilka mervärdesskatt kan tas ut enligt artikel 2. Exempel på sådan ekonomisk verksamhet är att holdingbolaget tillhandahåller dotterbolagen tjänster avseende administration, bokföring och data (mål C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA, REG 2000, s. I-956 och C-16/00 Cibo Participations SA, REG 2001, s. I-6663 jämför närliggande dom i mål C-437/06 Securenta REG 2008 s. I-0000). Vissa transaktioner kan omfattas av skattefrihet och får därmed konsekvenser för t.ex. avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

De utdelningar som dotterbolagen ger till holdingbolaget kan inte anses utgöra ersättning för den ekonomiska verksamheten eftersom det saknas ett direkt samband mellan den utförda verksamheten och ersättningen. Samma sak gäller för låneräntor om lånen inte är direkt eller med nödvändighet kopplade till tillhandahållandet av holdingbolagets tjänster till dotterbolaget (mål C-306/94 *Regie Dauphinoise*, REG 1996, s. I-3695) eller utgör ekonomisk verksamhet i sig. För att ett holdingbolags verksamhet som består i att ställa kapital till dotterbolagets förfogande ska kunna anses som ett utnyttjande av kapital i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav i form av ränta och därigenom utgöra ekonomisk verksamhet krävs att verksamheten utövas affärsmässigt eller i kommersiellt syfte med en önskan att det investerade kapitalet ska förränta sig. Det förutsätts därvid att verksamheten inte utövas endast tillfälligt och att den inte endast utgör sådan förvaltning av investeringar som privata investerare ägnar sig åt.

När den ekonomiska verksamheten påbörjas

Ekonomisk verksamhet enligt artikel 9.1 består av flera på varandra följande transaktioner. Detta framgår av nämnda artikel där det talas om ”varje verksamhet”. Redan förberedande åtgärder kan betraktas som ekonomisk verksamhet. Detta gäller t.ex. anskaffning av medel till driften och med driften sammanhängande fastighetsförvärv. Den juridiska formen för de förberedande åtgärderna spelar inte någon roll. Ekonomisk verksamhet föreligger således redan vid en avsikt att i framtiden utföra beskattningsbara transaktioner. I enlighet med att detta får ske i enlighet med medlemsstatens objektiva uppställda kriterier kan Skatteverket kräva att en näringsidkare styrker sin avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet, varvid t.ex. de anskaffade tillgångarnas karaktär kan beaktas (se målen 268/83 D.A. *Rompelman*, C-110/94 *INZO*, REG 1996, s. I-857 och C-110/98 *Gabalfrisa m.fl.*, REG 2000, s. I-1577). Följaktligen betraktas igångsättnings- och investeringskostnader som läggs ned i avsikt att driva ett företag som ekonomisk verksamhet. Den som ansöker om avdrag för mervärdesskatt har dock att visa att villkoren för rätt till avdrag är uppfyllda. Bestämmelserna i artikel 9 hindrar således inte att medlemsländernas skatteadministration kräver att sökanden styrker sin uppgift om att denne avser påbörja sådan ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner. Den som har styrkt sin avsikt och som har sina första investeringsutgifter anses som en beskattningsbar person och har omedelbar avdragsrätt redan innan de skattepliktiga transaktionerna faktiskt har inletts (målen C-396/98 *Grundstückgemeinschaft Schlosstrasse GBr*, REG 2000, s. I-4279, C-400/98, *Brigitte Breitsohl*, REG 2000, s. I-4321 och C-110/94 *Inzo*, REG 1996 s. I-857).

Det är den beskattningsbara personens förvärv av varor och tjänster som är avgörande för frågan från och med vilken tidpunkt mervärdesskattesystemet och därmed även avdragsbestämmelserna ska tillämpas. En grundläggande förutsättning är dock att den beskattningsbara personen uppträder i denna sin egenskap. Något tröskelvärde för att avdragsrätt ska uppkomma eller för att någon ska kunna betraktas som

beskattningsbar person är i princip inte tillåtet. Inte heller andra villkor, såsom t.ex. anmälningsskyldighet eller tidsfrister, får sättas upp som villkor för avdragsrätt. De speciella regler för småföretag som kan införas får innehålla tröskelvärden, men måste åtföljas av möjligheter till frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet. Avdragsrätten är inte heller beroende av att skatteadministrationen 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. I denna situation bör noteras att principerna inte äger tillämplighet i fall av bedrägeri eller missbruk (mål 268/83 D.A. Rompelman, C-110/94 INZO och C-110/98 Gabalfrisa m.fl.).

Kort om övriga krav som ska vara uppfyllda för att hamna inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt

Eftersom mervärdesskatten är en skatt på konsumtion, begränsas dess tillämpningsområde enligt praxis även av att det ska vara fråga om tillhandahållanden som ger upphov till just konsumtion. EG-domstolen har i några fall avseende jordbruksstöd 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. Därmed har ersättningen till en jordbrukare för dennes åtagande inte ansetts utgöra ersättning för någon tillhandahållen tjänst (målen C-215/94 Jürgen Mohr, REG 1996 s. I-959 och C-384/95 Landboden Agrardienste GmbH & Co KG, REG 1997 s. I-07387). Utanför tillämpningsområdet finns också gåvor och bidrag förutsatt att någon motprestation från mottagaren inte kan kopplas till betalningen. Transaktioner av denna art kan aktualiseras t.ex. för allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund. När en transaktion faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde gäller inte mervärdesskattedirektivets bestämmelser. (Se även mål C-267/08 SPÖ Landesorganisation Kärnten, REG 2009 s. I 0000.)

För att tillhandahållanden av varor och tjänster ska omfattas av mervärdesskattesystemet krävs att någon form av ersättning utgår och kan beräknas. I artiklarna 78–79 samt 74–77 anges innebörden av begreppet ”ersättning” ytterligare. På grund av dess betydelse för fastställande av beskattningsunderlaget, utgör ”ersättning” ett gemenskapsrättsligt begrepp (mål 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, REG 1981, s. 445 och 89/81 Hong-Kong Trade Development Council, REG 1982 s. 1277.) Reglerna innebär inte att det alltid är fråga om transaktioner som ska beskattas när någon form av ersättning utgår för varan eller tjänsten. EG-domstolens har i sin praxis uppställt vissa krav på vad som kan anses utgöra ersättning för en tillhandahållen vara eller tjänst.

För det första måste det finnas ett direkt samband mellan tillhandahållandet av varan eller tjänsten och ersättningen (målet C-16/93 Tolsma, REG 1994 s. I-743.) För det andra förutsätts ett rättsförhållande

med ömsesidigt utbyte av prestationer där ersättningen utgör det faktiska motvärdet för tillhandahållandet (målet C-48/97 Kuwait Petroleum, REG 1999 s. I-2323). Något sådant direkt samband har inte ansetts föreligga i fråga om t.ex. aktieutdelning, som utgår till alla aktieägare oberoende av om dessa tillhandahåller bolaget några tjänster eller ej (mål C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA, REG 2000, s. I-9567, C-77/01 EDM, REG s. I- 4295 och närliggande C-437/06 Securenta REG 2008 s. I-0000). EG-domstolen har dock konstaterat att årsavgifter som betalas av medlemmar i en idrottsförening under vissa förhållanden kan utgöra ersättning för idrottsföreningens tillhandahållande av tjänster (mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, REG 2002, s. I-3293).

Av praxis framgår även att ersättningen ska kunna uttryckas i pengar. Eventuella tekniska svårigheter vid bestämmande av ersättningens storlek medför inte att beskattning är utesluten (mål C-172/96 First National Bank of Chicago, REG 1998, s. I-4387). Ersättningen kan även bestå av en tjänst så länge som den kan mätas i pengar och någon generell åtskillnad görs inte mellan ersättning i pengar och ersättning i natura, s.k. icke-monetära vederlag (målen C-33/93 Empire Stores Ltd, REG 1994, s. I-2329, C-330/95 Goldsmiths Ltd, REG 1997, s. I-3801 och 230/87 Naturally Yours REG 1988 s. 6365). Ersättningen ska ha ett subjektivt värde. Med detta avses något som faktiskt har erhållits i ett konkret fall och inte något som uppskattats med objektiva kriterier t.ex. marknadsvärdet (målen 154/80 Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats och C-288/94 Argos Distributors REG 1996 s. I-5311).

Enligt artikel 2.1 krävs att en transaktion ska äga rum ”inom medlemsstatens territorium” för att den ska omfattas av tillämpningsområdet. Mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde avgränsas territoriellt genom definitionen av vad som avses med medlemsstaternas, gemenskapens och tredje lands territorium i artikel 5. Med hjälp av reglerna i avdelning V i mervärdesskattedirektivet avgörs när leverans av varor och tillhandahållande av tjänster sker inom landet och då genom tillämpning av de allmänna reglerna i artikel 32 och 43. Reglerna om platsen för beskattningsbara transaktioner spelar således roll endast när fråga är om transaktioner som involverar mer än ett lands mervärdesskattesystem. I dessa fall behövs regler om beskattningsland, dvs. regler som anger var en transaktion ska beskattas (omsättningsland). Reglerna om omsättningsland knyts i vissa fall till begreppet beskattningsbar person, till exempel på grund av att omsättningsland ibland avgörs med hänsyn till inblandade parter status i skattehänseende.

Vad som sagts ovan gäller avgränsningen av mervärdesskattens tillämpningsområde för omsättningar inom en medlemsstats territorium. I övrigt avgränsas i artikel 2 tillämpningsområdet avseende import, dvs. införsel från länder utanför gemenskapen. Enligt artikel 2.1 d ska mervärdesskatt tas ut vid import av varor. De avgränsningar som finns i artikel 2.1 avseende beskattningsbar person och ersättning gäller inte vid import. Det innebär att alla i princip betraktas som beskattningsbara personer när de importerar varor.

I samband med förverkligandet av den inre marknaden infördes en särskild övergångsordning för handeln mellan medlemsstater. Enligt denna ska skatt tas ut vid vissa förvärv som görs vid handel inom EG,

dvs. vid s.k. *gemenskapsinterna förvärv*, artikel 2.1 b. När det gäller dessa förvärv har tillämpningsområdet sträckts ut till att även omfatta icke beskattningsbara juridiska personer, dvs. offentliga organ, rena holdingföretag och i vissa fall även organisationer vars verksamheter faller utanför mervärdesbeskattningen. Även sådana personers gemenskapsinterna förvärv blir föremål för mervärdesskatt om vissa tröskelvärden överskrids.

Sammanfattande om mervärdesskattelagens begrepp yrkesmässig verksamhet i förhållande till beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet

Om någon är en beskattningsbar person eller ej bestäms med stöd av de kriterier som stadgas i mervärdesskattedirektivets artikel 9, i vissa fall i kombination med artikel 10. De avgörande kriterierna i artikel 9.1 är att ”ekonomisk verksamhet” ska bedrivas, oberoende av dess syfte och resultat, och att detta ska ske ”självständigt”. När det gäller bestämmande av om någon är att betrakta som en beskattningsbar person tar mervärdesskattedirektivet således huvudsakligen sikte på verksamhetens karaktär.

Den svenska mervärdesskattelagen 4 kap. 1 § ML hänvisar till den inkomstskatterättsliga regleringen i IL, dvs. till en nationell begreppsbildning. Till näringsverksamhet, i inkomstskatterättsligt hänseende, räknas enligt 13 kap. 1 § 3 st. IL, alltid innehav av näringsfastighet, näringsbostadsrätter och avverkningsrätt till skog. Blotta innehavet av en näringsfastighet utgör således näringsverksamhet och därmed yrkesmässig verksamhet, vilket är en skillnad jämfört med mervärdesskattedirektivet. I strikt hänseende avviker den svenska mervärdesskattelagen från mervärdesskattedirektivet i denna del då det inte krävs att en prövning av de så kallade näringskriterierna sker i det enskilda fallet. Som yrkesmässighet räknas även, enligt 4 kap. 1 § 2 st. ML, verksamhet som bedrivs under former jämförbara med en till näringsverksamhet hänförlig verksamhet (näringsliknande former) dock endast under förutsättning att omsättningen under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor, dvs. med avseende på en beloppsgräns. I denna del avviker den svenska mervärdesskattelagen i formell mening från mervärdesskattedirektivet.

Det framgår t.ex. av Skatteverkets handledning för mervärdesskatt (2009) att en bedömning av yrkesmässighet enligt ML ska göras utifrån det EG-rättsliga begreppet ekonomisk verksamhet, när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, dvs. en tolkning i ljuset av artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Om detta tolkningsutrymme inte finns menar Skatteverket att artikel 9.1 kan tillämpas med direkt effekt, om detta är till fördel för den skattskyldige. Detta medför att nämnda formella skillnad mellan svensk mervärdesskattelagstiftning och mervärdesskattedirektivet inte har tillämpats till nackdel för den enskilde.

Genom EG-domstolens domar har en omfattande praxis byggts upp som underlättar tolkningen av EG:s gemensamma regler, däribland begreppet beskattningsbar person. När denna praxis tillämpas på svenska

förhållanden är det dock möjligt att konflikter kan uppstå till följd av mervärdesskattelagens nuvarande utformning. Detta kan leda till oklarheter om vad som gäller. Denna typ av oklarheter kan leda till att lagen uppfattas som svårtolkad vilket i förlängningen kan medföra att skattskyldiga drabbas av dubbelbeskattning. I andra fall kan beskattning utebli.

De särskilda reglerna om generell skattebefrielse för ideella föreningar som finns i 4 kap. 8 § ML behandlas i det av kommissionen inledda fördragsbrottsförfarandet. Reglerna är utformade så att de speciella rättssubjekten ideella föreningar och registrerade trossamfund inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet i den mån det föreligger inkomstskattebefrielse enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket eller 7 kap. 14 § IL. I denna del avviker den svenska mervärdesskattelagen från mervärdesskattedirektivet.

EG-rätten har i hög grad fått genomslag i den svenska rättslämpningen. Den svenska mervärdesskattelagen tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivets definition av beskattningsbar person och i vissa fall har EG-rätten tillmåtts direkt effekt, dvs. den har åberopats med företräde framför den nationella rätten.

3.3 Överväganden och förslag

3.3.1 Begreppet yrkesmässig verksamhet slopas och det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs m.m.

Utredningens förslag: Begreppet yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) slopas. Det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs. En beskattningsbar person är som huvudregel den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av plats, syfte eller resultat av verksamheten. Definitionen utformas i enlighet med lydelsen i artikel 9.1 och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet.

Införandet av begreppet beskattningsbar person föranleder anpassningar i mervärdesskattelagen i fråga om terminologi. Begreppen näringsidkare och företagare utmönstras ur mervärdesskattelagen och ersätts av begreppet beskattningsbar person. Begreppet yrkesmässig verksamhet ersätts med ekonomisk verksamhet.

Skälen för utredningens förslag: I det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet har begreppet beskattningsbar person en central roll. Begreppet är dels ett viktigt kriterium vid avgränsning av tillämpningsområdet för mervärdessbeskattningen, dels är i princip samtliga regler i mervärdesskattedirektivet som behandlar skattesubjektens rättigheter och skyldigheter knutna till begreppet. I sin nuvarande utformning avviker mervärdesskattelagen (1994:200, ML) i formell mening från mervärdesskattedirektivet genom att direkt motsvarighet till begreppet beskattningsbar person saknas i den svenska lagstiftningen. Genom förslaget slopas begreppen näringsidkare och

företagare och ersätts av det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person. Begreppet yrkesmässig verksamhet ersätts med ekonomisk verksamhet. I detta avsnitt utvecklas de överväganden som ligger till grund för förslaget att införa begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattelagen samt de följdändringar i fråga om terminologi och systematik som ändringen medför.

Skäl till att mervärdesskattelagen bör anpassas till det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person

Enligt 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Denna koppling medför att mervärdesskattelagens begrepp yrkesmässig verksamhet i dag baseras på om verksamheten utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Viss näringslivsliknade former av verksamhet som anges i 4 kap. 1 § 2 st. ML omfattas också av yrkesmässigheten om omsättningen i verksamheten överstiger en viss angiven nivå. Kravet på enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i alla medlemsstater har dock lett till att vissa begrepp har fått gemenskapsrättsliga definitioner eftersom nationella definitioner skulle motverka mervärdesskattedirektivets syfte, nämligen ett gemensamt mervärdesskattesystem. Beskattningsbar person är ett sådant gemenskapsrättsligt begrepp.

Det innebär att ett centralt begrepp i mervärdesskattelagen varken är självständigt utformat inom mervärdesskattelagen eller vilar på gemenskapsrättslig grund utan måste tolkas med stöd av svensk inkomstskattelagstiftning. En sådan ordning kunde ha sina fördelar när mervärdesskatten en gång infördes och innan Sverige blev medlem i EU. Efter det svenska EU-inträdet innebär emellertid denna typ av bristande överensstämmelse i fråga om begrepp mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet att tolkningen av såväl EG-rätten som EG-domstolens domar och tillämpningen av dessa på svenska förhållanden kan försvåras.

Terminologin i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna bör gälla självständigt i förhållande till annan nationell lagstiftning. Den koppling som finns mellan mervärdesskattelagen och inkomstskattelagen när det gäller begrepp som yrkesmässig verksamhet och näringsidkare försvårar följaktligen en EG-konform tolkning av de svenska bestämmelserna. Det framstår därför som angeläget att frikoppla mervärdesskattelagen från inkomstskattelagens begreppssystem. Detta uppnås genom att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person förs in i mervärdesskattelagen. Härigenom kommer de rättigheter och skyldigheter som enligt mervärdesskattedirektivet är knutna till den beskattningsbara personen att knytas till detta begrepp i mervärdesskattelagen. Till begreppet beskattningsbar person knyts i mervärdesskattedirektivet bl.a. reglerna om avdragsrätt och uttagsbeskattning samt redovisnings-, deklarations- och betalningsskyldighet. Motsvarande systematik föreslås gälla enligt mervärdesskattelagen.

Vikten av harmonisering understryks också av det förhållandet att EG-rätten på detta område i många fall har s.k. direkt effekt. Härmed avses

att vissa direktivbestämmelser kan åberopas av enskilda som påverkas av mervärdesskattedirektivet, under förutsättning att bestämmelsen är ovillkorlig och tillräckligt klar. Att en bestämmelse har direkt effekt innebär också att den är bärare av en särskild rättighet för den enskilde individen gentemot staten (mål 8/81, Ursula Becker, REG 1982, s. 53). Därtill kommer att myndigheter och domstolar enligt artikel 10 i EG-fördraget är skyldiga att tolka de svenska bestämmelserna på ett EG-konformt sätt.

Dessutom har europeiska kommissionen (kommissionen) inlett ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige eftersom kommissionen anser att den svenska lagstiftningen inte står i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet avseende definitionen av beskattningsbar person.

Definitionen av begreppet beskattningsbar person utformas i enlighet med lydelsen i artikel 9.1 och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet

Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet bör utformas i så nära anslutning till mervärdesskattedirektivets lydelse som möjligt. Härigenom kommer huvudregeln om vem som är en beskattningsbar person dels att ha samma struktur som mervärdesskattedirektivets motsvarande bestämmelser, dels att ha en språklig utformning som nära ansluter till direktivets lydelse. Vad som avses, och vad därmed som ska gälla, är det som anförs ovan under rubrikerna avseende artikel 9.1. Det begrepp som blir intressanta för uttolkning av den nya bestämmelsen om beskattningsbara person är självständighetskriteriet, ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat, utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter, m.m. Definitionen utformas därmed i enlighet med lydelsen i artikel 9.1 och artikel 10 i mervärdesskattedirektivet. Utredningen föreslår att ändringar görs i 4 kap. ML.

Begreppen näringsidkare, företagare och yrkesmässig verksamhet utmönstras som en följdändring

Införandet av begreppet beskattningsbar person medför en rad följdändringar av terminologisk karaktär. Utredningen bedömer att det är nödvändigt att anpassa de begrepp i mervärdesskattelagen som reglerar yrkesmässig verksamhet till mervärdesskattedirektivet. Därigenom skapas bättre förutsättningar för en tolkning och tillämpning av mervärdesskattelagen i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Detta medför att begreppet yrkesmässig verksamhet utmönstras. Begreppet ersätts av mervärdesskattedirektivets begrepp *beskattningsbar person*, *beskattningsbar person i denna egenskap* eller *ekonomisk verksamhet*. I vissa fall ersätts begreppet den skattskyldige med begreppet beskattningsbar person. Med avseende på skattesubjekten innebär anpassningen att termerna "näringsidkare" och "företagare" ersätts av begreppet beskattningsbar person samt att begreppet yrkesmässig verksamhet ersätts av ekonomisk verksamhet. Vilka som avses med

”beskattningsbar person” framgår av föreslagna 4 kap. 1 § ML. En person som inte är en beskattningsbar person enligt den föreslagna definitionen i 4 kap. 1 § ML betecknas med termen ”icke beskattningsbar person”. En juridisk person som inte är en beskattningsbar person enligt nyssnämnda kapitel, t.ex. ett holdingbolag eller en myndighet vid myndighetsutövning föreslås benämnas ”icke beskattningsbar juridisk person”. Den nuvarande termen ”juridisk person som inte är näringsidkare” ersätts därmed med termen ”juridisk person som inte är beskattningsbar person”. Uttrycket ”utländsk företagare” enligt nuvarande 1 kap. 15 § ML ersätts med ”utländsk beskattningsbar person”. Resultatet för mervärdesskattelagens del blir ett färre antal skilda benämningar och definitioner av begrepp som är av betydelse för begreppet beskattningsbar person.

Eftersom antalet begrepp med tillhörande definitioner på detta sätt reduceras innebär anpassningen en förenkling av dagens system. Dessutom kan tolkningsproblemen kring begreppet beskattningsbar person bli färre genom att EG-domstolens avgöranden på ett enklare sätt kan få direkt genomslag på svenska förhållanden.

3.3.2 Vissa andra bestämmelser om yrkesmässig verksamhet slopas

Utredningens förslag: Vissa särskilda bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om yrkesmässig verksamhet slopas i samband med att begreppet ekonomisk verksamhet införs.

Detta rör även övriga bestämmelserna vilka innefattar beloppsgränser.

Bestämmelsen om tillfälliga transaktioner från fastighet i 4 kap. 3 § mervärdesskattelagen slopas. Specialbestämmelserna i 1 kap. 2 a och b §§ mervärdesskattelagen om skattskyldighet för upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk slopas.

Skälen för utredningens förslag: Vissa bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) knyter yrkesmässigheten till att omsättningen i näringsverksamheten under beskattningsåret ska överstiga visst gränsbelopp. Dessa regler är svåra att förena med mervärdesskattedirektivet och reglerna bör därför slopas. Utöver detta finns regler i mervärdesskattelagen enligt vilka tillfälliga transaktioner från fastighet bedöms utgöra yrkesmässig verksamhet om ersättningen för omsättningen under beskattningsåret överstiger visst gränsbelopp. Även dessa regler bör slopas och denna typ av omsättning bör bedömas enligt de generella reglerna avseende beskattningsbar person. Specialbestämmelserna om skattskyldighet för upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk kan också slopas eftersom de väsentligen kan innefattas i de generella reglerna avseende småföretag.

Nuvarande bestämmelse i 4 kap. 2 § ML angående tillhandahållande av kost åt personal saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. För arbetsgivare som bedriver verksamhet som inte till någon del medför

skattskyldighet till mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av sådan skatt ska tillhandahållanden av kost åt personal beskattas, men först när marknadsvärdet av tjänsterna överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. Först då anses verksamheten som yrkesmässig. Nuvarande bestämmelse har sin grund i praktiska och administrativa skäl och ska ses mot bakgrund av att reglerna om uttagsbeskattning av serveringstjänster åt personal i 2 kap. 5–6 §§ ML anpassades till det då gällande sjätte mervärdesskattedirektivet i samband med EU-inträdet. Serveringstjänsterna kom att falla under den nya huvudregeln i 2 kap. 5 § första stycket ML. Utagsbeskattning sker numera endast avseende tillhandahållanden av tjänster åt näringsidkaren själv eller personalen för privat eller annat rörelsefrämmande ändamål utan ersättning.

Utredningen föreslår en anpassning till mervärdesskattedirektivets principer. Avgörande för frågan om beskattning ska ske kommer att vara om subjekten anses bedriva ekonomisk verksamhet och om aktiviteten bedrivs självständigt. Att knyta begreppet beskattningsbar person till en omsättningsgräns är därför inte önskvärt. Mot denna bakgrund föreslår utredningen att omsättningsgränsen bör slopas. Vid en tolkning av begreppet beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet bör samma beskattningsresultat uppnås. Avsikten är inte att omsättning till personal ska bli skattefri.

Fastigheter och ekonomisk aktivitet enligt gemenskapsrätten

I 4 kap. 3 § ML finns specialbestämmelser som utvidgar yrkesmässighetsbegreppet genom att även omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet m.m. räknas som yrkesmässig verksamhet. 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 § inkomstskattelagen, 1999:1229, IL). Alla fastigheter som inte uppfyller kraven på privatbostadsfastighet är således näringsfastighet.

Bestämmelsen i 4 kap. 3 § ML avser omsättning av varor och vissa rättigheter från privatbostadsfastighet på grund 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 jord, sten eller annan naturprodukt från fastighet som är privatbostadsfastighet enligt 2 kap. 13 § IL eller från en fastighet som tillhör ett privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § samma lag. Yrkesmässigheten enligt 4 kap. 3 § första stycket 2 ML 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. Att aktiviteterna i denna bestämmelse räknas som yrkesmässiga i mervärdesskattehänseende 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). 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.

Bestämmelsen i 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 medgett 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. Av bestämmelsen följer, om man bortser från tröskelvärdet, att uthyrning av lokal m.m. i privatbostadsfastighet eller ett privatbostadsföretag likställs med uthyrning av lokal i näringsfastighet.

I mervärdesskattedirektivet 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 därför en fastighet användas i alla former av ekonomisk aktivitet. Det innebär att begreppet 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. När tillgången på grund av sin karaktär är lämpad för såväl privat som kommersiellt bruk beaktas alla omständigheter för att avgöra om 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 (mål 268/83 D.A. Rompelman, C-97/90 H. Lennartz, och C-230/94 Renate Enkler).

Ekonomisk aktivitet enligt artikel 9 avser inte aktiviteter som utövas endast tillfälligt. Var gränsen går mellan tillfälliga transaktioner och ekonomisk aktivitet har EG-domstolen hittills inte uttalat sig om. Härigenom får upplåtelse av nyttjanderätt, servitutsrätt eller avverkningsrätt m.m. ses som ett utnyttjande av fastigheten i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Att transaktionerna kan vara undantagna från skatteplikt påverkar i princip inte bedömningen av om ekonomisk aktivitet föreligger. Enbart det förhållandet att ersättning för

omsättningen betalas med ett engångsbelopp torde inte heller medföra att det är fråga om en tillfällig transaktion.

Mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde avgränsas när det gäller fastigheter 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 ska agera i denna egenskap (jfr artikel 2). En beskattningsbar persons privata användning av fastigheter eller användning av fastigheter för annat än ekonomisk aktivitet blir därigenom inte föremål för mervärdesskatt på annat sätt än genom eventuell uttagsbeskattning.

Upphovsmans eller upphovsmannens dödsbos omsättning av konstverk

Nuvarande bestämmelser i 1 kap. 2 a och 2 b §§ ML om en omsättningsgräns för upphovsmans omsättning tillkom i samband med att nya regler för beskattning av handel med begagnade varor, konstverk m.m. infördes för att anpassa mervärdesskattelagen till rådets direktiv 94/5/EG (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). Mervärdesskattedirektivet antogs således innan Sverige blev medlem i EU. Från början innehöll då gällande sjätte mervärdesskattedirektivet inte några särskilda regler om beskattning av begagnade varor och konstverk m.m. Innan det ovan nämnda direktivet om handel med begagnade varor antogs hade därför flera av de dåvarande medlemsstaterna olika särordningar i form av bl.a. undantag från skatteplikt för konstnärers försäljning av egna konstverk. Genom det nya direktivet om handel med begagnade varor infördes en möjlighet att tillämpa en reducerad skattesats för bl.a. upphovsmannens leveranser av konstverk. I den svenska lagen 1 kap. 2 § a-b stadgas att omsättning skattskyldighet inte föreligger för upphovsman eller dennes dödsbo för vissa omsättningar. Reglerna relateras till omsättningens storlek. Bestämmelsen i 1 kap. 2 a § ML saknar dock motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen 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 mervärdesskattedirektivets artikel 9 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. Vid införandet av begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattelagen föreslås att huvudregeln utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivets artikel 9. Därigenom kommer en begränsning av kretsen av beskattningsbara personer, varigenom konstnärer undantas från beskattning, att sakna stöd.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att både 1 kap. 2 a och b §§ ML slopas. Upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av egna konstverk kommer därigenom att bedömas enligt den allmänna huvudregeln om beskattningsbar person och vad som anses utgöra självständig ekonomisk verksamhet. Det innebär att omsättningen

normalt kommer att beskattas om inte upphovsmannen är befriad från beskattning i enlighet med bestämmelserna om småföretag i det föreslagna 9 d kap. ML, se avsnitt 6. Det förutsätter att upphovsmannens sammanlagda omsättning inte överstiger 250 000 kr per år med tillämpning av det beräkningssätt som anges i 9 d kap. ML. Denna generella regel kommer att gälla även upphovsmän och kan anses innebära att 1 kap. 2 a § och 2 b § ML kan slopas utan påtagliga negativa konsekvenser.

3.4 Konsekvensanalys

Införandet av begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet

Utredningen föreslår att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person införs i mervärdesskattelagen och ersätter de nuvarande begreppen näringsidkare och företagare. Begreppet ekonomisk verksamhet ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet.

Eftersom EG-rätten på detta område i många fall kan tillmätas s.k. direkt effekt och det dessutom föreligger en skyldighet för myndigheter och domstolar att tolka de svenska bestämmelserna på ett EG-konformt sätt, innebär förslagen till stor del ett förtydligande i lagen av vad som redan idag tillämpas i praxis.

Förslaget påverkar i princip inte de som för närvarande anses bedriva yrkesmässig verksamhet. Däremot kan förslaget medföra att något fler subjekt än tidigare kan komma att omfattas av mervärdesskattesystemet, vilket beror på att ekonomisk verksamhet är ett något vidare begrepp än yrkesmässig verksamhet.

Det är svårt att bedöma omfattningen av antalet ev. tillkommande subjekt. De nya bestämmelserna skulle kunna aktualiseras för personer med viss hobbyverksamhet, konstnärer som enligt nuvarande regler inte är skattskyldiga för omsättning understigande 250 000 kronor per beskattningsår av egna konstverk, allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som omfattas av det generella undantaget i 4 kap. 8 § ML och annan ideell verksamhet samt samfälligheter. För vissa subjekt finns uppgifter att använda medan det för andra, t.ex. personer med hobbyverksamhet, saknas tillförlitliga uppgifter att lägga till grund för beräkningarna.

Om subjektet haft få, eller inga, utgifter för inköp av varor och tjänster medför de nya reglerna en ökning av den utgående prissättningen utan att fördelar av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på inköp kan utnyttjas. För att underlätta för dessa kommer allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och trossamfund i framtiden att kunna tillhandahålla vissa skattefria tjänster i enlighet med nya regler i kap. 3 ML.

För att ytterligare underlätta för de nu nämnda grupperna föreslår utredningen att skattebefrielse för småföretag införs. Genom förslaget om skattebefrielse kommer de beskattningsbara personer som har en skattepliktig omsättning som understiger 250 000 kronor per beskattningsår inte att beskattas (se vidare avsnitt 6). Undantaget för

småföretag föreslås gälla *alla* beskattningsbara personer vars omsättning, beräknad enligt de föreslagna reglerna i kap. 9 ML, understiger beloppsgränsen. Detta förslag leder även till en minskad administrativ börda för småföretag.

4 Ideella föreningar och registrerade trossamfund

4.1 Bakgrund

De särskilda reglerna om generell skattebefrielse för ideella föreningar infördes i gamla mervärdesskattelagen (1968:430) genom prop. 1986/87:44 och trädde i kraft den 1 juli 1987. Regeln finns numera i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Lagändringen föregicks av ett utredningsbetänkande, Ds Fi 1985:14 Översyn av mervärdesskatten Del X Skattskyldighet för ideella föreningar och för vissa kommunala verksamheter. Syftet med lagändringen var att uppnå en överensstämmelse med skattefriheten som gällde på inkomstskatteområdet. Det ansågs medföra fördelar om den skattebefrielse som gällde på inkomstskatteområdet även skulle gälla på mervärdesskatteområdet. I propositionen framhölls emellertid vikten av att den nya regleringen inte fick medföra någon snedvridning av konkurrensen. I propositionen konstaterades också att den administrativa bördan för den som på ideell basis sköter föreningarnas redovisning av skatt skulle minska.

Skattefriheten för registrerade trossamfund infördes den 1 januari 2001 i samband med reformen som separerade svenska kyrkan från staten. Genom den regleringen likställdes behandlingen av svenska kyrkan och fristående samfund i mervärdesskattehänseende (prop. 1999/2000:126).

I prop. 1986/87:44 konstaterades att det enligt gällande regler i mervärdesskattelagen redan rådde ganska omfattande skattefrihet för omsättning som skedde i ideell verksamhet. Dels berodde detta på att omsättningen i verksamheten i många föreningar var så begränsad att det inte förelåg någon redovisningsskyldighet för mervärdesskatt⁸, dels berodde det på redan existerande särskilda undantag i mervärdesskattelagen. Ett annat skäl var att det vid tidpunkten för lagändringen inte rådde någon generell beskattning av tjänster i mervärdesskattelagen, tjänster var enligt huvudregeln undantagna från mervärdesskatt. Lagen innehöll i stället en särskild katalog som räknade upp de tjänster som var skattepliktiga. Den generella beskattningen av tjänster infördes genom den s.k. skattebasbreddningen på mervärdesskatteområdet i samband med skattereformen i början av 1990-talet (prop. 1989/90:111 Reformerad mervärdesskatt m.m.). Effekten för ideella föreningar blev dock att skattefriheten bestod för de flesta tjänster som tillhandahölls av dessa föreningar på grund av bestämmelsen i nuvarande 4 kap. 8 § ML.

I prop. 1986/87:44 exemplifierades intäkter som genom de nya reglerna skulle leda till utökad mervärdesskattebefrielse för de ideella föreningarna. Dessa var t.ex. reklamintäkter, framför allt upplåtelse av

⁸ Vid denna tidpunkt fanns en gräns för redovisningsskyldighet i mervärdesskattelagen som uppgick till 30 000 kronor.

utrymme för reklam, samt försäljning av insamlade varor såsom papper, kläder eller dylikt i samband med insamlingskampanjer. Det framhölls att butiksmässig försäljning av skänkta begagnade varor kunde undantas under förutsättning att verksamheten sköttes av ideellt arbetande personer. Detta överensstämde enligt propositionen med behandlingen på inkomstskatteområdet.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen om ideella föreningar bestod även efter Sveriges inträde i den Europeiska unionen den 1 januari 1995. Den s.k. EGA-utredningen (Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna, SOU 1994:88), en utredning som hade tillsatts för att se över vad som behövde ändras i den svenska mervärdesskattelagen i samband med EU-inträdet, konstaterade att reglerna avseende ideella föreningar m.fl. inte motsvarade EG:s regler enligt det gemensamma systemet för mervärdesskatt, det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG, numera ersatt av mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG). Utredningen anförde avseende yrkesmässigheten att EG-rätten inte gör någon skillnad på om det är en allmännyttig ideell förening eller något annat subjekt som bedriver verksamheten. Utredningen föreslog att det svenska regelverket skulle anpassas till EG-rätten avseende ideella föreningars yrkesmässighet genom att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML och det föreslogs även vissa anpassningar av undantagen för mervärdesskatt för att uppnå större konformitet med EG-rätten. Den dåvarande regeringen fann emellertid att det fanns behov av att utreda frågan om ideella föreningars status i mervärdesskattehänseende ytterligare och någon ändring i regelverket föreslogs inte vid detta tillfälle (se prop. 1994/95:57).

År 1999 tillsattes en utredning för att bland annat se över reglerna om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet i mervärdesskattelagen och analysera skillnaderna mellan svensk rätt och EG-rätt i detta avseende, den s.k. Mervärdesskatteutredningen (dir. 1999:10). Utredningen skulle lämna förslag till förändringar i ML i syfte att anpassa lagen till systematiken och begreppsapparaten i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet. Utredningen skulle också redovisa vilka effekter skillnaderna mellan ML och EG:s regler avseende skattskyldighet och yrkesmässighet har för de grupper som särskilt undantas från skattskyldighet i 4 kap. ML såsom t.ex. ideella föreningar och registrerade trossamfund och, om det visade sig lämpligt, föreslå ändringar avseende dessa gruppers skattskyldighet och yrkesmässighet. Utredningen skulle även se över de särskilda skattepliktsbestämmelserna avseende periodiska medlemsblad etc. samt överväga om det är lämpligt att införa de särskilda regler för små företag som Sverige medgivit i sitt anslutningsfördrag (särskild omsättningsgräns för små företag). Genom tilläggsdirektiv (dir. 2001:49) fick utredningen även till uppdrag att analysera regelverket avseende tidpunkten för skattskyldighetens inträde och redovisningstidpunkten för mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv och föreslå ändringar för att uppnå större överensstämmelse i svensk rätt med EG-rätten. De senare förslagen berörs inte vidare av denna utredning.

Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) framhöll att det är svårt att göra en direkt jämförelse mellan EG:s regler och de svenska reglerna om yrkesmässighet för ideella föreningar eftersom de svenska reglerna

har en annan lagteknisk konstruktion än EG-rätten. Liksom EGA-utredningen konstaterade utredningen att EG-rätten inte gör någon skillnad på om det är en allmännyttig ideell förening eller något annat subjekt som bedriver verksamheten. Ideella föreningar och registrerade trossamfund är s.k. beskattningsbara personer enligt EG-rätten och ska omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Emellertid innehåller mervärdesskattedirektivet en rad verksamhetsinriktade undantag som leder till att verksamhet som bedrivs av dylika organ ändå ska undantas från mervärdesskatt. Enligt utredningen leder den lagtekniska konstruktionen i svensk rätt till att vissa tillhandahållanden kan komma att omfattas av flera undantagsbestämmelser, dels den generella skattebefrielseregeln i 4 kap. 8 § ML, dels de särskilda undantagen i 3 kap. ML. Skillnaderna mellan svensk rätt och EG-rätten kan också leda till att det skattefria området blir alltför vidsträckt, bland annat genom kopplingen till inkomstskattelagen och den huvudsaklighetsbedömning som ska göras för att avgöra om en allmännyttig ideell eller ett registrerat trossamfund är skattskyldig för inkomst eller inte. Om de skattefria inkomsterna är tillräckligt stora kommer övriga inkomster att undantas från inkomstskatt och här följer befrielsen från mervärdesskatt med. Hade mervärdesskatteplikten bedömts självständigt hade det inte blivit en så vid skattefrihet eftersom mervärdesskatten bygger på en transaktionsbaserad beskattning och inte på en beskattning av ett nettoresultat som är grunden för inkomstbeskattningen. Som en följd av särbehandlingen av ideella föreningar och registrerade trossamfund i mervärdesskattehanseende kan det enligt utredningen befaras att det även föreligger konkurrenssnedvridning i förhållande till privata företag som måste ta ut mervärdesskatt på sin försäljning. Utredningen pekade också på vissa konkreta fall. Utredningen menade att detta inte är förenligt med de krav på konkurrenshänsyn som direktivet uppställer.

Utredningen föreslog därför att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML skulle slopas. Utredningen konstaterade att de flesta medlemsstater hade anpassat sin lagstiftning till EG:s mervärdesskattedirektiv i detta hänseende och att detta följaktligen var ytterligare ett skäl till att anpassa de svenska reglerna till EG-rätten.⁹ Utredningen ansåg vidare att även om vissa länder inte genomfört EG-direktivet helt och hållet i sin interna rätt detta inte var något skäl att inte anpassa den svenska lagen till EG-rätten eftersom EG-rätten är obligatorisk för EU:s medlemsstater. Ett land som inte genomför EG-rätten kan bli skadeståndsskyldig (jfr. målet C-150/99, Svenska staten mot Stockholm Lindöpark AB och Stockholm Lindöpark AB mot Svenska staten.)

Utredningen föreslog också att ML kompletteras med de undantagsmöjligheter som mervärdesskattedirektivet erbjuder och som i dag inte finns särskilt angivna i 3 kap. ML utan som täcks upp av den generella regeln i 4 kap. 8 § ML.

⁹ Mervärdesskatteutredningen skickade ut en förfrågan till samtliga medlemsstater (15 stycken vid denna tidpunkt) om genomförandet av mervärdesskattedirektivet avseende beskattningsbar person, behandlingen av ideell verksamhet samt förekomsten av särskilda regler för små företag. Se vidare SOU 2002:74 s. 302 f. om resultatet av enkäten.

Mervärdesskatteutredningen SOU 2002:74 skickades ut på remiss till berörda organisationer och företag. Ett stort antal svar inkom till Finansdepartementet. Beträffande huvudfrågan att slopa 4 kap. 8 § ML kan synpunkterna kort sammanfattas enligt följande. Representanter för näringslivet, myndigheter och rättsväsendet var övervägande positiva till utredningens förslag, men efterlyste ytterligare förtydliganden kring de föreslagna reglernas innebörd. Vikten av konkurrensneutrala regler framhölls. Inom den ideella sektorn framkom olika uppfattningar. Vissa organisationer ansåg att konsekvenserna för den ideella sektorn var för dåligt utredda och därmed svåra att överblicka och att man borde avvakta mervärdesskattesatsutredningens förslag¹⁰ och avstyrkte uttryckligen förslaget. Vissa andra organisationer ansåg att 4 kap. 8 § ML visst var förenlig med dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet och att den därför kan behållas, andra ansåg att utredningen inte visat tillräckligt att Sverige behöver anpassa lagen. Några organisationer ansåg att utredningen gjorde en för snäv tolkning av undantagen i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet och ett par organisationer ansåg att Sverige borde verka för att på EU-nivå få en ändring till stånd av kraven.

Synpunkter från remissinstanserna på de enskilda förslagen om de nya undantagens utformning m.m. framgår av redogörelserna under respektive undantag nedan.

Som framgår ovan har flera utredningar konstaterat att mervärdesskattelagens regler om ideella föreningars och registrerade trossamfunds skattestatus inte stämmer överens med EG:s mervärdesskattedirektiv, men förslagen i dessa betänkanden har ännu inte lett till någon lagstiftning.

I juni 2008 mottog den svenska regeringen en så kallad formell underrättelse från den Europeiska kommissionen. Kommissionen angriper de svenska reglerna avseende definitionen av ”yrkesmässig verksamhet” (se avsnitt 3) med dess koppling till inkomstskattelagens (IL, 1999:1229) begrepp ”näringsverksamhet” samt den allmänna bestämmelsen som stipulerar att ideella föreningar och registrerade trossamfund inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet (och som därmed blir befriade från att debitera mervärdesskatt på näringsinkomster) till de delar som är befriade från inkomstskatt enligt IL. Den svenska regeringen skrev i sitt svar till den europeiska kommissionen att regeringen skulle tillsätta en utredning som ska se över de aktuella reglerna och att om denna finner att reglerna inte stämmer överens med EG-rätten ska utredningen föreslå nödvändiga anpassningar av det svenska regelverket.

Sedan mervärdesskatteutredningen lämnade sitt förslag år 2002 har det tidigare sjätte mervärdesskattedirektivet ersatts av ett nytt mervärdesskattedirektiv som utgör en i strukturellt och systematiskt hänseende omarbetad rättsakt, en s.k. recast. Direktivet benämns numera 2006/112/EG, i fortsättningen mervärdesskattedirektivet. Det nya mervärdesskattedirektivet innehåller i princip inga materiella ändringar i förhållande till det gamla direktivet 77/388/EEG. De olika

¹⁰ Den nämnda utredningen har avlämnat betänkandena SOU 2005:57 och 2006:90 och därigenom slutfört sitt uppdrag.

språkversionerna har fått en mera enhetlig terminologisk utformning vilket påverkat den svenska versionen i ganska hög grad. Den tolkning av mervärdesskattedirektivet som denna utredning gör är baserad på det nya mervärdesskattedirektivets lydelse på svenska.

4.2 Allmänt om förhållandet mellan mervärdesskattedirektivet och den svenska mervärdesskattelagen

För att skattskyldighet till mervärdesskatt över huvudtaget ska uppkomma vid omsättning av varor och tjänster krävs att den ersättning som betalas utgör betalning för den tillhandahållna varan eller tjänsten och att omsättningen inte är särskilt undantagen från mervärdesskatt enligt lagen. Det krävs också att omsättningen görs inom ramen för en ekonomisk verksamhet, dvs. en näringsverksamhet.

Om en betalning inte kan kopplas direkt till en motprestation är det inte fråga om någon omsättning i mervärdesskatterättslig mening och det blir därför inte aktuellt att beskatta transaktionen. Som exempel kan nämnas gåvor och bidrag förutsatt att någon motprestation från mottagaren inte kan kopplas till betalningen (se avsnitt 3). Vidare är kapitalinkomster såsom räntor särskilt befriade från mervärdesskatt genom att mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen stadgar ett särskilt undantag för finansiella tjänster.

Utredningen har i föregående avsnitt föreslagit att mervärdesskattedirektivets begrepp beskattningsbar person införs i mervärdesskattelagen och att begreppet yrkesmässig verksamhet ersätts med begreppet ekonomisk verksamhet. För allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund regleras vad som ska avses med yrkesmässig verksamhet på ett särskilt sätt i nuvarande lagstiftning. Ideellt bedriven verksamhet utgör i princip yrkesmässig verksamhet, men anses genom mervärdesskattelagens konstruktion med en hänvisning i 4 kap. 8 § ML till inkomstskattelagens (1999:1229, IL) regler om skattefrihet i stor omfattning falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt när den bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Föreningar och trossamfund som inte bedriver sådan näringsverksamhet som är skattefri enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket respektive 7 kap. 14 § IL ska tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler vad gäller frågan om huruvida en verksamhet är yrkesmässig eller inte. Även stiftelser ska enligt dagens reglering i mervärdesskattelagen tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler. Stiftelser omfattas inte av yrkesmässighetsregeln i 4 kap 8 § ML.

Flera undantag från skatteplikt i 3 kap. ML är tillämpliga på ideella föreningars aktiviteter, t.ex. undantagen avseende idrott, kultur och utbildning. 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.

EG:s regler avseende mervärdesskatt bygger på ett transaktions-tänkande. Undantagen från skatteplikt i mervärdesskattedirektivet avser särskilt angivna transaktioner. Ofta gäller undantagen oberoende av vilket subjekt (beskattningsbar person) som utför transaktionen, men i vissa fall är undantaget knutet till att transaktionen utförs av särskilt

definierade beskattningsbara personer. Det avgörande är dock transaktionens natur. Reglerna medger alltså inte att vissa beskattningsbara personer står utanför systemet oberoende av vilka transaktioner/vilken ekonomisk verksamhet de ägnar sig åt.

Direktivets bestämmelser om undantag från skatteplikt i nu aktuella fall är obligatoriska för medlemsstaterna. När det finns en valmöjlighet för medlemsstaterna i fråga om vilka subjekt eller vilka transaktioner som ska omfattas av undantaget, anges detta särskilt. När direktivet föreskriver att undantag från skatteplikt ska gälla, saknas därför som regel möjlighet för medlemsstaterna att ge skattesubjekt rätt att välja att bli beskattade för transaktionen, även om detta i vissa fall skulle kunna vara mer fördelaktigt för den beskattningsbara personen.

Nedan följer förslag till anpassningar av mervärdesskattelagen i syfte att uppnå en större överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet (2006/12/EG). Inledningsvis behandlas förslaget att anpassa ideella föreningars och registrerade trossamfunds verksamhet till den skattestatus dessa subjekt har enligt EG-rätten, dvs. att de i likhet med alla andra personer som bedriver ekonomisk verksamhet enligt EG-direktivet anses vara beskattningsbara personer. Därefter följer utredningens förslag till anpassningar av undantagen från skatteplikt i mervärdesskattelagen till befintliga undantag i mervärdesskattedirektivet. Utredningen har i uppdrag att se över möjligheten att jämställa ideell verksamhet som bedrivs i stiftelseform med ideell verksamhet som bedrivs av ideella föreningar eller registrerade trossamfund. Ändringsförslagen avseende undantagen verksamhet kombineras med förslag på en definition av allmännyttiga föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund. Målsättningen för utredningens arbete är att situationen för ideella föreningar och registrerade trossamfund ska så långt möjligt inom de ramar som ges av mervärdesskattedirektivet förbli oförändrad i mervärdesskattehänseende. Stiftelser som bedriver en allmännyttig verksamhet föreslås behandlas på samma vis som allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund i mervärdesskattehänseende.

Förslagen i detta avsnitt bör ses tillsammans med förslagen i avsnitt 6 om skattebefrielse för småföretag. Med småföretag avses beskattningsbara personer som under året har sammanlagda intäkter avseende skattepliktig omsättning m.m. som inte överstiger 250 000 kronor. Om en ideell förening gör transaktioner som föreslås undantagna från skatteplikt i avsnitten 4.4.2-4.4.7, ska intäkterna från denna verksamhet inte räknas in i 250 000-kronors gränsen. Den ideella föreningens verksamhet kan således vara helt skattebefriad även om föreningen har mycket stora intäkter från icke skattepliktiga transaktioner och en mindre del (högst 250 000 kronor) från dem som är skattepliktiga.

4.3 Skattefriheten för ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen

4.3.1 Svensk rätt

Bestämmelsen i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) innebär att sådan verksamhet för vilken en allmännyttig ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte beskattas enligt inkomstskattelagen inte räknas som yrkesmässig vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. Den faller därmed utanför tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen och mervärdesskatt behöver inte tas ut på omsättning av varor eller tjänster som sker i den inkomstskattebefriade delen av näringsverksamheten. Skattefriheten för mervärdesskatt ska således i princip vara lika omfattande som skattebefrielsen avseende inkomstskatt. När det gäller stiftelser finns dock ingen motsvarande regel i ML.

Omsättningar som görs i en förenings eller ett trossamfunds näringsverksamhet som är skattebefriad inkomstskattemässigt 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 som föreningen köpt in för att omsätta den vidare kommer en del av föreningens försäljningspris till följd härav att belastas med ingående mervärdesskatt som föreningen betalat vid förvärvet av varan och som föreningen inte kunnat dra av, s.k. dold mervärdesskatt. Eftersom föreningen står utanför mervärdesskattesystemet är den i detta avseende att jämföras med en slutkonsument 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 endast att det inte finns en skyldighet att betala utgående skatt till staten. Den verksamhet som bedrivs belastas dock med ingående mervärdesskatt som inte kan dras av.

Skattefriheten för ideella föreningar har genom senare års utveckling i rättstillämpningen och i rättspraxis kommit att inskränkas i vissa fall. EG-rätten har i vissa fall tillmätts direkt effekt och EG-rätten har därmed tillämpats med företräde framför svensk lag. Ett exempel på detta är tillämpningen av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG om beskattningsbar person. Det framgår av Skatteverkets handledning för mervärdesskatt (2009) att en bedömning av yrkesmässighet enligt ML ska göras utifrån det EG-rättsliga begreppet ekonomisk verksamhet, när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme, dvs. en tolkning i ljuset av artiklarna 9–13 i mervärdesskattedirektivet. Om detta tolkningsutrymme inte finns menar Skatteverket att artikel 9.1 kan tillämpas med direkt effekt, om detta är till fördel för den skattskyldige.

Detta synsätt har också slagits fast i flera domar. I en dom av den 8 oktober 2003 (mål nr 5817-5825-01) konstaterade Kammarrätten i Göteborg att artikel 4 i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), som i dag motsvaras av artikel 9.1 i mervärdesskatte-

direktivet (2006/112/EG), var så pass klar, precis och ovillkorlig att den fick anses ha direkt effekt och att regeln därför från Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995 ska ges företräde framför den svenska bestämmelsen. Genom att tillmäta artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet direkt effekt i svensk rättstillämpning fick, enligt ett beslut av Skatterättsnämnden i Sverige den 11 mars 2004 en ideell förening på egen begäran rätt att få sin verksamhet betraktad som yrkesmässig. Förhandsbeskedet gällde en allmännyttig ideell förening som drev en museijärnväg och som i bl.a. ordinarie trafik enligt tidtabell transporterade passagerare mellan olika platser. Genom att få verksamheten bedömd som yrkesmässig genom åsidosättande av 4 kap. 8 § ML kunde museijärnvägen yrka avdrag för ingående mervärdesskatt på inköp för verksamheten.

Vidare har Regeringsrätten gjort en s.k. EG-konform tolkning av svensk rätt i ett avgörande av den 21 september 2007 (RÅ 2007 ref 57, den s.k. Degerforsdomen). Regeringsrätten gjorde en EG-konform tolkning av 5 kap. 7 § och 1 kap. 2 § ML om omsättningsland respektive betalningsskyldighet för mervärdesskatt, vilka motsvarades av artikel 9.2 e och artikel 21.1 b i dåvarande sjätte direktivet. I målet hade en idrottsförening betalat ersättningar till utländska klubbar och agenter/bolag i andra länder avseende övergång eller hyra av fotbollsspelare m.fl. Regeringsrätten ansåg att en direktivkonform tolkning gav vid handen att idrottsföreningen var skyldig att betala mervärdesskatten på förvärven. I detta hänseende skulle föreningen betraktas som en beskattningsbar person i det sjätte direktivets mening. Regeringsrätten ansåg inte att 4 kap. 8 § ML hindrade en sådan tolkning.

Tillämpningsområdet för 4 kap. 8 § ML har genom detta avgörande blivit mera inskränkt såvitt avser förvärv som görs av ideella föreningar i enlighet med bestämmelserna om omsättningsland i 5 kap. 7 § ML och betalningsskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML.

4.3.2 EG:s regler

Någon EG-rättslig motsvarighet till bestämmelsen i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) finns inte. Det finns emellertid ett flertal undantag från mervärdesskatt i direktivet som är specifikt inriktade på tillhandahållanden som görs av offentligrättsliga organ med vissa syften, organisationer utan vinstsyfte eller särskilda organ som erkänts av medlemsstaten som organ med särskilda syften. Vilka undantag detta gäller kommer att framgå närmare av redogörelsen nedan där respektive undantag behandlas.

4.3.3 Regeln i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen slopas

Utredningens förslag: Regeln i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om allmännyttiga ideella föreningars och registrerade trossamfunds yrkesmässighet slopas. Dessa subjekt kommer härigenom att omfattas av mervärdesskattelagens allmänna regler avseende beskattningsbara personer.
--

Skälen för utredningens förslag: Utredningen finner, i likhet med vad såväl EGA-utredningen (SOU 1994:88) som Mervärdeskatteutredningen (2002:74) har funnit, att bestämmelsen i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) inte stämmer överens med den uppbyggnad och systematik som används i mervärdesskattedirektivet. Den svenska bestämmelsen är subjektinriktad, dvs. den pekar ut vissa subjekt som generellt sett inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet, i stället för att som i mervärdesskattedirektivet vara utformad som undantag från skatteplikt för omsättning av vissa varor och tjänster, oberoende av om subjektet är en allmännyttig ideell förening eller inte. De undantag som stadgas i direktivet för vissa varor och tjänster är inte begränsade till allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund utan riktar sig i flera av undantagen till en vidare krets (se närmare under respektive undantag i det följande). Vissa av dessa undantag riktar sig mot alla beskattningsbara personer, medan andra är specifikt inriktade mot särskilda organ såsom organisationer utan vinstsyfte, offentligrättsliga organ eller organ som erkänts av medlemsstaten i fråga som organ med särskilda syften. Medlemsstaterna har härigenom ett visst handlingsutrymme vid genomförandet av EG-rätten. Det handlingsutrymme sträcker sig dock inte så långt att all omsättning av varor eller tjänster kan undantas från mervärdesskatt. Den nuvarande kopplingen till svenska inkomstskatteregler har tillkommit utan beaktande av EG-rätten. Praxis på inkomstskatteområdet påverkar behandlingen i mervärdesskattehänseende och kan komma i konflikt med den praxis som växer fram inom EG-rätten genom nya avgöranden från EG-domstolen på mervärdesskatteområdet. Det har också konstaterats att den svenska regleringen kan innebära konkurrenssnedvridningar i förhållande till privata företag. Jämför t.ex. redogörelsen i betänkandet SOU 2002:74, s. 274 ff. Här framgår att Konkurrensverket tagit emot flera anmälningar om konkurrenssnedvridning som avsett fall där ideella föreningar bedrivit utåtriktad kommersiell verksamhet i konkurrens med privata företag. Fallen rörde t.ex. en idrottsförenings försäljning av begagnade varor, försäljning av scoutkläder av Svenska Scoutförbundet, ideella föreningars och studieförbunds dansverksamhet och studieförbundens språkresor. Enligt EG-rätten ska flera av de stadgade undantagen från mervärdesskatt obligatoriskt utformas så att de inte vållar snedvridning av konkurrensen.

Ideella föreningar och trossamfund har med nuvarande mervärdesskatteregler ofta en ställning som slutkonsumenter i mervärdesskattessammanhang, med de fördelar och nackdelar som följer av detta. En nackdel för den som likställs med en slutkonsument i mervärdesskattehänseende är att det inte föreligger någon rätt att dra av ingående mervärdesskatt på inköp till verksamheten. Det förekommer därför att föreningar har bolagiserat verksamheten eller vissa delar av denna för att komma åt avdragsrätten. Det har också hänt att föreningar begärt att få bli skattskyldiga, under åberopande av s.k. direkt effekt inom EG-rätten. Det är enligt utredningens mening inte tillfredsställande i rättssäkerhetshänseende och för förutsebarheten i rättssystemet att ha en lagstiftning som öppnar för olikfomighet i tillämpningen genom att den kan tolkas olika beroende på vilket skattemässigt resultat som önskas. Den nationella lagen ska vara enhetlig och gälla lika för alla och bygga

på de syften och principer som finns i det gemensamma systemet för mervärdesskatt inom EU.

Flera utredningar har redan konstaterat att utformningen av de svenska bestämmelserna inte överensstämmer med EG-rätten. Ett fördragsbrottsförfarande har inletts mot Sverige som kan leda till att Sverige fälls i EG-domstolen om inte den svenska lagen anpassas till EG:s mervärdesskattedirektiv.

Utöver de nu anförda skälen för ändrade regler kan också framhållas att den nuvarande kopplingen till inkomstskattereglerna i sig är problematisk. Ett skäl till detta är att mervärdesskatten ska tas ut på enskilda transaktioner, och inte som inkomstskatten på det samlade resultatet av en verksamhet. De nuvarande inkomstskattereglerna på området är också svårbedömda och gränsen för skattefriheten osäker särskilt för nya typer av finansieringsverksamhet i ideell sektor.

Sammantaget finner utredningen att den svenska lagen bör anpassas till EG-rätten på så vis att bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML slopas. Utredningen har i avsnitt 3 redogjort för begreppet beskattningsbar person i EG-rätten och jämfört innebörden av begreppet med motsvarigheten i den svenska lagen, dvs. yrkesmässig verksamhet. Utredningen har funnit att begreppet beskattningsbar person bör införas i mervärdesskattelagen och definieras i enlighet med den EG-rättsliga definitionen i mervärdesskattedirektivet. Begreppet beskattningsbar person bör, i enlighet med EG-rätten, inkludera även ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Ett slopande av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML medför att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att omfattas av mervärdesskattelagens generella bestämmelser. Allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att vara beskattningsbara personer i den mån de utövar ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat (jfr direktivets artikel 9 som föreslås föras in genom den föreslagna nya lydelsen av 4 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.

Mervärdesskattedirektivet innehåller i artikel 132.1 vissa undantag från skatteplikt. När den svenska generella skattefrihetsregeln i 4 kap. 8 § ML slopas måste motsvarigheter till direktivets undantag, som är tvingande för medlemsländerna, föras in i 3 kap. ML. De undantag som är aktuella är de som anges i artikel 132.1 k (själavård), l (medlemsavgifter) och o (penninginsamlingsevenemang). Även övriga undantag i artikel 132.1 som finns intagna i mervärdesskattelagen i dag och som kan bli aktuella att tillämpa på ideell verksamhet måste gås igenom för att klarlägga om några förändringar krävs med anledning av utredningens förslag. Det gäller främst undantagen för social omsorg, kultur och idrott. Utredningens målsättning är att så långt möjligt bibehålla nuvarande omfattning av undantaget från mervärdesskatt för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund samt att likställa behandlingen av allmännyttiga stiftelser med allmännyttiga ideella föreningar.

För att underlätta avgränsningen av de subjekt som i vissa fall ska omfattas av de specifika undantagen föreslås en särskild definition av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund.

4.4 Undantag från skatteplikt

4.4.1 Definition av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund

Utredningens förslag: En definition av de allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som ska medges undantag från mervärdesskatteplikt i vissa fall införs i en ny bestämmelse i 1 kap. 19 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

Skälen för utredningens förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet riktar sig vissa undantag från mervärdesskatt mot särskilt angivna organisationer m.fl. I flertalet av de undantag som stadgas i artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet ska omsättningen, för att den ska omfattas av undantaget, göras antingen av offentligrättsliga organ, av organ som erkänts av medlemsstaten i fråga som ett organ med ett visst ändamål eller av organisationer utan vinstsyfte. Den senare kategorin, organisationer utan vinstsyfte, bör enligt utredningens mening särskilt kunna täcka in allmännyttiga ideella föreningar, allmännyttiga stiftelser samt registrerade trossamfund enligt den föreslagna definitionen i mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Även direktivets uttalade rätt för medlemsstaten i fråga att erkänna vissa organ som organ med visst ändamål och därmed som organ som omfattas av undantaget ger utrymme för att begränsa vissa undantag till tillhandahållanden som görs av sådana allmännyttiga ideella föreningar m.fl. som avses i den föreslagna definitionen.

Utredningen föreslår därför en särskild definitionsbestämmelse i 1 kap. 19 § ML. Den nya bestämmelsen kommer att innefatta även stiftelser. Genom den föreslagna definitionen, till vilken flera av de nya undantagen föreslås hänvisa, blir det tydligare vems verksamhet undantagen avser. Den nu aktuella definitionen ska således läsas ihop med de särskilda undantag från skatteplikt som föreslås i 3 kap. ML. Bestämmelsen är således inte, som nuvarande 4 kap. 8 § ML, en generell skattefrihetsregel, utan enbart en allmän definition av de subjekt som omfattas av de föreslagna undantagen i 3 kap. ML. I de särskilda undantagsbestämmelserna i 3 kap. kommer dessutom i vissa fall att behöva ställas upp ytterligare krav på den ideella verksamhetens inriktning.

Bestämmelsen i 1 kap. 19 § ML innefattar tre krav som ska vara uppfyllda för att ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund ska anses vara allmännyttiga vid tillämpningen av undantagen från mervärdesskatt: *ändamålskravet*, *verksamhetskravet* och *icke-vinstkravet*. Om de tre kraven uppfylls är subjektet således att anse som allmännyttigt i mervärdesskattesammanhang. Kraven har paralleller

med de nuvarande till inkomstskattelagen (1999:1229, IL) knutna reglerna men ska ges en självständig EG-konform tolkning i mervärdesskattelhänseende. Det s.k. fullföljdskravet i 7 kap. 10–12 §§ inkomstskattelagen föreslås få en utformning som är mera direktivnära. Kravet benämns icke-vinstkravet i den föreslagna definitionen. Det s.k. öppenhetskravet i 7 kap. 13 § IL har inte någon direkt motsvarighet i den föreslagna definitionen. Däremot föreslås att det ska krävas att organets ändamål inte får gynna vissa personers personliga eller ekonomiska intressen, detta för att hindra att den ideella föreningen stiftelsen eller det registrerade trossamfundet bedriver en verksamhet som är sluten till sin karaktär.

Det första kravet, *ändamålskravet*, innebär att organet i fråga ska ha ett allmännyttigt ändamål och att detta allmännyttiga ändamål ska främjas till huvudsaklig del i verksamheten. Med ”huvudsaklig” bör avses ca 75 procent, dvs. som enligt gällande inkomstskattelagstiftning. Ändamålet får inte ha en för säregen karaktär eller direkt strida mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt. Rena sällskapsföreningar och intresseföreningar ska t.ex. inte anses som allmännyttiga ideella föreningar. Ledning vid bedömningen kan hämtas från föreningens, stiftelsens eller samfundets ändamålsbestämmelser enligt konstituerande dokument såsom stadgar eller stiftelseurkund för organet. Organets namn och faktiska verksamhet bör också vägas in vid bedömningen av verksamhetens karaktär. Oftast torde en individuell bedömning bli nödvändig.

Det andra kravet, *verksamhetskravet*, innebär att den faktiskt bedrivna verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose det allmännyttiga ändamålet för att omfattas av definitionen. Med uteslutande eller så gott som uteslutande avses minst 90–95 procent.

Det tredje kravet, *icke-vinstkravet*, innebär att organet i fråga inte ska ha som ändamål att systematiskt uppnå vinst i verksamheten. Det bör framgå av stadgar eller andra konstituerande dokument att medlemmar eller ägare inte kan erhålla utdelning eller motsvarande. Icke-vinstkravet omfattar all verksamhet som bedrivs av organet i fråga. Vinst som ändå uppstår måste användas för det allmännyttiga ändamålet, t.ex. genom att organet i fråga bibehåller eller ökar sina allmännyttiga aktiviteter eller avsätter medlen för framtida investeringar till gagn för den allmännyttiga verksamheten. Om överskott i verksamheten systematiskt skiftas eller delas ut till medlemmar för deras privata bruk är icke-vinstkravet inte uppfyllt. (jfr EG-domstolens dom C-174-00, Kennemer Golf & Country Club). Icke-vinstkravet medför således att verksamhetens överskott ska återinvesteras, eller förbrukas, i den allmännyttiga verksamheten. Icke-vinstkravet baseras på den valfrihet som medlemsstaterna har enligt artikel 133 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt direktivet kan medlemsstaterna göra undantagen avseende sjukvård, social omsorg, skydd av barn och ungdomar, undervisning och fostran av barn och ungdomar, omsättning till medlemmar, idrottstjänster samt kulturella tjänster beroende av att organen i fråga inte får ha som mål att systematiskt sträva efter att uppnå vinst. Det andra stycket i den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 19 § ML avspeglar valfriheten för medlemsstaterna enligt artikel 133 a att stadga att vinster som ändå

uppträder inte får delas ut utan ska avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

Ändamålen för det aktuella organets verksamhet bör inte få vara begränsat till vissa familjers, bestämda personers eller medlemmars personliga eller ekonomiska intressen. För stiftelser innebär kravet att stiftelseändamålet inte får vara riktat till en på förhand given destinatärskrets, t.ex. vissa medlemmar i en familj. I föreningar och trossamfund kan det förekomma att vissa förmåner tillhandahålls åt medlemmarna. För att räknas som en allmännyttig ideell förening eller samfund krävs att omfattningen av dylika förmåner är obetydliga jämfört med föreningens eller samfundets ideella verksamhet. Kravet att verksamheten inte får syfta till att tillgodose medlemmarnas personliga eller ekonomiska intressen får därmed anses innebära att fackföreningar, branschföreningar och liknande inte omfattas av definitionen. Detsamma får anses gälla även föreningar som i första hand tillgodoser medlemmarnas samlar-intressen.

Beträffande *ideella föreningar* finns inte någon lagstiftning som definierar och som reglerar bildandet m.m. av dessa. En ideell förening är en juridisk person och enligt praxis krävs för detta att föreningen har antagit stadgar av viss fullständighet och valt en styrelse. Stadgarna ska innehålla namn, ändamål och bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter ska åstadkommas. Ideella föreningar är under vissa förutsättningar bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078). En ideell förenings syfte är inte att tillgodose sina medlemmars ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet. En förening med sådana syften och sådan verksamhet kallas för ekonomisk förening och regleras i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. Sådana föreningar är skattskyldiga till mervärdesskatt enligt de generella reglerna.

Stiftelser regleras i stiftelselagen (1994:1220) med flera lagar. Stiftelselagen gäller för de vanliga stiftelserna, för insamlingsstiftelser och för kollektivavtalsstiftelser. Pensions- och personalstiftelser regleras i lag (1967:533) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., tryggnadslagen. Stiftelselagen reglerar bildande m.m. av stiftelser. Stiftelser har inte berörts av reglerna i 4 kap. 8 § ML. Utredningens förslag medför att i den mån stiftelser uppfyller kriterierna i 1 kap. 19 § ML ska dessa behandlas neutralt och likformigt med föreningar och registrerade trossamfund.

Vanliga stiftelser indelas huvudsakligen i två typer, avkastningsstiftelser och verksamhetsstiftelser.

En avkastningsstiftelse tillgodoser sitt syfte genom att ur den löpande avkastningen utge kontanta bidrag. Stiftelsens förmögenhet består oftast av värdepapper eller banktillgodohavanden och stiftelsen får i princip inte förbruka medel annat än till förmån för det av stiftaren bestämda syftet och den av honom bestämda destinatärskretsen. Kontanta bidrag/gåvor från avkastningsstiftelser utlöser normalt inte någon mervärdesbeskattning under förutsättning att bidraget inte är förenat med villkor om särskild motprestation, t.ex. ett bidrag som ersättning för att en specifik tjänst tillhandahålls åt en viss person. Den andra typen av stiftelser, verksamhetsstiftelse, är intressantare ur ett mervärdes-skatteperspektiv.

Verksamhetsstiftelsen tillgodoser sitt syfte genom att bedriva verksamhet, antingen näringsverksamhet t.ex. genom att mot marknadsmässig ersättning tillhandahålla sjukvård, eller ideell verksamhet, t.ex. genom att utan marknadsmässig ersättning tillhandahålla tjänster. Tillhandahållanden mot ersättning som verksamhetsstiftelsen gör inom ramen för en ekonomisk verksamhet kommer att omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Det som tillhandahålls kan emellertid vara föremål för särskilt undantag från mervärdesskatt enligt föreslagna regler i 3 kap. ML..

Stiftelselagen reglerar som framgått ovan även s.k. insamlingsstiftelser. Insamlingsstiftelser är stiftelser vars ändamål är att samla in kontanta medel för att främja ett av stiftaren bestämt och varaktigt ändamål. Insamlingsstiftelsen kan fungera som en renodlad avkastningsstiftelse genom att utge kontanta bidrag eller genom att insamlingen har som mål att skapa nödvändiga resurser för en verksamhet som ska bedrivas i stiftelsens egen regi, t.ex. sjukvård. Sjukvård som tillhandahålls av en insamlingsstiftelse på detta vis kan, om stiftelsen tar betalt för sina sjukvårdstjänster, omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt men de tillhandahållna tjänsterna kan med stöd av bestämmelserna i 3 kap. ML vara undantagna från mervärdesskatt.

Registrerade trossamfund regleras i lagen (1998:1593) om trossamfund. Med registrerat trossamfund avses svenska kyrkan och trossamfund som har registrerats enligt lagen om trossamfund. Registrering av trossamfundet ska ske om trossamfundet har stadgar där ändamålet för trossamfundet framgår och som reglerar hur beslut fattas i trossamfundets angelägenheter. Det ska också finnas en styrelse. Ett trossamfund som har registrerats enligt lagen om trossamfund är en juridisk person. Trossamfunden finansieras bland annat med medlemsavgifter och donationer men de kan även bedriva näringsverksamhet. Sådan näringsverksamhet torde vara att beakta som ekonomisk verksamhet (som exempel kan nämnas Frälsningsarméns second-handverksamhet Myrorna och annan liknande verksamhet.)

I sammanhanget kan noteras att det finns vissa avgörande skillnader mellan de olika subjekt som nämnts. En stiftelse saknar såväl medlemmar som ägare. Mot bakgrund av sin särskilda karaktär verkar en stiftelse i stället för sitt ändamål i en lagreglerad form utan ägar- eller medlemsintressen. Det kapital som finns i en stiftelse är fast knutet till denna och skyddat mot förändringar som strider mot stiftarens önskan. En ideell förening eller ett registrerat trossamfund däremot bygger på medlemmarnas medbestämmande och beslut om ändring av ändamål eller disposition kan fattas med endast den inskränkning som stadgarna eventuellt ställer upp.

Den ideella föreningens, stiftelsens eller det registrerade trossamfundets karaktär i civilrättsligt hänseende kan inte ensamt avgöra hur verksamheten ska behandlas i mervärdesskattehänseende. För att kunna ta ställning till om verksamheten omfattas av mervärdesskatt måste en självständig bedömning göras av verksamhetens karaktär i mervärdesskattehänseende. Av avgörande betydelse är om föreningen, stiftelsen eller trossamfundet kan anses vara en beskattningsbar person i enlighet med den föreslagna definitionen i 4 kap. 1 § ML, dvs. om den eller det bedriver ekonomisk verksamhet, och om det som tillhandahålls

är skattepliktigt eller inte enligt reglerna i 3 kap. ML jämfört med den föreslagna definitionen i 1 kap. 19 § ML.

4.4.2 Undantag från skatteplikt för tillhandahållanden inom det sociala området

I detta avsnitt redogörs för undantagen inom det sociala området. I mervärdesskattedirektivet regleras detta dels i artikel 132.1 g som omfattar hjälparbete och socialt trygghetsarbete, dels i artikel 132.1 h som omfattar skydd för barn och ungdomar. Dessa artiklar motsvaras delvis av 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Även undantagen avseende framför allt sjukvård i 3 kap. 4–6 §§ ML kan omfatta ideella föreningar och trossamfund.

Gällande rätt

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt avseende hjälparbete och socialt trygghetsarbete samt tjänster avseende skydd av barn och ungdomar har följande svenska lydelse i artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG):

Medlemsstaten ska undanta följande från skatteplikt – – –

Artikel 132.1 g

Tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller av andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

Artikel 132.1 h

Tillhandahållande av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär.

Vad som avses med hjälparbete eller socialt trygghetsarbete i artikel 132.1 g) anges inte närmare. Undantaget omfattar både tillhandahållande av tjänster som har nära anknytning till hjälparbete eller socialt trygghetsarbete och leverans av varor med sådan anknytning. Det anges uttryckligen att undantaget gäller om sådana tjänster och varor tillhandahålls av ålderdomshem, av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. Det anges inte närmare vad som avses med organ av social karaktär i direktivet. Det är dock medlemsstaterna som ska erkänna organet som ett organ med social karaktär. Undantaget i artikel 132.1 h avser tillhandahållande av tjänster och leverans av varor nära kopplade

till skyddet av barn och ungdom. Även för detta undantag gäller att det ska vara offentligrättsliga organ eller organ som av medlemsstaterna har erkänts som ett organ av social karaktär som svarar för tillhandahållandet eller leveransen.

Direktivets undantag för social omsorg är allmänt utformat. Skälet till detta torde vara att medlemsstaternas interna strukturer för tillhandahållande av social omsorg varierar från land till land och regleras i annan nationell lagstiftning. EG-rätten måste därför vara relativt flexibel avseende formerna för tillhandahållanden av den social omsorgen, även om omfattningen av undantaget i princip förutsätts vara så likt som möjligt inom EU i enlighet med harmoniseringstanken. Regelverket speglar den situation som gällde i de dåvarande medlemsstaterna och bestämmelserna har inte ändrats sedan antagandet i slutet av 1970-talet.

På vilket sätt en medlemsstat får bestämma vad som ska anses utgöra ett organ av social karaktär har prövats av EG-domstolen. Domstolen har i målet C-216/97, Gregg, REG 1999 s. I-4947, fastslagit att principen om skatteneutralitet åsidosätts om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag som föreskrivs för tjänster och varor som tillhandahålls av de inrättningar, organ eller institutioner som nämns i artikeln (punkt 20 i domen). Domstolen fann att tillhandahållandet även kunde ske av fysiska personer. EG-domstolen har vidare i mål C-498/03 Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd slagit fast att de organ som medlemsstaterna får peka ut som organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer (lydelsen enligt artikel 13 A 1 g och h i sjätte mervärdesskattedirektivet) kan omfatta privata enheter som bedrivs i vinstsyfte (p. 47 i domen). Denna tolkning får anses kunna tillämpas även om lydelsen av den aktuella bestämmelsen är något ändrad enligt det nya direktivet 2006/112/EG. Vidare konstaterar domstolen att bestämmelserna i dåvarande artikel 13 A 1 g och h inte preciserar villkoren och formerna för erkännande av icke offentligrättsliga inrättnings ställning som välgörenhetsorganisationer (numera uttrycks detta som ”organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär”). Det ankommer därför i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till sådana inrättningar. EG-domstolen menar att det finns ett utrymme för skönsässig bedömning av medlemsstaten i fråga men att principerna om likabehandling och om skatteneutralitet inom EG-rätten måste beaktas (p. 49–52 samt p. 54 i domen). Vägledande vid bedömningen som de nationella myndigheterna ska göra är t.ex. om det finns särskilda nationella eller regionala regler, och om reglerna är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. Det ska vidare beaktas om verksamheten är av allmännyttig karaktär, huruvida andra som bedriver liknande verksamhet redan har erhållit ett liknande erkännande och huruvida de aktuella kostnaderna eventuellt till stor del bärs av sjukförsäkring eller av andra socialförsäkringsorgan (se även de tidigare målen C-141/00, Kügler, REG 2002 s. I-6883, samt C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911).

I mervärdesskattelagen motsvaras artiklarna 132.1 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.

I Skatteverkets ställningstagande 2006-12-18, dnr 131 664715-06/111. redogör Skatteverket för verkets syn på omfattningen av undantaget från skatteplikt för social omsorg. Skatteverket anser att det finns två kategorier av social omsorg. Den första kategorin avser verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg och stöd och service till vissa funktionshindrade. Varor och tjänster som tillhandahålls inom ramen för sådan verksamhet får till sin natur anses vara social omsorg om verksamheten bedrivs på ett sätt som motsvarar den omvårdnad som en kommun är skyldig att tillhandahålla. Det krävs i dessa fall mervärdesskattemässigt ingen individuell behovsprövning och det spelar enligt Skatteverket ingen roll vem som faktiskt betalar omsorgen. Den andra kategorin avser ”annan jämförlig omsorg” och avser enligt verket verksamhet i vilken det tillhandahålls omvårdnad i någon form. Ytterligare förutsättningar är enligt verket att tillhandahållandet föregås av en individuell behovsprövning samt att det allmänna till viss del bär kostnaden. Verket anser att sådan omsorg som exempelvis en kommun är skyldig att tillhandahålla enligt särskild reglering t.ex. enligt socialtjänstlagen (2001:453, SoL) eller enligt annan offentligrättslig lagstiftning ska omfattas av undantaget för social omsorg. Verkets ställningstagande är baserat på framvuxen rättspraxis och en bedömning i ljuset av EG-rätten. I svensk praxis har förekomsten av individuell behovsprövning tillmätts stor betydelse vid bedömningen av skatteplikten, jfr. t.ex. RÅ 1995 ref. 9 samt RÅ 2003 ref. 21. I RÅ 1998 ref. 40 som avsåg barnomsorg som tillhandahölls av ett privat företag ansåg emellertid Regeringsrätten liksom Skatterättsnämnden att verksamheten inte skiljde sig från sådan omsorg som kan tillhandahållas i kommunal regi. Barnomsorgen skulle därför undantas från mervärdesskatt trots att det inte förekommit någon individuell behovsprövning av tjänsten i fråga.

Utredningens överväganden och förslag

Utredningens förslag: Bestämmelsen i 3 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) anpassas till artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet. Direktivets uttryck hjälparbete läggs till i lagtexten och får anses omfatta socialt omsorg i form av hjälp åt behövande i olika situationer, t.ex. vid krig, naturkatastrofer, insatser för flyktingar, insatser för hemlösa och andra socialt utslagna personer, hjälp vid missbruk eller vid olika slags övergrepp och liknande.

Uttrycket ”skydd av barn och ungdomar” ersätter begreppet ”barnomsorg”. Det nya begreppet omfattar omsorg om barn och ungdomar utom sådan omsorg som omfattas av skollagens (1985:1100) bestämmelser, dvs. förskoleverksamhet och skolbarnomsorg (fritidsverksamhet). Det senare ska omfattas av undantaget för utbildning.

Undantaget för social omsorg ska gälla om verksamheten bedrivs av det allmänna eller på uppdrag av det allmänna (upphandling) eller efter ett individuellt biståndsbeslut. Även social omsorg som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund vars verksamhet har ett socialt ändamål ska omfattas av undantaget.

Skälen för utredningens förslag: Undantaget för social omsorg omfattar enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg. Undantaget avseende social omsorg infördes i ML när mervärdesskattebasen breddades i samband med skattereformen 1990/91. Vid den tidpunkten hade alternativa driftsformer för social omsorg börjat synas alltmer, dvs. social omsorg kunde bedrivas även av privata företag. Ofta skedde det genom att det allmänna förblev huvudman för verksamheten men tjänsten i fråga upphandlades från ett icke-offentligrättsligt organ. För att täcka in de alternativa driftsformerna stadgas i ML att undantaget omfattar såväl offentlig som privat verksamhet. När Sverige gick med i EU den 1 januari 1995 befanns undantaget stå i överensstämmelse med det dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG och man ändrade därför inte bestämmelsen.

Undantaget för social omsorg i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG är, som framgår ovan, uppdelat på två olika bestämmelser. Den ena bestämmelsen avser hjälparbete och socialt trygghetsarbete och den andra bestämmelsen rör omsättning med nära anknytning till skydd av barn och ungdomar. I bägge fallen förutsätts för skattefrihet att omsättningen görs av offentligrättsliga organ eller av andra organ som har erkänts som organ av social karaktär av medlemsstaten i fråga.

Utredningen föreslår att ML anpassas till lydelsen i mervärdesskattedirektivet. En mera direktivnära utformning av lagtexten underlättar en EG-konform tolkning. Begreppet ”barnomsorg” ersätts

med det direktivnära uttrycket ”skydd av barn och ungdomar”. Förskoleverksamhet och skolbarnomsorg (fritidsverksamhet inom skolan) omfattas inte av detta begrepp. I stället ska dessa tjänster omfattas av undantaget för utbildning genom det tillägg som föreslås i 3 kap. 8 § ML. Den rätt som medlemsstaterna har att peka ut vilka organ som ska anses utgöra organ av social karaktär och som därmed kan tillhandahålla undantagen social omsorg utnyttjas så att det i lagtexten närmare pekas ut vilka organs verksamhet som ska omfattas av undantaget. En tendens i dagens samhälle är att viss del av samhällets ansvar för social omsorg kommer att utföras med stöd och hjälp av den ideella sektorn. Det är därför lämpligt att ange särskilt dessa organ i lagtexten.

Närmare om innebörden av social omsorg

Utredningen anser att utgångspunkten vid bedömningen av om ett visst tillhandahållande ska anses som skattebefriad social omsorg ska vara den sociala omsorg som det allmänna ansvarar för i enlighet med socialtjänstlagen (2001:453, SoL) och den behovsprövning som sker enligt denna lag. Social omsorg kan tillhandahållas av såväl det allmänna som av andra organ, exempelvis av privaträttsliga företag på uppdrag av det allmänna eller av allmännyttiga ideella föreningar. Utgångspunkten vid tolkningen av undantaget är att det är tjänstens natur som ska avgöra om tjänsten är undantagen eller inte. Skattefriheten ska gälla omvårdnad, stöd och hjälp av behandlingskaraktär och liknande. Varuomsättning som har nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete eller skydd av barn och ungdomar omfattas av undantaget.

Social omsorg kan tillhandahållas på olika sätt i det svenska samhället. Enligt den svenska välfärdsmodellen har samhället ett brett ansvar för tillhandahållande av social service åt medborgarna. Sociala service kan utföras i olika driftsformer (t.ex. av det allmänna, av kommunalt ägda eller privatägda företag, eller av ideella föreningar). Samhällets ansvar för den sociala omsorgen innebär att en stor del av servicen finansieras helt eller delvis av det allmänna. Betalning för social omsorg kan ske i olika former även om det allmänna i slutändan står för finansieringen.

Olika finansieringssätt får olika konsekvenser i mervärdesskattehanseende. Ett ekonomiskt bistånd som utbetalas till en enskild som försörjningsstöd utlöser inte någon mervärdesbeskattnings vid utbetalningen. När den enskilde använder pengarna till att köpa varor eller tjänster betalas mervärdesskatt på dessa anskaffningar, under förutsättning att det som omsätts till biståndstagaren inte enligt lagen är särskilt befriat från mervärdesskatt. När en omsorgstjänst utförs av det allmänna, t.ex. i form av råd och stöd åt misshandlade personer eller vid familjerådgivning, kan en sådan tjänst tillhandahållas utan ersättning eller mot särskild avgift (beroende på de villkor som gäller). En avgiftsfri behandling utlöser inga mervärdesskattekonsekvenser (det finns ingen betalning att beskatta). Om det allmänna däremot tar ut en avgift, oftast subventionerad, måste en bedömning göras av om det som tillhandahålls faller in under undantaget för social omsorg eller inte. Kommuner kan även låta underentreprenörer utföra social omsorg för kommunens

räkning. Som exempel på detta kan nämnas olika behandlingshem för missbrukare eller unga lagöverträdare. Om kommunen upphandlar varor eller tjänster som ett led i kommunens ansvar för den sociala servicen åt medborgarna måste en bedömning göras av om det som upphandlas är undantagen social omsorg eller inte.

Som framhållits ovan bör tjänstens natur avgöra tjänstens karaktär av social omsorg. Om det som upphandlas endast utgör en av flera komponenter i den samlade sociala tjänsten kan tillhandahållandet åt kommunen bli föremål för mervärdesskatt beroende på vad som levereras. Vid exempelvis separat upphandling av matleveranser åt äldre inom ramen för kommunens åtagande för hemtjänst kan en sådan upphandling omfattas av mervärdesskatt då det som tillhandahålls inte, i sig, utgör någon social omsorg. När kommunen i sin tur tar ut en avgift för hemtjänst av en äldre person kan däremot ersättningen för den eventuella matleverans som ingår i avgiften för hemtjänsten omfattas av undantaget för social omsorg eftersom den utgör en underordnad del av densamma. En kommun kan vidare välja att betala ut bidrag åt enskild verksamhet som bedriver social omsorg. Under förutsättning att sådana bidrag inte kan ses som ett vederlag för en bestämd tjänst, kommer bidragen inte att omfattas av mervärdesskatt eftersom det saknas en direkt koppling mellan ersättningen och en bestämd motprestation.

Organ av social karaktär

Enligt artikel 132.1 g och h i mervärdesskattedirektivet gäller undantaget för offentligrättsliga organ eller andra organ som är erkända av medlemsstaten som organ av social karaktär.

Regeringsrätten har i ett avgörande den 26 mars 2003 (RÅ 2003 ref 21) uttalat sig i fråga om vilka organ som ska anses omfattas av undantaget för sociala tjänster i 3 kap 4 och 7 §§ ML och på vilket sätt medlemsstaterna kan erkänna organen som ska omfattas av dåvarande artikel 13 A 1 g i sjätte mervärdesskattedirektivet. Frågan i målet var om en ekonomisk förening som tillhandahöll samtalsterapi/själavård kunde anses tillhandahålla social omsorg. Regeringsrätten hänvisar i domen till EG-domstolens uttalanden i målet C-141/00 Kugler (se ovan under gällande rätt) och fann att det inte fanns några indikationer på att verksamheten hade en sådan anknytning till en offentligrättslig reglering som Kugler- domen förutsätter. Inte heller förekom det någon prövning av terapibehovet av det slag som de enskilda personer som kommer i kontakt med verksamheten via kommunernas socialförvaltningar underkastas och kunderna bar själva kostnaden för behandlingen. Föreningen bedriver sin verksamhet som ett vinstgivande företag. Föreningen ansågs därför inte vara ett erkänt organ enligt sjätte direktivet. Inte heller ansåg Regeringsrätten att föreningen kunde åberopa principen om skatteneutralitet, eftersom det inte fanns någon annan ekonomisk aktör som tillhandahöll samma typ av verksamhet och för denna verksamhet var befriad från skatt. Undantaget från skatteplikt var därför inte tillämpligt. Regeringsrätten har emellertid i ett annat mål, RÅ 1998 ref. 40, inte ansett att individuell behovsprövning var nödvändigt för att en viss barnomsorgstjänst skulle omfattas av undantaget från

skatteplikt. Regeringsrätten fann att verksamheten till sin natur inte skiljde sig från sådan barnomsorg som kan tillhandahållas i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i SoL.

Utredningen anser att det i lagen, i enlighet med direktivet, bör förtydligas vilka organ som ska kunna tillhandahålla undantagen social omsorg. Följande organs verksamhet bör kunna omfattas av undantaget:

- offentligrättsliga organ, dvs. staten, kommun eller landsting
- privaträttsliga subjekt, dvs. aktiebolag inbegripet aktiebolag med särskild vinstutdelningsbegränsning, handelsbolag, enskild firma, ekonomisk förening, om verksamheten bedrivs på uppdrag av det allmänna (upphandling) eller efter ett individuellt biståndsbeslut
- privaträttsliga subjekt som innehar särskilt tillstånd av det allmänna för att bedriva viss social omsorg
- allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i den föreslagna 1 kap. 19 § ML och som har ett socialt ändamål och verksamheten är ett direkt led i främjandet av det sociala ändamålet.

Utredningen menar, som framgår ovan, att en bedömning av om undantag för social omsorg föreligger i första hand bör bygga på tjänstens karaktär. Utredningen anser därför att katalogen över organ som utpekas som utförare av den undantagna sociala omsorgen bör vara relativt omfattande för att uppfylla EG-rättens allmänna principer om skatteneutralitet och likabehandling.

Genom den utformning som föreslås kommer i princip endast sådan verksamhet att falla utanför som inte grundas på offentligrättsliga åtaganden eller beslut eller som inte bedrivs av en allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund med socialt ändamål. Ett privaträttsligt organ som tillhandahåller boende för äldre och vars verksamhet inte finansieras av det allmänna, vare sig direkt eller indirekt, kan omfattas av undantag om verksamheten som sådan kräver särskilt tillstånd eller tjänsten omfattas av individuellt biståndsbeslut.

Undantagen för social verksamhet är inte tillämpliga på olika former av aktiviteter som syftar till att finansiera det sociala ändamålet. Sådana finansieringsaktiviteter kan emellertid vara undantagna från skatteplikt genom det föreslagna undantaget rörande penninginsamlingsevenemang, se vidare avsnitt 4.4.7 nedan.

När det gäller humanitära organisationer finansieras deras verksamhet till stor del av försäljning av begagnade varor i särskilda butiker (s.k. second-hand försäljning). Sådan försäljning torde ofta vara att bedöma som ekonomisk verksamhet. Utredningen föreslår att reducerad mervärdesskattesats införs för omsättning av skänkta varor under vissa förutsättningar, jämför avsnitt 4.4.7 nedan.

4.4.3 Undantag från skatteplikt för tillhandahållande av vissa tjänster avseende själavård

I detta avsnitt redogörs för det undantag från beskattning som finns i artikel 132.1.k i mervärdesskattedirektivet och som omfattar religiösa och filosofiska institutioners tillhandahållande av personal för vissa aktiviteter.

Gällande rätt

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser

Medlemsstaten ska undanta följande från skatteplikt – – –

Artikel 132.1 k

Tillhandahållande av personal av religiösa eller filosofiska institutioner för de verksamheter som avses i b, g, h och i, i syfte att ge själavård.

Enligt artikeln undantas således religiösa och filosofiska institutioners tillhandahållande av personal för sådana aktiviteter som avses i artikel 132 momenten b (sjukhusvård och sjukvård), g (hjälparbete och socialt trygghetsarbete), h (skydd för barn och ungdomar), och i (utbildning) och som syftar till själavård.

Mervärdesskattelagens bestämmelser

Bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattelagen.

Utredningens överväganden och förslag

Utredningens förslag: Ett särskilt undantag från skatteplikt för tillhandahållande av personal av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund i syfte att ge själavård införs i mervärdesskattelagen. Undantaget omfattar själavård som ges i samband med tillhandahållande av vissa tjänster avseende sjukvård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, skydd av barn och ungdomar m.m. samt utbildning enligt 3 kap. 4 § samt 3 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

Skälen för utredningens förslag: Ett särskilt undantag avseende själavård har inte funnits i svensk lagstiftning tidigare. Förslaget baseras på motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 132.1. k. I avsaknad av rättsfall från EG-domstolen som behandlar bestämmelsen är det dock svårt att uttömmande uttala sig om dess exakta innebörd.

EGA-utredningen ansåg att undantaget i moment k omfattades av befintlig lagstiftning i mervärdesskattelagen, nämligen undantaget i 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) avseende bl.a. sjukvård och social omsorg. De religiösa och filosofiska institutionerna kunde ses som uppdragstagare när de tillhandahåller personal.

Enligt ordalydelsen avser undantaget i artikel 132.1.k dock inte den själavård som utövas utan endast tillhandahållandet av den personal som ska utöva själavård. Det är tveksamt om ett sådant tillhandahållande alltid kan omfattas av undantagen från beskattning avseende sjukvård och social omsorg. Genom lydelsen av artikel 132.1.k får mervärdesskattedirektivet anses innebära att själavård ska ses som en från sjukvård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, skydd för barn och ungdomar m.m. samt utbildning separerad tjänst av egen natur.

Mot den bakgrunden bör en motsvarighet till undantaget i artikel 132.1.k. införas i mervärdesskattelagen. Utredningen noterar att det som talar mot behovet av ett särskilt undantag är att de subjekt som tillhandahåller personal för angivna transaktioner ofta inte begär ersättning vilket medför att tjänsten ofta ligger utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Det kan också antas vara ett skäl till varför vissa medlemsländer valt att inte införa undantaget. Detta medför dock inte att de fall när tillhandahållandet sker mot ersättning bör lämnas oreglerade.

I direktivets bestämmelse talas om att personalen ska tillhandahållas av religiösa och filosofiska institutioner. Någon ytterligare beskrivning eller exemplifiering av dessa subjekt finns såvitt kunnat utrönas inte i direktivet eller i andra underlag till bestämmelsen. Man måste således försöka finna en avgränsning av undantaget för svenska förhållanden som är både praktisk och EG-rättsligt godtagbar. Detta medför att undantaget knyts till de subjekt som omnämns i 1 kap. 19 § ML.

I artikel 132.1. k i mervärdesskattedirektivet anges att undantaget ska tillämpas om själavård ges i samband med vissa angivna verksamheter. I svensk lagstiftning införs ett krav på att undantaget får tillämpas i de situationer då tillhandahållande av personal för själavård sker i samband med tillhandahållande av tjänster avseende sjukvård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, skydd av barn och ungdomar m.m. enligt 3 kap. 4 § samt 3 kap. 8 § ML. Det som undantas enligt bestämmelsens ordalydelse är således det fall att personal tillhandahålls i syfte att ge själavård avsedd för de aktiviteter av det slag som undantas enligt uppräkningsen i 3 kap. 8 a § ML.

Undantaget kopplas till tre kriterier. För att omfattas av skattefrihet ska subjektet som tillhandahåller personal vara en allmännyttig ideell förening, en stiftelse eller ett registrerat trossamfund enligt den definition som ges i 1 kap. 19 § ML. Den tjänst som tillhandahålls av denna personal ska karaktäriseras som själavård. Enligt Nationalencyklopedin definieras själavård som kyrkans omsorg om den enskildes andliga välbefinnande. Tjänsten natur får därmed anses förknippad med andlig, själslig orientering och vägledning, krisstöd, trosåskådningsfrågor m.m. Den undantagna själavården ska ges i samband tillhandahållanden av vissa nämnda tjänster dvs. tjänster enligt 3 kap. 4 och 8 §§ ML (sjukvård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, skydd av barn och ungdomar m.m. samt utbildning).

Tjänster avseende självvård har som nämnts tidigare bedömts mot bakgrund av bestämmelsen avseende social omsorg. Frågan har prövats t.ex. i målet RÅ 2003 ref 21 som rörde ett överklagat förhandsbesked enligt vilket en stiftelse bedrev utbildning i samtalsterapi och självvård i samarbete med en skola. För att underlätta elevernas inträde på arbetsmarknaden och ge dessa möjlighet att bedriva terapi och självvård skulle en ekonomisk förening, med terapeuter som medlemmar, bildas. Föreningens verksamhet skulle bestå i att erbjuda samtalsterapi på uppdrag av stat (kriminalvården), kommun (socialkontor) eller landsting (försäkringskassan). Mot den bakgrunden ställde stiftelsen frågan om den ekonomiska föreningens verksamhet skulle omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 4 och 7 §§ ML. Regeringsrätten prövade de aktuella tjänsterna mot bakgrund av 3 kap. 4 och 7 §§ ML samt med stöd av artikel 13 A 1. g och k i då gällande sjätte mervärdesskattedirektivet. Dels prövades om tjänsten till sin natur kunde sägas utgöra social omsorg, dels om individuell behovsprövning skedde, dels om det allmänna bar kostnaden för de tillhandahållna tjänsterna. De tjänster som var föremål för bedömning i målet skulle inte bekostas av det allmänna och individuell behovsprövning skulle inte heller äga rum. Regeringsrätten konstaterade även att en ekonomisk förening syftar till att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Den ekonomiska föreningen var därmed att jämföras med ett vinstdrivande företag.

Enligt utredningens förslag till undantag avseende självvård är ett av kriterierna för skattefrihet att den undantagna självvården ska ges i samband vissa andra tjänster (sjukvård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, skydd av barn och ungdomar m.m. samt utbildning). Det innebär att tillhandahållande av personal för självvård kan aktualiseras när den allmännyttiga ideella föreningen, stiftelsen eller trossamfundet tillhandahåller personal till en verksamhet som i sin tur tillhandahåller undantagna tjänster. Utredningen anser att undantaget kan bli tillämpligt t.ex. när ett sjukhus betalar ett trossamfund för att en präst ska ge sjukhusets patienter självvård. Utredningen anser också att självvård i form av stöd och hjälp som ges av församlingsmedlemmar, diakoner m.m., vid en större katastrofinsats kan omfattas av undantaget.

Det som undantas enligt bestämmelsen är, som nämnts, tillhandahållande av personal i syfte att ge självvård vilken karaktäriseras av omsorg om den enskildes andliga välbefinnande, själslig orientering och vägledning, krisstöd, trosåskådningsfrågor m.m. Det framstår därför som klart att tillhandahållande av personal för utbildning inte kan undantas på denna grund. I den mån verksamhet av den karaktären kan komma att undantas sker det inom ramen för undantaget avseende utbildning i 3 kap. 8 § ML. Således bör undantaget avseende självvård inte omfatta exempelvis det fall då präster anlitas för allmän personalutbildning inom sjukvården.

Om tillhandahållande av personal för självvård däremot sker i samband med tillhandahållande av utbildning som omfattas av undantag från skattefrihet i enlighet med 3 kap. 8 § ML blir situationen en annan. Det bör betonas att frågan om beskattning överhuvudtaget inte uppkommer om någon ersättning inte betalas till den som tillhandahåller personal.

4.4.4 Undantag från skatteplikt för tillhandahållande av kulturella aktiviteter

I detta avsnitt redogörs för det undantag från beskattning som föreskrivs i artikel 132.1. n i mervärdesskattedirektivet och som omfattar kulturella tjänster.

Gällande rätt

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser

Medlemsstaten ska undanta följande från skatteplikt – – –

Artikel 132.1 n

Vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill vilka görs av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga.

Mervärdesskattelagens bestämmelser

En utövande konstnärs framförande av vissa litterära och konstnärliga verk samt vissa kulturella tillhandahållanden som understöds av det allmänna undantas i dag från beskattning i 3 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Bestämmelserna tillkom vid den översyn av den svenska mervärdesskattelagstiftningen avseende kulturområdet som gjordes i samband med den lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1997 (SFS 1996:1320). Förslagen var en anpassning med anledning av Sveriges medlemskap i EU.

Ändringarna som genomfördes innebar bl.a. att vissa tillhandahållanden som tidigare undantagits från skatteplikt blev skattepliktiga. Skälet var att det svenska undantaget avseende kulturella tjänster var utformat som ett generellt undantag vilket innebar att tjänster av denna art undantogs oavsett vem som tillhandahöll dem. Reglerna omfattade bl.a. upplåtelse och överlåtelse av upphovsrättigheter och inträde till vissa föreställningar (konserter, cirkus-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförbara föreställningar). Det bedömdes inte möjligt att ha kvar ett så generellt utformat undantag. För såväl upphovsrättigheter som inträde till föreställningar infördes istället en reducerad skattesats om sex procent, se 7 kap. 1 § andra stycket 5 ML. Även för sådan omsättning av tjänster som avses i 3 kap. 11 § 2 (biblioteksverksamhet) och 4 ML (museiverksamhet) är den tillämpliga skattesatsen sex procent om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna (7 kap. 1 § andra stycket 6 ML). Reducerad skattesats, sex procent, gäller även för tillträde till och förevisning av djurparker (7 kap. 1 § andra stycket 7 ML).

Utredningens överväganden och förslag

Utredningens förslag: Befintliga undantag från skatteplikt för tillhandahållanden i biblioteksverksamhet, arkivverksamhet och museiverksamhet utökas till att omfatta motsvarande tillhandahållanden som görs av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund.

Det befintliga undantaget från skatteplikt avseende folkbildning som tillhandahålls av studieförbund och kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun vidgas till att omfatta motsvarande verksamheter som bedrivs av sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund vilka har ett konstnärligt eller kulturellt ändamål och där verksamheten är ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet. Undantagen från skatteplikt omfattar även omsättning av program, kataloger, förteckningar, register, kopior och andra sådana varor med nära anknytning till verksamheterna.

Ett nytt undantag från skatteplikt införs avseende tillträde till och deltagande i kulturella aktiviteter såsom teater, cirkus, dans, musik, film, utställningar, föredrag eller liknande aktiviteter med kulturellt syfte. Undantaget omfattar även omsättning av program, kataloger och andra sådana varor med nära anknytning till aktiviteterna. Undantagen ska tillämpas för de allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som har ett konstnärligt eller liknande kulturellt ändamål om verksamheten är ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet.

Skälen för utredningens förslag: Förslaget att slopa bestämmelsen i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund aktualiserar frågan om det föreligger behov av förändringar av de regler om undantag från skatteplikt som gäller inom kulturområdet. Så kan vara fallet om det i dag 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 regel tagits bort inte skulle omfattas av något befintligt undantag från skatteplikt. Om det nuvarande kulturundantaget i 3 kap. 11 § ML inte förändras kommer området för undantag från beskattning av kulturtjänster att krympa.

De regler som nu föreslås innebär att ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund, i den mån de uppfyller kraven i 1 kap. 19 § ML, ska omfattas av vissa undantag enligt 3 kap. ML. Utredningens ambition är att allmännyttiga ideella föreningars, stiftelsers och registrerade trossamfunds tillhandahållanden inom kultursektorn så långt som möjligt ska undantas i samma utsträckning som de undantas i dag.

Är det möjligt att tillämpa mervärdesskattedirektivets kulturundantag på ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund?

Enligt artikel 132.1.n i mervärdesskattedirektivet gäller undantaget för offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av

medlemsstaten ifråga. Med offentligrättsliga organ bör avses statliga och kommunala myndigheter, men inte ett av det allmänna ägt aktiebolag.

Regeln i direktivet ger således även möjlighet att tillämpa undantaget för andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten i fråga. Genom att det är medlemsstaten som ska erkänna organen finns det en viss frihet att utforma bestämmelsen på det mest ändamålsenliga sättet. Om medlemsstaten i något annat sammanhang redan har en ordning för hur medlemsstaten erkänner kulturella organ, torde denna kunna överföras till mervärdesskattesystemet. Det finns dock inte något förfarande i Sverige som direkt kan användas för att peka ut vilka subjekt som bör vara erkända som kulturella organ i Sverige. Ett alternativ skulle därför kunna vara att införa en särskild ordning för att erkänna sådana organ. Detta skulle emellertid bl.a. skapa administrations- och gränsdragningsproblem. Det skulle även kunna vara möjligt att knyta begreppet till de organ som får stöd av det allmänna. Nuvarande undantag från skatteplikt inom kulturområdet i 3 kap. 11 § 2, 3 och 4 ML anknyter till att anordnaren får stöd i sin verksamhet. Denna avgränsning har varit ändamålsenlig för dessa verksamheter. Att generellt knyta begreppet ”erkända av medlemsstaten ifråga” till att stöd utbetalas kan emellertid ge upphov till vissa problem. 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.

Utredningen föreslår en utvidgning av undantaget från skatteplikt. Utvidgningen knyts till definitionen av allmännyttiga organ enligt 1 kap. 19 § ML. Förslaget medför att ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund definierade enligt 1 kap. 19 § ML vilka har ett konstnärligt eller liknande kulturellt ändamål kan tillhandahålla vissa skattefria kulturtjänster.

Vilka tjänster bör omfattas av undantaget?

Fråga är vidare vilka kulturella tjänster som bör omfattas av kulturundantaget. 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 balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar samt tillträde till djurparker.

Nuvarande lagstiftning innebär att allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver dessa aktiviteter oftast undantas från beskattning med stöd av 4 kap. 8 § ML.

Biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet

Nuvarande undantag från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2–4 ML avseende biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet kan vara tillämpliga även för allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och trossamfund om

verksamheten fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Såvitt gäller uttrycket ”i mer än ringa omfattning” anser Skatteverket att bidraget kontinuerligt ska uppgå till minst tio procent av intäkterna (se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 981). Om detta krav inte är uppfyllt anses undantagen inte tillämpliga och beskattning kan komma att ske. För biblioteks- och museiverksamhet som beskattas är skattesatsen sex procent och för arkivverksamhet är skattesatsen 25 procent. Genom den nu gällande konstruktionen av undantagen 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 § ML slopas. För att situationen ska bli oförändrad bör den begränsning som ligger i att verksamhet måste stödjas av det allmänna inte gälla i den mån det är allmännyttiga ideella föreningar m.fl. som tillhandahåller de kulturella tjänsterna.

Undantaget från skatteplikt för kulturella tjänster i artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet omfattar även varor med nära anknytning till tjänsterna. Detta medför att om en viss tjänst undantas från skatteplikt med stöd av kulturundantaget, bör tillhörande omsättning av varor behandlas på samma sätt. Utredningen föreslår att detta ska gälla för omsättning av program, kataloger, förteckningar, register, kopior eller andra varor med nära anknytning till biblioteks, arkiv- och museiverksamheten.

Folkbildningsverksamhet

Det nuvarande undantaget från skatteplikt för folkbildningsverksamhet i 3 kap. 11 § 5 ML gäller för en viss kategori, studieförbunden. Det finns ett tiotal studieförbund. Flertalet är, såvitt utredningen känner till, ideella föreningar. De studieförbund som drivs i formen av allmännyttiga ideella föreningar omfattas av skattefriheten i 4 kap. 8 § ML. De studieförbund som är berättigade till bidrag enligt förordningen (1991:977) om statsbidrag till folkbildningen omfattas av undantaget för folkbildning i 3 kap. 11 § 5 ML. Däremot omfattas inte utbildning som på kommersiella villkor tillhandahålls företag eller andra (s.k. uppdragsutbildning).

Av 2 § förordningen (1991:977) om statsbidrag till folkbildningen framgår att det stöd som staten betalar ut till folkbildningen ska ha som syfte att bl.a. skapa engagemang att delta i samhällsutvecklingen, stärka och utveckla demokratin, bredda kulturintresset i samhället och öka delaktigheten i kulturlivet.

I prop. 1996/97:10 varigenom undantaget för folkbildning i 3 kap. 11 § 5 ML infördes ansåg regeringen att studiecirklar och andra kulturaktiviteter som studieförbunden bedriver med stöd av statsbidrag är av vital kulturell och social betydelse för samhället och att studieförbundens cirkelverksamhet bidrar till att främja den svenska kulturella särarten (s. 26). Regeringen konstaterade därför att den del av studieförbundens verksamhet som bedrivs med stöd av det allmänna i mervärdesskattehänseende borde behandlas som en del av kulturområdet och undantas från beskattning. Betydelsen av folkbildningen som främjare av kulturen har inte förändrats sedan undantaget infördes.

Folkbildningsundantaget i dess nuvarande lydelse i kombination med förslaget att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML kan komma att innebära att det uppstår konkurrenssnedvridning gentemot sådana allmännyttiga ideella föreningar som inte är studieförbund men som håller studiecirkel som skulle ha undantagits som folkbildning om de tillhandahållits av ett studieförbund. Även de allmännyttiga ideella föreningarnas, stiftelserna och trossamfundens cirkelverksamhet är av vital kulturell och social betydelse för samhället.

Undantaget från skatteplikt för folkbildning bör därför vidgas till att omfatta även allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och trossamfund på samma sätt som föreslagits i fråga om biblioteks-, musei- och arkivverksamhet, dvs. i den mån det föreligger ett konstnärligt eller kulturellt ändamål och verksamheten är direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet.

Liksom i fråga om nuvarande undantag avseende folkbildningsverksamheten i studieförbunden bör i detta sammanhang kulturella ändamål och kulturell verksamhet anses ha en vid innebörd, och alltså innefatta aktiviteter som allmänt främjar folkbildningen.

Kulturella aktiviteter, teater, cirkus, dans, musik och film samt utställningar, föredrag och liknande aktivitet med kulturellt syfte

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 nu föreslås slopad. Om inte någon särskild åtgärd vidtas kommer föreställningar som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund att beskattas. Det finns dock en möjlighet att undanta vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster enligt artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet.

Det är därför möjligt att införa ett undantag från skatteplikt för omsättning av dessa tjänster om omsättningen företas av en allmännyttig ideell förening, stiftelse eller ett registrerat trossamfund. Mot att införa detta undantag kan anföras att beskattning av aktiviteterna ändå ofta undviks genom förslaget att beskattning inte ska ske om intäkterna avseende skattepliktiga omsättningar m.m. understiger 250 000 kronor, se vidare avsnitt 6.

Med den nuvarande, reducerade skattesatsen kan det vara ekonomiskt fördelaktigt för den skattskyldige att vissa typer av aktiviteter omfattas av skatteplikt. En biograf t.ex. som bedrivs av en allmännyttig ideell förening och som 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 skatt.

Det bör dock framhållas att det inte är möjligt att bli frivilligt beskattad för en kulturell tjänst i de fall lagen föreskriver ett undantag från skatteplikt. Det är enligt EG-rätten inte heller möjligt för medlemsländerna att tillåta frivillig beskattning inom dessa områden.

Fördelen med att undanta transaktionerna från skatteplikt är att de berörda subjekten inte behöver hantera mervärdesskatt för denna typ av transaktioner. En annan fördel är att föreningarna som huvudsakligen ägnar sig åt undantagna aktiviteter även har rätt att företa penninginsamlingsevenemang utan beskattning. Om undantaget inte infördes skulle, enligt utredningens uppfattning, mindre lämpliga effekter inträda. En sådan effekt är att en arrangörsförenings tillhandahållande av en konsert skulle bli beskattat medan t.ex. en idrottsförenings anordnande av en liknade konsert i vissa fall eventuellt inte skulle bli det. (Detta skulle inträffa om idrottsförenings anordnande av konserten skulle kunna undantas genom undantaget för penninginsamlingsevenemang.)

Det är svårt att dra gränsen kring det område som bör omfattas av kulturundantaget. I Kulturutredningens betänkande, (SOU 2009:16, del I, s. 78) har man använt begreppet kultur i en bred allmän, antropologisk mening och refererat till människors normer, värderingar, roller, identiteter, handlingsmönster, moraluppfattningar och tänkesätt. Utredningen refererar bl.a. till att västerlandet tenderar till att inte tänka på den egna moderna samhällsformen som en kultur bland andra, samtida eller äldre kulturer. I utredningen anges att föreställningen om begreppet kultur i det moderna samhället växt fram till att bli ett begrepp som uppfattas mer eller mindre synonymt med begreppet konst, vilket innebär att begreppet får en mycket specifik tolkning. Enligt Nationalencyklopedin torde denna i dag vara den mest allmänna uppfattningen om innebörden av begreppet kultur. En EU-undersökning bekräftar också att detta är den vanligaste, om än långt ifrån allenarådande, uppfattningen hur ordet ska förstås.¹¹

I gemenskapsrätten har klargjorts att undantag från den generella mervärdesskatteplikten ska tolkas restriktivt. Utredningen finner att den definition av kultur som Kulturutredningen gjort, avseende det i den utredningen aktuella frågorna, lämpar sig mindre väl i mervärdesskattesammanhang.

I syfte att inte förändra den skattemässiga situationen för den ideella sektorn mer än nödvändigt bör dock ett undantag införas som i så stor utsträckning som möjligt täcker den kulturverksamhet som de ideella föreningarna bedriver och som i dag undantas från beskattning enligt 4 kap. 8 § ML. Uttrycket ”vissa kulturella tjänster” i artikel 132.1.n i mervärdesskattedirektivet innebär i sig en begränsning. Utformningen medför att undantaget inte kan omfatta allt som anses utgöra kultur i ordets allmänna betydelse. Vid utformningen av den aktuella bestämmelsen bör syftet vara att täcka in de delar inom kulturområdet som kan ses som typiska områden inom vilka de ideella organisationerna agerar.

Förutom arrangörsföreningarna inom musik-, dans- och scenkonstområdet kan hembygdsföreningarna, konstnärsorganisationerna och de samlingslokalsdrivande föreningarna särskilt uppmärksammas. Dessa organisationer anordnar ofta utställningar, håller föreläsningar etc. i kulturellt syfte (det kan t.ex. röra sig om föreläsningar om bygdens historia och liknande).

¹¹ European Cultural Values. Special Eurobarometer 278. Europeiska kommissionen 2008.

Undantaget för övriga kulturella tjänster bör lämpligen omfatta tillträde till eller deltagande i teater-, cirkus-, dans-, musik- och filmarrangemang och liknande föreställningar samt tillträde till eller deltagande vid utställningar och föredrag eller liknande aktiviteter med kulturellt syfte, dock inte verksamhet av underhållnings- och sällskapskaraktär, t.ex. sällskapsdans. Undantaget kommer därmed att omfatta de föreställningar som omfattas av nuvarande regler om reducerad skattesats, men även i viss uträkning andra aktiviteter med kulturellt syfte.

Både inträden till kulturella evenemang och tillfälle till deltagande i kulturella aktiviteter omfattas således av undantaget. De förstnämnda aktiviteterna omfattar t.ex. inträdesavgiften till ett musikuppträdande med en kör, medan den andra gruppen aktiviteter omfattar avgiften som den som sjunger i kören betalar.

Det föreslagna undantaget omfattar endast det kulturella arrangemanget som sådant och inte t.ex. den serveringsverksamhet eller liknande försäljning som kan förekomma i anslutning till arrangemanget. Om inträdet både ger tillträde till exempelvis uppträdande och till en servering måste det avgöras om arrangemanget har som huvudsyfte att tillhandahålla en kulturell aktivitet eller om det kulturella inslaget är underordnat serveringsverksamheten. Inträde till ett sådant arrangemang kan således antingen huvudsakligen avse ett kulturellt arrangemang (musik, dans, teater etc.) eller huvudsakligen avse tillträde till en fest, servering etc. Exempel på när betalningen för en inträdesbiljett huvudsakligen måste anses vara avsett för ett kulturellt engagemang kan vara musikfestivaler, teater, utställningar etc. Det kan emellertid i samband med ett arrangemang som är att betrakta som kultur och därför ska undantas från beskattning även förekomma exempelvis serveringstjänster som inte kan anses underordnade och därför ska beskattas.

Slutligen bör undantaget för kulturella tjänster även omfatta viss försäljning av varor som är nära anknutna till den kulturella tjänsten. Exempel på detta bör liksom för de tidigare behandlade undantagen avseende bibliotek, arkiv och museer kunna vara program och kataloger som framställs i samband med arrangemanget. En särskild bestämmelse om detta bör tas in i mervärdesskattelagen med stöd av artikel 132. 1 n.

De förslag som utredningen lämnar syftar, som framhållits ovan, till att så långt möjligt behålla nuvarande skattesituation för kulturföreningar m.fl. Utredningen noterar dock att de nuvarande reglerna i ML innebär att det inte finns något undantag från skatteplikt vad gäller föreställningar som konserter, bio m.m., även när det är det allmänna som omsätter tjänsten. Huruvida detta är en ordning som kan behållas när utredningens förslag avseende de ideella föreningarna genomförs bör övervägas under lagstiftningsarbetet.

Särskilt om anordnande av danstillställningar och dansbandstillställningar

Begreppet dans får anses innefatta såväl dansen som konststart, som dans som social företeelse och som motionsform. Genom att införa ett undantag från skatteplikt som omfattar kulturella aktiviteter i form av

dans och genom införandet av ett undantag avseende fysisk träning (se avsnitt 4.4.5 nedan) väcks frågan om vad som innefattas i undantagen.

När det gäller beskattningen av dansbane- och dansbandsverksamhet noterade Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74) i sitt betänkande (s. 349) att problembilden var delad. Dels önskade kommersiella anordnare att skattesatsen för tillträde till dansbandstillställningar skulle sänkas, dels ville dessa anordnare att ideella föreningar inte ska beskattas lindrigare än övriga aktörer då det kan leda till sämre konkurrensförutsättningar. När det gäller folkparksdans som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar är för närvarande denna som regel undtagen från beskattning med stöd av 4 kap. 8 § ML. När 4 kap. 8 § ML slopas kommer dessa föreningars tillhandahållanden av nämnda tjänster att beskattas om inget särskilt undantag införs. Mervärdesskatteutredningen ansåg att den konkurrensproblematik som framkommit medförde att det särskilda undantag som skulle krävas för att ideella föreningars tillhandahållande av dansbandstillställningar alltför skulle kunna undantas inte borde införas.

Undantaget avseende kulturella aktiviteter ska enbart omfatta tillträde till eller deltagande i aktiviteter med ett kulturellt syfte. Med detta får avses verksamhet som tillskapas med en konstnärlig ambition i syfte att få en konstnärlig verkan, dvs. ge konstnärlig effekt eller konstnärligt intryck. Detta betonas genom att undantaget endast gäller de ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som har ett konstnärligt eller liknande kulturellt ändamål och i den mån verksamheten är ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet. Undantaget ska således inte innefatta sällskapsdans (jfr avsnitt 4.4.5 ovan). Inom ramen för folkbildning och kulturbildning kan dock t.ex. danskurser som anordnas av studieförbund och kulturföreningar komma att omfattas av undantaget, på samma grund som annan folkbildningsverksamhet i vid mening.

4.4.5 Undantag från skatteplikt för tillträde till idrottsligt evenemang, tillfälle att utöva idrott samt tillfälle att utöva fysisk träning

I detta avsnitt redogörs för det undantag från beskattning som föreskrivs i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet och dess svenska motsvarighet.

Gällande rätt

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser

Medlemsstaten ska undanta följande från skatteplikt. – – –

Artikel 132.1m

Vissa tillhandahållanden av tjänster med nära anknytning till idrottslig eller fysisk träning vilka görs av organ utan vinstsyfte till personer som ägnar sig åt idrott eller fysisk träning.

Undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 m. i mervärdesskattedirektivet gäller exempelvis tillträde till olika anläggningar för utövande av idrott eller avgifter för deltagande i tävlingar. Uttrycket ”med nära anknytning (”closely linked”) innebär att tjänsten ska ha ett nära samband med den idrottsliga verksamheten, t.ex. uthyrning av idrottsutrustning.

Avgränsningen av undantagets räckvidd medför att inträde till sportevenemang blir skattepliktigt. Sverige har emellertid rätt att övergångsvis undanta sådana avgifter enligt artikel 380 jämfört med del B, punkt 1 i bilaga X till mervärdesskattedirektivet. Vidare kan en reducerad skattesats tillämpas på tillträde till sportevenemang (bilaga III punkt 13) och på utnyttjande av sportanläggningar (bilaga III punkt 14).

Mervärdesskattelagens bestämmelser

Mervärdesskattelagens undantag från skatteplikt på idrottsområdet omfattar tjänster varigenom någon bereds tillträde till idrottsligt evenemang eller tillfälle att utöva idrottslig verksamhet (3 kap. 11 a § mervärdesskattelagen (1994:200, 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).

Undantaget avser bl.a. allmännyttiga ideella föreningars upplåtelse av lokaler eller andra anläggningar för utövande av idrott, såsom uthyrning av tennisbanor och golfbanor (både strötimmar 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.

Utredningens överväganden och förslag

Utredningens förslag: Undantag från skatteplikt inom idrottsområdet ska, utöver de fall då tjänsterna omsätts av stat eller kommun, även gälla i de fall då tjänsterna omsätts av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund. Även tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva fysisk träning samt tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av fysisk träning ska omfattas av undantag från skatteplikt. Med fysisk träning avses aktiviteter i form av friluftsliv, motion och liknande i den mån tyngdpunkten ligger på att genom fysisk träning öka deltagarnas fysiska välbefinnande, samt tjänster som har omedelbart samband med utövandet av den fysiska träningen om tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person som tillhandahåller den fysiska träningen.

Skälen för utredningens förslag: Uttrycket ”idrottslig och fysisk träning” motsvaras i engelskan av ”sport or physical education”, i franskan av ”sport ou de l’éducation physique” och i tyskan av ”Sport und Körpererächtigung”. Det är svårt att exakt fastställa vad som ska omfattas av idrottsundantaget. Enligt praxis omfattas i dag i första hand sådana verksamheter som är anslutna till Sveriges Riksidrottsförbund och till Svenska Travsportens och Svenska GaloppSPORTENS Centralförbund. I övriga fall görs en prövning i det enskilda fallet. Ledning för denna prövning hämtas bl.a. i Riksidrottsförbundets idéprogram vari bl.a. uttalas att ”Idrott är fysisk aktivitet som vi utför för att kunna prestera mera, ha roligt och må bra” och att ”Idrott består av träning och lek, tävling och uppvisning”.

Enligt Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2009, s. 929, nämns som exempel på vad som kan anses som idrott styrketräning, jazzdans, aerobics, workout och olika former av kampsport. Skatteverket anser att verksamheter som har annat syfte än motion eller tävling inte bör hänföras till sport och idrott, även om utövandet är fysiskt krävande. Verksamheter som huvudsakligen syftar till att öka deltagarnas mentala välbefinnande kan, enligt Skatteverket, inte anses utgöra idrott.

Frågorna har berörts även inom andra områden av beskattningen. Regeringsrätten har i RÅ 1999 ref 25 slagit fast att Friluftsförbundet ska anses vara en organisation som har till huvudsakligt syfte att främja idrottslig verksamhet. Visserligen avser detta avgörande socialavgifter men Regeringsrätten uttalar att det knappast kan dras någon klar gräns mellan idrott och friluftsliv. Detta gäller särskilt aktiviteter inom den s.k. motionsidrotten. Det är viktigt att notera att detta uttalande inte direkt kan överföras till mervärdesskatteområdet, eftersom det som ska undantas enligt idrottsundantaget är tillhandahållande av tjänsten idrott och fysisk träning oavsett vilken organisation utan vinstsyfte som gör tillhandahållandet. Eftersom undantaget i 4 kap. 8 § ML finns har någon ingående prövning av om friluftsförbundets verksamhet kan anses innefattad i nuvarande undantag för idrottslig verksamhet inte varit aktuell. Det kan antas att en viss del av den verksamhet som denna typ av

organisationer bedriver vid en bedömning skulle anses utgöra idrott i den mening som omfattas av idrottsundantaget i dag. Det finns dock vissa aktiviteter som inte direkt kan anses utgöra idrott men som innehåller ett stort mått av fysisk aktivitet. Exempel på sådana aktiviteter som innehåller fysisk träning skulle kunna vara skogsmulle, vandringar, skid- och skridskoåkning, stavgång, kanot, segling, klättring etc. Dessa aktiviteter har det gemensamt att de utgör fysisk träning i form av friluftaktiviteter, motion och liknande, där tyngdpunkten ligger på fysisk träning dvs. i syfte att uppnå fysisk kapacitetshöjning och därigenom öka deltagarnas fysiska välbefinnande. Aktiviteten ska således inte vara inriktad på rekreation, förströelse och nöje. Bedömningen bör göras mot bakgrund av aktivitetens syfte i allmänhet och inte mot bakgrund av den enskilda deltagarens upplevelse. Undantaget för fysisk träning bör lämpligen införas i idrottsundantaget.

Om idrottstjänster eller tjänster avseende fysisk träning utförs av ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund definierade enligt 1 kap. 19 § ML bör dessa tjänster således kunna undantas från beskattning med stöd av mervärdesskattedirektivet. Undantaget ska enligt direktivet omfatta ”tjänster med nära anknytning till fysisk träning”. I nuvarande idrottsundantag i mervärdesskattelagen uttrycks detta som ”tjänster som har omedelbart samband med utövandet av idrotten”. De tjänster som omfattas av detta uttryck är uthyrning av olika sportanordningar, hjälpmedel, tillbehör och redskap som nyttjas vid utövandet av den idrottsliga aktiviteten i fråga. Som exempel nämns i prop. 1996/97:10 s. 55 uthyrning av baddräkter, badhanddukar, skridskor och racketar av anordnaren till idrottsaktiviteten. Enligt propositionen är utrymmet för tjänster som har samband med idrottsutövningen mycket begränsat. Det torde enligt Skatteverket (se Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 939) endast avse sådan uthyrning av utrustning som kan ses som en ren service åt idrottsutövaren. Uthyrning av cyklar eller kanoter vid en idrottsanläggning eller skiduthyrning vid en slalombacke kan inte ses som en serviceåtgärd, utan är istället en uthyrning som sker i konkurrens med andra uthyrare av sådan utrustning. Samma bedömningsgrund bör gälla även för det föreslagna undantaget för ”fysisk träning”.

EG domstolen har i målet t C-253/07, Canterbury Hockey Club (REG 2008 s. I-000) tolkat artikel 13.A.1.m, motsvarigheten till 132.1.m. i tidigare gällande sjätte mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund av EG-domstolens dom bör även utbildning av ledare för aktiviteten kunna omfattas av undantaget om utbildningen utförs av organisationen och tillhandahålls direkt till ledaren.

Undantaget från skatteplikt inom idrottsområdet omfattar inte omsättning av varor, såsom t.ex. försäljning av souvenirer. Det bör även noteras att det föreslagna undantaget endast omfattar den idrottsliga tjänsten som sådan och inte t.ex. serveringsverksamhet som kan förekomma i anslutning till aktiviteten. Viss omsättning kan emellertid vara undantagen i den mån det kan anses omfattas av undantaget för penninginsamlingsevenemang, se vidare avsnitt 4.4.7.

4.4.6 Undantag från skatteplikt för omsättning till medlemmar

Gällande rätt

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser

Medlemsstaten ska undanta följande från skatteplikt – – –

Artikel 132.1 l

Tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill som görs till medlemmarna i deras gemensamma intresse av organisationer som utan vinstsyfte verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt syfte, mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organets stadgar, förutsatt att undantaget inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Detta ger vid handen att förutsättningarna för att tillämpa undantaget enligt 132.1 l i mervärdesskattedirektivet är följande.

- Omsättningen ska avse tillhandahållande av tjänster eller omsättning av varor med nära anknytning till tjänsteomsättningen,
 - omsättningen ska göras av en organisation utan vinstsyfte som verkar i vissa särskilt angivna syften (politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt),
 - omsättningen ska göras till organisationens medlemmar i deras gemensamma intresse,
 - omsättningen ska ske i utbyte mot en (medlems)avgift som bestäms i enlighet med organisationens stadgar,
 - undantaget får inte befaras vålla snedvridning av konkurrensen.
- Rekvisiten utvecklas närmare i kommande avsnitt.

Mervärdesskattelagens bestämmelser

Någon direkt motsvarighet till direktivets undantag från skatteplikt finns inte i mervärdesskattelagen. När det gäller direkt skatt finns dock regler i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) då medlemsavgifter undantas från inkomstskatt enligt ett särskilt stadgande i 15 kap. 2 § IL.

Eftersom mervärdesskatten till skillnad från inkomstskatten är en skatt

Utredningens överväganden och förslag

Utredningens förslag: Undantag från skatteplikt införs för omsättning av tjänster m.m. till medlemmar i organisationer vars verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte.

Undantaget gäller endast under förutsättning att organisationen har till syfte att främja ändamål av politisk, facklig, religiös, patriotisk, filosofisk, filantropisk eller medborgerlig karaktär och endast i den mån omsättningen sker till medlemmarna i deras gemensamma intresse mot en stadgeenligt bestämd avgift.

Skälen för utredningens förslag: En medlemsavgift är normalt sett den avgift som en förening eller en organisation benämner som avgift för den som önskar vara medlem i organisationen. Det kan dock tänkas att organisationen låter medlemsavgiften innefatta försäljning av varor eller tjänster. En medlemsavgift som betalas uteslutande för förmånen att få vara medlem i en organisation och som inte berättigar till någon direkt motprestation från den mottagande organisationen anses inte knuten till ett tillhandahållande. En sådan betalning ligger utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (out of scope). Detta är sannolikt också fallet om medlemmarna av organisationen erhåller exempelvis en klubbnaål, en penna eller en T-shirt med organisationens logo eller liknande föremål, som har anknytning till verksamheten och som är av ringa värde. Vad nu sagts gäller medlemsavgifter i alla slags organisationer och för skattefrihet krävs i detta fall ingen särskilt undantag.

Vid utredningens kontakter med de ideella organisationerna har det framkommit att det inte är ovanligt att t.ex. vissa administrativa tjänster sköts av ett centralt kansliorgan för medlemsföreningarnas räkning. Fråga kan också vara om t.ex. utbildningsinsatser som sköts centralt eller av ett särskilt organ. Om detta sker mot ersättning kan det bli att bedöma som skattepliktig omsättning av tjänster inom organisationen. För att så ska bli fallet krävs dock att det uppstår rättsförhållanden mellan olika juridiska personer inom organisationen och att detta innebär ett ömsesidigt utväxlande av prestationer (Regeringsrättens dom den 22 september 2009 i mål nr 2609-09). Om verksamheten är organiserad så att finansieringen sker genom kostnadsdelning finns dock särregler som under vissa förutsättningar ger möjlighet till undantag.

Enligt utredningens mening bör en motsvarighet till direktivets regel om undantag från skatteplikt för medlemsavgifter införas även i ML. Ett sådant undantag, som ska begränsas till vissa organisationer, får förutsättas kunna få en vidare tillämpning än vad som följer av de allmänna principerna om mervärdesskattesystemets tillämpningsområde.

Begreppet ”medlemsavgifter” i mervärdesskattedirektivet är ett gemenskapsrättsligt begrepp som kan komma att uttolkas av EG-domstolen. EG-domstolen har uttalat att fasta årsavgifter som gav medlemmar tillgång till idrottsanläggningar och andra faciliteter kan innebära ett utväxlande av ömsesidiga prestationer mellan medlemmarna i en förening och föreningen (mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, REG 2002, s. I-03293). Målet gällde årsavgifter i en idrottsförening, men EG-domstolens uttalanden måste anses få betydelse generellt för medlemsavgifter. De uttryck som används i de olika språkversionerna av mervärdesskattedirektivet (e.x. ”supply of services, and the supply of goods closely linked thereto, to their members in their common interest in return for a subscription”) kan ofta översättas med både avgift och medlemsavgift. Villkoret att det ska vara fråga om en medlemsavgift kombineras med en föreskrift om att den ska vara bestämd i enhetlighet med organisationens stadgar. Om en avgift bestäms i enlighet med stadgarna så är det oväsentligt vad avgiften kallas under förutsättning att undantaget endast är avsett att träffa tillhandahållanden till medlemmarna och inte till andra än medlemmarna samt att

tillhandahållandet sker i medlemmarnas gemensamma intresse, till skillnad från i individuellt intresse. Avgifter som en person som inte är medlem betalar för att exempelvis delta i en kurs eller tävling som organisationen anordnar (deltagaravgifter eller startavgifter) kan följderiktigt inte undantas från skatteplikt med stöd av ifrågavarande bestämmelse då det inte är fråga om ett tillhandahållande till medlemmar. Denna typ av deltagaravgifter måste därför bedömas enligt undantagen för exempelvis idrott och kultur.

Fråga är vidare om det krävs att samtliga medlemmar betalar avgiften eller om bestämmelsen även omfattar tillhandahållanden mot en särskild avgift som en enskild medlem betalar för att organisationen ska tillhandahålla just honom eller henne en tjänst. Om alla medlemmar i organisationen enligt stadgarna är tvungna att erlagga avgiften oavsett om de utnyttjar tjänsten eller inte bör undantaget i vart fall anses tillämpligt, dvs. då sker tillhandahållandet ”till medlemmarna i deras gemensamma intresse” (i sådana fall kan ifrågasättas om det över huvud taget är fråga om tillhandahållande av tjänst mot vederlag). Enligt utredningens mening torde undantaget i viss mån också kunna avse tillhandahållanden till enskilda medlemmar, förutsatt att avgiften är stadgeenlig och verksamheten sker i allas intresse. Det kommer ytterst att bero av EG-domstolens praxis på området hur långt undantaget från skatteplikt kan utsträckas.

Undantaget ställer inte upp krav på att tillhandahållandet ska ske endast till medlemmar som är privatpersoner. Undantaget kan därför även omfatta organisationer utan vinstintresse som tillhandahåller sina medlemsorganisationer tjänster mot en medlemsavgift som bestäms i organisationens stadgar. Det kan vara fråga om tjänster i form av olika utbildningsinsatser vilken stödjer organisationens syfte och därmed medlemmarnas gemensamma intresse och därtill nära anknutna varor som utbildningsmaterial och liknande, tjänster i form av deltagande i medlemskonferenser och därvid utdelat marknadsföringsmaterial, handhavande av medlemsregister eller andra administrativa tjänster eller i övrigt tillvaratagande av medlemmarnas gemensamma intresse i linje med organisationens syfte och därtill förbunden omsättning av tjänster. Allt under förutsättning att tjänsterna *ingår* i den avgift som samtliga medlemmar samt därmed även medlemsorganisationer betalar till organisationen och att tillhandahållandet sker i medlemmarnas gemensamma intresse vilket således även får antas sammanfalla med organisationens syfte.

Omsättning till medlemmar är även reglerad i 3 kap. 13 § ML. Omsättning av periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar undantas således från skatteplikt när en sådan publikation tillhandahålls någon gratis eller mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlemmar eller anställda. Från skatteplikt undantas även införsel av en sådan publikation, om publikationen förs in till landet för att tillhandahållas på något av dessa sätt. En publikation anses enligt 3 kap. 16 § ML som periodisk om den enligt utgivningsplanen kommer ut med normalt minst fyra nummer om året. Undantaget i 3 kap. 13 § ML omfattar enligt 3 kap. 17 § ML även radio- och kassettidningar. Gratis tillhandahållande omfattas av undantaget oavsett vem som är köpare. Tillhandahållande mot ersättning kan emellertid ske endast till vissa angivna förvärvare för

att undantaget ska gälla. Dessa förvärvare är utgivaren, medlemmar och anställda. De nu nämnda reglerna har utredningen inte haft i uppdrag att överväga.

Av det ovan sagda följer att ett tillhandahållande av tjänster som organisationen gör till sina medlemmar inte omfattas av undantaget för medlemsavgifter om det görs mot ersättning som inte innefattas i den avgift som bestäms i organisationens stadgar (medlemsavgiften). Det innebär att i de fall organisationen tar ut särskilda deltagaravgifter av sina medlemmar för exempelvis deltagande i tävlingar eller utbildningar som organisationen anordnar kommer dessa avgifter att beskattas om de inte omfattas av något annat undantag i mervärdesskattelagen, exempelvis undantagen för idrotts- eller kulturverksamhet eller för folkbildning.

Organisation utan vinstsyfte

Avsikten är att organisationer utan vinstsyfte ska omfattas av undantaget, allt i enlighet med direktivets bestämmelse. Utredningen gör bedömningen att undantaget kommer att avse i princip samma krets av subjekt som nämnts i definitionen 1 kap. 19 § ML, dvs. allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund. Detta utesluter inte att andra samverkansformer vilka bedrivs utan vinstsyfte kan komma att omfattas av reglerna. Några explicita kriterier som ska vara uppfyllda för att en organisation ska anses utgöra en organisation utan vinstsyfte bör inte tas in i lagstiftningen eftersom begreppet ”organisation utan vinstsyfte” är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Som EG-domstolen konstaterat måste det avgöras från fall till fall om de kriterier som domstolen uppställt i Kennemer-domen är uppfyllda. (mål C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, REG 2002, s. I-03293).

I det nämnda målet konstaterade EG-domstolen att vid bedömningen av vad som ska anses utgöra en organisation utan vinstsyfte är det själva organisationen som ska beaktas och inte enbart de tjänster som den tillhandahåller. För att avgöra huruvida en organisation uppfyller villkoren är det således organisationens totala verksamhet som ska beaktas, dvs. även den verksamhet som bedrivs som ett komplement till de tjänster som avses i bestämmelsen. Det ändamål som organisationen syftar till att främja är avgörande för om den kan anses som en organisation utan vinstsyfte. Till skillnad från ett kommersiellt företag ska organisationen inte syfta till att generera vinst till medlemmarna. Det ankommer på varje medlemsstat 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 vinstsyfte. Domstolen konstaterade i domen att en organisation kan kvalificeras som en organisation utan vinstsyfte även om den systematiskt strävar efter att generera överskott om organisationen sedan avsätter överskottet för bibehållande eller förbättring av de tjänster som organisationen tillhandahåller.

Det bör noteras att de subjekt som kan omfattas av undantaget enligt direktivet inte enbart ska arbeta utan vinstsyfte. Det krävs också att ändamålet med verksamheten är av visst slag. En förutsättning för att en organisation ska kunna komma i åtnjutande av undantaget är således att

den verkar i *politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt syfte*. De uppräknade syftena och ändamålen synes, enligt bestämmelsens ordalydelse, vara uttömmande.

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*, REG 1998, s. I-07053. I målet var frågan om huruvida en frivillig sammanslutning av enskilda personer, bestående av anställda i detaljhandeln inom bilindustrin, var en sådan facklig organisation som omfattas av undantaget. 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 tradeunion nature" i den engelska språkversionen huvudsakligen arbetstagares 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 ska tolkas restriktivt eftersom undantagen innebär avsteg från den allmänna principen om att skatt ska betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag. När det gäller uttrycket "fackligt" konstaterades att detta avser särskilt en organisation som har till huvudsakligt syfte att försvara sina medlemmars kollektiva intressen detta vare sig dessa är arbetstagare, arbetsgivare, fria yrkesutövare eller näringsidkare som utövar viss ekonomisk verksamhet och företräder 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.

Således kan ideella föreningar som genom verksamhet utan vinstsyfte främjar medlemmarnas ekonomiska intressen (t.ex. fackföreningar, arbetsgivarföreningar och olika slags branschorganisationer) omfattas av undantaget från skatteplikt för tillhandahållanden till sina medlemmar.

Organisationens syfte ska således vara politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgerligt, vilket ger bestämmelsen en förhållandevis vid räckvidd. De syften som anges är allmänt uttryckta och det är inte helt givet vad som kan anses inrymmas i dessa. Begreppen känns i vissa fall ålderdomliga och främmande i svenskt språkbruk.

Med verksamhet som kan anses bedrivas med *patriotiskt syfte* bör avses t.ex. fredsbefrämjande verksamhet som bedrivs inom försvars- och fredsorganisationer, t.ex. lottakåren, hemvärnet, försvarsförbund, svenska freds- och skiljedomsföreningen m.m.

Verksamhet som kan anses bedrivas med *filosofiskt eller filantropiskt syfte* är t.ex. verksamhet som bedrivs i organisationer vilka verkar för likabehandling och antirasism samt organisationer som verkar för social hjälpverksamhet, handikapporganisationer, Röda Korset, Stadsmissionen, Frälsningsarmén samt liknande organisationer. Avgränsningen synes knyta an till att den bedrivna verksamheten gynnar samhällskollektivet som helhet. Detta medför att organisationer vilka bedriver verksamheter som vilar på en inom samhället gemensam värdegrund synes kunna undantas från skatteplikt i den mån paragrafens övriga rekvisit är uppfyllda. Verksamhet vilken närmast kan karaktäriseras som tillvaratagande av grundläggande fri- och rättigheter eller i övrigt verksamhet som syftar till tillgodoseende av samhällets gemensamma etiska grundvalar synes omfattas.

I direktivet anges att ett av syftena som kan medföra att undantaget är tillämpligt är "*medborgerligt*" (jfr fr. "*civique*" och en. "*civic*"). Det ligger i ordet att verksamheten ska gynna medborgarna som helhet. Ordet medborgerligt ligger betydelsemässigt mycket nära "*allmännyttigt*". Ett sätt att uttrycka ordet allmännytta är att ändamålet enligt en utbredd uppfattning är värt att stödja. Även i ordet medborgerligt ligger att det ska finnas ett allmänt intresse som stöds genom organisationens aktivitet. Medborgerliga intressen kan utgöras av arbete mot fattigdom och social utslagning, (vilket i viss mån får sägas sammanfalla med social hjälpverksamhet) mot mobbning eller liknande vilket kan exemplifieras genom t.ex. Föreningen för Rättvisemärkt Sverige, ECPAT, Rädda barnen, BRIS Barnens Rätt i Samhället m.fl. Organisationer som arbetar för mänskliga rättigheter såsom t.ex. Amnesty och liknande kan även tjäna som exempel. Organisationer vilka arbetar för hållbar utveckling och naturvårdshänsyn dvs. tillvaratar miljö- och naturskyddsverksamhet såsom t.ex. Svenska Naturskyddsföreningen, Viltvårdområdesföreningar och djurrättsorganisationer torde omfattas. Organisationer vilka tillvaratar folkhälsa och nykterhet torde också omfattas, såsom idrottsföreningar, IOGT och liknande. Organisationer vilka arbetar med kulturbefrämjande eller forskningsfrämjande ändamål anses också tillvarata medborgerliga/samhälleliga ändamål. Dessa organisationer kan exemplifieras genom Föreningen Svensk Form, Svenska Folkdansringen, Riksbankens Jubileumsfond samt Cancerfonden och liknande.

Ett flertal av de allmännyttiga ideella föreningarnas, trossamfundens samt stiftelsernas tillhandahållanden av tjänster till sina medlemmar torde därför kunna omfattas av undantaget om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda.

Snedvridning av konkurrensen

En förutsättning för att medlemsavgiftsundantaget i artikel 133.1 l ska få tillämpas är att det inte kan befaras snedvrida konkurrensen. Den omständigheten att tillhandahållandet endast får ske till medlemmar och ersättningen endast får utgöras av stadseenligt bestämd avgift kan i sig anses innebära en begränsning som motverkar konkurrenssnedvridning. Frågan är dock om det även bör finnas en uttrycklig regel som syftar till att motverka konkurrenssnedvridning. Flera länder har sådana regler.

Dessa har ofta utformats som en möjlighet för någon myndighet att inte godkänna undantaget från skatteplikten. Frågan om införande av en konkurrensklausul fördes fram av Mervärdesskatteutredningen men bemöttes med stark kritik av remissinstanserna. Det framfördes bl.a. att klausulen skulle komma att bli omöjlig att tillämpa och att den skulle innebära tillämpnings- och tolkningsproblem. Dessutom ifrågasattes om klausulen var behövlig mot bakgrund av bestämmelsens begränsade räckvidd.

Utredningen delar bedömningen att undantaget inte behöver förenas med en uttrycklig konkurrensregel då övriga rekvisit i den aktuella paragrafen förhindrar konkurrenssnedvridande effekter av undantaget.

4.4.7 Undantag från skatteplikt för penninginsamlingsevenemang samt övrigt om finansieringsverksamhet

Gällande rätt

Mervärdesskattedirektivets bestämmelser

Medlemsstaten ska undanta följande från skatteplikt – – –

Artikel 132.1 o

Tillhandahållande av tjänster och leverans av varor vilka görs av organ vars aktiviteter är undantagna från skatteplikt i enlighet med b, g, h, i, l, m och n, i samband med penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande till förmån för organet självt, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Enligt artikeln kan tillhandahållande av varor och tjänster i samband med penninginsamlingsevenemang undantas från skatteplikt under vissa förutsättningar. Direktivet använder termen penninginsamlings-evenemang. Tillhandahållandet ska utföras av organisationer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt enligt punkterna b (sjukvård), g (hjälparbete och socialt trygghetsarbete), h (skydd av barn och ungdom), i (utbildning), l (tillhandahållanden mot medlemsavgift), m (idrott) och n (kultur).

Medlemsstaterna får, enligt artikel 132. 2 i mervärdesskattedirektivet införa nödvändiga restriktioner, särskilt vad beträffar antalet evenemang eller de intäktsbelopp som kan undantas.

Mervärdesskattelagens bestämmelser

Någon direkt motsvarighet till direktivets undantag från skatteplikt finns inte i mervärdesskattelagen.

Utredningens överväganden och förslag

Utredningens förslag: Omsättning av varor och tjänster i samband med penninginsamlingsevenemang undantas från skatteplikt om verksamheten är av skäligen omfattning. Undantaget ska omfatta vissa icke-vinstdrivande organisationer.

Allmännyttiga ideella föreningars m.fl. omsättning av skänkta varor för att främja välgörande och sociala ändamål ska beskattas med sex procent mervärdesskatt.

Skälen för utredningens förslag: Utredningens förslag medför att omsättning varor och tjänster som görs av vissa organisationer vars aktiviteter i övrigt är undantagna från skatteplikt undantas under förutsättning att omsättningen sker i samband med tillfälliga penninginsamlingsevenemang. Ett penninginsamlingsevenemang riktar sig i regel mot allmänheten och inte endast mot organisationens medlemmar. Evenemanget syftar till att samla in pengar till organisationen. Ett penninginsamlingsevenemang ska anordnas uteslutande till förmån för organisationen själv. Undantaget ska få tillämpas under förutsättning att evenemanget är av skäligen omfattning. Denna sista begränsning avser säkerställa att undantaget inte leder till en snedvridning av konkurrensen.

Enligt mervärdesskattedirektivet undantas penninginsamlingsevenemang som görs av organisationer vars aktiviteter är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna om sjukvård, hjälparbete och socialt trygghetsarbete, skydd för barn och ungdom, utbildning, tillhandahållanden mot medlemsavgift, idrott eller kultur. Undantaget från skatteplikt ska avse organisationer som verkar utan vinstintresse, bl.a. allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Icke vinstdrivande organisationer är i regel ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund enligt den definition av dessa som föreslås i 1 kap. 19 § ML, även om utredningen inte utesluter att andra organisationer kan komma att bedömas som jämförbara med de nämnda icke- vinstdrivande organisationerna.

EG-reglerna kompliceras av att organisationernas verksamhetsområden ska omfatta just de områden som är undantagna från skatteplikt enligt vissa av de övriga bestämmelserna. Om det är fråga om sjukvård, sociala tjänster, utbildning, självvård, kultur, idrott eller omsättning till medlemmar ska organisationen således uppfylla de särskilda krav som uppställs i dessa bestämmelser och verka inom dessa områden.

Skattefrihet för penninginsamlingsevenemang kan t.ex. bli aktuellt när en kulturförening för en bred besökarkrets anordnar en kulturfestival till förmån för föreningens verksamhet eller när organisationer som verkar för social hjälpverksamhet t.ex. Röda Korset, Bris m.fl. organiserar insamlingsgalor som riktas mot en bred allmänhet m.m.

För att omfattas av undantaget för penninginsamlingsevenemang bör det vara tillräckligt att organisationen uppfyller de generella kraven för att undantas enligt bestämmelsen t.ex. att organisationen verkar inom det sociala området, med idrottsverksamhet, etc. Det synes inte rimligt att göra en tolkning av direktivet som skulle utesluta undantag för penninginsamlingsevenemang i de fall då organisationen uppfyller

villkoren för att undantas men av olika skäl inte genomför några transaktioner som i övrigt faktiskt undantas från beskattning. Detta skulle t.ex. kunna vara fallet om organisationen oftast tillhandahåller de tjänster som skulle omfattas av undantagen gratis, vilket ofta är fallet när det gäller social hjälpverksamhet. Vad som dock krävs är att organisationen faktiskt bedriver verksamhet i vilken tillhandahållandet av tjänster, om de omsattes mot ersättning, skulle omfattas av de aktuella undantagen.

Utredningen gör bedömningen att en mycket stor del av de organisationer som omfattas av de av utredningen föreslagna undantagen, inte minst de organisationer som berörs av slopandet av 4 kap. 8 § ML, kommer att kunna omfattas av undantaget för penninginsamlingsevenemang. Det blir därför av vikt att undantaget för penninginsamlingsevenemang begränsas till att avse tillhandahållanden som inte medför en påtaglig snedvridning av konkurrensen, varom mer i det följande.

Penninginsamlingsevenemanget får inte snedvrida konkurrensen

Det avgörande för tillämpning av undantaget avseende penninginsamlingsevenemang är om evenemanget kan anses snedvrida konkurrensen. Av särskild betydelse har alltså frågan om kommersiella aktörer bedriver verksamhet som kan komma att påverkas av att organisationer bedriver likartad verksamhet som undantas från beskattning. Redan av det skälet att en verksamhet bedrivs av ideellt arbetande medlemmar innebär fördelar konkurrensmässigt. Vid bedömningen av om ett undantag kan anses snedvrida konkurrensen bör det emellertid inte ha någon avgörande betydelse om det även finns andra faktorer som ger den ideella sektorn konkurrensfördelar.

För att möta kravet på konkurrensneutralitet föreslog EGA-utredningen att penninginsamlingsevenemang skulle vara skattefria endast om de företas ”i skäligen omfattning”. Detta tog dels sikte på att omsättningen inte fick anta alltför stora proportioner, dels att antalet omsättningstillfällen och omsättningsbeloppen skulle hållas på en så låg nivå att jämförbar kommersiell verksamhet inte missgynnades.

Även Mervärdesskatteutredningen ansåg att tillämpningsområdet borde avgränsas genom ett villkor om ”skäligen omfattning” och anförde 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. I betänkandet uppgavs att begreppet ”skäligen omfattning” bör innebära att antalet evenemang inte får vara fler än att de kan anses som tillfälliga. Utredningen menade att evenemang som återkommer varje vecka inte kan anses tillfälliga. Mervärdesskatteutredningens förslag mötte emellertid kritik av remissinstanserna. Kritiken gällde främst tolkningen av begreppet skäligen omfattning och de tillämpnings- och gränsdragningsproblem som detta kunde orsaka. Det anfördes att utredningens uttolkning var alltför snäv genom att den endast tog sikte på antalet evenemang. Remissinstanser anförde att hänsyn också bör tas till geografiska förhållanden och

aktiviteternas karaktär samt antalet kommersiella aktörer inom samma verksamhetsområde.

Utredningen gör bedömningen att det inte är lämpligt att i lagen exakt föreskriva under vilka omständigheter ett penninginsamlingsevenemang ska kunna bedrivas för att det inte ska anses snedvrída konkurrensen. En bättre ordning är att som både Mervärdesskatteutredningen och EGA-utredningen föreslagit föreskriva att evenemangen ska vara företagna i ”skälíg omfáttning”. Som remissinstanserna påtalade krävs dock att Skatteverket ger riktlinjer för vad som ska innefattas i detta begrepp. Sådana riktlinjer kan lämpligen avse en bedömning av vissa centrala aktiviteter, som de ideella organisationerna typiskt sett utnyttjar för att finansiera sin verksamhet. Utredningen ger i det följande sin syn på hur avvägningarna bör kunna ske.

Finansiering av ideell verksamhet skiljer sig mycket åt och kan ha olika syften. Ordet penninginsamlingsevenemang indikerar att det är fråga om finansiering som inte härrör från en stadigvarande normalt bedriven verksamhet utan att det är fråga om en avgränsad aktivitet. Grundläggande är att omfattningen av verksamheten inte får vara så stor att det finns påtaglig risk att annan sedvanlig kommersiell verksamhet av liknande slag påverkas negativt. En del av de omsättningar som för närvarande undantas från mervärdesbeskattning är sådana som inkomstskatterättsligt har ansetts ske av s.k. hävd. Vissa av dessa omsättningar utgör sådana aktiviteter som typiskt sett anordnas tillfälligt, exempelvis anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, loppmarknader och insamlingskampanjer m.m.

Skattefriheten för penninginsamlingsevenemang enligt mervärdesskatterätten ska inte kopplas till frågan om aktiviteterna av hävd har används för att finansiera ideellt arbete. När hävdvunna aktiviteter genomförs under samma förutsättningar och i samma utsträckning som motsvarande aktiviteter som bedrivs av det privata näringslivet bör inte undantaget vara tillämpligt.

Vid bedömningen av om ett evenemang kan antas snedvrída konkurrensen ska hänsyn tas till ett flertal faktorer. Särskild hänsyn tas härvid till om verksamheten sker mindre frekvent och vid ett avgränsat tillfälle till skillnad från varaktigt såsom t.ex. en regelmässigt bedriven kioskverksamhet. Av betydelse bör också vara att den omsättning av varor och tjänster som sker vid penninginsamlingsevenemanget riktar sig till evenemangets deltagare och besökare och därmed till en begränsad krets och inte till allmänheten i stort [jfr. mål C-288/07, *Isle of Wight Council*, EGD I s.-0000].

Särskilt om servering

En inte ovanlig finansieringskälla för allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, fortsättningsvis i detta avsnitt omnämnda föreningar, är olika former av servering. Det kan röra sig om allt från en kontinuerligt bedriven kiosk-, café- eller restaurangrörelse som riktar sig mot allmänheten till enstaka transaktioner i samband med andra aktiviteter som föreningen bedriver.

När 4 kap. 8 § ML slopas medför detta att ideella föreningar och registrerade trossamfund ställs inför frågan hur servering ska behandlas ur mervärdesskattesynpunkt. Enligt inkomstskatterättslig praxis har serveringsverksamhet av olika slag som utförs av allmännyttiga ideella föreningar ibland t.ex. ansetts ha naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet och undantagits från mervärdesskatt på denna grund. Försättningsvis måste dock en sådan verksamhet bedömas självständigt från inkomstskattereglerna.

Serveringsverksamheten kan avse enklare förtäring som erbjuds till självkostnadspris dvs. under enklare former och endast i mindre omfattning. Ett exempel på detta är förtäring som erbjuds gudstjänstbesökare eller deltagare vid andra kyrkliga sammankoster (s.k. kyrkkaffe) eller enklare former av förtäring, ofta i form av hembakat kaffebröd. Det kan också vara fråga om verksamhet som bedrivs i något större omfattning och med viss regelbundenhet. I dessa fall finns ofta särskild lokal inrättad för kiosk- eller serveringsverksamhet. Försäljningen bedrivs med förhållandevis stor omsättning och närmast under näringsliknande former. Denna form av serveringstjänster omfattas redan enligt nu gällande regler ofta av såväl inkomst- som mervärdesskatt.

Det finns situationer där serveringsverksamhet har samband med en aktivitet som i övrigt inte medför mervärdesbeskattning och där särskilda överväganden bör göras. Det är mindre önskvärt att en t.ex. en allmännyttig förening som i övrigt inte bedriver någon skattepliktig verksamhet skulle tvingas in i mervärdesskattesystemet enbart på grund av omsättning i form av enklare förtäring som erbjuds till självkostnadspris. Denna typ av försäljning som bedrivs under enklare former och endast i mindre omfattning får ses som utförd i skälig omfattning även om den sker med viss frekvens. Detta medför att den inte bör bli föremål för beskattning. I detta fall kan det således vara fråga om t.ex. kyrkkaffe, en idrottsförenings försäljning av kaffe till åskådare vilket ofta förekommer vid t.ex. barn- och ungdomsidrott.

En café-, kiosk-, eller restaurangrörelse som bedrivs kontinuerligt och i full konkurrens och på samma villkor som för det privata näringslivet kan dock inte undantas från beskattning under andra förutsättningar än vad som gäller näringslivet i stort. I ett sådant fall kan således undantaget för penninginsamlingsevenemang inte bli tillämpligt. Annat förhåller det sig dock vid mer tillfälliga arrangemang, av det slag som normalt används av ideella föreningar för att samla in medel till verksamheten. Även om serveringen vid en sådan aktivitet kan riktas till en större krets och ge ett väsentligt ekonomiskt överskott, bör skattefrihet föreligga om konkurrensproblem typiskt sett inte kan befaras.

Särskilt om försäljning av varor

Även när det gäller försäljning av varor bör särskilda överväganden göras. En sådan affärsverksamhet som bedrivs på samma villkor som för det privata näringslivet bör inte kunna undantas från beskattning. När försäljning sker i butiker eller genom postorderförsäljning (genom Internet och kataloger) och riktar sig till allmänheten bör försäljningen

göras föremål för beskattning. Sådan verksamhet torde redan enligt nu gällande regler vara fullt ut skattepliktig. Även försäljning till medlemmar bör beskattas om det är fråga om varor som finns tillgängliga på marknaden i övrigt och sker på kommersiella villkor. Det kan exempelvis vara fråga om kläder, böcker, tidningar etc. Att notera är dock att viss skattefri försäljning kan företas under de särskilda förutsättningar som anges i de tidigare behandlade undantagen för social och kulturell verksamhet samt i medlemsavgiftsundantaget. När det t.ex. gäller försäljning av souvenirer, minnesföremål och liknande omfattas denna försäljning således inte av de undantag från mervärdesskatt som föreslås av utredningen. Inkomsterna från dessa aktiviteter kan således komma att beskattas om de överstiger 250 000 kronor. Inom ramen för reglerna om penninginsamlingsevenemang kan skattefrihet inte medges för permanent verksamhet som består i försäljning av varor. Detta gäller även om de försålda varorna skulle ha anknytning till organisationens verksamhet. Däremot bör, på samma sätt som för serveringstjänster, tillfällig försäljning i samband med arrangemang för allmänheten kunna undantas. En sådan försäljning får då inte ta sådana proportioner eller avse sådana varor att den kommer att undantränga normal kommersiell varuhandel. Det bör överlåtas åt Skatteverket och skattedomstolarna att utbilda en vägledande praxis på detta område.

Försäljning av skänkta varor – förslag om låg skattesats

Ibland ligger finansieringen av en verksamhet och den verksamhet som organisationen har till ändamål att bedriva mycket nära och går inte utan svårighet att skilja från varandra. Det blir särskilt tydligt då organisationens försäljning i sig har någon form av socialt syfte. Ett exempel är när en humanitär eller social organisation säljer skänkta, begagnade varor och försäljningen sköts av oavlönad personal eller personal som huvudsakligen avlönas med bidrag från det allmänna, exempelvis lönebidrag till personer som arbetstränar. Huvudsyftet med försäljningen kan visserligen anats vara att tillföra organisationen medel för dess övriga verksamhet, men det sätt på vilket arbetet är organiserat gör att försäljningsverksamheten även fyller en viss social funktion. En försäljning till allmänheten av begagnade varor kan emellertid inte anses ha en så nära koppling till socialt hjälparbete som krävs för att försäljningen ska vara undantagen enligt reglerna om social omsorg. För att det undantaget ska vara tillämpligt krävs att hjälpverksamheten riktas till den hjälpbehövande. Inte heller undantaget för penninginsamlingsevenemang bör bli tillämpligt på denna typ av försäljning, om den är av mer permanent karaktär och t.ex. sker i butik med regelbundet öppethållande.

Vid utredningens kontakter med de ideella organisationerna har klart framkommit den omfattning som butiksförsäljningen av skänkta varor kommit att ta och den betydelse verksamheten har som finansieringskälla. Det är således inte längre fråga om enklare loppmarknadsverksamhet av det slag som traditionellt förekommit och som av hävd undantagits från inkomstskatt och mervärdesskatt. I vad mån nuvarande skatteregler medger undantag från mervärdesskatt för den

butiksförsäljning som kommit att utvecklas framstår som oklart. I praktiken torde ofta mervärdesskatt inte tas ut. Fråga är då om det nu finns skäl att överväga särskilda mervärdesskatte regler för detta slags verksamhet, och om EG-rätten möjliggör sådana regler.

Som de humanitära och sociala organisationerna påtalade i sina remissvar till Mervärdesskatteutredningen har Danmark undantagit de sociala och humanitära organisationernas butiksförsäljning av skänkta, begagnade varor under förutsättning att försäljningen sker av oavlönad personal. Danmarks stöd för detta baseras på en deklaration som rådet och kommissionen gjorde i ett rådsprotokoll i samband med att direktivet om särskilda beskattningsregler för begagnade varor antogs 1994. Uttalandet tillkom efter det att Ekonomiska och Sociala kommittén och Europaparlamentet hade påtalat att direktivet om begagnade varor skulle skapa problem för de humanitära organisationerna och att dessa uttryckligen borde undantas från direktivets tillämpningsområde. Något sådant undantag infördes inte, men i rådsuttalandet förklarar rådet och kommissionen följande:

”...for the purpose of applying this directive, they¹² will examine with open mind the problem of the taxable amount for supplies of goods carried out, under the conditions set out in B¹³, by charitable organisations whose operations are exempt in accordance with Article 13(A)(1) of Directive 77/388/EEC where the goods supplies have been made available to them free of charge, and provided that these provisions¹⁴ are not liable to entail distortions of competition.”

Bakgrunden till uttalandet var den effekt som direktivet om en särskild beskattningsordning för begagnade varor skulle komma att få för de humanitära organisationernas försäljning av sådana varor. När en handlare köper en begagnad vara av någon (ofta en privatperson) som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt finns det (dold) mervärdesskatt som kan sägas ingå som en del av förvärvspriset. Detta beaktas genom att handlaren bara behöver betala mervärdesskatt på sin marginal, dvs. skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset. Om fråga är om skänkta varor kommer dock beskattningen att träffa hela försäljningspriset utan avdrag för någon dold ingående skatt.

De ideella organisationernas verksamhet avser sådana skänkta varor som kommer att beskattas fullt ut vid försäljningen. Ett visst mått av ”dubbelbeskattning” kan sägas uppstå i dessa fall. Det kan också hävdas att det är omotiverat att fullt ut beskatta försäljningar av skänkta varor, eftersom detta i praktiken innebär att värdet av de gåvor som lämnas till organisationerna kommer att bli föremål för beskattning.

Enligt utredningens mening kan EG-rätten inte anses ge utrymme för att införa ett särskilt undantag från beskattningen avseende skänkta begagnade varor. Det rådsprotokoll som refererades tidigare innehåller ett uttalande som får anses så oprecist att det inte kan tillmätas någon

¹² Här avses rådet och kommissionen

¹³ Se vidare artikel 26 a B i sjätte direktivet som tillkom genom artikel 1.3 i rådets direktiv 94/5/EEG 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.

¹⁴ Här avses de bestämmelser som länderna inför med anledning av uttalandet.

betydelse. Någon regel om undantag från skatteplikt kan således inte införas.

En bestämmelse med innebörden att reducerad skattestat får tillämpas vid leverans av varor av organ som är erkända av medlemsstaterna som organ av social karaktär och som är engagerade i hjälparbete och socialt trygghetsarbete finns i bilaga III punkt 15 till mervärdesskattedirektivet. Om denna bestämmelse kan tillämpas generellt för försäljningar av skänkta varor till allmänheten som ett led i finansieringen av verksamheten kan möjligen vara tveksamt. Bestämmelsen är vag i sina konturer och skulle kunna tolkas så att den endast avser avsättning av varor och tjänster med direkt social inriktning. Såvitt utredningen kunnat utröna har dock flera EU-länder infört reducerad mervärdesskatt för ideella organisationers försäljning av skänkta varor. Utredningen bedömer att en sådan åtgärd inte får anses strida mot EG-rätten och att den i vart fall är mer lämplig än ett undantag från beskattning.

Utredningen finner att det finns skäl som talar för att införa en reducerad skattesats vid omsättning av skänkta varor som ett direkt led i främjandet av välgörande och sociala ändamål. Fråga är dock om detta låter sig göra utan att det uppstår en risk för konkurrenssnedvridning. Den ideella sektorns försäljningsarbete utförs till stor del av ideellt arbetande personal eller av personer som av olika skäl kan ha svårt att hävda sig på arbetsmarknaden i övrigt. För att hindra att konkurrenssnedvridning uppstår skulle det vara möjligt att föreskriva att bestämmelsen endast ska omfatta försäljning som utförs av oavlönad personal. Det finns emellertid klara nackdelar med en sådan avgränsning. Den starkaste invändningen mot ett krav på att personalen ska vara oavlönad är att undantaget då inte kommer att omfatta organisationer som till stor del bedriver sin verksamhet med personal som arbetstränar. Det vore en mindre önskvärd lösning. Det uppstår även en mängd gränsdragningsproblem om undantagets tillämpningsområde ska göras beroende av hur personalen som utför försäljningsarbetet avlönas. Såvitt framkommit utförs huvuddelen av de humanitära organisationernas försäljning av oavlönad personal eller personal som omfattas av lönebidrag eller liknande. Detta, i kombination med att det inte har uppmärksammats några konkurrensproblem inom detta område i Sverige, gör att det inte är lämpligt att nu införa någon sådan begränsning. Om det i framtiden skulle visa sig att de humanitära organisationernas försäljningsverksamhet ges en annan inriktning eller börjar utföras under former som medför att en risk för konkurrenssnedvridning uppstår bör frågan tas under förnyat övervägande.

Utredningen föreslår att det införs en bestämmelse som medför att omsättning av skänkta varor som är ett direkt led i främjandet av välgörande och sociala ändamål och som görs av en organisation definierad enligt 1 kap. 19 § mervärdesskattelagen dvs. handel med skänkta, begagnade varor i butiker ska beskattas med sex procent mervärdesskatt. Skattesatsen ska tillämpas även vid sådan verksamhet som är av permanent karaktär och sker t.ex. genom butiks försäljning.

4.5 Konsekvensanalys

Utredningen föreslår att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person ska införas i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och därmed ersätta de nuvarande begreppen näringsidkare och företagare. En följd av detta blir att begreppet ekonomisk verksamhet ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet.

Utredningen föreslår även att undantagen från mervärdesskatt anpassas ytterligare till EG-rätten. Anpassningarna berör allmännyttig ideell verksamhet och tjänster i form av själavård, idrott och fysisk träning, kultur och folkbildning m.m., omsättning till medlemmar och penninginsamlingsevenemang.

I enlighet med utredningens direktiv ska utgångspunkten för utredarnas arbete vara att den allmännyttiga ideella verksamheten ska ha goda ekonomiska villkor och administreras på ett för organisationerna enkelt sätt.

Utredningen förslår utgående mervärdesskatt (sex procent) på humanitära organisationers försäljning av skänkta varor.

Utredningen föreslår att skattebefrielse för småföretag införs (mer om detta, se avsnitt 6). Nämnda förslag leder även till minskad administrativ börda för småföretag.

Allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och trossamfund kommer genom förslagen även i framtiden att, i stor uträkning, kunna tillhandahålla varor och tjänster med skattefrihet eller inom ramen för gynnande skatteregler.

Tillhandahållande av tjänster

Såsom nämnts föreslår utredningen att undantagen från mervärdsskatt anpassas till EG-rätten. Anpassningarna rör allmännyttig ideell verksamhet.

Exempel på tjänster som tillhandahålls av den ideella sektorn och som undantas är t.ex. tjänster avseende själavård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, kulturella tjänster såsom deltagande i teater-, cirkus-, dans-, musik- och filmarrangemang och idrottstjänster såsom deltagande i idrotter och fysisk träning, omsättning till medlemmar och penninginsamlingsevenemang.

Utredningen bedömer att denna anpassning till EG-rätten medför att flertalet typiska transaktioner och därmed verksamhetsområden inom den allmännyttiga ideella sektorn kommer att omfattas av undantagen. I den mån allmännyttiga föreningar och registrerade trossamfund bedriver verksamhet eller vidtar transaktioner som omfattas av de nämnda undantagen kommer den framtida ekonomiska situationen inte att förändras jämfört med enligt gällande regler. Enligt utredningens förslag kommer även allmännyttiga stiftelser att omfattas av undantagen.

Det finns föreningar vars verksamhet helt eller delvis inte kommer att omfattas av de särskilda undantagen. De kommer därmed att bli mervärdesskattepliktiga för denna verksamhet när de genomför skattepliktiga transaktioner. Majoriteten av dessa kan emellertid antas ha

en omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår och de kommer därigenom att omfattas av skattebefrielse för småföretag.

Utredningens samlade bedömning är att den ideella sektorn i stor utsträckning även i framtiden kommer kunna tillhandahålla tjänster inom ramen för regler om skattefrihet eller skattebefrielse.

För vissa allmännyttiga föreningar och registrerade trossamfund kommer som nämnts dock utredningens förslag att medföra ekonomiska konsekvenser. För kommersiella företag är uttag av utgående mervärdesskatt ett naturligt förfarande och prisnivån på varor och tjänster anpassas till dessa förutsättningar. Storleken av de ekonomiska konsekvenserna för aktörer inom den ideella sektorn beror av i vilken mån aktörerna förmår anpassa prisnivån till uttag av utgående mervärdesskatt och i vilken mån dessa har utgifter för ingående mervärdesskatt vilken fortsättningsvis kan bli avdragsgill. De tjänster som kan komma att omfattas av skatteplikt är t.ex. tillhandahållande av reklamtjänster, serveringstjänster och sällskapsdans.

Försäljning av varor

De undantag från skatteplikt som kan införas med stöd av EG-rätten omfattar i flertalet fall inte omsättning av varor. Slutsatsen blir att aktörer inom den ideella sektorn i regel kommer att omfattas av skatteplikt i den mån de omsätter varor t.ex. i. butiksverksamhet, via Internetförsäljning eller liknande. Sådan verksamhet kan utgöra en finansieringskälla för den allmännyttiga verksamheten. Även med gällande regler torde skattefriheten för denna typ av verksamhet vara begränsad. Utredningens förslag innefattar undantag från skatteplikt vid försäljning av varor vid penninginsamlingsevenemang. Ett sådant evenemang får dock endast företas i enlighet med vissa begränsningar avseende omfattningen.

Utredningens bedömning är att de allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund vilka kommer att få en skattepliktig omsättning av varor utgör en mindre andel av subjekten inom den ideella sektorn. Utredningen bedömer att majoriteten av dessa har en omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår och därigenom kommer att kunna omfattas av skattebefrielse för småföretag. Införandet av en sådan omsättningsgräns blir till fördel för organisationerna även jämfört med dagens regler, om dessa innebär att skatt ska tas ut.

Vad gäller den ideella sektorns omsättning av varor har utredningen särskilt uppmärksammat humanitära organisationers försäljning av skänkta varor. Denna försäljning kommer att omfattas av utgående mervärdesskatt. Utredningen förslår att humanitära organisationers försäljning ska omfattas av låg mervärdesskatt (sex procent). Försäljningen genererar sannolikt ett mervärde som i dag fullständigt tillfaller föreningen men som, om den beskattas, kan komma att bli lägre och därmed leda till lägre intäkter för föreningen. De ekonomiska konsekvenserna i denna del bör dock vägas mot att föreningarna i dessa fall erhåller full avdragsrätt för ingående skatt.

Om aktörerna inom den ideella sektorn har möjlighet att höja sina priser och därigenom övervältra mervärdesskatten till slutkonsumenter

medför mervärdesskattebeläggningen inte någon kostnad. Det är mycket svårt att göra en bedömning av de enskilda aktörernas möjligheter att höja sina priser. Sannolikt kommer de enskilda aktörerna att försöka höja sina priser i syfte att kompensera sig för uttaget av mervärdesskatt. Hur stora de eventuella negativa ekonomiska konsekvenserna blir är dock mycket svårt att bedöma, inte minst mot bakgrund av att storleken av framtida avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är okänd. Om exempelvis priset vid försäljning av varor sätts till inköpspris innebär en mervärdesskattebeläggning inga negativa ekonomiska konsekvenser.

Med utredningens förslag om att införa skattesatsen sex procent på omsättningen av skänkta varor kan de ekonomiska effekterna totalt sett antas bli positiva för organisationerna. Ju större ingående mervärdesskatt som finns i verksamheten, desto större blir de positiva effekterna av skatteplikt i kombination med låg skattesats på omsättningen.

5 Slopande av reglerna om frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning

5.1 Bakgrund

5.1.1 Historik

De nuvarande reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML), innebär att uthyrning av fastighet normalt är undantagen från skattskyldighet. Det är dock möjligt för fastighetsägare, andra- och tredjehandshyresgäster och bostadsrättshavare att efter ansökan bli skattskyldiga för uthyrningen. En förutsättning för skattskyldighet är att hyresgästen stadigvarande använder lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Eftersom hyresvärden blir skattskyldig kommer denne också att kunna göra avdrag för ingående skatt som avser ny-, till- eller ombyggnad, reparationer och underhåll m.m.

Regler om frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler har funnits i den svenska mervärdesskattelagstiftningen sedan den 1 juli 1979. Innan dess var uthyrningen alltid undantagen från skatteplikt. Mervärdesskatt som fastighetsägaren betalade för varor och tjänster vid uppförande, reparation, underhåll m.m. av hyresfastigheter kunde därför inte vara avdragsgill. Mervärdesskatten blev därigenom alltid en faktisk kostnad för fastighetsägaren som han debiterade hyresgästerna dolt i hyran. Om hyresgästen bedrev en verksamhet som medförde skattskyldighet uppkom därmed en s.k. kumulativ skatteeffekt, dvs. hyresgästen skulle ta ut mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som påverkats av fastighetsägarens mervärdesskattekostnader. Den som bedrev verksamhet som medförde skattskyldighet i egna lokaler kunde däremot göra avdrag för ingående skatt hänförligt till byggnation, underhåll, reparationer m.m. Möjligheten att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning till skattskyldiga hyresgäster infördes bl.a. för att undanröja denna bristande neutralitet och de kumulativa effekter som kunde uppkomma (prop. 1978/79:141 s. 67 f).

Reglerna har förändrats vid några tillfällen. Systemet med frivillig skattskyldighet är dock i väsentliga delar detsamma som när reglerna infördes. Reglerna bygger fortfarande på ett ansökningsförfarande och det har inte genomförts några större förändringar med avseende på vilka uthyrningar som kan omfattas av reglerna. Redan i samband med att den frivilliga skattskyldigheten infördes övervägdes en obligatorisk skattskyldighet (Ds B 1977:6). Mervärdesskatteutredningen fann i betänkandet att det skulle finnas en möjlighet att lyfta av mervärdesskatt på förvärv för uthyrda rörelsefastigheter. Den lösning som föreslogs var att skattskyldighet skulle införas för uthyrning av rörelselokaler.

Utredningen ansåg dock att skattskyldigheten skulle göras frivillig eftersom det enligt utredningen kunde ifrågasättas om det fanns något intresse för fastighetsägare och hyresgäster för en sådan beskattning i redan färdigställda och ianspråktaga fastigheter (Ds B 1977:6 s. 92 f).

Regelverket om uthyrning sågs över i slutet av 1990-talet och nya regler trädde ikraft den 1 januari 2001 (SOU 1999:47, prop. 1999/2000:82, rskr 1999/2000:245, SFS 2000:500). I samband med detta övervägdes alternativet med en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. Det ansågs klart att många av de praktiska och administrativa problem som är förenade den frivilliga skattskyldigheten inte skulle finnas i en ordning med en generell obligatorisk skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler. En sådan skattskyldighet skulle också stå i god överensstämmelse med mervärdesskattelagens bestämmelser i övrigt. Regeringen ansåg därför att det fanns mycket som talade för att en obligatorisk skattskyldighet borde införas. En obligatorisk skattskyldighet kunde emellertid antas få negativa effekter på hyresnivåerna i den del fastighetsbeståndet hyrs ut till hyresgäster som inte är skattskyldiga. Mot bakgrund av detta ansåg regeringen att det inte var lämpligt att då införa en obligatorisk skattskyldighet (prop. 1999/2000:82, s. 60 f).

5.1.2 Hemställan om lagändring

I en hemställan om lagändring från den 25 juni 2008 har Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Stockholms Handelskammare föreslagit förändringar av reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler.¹⁵ I hemställan framförs att de administrativa kostnaderna för den frivilliga skattskyldigheten uppgår till mycket stora belopp. Reglerna berör alla företag och branscher och inte bara fastighetsägare som har till huvudsaklig syssla att hyra ut lokaler. Ett mycket vanligt problem anges vara att företag omedvetna om reglerna tar ut mervärdesskatt när de hyr ut lokaler trots att det saknas beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrningen. Detta medför stora mervärdesskatterisker för både hyresvärd och hyresgäst. Reglerna om frivillig skattskyldighet vid lokaluthyrning anges vara i stort behov av förändring.

De ovan nämnda organisationerna föreslår i första hand en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning till näringsidkare som använder fastigheten till annat ändamål än till bostad. Denna regel föreslås kompletterad med en möjlighet att frivilligt avstå från skattskyldigheten. Förslaget skulle enligt organisationerna eliminera flertalet av de mycket stora administrativa problem och kostnader som förorsakas av dagens system.

I andra hand föreslår organisationerna att den frivilliga skattskyldigheten kvarstår men med ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut.

¹⁵ Fi 2008/4211

De nämnda alternativen medför enligt organisationerna en minskad administration och lägre fullgörandekostnader för såväl fastighetsägarna som Skatteverket.

Om det inte skulle vara möjligt att genomföra de ovan nämnda förändringarna redogör organisationerna för ett antal situationer och problemområden som bör ses över inom ramen för det nuvarande systemet. Detta uppges dock vara ett betydligt sämre alternativ än alternativ ett och två.

5.1.3 Regeringens mål om minskade administrativa kostnader

Regeringen har satt upp ett mål om minskade administrativa kostnader för företagen. Målet är att företagens administrativa kostnader till följd av statliga regler ska minska med 25 procent till hösten 2010 (rskr 2007/08:131). Regeringens syfte är att skapa en märkbar förändring i företagens vardag. Väl utformade regler innebär en konkurrensfördel och det är därför viktigt att regelverken är så ändamålsenliga och effektivt fungerande som möjligt. I skrivelsen redovisar regeringen en handlingsplan för det fortsatta arbetet med att förenkla regelverken. Regeringen gav den 30 november 2006 Regeringskansliet i uppdrag att departementsvis ta fram underlag för en gemensam handlingsplan för regelförenklingar. Ett femtiotal myndigheter har i sina regleringsbrev fått i uppdrag att bistå respektive departement bl.a. genom att lämna förslag på förändringar av lagar som skulle kunna minska administrativa kostnader. Inom de regelområden som Finansdepartementet ansvarar för härrör den övervägande delen av de administrativa kostnader som uppkommer från skatteområdet, följt av tull- och finansmarknadsområdet. Inom skatteområdet uppges den administrativa kostnaden på mervärdesskatteområdet vara hög i jämförelse med andra regelverk. Skatteverket har i det underlag för uppdatering av handlingsplanen som lämnats till Finansdepartementet under 2008 tagit upp mervärdesskatten vid lokaluthyrning som ett område där förenklingar bör vara möjliga.¹⁶

5.1.4 Uppdraget om översyn av reglerna

Reglerna om frivillig skattskyldighet anses allttjämt vara komplicerade och administrativt betungande. Enligt utredningsdirektiven (Fi 2008:D) ska utredarna se över möjligheten att förenkla mervärdesskattesystemet på fastighetsområdet genom införande av obligatorisk skatteplikt vid uthyrning av verksamhetslokaler, oberoende av vem som hyr lokalen och vilken verksamhet som bedrivs där. Uthyrning för bostadsändamål ska dock vara undantagen från skatteplikt. Utredarna ska belysa konsekvenserna av ett sådant system och analysera konsekvenserna för bland annat den ideella sektorn. Om t.ex. den ideella sektorn skulle påverkas negativt bör utredarna föreslå kompensande åtgärder.

¹⁶dnr 131 437442-08/112

5.2 Gällande rätt

5.2.1 Svensk rätt

Bestämmelserna som avser upplåtelse av fastigheter och möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av byggnader och anläggningar återfinns i 3 kap. och 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Det finns också bestämmelser i 8 a kap. om jämkning av avdrag för ingående skatt som är av betydelse vid uthyrning av fastighet. Nedan följer en översiktlig redogörelse för dessa bestämmelser.

Skatteplikt och skattskyldighet

Enligt 3 kap. 1 § ML är omsättning av varor och tjänster generellt skattepliktig om inget annat föreskrivs. När det gäller fastigheter är dock såväl omsättning av fastigheter som upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till fastigheter undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar.

Från detta undantag från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML görs dock ett antal avsteg som framgår av 3 kap. 3 § ML. I 3 kap. 3 första stycket ML finns en uppräkningslista av ett antal omsättningar som inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML utan som är skattepliktiga och medför en obligatorisk skattskyldighet. Det gäller följande omsättningar

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

I andra och tredje stycket av bestämmelsen i 3 kap. 3 § ML framgår ytterligare avsteg från undantaget från skatteplikt. De omsättningar som avses här medför dock skattskyldighet först efter ansökan och beslut enligt bestämmelserna i 9 kap. ML. Reglerna omfattar en fastighetsägares, ett konkursbos eller en mervärdesskattegrupps uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet respektive upplåtelse av bostadsrätt. En förutsättning är dock att uthyrningen eller upplåtelsen sker för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § ML. Uthyrning till staten eller en kommun omfattas med vissa undantag även om den sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Reglerna avser även uthyrning i andra och tredje hand samt bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt. Vidare omfattar reglerna den situationen att en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att helt eller delvis hyras ut för en verksamhet som uppfyller ovan nämnda förutsättningar.

Reglerna om frivillig skattskyldighet finns i 9 kap. ML. Där framgår att för att en sådan skattepliktig omsättning som avses i 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ska medföra skattskyldighet ska Skatteverket ha fattat ett beslut om detta efter ansökan. Trots att upplåtelsen av fastigheten i angivna fall principiellt utgör en skattepliktig omsättning krävs således ett beslut från Skatteverket för att upplåtaren ska kunna bli skattskyldig för upplåtelsen. Ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning regleras i 9 kap. 1 § ML. I 9 kap. 2 § ML behandlas skattskyldighet för byggnad eller anläggning under uppförande.

Upplåtelser som medför obligatorisk skattskyldighet

I 3 kap. 3 § första stycket 1 ML regleras skatteplikten för upplåtelse och överlåtelse av verksamhetstillbehör. Sådana omsättningar medför skattskyldighet obligatorisk och kan därför inte bli föremål för undantag eller frivillig skattskyldighet. Verksamhetstillbehör utgör fastighet i mervärdesskattelagens mening (1 kap. 11 § ML). Med verksamhetstillbehör förstås annan maskin, utrustning eller särskild inredning som tillförts en byggnad eller del av byggnad som är inrättad för annat än bostadsändamål och som anskaffats direkt för att användas i en särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten.

Omsättning av skog och växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken medför också obligatorisk skattskyldighet (3 kap. 3 § första stycket 2 ML). Bestämmelsen medför att sådan omsättning ska medföra skattskyldighet trots att växtligheten anses som tillbehör till fastighet enligt jordabalken och därmed också enligt definitionen i 1 kap. 11 § ML.

En obligatorisk skattskyldighet finns också för upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende. Genom en skatteplikt på omsättningar som avser jordbruksarrenden undviks de kumulativa

effekter som annars skulle uppstå vid sådana omsättningar.¹⁷ Upplåtelse av avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete omfattas av också av skatteplikt och en obligatorisk skattskyldighet enligt 3 kap. 3 första stycket 2 ML. Sådana upplåtelser har beskattats sedan mervärdesskatten infördes.¹⁸

Rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet är skattepliktiga omsättningar enligt 3 kap. 3 § första stycket punkten 4 ML. Rumsuthyrning i hotellrörelse ansågs vid införandet av mervärdesskatten som en omsättning som skulle medföra beskattning, bl.a. mot bakgrund av skattetekniska skäl och att detta ansågs som en konsumtion som rimligen borde omfattas av skatten.¹⁹ I rättspraxis har uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asylsökande ansetts medföra skattskyldighet.²⁰ Innehållet i och syftet med verksamheten är avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Det saknar betydelse om lagen om hotell- och pensionärsrörelse är tillämplig på verksamheten.²¹ Ett bolags uthyrning av fritidshus har också bedömts som skattepliktig. Verksamhet ansågs inte ha en fastighetsförvaltande karaktär utan var hänförlig till sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet som är skattepliktig i mervärdesskattehänseende. Bedömningen påverkades inte av att uthyrningsverksamheten omfattade endast en fritidsbostad.²² En förutsättning för skatteplikt är att uthyrningen avser tillfällig logi, för övernattnings eller som fritids-/semesterbostad. Det ska således vara fråga om uthyrning för en kortare tid. Skatteverket anser att rum, lägenheter och stugor som endast hyrs ut som fritidsbostad under en tid som avser minst hel säsong eller minst tre månader åt en och samma hyresgäst inte ska omfattas av bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Om däremot uthyrningen avser tillfälliga upplåtelser ska en bedömning göras av om den är hänförlig till rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet eller bör jämföras med sådan verksamhet. Det är innehållet och syftet med verksamheten som avgör om den är skattepliktig.²³ Punkten 4 omfattar även upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet. Skatteplikten omfattar upplåtelse av plats för tält eller husvagnar eller av enklare stugor på campingområde. Även en näringsidkares upplåtelse av uppställda tält eller husvagnar omfattas av skatteplikten.²⁴

Enligt punkten 5 är upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet en skattepliktig omsättning. Skatteplikten omfattar även upplåtelse av båtuppläggningsplatser.²⁵ En fastighetsäga-

¹⁷ Jfr prop. 1973:163 s. 85 f

¹⁸ Jfr prop. 1968:100 s. 83

¹⁹ Prop. 1968:100 s. 83 f

²⁰ RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82

²¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked 1998-06-15

²² Skatterättsnämndens förhandsbesked 2000-10-04

²³ Skatteverkets ställningstagande 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111

²⁴ Se prop. 1989/90:111 s. 111

²⁵ RÅ 2007 ref. 13

upplåtelse av parkeringsplatser till andra än boende i fastigheten utgör separata skattepliktiga omsättningar.²⁶ Upplåtelse av parkeringsplats med nära anknytning till uthyrning av affärslokal eller bostad är dock underordnad tillhandahållandet av lokalen/bostaden och ska därför beskattas på samma sätt som uthyrningen av lokalen eller bostaden.²⁷ Detta är fallet när parkeringsplatser hyrs ut av samma hyresvärd och parkeringsplatserna finns i samma fastighetskomplex eller annars ligger i nära anslutning till lokalen eller bostaden. Även platser som inte är särskilt iordningställda, exempelvis gräsmark, kan utgöra en plats för parkering av fordon som omfattas av skatteplikten om upplåtelsen sker för att användas till att parkera fordon.²⁸ Skatteplikten för upplåtelse av parkeringsplatser gäller även vid uthyrning i flera led. En upplåtelse av anläggning eller byggnad för parkering till någon som i sin tur hyr ut parkeringsplatser omfattas av skatteplikten.²⁹ Upplåtelse av uppställningsplatser för husvagnar betraktas också som skattepliktiga.³⁰

Av 3 kap. 3 § första stycket 6 framgår att det föreligger skatteplikt för upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser. Upplåtelse av hamn med tillhörande anordningar åt fartyg omfattas av skatteplikten. Skatteplikten omfattar alla typer av hamnar och flygplatser. Skatteplikten för upplåtelse av flygplats ska avse upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av plan.³¹ Om det är fråga om fartyg eller flygplan i yrkesmässig trafik kan emellertid omsättningar av detta slag omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 21-22 § ML. Vidare kan omsättningen anses ha skett utomlands enligt 5 kap. 11 § första stycket 1 ML om den avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Skatteplikt gäller för upplåtelse av båtplats i hamn och för flygplan av flygplats oavsett om det är frågan om korttidsupplåtelse eller upplåtelse på längre tid.³² En permanent upplåtelse för flygplan av en hangar bör vara skattepliktig på motsvarande sätt som upplåtelse av garageplatser för bilar och husvagnar.

Upplåtelse av förvaringsboxar som är fastighet är en skattepliktig omsättning enligt punkten 7. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked ansett att lokaler och utrymmen av förrådskaraktär inte kunde hänföras till denna punkt om förvaringsboxar.³³ Upplåtelse av skåp i datorhall omfattas inte heller av denna punkt.³⁴

Vidare är upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter skattepliktiga enligt 3 kap. 3 § första stycket 8 ML. Skatteplikten gäller även om upplåtaren inte vidtagit några särskilda åtgärder för affiseringen eller skyltningen. Skatteplikten anses gälla i samtliga led.³⁵

²⁶ RÅ 2003 ref. 80, RÅ 2006 not. 53 samt RÅ 2006 not. 54

²⁷ Skatteverkets ställningstagande 2004-11-01, dnr 130 624085-04/111

²⁸ Skatteverkets ställningstagande 2004-12-21, dnr 130 735843/111

²⁹ Skatteverkets ställningstagande 2004-09-22, dnr 130 557045-04/113

³⁰ Skatteverkets ställningstagande från 2005-06-17

³¹ Prop. 1989/90:111 s. 89 samt s. 198

³² Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 754

³³ Se Skattenytt, 1998, nr 11 s. 731 f

³⁴ Jfr RÅ 2008 not. 48

³⁵ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 755.

Upplåtelse för djur av byggnader eller mark omfattas också av skatteplikt och en obligatorisk skattskyldighet (punkten 9). Det blir därmed inga gränsdragningsproblem mellan skattepliktiga tillhandahållanden av djurskötsel, fodervårdskap m.m. och skattefri upplåtelse av fastighet.³⁶ Användningen av byggnaden och inte karaktären anses som avgörande för skatteplikten. Skatteplikten får vidare anses gälla i flera led.³⁷

Skatteplikt föreligger också för upplåtelse för trafik av väg, bro, eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik. Denna bestämmelse infördes i samband med att Öresundsbron skulle byggas. Genom en skattplikt på dessa omsättningar skulle en mervärdesskattebelastning på kostnader för uppförande av Öresundsbron undvikas. Skattefrihet för avgifter för att använda vägar, broar eller tunnlar ansågs också missgynna skattepliktiga transportformer som järnvägs- och färjetransporter.³⁸

Omsättning som avser korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § första stycket 11 ML. Detta gäller i den mån omsättningen inte är undantagen enligt 3 kap. 11 a § ML som avser tillfälle att utöva idrottslig verksamhet om tjänsterna omsätts av staten, en kommun eller en ideell förening som inte är yrkesmässig. Kommersiell korttidsuthyrning av idrottslokaler är således skattepliktig. Skattesatsen för sådan uthyrning är 6 procent enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 10. Som exempel på sådana tillhandahållanden som därmed inte kommer att omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § första stycket ML kan nämnas upplåtelse av banor för badminton, tennis, golf, bowling, squash och skridskoåkning. Utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelse skulle då falla endast vissa speciella situationer, t.ex. när ett företag eller konferensanordnare för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal.³⁹ Om korttidsuthyrning sker av en idrottslokal eller idrottsanläggning för annat ändamål än idrott är omsättningen inte skattepliktig. Vid uthyrning av idrottslokal för annat än korttidsupplåtelse gäller de allmänna reglerna om undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML oavsett vilken aktivitet som ska bedrivas. Bedömningen av om en uthyrning sker för längre tid bör enligt Skatteverket ske med utgångspunkt i hyresavtalet. Om detta gäller för obestämd tid eller en bestämd tid som överstiger nio månader bör uthyrningen anses ha skett över längre tid.⁴⁰

Skatteplikt föreligger vidare enligt 3 kap. 3 § första stycket 12 ML för upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer. Denna reglering medför en skattplikt för de stationsavgifter som SJ tar ut av andra trafikoperatörer för nyttjande av järnvägsstationer, resecentrum och liknande som kan användas gemensamt av flera operatörer. Bestämmelsen har införts för att inläsnings effekter inte ska uppstå.⁴¹

³⁶ Jfr prop. 1989/90:111 s. 198

³⁷ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 755

³⁸ Prop. 1992/93:190 s. 13 f

³⁹ Prop. 1996/97:10 s. 49

⁴⁰ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 941

⁴¹ Prop. 1999/2000:82 s. 119

En ansökan om frivillig skattskyldighet kan enligt 9 kap. 1 § ML göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en grupp huvudman. Om ansökan gäller fastigheter som tillhör någon som ingår i en mervärdesskattegrupp krävs samtycke från den näringsidkare som innehar fastigheten. Vid uthyrning till ambassader och liknande finns dessutom särskilda krav på av Utrikesdepartementet utfärdade intyg för att styrka att hyresgästen har rätt att återfå ingående skatt enligt ML.

För skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket krävs att det hyrda objektet stadigvarande används i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Syftet med detta krav på att användningen ska vara stadigvarande är att förhindra ideliga förändringar av skattskyldigheten. Om kravet på stadigvarande användning är uppfyllt bör enligt uttalande i förarbetena bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen.⁴²

Skattverket anser att bedömningen av om en uthyrning sker stadigvarande ska göras med utgångspunkt i hyresavtalet när uthyraren ansöker om frivillig skattskyldighet. Skattverket anser att sådana hyresavtal som gäller för en bestämd tid av minst ett år och sådana hyresavtal för obestämd tid som avses i 12 kap. jordabalken bör anses gälla uthyrning för stadigvarande användning. Villkoret för stadigvarande användning anses även uppfyllt om hyresförhållandet varat under minst ett år trots att hyrestiden enligt avtalet är kortare men avtalet förlängs automatiskt vid utebliven uppsägning. Om hyresavtalet endast omfattar en kortare tid, t.ex. säsongen för en sommarservering, eller då uthyrningen endast kan pågå en begränsad tid på grund av planerad ombyggnation av lokalen i fråga, får en bedömning göras från fall till fall. En avvägning får då göras mellan bestämmelsernas syfte att kumulativa effekter ska undvikas mot kravet på en rationell hantering av detta slag av ärenden.⁴³

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked bedömt kravet på stadigvarande användning. Sökanden hyrde ut lokaler i ett köpcentrum och var frivilligt skattskyldig för denna uthyrning. Vissa av lokalerna var tillfälligtvis outhyrda. De presumtiva hyresgästerna, som bedriver verksamheter som omfattas av skattskyldighet enligt ML, var företagare med nystartade verksamheter som inte hade möjlighet att teckna längre avtal eller bedrev verksamhet som endast var tänkt att vara en kort tid såsom konkursutförsäljning. Den i ärendet aktuella lokalen var föremål för skattskyldighet sedan tidigare och skulle enligt nytt kontrakt hyras ut under fyra månader utan möjlighet till förlängning. Nämnden ansåg att innebörden av kravet att en fastighet ska användas stadigvarande i en verksamhet som medför skattskyldighet är att fastighetsägarens avsikt ska vara att kontinuerligt under en längre tid hyra ut fastigheten för användning i en sådan verksamhet. Av handlingarna i ärendet framgick inte annat än att denna förutsättning var uppfylld. Nämnden fann därför att det förhållandet att det aktuella företaget hyrde lokalen under endast

⁴² Prop. 1985/86:47 s. 40

⁴³ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 761 f.

fyra månader inte medförde att sökandebolagets uthyrning av lokalen inte skedde för stadigvarande användning.⁴⁴

En förutsättning för att uthyrningen ska anses ha skett för stadigvarande användning är att uthyrningen sker på heltid. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Ett företags uthyrning av en lokal till en skattepliktig hyresgäst t.ex. två timmar på eftermiddagarna tre dagar i veckan är inte en uthyrning som är stadigvarande och kan således inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet.⁴⁵

Skatteverket anser att även om ett hyresavtal kan avse delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra krävs, för att frivillig skattskyldighet för uthyrningen ska medges, att var och en av hyresgästerna med ensamrätt disponerar en till storlek och läge klart bestämd yta.⁴⁶

Vid uthyrning till stat, kommun eller kommunalförbund krävs inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Uthyrningen kan ändå omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Även i dessa fall finns dock ett krav på att uthyrningen ska vara stadigvarande. Vid uthyrning till kommun eller kommunalförbund kan dock frivillig skattskyldighet inte medges om kommunen vidareuthyr byggnaden eller anläggningen till annan hyresgäst än staten, kommun, eller kommunalförbund för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Det kan t.ex. gälla fall där kommunen vidareuthyr en fastighet till en idrottsförening. Frivillig skattskyldighet kan inte heller medges vid uthyrning till kommuner av vad som är att anse som stadigvarande bostad. Om en uthyrning till en kommun avser en byggnad som innehåller såväl bostadsdelar som vårdlokaler, personalutrymmen m.m. kan frivillig skattskyldighet endast medges delvis för uthyrningen.⁴⁷ Regeringsrätten har i ett förhandsbeskedsärende ansett att ett företags uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för användning som s.k. tröskelboende avsåg stadigvarande bostad. Uthyrningen utgjorde därmed inte en skattepliktig upplåtelse som det är möjligt att bli frivilligt skattskyldig för.⁴⁸

När en kommun vidareuthyr en fastighet till staten, annan kommun eller kommunalförbund som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt ska samma villkor gälla som vid någon annan hyresgästs vidareuthyrning till staten, annan kommun eller kommunalförbund. En fastighetsägare kan således medges frivillig skattskyldighet även i de fall uthyrning av en fastighet sker via en kommun till en annan kommun som använder fastigheten i egen verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

⁴⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2006-03-03

⁴⁵ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 763

⁴⁶ Skatteverkets ställningstagande 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111

⁴⁷ Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009, s. 767

⁴⁸ RÅ 2005 ref. 78

Frivillig skattskyldighet under uppförandeskede

För att det ska vara möjligt att få avdragsrätt för ingående skatt redan under byggtiden finns en särskild reglering i 9 kap. 2 § ML om byggnader eller anläggningar som är under uppförande eller genomgår omfattande till- eller nybyggnad. Även här anses skattskyldighet föreligga först efter beslut av Skatteverket. Ansökan om skattskyldighet kan göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en grupphuvudman. Vid ansökan av grupphuvudman krävs också här samtycke av den näringsidkare som innehar fastigheten. Ytterligare krav ställs för att skattskyldighet ska kunna bli aktuell under byggtiden. För att beslut om frivillig skattskyldighet ska medges krävs särskilda skäl. Med särskilda skäl avses främst att fastighetsägaren får finansiera en avsevärd ingående skatt under längre tid, vilket i första hand är fallet då den frivilliga skattskyldigheten är avsedd att omfatta alla lokaler eller en stor del av lokalerna i en byggnad under uppförande. Särskilda skäl kan också anses föreligga vid mer omfattande till- och ombyggnadsarbeten som berör en stor del av fastigheten om den till- eller ombyggda delen till stor del är avsedd att omfattas av frivillig skattskyldighet. Utöver särskilda skäl är det ett krav att den sökande har för avsikt att använda fastigheten för sådan uthyrning som kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Sökandens avsikt att hyra ut verksamhetslokaler ska kunna styrkas med objektiva omständigheter. Sådana omständigheter kan vara t.ex. uppgifter i beviljat bygglov, finansiering, marknadsföring, kontakter med presumtiva hyresgäster och ingångna hyresavtal. Vidare ska skattskyldighet endast medges om det är lämpligt med hänsyn till den sökandes personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Sökanden ska således kontrolleras. Finns det uppgifter om tidigare näringsförbud, ekonomisk brottslighet, annan misskötsamhet av allvarigare slag, konkurs, skatteskulder eller andra större skulder ska skattskyldighet i detta skede inte medges. Anmärkningar som ligger närmare i tiden bör tillmätas större betydelse än äldre anmärkningar.⁴⁹

Inträde och upphörande av den frivilliga skattskyldigheten

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde regleras i 9 kap. 4 § ML. Där framgår att skattskyldighet kan inträda tidigast den dag då ansökan inkommer till Skatteverket. Om sökanden har angivit en senare dag i ansökan inträder skattskyldigheten för upplåtelsen istället från och med den dagen. I andra fall än vid skattskyldighet under byggtiden kan skattskyldigheten inte heller inträda före den dag då hyresgästen tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet är överlåtaren skattskyldig till dess den nya ägaren tillträder fastigheten. Detta gäller under förutsättning att överlåtaren efter försäljningen fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen. Den nye ägaren inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt

⁴⁹ Prop. 1999/2000:82 s. 72

ML (9 kap. 5 § ML). Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten således på den nye ägaren av fastigheten utan någon särskild ansökan eller beslut. Både den tidigare och den nye ägaren ska dock anmäla överlåtelsen av fastigheten till Skatteverket (9 kap. 7 § andra stycket ML). Vid överlåtelse av en fastighet finns en möjlighet att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. En sådan ansökan ska göras gemensamt av den tidigare och den nya ägaren och de måste ansöka om detta före tillträdesdagen (9 kap. 6 § tredje stycket ML).

Den frivilliga skattskyldigheten upphör när en fastighetsägare övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för uthyrning som är skattepliktig (9 kap. 6 § ML). Det är därför först när förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte längre är uppfyllda som skattskyldigheten upphör. Den skattskyldige har inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran utträda ur systemet, utom vid överlåtelse av fastighet. Skattskyldigheten upphör också när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. I de nämnda situationerna upphör den frivilliga skattskyldigheten utan någon särskild ansökan eller beslut från Skatteverket. En anmälan ska dock göras till Skatteverket om förhållanden som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör.

Avdragsrätt och jämkning

Ingående skatt kan återfås av den som har rätt till avdrag enligt 8 kap. ML eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Den som använder en vara eller tjänst i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt har enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML rätt till avdrag för den ingående skatten på förvärvet. Den som har medgivit frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnad eller anläggning har rätt till avdrag för ingående skatt som avser den uthyrning som medför skattskyldighet. Föreligger skattskyldighet enbart för vissa lokaler i en fastighet får man alltså bara göra avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för dessa lokaler. För förvärv som är gemensamma för fastigheten ska den avdragsgilla andelen i första hand bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte är möjligt att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund. Vid uthyrning av lokaler anses normalt ytan vara en lämplig grund för uppdelning.

Avdrag för ingående skatt kan i princip fås för mervärdesskatten på förvärv som gjorts från den dagen då den frivilliga skattskyldigheten inträder, dvs. normalt den dagen då ansökan inkom till Skatteverket (9 kap. 4 § ML).

Den frivilliga skattskyldigheten kan i många fall inte inträda förrän efter det att förvärv gjorts av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad. Sådana förvärv kan anses ha gjorts för verksamhet som senare medför skattskyldighet genom beslutet. Det finns tre olika alternativ för att återfå den ingående skatten på uppförandet av en

byggnad som ska användas för sådan uthyrning som omfattas av frivillig skattskyldighet.

Jämkning av ingående skatt enligt 8 a kap. i mervärdesskattelagen utgör det normala sättet att korrigera ett avdrag för ingående skatt när ingående skatt ska medges med ett högre eller mindre belopp jämfört vad som gällde då byggtjänsterna förvärvades.

Som ett alternativ till jämkning kan den som blivit frivilligt skattskyldig få s.k. retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § ML. En fastighetsägare som fått beslut om frivillig skattskyldighet kan då göra avdrag för den ingående skatten på en ny-, till-, eller ombyggnad om beslutet börjat gälla inom tre år från det att han utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsarbeten på fastigheten. En förutsättning är också att den del av fastigheten på vilken ny-, till- eller ombyggnadsarbetena utförts inte har tagits i bruk efter åtgärderna. Retroaktivt avdrag kan också under vissa förutsättningar medges för ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnadsarbeten som en tidigare ägare låtit utföra på fastigheten.

Den som blir skattskyldig redan under uppförandet kan få omedelbart avdrag för den ingående skatten på byggnationen under byggtiden. Om förvärv som avser byggnationen har gjorts innan skattskyldighet under uppförandeskede har medgivits kan sådan ingående skatt inte återfås genom retroaktivt avdrag.⁵⁰ Även beslut om frivillig skattskyldighet under uppförande av byggnad innebär en sådan ändrad användning som avses i 8 a kap. ML.⁵¹ Jämkning kan därmed bli aktuell avseende mervärdesskatt som belöper på förvärv som gjorts innan skattskyldigheten inträtt, förutsatt att villkoren i 8 a kap. ML i övrigt är uppfyllda.

I 8 a kap. ML finns regler om jämkning av avdrag för ingående skatt. Jämningsreglerna är till för att korrigera avdragen ingående skatt. Korrigeringen kan ske antingen genom en ökning eller en minskning av ett tidigare avdrag. Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet så att avdragsrätten ökar eller minskar jämfört med avdragsrätten vid förvärvstidpunkten. Jämkning ska också ske om en fastighet överläts eller om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs om avdragsrätt förelegat vid anskaffning av investeringsvaran. (8 a kap. 1 och 4 §§ ML).

Vad som avses med investeringsvaror framgår av 8 a kap. 2 § första stycket ML. Enligt denna bestämmelse förstås med investeringsvaror bl.a. följande:

- fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,
- fastigheter som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § 4 eller 6 med 100 000 kronor,
- bostadsrätt eller hyresrätt till en lokal, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lokalen

⁵⁰ RÅ 2008 not. 176

⁵¹ Skatteverkets ställningstagande 2007-12-14, dnr 131 738814-07/111

och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Om flera byggåtgärder utförts på en fastighet under ett beskattningsår ska den ingående skatten på de olika åtgärderna läggas samman vid bedömningen om en investeringsvara föreligger eller inte (8 a kap. 2 § andra stycket ML). Avdrag för ingående skatt ska enligt 8 a kap. 6 § ML endast jämkas när användningen har ändrats eller överlåtelse skett inom den s.k. korrigerings tiden som är tio år för fastigheter.

Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom i samband med att en verksamhet överläts tar förvärvaren enligt 8 a kap. 11 § ML över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt under förutsättning att denne är skattskyldig enligt ML. Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelse av andra fastigheter som inte ingår i en verksamhetsöverlåtelse ska förvärvaren enligt 8 a kap. 12 § ML överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter beträffande jämkning. Det gäller under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML vid överlåtelsen. Överlåtaren och förvärvaren har dock möjlighet att träffa avtal om att överlåtaren ska jämka. När förvärvaren av en investeringsvara ska överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka ska överlåtaren utfärda en jämningshandling (8 a kap. 15 § ML).

När det gäller fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet finns också särskilda bestämmelser om jämkning i 9 kap. ML. Jämkning ska ske enligt 9 kap. 10 § ske när frivillig skattskyldighet upphör. Jämkning ska dock inte ske om den frivilliga skattskyldigheten upphör på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. Jämkning ska inte heller ske om fastighetsägaren börjar använda fastigheten för annan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt.

Jämkning ska ske om frivillig skattskyldighet som beslutats under uppförande av byggnad eller anläggning upphör innan skattepliktig uthyrning kommit till stånd. I sådana situationer ska all ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande betalas in till staten. Kostnadsränta ska också betalas på jämningsbeloppet (9 kap. 11 § ML).

Av 9 kap. 12 § ML framgår att om den frivilliga skattskyldigheten upphör vid en överlåtelse p.g.a. ansökan från den nye och den tidigare ägaren är den tidigare ägaren skyldig att jämka om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML.

Upphör den frivilliga skattskyldigheten på grund av åtgärder som vidtagits av en hyresgäst eller en bostadsrättshavare är såväl denne som fastighetsägaren skyldig att jämka. Skyldigheten omfattar den ingående skatt som var och en av dem har dragit av och som hänför sig till den del av bostaden som omfattas av hyres- eller bostadsrätten (9 kap. 13 § ML).

Redovisning vid beslut om frivillig skattskyldighet

En specialreglering finns för redovisning av utgående och ingående skatt om skattskyldigheten inträder före den tidpunkt då Skatteverket fattar ett beslut, exempelvis från ansökningsdagen. Utgående och ingående skatt

som avser tid före beslutsdagen ska då redovisas i den redovisningsperiod som följer efter den redovisningsperiod då beslutet fattas (13 kap. 28 b § ML).

5.2.2 EG-rätt

I rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, finns bestämmelser som berör mervärdesskatten vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Nedan följer en översiktlig redogörelse för dessa bestämmelser.

Skatteplikt och frivillig skattskyldighet

Av artikel 2 c i mervärdesskattedirektivet framgår att transaktioner som består i tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt om tillhandahållandet sker inom en medlemsstats territorium och transaktionen genomförs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. På fastighetsområdet finns dock undantag för tillhandahållanden som avser viss försäljning av mark och byggnader efter första inflyttning och utarrendering och uthyrning av fast egendom.

Enligt artikel 135.1 l är utarrendering och uthyrning av fast egendom undantagen från skatteplikt. Av artikel 135.2 framgår dock att undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom inte omfattar

- a) tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på områden som iordningsställts för användning som campingplatser,
- b) uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,
- c) uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner, eller
- d) uthyrning av boxar.

Vid definitionen av sådant tillhandahållande som ska vara skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet har medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning. Detta utrymme begränsas av syftet med bestämmelsen som är att skilja tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller liknande branscher från transaktioner som omfattas av undantaget från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom. Det är upp till medlemsstaterna att införa de närmare kriterier som de anser lämpliga för att avgöra detta.⁵² Beträffande uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon så avser det alla typer av transportmedel, även båtar. Uthyrning av platser för förtöjning och uppläggning av båtar utgör uthyrning av fast egendom som omfattas av skatteplikt i enlighet med artikel 135.2.⁵³ Vidare täcker begreppet uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon all uthyrning av platser avsedda för parkering av fordon, men uthyrningen är undantagen

⁵² EG-domstolens dom i målet C-346/95 Blasi, REG 1998 s. I-481

⁵³ EG-domstolens dom i mål C-482/02 Fonden Marselisborg, REG 2005 s. I-1527

från skatteplikt i de fall den är nära kopplad till annan skattefri uthyrning av fastigheter.⁵⁴

Det framgår också av artikel 135.2 att medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av undantaget för fast egendom än de som anges i punkterna a-d.

Enligt artikel 137.1 d får medlemsstaterna medge beskattningsbara personer en valfrihet till beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Av artikel 137.2 framgår att medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av denna rätt till valfrihet samt att medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten.

Det följer av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet att undantaget ska tillämpas utan att det påverkar övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.

Begreppet uthyrning och utarrendering av fast egendom i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet är enligt EG-domstolens praxis ett självständigt gemenskrättsligt begrepp som ska ges en gemenskrättslig tolkning som är oberoende av nationella civilrättsliga regler på fastighetsområdet.⁵⁵ De grundläggande kännetecknen för en tjänst avseende uthyrning av fast egendom består i huvudsak av att ägaren till en egendom, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den, se bl.a. punkten 55 i samma dom. Ett tillhandahållande av vägnät mot vägtull anses inte utgöra uthyrning av fast egendom i direktivets mening.⁵⁶ Hyrestagarens rätt att exklusivt nyttja fastigheten kan begränsas i avtalet med hyresvärden. Denna rätt avser endast fastigheten som den närmare preciseras i avtalet. Hyresvärden kan därför förbehålla sig rätten att regelbundet besöka den uthyrda fastigheten. Ett hyresavtal kan också avse vissa delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra. Att det i avtalet finns bestämmelser som på ett sådant sätt begränsar rätten att nyttja de förhyrda lokalerna hindrar inte att det är fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra som inte enligt lag eller avtal kan göra gällande någon rätt i fastigheten.⁵⁷

EG-domstolen har bedömt om artikel 13.B b i sjätte direktivet (nuvarande artikel 135.1 l samt 135.2) tillåter medlemsstaterna att genom en allmän regel påföra uthyrning av fast egendom mervärdesskatt och att, som undantag, föreskriva att endast uthyrning av fast egendom för boendeändamål ska befrias från uttag av mervärdesskatt. Domstolen anger bl.a. att det framgår av ordalydelsen av artikel 13.B b och 13 C i sjätte direktivet (nuvarande artiklarna 135.1 l, 135.2, 137.1 d samt 137.2) att detta lämnar stort utrymme för skönsrättslig bedömning i fråga om befrielse eller beskattning av de berörda transaktionerna. Det saknar betydelse om en medlemsstat som anser det vara lämpligt att alltid ta ut mervärdesskatt vid uthyrning av fast egendom som inte används för

⁵⁴ mål 173/88 Morten Henriksen, REG 1989 s. 2763

⁵⁵ Se bl.a. C-326/99 "Goed Wonen", REG 2001 s. I-6831 punkterna 47-49

⁵⁶ mål C-359/97 Kommissionen mot Förenade kungariket Storbritannien och Nordirland, REG 2000 s. I-6355 samt C-358/97 Kommissionen mot Irland, REG 2000 s. I-6301

⁵⁷ Se mål C-284/03 Temco Europe, 2004 s. I-11237

boendeändamål, uppnår detta resultat genom en allmän regel som påför all uthyrning av fast egendom mervärdesskatt och som endast föreskriver undantag för fast egendom som används för boendeändamål eller om den uppnår detta resultat genom undantag från en allmän regel om skattebefrielse för uthyrning av fast egendom. Direktivet tillåter medlemsstaterna att genom en allmän regel påföra uthyrning av fast egendom mervärdesskatt och att, som undantag, föreskriva att endast uthyrning av fast egendom för boendeändamål ska befrias från uttag av mervärdesskatt.⁵⁸

Ett mål i EG-domstolen avsåg en österrikisk idrottsförening utan vinstsyfte som inte hade medgivits rätt att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av en lokal.⁵⁹ EG-domstolen fick i ärendet frågor om artikel 13 C i sjätte direktivet (nuvarande artikel 137.1 d samt 137.2) innebär att en medlemsstat är skyldiga att medge valfrihet på ett enhetligt sätt eller om medlemsstaten får göra åtskillnad mellan olika typer av transaktioner eller olika kategorier av skattskyldiga. EG-domstolen ansåg att medlemsstaterna som har rätt till att göra en skönsmässig bedömning beträffande rätten till valfrihet även kan utesluta vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga. Medlemsstaterna måste dock ta hänsyn till de allmänna målen och principerna i direktivet, särskilt principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig enkel och enhetlig tillämpning av de förskrivna undantagen. Principen om skatteneutralitet utgör bland annat hinder för att likartade, och därför konkurrerande, tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanvändande. Identiteten hos den som tillhandahåller tjänster eller den rättsliga form i vilken denne bedriver sin verksamhet saknar i princip betydelse för bedömningen av om tjänsterna är likartade.

Avdragsrätt och jämkning

Enligt artikel 168.1 i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar person ha rätt att från den mervärdesskatt han ska betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor och tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person. Motsvarande gäller vid gemenskapsinterna förvärv och import. Avdragsrätten ska enligt artikel 167 inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

En sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet (nuvarande artikel 9) kan bestå av flera på varandra följande handlingar och förberedande verksamhet, såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande fastighetsförvärv, är att betrakta som ekonomisk verksamhet. Principen att beskattningen av mervärdet ska påverka ett företags avgiftsbörda på ett neutralt sätt medför att redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då en fastighet faktiskt nyttjas, dvs. då den skattepliktiga inkomsten uppkommer, skulle

⁵⁸ C-12/98 Amengual Far, REG 2000 s. I-527

⁵⁹ C-246/04 Turn- und Sportunion Waldburg, REG 2006 s. I-589

strida mot denna princip. Skattemyndigheterna ska i detta sammanhang beakta den avsikt som bolaget haft. Avdragsrätt ska således ges om den skattskyldige med tillräcklig styrka kan visa att han har för avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet.⁶⁰

Rätten till avdrag för investeringskostnader i fall då den planerade verksamheten inte ger upphov till några skattepliktiga transaktioner har behandlats av EG-domstolen. Domstolen har funnit att avdragsrätt skulle ges även för en beställning av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten. Domstolen ansåg att denna avdragsrätt kvarstår även om det med hänsyn till utfallet av studien senare beslutas att den egentliga verksamheten inte ska påbörjas och att bolaget ska försättas i likvidation, vilket medför att den planerade verksamheten aldrig ger upphov till transaktioner som är föremål för beskattning. Rättsäkerhetsprincipen medför att de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter Skatteverkets skattemyndighetens fastställelse.⁶¹

När skattemyndigheterna på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt kan denna egenskap inte längre fränkännas den skattskyldige med retroaktiv verkan - utom i fall av bedrägeri eller missbruk - utan att principerna om berättigade förväntningar och rättsäkerhet åsidosätts.⁶² Principen medför att avdragsrätten för hela den ingående skatten inträder omedelbart om det inte finns någon bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att begränsa de skattskyldigas avdragsrätt. Rätten till avdrag för ingående skatt består också om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av den anläggning som han har uppfört och som var avsedd att användas i samband med skattepliktiga transaktioner. Varornas eller tjänsternas användning är avgörande endast för omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till och för omfattningen av de jämkningar som är möjliga under följande perioder.⁶³

Jämkning av avdrag regleras i artikel 184-192 i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 184 ska det ursprungliga avdraget jämkas då det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till. Justering ska särskilt göras om det inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet (artikel 185.1). Medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av sådana jämkningar (artikel 186). I artikel 187-189 regleras jämkning av investeringsvaror. Enligt artikel 187 ska när det gäller investeringsvaror jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Medlemsländerna kan dock grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först användes. När det gäller investeringsvaror som utgör fast egendom kan jämkningsperioden förlängas till högst 20 år. Den årliga jämkningen ska

⁶⁰ C-268/83 Rompelman, REG 1985 s. 655

⁶¹ C-110/94 INZO, REG 1996 s. I-857

⁶² C-400/98 Breitsohl, REG 2000 s. I-4321, punkt 38

⁶³ C-37/95 Ghent Coal Terminal, REG 1998 s. I-1.

ske med avseende på endast en femtedel eller, om jämningsperioden har förlängts, motsvarande andel av den skatt som belastar investeringsvarorna. Jämningen ska göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Enligt artikel 188 ska investeringsvaror vid leverans under jämningsperioden betraktas som om de fortfarande används i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämningsperioden. Sådan verksamhet ska antas vara helt skattepliktig om leveransen av varorna är skattepliktig och helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämningen ska ske endast en gång för hela den jämningsperiod som återstår. I det senare fallet kan emellertid medlemsstaterna avstå från kravet på jämkning i den mån förvärvaren är en skattskyldig person som använder investeringsvarorna i fråga uteslutande för transaktioner som medför rätt till avdrag. Vid tillämpningen av artiklarna 187 och 188 får medlemsstaterna definiera begreppet investeringsvaror, ange det belopp av skatten som ska beaktas vid jämkningen, införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar och tillåta administrativa förenklingar (artikel 189). Om verkan i praktiken av att tillämpa artikel 187 och 188 i någon medlemsstat skulle vara ringa, får den medlemsstaten efter samråd med mervärdesskattekommittén avstå från att tillämpa dessa punkter med beaktande av behovet att undvika snedvridning av konkurrensen, skatteeffekten i stort i medlemsstaten och behovet av en effektiv administration (artikel 191). I artikel 192 anges att, för det fall den skattskyldige personen övergår från att beskattas på normalt sätt till särskilda regler och omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den skattskyldige inte ska gynnas eller missgynnas.

Trots att EG-domstolen i flera fall fastslagit att avdragsrätten består när den väl har uppkommit så gäller detta endast om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk och med förbehåll för eventuella jämkningar enligt direktivets bestämmelser.⁶⁴ Det strider varken mot bestämmelserna i direktivet eller domstolens rättspraxis att en lagändring, enligt vilken rätten att välja att en uthyrning omfattas av mervärdesskatteplikt avskaffas, leder till en skyldighet att jämka de avdrag som har gjorts för en investeringsvara som är fast egendom. När en medlemsstat avskaffar rätten att välja att en uthyrning ska omfattas av mervärdesskatteplikt är den skyldig att beakta de skattskyldigas berättigade förväntningar vid valet av tillvägagångssätt för lagändring. Upphävandet av lagbestämmelser som en beskattningsbar person dragit fördel av genom att betala mindre mervärdesskatt, utan att det för den skull har förekommit missbruk, strider dock inte i sig mot en berättigad förväntning som grundar sig på gemenskapsrätten.

Reglerna om jämkning av avdrag är tillämpliga även när förändringen i avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den beskattningsbara personen såsom att använda sig av den valfrihet till beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom som finns i artikel 13 C

⁶⁴ Se dom i de förenade målen C-487/01 och C-7/02 *Gemeente Luesden och Holin Group*, REG 2004 s. I-5337

(nuvarande artikel 137.1 d samt 137.2). Direktivets bestämmelse om valfrihet till beskattning vid uthyrning och utarrendering av fast egendom i artikel 13 C innebär inte att medlemsstaterna kan inskränka rätten till avdrag eller möjligheterna till jämkning i enlighet med direktivets bestämmelser.⁶⁵

5.3 Problem med nuvarande regler

5.3.1 Administrativt betungande

I utredningsdirektivet anges att systemet med frivillig skattskyldighet är komplext och administrativt betungande för såväl fastighetsägare och andra uthyrare som för Skatteverket. Denna bild finner också stöd i den hemställan som lämnats in av Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna, Företagarna och Stockholms Handelskammare.⁶⁶ I hemställan anges bl.a. att reglerna är i stort behov av förenkling och att de administrativa kostnaderna uppgår till stora belopp. Skatteverket har i underlag för uppdateringen av handlingsplanen för regelförenkling också tagit upp reglerna om frivillig skattskyldighet som ett område som bör förenklas.⁶⁷

För att en uthyrning ska medföra skattskyldighet krävs att den som hyr ut lämnar in en ansökan till Skatteverket. Av ansökan ska framgå hur stor del av fastigheten som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om ytterligare lokaler ska hyras ut med skattskyldighet måste en ny ansökan göras. Säljs fastigheten övergår normalt den frivilliga skattskyldigheten till köparen av fastigheten. Både säljaren och köparen ska dock skicka in en anmälan om detta till Skatteverket. Upphör skattskyldigheten, exempelvis på grund av att en hyresgäst som inte är skattskyldig flyttar in, ska detta anmälas till Skatteverket. Olika förändringar av uthyrningsförhållandena medför således att ansökningar eller anmälningar måste upprättas och skickas in till Skatteverket.

De fastighetsförvaltande företagen får ofta en blandad verksamhet eftersom de är skattskyldiga för en del upplåtelser men inte för andra. Det kan också vara så att företag med undantagen uthyrning också tillhandahåller andra slags tjänster till kunderna. Att ett företag har omsättningar som beskattas på olika sätt exempelvis genom att ett företag har både skattepliktiga och undantagna omsättning anses också medföra en ökad administration. Ett sådant företag måste göra bedömningar av omsättningarna och skilja mellan de olika kategorierna av omsättningar vid fakturering, bokföring och skatteredovisning. I en rapport från Nutek, Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskatten, R 2007:17 anges att enbart kravet att särredovisa den momspliktiga omsättningen i skattedeklarationen medför administrativa kostnader för företagen på sammanlagt 15 miljoner kronor per år för de företag som är frivilligt skattskyldiga. De intervjuer med företag och experter som genomfördes pekade på att hanteringen av denna

⁶⁵ Dom i mål C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006 s. I-3039

⁶⁶ Fi 2008/4211

⁶⁷ Se ovan avsnitt 5.1.3

redovisning är mer komplicerad och därmed mer tidkrävande för fastighetsförvaltande företag. Orsaken till detta är att fastighetsförvaltande bolag kontinuerligt behöver uppdatera sina register över uthyrda lokalytor, förändringar i lokalbeståndet, samt uppdateringar i samband med renoveringar, utbyggnader etc. för att beräkna den momspliktiga omsättningen.⁶⁸

Utöver detta medför en sådan blandad verksamhet ökad administration genom att avdragsrätten blir begränsad till sådan ingående skatt som avser skattepliktiga omsättningar. Avdrag kan endast medges i den omfattning den ingående skatten avser verksamhet som medför skattskyldighet. Ingående skatt på kostnader som är gemensamma för omsättningar som är undantagna och omsättningar som medför skattskyldighet ska delas upp. Uppdelningen av den ingående skatten ska i första hand göras efter den faktiska användningen. Om det inte går att fastställa detta ska en uppdelning göras efter skälig grund som vid uthyrning av lokaler beräknas utifrån den uthyrda ytan. Företagen behöver därför hämta uppgifter om aktuella uthyrningsförhållanden för att kunna bedöma avdragsrätten, vilket medför administrativa kostnader för företagen. Att behöva hantera en begränsad avdragsrätt i blandad verksamhet anses normalt administrativt betungande. Uppdelning av ingående skatt på avdragsgill respektive icke avdragsgill är ett av de krav i mervärdesskattelagen som anses orsaka mest administrativ börda för företagen.⁶⁹ De företag som hyr ut fastigheter där uthyrningen är både sådan som är undantagen och sådan som omfattas av frivillig skattskyldighet måste också tillämpa jämningsreglerna och ha de uppgifter som krävs för att kunna fullgöra en eventuell jämningskyldighet. Om den frivilliga skattskyldigheten upphör, t.ex. för att en icke skattskyldig hyresgäst flyttar in, ska den ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnader som dragits av inom en tioårsperiod jämkas. Jämkningsen ska göras med en årlig andel under resterande del av tioårsperioden. Om en lokal tidigare hyrts ut utan skattskyldighet men sedan kommer att omfattas av frivillig skattskyldighet kan fastighetsägaren på motsvarande sätt till sin fördel jämka ingående skatt med ett årligt belopp. Att hantera sådana jämkningar med en årlig andel av den ingående skatten på ny-, till eller ombyggnadsåtgärder medför även det en administration för företagen. Det är också svårt för Skatteverket att kontrollera att en jämningskyldighet fullgörs och att jämkning sker med korrekta belopp.

5.3.2 Skattskyldigheten

Ett område som tagits upp i den ovan nämnda hemställan är att företagen många gånger tar ut mervärdesskatt på uthyrningen utan att vara medvetna om att det krävs både ansökan och beslut innan uthyrningen medför skattskyldighet till mervärdesskatt. I en situation där

⁶⁸ Näringslivet administrativa bördor, Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskatten, R 2007:17, s. 46.

⁶⁹ Se bl.a. Nuteks rapport Näringslivet administrativa bördor, Metodutveckling och pilotmätning av mervärdesskatten, R 2007:17, s. 53-54

mervärdesskatt tagits ut utan att det finns ansökan och beslut går det inte att reparera detta i efterhand. Reglerna ger inte utrymme för att tillåta en frivillig skattskyldighet innan tidpunkten för ansökan även om parterna innan dess har agerat som om uthyrningen medfört skattskyldighet. Även hyresgästen påverkas i en sådan situation eftersom avdrag för ingående skatt inte medges för mervärdesskatt som tagits ut felaktigt (jfr RÅ 2004 ref. 65). För hyresgästen som får en debiterad mervärdesskatt på hyresavin är det dock svårt att få fastighetsägarens skattskyldighet bekräftad. Skatteverket kan av sekretessskäl inte lämna ut uppgifter om en viss fastighet eller lokal omfattas av ett beslut om frivillig skattskyldighet. En uthyrare som felaktigt tagit ut mervärdesskatt på hyran saknar avdragsrätt och måste korrigera den redovisade mervärdesskatten. Detta medför risker för både de företag som hyr och de som hyr ut.

Ett problem som tidigare har uppmärksamrats är att möjligheten att få bli frivilligt skattskyldig är beroende av om hyresgästen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller inte i den aktuella lokalen.⁷⁰ Detta är en omständighet som uthyraren inte kan råda över. Om lokalen hyrs ut i andra eller tredje hand kommer fastighetsägarens skattskyldighet och eventuella jämkningskyldighet dessutom att bli beroende av den mervärdesskattemässiga statusen på verksamheten som bedrivs av den som hyr i andra och tredje hand. Om verksamheten i ett uthyrningsled inte längre medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning kommer skattskyldigheten i de tidigare leden att upphöra. Ett exempel på detta kan vara att en andrahandshyresgäst hyr ut en lokal utan föregående ansökan och beslut om frivillig skattskyldighet. Regleringen kring uthyrning i andra och tredje hand upplevs som krånglig och betungande. Det är lätt att det blir fel vilket kan få stora konsekvenser för en fastighetsägare som gjort betydande investeringar i den aktuella lokalen.

De regler som finns idag är utformade för mer traditionell uthyrning av byggnader eller rum. Idag finns dock andra former av tjänstetillhandahållanden som i mervärdesskattehänseende ska bedömas som uthyrning av fastighet eller där uthyrning av fastighet är en tjänst som tillhandahålls tillsammans med andra tjänster som är skattepliktiga. Det kan många gånger vara svårt att bedöma om ett tillhandahållande till huvudsaklig del utgör en fastighetsupplåtelse, en annan tjänst eller om det är fråga om två eller flera separata tjänster varav en är en undantagen fastighetsupplåtelse. Om man anser att det finns ett tillhandahållande som avser en undantagen fastighetsupplåtelse uppkommer frågan om denna uppfyller kraven för att kunna omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Kravet på att uthyrningen ska vara för stadigvarande användning ställer till särskilda problem.

Verksamhet som bedrivs av s.k. kontorshotell är ett exempel på verksamhet där reglerna blir svårtillämpade och kan få oönskade effekter. Kontorshotellen tillhandhåller kontorsrum eller arbetsplatser med uthyrningstider som varierar. Uthyrningen kan dock i många fall vara tillfällig och ibland kan kunderna dela en plats med andra kunder.

⁷⁰ Jfr SOU 1999:47 s. 74 samt prop. 1999/2000:82 s. 57

Uthyrningen betraktas då inte som stadigvarande och frivillig skattskyldighet medges inte.⁷¹ Detta kan bero på att uthyrning sker för kortare tid eller till flera hyresgäster. Utöver att reglerna i sådana fall blir komplicerade att tillämpa leder de till oönskade kumulativa effekter. Kan tillhandhållandet av lokal inte medföra skattskyldighet vid uthyrning till skattskyldiga företag blir mervärdesskatten en kostnad för dem som påverkar priset på deras produkter. När de sedan tar ut mervärdesskatt vid försäljning av sina produkter kommer mervärdesskatten på deras försäljning att läggas på den mervärdesskattekostnad som redan påverkat priset.

Kontorshotellen erbjuder utöver själva lokalen även andra tjänster exempelvis receptionstjänster. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked från 2002-01-08 bedömt att ett tillhandhållande av en standardtjänst med möblerade kontorsrum och tillhörande kontorstjänster i sin helhet utgjorde en från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet. I tjänsten ingick bl.a. tillgång till kontorsutrustning, tillgång till telefon, receptionstjänster och IT-nätverk. I ett annat fall har Kammarrätten i Stockholm bedömt att en uppdelning ska ske i ett fall där servicetjänster tillhandahölls i samband med uthyrning av kontorsutrymme.⁷² För servicetjänsterna betalades en serviceavgift som specificerades separat. I serviceavgiften ingick bl.a. receptionsservice, posthantering, telefonservice, konferensservice, städning, del i gemensamhetsutrymmen och kaffe samt förfriskningar i samband med konferens. Serviceavgiften uppskattades till 50 procent av den totala ersättningen. Det har således blivit olika beskattning i dessa fall. Detta kan visa att kontorshotellens tillhandahållande kan vara svåra att bedöma och kan bli beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Det här är dock bara ett exempel på en verksamhet där de nuvarande reglerna är svåra att tillämpa och kan leda till oönskade effekter. Ett annat exempel kan vara verksamhet som avser s.k. self storage där uthyrning sker av förrådsutrymmen både till skattskyldiga företag och till privatpersoner. Syftet är många gånger att uthyrningen ska vara tillfällig men uthyrningen kan också vara över längre tid. I dessa verksamheter har kravet på att uthyrningen ska vara stadigvarande för att kunna omfattas av skattskyldighet varit svårt att tillämpa.

Det har också framförts att reglerna medför problem vid franchising eftersom franchisegivaren normalt tillhandhåller både lokal och andra varor och tjänster till franchisetagaren. Det uppges att det inte är ovanligt att franchisegivaren ser hela tillhandahållandet som en skattepliktig tjänst trots att lokaldelen ska brytas ut och att det behövs ansökan och beslut för att lokaluthyrningen ska medföra skattskyldighet⁷³. Utarrendering av bensinstationer där stationsbyggnader upplåts tillsammans med pumpar cisterner, butiksinredningar m.m. är ett exempel på när en uppdelning ska göras mellan upplåtelse av fastighet och övriga tjänster.⁷⁴

⁷¹ Skatteverkets ställningstagande 2008-09-24, dnr 131 534842-08/111

⁷² Kammarrätten i Stockolms dom 2008-11-21, mål nr 3782-07, 3785-07, 3786-07

⁷³ Bilaga 7 till hemställan från Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna, Företagarna och Stockholms Handelskammare, Fi 2008/4211

⁷⁴ Förhandsbesked från Skatterättsnämnden 1994-11-17.

Den omständigheten att upplåtelse av fastigheter beskattas på ett sätt som avviker från vad som generellt gäller vid tillhandahållande av tjänster innebär generellt sett svårigheter. En felaktig bedömning kan göra att fastighetsägaren går miste om sin avdragsrätt eftersom en ansökan om frivillig skattskyldighet inte har lämnats in. Det kan också medföra att en fastighetsägare som felaktigt gjort bedömningen att en tjänst är underordnad lokaluthyrningen måste betala in utgående skatt i efterhand. Att uthyrning av lokaler beskattas på ett annat sätt än vad som gäller i övrigt vid tillhandahållande av varor och tjänster medför många gånger att komplicerade bedömningar måste göras. Detta medför risk för att beskattningen blir felaktig vilket kan få konsekvenser för såväl den skattskyldige som för dennes kunder.

Det har också framförts, bl.a. från näringslivshåll, att det kan vara svårt för mindre hyresgäster som saknar avdragsrätt att få tag i lokaler. Hyresvärdarna vill inte hyra ut till någon som saknar avdragsrätt eftersom hyresvärderna förlorar sin avdragsrätt till den del den avser den aktuella lokalen och måste jämka ingående skatt. Detta drabbar främst mindre företag och föreningar med en svagare förhandlingsposition som därför får svårare att hitta lämpliga lokaler för sin verksamhet.

5.3.3 Avdragsrätt och jämkning

Det finns tre olika alternativ för att återfå den ingående skatten på uppförandet av en byggnad som ska användas för sådan uthyrning som omfattas av frivillig skattskyldighet, nämligen retroaktivt avdrag, avdragsrätt under uppförandeskede eller jämkning. Reglerna om retroaktivt avdrag och uppförandeskede är specialregler som enbart avser den frivilliga skattskyldigheten. Alternativen skiljer sig genom att den ingående skatten kan återfås vid olika tidpunkter, vilket i sin tur påverkar finansieringskostnaderna för ett byggprojekt. Denna fråga har blivit mer aktuell sedan den 1 januari 2008 då reglerna för byggföretagens redovisning av mervärdesskatt förändrades så att det inte längre går att skjuta upp avskattningen av a conton och förskott på byggentreprenader till efter färdigställandet. Därmed får beställaren alltid mervärdesskatt på a contofakturorna. Vid uppförandeskede kan den ingående skatten återfås redan under byggtiden om skattskyldighet medgivits. Vid retroaktivt avdrag kan den ingående skatten återfås från den tidpunkt uthyrningen påbörjats. Vid jämkning återfås den ingående skatten på uppförande av byggnaden under en tioårsperiod med en tiondel per år. Som reglerna är utformade är möjligheterna att kombinera de olika alternativen begränsade. Uppförandeskede kan inte kombineras med retroaktivt avdrag.⁷⁵ Ingående skatt på kostnader som uppkommit före den tidpunkt då frivillig skattskyldighet medgivits kan därför enbart återfås under en tioårsperiod genom jämkning. Det finns dock i viss mån en osäkerhet om vilka olika kostnader vid förberedelse av byggprojekt som kan återfås genom jämkning eftersom den ingående skatten ska uppgå till

⁷⁵ Se RÅ 2008 not. 176

ett hundratusen kronor och avse investeringsvaror i form av ny-, till- eller ombyggnad.

Ansökan om uppförandeskede kan enbart göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller en grupp huvudman. Detta har ibland ansetts vara ett problem. I samband med större byggprojekt förekommer det att den tänkta ägaren av byggnaden har stora kostnader för exempelvis projektering och exploatering innan en fastighetsreglering är klar. En betydande ingående skatt kan därför uppkomma innan den tänkta ägaren kan anses vara fastighetsägare och medges uppförandeskede. Ett alternativ som finns är då att ansöka om uppförandeskede när förutsättningarna föreligger och i bästa fall återfå den ingående skatten på kostnader som uppkommit dessförinnan genom jämkning under en tioårsperiod. Det andra alternativet är att finansiera hela den ingående skatten under byggtiden och återfå denna genom retroaktivt avdrag först i samband med att uthyrningen påbörjas. Vid större byggprojekt som kan pågå under flera års tid kan detta dock innebära en betydande ökning av finansieringskostnaderna.

Det har också framförts att det är ett problem att de tre alternativen enbart avser ingående skatt på ny-, till- eller ombyggnadskostnader. Större och kostsamma reparationer omfattas därför inte, vilket gör att mervärdesskatten på reparationer kan bli en kostnad. Detta kan vara ett problem för företag som för uthyrning köper en fastighet som inte omfattas av frivillig skattskyldighet. Ska fastigheten användas för uthyrning och behöver repareras i större utsträckning riskerar mervärdesskatten på reparationerna att bli en kostnad. Ytterligare ett problem i samband med detta är de svåra gränsdragningarna mellan reparationer och ombyggnader.⁷⁶ Med ombyggnad förstås även sådana åtgärder som ryms inom det s.k. utvidgade reparationsbegreppet och som ger rätt till direktavdrag vid inkomsttaxeringen.⁷⁷ Avgift för anslutning till det kommunala VA-nätet vid nybyggnad är ett exempel där avdrag för ingående skatt inte medgivits eftersom åtgärden inte ansetts som ny-, till- eller ombyggnad.⁷⁸ Det har vidare framförts som ett problem att det retroaktiva avdraget inte kan medges om fastigheten har tagits i bruk efter byggåtgärderna. Detta medför att fastighetsägaren måste lämna in ansökan om frivillig skattskyldighet innan eller i direkt anslutning till att uthyrningen påbörjas. Om ansökan lämnas in senare kan avdraget inte medges. En något försenad ansökan kan därmed få betydande konsekvenser eftersom den ingående skatten enbart kan återfås med en tiondel per år under en tioårsperiod.

Det finns således regler om tre olika alternativ att återfå ingående skatt på byggkostnader. Reglerna avviker till stor del ifrån vad som gäller vid annat slags verksamhet som medför skattskyldighet. Det är dock viktigt att ha kännedom om reglerna för att inte få en uppskjuten avdragsrätt eller kanske i viss mån inte få avdrag. Valet av alternativ påverkar finansieringskostnaderna för byggprojektet. Reglerna är i sig komplicerade och kan anses vara föremål för osäkerhet. Det kan därför

⁷⁶ Se bilaga 7 till hemställan från SvN mfl, Fi 2008/4211

⁷⁷ Jfr RÅ 1997 ref. 15 samt Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 783.

⁷⁸ Dom från Kammarrätten i Stockholm 2009-02-06, mål nr. 7051-07

vara svårt att överblicka konsekvenserna av att utnyttja ett av alternativen. För företagen medför detta att de måste lägga ner mycket tid och resurser på att försöka ta reda på vad reglerna innebär och vad konsekvenserna kan bli i olika situationer. Den nuvarande ordningen framstår, kort sagt, som alltför komplicerad.

5.3.4 Redovisningstidpunkt vid påbörjad uthyrning

Frivillig skattskyldighet kan medges från den tidpunkt då en ansökan gjorts till Skatteverket. Den som ansöker får om ansökan beviljas ett beslut som medför att uthyrningen medför skattskyldighet. Skattskyldigheten kan då gälla även för tid före ett beslut under Skatteverkets handläggningstid. Detta kan medföra hanteringsmässiga problem eftersom mervärdesskatt ska tas ut på tidigare utfärdade hyresfakturer. Den som blir skattskyldig ska även i efterhand redovisa den ingående skatten för tiden mellan ansökan och beslut enligt den särskilda bestämmelse som finns om redovisning av utgående och ingående skatt i sådana fall (13 kap. 28 b § ML). Det är dock vanligt att uthyraren tror att det är riktigt att ta ut mervärdesskatt på hyresfakturorna redan från den tidpunkt när ansökan skickats in. I sådana fall kan det uppstå en situation där både uthyrarens och hyresgästens mervärdesskatteredovisning blir felaktig under en period.

5.4 Överväganden och förslag

Utredningen ska enligt direktiven utvärdera en ordning med obligatorisk skattskyldighet för uthyrning av lokaler oavsett vilken verksamhet som bedrivs av hyresgästen. Uthyrning för bostadsändamål ska dock vara undantagen. Utredningen ska se över möjligheten att förenkla genom att införa en sådan ordning och föreslå eventuella bestämmelser om detta. I utredningens uppdrag ingår inte att utvärdera olika alternativa lösningar exempelvis förändringar inom ramen för det nuvarande systemet med frivillig skattskyldighet. Alternativa lösningar behandlas därför inte närmare. I detta avsnitt behandlas först den övergripande frågan om en obligatorisk skattskyldighet. Därefter redogörs närmare för de förslag utredningen lämnar om skattskyldighet för fastighetsupplåtelser.

5.4.1 Obligatorisk skattskyldighet

Utredningens förslag: Den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av lokaler slopas och ersätts med en obligatorisk skattskyldighet.

Skälen för utredningens förslag: Reglerna om frivillig skattskyldighet infördes 1979 och har sedan dess förändrats vid några tillfällen. Grunderna för systemet är dock i stort sett desamma som när reglerna infördes. Reglerna har setts över vid några tillfällen och det har gjorts överväganden om en obligatorisk skattskyldighet bör införas. Någon sådan ordning har dock inte införts utan andra mindre

förändringar har genomförts inom ramen för den hittillsvarande ordningen. Trots de förändringar som gjorts i syfte att minska bl.a. de administrativa svårigheterna riktas dock kritik mot den nuvarande ordningen. De grundläggande problem som tidigare framförts kvarstår i stor omfattning även i det nuvarande regelverket. Som framgår ovan under avsnitt 5.3 är de nuvarande reglerna komplicerade och administrativt betungande. För att komma till rätta med detta krävs mer betydande förändringar.

Utredningen ska enligt direktiven utvärdera en ordning med obligatorisk skattskyldighet för uthyrning av lokaler oavsett vilken verksamhet som bedrivs av hyresgästen. Uthyrning för bostadsändamål ska dock vara undantaget. Detta skulle innebära en genomgripande förändring jämfört med den hittillsvarande ordningen. EG-rättsligt får det genom EG-domstolens avgörande i mål C-12/98 Amengual Far, REG 2000 s. I-00527 anses klarlagt att EG-rätten medger en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av fastighet, med undantag för uthyrning av bostäder. Obligatorisk skattskyldighet med undantag för bostäder finns också i flera andra EU-länder bl.a. Spanien, Polen och Lettland.

De nuvarande reglerna med frivillighet innebär att ansökan eller anmälan ska lämnas i en rad situationer. Med en obligatorisk skattskyldighet kan i stort sett samma regler tillämpas på uthyrning av lokaler som på andra tillhandahållanden av varor och tjänster. Därmed behövs inte längre några särskilda ordningar med ansökan, beslut och anmälan. Detta skulle ge en minskad administration för de företag som idag hyr ut med frivillig skattskyldighet. Det skulle också medföra en minskad administration för Skatteverket som inte längre behöver hantera sådana ärenden. Jämfört med idag behöver dock fler fastighetsägare redovisa mervärdesskatt vid lokaluthyrning. Även om många av dessa torde vara registrerade till mervärdesskatt av andra skäl redan idag kommer det sannolikt innebära att ytterligare företag kan bli skyldiga att vara registrerade och redovisa mervärdesskatt. De vanliga mervärdesskattereglerna skulle dock gälla. Effekterna motverkas också av att det införs en omsättningsgräns på 250 000 kronor (se avsnitt 6). De uthyrare som ligger under denna nivå kan således välja att inte bli skattskyldiga och slipper därmed lämna redovisning av mervärdesskatt. Genom att förfarandet med anmälan och ansökan inte längre behövs i ett system med obligatorisk skattskyldighet får emellertid den sammantagna effekten anses vara att den administrativa hanteringen för företagen blir väsentligt mindre vid en obligatorisk skattskyldighet. Detta förhållande ligger också bakom det utredningsuppdrag vi erhållit och den hemställan som Svenskt Näringsliv m.fl. ingivit till Regeringskansliet.

I ett system med obligatorisk skattskyldighet kommer också antalet situationer där det uppkommer en jämkningsskyldighet på grund av ändrad användning att bli färre än idag. Det kan också medföra mindre administration. Det kan också i viss mån medföra att färre företag får blandad verksamhet och behöver hantera de problem som det finns med att dela upp den ingående skatten på förvärven. Detta kan också medföra en minskad administration.

De regler som finns idag är utformade för mer traditionell uthyrning av byggnader och rum. Idag finns dock andra former av tjänstetillhandahållanden som i mervärdesskattehänseende ska bedömas

som uthyrning av fastighet eller där uthyrning av fastighet är en tjänst som tillhandahålls tillsammans med andra tjänster. I många fall kan dessa vara svåra att passa in i det nuvarande regelverket, vilket leder till oönskade effekter såsom administrativa problem, tillämpningssvårigheter och kumulativa effekter. Ett krav för att kunna bli skattskyldig för uthyrning av byggnad eller anläggning är enligt nuvarande regler att uthyrningen är stadigvarande. Syftet med kravet är att förhindra ideliga förändringar av skattskyldigheten.⁷⁹ I praxis har kravet på stadigvarande användning ansetts innebära att det inte är möjligt med frivillig skattskyldighet vid uthyrning som sker på kortare tid, på deltid eller när uthyrningen avser delar av en fastighet som ska användas tillsammans med andra (se ovan under 5.2.1). Kravet på stadigvarande användning har medfört att vissa tillhandhållanden som bedöms som upplåtelse av fastighet inte kan omfattas av skattskyldigheten trots att hyresgästerna har rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt. Uthyrning av lagerutrymmen och verksamheter vid s.k. kontorshotell är exempel på verksamheter där det förekommit problem som är kopplade till detta krav. I ett system med valfrihet, ansökningar, beslut m.m. där det också blir vanligt med jämkningssituationer är ett sådant krav motiverat av bl.a. administrativa skäl. Om en obligatorisk skattskyldighet införs finns dock inte samma skäl för att ha ett krav på att uthyrningen ska ske stadigvarande för att omfattas av skattskyldigheten. Kravet kan och bör då tas bort. Problemen med bedömningssvårigheter och kumulativa effekter försvinner därmed.

I det nuvarande systemet med frivillig skattskyldighet finns det begränsningar av vilka subjekt som kan medges frivillig skattskyldighet. En begränsning avser antalet led det går att hyra ut en byggnad eller anläggning. Uthyrning i andra och tredje hand kan omfattas. Sker uthyrning i fler led är det inte möjligt att bli frivilligt skattskyldig för uthyrningen. Eftersom en sådan uthyrning är undantagen från skatteplikt bedrivs inte längre verksamhet som medför skattskyldighet i lokalen. Föresättningar för att bli frivilligt skattskyldig föreligger då inte längre i de tidigare uthyrningsleden. Uppkommer en sådan uthyrning finns det därför inte längre föresättningar för frivillig skattskyldighet i något uthyrningsled. Vid en obligatorisk skattskyldighet där det inte finns några krav avseende hyresgästens avdragsrätt, utan uthyrning av lokaler beskattas på samma sätt som omsättning av andra varor och tjänster, finns inte anledning att ha begränsningar av detta slag.

En obligatorisk skattskyldighet kommer också att innebära att samma avdragsrättsregler gäller vid uppförande av en byggnad för uthyrning som vid förberedelser för andra slags verksamheter. EG-rätten ger inte utrymme för några särskilda begränsningar av avdragsrätten som avser en viss typ av verksamhet som obligatoriskt medför skattskyldighet. Rätten till avdrag för ingående skatt inträder i princip omedelbart vid förvärvet om förvärvet avser en verksamhet som medför skattskyldighet. Den som gör avdraget måste dock med objektiva omständigheter kunna styrka att den aktuella byggnaden ska användas för uthyrning som

⁷⁹Se prop. 1985/86:47 s. 40

medför skattskyldighet.⁸⁰ Avdrag för ingående skatt kan därmed göras i samband med att byggnaden uppförs på motsvarande villkor som gäller för andra verksamheter. Några särskilda bestämmelser om avdrag vid uppförande av byggnad blir således inte aktuella. Därmed kommer man tillrätta med de ovan nämnda problemen att tillämpa de komplicerade reglerna för avdrag vid byggnationer och med dess svåröverblickbara konsekvenser.

I ett system med en obligatorisk skattskyldighet oberoende av vem som hyr och vilken verksamhet som bedrivs i lokalen uppställs inget krav på att hyresgästen ska ha avdragsrätt för att uthyrningen ska medföra skattskyldighet. Därmed försvinner också de svårigheter för hyresvärdarna att bedöma om detta krav är uppfyllt och de risker för felaktigheter och ekonomiska risker för hyresvärdarna som är förknippade med detta krav i den nuvarande ordningen. Hyresvärdarnas mervärdesskattesituation skulle inte heller påverkas av vem som hyr en lokal. För hyresvärdarnas del kommer det inte finnas mervärdesskatteskäl för att välja bort vissa hyresgäster, vilket kan förekomma i det nuvarande systemet.

Vid en obligatorisk skattskyldighet behövs ingen reglering om redovisningstidpunkt för tid mellan ansökan och beslut. Mervärdesskatt ska framgå redan av de första hyresfaktuorna som ställs ut för en lokal på motsvarande sätt som gäller vid andra mervärdesskattepliktiga tillhandahållanden. Skattskyldighetens inträde är inte beroende av beslut av Skatteverket. Även ingående skatt kan redovisas enligt allmänna regler. De felaktigheter och hanteringsmässiga problem som skapas av den nuvarande bestämmelsen om redovisningstidpunkt vid påbörjad skattskyldighet bör därmed försvinna vid en obligatorisk skattskyldighet.⁸¹

En mervärdesskattebeläggning av hyrorna kommer att medföra att hyreskostnaden i större eller mindre grad kan komma att öka för hyresgäster som inte kan göra avdrag för den ingående skatten på hyran. Farhågor om detta har framförts av Svenska Bankföreningen och från företrädare för organisationer inom den ideella sektorn.

Hur mycket hyreskostnaden kan komma att öka beror på en rad faktorer. Det beror bl.a. på om avdrag kan göras för någon del av den ingående skatten och hur stor denna andel i så fall är. I de fall hyresgästen helt saknar avdragsrätt kommer påverkan på hyran att bero på vilka mervärdesskattebelagda kostnader som hyresvärden har för uthyrningen. Hyresvärden kommer att få möjlighet att göra avdrag för den ingående skatten på de förvärv som avser uthyrningen. Avdraget kan avse olika driftskostnader som t.ex. el, vatten, värme, städning, snöröjning m.m. Hyresvärden kommer också att kunna göra avdrag för reparationer och underhåll, renoveringar och eventuella ombyggnader av lokalerna. Mervärdesskatten på sådana förvärv blir således avdragsgilla för hyresvärden. Den ingående skatten på sådana förvärv blir inte en kostnad för fastighetsägaren. Fastighetsägaren behöver därför inte längre

⁸⁰ Jfr bl.a. domar i mål 268/83 Rompelman, REG 1985 s. 655, C-37/95 Ghent Coal Terminal, REG 1998 s. I-1 och C-396/98 Schlosstrasse, REG 2000 s. I-4279.

⁸¹ Den nuvarande bestämmelsen finns i 13 kap. 28 b § ML.

kompensera sig för mervärdesskatten på dessa åtgärder vid sin hyressättning.

Till följd av de ändringar som föreslås i avsnitt 4 avseende yrkesmässigheten för ideella föreningar kommer en del av de föreningar som idag saknar rätt till avdrag för ingående skatt att få rätt att göra avdrag helt eller delvis på sina förvärv som en följd av att de blir skattskyldiga. Därmed försvinner eller minskar effekterna av en mervärdesskattebeläggning på hyran. I själva verket kan kostnaderna för lokaler i sådana fall minska eftersom hyresvärden får avdragsrätt och därför inte behöver kompensera sig för ej avdragsgill mervärdesskatt vid hyressättningen. Som nämnts ovan finns det också uthyrningar som idag inte kan omfattas av skattskyldigheten trots att hyresgästen har avdragsrätt. Även i de fallen kan lokalkostnaderna för hyresgästerna minska eftersom hyresvärden inte behöver kompensera sig för ej avdragsgill mervärdesskatt vid sin hyressättning. En övergång från det nuvarande systemet med frivillighet till ett system med en obligatorisk skattskyldighet kommer således att innebära en ändrad beskattning i vissa fall. Det kommer då att finnas grupper som får en sämre skattesituation än med det nuvarande systemet men det finns också de som får en fördelaktigare skattsituation än idag.

En befärad nackdel vid en helt obligatorisk skattskyldighet är att fastighetsägare som i övrigt bara hyr ut bostäder skulle bli skattskyldiga om de hyr ut en enstaka lokal och kanske bara tillfälligt. Det skulle i så fall bli administrativt besvärligt eftersom en sådan fastighetsägare skulle vara tvungen att vara momsregistrerad och lämna skattedeklarationer enbart på grund av denna uthyrning. Denna effekt motverkas emellertid av den föreslagna generella omsättningsgräns på 250 000 kr som behandlas i avsnitt 6. Mervärdesskatt behöver därmed inte tas ut och redovisas om den skattepliktiga omsättningen understiger 250 000 kronor per beskattningsår. Enbart en enstaka mindre uthyrning behöver därmed inte medföra att en fastighetsägare måste bli momsregistrerad och lämna skattedeklaration om omsättningsgränsen inte överskrids.

Sammanfattningsvis skulle en obligatorisk skattskyldighet klart minska de administrativa problem som finns med det nuvarande systemet. Med den omsättningsgräns som föreslås i avsnitt 6 undviks också att en skatt- och redovisningsskyldighet uppkommer vid enstaka mindre uthyrningar. En obligatorisk skattskyldighet skulle också väsentligt minska regelverkets komplexitet och många av de tillämpningsproblem som är kopplade till de nuvarande reglerna. Som det är nu finns en mängd specialregleringar om skattskyldighet, avdragsrätt m.m. vid uthyrning av fastighet. Detta gör att regelverket är komplext och svårtillämpat samt att det är svårt att överblicka effekterna av det. Denna typ av specialbestämmelser behövs inte med en helt obligatorisk skattskyldighet. En ordning med obligatorisk skattskyldighet står i god överensstämmelse med ML:s regler i övrigt. Uthyrning av lokaler och anläggningar ska vid en obligatorisk skattskyldighet beskattas på samma sätt som andra tillhandahållanden exempelvis administrativa tjänster och uthyrning av maskiner, inventarier m.m. Detta skulle till exempel betydligt minska problemen med att göra bedömningar av om ett avtal avser uthyrning av fastighet och om det i så fall finns tillhandahållanden som är underordnade, om en uppdelning ska göras eller om uthyrningen

är underordnade övriga tjänster. Genom att beskattningen sker enligt de allmänna bestämmelserna kommer regelverkets komplexitet att minska betydligt. Ett sådant system ger också en bättre överblickbarhet. Det blir lättare att utvärdera de beskattningsmässiga konsekvenserna av ett visst tillvägagångssätt vilket medför mindre risker för företagen. Utrymmet för förenklingar av mervärdesskattelagens regler är mycket begränsat eftersom reglerna bygger på EG-direktiv. En obligatorisk skattskyldighet är dock en förenkling som är förenlig med EG-rätten. En obligatorisk skattskyldighet på lokaluthyrning är i själva verket en av mycket få betydande förenklingar på mervärdesskatteområdet som EG-rätten ger utrymme för. En obligatorisk skattskyldighet kan innebära att det finns hyresgäster som får en större skattebelastning men också att det finns de hyresgäster som får en lägre skattebelastning. Detta förhållande bör dock enligt utredningens mening inte hindra att den nuvarande komplexa ordningen ersätts av ett betydligt enklare system med obligatorisk skattskyldighet. Utredningen föreslår därför att det införs en ordning med obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler och anläggningar.

5.4.2 Frivilligt utträde

Utredningens bedömning: Det bör inte införas någon möjlighet till frivilligt utträde vid en obligatorisk skattskyldighet.

Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna och Företagarna har framfört att en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler bör kombineras med en möjlighet till utträde. Om hyresvärden väljer att utträda ur systemet skulle uthyrningen inte medföra skattskyldighet. Som skäl för en sådan möjlighet har bl.a. framförts att en obligatorisk skattskyldighet riskerar att medföra en ökad administration för fastighetsägare med enstaka mindre uthyrningar. Det har dessutom framförts att en sådan möjlighet borde finnas för att tillgodose de hyresgäster, t.ex. banker, vård företag och ideella föreningar, som inte eller endast i begränsad omfattning har avdragsrätt och därför önskar hyra en lokal utan mervärdesskatt.

Enligt artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet är utarrendering och uthyrning av fast egendom som utgångspunkt undantaget från skatteplikt. Det finns dock ett antal obligatoriska avsteg från undantaget. Utöver dessa avsteg anges i artikel 135.2 att medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom. I artikel 137.1 anges att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer en valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna ska i så fall fastställa de närmare villkoren för utövande av valfriheten enligt artikel 137.2. I EG-domstolens praxis har medlemsstaterna ansetts ha ett stort utrymme för skönmässigt bedömning i fråga om befrielse från eller beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom.⁸² Det finns dock inte klarlagt i praxis att medlemsstaternas utrymme skulle sträcka sig så långt

⁸² Se bl.a. C-12/98 Amengual Far, REG 2000 s. I-527 och C-246/04 Turn - und Sportunion Waldburg, REG 2006 s. I-589

att det är tillåtet att införa en obligatorisk skattskyldighet och sedan medge en valfrihet för beskattningsbara personer att avstå från beskattning. Direktivets utformning talar för att den valfrihet som avses är en valfrihet för den beskattningsbara personen att bli beskattad, dvs. att låta en annars undantagen transaktion omfattas av skatteplikt (frivillig skattskyldighet). Det får därför anses tveksamt om det är tillåtet enligt EG-rätten att medge en valfrihet att avstå från beskattning av en transaktion som i utgångsläget ska beskattas ("frivilligt undantag"). Såvitt utredningen känner till finns i andra EG-länder inte heller exempel på regler om frivilligt utträde från skattskyldighet för fastighetsuthyrning.

Kritiken mot den nuvarande ordningen med en frivillig skattskyldighet gäller främst att den är administrativt betungande och att de specialbestämmelser som är kopplade till den frivilliga skattskyldigheten är komplicerade och svåra att tillämpa. Ett system som innebär en frivillighet medför att det krävs specialregleringar av olika slag. Det medför också att det behövs mer administration än vad som är nödvändigt vid en obligatorisk skattskyldighet. Detta kommer att vara nödvändigt även om systemet med frivillighet baseras på en ordning där utgångspunkten är att uthyrningen ska medföra skattskyldighet.

Vid en ordning med frivillighet är det bl.a. nödvändigt att klargöra om frivilligheten ska gälla lokalvis eller för hel byggnad. Det behöver också klargöras om hyresgästens skattemässiga status ska ha någon betydelse. Hur uthyrning i flera led ska betraktas är också en fråga som kan behöva regleras. Vidare kommer det vara nödvändigt att reglera tidpunkten för när omsättningen övergår till att vara undantagen och det kan också vara nödvändigt att ha särskilda regler om redovisningstidpunkt för mervärdesskatt vid övergången. Ska det vara möjligt att återgå till att betrakta uthyrningen som skattepliktig när valfriheten har utnyttjats krävs regler även om detta. Det behöver också klargöras om den utnyttjade utträdesmöjligheten även ska gälla för en ny fastighetsägare om denne övertar fastigheten. Ska det vara möjligt för hyresvärden att återgå till skattskyldigheten krävs någon slags spärrar för när detta tidigast kan komma ifråga för att förhindra ideliga förändringar av skattskyldigheten. Fastighetsägarna, Svenskt Näringsliv och Företagarna har framfört att det bör vara möjligt att ompröva ett sådant beslut i samband med byte av hyresgäst. Ska även korttidsuthyrning omfattas av den obligatoriska skattskyldigheten kommer dock ytterligare regleringar vara nödvändiga för att undvika ideliga förändringar av skattskyldigheten. Det kan också vara aktuellt att ha särskilda jämningsregler för de situationer då valfriheten utnyttjas. De ovan nämnda organisationerna har framfört att en engångsjämkning bör införas vid utnyttjande av valfriheten. Utöver det är det nödvändigt att reglera förfarandet med ansökan m.m. Ställning behöver också tas till om det ska finnas möjlighet att utnyttja valfriheten retroaktivt och i så fall under vilka förutsättningar. Allt detta medför att det kommer krävas en mängd specialregler även för en sådan form av frivillighet. Därmed kommer också komplexiteten med en sådan ordning att bli betydande på liknande sätt som gäller för dagens system.

I ett system där det är möjligt att växla mellan uthyrning som är skattefri och uthyrning som medför skattskyldighet uppkommer även mer administration genom att uthyrare behöver hantera ansökningar samt behöver ha rutiner för att uppdatera uppgifter om förändringar av

skattskyldigheten för att kunna fullgöra sin redovisningsskyldighet. Det medför också fler jämkningssituationer eftersom en ändring av skattskyldigheten många gånger medför att avdrag för ingående skatt ska jämkas.

För Skatteverkets del innebär en ordning med frivilligt utträde också administration genom att ansökningar ska hanteras och beslut ska fattas. Kontrollproblemen kan också befaras bli större i ett system med frivillighet. I ett system där utgångspunkten är att en omsättning medför skattskyldighet blir huvudregeln att rätt till avdrag ska föreligga direkt i samband med ett förvärv som avser en sådan omsättning. EG-rätten torde inte medge att avdragsrätten i utgångsläget begränsas.⁸³ Vid ett senare utträde uppkommer därmed en jämkningssituation. I ett sådant system finns incitament för den som ska uppföra en byggnad att få avdrag under byggtiden trots att avsikten är att senare utträda från skattskyldigheten. Vid tillämpning av de ordinarie jämningsreglerna kan det i sådana fall uppkomma en likviditetsfördel genom att den ingående skatten ska jämkas tillbaka under en tioårsperiod med en tiondel per år. Tillämpas de ordinarie jämningsreglerna finns det inte skäl för fastighetsägarna att avstå från skattskyldigheten, oavsett hur uthyrningen efter uppbyggnadstiden kommer att fördela sig. Det är i ett sådant fall naturligt att fastighetsägaren väljer att låta hela fastigheten omfattas av skattskyldigheten under uppförandet. Detta leder i så fall till att en jämkningssituation uppkommer när ett utträde sker. En jämkning som ska genomföras under tio års tid medför en ökad administration och en ökad risk för felaktigheter. En sådan ordning blir också svår för Skatteverket att kontrollera, vilket framförts av Skatteverket. Detta skulle i viss mån kunna motverkas genom att införa särskilda bestämmelser om engångsjämkning som ska tillämpas vid frivilligt utträde. Det skulle emellertid innebära ytterligare särregleringar. Det får också betraktas som osäkert om mervärdesskattedirektivet medger att det införs regler om engångsjämkning vid ett utträde ur ett system som bygger på en obligatorisk skattskyldighet, särskilt som en sådan jämkning skulle bli till nackdel för den jämkningsskyldige. Av artikel 187.1 framgår att justeringen av den ingående skatten ska fördelas över det antal år som justeringsperioden är. Vid en tioårig justeringsperiod följer av artikel 187.2 att den årliga justeringen enbart ske med avseende på en tiondel av den mervärdesskatt som belastat investeringsvarorna. Den möjlighet till engångsjämkning som ska göras enligt artikel 188 gäller enbart vid leverans av investeringsvaran. Dessa bestämmelser synes således inte medge en engångsjämkning vid en ändrad skattskyldighet. I artikel 192 finns en bestämmelse om att införa åtgärder om en beskattningsbar person övergår från att beskattas på normalt sätt till att beskattas enligt en särskild ordning eller omvänt. Denna bestämmelse kan möjligen användas som stöd för en engångsjämkning vid ett utträde ur skattskyldigheten, även om den i första hand torde avse de särskilda ordningar som finns i avsnitt XII i mervärdesskattedirektivet. Detta skulle emellertid medföra att det blir ytterligare särregler vid uthyrning

⁸³ Jfr bl.a. C-396/98 Schlosstrasse, REG 2000 s. I-4279

av fastigheter som göra att systemet liknar dagens komplicerade system med frivillig skattskyldighet.

En möjlighet till frivilligt utträde gör att hyresvärdar kan hyra ut lokaler utan mervärdesskatt. Det är då möjligt för en hyresvärd att begära utträde om uthyrning ska ske till någon som saknar avdragsrätt för mervärdesskatten på hyran. I ett sådant fall medför det att hyreskostnaderna för en sådan hyresgäst blir på samma nivå som med dagens system. Det motverkar i så fall de ökade hyreskostnader som en obligatorisk skattskyldighet skulle medföra för hyresgäster utan avdragsrätt. Detta förutsätter dock att fastighetsägaren är beredd att begära utträde och därmed bli av med sin avdragsrätt när en sådan hyresgäst vill hyra lokaler. En risk finns för att hyresgäster får svårt att få tag i lämpliga lokaler som hyrs ut utan mervärdesskatt på hyran. Svenska Bankföreningen har vidare framfört att det finns en risk för att förhandlingspositionen för hyresgäster utan avdragsrätt försämras jämfört med det nuvarande systemet om utgångspunkten är en obligatorisk skattskyldighet där hyresvärderna måste agera för att slippa ta ut mervärdesskatt. Främst torde dock svårigheterna att få tag i lokaler drabba mindre företag eller föreningar med svag förhandlingsposition gentemot hyresvärdarna.

Sammanfattningsvis innebär en ordning med en frivillighet att det krävs ett omfattande regelverk även om utgångspunkten skulle vara att uthyrningarna medför skattskyldighet. Ett regelverk om ett system med frivilligt utträde kommer i stort sett att bli lika omfattande som det regelverk som finns idag avseende den frivilliga skattskyldigheten. Många av de fördelar som en rent obligatorisk skattskyldighet innebär kommer därför att gå förlorade i ett system där det ska vara möjligt att avstå ifrån skattskyldigheten för uthyrning av lokal. I ett sådant system kommer det att finnas många problem som påminner om de problem som finns i det nuvarande systemet. Det kommer att behövas ett omfattande regelverk som riskerar att bli komplicerat och med det finns risk för tillämpningssvårigheter och kontrollproblem. Dessutom tillkommer den administration som är kopplad till en ordning med frivillighet. En sådan ordning får snarare betraktas som en variant av ett system med frivillighet än en ordning med obligatorisk skattskyldighet. Det kan därför vara möjligt att förändringar inom ramen för det nuvarande systemet med frivillig skattskyldighet vid en utvärdering utgör ett bättre alternativ än en ordning med frivilligt utträde. I utredningens uppdrag ingår dock inte att utreda möjligheter till förbättringar av det nuvarande systemet med frivillig skattskyldighet. Det kan, som nämnts, anses tveksamt om EG-rätten ger utrymme för ett system med frivilligt utträde vid en obligatorisk skattskyldighet. En sådan ordning skulle, om den aktualiseras vidare, behöva ytterligare omfattande utredningsinsatser, bl.a. avseende EG-rätten och lämpliga administrativa regler. Enligt utredningens bedömning bör en möjlighet till frivilligt utträde inte införas i den ordning med obligatorisk skattskyldighet som nu föreslås.

5.4.3 Omfattning av skatteplikt och undantag

Utredningens förslag: Upplåtelse av nyttjanderätt till tomtmark, byggnad eller del av byggnad undantas från skatteplikt om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200) om upplåtarens tillhandahållande av bl.a. gas och el som är ett led i upplåtelse slopas.

Utredningens bedömning: Ett system med obligatorisk skattskyldighet bör inte innehålla särskilda regler om undantag vid uthyrning av eller till allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller trossamfund.

Skälen för utredningens förslag

Skattefriheten för upplåtelse av bostäder

Enligt utredningsdirektiven ska uthyrning för bostadsändamål vara undantaget från skatteplikt även vid en obligatorisk skattskyldighet. En avgränsning av bostadsupplåtelse och annan upplåtelse av byggnader behövs därför. Ett undantag för uthyrning för bostadsändamål bör utformas så att uthyrning för boende inte belastas med mervärdesskatt även om uthyrningen skulle ske i flera led. Ett undantag för bostäder bör omfatta även uthyrning av tillhörande tomt samt tomter för bostäder. I annat fall skulle hyra som avser tomten komma att beläggas med mervärdesskatt vilket skulle medföra en ökad kostnad för boendet. Det skulle också kunna medföra att det skulle behöva göras uppdelningar av beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av bostad med tomt, vilket skulle försvåra tillämpningen. I de flesta fall torde det inte vara svårt att avgöra vad som är en bostad. Gränsdragningsfrågor kan dock uppkomma bl.a. gentemot vårdlokaler och byggnader för hotellverksamhet. Med bostad avses i allmänt språkbruk hus, våning eller lägenhet att bo i. I ML finns redan begreppet stadigvarande bostad som återfinns i bestämmelserna i nuvarande 3 kap. 3 § andra stycket och 8 kap. 9 § första stycket 1 ML. Enligt nuvarande 3 kap. 3 § andra stycket ML föreligger inte skatteplikt för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML innehåller avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Det finns också en särskild regel i nuvarande 3 kap. 3 § första stycket 4 ML om skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamheter. Denna regel begränsar således den nuvarande skattefriheten för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter inklusive bostäder. I praxis har innehållet och syftet i verksamheten ansetts avgörande för bedömningen av skatteplikten. Är innehållet och syftet att tillhandahålla tillfälligt boende betraktas uthyrningen som skattepliktig.⁸⁴

Även i annan lagstiftning finns regleringar som gör skillnad mellan bostäder och andra byggnader, bl.a. gäller enligt jordabalken särskilda

⁸⁴ Jfr RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82 samt Skatterättsnämndens förhandsbesked 1998-06-15

hyresrättsliga regleringar för bostäder och en byggnads användning regleras normalt i beslut enligt plan- och bygglagen (1987:10). Om man använder sig av det begrepp som finns i ML för att definiera boende, stadigvarande bostad, undviks emellertid att det finns flera snarlika begrepp för samma sak i mervärdesskattelagstiftningen. Skatteplikten blir också oförändrad vid uthyrning av äldreboenden och liknande vårdboenden till kommuner eftersom sådan uthyrning är skattepliktig enligt nuvarande 3 kap. 3 § andra stycket ML. Idag medges normalt frivillig skattskyldighet för vissa utrymmen, exempelvis personalutrymmen, i sådana byggnader men inte för själva bostadsrummet/lägenheten. Om detta begrepp används kommer undantaget också fungera ihop med möjligheten till kompensation vid hyra (ej skattepliktiga) av byggnad för särskilda boendeformer i 5 § lag om ersättning för mervärdesskatt till kommuner och landsting. Gränsdragningarna på detta område blir i så fall oförändrade. Uthyrning av byggnader inrättade som fritidsbostad kan enligt Skatteverket betraktas som stadigvarande bostad vid tillämpning av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.⁸⁵ Uthyrning av byggnader, stugor eller lägenheter som i sin helhet ska användas i hotellverksamhet eller liknande har inte ansetts som stadigvarande boende.⁸⁶ När det gäller skatteplikten bör därför uthyrning av hotellbyggnader och liknande betraktas som skattepliktiga även om uthyrningen sker i flera led. Vid en avgränsning gentemot boende som bygger på begreppet stadigvarande bostad uppnås även största möjliga överensstämmelse med avdragsrätten så att en uthyrning av bostad inte blir skattepliktig när avdrag inte medges pga. avdragsförbudet, även om det inte kan uteslutas att avdragsförbudet kan bli tillämpligt trots att en korttidsuthyrning av bostaden blir skattepliktig.⁸⁷

Korttidsuthyrning av bostäder omfattas idag av skatteplikt om innehållet och syftet i verksamheten är att tillhandahålla tillfällig bostad. Genom att ha kvar en reglering om skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet i 3 kap. 3 § ML klargörs att gränsdragningen mellan skattepliktigt korttidsboende och annat boende ska vara oförändrade. Om innehållet och syftet i verksamheten är att tillhandahålla tillfälligt boende kommer uthyrningen att omfattas av skatteplikt även i fortsättningen oavsett bedömningen av stadigvarande boende. Gränsdragningen skulle därmed bli oförändrad även i detta avseende. Genom att ha kvar denna bestämmelse går det också att säkerställa att reglerna om skattefrihet vid upplåtelser som avser stadigvarande bostad inte kommer i konflikt med artikel 135.2 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna artikel måste skatteplikten omfatta tillhandhållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, exempelvis tillhandhållande av logi i semesterbyar.

⁸⁵ Skatteverkets ställningstagande 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111

⁸⁶ RÅ 2002 not. 174 och RÅ 2002 not. 175

⁸⁷ Jfr Skatteverkets ställningstagande 2005-01-20, dnr 130 735858-04/111

Utredningens uppdrag består i två delar. Utöver uppdraget att se över möjligheten till förenkling genom en obligatorisk skattskyldighet för lokaluthyrning har utredningen i uppdrag att se över reglerna om yrkesmässig verksamhet för att dessa ska stå i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. När det gäller allmännyttig ideell verksamhet ska möjligheten att behålla skattefriheten genom utökade undantag från skatteplikt utnyttjas. Principen om skatteneutralitet och likabehandling ska dock särskilt beaktas. Det ligger i linje med denna senare del att överväga om det ska finnas särskilda regler avseende upplåtelser av fastigheter som görs av eller till allmännyttiga ideella föreningar och trossamfund. Våra Gårdar har framfört att upplåtelse av lokaler för ideella föreningar, både varaktiga upplåtelser och korttidsupplåtelser, bör undantas från skatteplikt.

Det finns inte några särskilda regler i mervärdesskattedirektivet om uthyrning av fastigheter som görs av organisationer som bedriver allmännyttig ideell verksamhet. När det gäller bestämmelserna om undantag och skatteplikt vid uthyrning av fastighet ger dock EG-rätten medlemsstaterna ett stort utrymme att bestämma över utformningen av reglerna. Enligt EG-rätten hade det därför funnits visst utrymme för att ha ett undantag för uthyrning som genomförs av vissa kategorier av beskattningsbara personer, exempelvis organisationer utan vinstsyfte. Ett sådant undantag får emellertid inte medföra att principen om skatteneutralitet åsidosätts. Denna princip innebär bl.a. att likartade, och således konkurrerande tjänster, inte får behandlas olika ur mervärdesskattens synpunkt. Detta gäller oavsett vem som tillhandhåller tjänsterna.⁸⁸ I princip medför detta att det skulle vara tillåtet att ha ett undantag för uthyrning som görs av sådana allmännyttiga ideella föreningar, trossamfund och stiftelse som avses i den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 19 § ML. Därmed skulle mervärdesskatt inte tas ut på deras uthyrning. Ett sådant undantag skulle då kunna omfatta uthyrning av exempelvis bygdegårdar och folkparker om uthyraren är en icke vinstdrivande organisation. Vidare skulle trossamfundens uthyrning av församlingslokaler kunna omfattas av en sådan regel. EG-rättslig praxis innebär dock, som nämnts, att den uthyrning som undantas inte får ske i konkurrens med skattepliktig uthyrning som sker av andra organisationer. En regel av detta slag, i ett system med en i övrigt obligatorisk skattskyldighet, skulle bli tillämplig på all uthyrning som görs av de aktuella ideella föreningarna, trossamfundet och stiftelserna. Det är inte sannolikt att all uthyrning som görs av ideella föreningar m.m. sker utan att konkurrera med andra uthyrare. Exempel på detta skulle kunna vara uthyrning av lokaler för mässor, fester eller konsertarrangemang. I så fall skulle ett sådant undantag inte vara förenligt med principen om skatteneutralitet och därmed inte tillåten enligt EG-rätten. En regel av detta slag skulle vidare innebära att de föreningar och stiftelser som vill ta ut mervärdesskatt på sin uthyrning

⁸⁸ C-246/04 Turn- und Sportunion Waldburg, REG 2006 s. I-589

inte får möjlighet till det. Detta skulle bli en nackdel för de som hyr ut till någon som har möjlighet att göra avdrag för den ingående skatten på hyran. I tillämpningen av den nuvarande ordningen har ideella föreningar kunnat få bli frivillig skattskyldiga för uthyrning av lokaler även om uthyrningen borde ha varit ej yrkesmässig enligt den nuvarande bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML.⁸⁹ Detta förekommer bl.a. när det gäller golfklubbar som hyr ut golfbanan till ett aktiebolag i vilket golfverksamheten bedrivs. Det finns enligt Skatteverkets register ca 500 ideella föreningar som är frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastigheter.⁹⁰

Det handlingsutrymme som EG-rätten medger medlemsstaterna vid utformningen av reglerna om fastighetsuthyrning skulle möjligen kunna förstås så att det, även inom ramen för obligatorisk skattskyldighet, vore möjligt att medge att uthyrning till ideella föreningar, trossamfund och stiftelser undantas från skatteplikt. En sådan bestämmelse skulle dock inte vara till fördel för de föreningar etc. som blir skattskyldiga och får avdragsrätt genom de förändringar som föreslås ovan i avsnitt 4. Ett undantag som är beroende av hyresgästens status skulle också innebära en osäkerhet för hyresvärdarna. En hyresvärd skulle få svårt att kontrollera att hyresgästen är en sådan allmännyttig ideell förening, trossamfund eller stiftelse som uppfyller ändamålskravet, verksamhetskravet och icke-vinstkravet i den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 19 § ML. Risk finns också att en regel av detta slag skulle utnyttjas för att få skattefrihet vid hyra av lokal för andra ändamål än ideell verksamhet, exempelvis genom att en lokal hyrs i en förenings namn trots att lokalen ska användas för en privat fest. Ett undantag av detta slag kan skapa mervärdesskatterisker för hyresvärden och kan också i övrigt skapa problem i tillämpningen. Ett sådant undantag skulle också innebära att hyresvärdens mervärdesskattesituation skulle påverkas av hyresgästens status. Hyresvärden skulle vid uthyrning till ideella föreningar etc. förlora sin avdragsrätt och i många fall få en blandad verksamhet. Detta skulle medföra en risk att hyresvärdarna blir mindre benägna att hyra ut till sådana hyresgäster. En sådan regel skulle därmed också innebära nackdelar för ideella föreningar, trossamfund och stiftelser. Enligt utredningsdirektivet ska utredningen utvärdera ett system med obligatorisk skattskyldighet oavsett vem som hyr och vilken verksamhet som bedrivs i lokalen. Hyresgästens status ska därför sakna betydelse. Någon särskild regel om undantag för uthyrning till vissa kategorier av hyresgäster föreslås inte.

Tillhandahållanden som är ett led i upplåtelsen

I det nuvarande andra stycket av 3 kap. 2 § ML finns en bestämmelse som anger att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter även omfattar upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för radio- och TV-sändningar om det sker som ett led i upplåtelsen. När bestämmelsen infördes angavs att de tillhandahållanden

⁸⁹ Skatteverkets handledning för stiftelser och ideella föreningar 2009 s. 248

⁹⁰ Källa: Statistikdatabasen GIN-skatt

som anges där skulle anses ingå i fastighetsupplåtelsen och omfattas av skattefriheten för själva fastighetsupplåtelsen oavsett om de särdebiterades eller inte.⁹¹ Någon motsvarande bestämmelse finns inte i mervärdesskattedirektivet. Om en vara eller tjänst ska anses ingå som ett led i ett annat tillhandahållande avgörs istället enligt de principer som fastslagits i EG-domstolens praxis. Ingår ett tillhandahållande som ett led i ett annat huvudsakligt tillhandahållande ska den underordnade tjänsten beskattas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. Av EG-domstolens praxis framgår att en tjänst ska anses som underordnad en annan huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten.⁹² Det är också fråga om en tjänst när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig tillhandahåller till en konsument har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation som det skulle vara konstlat att försöka dela upp.⁹³

En huvudsaklighetsbedömning torde inte medföra att en viss typ av vara eller tjänst alltid blir underordnad en uthyrning av fastighet. Omständigheterna i övrigt kan påverka en sådan bedömning. EG-domstolen har ansett att uthyrning av lägenhet och städning av därmed förknippade gemensamma utrymmen, under vissa omständigheter, skulle betraktas som två självständiga och från varandra särskiljbara tjänster.⁹⁴ En uppdelning skulle därför ske i det fallet. Av en annan dom från EG-domstolen framgår att uthyrning av garageplatser ska betraktas som undantagen när den är nära kopplad till ett tillhandahållande som avser en undantagen uthyrning av fastighet. Det är fallet om parkeringsplatsen och fastigheten ingår i samma fastighetskomplex och parkeringsupplåtelsen och den andra fastighetsupplåtelsen görs av samma hyresvärd.⁹⁵ Uthyrning av garageplats kan således utgöra ett led i en annan fastighetsupplåtelse. Även andra tillhandahållanden än de som finns uppräknade i 3 kap. 2 § andra stycket ML kan därför betraktas som ett led i en fastighetsupplåtelse vilket medför att de ska beskattas på samma sätt som fastighetsupplåtelsen. Bestämmelsen kan därför skapa osäkerhet om vad som gäller när andra varor och tjänster tillhandahålls i samband med en fastighetsupplåtelse, exempelvis bredbandsuppkoppling. Bestämmelsen kan vidare ge intryck av att de tillhandahållanden som uppräknas där ska beskattas på samma sätt som fastighetsupplåtelsen i större omfattning än vad som gäller i andra situationer. En sådan tillämpning skulle dock inte vara förenlig med EG-rätten eftersom motsvarande bestämmelse saknas i mervärdesskattedirektivet. Med hänsyn till detta bör bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML slopas. Om en omsättning av en vara eller tjänst ska anses som ett led i en upplåtelse av fastighet får avgöras i enlighet med de principer som följer av EG-domstolens praxis. Om ett tillhandahållande ska anses som ett led i en uthyrningstjänst och beskattas på samma sätt som uthyrningstjänsten är många gånger beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Det

⁹¹ Prop. 1989/90:111 s. 196

⁹² C-349/96 Card Protection Plan, REG 1999 s. I-973, punkt 30

⁹³ C-41/04 Levob Verzekeringen, REG 2005 s. I-9433, punkt 22

⁹⁴ C-572/07 RLRE Tellmer

⁹⁵ 173/88 Morten Henriksen, REG 1989 s. 2763

framstår som ogörligt att konstruera någon ny bestämmelse som uttömmande och klagörande reglerar hur en sådan bedömning ska gå till. Någon ny bestämmelse om detta föreslås därför inte. Däremot bör den nuvarande bestämmelsen i 3 kap. 2 § ML tas bort av de skäl som framförts ovan.

5.4.4 Övergångsbestämmelser

Utredningens förslag: Den som blir skattskyldig för en upplåtelse i ett pågående hyresförhållande får fortsätta att behandla upplåtelsen som en omsättning som inte medför skattskyldighet i fem år från ikraftträdandet.

Den som bedriver verksamhet som avser korttidsupplåtelse av fastigheter kan fortsätta att betrakta sina upplåtelser av detta slag som skattefria i två år från ikraftträdandet. Denna möjlighet ska gälla all korttidsupplåtelse av upplåtaren. Om en upplåtare övergått till att ta ut mervärdesskatt är det inte längre möjligt att med stöd av övergångsbestämmelserna undanta uthyrningarna.

Övergångsbestämmelser om engångsjämkning införs för de som blir skattskyldiga för lokaluthyrning på grund av införandet av en obligatorisk skattskyldighet. Kommuner, landsting eller kommunalförbund ska inte tillgodoräkna sig beloppet för engångsjämknningen vid redovisning av mervärdesskatt. Istället ska en justering av den ingående skatten enligt 6 c § lag om ersättning för viss mervärdesskatt (2005:807) anses ha skett.

Skälen för utredningens förslag

Pågående hyresförhållanden

Av utredningsdirektivet framgår att förslag ska lämnas om eventuella övergångsbestämmelser. Vid en övergång till en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler kommer uthyrningar som inte tidigare omfattats av skatteplikt att bli beskattade. Detta kan medföra förändringar av de ekonomiska förutsättningarna för bl.a. pågående hyresförhållanden. Det måste därför övervägas om det bör införas övergångsbestämmelser som avser pågående hyresförhållanden så att en sådan förändring inte genast får fullt genomslag.

Enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser har medlemsstaterna ett stort utrymme att själva utforma och förändra mervärdesskattereglerna som avser uthyrning av fastigheter. När en medlemsstat utövar sina befogenheter ska den dock beakta EG-rättsliga principer såsom principerna om rättsäkerhet och skydd för berättigade förväntningar. EG-domstolen har i dom i de förenade målen C-487/01 Gemmente Leusden och C-7/02 Holin Groep BV, REG 2004 s. I-5337, bedömt en lagändring i Nederländerna. Lagändringen innebar i det fallet att möjligheten att få välja beskattning av uthyrning avskaffades. Den planerade lagändringen framgick av ett pressmeddelande den 31 mars 1995 och lagen trädde ikraft den 29 december 1995. Av domen i målen framgår bl.a. att eftersom det var fråga om ett direktiv på skatteområdet

som ger medlemsstaterna stort utrymme för egna bedömningar kan en lagändring som görs i enlighet med direktivet inte anses oförutsägbar. Det kan dock inte uteslutas att en nationell lagstiftare åsidosätter principerna om rättsäkerhet och berättigade förväntningar genom att plötsligt och oförutsett avskaffa rätten att välja huruvida uthyrning av fast egendom ska omfattas av mervärdesskatteplikt, utan att beakta berättigade förväntningar hos de skattskyldiga och trots att det inte krävs för att uppnå det eftersträvade målet med lagstiftningen samt utan att ge de skattskyldiga som var bundna av avtal som redan löpte då direktivet trädde ikraft den tid som behövdes för att kunna anpassa sig till det nya rättsläget. EG-domstolen ansåg att en skattskyldig inte under några omständigheter kan ha berättigade förväntningar på att det inte överhuvudtaget kommer att göras några lagändringar, utan han kan endast ifrågasätta tillvägagångssättet vid en sådan ändring. I det aktuella fallet hade lagstiftaren vidtagit åtgärder för att förhindra att de skattskyldiga skulle bli överraskade av lagens tillämpning eftersom den planerade lagändringen framgick av ett pressmeddelande den 31 mars 1995. Lagstiftaren föreskrev också att övergången från en uthyrning som var skattepliktig till en uthyrning som var undantagen inte skulle äga rum förrän från och med att lagen trädde ikraft. Detta för att parterna till ett hyresavtal skulle ges tid att fram till detta datum rådgöra med varandra om de följder som lagändringen skulle få.

När en medlemsstat avskaffar rätten att välja om uthyrning av fast egendom ska omfattas av skatteplikt är den således enligt EG-rätten skyldig att beakta principen om berättigade förväntningar vid valet av tillvägagångssätt för lagändringen. Ett upphävande av bestämmelser som en beskattningsbar person dragit fördel av genom att betala mindre mervärdesskatt, utan att det för den skull har förekommit missbruk, strider dock inte i sig mot en berättigad förväntning som grundar sig på EG-rätten. De nämnda EG-rättsliga principerna förefaller främst hindra att en lagstiftning ges verkan före ett offentliggörande eller införs plötsligt och oförutsett utan att detta är motiverat med hänsyn till syftet bakom lagändringen.

Ett alternativ till övergångsbestämmelse vid införande av en obligatorisk skattskyldighet skulle kunna vara att undantaget från skattskyldighet kan fortsätta att gälla så länge ett befintligt hyresförhållande består. Med en sådan ordning skapas emellertid snedvridande effekter som riskerar att bli bestående eftersom det försvårar ett byte av lokaler. Nya hyresvärdar kommer av mervärdesskatteskal inte ha möjligheter att konkurrera med befintliga hyresvärdar om hyresgästerna saknar avdragsrätt. En bestämmelse med en sådan innebörd, som dessutom skulle kunna bli tillämplig under mycket lång tid framöver, framstår av detta skäl som mindre lämplig. I princip skulle skattefriheten kunna bestå i all framtid med en bestämmelse av detta slag. En övergångsbestämmelse bör dock i första hand syfta till att underlätta övergången under en begränsad tid och inte kunna gälla för en obegränsad tid.

Ett annat alternativ kan vara att koppla möjligheten till skattefrihet till de hyrestider som finns i hyresavtalen. Vid uthyrning av lokaler finns standardavtal som Fastighetsägarna har tagit fram i samråd med SABO, Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare och Svensk Handel. Det är

mycket vanligt att detta används vid uthyrning av lokaler. I standardavtalet finns klausuler om automatisk förlängning vid utebliven uppsägning. Det förekommer dock även andra slags avtal av varierande art. Enligt uppgifter från Fastighetsägarna är det normala att ett hyresavtal har en hyrestid på tre år. Det förekommer dock även att längre hyrestider avtalats.

I 12 kap. jordabalken, i fortsättningen benämnd hyreslagen, finns bestämmelser som reglerar förhållandena mellan hyresvärd och hyresgäst. Hyreslagens bestämmelser är tvingande för parterna om det inte uttryckligen framgår att en bestämmelse är dispositiv. Hyresavtal kan ingås för obestämd tid (tillsvidareavtal) eller för en bestämd tid.⁹⁶ Det finns också regleringar om att avtal på bestämd tid i vissa situationer ska anses som förlängt på obestämd tid.⁹⁷ Hyresavtal som löper på obestämd tid och hyresavtal på bestämd tid, där hyresförhållandet varat i mer än nio månader, ska sägas upp för att upphöra att gälla. När det gäller lokaler kan man normalt förvänta sig att avtalen ingås på bestämd tid. Ett skäl till detta är att hyresvärden eller hyresgästen ofta gör investeringar i lokalen i samband med ett avtal om lokalhyra.⁹⁸ Avtal om lokalhyra som gäller på obestämd tid kan, om inte längre uppsägningstid avtalats, sägas upp vid det månadsskifte som inträffar närmast efter nio månader från uppsägningen.⁹⁹ Vid tidsbestämda avtal kan det på grund av avtalet eller på grund av lag finnas en skyldighet att säga upp avtalet för att det ska upphöra att gälla vid hyrestidens utgång. I sådana fall varierar uppsägningstiderna och blir olika beroende på hyrestidens längd. Den längsta uppsägningstiden som anges i hyreslagen är i sådana fall nio månader och avser avtal om uthyrning av lokal med en hyrestid som är längre än nio månader.¹⁰⁰ Uppsägningstiderna är dock minimitider och det är möjligt för parterna att avtala om längre uppsägningstider.

Hyresavtalen kan vara på både bestämd och obestämd tid. Uppsägningstiderna enligt hyreslagen varierar och det finns möjligheter att avtala om längre uppsägningstider. Hyreslagens regler ger parterna ett stort utrymme för att själva avtala om bl.a. hyrestiden längd. Det finns dessutom ett antal särregleringar avseende typen av avtal, uppsägningstider m.m. Detta gör att en reglering som bygger enbart på hur de hyresavtal som finns vid ikraftträdande är utformade och hyrestidens längd i dessa kan anses som mindre lämplig för att avgöra tillämpningen av en övergångsbestämmelse. En övergång till obligatorisk skattskyldighet kan för vissa uthyrare och hyresgäster bli fördelaktigare än tidigare men det kommer också att finnas uthyrningsförhållanden där detta betraktas som en nackdel jämfört med tidigare regler. Vid en övergångsbestämmelse som bygger på vad parterna kommit överens om i ett hyresförhållande som pågår vid ikraftträdande har parterna mycket stora möjligheter att innan ikraftträdandet avtala om exempelvis mycket långa hyrestider om det skulle vara önskvärt av mervärdesskatteskal. Det

⁹⁶ JB 12 kap. 3 §

⁹⁷ JB 12 kap 3 § tredje stycket

⁹⁸ Holmqvist, Thorsson, Hyreslagen - En kommentar, sjunde upplagan, s. 38, Norstedts Juridik AB

⁹⁹ JB 12 kap. 4 § första stycket

¹⁰⁰ JB 12 kap. 4 § andra stycket

skulle därför behövas en reglering om en borte gräns för när den obligatoriska skattskyldigheten ska tillämpas vid en övergångsbestämmelse som bygger på den hyrestid som parterna avtalat om före ikraftträdandet. Om det ska finnas en sådan tidsgräns och en möjlighet för hyresvärdar att övergångsvis i viss mån själva välja om en upplåtelse ska medföra skattskyldighet eller inte är det lämpligare att detta uttryckligen framgår av övergångsbestämmelser till lagstiftningen.

De som blir skattskyldiga vid införande av en obligatorisk skattskyldighet bör ges rimlig tid till att anpassa sig till de nya reglerna och de ändrade förutsättningar som reglerna i vissa fall kan medföra. Bestämmelsen bör medge att flertalet av de befintliga avtalen hinner omförhandlas innan hyresvärden måste ta ut mervärdesskatt på uthyrningen. Denna aspekt måste dock vägas mot att syftet med att införa en obligatorisk skattskyldighet är att förenkla mervärdesskattereglerna vid upplåtelse av fastigheter. Av förenklingsskäl är det önskvärt att den obligatoriska skattskyldigheten tillämpas fullt ut så snart som möjligt utan att det parallellt med denna finns regler som kan bli tillämpliga i ett övergångsskede. Som nämnts ovan är 3 år den normala hyrestiden vid uthyrning av lokaler. Längre uthyrningstider förekommer dock. Om reglerna om skattskyldighet skulle förändras är det dock inte fråga om någon plötslig och helt oförutsedd händelse. Det har redan kommit till allmän kännedom att frågan utreds och det kommer att ta ytterligare tid innan en eventuell lagstiftning kan införas. De parter som fram till ikraftträdandet av en lagstiftning om obligatorisk skattskyldighet tecknar avtal om upplåtelse av fastighet bör därför känna till att en förändring av skattskyldigheten kan bli aktuell och har därför möjlighet att försöka ta hänsyn till detta när avtal ingås.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att den som blir skattskyldig för en upplåtelse vid införandet av en obligatorisk skattskyldighet ska få fortsätta att behandla upplåtelsen som skattefri i fem år från ikraftträdandet. Detta ska dock enbart gälla för hyresförhållanden som pågår vid ikraftträdandet. För hyresförhållanden som inleds efter ikraftträdandet finns inte skäl att ur förutsebarhetsynpunkt ha särskilda övergångsbestämmelser. Den vanligaste hyrestiden är 3 år. Med en gräns på fem år kommer de allra flesta hyreskontrakt att hinna löpa ut innan en förändring av skattskyldigheten är tvingande. De parter som ska ingå ett nytt hyresavtal har vidare möjlighet att ta hänsyn till en eventuell förändring av skattskyldigheten redan innan nya regler träder ikraft.

En obligatorisk skattskyldighet för uthyrning kan vara en fördel för såväl upplåtaren som hyresgästen. Det är också en fördel om de nya bestämmelserna om en obligatorisk skattskyldighet börjar tillämpas så snart som möjligt. En övergångsbestämmelse som medger en fortsatt skattefrihet under begränsad tid bör därför inte vara tvingande. För att undvika att skattskyldigheten avseende ett hyresförhållande ändras vid flera tillfällen bör det inte vara möjligt för den upplåtare som börjat ta ut mervärdesskatt att gå tillbaka till att betrakta upplåtelsen som omsättning som inte medför skattskyldighet. Därmed går det också att undvika att övergången till den obligatoriska skattskyldigheten utlöser jämningskonsekvenser vid mer än ett tillfälle. En övergångsbestämmelse med detta innehåll föreslås därför i punkten 2.

Korttidsuthyrning

Den föreslagna övergångsbestämmelsen i punkten 2 blir tillämplig på hyresförhållanden som pågår vid tidpunkten för ikraftträdandet. Bestämmelsen kommer att bli aktuell för upplåtelse som pågår under längre tid. För de som bedriver verksamhet med korttidsuthyrning av lokaler, exempelvis samlingslokaler, får en bestämmelse som avser pågående hyresförhållanden mycket begränsad effekt. Det kan därför övervägas om det bör införas någon särskild övergångsbestämmelse som avser sådana verksamheter. Även sådana verksamheter skulle i sådant fall kunna få hyra ut med skattefrihet under en begränsad tid. Därmed skulle även sådana aktörer ges tid till att anpassa sig vid de nya förutsättningar som en obligatorisk skattskyldighet kan medföra. En verksamhet där hyresgästerna ständigt byts ut skiljer sig från verksamhet som består i uthyrning av fastigheter med längre hyrestider. Det kan dock även här i viss mån finnas ingångna avtal om kommande upplåtelser. Vid korttidsuthyrning där hyresgästerna ständigt byts ut skulle en ordning där uthyraren får välja för varje omsättning om den ska vara skattefri eller inte bli svåröverblickbar. En sådan bestämmelse skulle också bli besvärlig ur avdrags- och jämkningssynpunkt eftersom det under övergångsperioden skulle bli en slags blandad verksamhet med både beskattade och obeskattade omsättningar. Det skulle bl.a. innebära ytterligare administration. Det bör därför inte vara möjligt att för varje ny uthyrning välja om den ska medföra skattskyldighet eller vara skattefri. En övergångsbestämmelse som ger möjlighet till skattefrihet vid korttidsupplåtelse av fastigheter bör därför omfatta all sådan uthyrning som upplåtaren har. Även en övergångsbestämmelse av detta slag bör vara begränsad i tiden. Verksamhet som avser korttidsuthyrning skiljer sig dock normalt från den uthyrning som sker till en hyresgäst över längre tid. För de här fallen föreslås därför en tidsgräns på två år från ikraftträdandet. Det bör inte heller i dessa fall vara möjligt för en upplåtare som börjat ta ut mervärdesskatt på hyrorna att återgå till att betrakta uthyrningarna som omsättningar som inte medför skattskyldighet bl.a. för att undvika flera förändringar i avdragsrätt och eventuella jämningskonsekvenser. Ett förslag lämnas därför på en övergångsbestämmelse i punkten 3 som innebär att den som bedriver verksamhet som avser korttidsupplåtelser av fastigheter kan fortsätta att betrakta sina upplåtelser av detta slag som skattefria i två år från ikraftträdandet. Denna möjlighet ska gälla alla korttidsupplåtelser av upplåtaren som är av ett slag som enligt nuvarande regler inte medför skattskyldighet. Om en upplåtare övergått till att ta ut mervärdesskatt är det inte längre möjligt att med stöd av övergångsbestämmelsen undanta uthyrningarna.

Jämkning av ingående skatt

SABO och Sveriges Kommuner och Landsting har framfört att jämningsreglerna medför ytterligare administration i ett övergångsskede vid införande av en obligatorisk skattskyldighet. Bestämmelserna om jämkning i 8 a kap. medför att ingående skatt på investeringsvaror kan jämkas. Med investeringsvara avses bl.a. fastighet som varit föremål för

ny till-, eller, ombyggnad om den ingående skatten på åtgärden uppgår till minst 100 000 kronor.¹⁰¹ När användningen av en sådan fastighet ändras så att avdragsrätten ökar eller minskar ska den ingående skatten jämkas enligt 8 a kap. 4 § ML.

Reglerna om jämkning i 8 a kap. ML motsvaras av artikel 184-192 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Av EG-rättslig praxis får anses framgå att en lagändring där skattskyldigheten ökar eller minskar är en situation som kan medföra att den ingående skatten ska jämkas.¹⁰² För de uthyrare som inte tidigare har varit skattskyldiga för sin uthyrning men som blir skattskyldiga på grund av att det införs en obligatorisk skattskyldighet aktualiseras därför bestämmelserna om jämkning vid ändrad användning av investeringsvara. Har en sådan fastighetsägare under de senaste tio åren gjort investeringar i fastigheten i form av ny-, till- eller ombyggnad där den ingående skatten uppgår till minst 100 000 kronor ska jämkning ske. Jämkningsen vid ändrad användning ska enligt 8 a kap. 7 § första stycket ML göras med ett årligt belopp vid ändrad användning. Därmed skulle införande av en obligatorisk skattskyldighet kunna medföra att de som blir skattskyldiga genom lagändringen ska jämkas den ingående skatten på tidigare investeringar i fastigheten i upp till 10 år. Detta skulle då innebära en tillkommande administrativ hantering för dessa företag i ett övergångsskede. Ett sätt att undvika detta är att införa en bestämmelse om engångsjämkning för de som blir skattskyldiga vid ett införande av den obligatoriska skattskyldigheten. De som blir skattskyldiga för uthyrning skulle då återfå den ingående skatten vid ett tillfälle. En engångsjämkning av detta slag vid en övergång till ett nytt system skulle införas i rent förenklande syfte. Det är en engångsåtgärd som dessutom får anses vara till fördel för de som blir skattskyldiga för sin lokaluthyrning. Med hänsyn till detta bör en sådan åtgärd ha stöd i artikel 189 d i mervärdesskattedirektivet. En engångsjämkning skulle innebära att det uppkommer en negativ statsfinansiell engångseffekt. Detta beror på att återbetalning av en andel av den ingående skatten på byggnationer som skett inom tio år före ikraftträdandet ska göras i anslutning till ikraftträdandet istället för att spridas ut över en tioårsperiod. Med hänsyn till de föreslagna övergångsbestämmelserna om skattskyldighet vid uthyrning i punkten två och tre kan dock även en engångsjämkning till viss del komma att spridas över en period om fem år. För de uthyrare som blir skattskyldiga för sin uthyrning medför en engångsjämkning att de återfår ingående skatt på byggkostnader som belöper på kommande upplåtelser som medför skattskyldighet. Därmed kommer de inte att ur likviditetssynpunkt hamna i ett sämre läge än uthyrare som redan varit skattskyldiga och kunnat återfå ingående skatt på sina byggåtgärder redan i anslutning till byggnationen. Trots den statsfinansiella effekten föreslår utredningen en bestämmelse om engångsjämkning. Den främsta anledningen till detta är att det är angeläget att undvika den tillkommande administration som en tillämpning av de ordinarie jämningsreglerna skulle medföra i ett övergångsskede för de som blir

¹⁰¹ 8 a kap. 2 § första stycket 2 ML

¹⁰² C-487/01 Gemmente Leusden och C-7/02 Holin Groep BV

skattskyldiga vid införande av en obligatorisk skattskyldighet. Detta särskilt med hänsyn till det förenklingssyfte som finns med ett införande av en obligatorisk skattskyldighet. För att undvika denna tillkommande administration i ett övergångsskede föreslås således att de som blir skattskyldiga för uthyrning av fastighet på grund av den föreslagna obligatoriska skattskyldigheten ska kunna jämka den ingående skatten på investeringsvaror vid ett enda tillfälle. Detta regleras i punkten 4 i övergångsbestämmelserna. Av bestämmelsen framgår att en engångsjämkning ska ske om ändringarna i 3 kap. 2-3 §§ innebär en sådan ändrad användning som avses i 8 a kap. 4 § första stycket 2, dvs. om avdragsrätten ökar till följd av de ändrade reglerna om skattskyldighet för upplåtelse av fastighet. I bestämmelsen regleras också hur beloppet för engångsjämknings ska beräknas.

Om det efter det att en engångsjämkning har gjorts sker en ändrad användning, exempelvis ändrade uthyrningsförhållanden, som medför att avdragsrätten ökar eller minskar jämfört med tidigare uppkommer en ny jämkningssituation enligt de ordinarie jämkningsreglerna, se 8 a kap 4 första stycket 1 och 2. En jämkningssituation kan inträffa även vid en obligatorisk skattskyldighet exempelvis om bostäder görs om till lokaler eller tvärtom. I ett system med obligatorisk skattskyldighet vid upplåtelse av fastighet blir det dock inte särskilt vanligt förekommande med förändringar av avdragsrättens omfattning. De ordinarie bestämmelserna i 8 a kap. är inte utformade med hänsyn till en engångsjämkning av det slag som nu förslås. Det är därför nödvändigt att införa vissa kompletterande regler för de situationer då en engångsjämkning har skett. Dessa regler finns i den föreslagna punkten 5. I denna bestämmelse föreslås i första stycket ett förtydligande om avdragsrätten minskar i förhållande till avdragsrätten vid engångsjämknings ska jämkning ske även om avdrag inte medgivits vid förvärvet av investeringsvaran. Den ordinarie bestämmelsen om beräkning av beloppet vid årlig jämkning vid ändrad användning av investeringsvara finns i 8 a kap. 8 § ML. Denna bestämmelse är inte utformad på ett sätt som beaktar att en engångsjämkning kan ha skett vid en ändrad användning. Det är därför nödvändigt att införa en bestämmelse om att jämkningsbeloppet vid en ändrad användning som uppkommer efter en engångsjämkning ska beräknas med hänsyn till denna. Detta regleras i andra stycket av punkten 5 i övergångsbestämmelserna. Vidare föreslås i punkten 5 en bestämmelse om att jämkning inte ska ske om förändringen i avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid engångsjämknings är mindre än fem procentenheter.

Jämkning och justering för kommuner, landsting och kommunalförbund

En särskild fråga gäller jämkning som ska göras av kommuner, landsting eller kommunalförbund. Kommuner och landsting har efter ansökan rätt till ersättning för ingående skatt som inte får dras av eller återbetalas enligt ML. Bestämmelser om detta finns i lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting, ersättningslagen. I nämnda lag finns också regler som innebär att ersättningen ska justeras om den ingående skatten senare kan återfås genom jämkning enligt

mervärdesskattelagens bestämmelser. Det framgår av 6 c § i ersättningslagen att kommuner, landsting och kommunalförbund är skyldiga att justera ersättning för ingående skatt om jämkning ska göras enligt 8 a kap. 4 § första stycket 2 ML. Justeringsbeloppet ska motsvara den jämkning som ska göras. Justeringen ska enligt tredje stycket av 6 c § ersättningslagen göras med ett årligt belopp under återstoden av korrigeringstiden. Bestämmelsen i 6 c § ersättningslagen är utformad för att justeringen av ersättningen ska ske i den takt som jämkningen ska redovisas enligt ML.¹⁰³ Bestämmelserna om justering av ersättning är avsedda att korrespondera med jämningsreglerna i ML.

En möjlighet att underlätta för kommuner, landsting och kommunalförbund vid en övergång skulle vara att införa en övergångsbestämmelse om att justering enligt ersättningslagen ska ske vid ett enda tillfälle i de fall en engångsjämkning får göras. Därmed undviks att kommuner, landsting och kommunalförbund under en övergångsperiod på 10 år få en tillkommande administration av justering av ersättning. Åtgärderna med jämkning och justering skulle istället kunna hanteras vid ett tillfälle.

Ett annat alternativ är att låta jämkningen enligt ML och justeringen av ersättningen ta ut varandra så att varken jämkning eller justering behöver redovisas eller anmälas vid övergången till den obligatoriska skattskyldigheten. Med en sådan övergångsbestämmelse behöver varken jämnings- eller justeringsåtgärder redovisas vid en övergång till en obligatorisk skattskyldighet. För att övergången ska gå så enkelt som möjligt för kommuner, landsting och kommunalförbund föreslår utredningen en bestämmelse med en sådan innebörd i punkten 6 i övergångsbestämmelserna. Enligt den föreslagna punkten 6 ska kommuner, landsting och kommunalförbund som ska göra en engångsjämkning enligt punkten 4 inte ta upp beloppet för engångsjämkningen vid sin redovisning av mervärdesskatt. En justering enligt 6 c § ersättningslagen ska istället anses ha skett med motsvarande belopp. Denna justering ska inte tas upp i en sådan anmälan som ska lämnas enligt 7 a § ersättningslagen. Detta medför således att engångsjämkningen och justeringen tar ut varandra och att det inte ska ske någon redovisning av jämkningen eller justeringen. Om investeringsvaran överläts eller användningen ändras vid ett senare tillfälle ska dock en engångsjämkning anses ha skett, vilket bl.a. medför att ett belopp motsvarande beloppet för engångsjämkning ska betraktas som avdragen ingående skatt om en investeringsvara överläts. Vid en senare ändrad användning ska justeringsbelopp alternativt ersättningsbelopp motsvara den jämkning som ska göras efter korrigering. Därmed uppkommer en överensstämmelse mellan justerings- eller ersättningsbelopp och den ingående skatt som ska jämkas.

¹⁰³ Prop. 2008/09:30 s. 33

5.4.5 Konsekvensanalys

Förenkling

De nuvarande reglerna om frivillig skattskyldighet är komplicerade och ger upphov till osäkerhet för både hyresvärdar och hyresgäster. Företagen måste ofta lägga ner betydande tid för att reda ut vad reglerna innebär i olika situationer. Osäkerhet om reglernas innebörd och svårigheter att klargöra om förutsättningarna är uppfyllda (exempelvis hyresgästens status eller riktigheten i hyresvärdens skattedebitering) ger upphov till ekonomiska risker för både hyresvärdar och hyresgäster. För hyresvärdarna ger reglerna upphov till administrativa kostnader. Bestämmelserna medför att särskild ansökan och anmälan ska lämnas i olika situationer, uthyrningen med frivillig skattskyldighet ska särredovisas i skattedeklaration, uthyrarna får ofta blandad verksamhet vilket medför att de måste hantera både skattefria och beskattade omsättningar, den ingående skatten på inköp måste dessutom ofta fördelas och jämkningar måste hanteras. Med en obligatorisk skattskyldighet försvinner eller minskar behovet av dessa åtgärder vilket medför en minskad administrativ hantering för företagen. En obligatorisk skattskyldighet medför också mer allmänt minskade fullgörandekostnader för företagen.¹⁰⁴ I fullgörandekostnaderna ingår inte bara ren administration utan också den tid det tar att ta reda på vilka regler som gäller, kostnader för att anlita skatterådgivare m.m. Transaktioner inom fastighetsområdet rör ofta stora belopp och de ekonomiska konsekvenserna kan bli stora om momsconsekvenserna inte beaktas vid en affär. Eftersom de nuvarande reglerna är komplicerade och det är svårt att överblicka konsekvenserna av olika transaktioner måste företag idag lägga ner stora resurser. Detta gör att företagen idag får stora kostnader för att ta reda på vilka regler som gäller i en viss situation exempelvis vid en nyinvestering eller en fastighetsförsäljning. Detta är kostnader utöver den rent administrativa bördan som hantering av ansökan och anmälan. Vid en obligatorisk skattskyldighet minskar dessa kostnader betydligt för företagen. I viss mån kan en obligatorisk skattskyldighet innebära en tillkommande administration genom att fler uthyrare blir skattskyldiga och ska redovisa mervärdesskatt. De flesta som berörs av den utökade skattskyldigheten torde dock redan redovisa mervärdesskatt av andra skäl. Dessutom har företag med en mindre omsättning möjlighet att utnyttja den föreslagna omsättningsgränsen även avseende uthyrningar. Effekterna av detta bör därför vara relativt begränsade. Sammantaget innebär en övergång till obligatorisk skattskyldighet minskad administration för företagen och också mer allmänt minskade fullgörandekostnader. För att minska reglernas komplexitet och de administrativa kostnaderna för företagen föreslås därför en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler med undantag för uthyrning av stadigvarande bostad. Behålls de nuvarande reglerna kommer de ovan nämnda svårigheterna med reglernas komplexitet och kostnader för företagen att finnas kvar. Syftet

¹⁰⁴ Se Skatteverkets rapport 2006:3 Krånglig moms – en företagsbroms? s. 13

med en förändring är således att förenkla reglerna. Det finns ingen skyldighet enligt EG-rätten att införa en obligatorisk skattskyldighet. En sådan ordning är dock förenligt med EG-rätten. Utredningens uppdrag består i att utreda en ordning med obligatorisk skattskyldighet, några andra alternativ eller konsekvenser av dessa behandlas därför inte närmare.

Hyresvärdar

Det finns mer än 27 000 företag som är frivilligt skattskyldiga för uthyrning av lokaler.¹⁰⁵ En obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler kan påverka både hyresvärdar och hyresgäster. För de hyresvärdar som idag är frivilligt skattskyldiga för sin uthyrning innebär en obligatorisk skattskyldighet inte någon ändrad beskattning av uthyrningen. Inom nästan alla branscher förekommer företag som är frivilligt skattskyldiga. Majoriteten av företagen återfinns inom branscherna uthyrning av bostäder och lokaler eller branscherna för fastighetsförvaltning eller handel med fastigheter.¹⁰⁶ Resterande företag som är frivilligt skattskyldiga är relativt jämt fördelade över övriga branscher. De företag som är frivilligt skattskyldiga kommer att få en minskad administration bl.a. genom att de inte längre behöver lämna ansökningar och anmälningar på det sätt som gäller med den frivilliga skattskyldigheten. Ett enklare och mer överskådligt regelverk medför också mer allmänt minskade fullgörandekostnader för företagen eftersom de inte behöver lägga ner lika mycket tid på att ta reda på vilka regler som gäller. Detta är idag förknippat med betydande kostnader för företagen. Många av de tolkningsproblem och svårbedömda effekter som förekommer i dagens system kommer att minska betydligt vid en helt obligatorisk skattskyldighet.

För de hyresvärdar som idag inte är skattskyldiga för sin uthyrning blir effekterna olika beroende på vilken situation som föreligger. Det finns idag uthyrningar där hyresvärdarna, på grund av kravet att uthyrningen ska vara stadigvarande, saknar möjlighet att bli frivilligt skattskyldiga för uthyrningen trots att hyresgästerna är företag som har avdragsrätt. Detta kan gälla uthyrning av tillfälliga arbetsplatser eller när en lokal hyrs ut med rätt för flera hyresgäster att disponera den. I sådana situationer blir en beskattning av hyran till fördel både för hyresvärden och för hyresgästen. Hyresvärden kan få avdrag på den ingående skatten på sina kostnader för uthyrningen. Därmed behöver hyresvärden inte heller kompensera sig för dessa mervärdesskattekostnader vid sin hyressättning. Hyresvärden kan med oförändrad vinst ta ut en lägre hyra exklusive mervärdesskatt. Hyresgästen, som kan göra avdrag för den ingående skatten på hyran, bör därför på sikt få en lägre hyreskostnad.

¹⁰⁵ Siffran avser företag som redovisade momspliktig omsättning avseende frivillig skattskyldighet i skattedeklaration. Det antal företag som är frivilligt skattskyldiga är sannolikt högre eftersom företag med s.k. uppförandeskede inte ingår då de ännu inte har hyresintäkter. Skatteverket har ca 40 900 företag som medgivits frivillig skattskyldig och ännu inte blivit ”avregistrerade”.

¹⁰⁶ Se Skatteverkets rapport 2006:3 Krånglig moms – en företagsbroms? Om företagens fullgörandekostnader för moms, s. 108 tabell 49

Vid uthyrning till hyresgäster som, även efter de förändringar som föreslås, saknar rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt kan dock en mervärdesskattebeläggning av hyrorna medföra att hyreskostnaden i större eller mindre grad kan komma att öka. Detta har bl.a. framförts av Våra gårdar och Folkets Hus och Parker som vid kontakter med utredningen framfört att en mervärdesskattebeläggning skulle medföra hyreshöjningar för deras hyresgäster. Genom de förslag som finns om övergångstider på upp till fem år ges hyresgästen och hyresvärden möjligheter att omförhandla hyresavtal och anpassa sig till den nya situationen.

Det finns vidare företag som idag tar ut mervärdesskatt av hyresgästen trots att den som hyr ut inte har ansökt om eller fått beslut om frivillig skattskyldighet. Svenskt Näringsliv, Fastighetsägarna, Företagarna och Stockholms Handelskammare har i sin hemställan om lagändring angivit att detta är ett mycket vanligt problem som medför stora momsrisiker för hyresvärdar och hyresgäster.¹⁰⁷ Vid en obligatorisk skattskyldighet, där uthyrning av beskattas på samma sätt som andra tillhandahållanden, blir ett sådant förfarande riktigt och hyresvärden riskerar inte längre oförutsedda kostnader på grund av felaktig redovisning av mervärdesskatt.

Hyresgäster

Hyresgäster som idag hyr av någon som är frivilligt skattskyldig påverkas inte av någon ändrad beskattning vid en obligatorisk skattskyldighet. Den osäkerhet som vissa hyresgäster idag kan ha om riktigheten i att hyresvärden tar ut mervärdesskatt på hyran och de mervärdesskatterisker som är förknippade med detta försvinner dock i ett sådant system. Det finns idag hyresgäster som felaktigt får mervärdesskatt debiterad av hyresvärden trots att hyresvärden inte är frivilligt skattskyldig.

För hyresgäster som inte har mervärdesskatt på hyran idag trots att de har rätt till avdrag för ingående skatt bör en mervärdesskattebeläggning av hyran medföra en lägre hyreskostnad. Eftersom hyresvärden blir skattskyldig kan denne också göra avdrag för ingående skatt på kostnader som avser uthyrningen. Det medför att den ingående skatten på mervärdesskattebelagda inköp såsom exempelvis värme, vatten, renhållning, städning, reparationer, underhåll m.m. inte längre blir en kostnad för hyresvärden. Hyresvärdens kostnader för sådana inköp kommer därför att minska som en följd av att den ingående skatten kan återfås. Hyresvärden behöver därför inte kompensera sig för dessa kostnader vid sin hyressättning. Hyresvärden kan med en oförändrad vinst ta ut en lägre hyra exklusive mervärdesskatt. Har hyresgästen avdragsrätt är det hyran exklusive mervärdesskatt som blir en kostnad för hyresgästen. Hyresgästen bör därför i sådana fall få en lägre hyreskostnad än tidigare. Det kan här vara fråga om exempelvis hyra av tillfälliga kontorsutrymmen.

¹⁰⁷ Fi 2008/4211

De hyresgäster som inte har avdragsrätt eller har en avdragsrätt som är mycket begränsad kan få ökade hyreskostnader vid en obligatorisk skattskyldighet. Bankföreningen och företrädare för den ideella sektorn har framfört synpunkter om att en obligatorisk skattskyldighet kommer att medföra ökade hyreskostnader. Företag som berörs av detta som hyresgäster är framförallt banker och vårdföretag. Ideella föreningar som bedriver verksamhet där omsättningarna blir undantagna kan också påverkas. Hur mycket hyreskostnaden kan komma att öka beror bl.a. på om avdrag kan göras för någon del av den ingående skatten och hur stor denna andel i så fall är. I de fall hyresgästen helt saknar avdragsrätt kommer påverkan på hyran att bero på vilka mervärdesskattebelagda kostnader som hyresvärden har för uthyrningen. Hyresvärden kommer att få möjlighet att göra avdrag för den ingående skatten på de förvärv som avser uthyrningen. Avdraget kan avse olika driftskostnader som t.ex. el, vatten, värme, städning, snöröjning m.m. Hyresvärden kommer också att kunna göra avdrag för ingående skatt på reparationer och underhåll, renoveringar och eventuella ombyggnader av lokalerna. Mervärdesskatten på sådana förvärv blir således avdragsgilla för hyresvärden. Den ingående skatten på dessa förvärv blir inte en kostnad för fastighetsägaren. Fastighetsägaren behöver därför inte längre kompensera sig för mervärdesskatten på dessa åtgärder vid sin hyressättning. Effekten på hyran bör, om hyresgästen helt saknar avdragsrätt, vara den utgående skatten som hyresvärden ska redovisa på uthyrningen minskat med den ingående skatten på hyresvärdens kostnader för uthyrningen. Det är högst sannolikt att hyresvärdarna till någon del har kostnader som är belagda med mervärdesskatt och att de därmed kommer att kunna göra avdrag för ingående skatt som avser uthyrningen. Inslaget av mervärdesskattebelagda kostnader kan dock variera beroende på hyresavtalet m.m. Att en obligatorisk skattskyldighet skulle medföra hyreshöjningar på 25 procent framstår emellertid inte som rimligt om hyresvärden beaktar de minskade kostnader som blir följden av att avdrag medges för den ingående skatten. De företag som var frivilligt skattskyldiga under perioden 2000-2006 redovisade i genomsnitt ingående skatt till ett belopp som motsvarade cirka två tredjedelar av den utgående skatten.¹⁰⁸ Den mervärdesskatt som betalades in till staten för uthyrningen motsvarade därmed ca en tredjedel av den utgående skatten på hyran. Det finns således betydande mervärdesskattebelagda kostnader som är förknippade med uthyrning av lokaler. Med en liknande kostnadsstruktur för de lokaler som idag hyrs ut utan skattskyldighet skulle det genomsnittliga mervärdesskatteffekten på hyran (inkl. mervärdesskatt) kunna uppskattas till mellan sju och åtta procent. Kan hyresgästen göra avdrag till någon del av den ingående skatten på hyran minskar effekterna av att hyran blir belagd med mervärdesskatt. Detta gäller exempelvis för bankerna som normalt har en viss avdragsrätt. Företag inom vårdsektorn och ideella föreningar som även efter förändringarna inte beskattas är exempel på organisationer som inte har möjlighet till fullt avdrag på hyran och därför kan få en

¹⁰⁸ Uppgifter om utgående och ingående skatt vid frivillig skattskyldighet från databasen GIN-skatt

ökad hyreskostnad. Den korttidsuthyrning som bygdegårdar, folkparker m.m. har till privatpersoner och föreningar utan avdragsrätt påverkas också på det sättet att de som hyr får en ökad skattebelastning. Korttidsupplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning som i dag undantas enligt 3 kap. 11 a § eller har reducerad skattesats enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML påverkas inte av de föreslagna ändringarna. Hyran för sådan uthyrning av idrottshallar till föreningar m.m. för matcher och träning påverkas därför inte heller av förslagen. I de fall föreningen på längre tid hyr en idrottsanläggning på heltid och med uteslutande av andra kommer dock uthyrningen att påverkas.

Genom de föreslagna förändringarna avseende den ideella sektorn kommer vidare vissa av de ideella föreningar som idag inte beskattas för sin verksamhet att bli skattskyldiga och därmed få full eller delvis avdragsrätt. Ett exempel på detta är ideella organisationer som bedriver second hand-försäljning. Deras försäljning av begagnade varor kommer enligt förslaget i avsnitt 4 att beskattas med 6 procent mervärdesskatt. Därmed har de också rätt till avdrag för den ingående skatten på hyran för lokaler som används för försäljningsverksamheten. För sådana organisationer blir mervärdesskatten på hyran inte en kostnad och de kan därför få minskade kostnader för hyra i försäljningsverksamheten.

För de fall förslaget innebär förändrad beskattning föreslås övergångstider på upp till fem år. Det medför att hyresgästerna och hyresvärdarna får tid att omförhandla befintliga hyreskontrakt och anpassa sig till den nya situationen.

Kommuner, landsting och kommunalförbund

För kommuner och landsting som hyr ut lokaler kan situationen förändras om det är uthyrning som idag sker utan mervärdesskatt. Kommunernas och landstingens uthyrning av lokaler kommer i högre grad att ske med mervärdesskatt. Kommunerna kommer således att behöva redovisa utgående skatt på uthyrning av lokaler i större omfattning än i dag. Kommuner och landsting har redan idag möjlighet att få tillbaka den ingående skatten på kostnader för uthyrning även när de inte är skattskyldiga för uthyrningen. Detta följer av lag om ersättning för mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807). De kommer vid en obligatorisk skattskyldighet att bli skattskyldiga för uthyrning av lokaler. Istället för kompensation enligt den särskilda kompensationsordningen kommer kommunerna att få rätt till avdrag enligt ML för den ingående skatten på kostnader för uthyrningen.

En del av kommunernas uthyrning som inte påverkas av förslagen är kommunernas korttidsuthyrning av idrottsanläggningar.

När kommuner och landsting hyr lokaler för egen verksamhet av någon som idag är frivilligt skattskyldig för uthyrningen har de möjlighet att få tillbaka den ingående skatten via den särskilda kompensationsordningen eller som avdrag i det ordinarie momssystemet. I detta fall innebär förslaget om obligatorisk skattskyldighet inte någon förändring för kommuner eller landsting.

Det kan förekomma att kommuner, landsting eller kommunalförbund idag hyr från andra kommuner, landsting eller kommunalförbund utan att

uthyrningen omfattas av skattskyldighet. I en sådan situation bör en obligatorisk skattskyldighet inte medföra några ekonomiska effekter. Den som hyr lokalen har möjlighet att återfå den mervärdesskatt som ska tas ut på hyran.

Om kommunen skulle hyra lokaler som inte omfattas av frivillig skattskyldighet av annan än kommun, landsting eller kommunalförbund kan förslaget medföra lägre hyreskostnader. Detta beror på att hyresvärdens kostnader för uthyrningen skulle minska eftersom denne kan göra avdrag och de kommuner och landsting som är hyresgäster kan få ersättning för den mervärdesskatt som tas ut på hyran.

Vid kontakter med utredningen har företrädare för Sveriges Kommuner och Landsting framfört att ersättningsnivåerna vid bidragsgivning och upphandling i förordning om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:811), ersättningsförordningen, måste justeras om det blir mervärdesskatt på hyran. Även SABO har framfört att konkurrensen mellan exempelvis privat och offentlig vård kan snedvridas. I lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807), ersättningslagen, finns det en ordning för att motverka snedvridning vid kommuners och landstings upphandling av sjukvård, social omsorg, tandvård, utbildning samt vid hyra av lokal för särskilda boenden.¹⁰⁹ Landsting och kommuner får ersättning för s.k. dold mervärdesskatt vid upphandling och när de lämnar bidrag till näringsidkare för sådana verksamheter. Nivåerna på ersättningen beräknas enligt schabloner och finns angivna ersättningsförordningen. I den mån ytterligare snedvridning uppkommer vid en mervärdesskattebeläggning av lokalhyror bör denna kunna motverkas inom ramen för detta system. Vid införandet av en obligatorisk skattskyldighet kan det därför finnas skäl att se över de schabloner som finns i 1 § ersättningsförordningen.

Sveriges Kommuner och Landsting har också framfört att kommunernas ersättning till friskolor kommer att öka om mervärdesskatt ska tas ut på hyra. Kommunerna ska enligt skollagen lämna bidrag till friskolor för varje elev som genomgår utbildningen. Kommunerna kan också vara skyldig att lämna bidrag till den som bedriver förskola eller fritidshem. Bidraget ska bl.a. avse ersättning för skolans mervärdesskatt och lokalkostnader.¹¹⁰ I den mån kostnader för lokaler inklusive mervärdesskatt ökar i dessa verksamheter kan kommunernas bidrag till denna verksamhet påverkas. För närvarande ska den del av bidraget som avser mervärdesskatt i friskoleverksamhet beräknas till ett schablonbelopp som uppgår till sex procent av det totala bidragsbeloppet.¹¹¹ Kommuner som lämnar bidrag till näringsidkare som bedriver utbildnings- eller omsorgsverksamhet har dock i sin tur möjlighet att få ersättning för att bidraget inkluderar kostnader för mervärdesskatt.¹¹² Den ersättning kommunen har rätt till beräknas enligt schablon. Den schablon som avser friskolornas ersättning från

¹⁰⁹ 5 § ersättningslagen

¹¹⁰ Se 9 kap. 6-6 a §§ och 2 a kap 17-17 a kap. skollagen (1985:1100).

¹¹¹ 4 kap. 4 § förordning (1996:1206) om fristående skolor och viss enskild verksamhet inom skolområdet.

¹¹² 5 § ersättningslagen

kommunerna är på motsvarande nivå som den schablon på sex procent som finns för kommunens upphandling och bidragsgivning avseende utbildning m.m. i 1 § ersättningsförordningen.¹¹³ Kommunerna lämnar således bidrag till friskolor m.m. för att täcka deras kostnader för bl.a. mervärdesskatt. Kommunerna har i sin tur rätt att få momskompensation som avser de bidrag som lämnats för friskoleverksamheten. I den mån en mervärdesskattebeläggning av hyran skulle påverka kostnaderna i nämnda verksamheter bör det finnas möjligheter att hantera det inom ramen för dessa ordningar. Som nämnts ovan kan det finnas skäl att se över schablonersättningarna för mervärdesskatt vid införande av en obligatorisk skattskyldighet.

Sveriges Kommuner och Landsting har också framfört att kommunernas anslag till den ideella sektorn påverkas då bidragsbehovet ökar i händelse av att mervärdesskatt tillkommer på hyran. Om det blir ökade kostnader för den ideella sektorn kan kommunernas stöd till den ideella sektorn påverkas. Detta rör sig om ett frivilligt åtagande och det är svårt att uppskatta vad effekterna kan bli för hela den kommunala sektorn. En viss ökad efterfrågan från ideella föreningar på kommunala bidrag är dock inte osannolik. Ett eventuellt ökat stöd till den ideella sektorn omfattas inte av finansieringsprincipen.

Småföretag

En obligatorisk skattskyldighet kan ha olika effekter på småföretag beroende på situationen. De nuvarande reglerna med frivillig skattskyldighet är svårtillämpade och komplicerade och det förekommer ofta att uthyrning sker med mervärdesskatt trots att ansökan och beslut inte gjorts. Detta medför mervärdesskatterisker för både den som hyr ut och den som hyr. Det gäller inte minst för mindre företag som har sämre kännedom om och sämre förutsättningar för att sätta sig in i regelverket. Genom en obligatorisk skattskyldighet blir felaktigheterna färre och därmed minskar också de ekonomiska riskerna för företagen i detta avseende. Företag med en låg mervärdesskattepliktig uthyrning kommer även i fortsättningen att kunna undgå att vara registrerade och deklarera mervärdesskatt på grund av den föreslagna omsättningsgränsen på 250 000 kronor per år. Dessa företag har dock möjlighet att betraktas som skattskyldiga om de anser att det är fördelaktigare exempelvis eftersom de har stora mervärdesskattebelagda kostnader. De negativa konsekvenserna för företag med mindre skattpliktig omsättning blir därför begränsade. Små företag med verksamhet som inte medför skattskyldighet kan emellertid på motsvarande sätt som gäller för andra företag beroende på omständigheterna få en viss ökad hyreskostnad.

Banker

Svenska Bankföreningen, som motsätter sig en obligatorisk skattskyldighet, har i en skrivelse till utredningen från 2009-03-25

¹¹³ Se prop. 2008/09:171 s. 38 f.

uppgivit att ett uttag av mervärdesskatt på de kontorslokaler som bankerna hyr skulle medföra en årlig merkostnad på 500 miljoner kronor för de fyra stora bankerna Handelsbanken, Nordea, SEB och Swedbank. Svenska Bankföreningen uppskattar också att merkostnaden för övriga banker samt för andra finansiella företag skulle uppgå till motsvarande summa. Den totala merkostnaden uppges därför enligt Svenska Bankföreningen vara upp emot 1 000 miljoner kronor för företag i den finansiella sektorn.

Ideell verksamhet

Inom den ideella sektorn finns idag föreningar som hyr ut lokaler. Det gäller främst bygdegårdar, folkparker, folkets hus och nykterhetsrörelsens samlingslokaler. Uthyrningen sker till ideell verksamhet och privatpersoner men också till kommersiell verksamhet. Lokalerna används även för verksamhet som bedrivs i egen regi av exempelvis folketshusföreningarna. Det kan exempelvis vara fråga om bio eller dansverksamhet. Våra gårdar, Bygdegårdarnas Riksförbund och Folkets Hus och Parker har framfört synpunkter om att en obligatorisk skattskyldighet kommer att medföra prishöjningar för deras hyresgäster, med risk att de då förlorar hyresgäster. Privatpersoner och ideella föreningar som hyr lokaler och som även efter de ändringar som föreslås i avsnitt 3 och 4 saknar rätt till avdrag kommer sannolikt att få högre kostnader för att hyra lokaler, t.ex. samlingslokaler. När det gäller de ideella föreningarna behandlas också frågan om konsekvenser och kompensation med anledning av de ändrade reglerna i avsnitt 7.

För ideella föreningar som till följd av förslagen i avsnitt 3 och 4 ska betala mervärdesskatt och får avdragsrätt bör en mervärdesskattebeläggning av hyran vara till fördel föreningarna. Ideella föreningar som bedriver second hand-försäljning är ett exempel på detta. Deras försäljning av begagnade varor kommer enligt förslaget i avsnitt 4 att beskattas med sex procent mervärdesskatt, vilket medför att de också har rätt till avdrag för den ingående skatten på hyran för lokaler som används för försäljningsverksamheten. Hyresvärden kommer att få möjlighet att göra avdrag för den ingående skatten på de förvärv som avser uthyrningen och får därigenom en minskad kostnad för uthyrningen. Med hänsyn till det bör det vara möjligt att hyresvärden tar ut en lägre hyra exklusive mervärdesskatt till organisationen. Kan föreningen göra avdrag för mervärdesskatten bör utredningens förslag därför medföra minskade kostnader för hyra i försäljningsverksamheten.

Ideella föreningars tillhandahållande av tillträde till idrottsevenemang och tillfälle att utöva idrottslig verksamhet kommer även i fortsättningen att undantas från mervärdesskatt. För sådan verksamhet finns således inte rätt till avdrag för ingående skatt. Om mervärdesskatt tas ut på hyran skulle detta medföra en ökad hyreskostnad i sådan verksamhet. Detta blir aktuellt om idrottsföreningar hyr idrottsanläggningar på heltid under längre perioder eller har lokaler för administration. För sådana korttidsupplåtelser av idrottslokaler och idrottsanläggningar som idag omfattas av 3 kap. 11 a § ML eller den sexprocentiga skattesatsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 10 § ML innebär förslaget inte några förändringar.

I tillämpningen har undantaget respektive den lägre skattesatsen ansetts omfatta även upplåtelser av lokaler och anläggningar för idrottsutövning som exempelvis upplåtelse av banor för badminton, tennis, golf, bowling, squash och skridskoåkning, oavsett om kontrakten avser strötimmar eller kontrakt per säsong. En avsevärd del av de idrottslokaler och anläggningar som hyrs av idrottsföreningarna bör därför inte påverkas av förslagen. Endast i de fall då någon för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal har upplåtelsen ansetts falla utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser.¹¹⁴

Vårdföretag

Privata företag som tillhandhåller undantagen sjukvård eller social omsorg saknar rätt till avdrag. Därmed kommer de inte kunna återfå den mervärdesskatt som kommer att tas ut på lokalhyran vid en obligatorisk skattskyldighet. Dessa företag tillhör därför den krets som kan få högre kostnader för hyra genom förändringarna. I den mån vården upphandlas av landsting, kommuner eller kommunalförbund har dessa en rätt till kompensation för den mervärdesskatt, på bl.a. vårdföretagens hyra, som finns dold i priset på vårdtjänsterna.¹¹⁵

Skatteverket

Ett införande av en obligatorisk skattskyldighet medför att Skatteverket inte längre behöver hantera ansökningar och anmälningar som avser den frivilliga skattskyldigheten. Detta är idag en betungande hantering för Skatteverket. Om den frivilliga skattskyldigheten ersätts av en obligatorisk skattskyldighet bör detta medföra en minskad administration för Skatteverket.

¹¹⁴ Se Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2009 s. 940 f

¹¹⁵ 5 § lag om ersättning för viss mervärdesskatt (2005:807) samt 1 § förordning om ersättning för viss mervärdesskatt (2005:811)

6 Särskilda regler för småföretag

6.1. Bakgrund

I avsnitt 3 föreslås att den svenska mervärdesskattelagstiftningen ska anpassas till EG:s regler vad gäller begreppet beskattningsbar person. Bestämmelsen i 4 kap. 8 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) innebär att verksamhet för vilken en ideell förening eller ett registrerat trossamfund inte beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229, IL) inte heller räknas som yrkesmässig enligt ML. I avsnitt 4 föreslås att reglerna i 4 kap. 8 § ML slopas. Förslaget medför att ideella föreningar och registrerade trossamfund kommer att betraktas som beskattningsbara personer i den mån de utför ekonomiska aktiviteter av något slag. Artikel 132.1 i mervärdesskattedirektivet innehåller vissa undantag från mervärdesskatteplikt som i ML närmast motsvaras av bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML.

De föreslagna undantagen kommer att främst att omfatta ideella allmännyttiga föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund. Undantagen kan dock inte helt motsvara den skattefrihet som för närvarande följer av bestämmelserna i 4 kap. 8 § ML. Detta innebär att ett antal föreningar kommer att få skyldighet att debitera och redovisa mervärdesskatt och även vissa andra skyldigheter som exempelvis att fakturera. En möjlighet att lindra sådana ekonomiska och administrativa effekter är att för beskattningsbara personer med liten omsättning, däribland åtskilliga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund, införa en omsättningsgräns under vilken mervärdesskatt inte ska tas ut. En sådan förenkling skulle även kunna utgöra ett mer generellt inslag inom ramen för strävandena att minska företagens administrativa kostnader.

6.2 Gällande rätt

6.2.1 EG:s regler

Mervärdesskattedirektivet

Enligt artikel 281–291 i mervärdesskattedirektivet, som avser förenklade regler om påförande och uppbörd av skatt samt skattebefrielse eller graderade skattelättnader, ges medlemsländerna möjlighet att införa särskilda ordningar för småföretag.

Artikel 281

Medlemsstater som kan tänkas stöta på svårigheter vid tillämpningen av de normala mervärdesskattereglerna på små företag, på grund av dessas verksamhet eller struktur, får, på de villkor och inom de gränser som de fastställer och efter samråd med mervärdesskattekommittén, tillämpa förenklade regler, såsom schablonregler, för påförande och uppbörd av skatten, förutsatt att dessa regler inte leder till någon minskning av skatten.

Artikel 282

Den skattebefrielse och de skattelättnader som fastställs i detta avsnitt ska vara tillämpliga på leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av små företag.

Artikel 283

1. Den ordning som fastställs i detta avsnitt ska inte vara tillämplig på följande transaktioner:

- a) Sådana tillfälligtvis utförda transaktioner som avses i artikel 12.
- b) Leveranser av nya transportmedel som görs på de villkor som anges i artikel 138.1 och artikel 138.2 a.
- c) Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstat där mervärdesskatt ska betalas.

2. Medlemsstaterna får utesluta andra transaktioner än de som avses i punkt 1 från den ordning som fastställs i detta avsnitt.

6.2.2 Svensk rätt

Mervärdesskattelagens bestämmelser

Bestämmelserna saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattelagen. Är en verksamhet yrkesmässig ska således mervärdesskatt tas ut och betalas in till staten för all skattepliktig omsättning, oavsett denna omsättnings storlek. Mindre företag där beskattningsunderlagen exklusive mervärdesskatt beräknas uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldiga att lämna självdeklaration ska dock i regel redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, vilket avsetts vara en förenklingsåtgärd, 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

6.3 Överväganden och förslag

6.3.1 Införande av skattebefrielse för småföretag

Utredningens förslag: Beskattningsbara personer vars omsättningar av skattepliktiga varor och tjänster inom landet inte överstiger 250 000 kronor per beskattningsår ska under vissa förutsättningar vara befriade från mervärdesbeskattning.

Skälen för utredningens förslag: Nuvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) innehåller inte någon gräns för befrielse från mervärdesbeskattning. De föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som enligt förslagen i avsnitt 3 fortsättningsvis blir beskattningsbara personer skulle, i den mån de olika undantagen från skatteplikt inte är tillämpliga, bli tvungna att redovisa mervärdesskatt oavsett storleken på de skattepliktiga transaktioner som föreningen, stiftelsen eller trossamfundet utför. När det gäller den redovisningsskyldighet som skulle följa av detta bör, utöver de ekonomiska effekterna, också beaktas det arbete som skulle krävas för fullgörande av skyldigheten. Detta arbete skulle i betydande utsträckning få utföras av ideellt arbetande personal.

Enligt utredningens mening måste allmännyttiga ideella föreningars m.fl. utökade redovisningsskyldighet och även Skatteverkets ökade hanteringskostnader med anledning av de ändrade skattereglerna beaktas. Utredningen anser att det, mot bakgrund av nämnda förhållanden, är motiverat att utnyttja de möjligheter till förenklade regler och skattebefrielse för småföretag som framgår av mervärdesskattedirektivet.

En sådan åtgärd kräver ställningstagande till bl.a. vilka beskattningsbara personer som ska omfattas, storleken på omsättningsgränsen, hur denna ska bestämmas, m.m. Det regelverk som behövs är relativt komplicerat och föreslås infört som ett nytt kapitel, 9 d, i ML.

Vilka beskattningsbara personer ska omfattas?

Frågan är om de särskilda reglerna om skattebefrielse ska gälla generellt eller endast för de subjekt som enligt förslagen i övrigt kan få en ändrad skattesituation, dvs. väsentligen de allmännyttiga ideella föreningarna, stiftelserna och de registrerade trossamfunden. Frågan får bl.a. avgöras mot bakgrund av EG-rätten.

Varken relevanta artiklar i mervärdesskattedirektivet, eller bestämmelserna i det svenska anslutningsfördraget till EG (som anger att Sverige har rätt att införa en omsättningsgräns motsvarande 10 000 ecu) innehåller någon regel som medger att skattebefrielsen begränsas till vissa beskattningsbara personer. I direktivtexten (artiklarna 283–287 samt artikel 289-290) används genomgående uttrycket beskattningsbara

personer utan att det öppnas för en begränsning av tillämpningsområdet på så sätt att medlemsländerna skulle kunna välja att särbehandla vissa beskattningsbara personer. Detta talar för att reglerna måste gälla samtliga beskattningsbara personer som har en omsättning som understiger beloppsgränsen. En sådan tolkning är också naturlig utifrån allmänna rättsprinciper, t.ex. den s.k. likabehandlingsprincipen. Konkurrensneutralitetsskäl och även förenklingsskäl talar för att alla beskattningsbara personer bör behandlas lika. De länder som infört skattebefrielse enligt den särskilda ordningen för småföretag synes också ha utformat systemen på detta sätt. Det förslås därför att reglerna ska vara generella och kunna tillämpas av alla beskattningsbara personer.

Av artikel 282 i mervärdesskattedirektivet framgår att skattebefrielse ska vara tillämplig på leveranser och varor och tillhandahållanden av tjänster som görs av småföretag. Det innebär således att skattebefrielsen gäller den beskattningsbara personen som sådan och samtliga aktiviteter som denne bedriver om dessa inte uttryckligen undantas från skattebefrielsen. Någon möjlighet att befria endast en viss del av en beskattningsbar persons samlade aktiviteter finns således inte. Detta innebär att den som väljer att bli beskattad trots att omsättningsgränsen inte uppnås (se vidare under avsnitt 6.3.2 nedan) måste debitera och redovisa skatt för alla omsättningar om förutsättningarna för beskattning är uppfyllda.

I sammanhanget kan nämnas att beträffande de aktiviteter som bedrivs i enkelt bolag är det delägarna som är beskattningsbara personer och som ska registreras till mervärdesskatt (jfr nuvarande 6 kap. 2 § ML). Det enkla bolaget är inte något skattesubjekt när det gäller mervärdesskatt. Detsamma gäller aktiviteter som bedrivs under samäganderätt eller av ett partrederi. Reglerna om skattebefrielse gäller i dessa fall för varje delägare eller part. Detta skulle i och för sig kunna leda till att reglerna om skattebefrielse utnyttjas på ett sätt som inte är önskvärt. Som utredningen funnit medför emellertid den förhållandevis låga gränsen på 250 000 kronor att ett utnyttjande av reglerna på detta sätt inte riskerar att bli av någon mera betydande omfattning. Det föreslås därför inte nu någon särlösning för de aktuella rättssubjekten, men det finns anledning att följa utvecklingen inom detta område.

Storleken på omsättningsgränsen

Införande av regler om skattebefrielse för företag med liten omsättning kan medföra att konkurrenssituationen mellan denna grupp av företag och andra företag förändras. Den som omfattas av skattebefrielsen behöver inte debitera och redovisa mervärdesskatt vilket kan leda till att företaget tar ut ett lägre pris av sina kunder vilket i så fall skulle kunna påverka konkurrenssituationen. De företag som kommer att omfattas av skattebefrielsen för småföretag kommer dock att sakna avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket sannolikt kommer att leda till att ett flertal av dessa företag även kommer att ha ett behov av att kompensera sina ökade kostnader i form av ej avdragsgill ingående mervärdesskatt. Generellt kan sägas att i branscher med förhållandevis liten ingående mervärdesskatt kommer fördelarna från konkurrenssynpunkt av att

skattebefrias förmodligen att vara större än i branscher där den ingående skatten är högre. Av betydelse för hur stor påverkan en beloppsgräns för befrielse får på konkurrensen är naturligtvis också nivån på beloppsgränsen.

Artikel 287 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstater tillåtelse att tillämpa skattebefrielse från skatteplikt för beskattningsbara personer med viss årsomsättning, dvs. med en viss omsättningsgräns. Sverige fick genom anslutningsfördraget till EU rätt att ha en omsättningsgräns om 10 000 ECU. Denna för Sverige tillämpliga gräns framgår nu av artikel 287 i mervärdesskattedirektivet. Av direktivbestämmelsen framgår emellertid att den gräns som gäller för olika EG-länder varierar mellan 10 000 och 37 000 ECU. Det finns dessutom EG-länder som enligt särskilda beslut av ministerrådet särskilt medgivits högre omsättningsgränser. För svensk del skulle en högre gräns än vad som motsvarar 10 000 ECU kräva ett sådant särskilt beslut av ministerrådet. Förutsättningarna för att medges en sådan högre omsättningsgräns bedöms som goda, bl.a. mot bakgrund av tidigare beslut i frågan. Se t.ex. rådets beslut (baserat på artikel 395 i mervärdesskattedirektivet) av den 15 september 2008, 2008/737/EG avseende Italien, där Italien tillåts tillämpa en omsättningsgräns motsvarande 30 000 EUR.

Mervärdesskatteutredningen föreslog en omsättningsgräns om 90 000 kronor. Nivån motiverades närmast av att det svenska anslutningsfördraget lämnade möjlighet till en sådan gräns. Åtskilliga remissinstanser inom den ideella sektorn ansåg emellertid att en betydligt högre omsättningsgräns vore motiverad.

Vid val av en omsättningsgräns bör en strävan vara att särskilt mindre ideella föreningar m.fl. som i huvudsak litar till ideellt arbete för att sköta ekonomi och administration om möjligt ska befrias från hanteringen av mervärdesskatt. En omsättningsgräns om 90 000 kronor förefaller alltför låg för att säkerställa sådana önskemål. Vid bestämmandet av omsättningsgränsens nivå måste emellertid också konkurrensaspekter och, inte minst, offentligfinansiella effekter beaktas. En omsättningsgräns kommer, som angivits tidigare, att omfatta inte enbart ideell verksamhet utan också rent kommersiella aktiviteter som bedrivs av småföretag.

Utredningen bedömer att en omsättningsgräns om 250 000 kronor bör vara försvarbar ur konkurrenssynpunkt. En högre gräns än så bör i vart fall inte komma i fråga förrän erfarenheter vunnits av konsekvenserna av en omsättningsgräns. De offentligfinansiella effekterna av en omsättningsgräns om 250 000 kronor blir relativt betydande. Förutsättningarna för en finansiering av en sådan omsättningsgräns blir beroende av vilka andra åtgärder inom mervärdesskatteområdet som genomförs. Den samlade bedömningen av de offentligfinansiella effekterna av utredningens förslag framgår av avsnitt 8.

För att utredningens förslag i denna del ska kunna genomföras krävs, som framgått ovan, att Sverige i ett särskilt förfarande utverkar ett beslut på EU-nivå.

När det gäller den föreslagna omsättningsgränsen bör slutligen noteras att om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningsgränsen justeras i motsvarande mån.

6.3.2 Förutsättningarna för att befrielsen ska gälla

Utredningens förslag: En beskattningsbar person vars omsättningar inte under något av de två senast avslutade beskattningsåren överstigit 250 000 kronor befrias från mervärdesskatt om det framstår som sannolikt att omsättningen inte heller för det innevarande beskattningsåret kommer att överstiga denna gräns.

Om den beskattningsbara personen inte är registrerad till mervärdesskatt gäller befrielsen utan ansökan eller beslut. Om den beskattningsbara personen är registrerad krävs beslut av Skatteverket efter ansökan. Befrielsen gäller från och med dagen för beslutet.

Om den som är befriad förutser att omsättningsbeloppet under innevarande år kommer att överstiga 250 000 kronor och förutsättningarna för befrielse därför inte längre är uppfyllda ska mervärdesskatt börja debiteras och anmälan för registrering göras till Skatteverket.

Även om omsättningsbeloppet understiger 250 000 kronor under beskattningsåret kan den beskattningsbara personen begära att få bli beskattad. Beskattning gäller då från och med dagen från Skatteverkets beslut. En sådant beslut får inte fattas före utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket ett beslut om skattebefrielse har fattats. Samma tidsperiod gäller för den som efter att ha meddelats ett beslut om beskattning på nytt vill bli skattebefriad.

Skälen för utredningens förslag: Reglerna i artikel 281 i mervärdesskattedirektivet är utformade som en möjlighet för medlemsländerna att införa olika lättnader för småföretag. Av mervärdesskattedirektivet framgår inte uttryckligen om de regler som ett land inför ska gälla obligatoriskt eller om det ska krävas att den som vill tillämpa en befrielse från mervärdesskattning måste begära detta. Enligt artikel 290 i mervärdesskattedirektivet ska det dock alltid finnas en möjlighet för företagen att välja att tillämpa det normala mervärdesskattesystemet. I avsaknad av uttryckliga regler om förfarandet bör frågan om hur ett system med befrielse från beskattning ska vara utformat väsentligen kunna avgöras av varje medlemsland. Artikel 281 i mervärdesskattedirektivet innehåller dock en skyldighet för medlemsländerna att samråda med EG:s s.k. mervärdesskattekommitté innan förenklade regler införs. Ett sådant förfarande kan således komma att behövas för svensk del.

Mervärdesskatteutredningen föreslog att befrielsen från mervärdesskattning inte skulle gälla automatiskt för andra än allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund. Andra beskattningsbara personer skulle omfattas av mervärdesskattesystemet oavsett omsättningsens storlek, om inte ett särskilt beslut fattades av Skatteverket. Flera remissinstanser ansåg dock att samma regler borde gälla för alla beskattningsbara personer. När det gäller de beskattningsbara personer som är registrerade ansåg Skatteverket att en ansökan borde krävas. Skatteverket menade att en sådan ordning var mer praktisk än att automatiskt, dvs. utan ansökan, befria någon som är registrerad. Om det sistnämnda tillämpades skulle det kräva att den registrerade beskattningsbara personen varje år skulle vara tvungen att

ansöka om att få kvarstå som registrerad. Som Skatteverket funnit är en sådan ordning olämplig.

Utredningen anser att det bör krävas att den som är registrerad till mervärdesskatt och som vill omfattas av befrielsen från beskattning måste ansöka om detta. För den som (ännu) inte är registrerad bör dock befrielsen verka automatiskt, om förutsättningarna beträffande omsättningens storlek är uppfyllda.

Ansökan om befrielse och om beskattning

Fråga är under vilka förutsättningar ett registrerat företag efter ansökan kan få bli skattebefriat. Det kan gälla antingen ett företag som tidigare legat över omsättningsgränsen men där omsättningen under innevarande beskattningsår sjunkit under gränsen eller ett företag som tidigare efter ansökan har varit beskattad trots att omsättningen legat under gränsen. Det kan även röra sig om företag som är nystartat och därigenom måste göra en prognos över förväntad omsättning.

Om företagaren vid början av en ny verksamhetsgren tidigare haft någon annan aktivitet ska vid beräkningen av omsättningsgränsen även den tidigare aktiviteten räknas in. Detta står i överensstämmelse med att det är företagarens samtliga aktiviteter som ska läggas till grund för bedömningen av om denne är en småföretagare eller inte. En företagare kan således, som tidigare nämnts, inte anses som småföretagare beträffande en del av sina aktiviteter och omfattas av de normala reglerna för en annan del.

I Mervärdesskatteutredningen gjordes bedömningen att det bör undvikas att beskattningsbara personer vars omsättning under en följd av år kretsar kring omsättningsgränsen omväxlande omfattas av det normala systemet respektive av reglerna om befrielse från beskattning. En sådan ordning är svår att administrera och leder till kontrollsvårigheter. Skäl finns inte till någon annan bedömning, och reglerna bör således utformas så att de medför en viss eftersläpning vid eventuell växling mellan de normala reglerna och reglerna om skattebefrielse, en slags ”tröghetsregel” bör således införas.

I första hand bör bedömningen kunna grundas på förhållandena under de två senast avslutade beskattningsåren. Om omsättningsgränsen på 250 000 kronor inte överskridits dessa år bör det kunna presumeras att gränsen inte heller kommer att överskridas under kommande år. Detta förutsätter dock att det inte kan förutses att förhållandena kommer att ändras exempelvis genom att intäkterna förväntas öka på grund av att rörelsen befinner sig i ett expansivt skede. I denna del bör de uppgifter som den skattskyldige lämnat i ansökan om skattebefrielse beaktas. Det är emellertid att märka att ett företag som under dess första beskattningsår har större kostnader än intäkter ändå kan anses bedriva ekonomisk aktivitet och ha avdragsrätt. Om avdragsrätten utnyttjas ska företaget registrera sig. Om företagaren därefter vill omfattas av skattebefrielsen måste företagaren ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad händer när omsättningsgränsen överskrids?

Den som omfattas av skattebefrielse för småföretag omfattas således inte av mervärdesskattelagens allmänna regler om redovisning av mervärdesskatt avseende den undantagna omsättningen. I samband med att omsättningsgränsen överskrids väcks frågan hur redovisning och inbetalning av den debiterade mervärdesskatten ska gå till liksom vilka åtgärder som i övrigt erfordras.

Redovisningsperioden avseende mervärdesskatt är i enlighet med mervärdesskattelagens allmänna regler kalendermånad, kalenderkvartal och beskattningsår. De som meddelats beslut om skattefrihet för småföretag omfattas inte av de allmänna reglerna om redovisningsskyldighet vad avser den omsättning som omfattas av skattebefrielsen.

En förutsättning för skattebefrielsen är som nämnts bl.a. att omsättningen inte förväntas överstiga 250 000 kronor, men även att omsättningen under det löpande beskattningsåret faktiskt inte överstigit detta belopp. Om under pågående beskattningsår en vara eller tjänst omsätts och vederlaget uppgår till ett sådant belopp att omsättningsgränsen uppnås, uppkommer omedelbart skyldighet att ta ut och redovisa mervärdesskatt och också omedelbart skyldighet att anmäla sig för registrering.

Om den skattskyldige under ett pågående beskattningsår överskrider omsättningsgränsen 250 000 kronor medför detta således att skattefriheten omedelbart upphör. Den omsättning som medför att omsättningsgränsen överskrids ska i sin helhet beskattas. Omsättningar som skett tidigare under beskattningsåret bör däremot inte påverkas.

6.3.3 Beräkning av omsättningsgränsen

Utredningens förslag: Vid beräkningen av omsättningsgränsen vid skattebefrielse för småföretag ska ersättningarna från skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom landet inräknas. Vid beräkningen ska även värdet av uttag av varor och tjänster tas med.

Undantagna transaktioner som medför avdragsrätt, export, fastighetstransaktioner samt finansiella transaktioner och försäkringstransaktioner ska medräknas. Samtliga transaktioner ska beräknas utan mervärdesskatt.

Vid beräkning av omsättningsgränsen ska dock inte omsättning av anläggningstillgångar ingå.

Skälen för utredningens förslag: Enligt artikel 287 i mervärdesskattedirektivet är det den sammanlagda årsomsättningen som är avgörande för om en beskattningsbar person kan omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning. Med omsättning avses enligt allmänt språkbruk och i företagsekonomiska sammanhang värdet av ett företags försäljning under en viss tid. Det bör dock noteras att nämnda belopp inte ska omfatta ett antal transaktioner som är särskilt angivna i artikel 288 i mervärdesskattedirektivet.

Av bestämmelserna följer att det som ska inräknas är skattepliktiga omsättningar (varuöverlåtelser, tillhandahållanden av tjänster och uttag), exklusive mervärdesskatt. Tillhandahållanden som undantas från skatteplikt ska således enligt grundregeln inte räknas med vid bedömningen av om omsättningsgränsen överskridits. Detta gäller dock inte transaktioner som, till skillnad från övriga skattefria transaktioner, berättigar till återbetalning av skatt i enlighet med artikel 110 och 111 (kvalificerade undantag), transaktioner som undantas enligt artikel 146-149 samt 151-153 (export och internationella transporter m.m.), fastighetstransaktioner samt finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b–g och försäkringstjänster, såvida de tre sistnämnda transaktionerna inte har karaktär av bitransaktioner. Detta innebär att de här nämnda transaktionerna ska räknas med i beloppet 250 000 kronor trots att de inte föranleder skatteplikt.

Som framgår av avsnitt 6.3.4 nedan omfattas vissa särskilda transaktioner, t.ex. leveranser av nya transportmedel till andra EU-länder, överhuvudtaget inte av reglerna om skattebefrielse för småföretag, jämför artikel 283 i mervärdesskattedirektivet. Dessa transaktioner beskattas enligt vanliga regler även om den som är skattskyldig är ett småföretag. De ska därför inte medräknas vid beräkning av omsättningsgränsen avseende skattebefrielse för småföretag.

De transaktioner som *ska* beaktas vid beräkningen av omsättningsgränsen om 250 000 kronor är sammanfattningsvis följande.

- Ersättning, exklusive mervärdesskatt, från skattepliktig omsättning inom landet med undantag av omsättning av anläggningstillgångar. Även om omsättningen ökar med anledning av försäljningen är denna ökning att hänföra till en specifik transaktion vilken i sig inte påverkar möjligheten till skattebefrielse för småföretag. Ersättning som erhålls vid avyttring av anläggningstillgångar medför således inte att ett småföretags omsättning i bemärkelsen tillämpning av skattebefrielse för småföretag påverkas.
- Beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning i form av uttag av varor och tjänster.
- Ersättning från följande inte skattepliktiga omsättningar:
 - 3 kap. 2 § ML (transaktioner avseende fastigheter som inte endast har karaktär av bitransaktioner),
 - 3 kap. 9 och 10 §§ ML (bank- och finansieringstjänster, värdepappershandel samt försäkringstjänster som inte endast har karaktär av bitransaktioner)
 - 3 kap. 17 § ML (framställningstjänster avseende vissa publikationer),
 - 3 kap. 21–22 §§ ML (transaktioner avseende fartyg, luftfartyg etc.),
 - 3 kap. 23 § 2 ML (vissa läkemedel),
 - 3 kap. 23 § 4 ML (flygbensin och flygfotogen)
 - 3 kap. 23 § 7 ML (guld som levereras till Sveriges riksbank),
 - 3 kap. 30 a § ML (gemenskapsinterna leveranser med undantag för nya transportmedel).

- Ersättning från följande omsättning som enligt svensk rätt anses omsatt utomlands men som enligt EG-rätten är undantagen: 5 kap. 9 § första stycket 1–3 och 8 ML (export och försäljning till turister), 5 kap. 11 § 2a, 2b och 3 och 4 ML (tjänster i samband med import eller export).

6.3.4 Beskattningsbara personer och transaktioner som inte omfattas av skattebefrielse

Utredningens förslag: Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet omfattas inte av skattebefrielsen.

Beskattningsbara personer är endast skattebefriade för egen omsättning. Det medför att skattebefrielsen inte omfattar situationer när köparen ska redovisa skatten såsom vid omvänd skattskyldighet.

Den som är frivilligt skattskyldig för omsättning av investeringsguld kan inte omfattas av regelverket.

Skattebefrielsen omfattar inte omsättning av nya transportmedel till andra EU-länder.

När en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse för småföretagare förvärvar bl.a. nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor från andra EG-länder eller är skattskyldig för vissa tjänsteförvärv ska småföretagaren beskattas för förvärven.

Beskattningen vid import påverkas inte av de nya reglerna.

Skälen för utredningens förslag: De föreslagna reglerna om skattebefrielse för småföretag baseras på mervärdesskattedirektivets särskilda ordning för småföretag. Med småföretag avses dels att det ska vara fråga om en beskattningsbar person, oavsett företags- eller associationsform, dels att företagets omsättning inte överskrider ett på visst sätt beräknat värde.

Av artikel 283.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna ska utesluta vissa transaktioner från skattebefrielse för småföretag. Av 283.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna även har en fakultativ möjlighet att får undanta vissa transaktioner från tillämpningen av skattebefrielse för småföretag.

De transaktioner som inte får omfattas av skattebefrielsen är tillfälliga transaktioner (enligt artikel 12), leveranser av nya transportmedel (artikel 138.1 och 138.2 a) och tillhandahållanden som görs av beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet (artikel 283.c).

Här behandlas först de transaktioner som obligatoriskt ska undantas från skattebefrielsen dvs. de som alltid ska beskattas enligt de vanliga reglerna.

Enligt artikel 283.1 b i mervärdesskattedirektivet omfattas leveranser av nya transportmedel inte av reglerna avseende skattebefrielse för småföretag. Särskilda regler gäller för omsättning av nya transportmedel till köpare i andra EG-länder (artikel 138.1 och 138.2 a) Omsättning av ett nytt transportmedel från en säljare i Sverige till en köpare i ett annat EG-land undantas från skatteplikt i svensk rätt enligt 3 kap. 30 a § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och ska, oavsett köparens status av beskattningsbar person eller ej, istället förvärvsbeskattas hos

köparen. Sådan omsättning ska således inte omfattas av skattebefrielsen för småföretagare. Visserligen kommer inte någon beskattning av företagaren i Sverige inte att ske genom att omsättningen undantas med stöd av 3 kap. 30 a § andra stycket ML men frågans hantering får betydelse för avdragsrätten. Dessa transaktioner måste således uttryckligen undantas från tillämpningsområdet för småföretagarreglerna.

Det bör understrykas att om en småföretagare utför transaktioner av nu angivet slag som inte kan omfattas av skattebefrielsen föreligger inte något hinder mot att övriga transaktioner som han utför omfattas av befrielsen.

I mervärdesskattedirektivets artikel 283 c upptas en situation då samtliga företagarens omsättningar faller utanför tillämpningsområdet för skattebefrielse oavsett transaktionens art och karaktär. Det gäller det fall en beskattningsbar person inte är etablerad i det land där han utför omsättningarna. En företagare som inte är etablerad i Sverige men som ska beskattas här för omsättning av varor och tjänster kan således inte omfattas av de föreslagna bestämmelserna om skattebefrielse.

Som nämnts har länderna rätt att utöver de fall som nu nämnts undanta vissa ytterligare transaktioner från tillämpningen av skattebefrielsen. Utredningen har funnit att det finns behov av att införa en sådan reglering avseende de särskilda bestämmelser som finns i 3 kap. 10 a–c §§ ML om undantag från skatteplikt för omsättning av investeringsguld. Reglerna innebär bl.a. att en beskattningsbar person har rätt att bli beskattad för transaktioner som annars skulle ha varit undantagna från skatteplikt. Dessa regler går inte att förena med en skattebefrielse för småföretag. När någon begärt att bli frivilligt beskattad avseende investeringsguld ska all omsättning, även avseende övriga eventuella aktiviteter, beskattas.

Gemenskapsintern handel

Skattebefrielsen omfattar endast omsättningar inom landet och medför därför inte befrielse från beskattning vid import eller befrielse från förvärvsbeskattning. Skattebefrielsen kan därför i princip inte omfatta förvärv för vilka betalningsskyldighet föreligger för köparen, även om denne är småföretagare. Detta innebär att småföretagaren alltid ska importbeskattas och att gemenskapsinterna förvärv kan medföra beskattning i vissa fall. Det innebär följande.

När en beskattningsbar person som omfattas av skattebefrielse för småföretagare förvärvar nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor från andra EG-länder ska småföretagaren beskattas för dessa förvärv. Detsamma gäller om småföretagaren enligt 2 a kap. 3 § ML förvärvar andra varor från ett annat EG-land till ett värde som överstiger 90 000 kr om säljaren inte är en småföretagare som omfattas av skattebefrielse enligt bestämmelser som införts i det andra landet.

När det gäller förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor ska således *köparen alltid* förvärvsbeskattas.

Enligt huvudregeln i artikel 2.1 b i mervärdesskattedirektivet ska en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap betala

mervärdesskatt vid gemenskapsinternt förvärv av varor mot ersättning under förutsättning att säljaren inte omfattas av skattebefrielse för småföretag. Bestämmelsen omfattar även en förvärvare som omfattas av skattebefrielse för småföretag.

Om förvärvarens sammanlagda förvärv under det löpande eller föregående kalenderåret understiger 90 000 kr ska dock beskattning inte ske i beloppet 90 000 inräknas *inte* förvärv av nya transportmedel och punktskattepliktiga varor eftersom dessa varor, enligt vad som anförts ovan, alltid ska beskattas utan att hänsyn tas till någon beloppsgräns.

När det gäller andra förvärv än nya transportmedel och punktskattepliktiga varor är det således av särskild vikt för en i Sverige etablerad köpare att ta reda på om säljaren omfattas av skattebefrielse för småföretag eller inte och det får anses åligga köparen att tillse att denna information införskaffas. En sådan uppgift ska framgå av säljarens faktura, se artikel 226.11 i mervärdesskattedirektivet.

Det förhållandet att förvärven ska beskattas påverkar inte möjligheten för den förvärvande företagaren att för övriga omsättningar omfattas av skattebefrielsen för småföretagare. Småföretagaren har dock då inte någon avdragsrätt för den skatt han betalat vid förvärven. Genom detta uppnås således att en småföretagares förvärv kommer att belastas med mervärdesskatt som inte är avdragsgill oavsett om det är en svensk företagare eller en företagare i ett annat land som är säljare.

Det finns även andra fall i vilka det är förvärvaren som är skyldig att betala skatt till staten, s.k. omvänd skattskyldighet.

I 1 kap. 2 § 2 ML föreskrivs att förvärvaren ska beskattas för vissa tjänster som anges i 5 kap. 7 § ML. Detta avser immateriella rättigheter, reklam- och annonstjänster, konsulttjänster, datatjänster, finansiella tjänster, telekommunikation etc. Om småföretagaren förvärvar dessa tjänster från en utländsk beskattningsbar person medför dessa förvärv således beskattning för småföretagaren.

Om inte beskattning hos småföretagaren skulle ske i dessa fall skulle det medföra att en småföretagare skulle kunna köpa skattefritt av en företagare i ett annat land, men vara tvungen att stå för mervärdesskattekostnaden om han köpte motsvarande vara eller tjänst av en företagare i Sverige. Säljarna i Sverige skulle således försättas i en sämre konkurrenssituation

Regeringen överlämnade den 1 oktober proposition 2009/10:15, Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning. Det bör noteras att denna proposition kommer att medföra förändringar avseende gränsöverskridande omsättningar

Omvänd skattskyldighet i andra fall

Det finns ett antal ytterligare fall i vilka det är förvärvaren som är skyldig att betala skatt till staten, s.k. omvänd skattskyldighet. I 1 kap. 2 § 4 b ML regleras t.ex. s.k. byggtjänster. Vid omsättning av byggtjänst ska under vissa förutsättningar utgående skatt betalas av förvärvaren av tjänsten. Om en småföretagare förvärvar sådana tjänster omfattas de inte

av skattefriheten. Det beror på att det endast är småföretagarens egna omsättningar som kan omfattas av skattebefrielse för småföretag.

Om småföretagaren ska betala skatt till staten på grund av att han är betalningsskyldig för förvärv ska dessa inte beaktas vid beräkning av omsättningsgränsen. Transaktionerna ska beskattas enligt mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser.

Om säljaren av detta slags tjänster är ett småföretag sker dock inte beskattning hos förvärvaren, vare sig denne är småföretagare eller inte.

6.3.5 Skattebefrielsen upphör utan beslut

Utredningens förslag: Om den som är befriad förutser att omsättningsbeloppet under innevarande beskattningsår kommer att överstiga 250 000 kronor och förutsättningarna för befrielse därför inte längre är uppfyllda ska mervärdesskatt börja debiteras och redovisas. Om den beskattningsbara personen underlåter att debitera och redovisa mervärdesskatt samt att till Skatteverket anmäla att förutsättningarna för skattebefrielse förändrats är detta att jämställa med en oriktig uppgift.

Skälen för utredningens förslag: Den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras till mervärdesskatt för denna ska anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Anmälan ska göras senast två veckor innan den verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas. Normalt innebär detta att registreringen kommer att ha skett innan skattepliktiga transaktioner utförs. Registreringen utgör emellertid inte i sig en förutsättning för skyldigheten att betala skatt (jfr RÅ 1987 ref. 115).

En beskattningsbar person som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning kan under löpande år komma att överskrida den föreskrivna omsättningsgränsen. I ett sådant fall finns inte längre förutsättningar för att omfattas av de särskilda reglerna om befrielse utan det normala mervärdesskattesystemet ska tillämpas. Så snart den beskattningsbara personen kan förutse att beloppsgränsen kommer att överskridas ska han inträda i det normala systemet.

Så snart det kan förutses att omsättningsgränsen kommer att överskridas ska den beskattningsbara personen debitera skatt på sina omsättningar samt registrera sig till mervärdesskatt och redovisa skatten till staten.

6.3.6 Avdragsrätt och jämkning

Utredningens förslag: Den som omfattas av skattebefrielse för småföretag har inte rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt för omsättning som omfattas.

Rätt till avdrag föreligger dock för sådan omsättning som inte ska omfattas av befrielsen, dvs. omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). När någon övergår från att vara beskattad till att omfattas av skattebefrielsen för småföretagare och omvänt ska ingående skatt på investeringsvaror jämkas.

Skälen för utredningens förslag: Beskattningsbara personer som omfattas av regler om befrielse från mervärdesbeskattning enligt artikel 281 har inte rätt till avdrag för ingående skatt (jfr. artikel 289 i mervärdesskattedirektivet). Avdragsförbudet omfattar även rätt till återbetalning av ingående skatt.

Avdragsförbudet omfattar i princip all ingående skatt som den beskattningsbara personen skulle ha kunnat dra av om han inte hade omfattats av skattebefrielsen för småföretagare. I några fall kan dock avdragsrätt ändå finnas. Det gäller t.ex. tillhandahållanden av nya transportmedel som undantas enligt artikel 283 i mervärdesskattedirektivet eftersom de ska behandlas enligt mervärdesskattelagens allmänna bestämmelser. För att det tydligt ska framgå att avdragsrätt finns i dessa fall bör de aktuella tillhandahållandena uttryckligen undantas från avdragsförbudet..

En beskattningsbar person ges genom utredningens förslag möjlighet att omfattas av skattebefrielse. Det är även möjligt att välja att tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler. En beskattningsbar person kan även i övrigt, beroende på verksamhetens omfattning, övergå från att tillämpa reglerna om skattebefrielse för småföretag till att tillämpa mervärdesskattelagens allmänna regler och vice versa. Reglerna innebär därför att avdragsrätten för ingående skatt kan komma att förändras mellan olika beskattningsår, och i viss omfattning även under pågående beskattningsår. Reglerna om jämkning av ingående skatt kan således bli aktuella.

Av artikel 192 i mervärdesskattedirektivet framgår att om en beskattningsbar person övergår från att beskattas på normalt sätt till att beskattas enligt en särskild ordning eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den beskattningsbara personen inte ska otillbörligen gynnas eller otillbörligen missgynnas. En övergång från beskattning till skattebefrielse och omvänt medför att det inträffar en sådan förändring i de faktorer som bestämt avdragsrätten att jämkning ska ske enligt artikel 184.1 i mervärdesskattedirektivet.

Jämkning ska ske successivt under en korrigeringsperiod som oftast är tio år, 8 a kap. 6 § ML. För att företagaren ska kunna jämka krävs att denne under hela den tid som jämkningen ska pågå måste vara såväl registrerad till mervärdesskatt som deklarerat. När det gäller den jämkning som ska ske vid övergången från befrielse till beskattning är detta inte något

problem. I dessa fall ska företagaren lämna deklarationer i sedvanlig ordning och jämkningen kan därför utan olägenheter ske enligt de normala reglerna, dvs. genom årlig jämkning.

När det gäller den jämkning som kan komma ifråga vid övergången från beskattning till befrielse bör det öppnas en möjlighet för företagaren att få fullgöra jämkningen omedelbart vid övergången från beskattning till befrielse. En sådan möjlighet kan införas enligt artikel 192 i mervärdesskattedirektivet, och kan i många fall vara till fördel ur hanteringssynpunkt såväl för småföretagaren som för Skatteverket. Det bör ankomma på Skatteverket att besluta om engångsjämkning enligt den föreslagna bestämmelsen

Medlemsstaterna har dessutom möjlighet att införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar. En sådan fördel skulle kunna vara att företagaren en kort tid innan begäran om befrielse gjort en större investering som medfört avdragsrätt för ingående skatt. I ett sådant fall skulle det vara en omotiverad fördel om denne fick skjuta upp återbetalningen av ingående skatt genom en årlig jämkning enbart på den grund att han begärt befrielse från beskattning. Skatteverket bör även i dessa fall ges möjlighet att besluta om att jämkningen ska ske vid ett enda tillfälle.

6.3.7 Fakturering och förfaranderegler

Utredningens förslag: En småföretagare ska registreras eller fortsätta att vara registrerad till mervärdesskatt och deklarerar endast om denne omsätter nya transportmedel, är betalningsskyldig för andra förvärv av varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor, eller är skattskyldig med anledning av s.k. omvänd skattskyldighet eller själv begär det.

En företagare som omfattas av skattebefrielse för småföretag ska ange detta i fakturan. Mervärdesskatt ska inte anges på fakturan.

En småföretagare är inte skyldig att lämna periodisk sammanställning.

Skälen för utredningens förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet har medlemsstaterna rätt att, efter samråd med mervärdesskattekommittén, tillämpa förenklade regler för påförande och uppbörd av skatten för beskattningsbara personer som omfattas av regler om skattebefrielse. I syfte att uppnå förenklningar både för de beskattningsbara personerna och för Skatteverket bör denna möjlighet utnyttjas, såväl när det gäller skyldigheterna att registrera sig till mervärdesskatt (artikel 214) och att lämna deklaration (artikel 213), som att fakturera (artikel 220 samt 221).

Mervärdesskatteförfarandet regleras i stor utsträckning i skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Förslag till förändringar av förfaranderegler för såväl direkta som indirekta skatt har föreslagits av Skatteförfarandeutredningen (SOU 2009:58).

Skatteförfarandeutredningen föreslår införandet av en ny skatteförfarandelag. Införandet av en sådan lag kommer att medföra vissa förändringar avseende skatteförfarandet vilka kan komma att påverka de överväganden som görs i nedanstående avsnitt.

Registrering

Enligt 3 kap. 1 § 2 SBL ska Skatteverket registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Detsamma gäller bl.a. den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt (3 kap. 1 § 4 SBL). Bestämmelserna innebär att den som omfattas av skattebefrielsen för småföretagare normalt inte kommer att behöva registrera sig för sina omsättningar. Någon särskild reglering för att småföretagaren ska undgå denna registreringskyldighet behövs inte. Det är dock att notera att detta endast gäller för de omsättningar som omfattas av skattebefrielsen. Vid omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) har dock småföretagaren avdragsrätt och ska därför registreras.

Registreringskyldighet föreligger även då företagaren genomför tillfälliga fastighetstransaktioner, gemenskapsinterna förvärv av varor eller tjänster eller i övrigt företar transaktioner för vilka skattskyldighet föreligger (1 kap. 2 § ML).

Som framgått ska småföretagaren förvärvsbeskattas vid vissa förvärv. I ett av dessa fall ska småföretagaren registrera sig till mervärdesskatt. Det gäller det fall då småföretagaren förvärvar andra varor än punktskattepliktiga varor och nya transportmedel och förvärven överstiger 90 000 kr under ett kalenderår. Att småföretagaren ska registrera sig i dessa fall följer av 3 kap. 1 § 2 SBL jämförd med 1 kap. 2 § första stycket 5 ML och 2 kap. 3 § 2 stycket 2 ML.

En småföretagare kan således vara registrerad till mervärdesskatt på grund av vissa omsättningar eller förvärv och ändå vara befriad från beskattning för övriga omsättningar som denne företar.

Förvärvsbeskattning ska även ske om småföretagaren förvärvar varor enligt 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML, dvs. avseende nya transportmedel och punktskattepliktiga varor. Om företagaren endast företar sådana förvärv föreligger i dag ingen registreringskyldighet enligt 3 kap. 1 § 2 SBL, inte heller vid förvärv av tjänster som avses i t.ex. 5 kap. 7 § ML.

Deklaration

Enligt 10 kap. 9 § 4 SBL ska en skattedeklaration lämnas bl.a. av den som är betalningsskyldig enligt 1 kap. 2 § 2 ML. Detta gäller dock inte om redovisning får ske i självdeklaration eller i särskild skattedeklaration. Redovisning i självdeklaration ska enligt 10 kap. 31 § SBL ske om beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import beräknas uppgå till sammanlagt högst en miljon kronor och det finns en skyldighet att lämna självdeklaration. Enligt 10 kap. 32 § SBL ska särskild skattedeklaration lämnas av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara eller som ska förvärvsbeskattas för tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML. Detta gäller även för småföretagare.

Beskattningsbara personer som omfattas av befrielse från mervärdesbeskattning enligt förslagen i 9 d kap. ML kommer således att behöva lämna skattedeklaration endast om de ska beskattas för annat förvärv av varor än nytt transportmedel eller punktskattepliktig vara och om de inte

är skyldiga att lämna självdeklaration. Om småföretagaren lämnar självdeklaration får de skattepliktiga förvärven redovisas i denna. Inte heller i detta fall krävs någon särskild reglering.

Fakturering

I 11 kap. ML finns regler om skyldighet att utfärda faktura, jfr artikel 220 i mervärdesskattedirektivet. Enligt 11 kap. 2 § ML ska en beskattningsbar person säkerställa att en faktura utfärdas av honom själv eller i hans namn och för hans räkning av köparen eller en tredje person för omsättning av varor och tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person. Dessutom ska faktura utfärdas vid bl.a. omsättning av nya transportmedel till privatpersoner.

En sådan faktura får enligt artikel 289 i mervärdesskattedirektivet inte innehålla någon uppgift om mervärdesskatt. En näringsidkare som är skattebefriad med stöd av de föreslagna reglerna om skattebefrielse för företag med en omsättning som inte överstiger 250 000 kr bedriver i mervärdesskattelagens mening en verksamhet som inte medför skattskyldighet. På fakturan som utfärdas ska således inte någon mervärdesskatt nämnas. En särskild bestämmelse i det föreslagna 9 d kap. ML föreslås om detta.

Om en småföretagare genomför gemenskapsinterna leveranser kommer även dessa att undantas från beskattning om de inte avser nya transportmedel. Den omständigheten att säljaren är en småföretagare får emellertid betydelse även för köparen, nämligen på så sätt att köparens förvärv inte beskattas. Köparen behöver därför ha kännedom om att säljaren omfattas av nationella regler om befrielse från mervärdesbeskattning införda med stöd av artikel 282–292. Småföretagaren är skyldig att utfärda en faktura och fakturan ska innehålla uppgift om att denne omfattas av sådan befrielse. Detta framgår av 11 kap. 8 § 11 ML som stadgar att faktura som utfärdas i enlighet med 11 kap. 1 eller 7 § ML bland annat ska innehålla uppgift om befrielse från skatt. Informationen på fakturan kan enligt bestämmelsen ges genom en hänvisning till den relevanta bestämmelsen i ML, till den relevanta bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet eller genom en annan uppgift om att omsättningen är skattebefriad.

Periodisk sammanställning

Den som är registrerad till mervärdesskatt eller som är skyldig att anmäla sig för registrering, är enligt 10 kap. 33 § SBL även skyldig att lämna en periodisk sammanställning. Denna ska innehålla uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar avseende varor som transporteras mellan EG-länder. Uppgift ska lämnas för varje kalenderkvartal på fastställt formulär. Propositionen 2009/10:15, Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning innefattar dock förslag till förändringar avseende periodisk sammanställning.

Den som omfattas av skattebefrielsen för småföretagare kommer inte att omfattas av kravet på registrering och därmed inte heller av anmälningsskyldigheten. En sådan beskattningsbar person kommer med tillämpning av nyss nämnda bestämmelser inte att behöva inge periodisk sammanställning, såvida inte beskattning av gemenskapsinterna förvärv avseende andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor ska ske. Eftersom den ersättning som småföretagaren får vid gemenskapsinterna leveranser ska räknas in vid beräkning av omsättningsgränsen kommer småföretagaren aldrig att kunna bedriva gemenskapshandel i någon större omfattning innan registrering till mervärdesskatt ska ske. Någon ändring av reglerna föreslås därför inte.

6.3.8 Konsekvensanalys

Utredningens förslag som redovisas i detta avsnitt berör mindre företag, inkluderat allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund, dvs. beskattningsbara personer oavsett företags- och associationsform, vars omsättning understiger 250 000 kronor per beskattningsår.

I avsnitt 4 föreslås att reglerna i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) slopas. Förslaget medför att allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund kommer att betraktas som beskattningsbara personer i den mån de utför ekonomisk verksamhet. De kan komma att bli föremål för beskattning i den mån transaktioner de genomför inte omfattas av undantag från skatteplikt eller skattebefrielse för småföretag.

Ett antal allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund kan komma att omfattas av administrativa skyldigheter med anledning av de föreslagna förändringarna. Utredningens förslag om att införa en omsättningsgräns om 250 000 kronor per beskattningsår för mervärdesskattebefrielse medför dock att ett stort antal aktörer kommer att kunna omfattas av skattebefrielse för småföretag, vilket även medför att nämnda administrativa skyldigheter inte aktualiseras.

Av de uppgifter som finns rörande den ideella sektorn i Statistiska Centralbyråns (SCB:s) företagsdatabas (FDB) framgår att totalt cirka 24 700 ideella föreningar redovisade mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter 2009 (se avsnitt 7.2). Av dessa, så kallade aktiva föreningar, redovisade totalt endast cirka 3 500 föreningar mervärdesskatt. Av tabell 6.1 framgår att av dessa 3 500 föreningar redovisade 1 469 föreningar 2008 en mervärdesskattebelagd omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår. Motsvarande siffra för stiftelser och registrerade trossamfund är 393 respektive 192. Denna jämförelse mellan 2008 och 2009 är möjlig att göra då siffrorna inte skiljer sig avsevärt åt.

Regeringen har satt upp ett mål om minskade administrativa kostnader för företagen. Målet är att företagens administrativa kostnader till följd av statliga regler ska minska med 25 procent till hösten 2010 (rskr 2007/08:131). Utredningens förslag om skattebefrielse för småföretag är ett led i regeringens arbete för att nå målet. Genom utredningens förslag

minskar den administrativa bördan för såväl den ideella sektorn, som för företag i allmänhet.

Konsekvenser för företagen och ideell sektor

Förslaget om skattebefrielse för småföretag vars omsättning understiger 250 000 kronor per beskattningsår kommer att medföra en minskad administrativ börda för de företag som omfattas.

Av Skatteverkets uppgifter rörande företagens mervärdesskatteredovisning beskattningsåret 2008 framgår att det fanns totalt cirka 405 000 företag med en omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår.¹¹⁶

Av de 405 000 företagen med en omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår framgår i tabell 6.1 att det totalt är 365 920 företag som antingen återfår eller inbetalar mervärdesskatt, resterande företag redovisar 0 kronor i mervärdesskatt. Dessa 365 920 företag redovisade en sammantagen ingående mervärdesskatt på 8,1 miljarder kronor och utgående mervärdesskatt på 6,2 miljarder kronor. Detta innebär att staten till dessa företag betalade ut 1,9 miljarder kronor mer än vad företagen redovisade i utgående skatt. Det kan dock antas att de företag som med utredningens förslag om skattebefrielse för småföretag väljer att bli befriade från beskattning är de som har en lägre ingående än utgående mervärdesskatt.

Företag med en hög ingående mervärdesskatt kommer troligtvis inte att utnyttja möjligheten till skattebefrielse. Av de företag som har en omsättning som understiger 250 000 kronor per år är 212 000 företag nettoinbetalare, d.v.s. har en utgående mervärdesskatt som är större än ingående mervärdesskatt, och därmed troligen skulle välja att omfattas av skattebefrielse. Den ingående mervärdesskatten år 2008 var för dessa företag 1,8 miljarder kronor medan den utgående mervärdesskatten var 4,5 miljarder kronor. Detta innebär att hade de omfattats av skattebefrielse hade staten gått miste om 2,7 miljarder kronor 2008.

I tabell 6.1 redovisas antal objekt med redovisad omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår fördelat på företagsform och verksamhetsart. I tabell 6.2 redovisas nettoinbetalning av mervärdesskatt för dessa företag utifrån samma fördelning som i tabell 6.1. Samtliga uppgifter avser 2008. Av tabell 6.1. framgår att av de 405 000 företagen med en omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår är det totalt 365 920 företag som antingen återfår eller inbetalar mervärdesskatt, resterande företag redovisar 0 kronor i mervärdesskatt. Av dessa 365 920 företagen utgörs 76 procent av fysiska personer. Majoriteten av dessa är verksamma inom jordbruk, skogsbruk och fiske samt inom andra tjänster vilka framförallt utgörs av serviceverksamhet inom tjänstesektorn. Aktiebolagen utgör 12 procent av småföretagen vilka har en omsättning

¹¹⁶ I början av december 2008 fanns 1 489 000 företag i Statistiska Centralbyråns (SCB) företagsregister. Av dessa har 306 046 aldrig varit verksamma och 235 338 är inte verksamma till följd av särskilda regler vilket medför att antalet aktiva företag i SCBs register var 917 568.

under 250 000 kr per beskattningsår. Dessa små aktiebolag är främst verksamma inom finans- och försäkringsverksamhet, företagstjänster samt byggverksamhet.

Antalet ideella föreningar som redovisat mervärdesskatt uppgår till 1 469. Antalet registrerade trossamfund som redovisat mervärdesskatt är 192 medan antalet stiftelser och fonder som redovisar mervärdesskatt är 393. Det är således mycket få subjekt inom den ideella sektorn som redovisar mervärdesskatt. Totalt fanns i oktober månad 2009 cirka 120 000 ideella föreningar, cirka 2 300 registrerade trossamfund och cirka 24 100 stiftelser i SCB:s företagsdatabas (se avsnitt 7.2).

Av tabell 6.2. framgår hur företagens nettoinbetalning av mervärdesskatt, dvs. företagets utgående minus ingående mervärdesskatt, fördelar sig beroende på företagsform och verksamhetsart. Tabell 6.2 åskådliggör således hur nettoinbetalningen av mervärdesskatt förhåller sig inom ett antal olika verksamhetsarter och företagsformer (se bilaga 2 för närmare information om verksamhetsarter enligt svensk näringsgrensindelning, SNI).

Av tabell 6.2 framgår även att de företag som har en positiv nettoinbetalning av mervärdesskatt, dvs. har en större utgående mervärdesskatt än ingående mervärdesskatt, framförallt är fysiska personer. Även registrerade trossamfund har en positiv nettoinbetalning av mervärdesskatt. År 2008 betalade fysiska personer in cirka 830 miljoner kronor i mervärdesskatt till staten medan de registrerade trossamfunden betalade in knappt 3 miljoner kronor. De fysiska personer som betalade in mervärdesskatt till staten var främst verksamma inom företagstjänster och andra tjänster. Andra tjänster utgörs framförallt av tjänstesektorn. De registrerade trossamfunden var nästan uteslutande verksamma inom tjänstesektorn.

Ideella föreningar, övriga stiftelser och fonder återfår totalt mervärdesskatt från staten motsvarande cirka 33 miljoner kronor och har därför inga incitament att välja att bli skattebefriade. Viktigt att notera är att denna uppgift endast omfattar de ideella föreningar, stiftelser och fonder som är registrerade för mervärdesskatt idag.

Sammanfattningsvis visar statistiken att småföretagen med en omsättning understigande 250 000 kronor per beskattningsår främst utgörs av fysiska personer och aktiebolag. Utifrån antagandet ovan, att företag med en lägre ingående än utgående mervärdesskatt väljer att bli befriade från beskattning, kan slutsatsen dras att fysiska personer som bedriver näringsverksamhet inom tjänstesektorn är de som främst kommer välja skattebefrielse. Av tabell 6.2 framgår att aktiebolagen totalt drar av mer ingående mervärdesskatt än de betalar in utgående mervärdesskatt. I den mån detta förhållande består kommer en relativt stor andel av de mindre aktiebolagen troligtvis inte att utnyttja möjligheten till skattebefrielse.

Skatteverket

Införande av skattebefrielse för småföretag medför att Skatteverket inte kommer att behöva hantera skattedeklarationer som avlämnas av subjekt, inbegripet allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade

trossamfund, med lägre omsättning än 250 000 kronor per beskattningsår. Utredningens förslag medför därför sannolikt en minskad administration även för Skatteverket.

Tabell 6.1 Antal objekt med redovisad omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår, efter företagsform och verksamhetsart (2008)

Verksamhetsarter enligt svensk näringsgrensindelning, SNI	Jordbruk, skogsbruk, fiske	Information, kommunikation	Tillverkning, utvinning, annan industri	Fastighetsverksamhet	Byggverksamhet	Handel, transport, hotell, restaurang	Finans- och försäkringsverksamhet	Företags-tjänster	Offentlig förvaltning, försvar, vård etc.	Andra tjänster*	Saknas information	Summa
Fysiska personer	125 637	3 966	3 256	2 650	29 596	8 140	18 271	28 317	14 629	35 379	9 507	279 348
Handelsbolag/KB	1 538	549	498	389	5 385	1 585	3 552	5 097	2 131	3 798	4 439	28 961
Aktiebolag	875	547	1 039	558	7 970	2 384	8 214	10 258	2 228	1 585	6 694	42 351
Försäkringsaktiebolag	0	0	0	0	0	0	3	0	0	0	0	3
Ekonomiska föreningar	55	38	9	86	140	170	223	304	116	347	212	1 701
Bostadsrättsföreningar	0	0	0	0	0	0	788	0	0	0	0	788
Ideella föreningar	46	8	1	7	35	85	101	80	78	1 017	12	1 469
Samfällighetsföreningar	85	1	0	1	3	8	99	0	0	19	3	218
Registr. trossamfund	5	0	0	0	0	0	4	0	0	182	1	192
Familjestiftelser	6	0	0	0	0	0	4	1	0	0	0	11
Övriga stiftelser, fonder	99	1	1	0	11	23	89	32	29	85	23	393
Staliga enheter	0	0	0	0	0	1	0	2	25	0	1	29
Kommunalförbund	0	0	0	0	0	0	0	1	4	0	0	5
Offentl. korporationer	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	4
Dödsbon	484	3	0	2	7	2	85	4	2	1	847	1 436
Ömsesidiga försäkringsbolag	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Sparbanker	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1
Understödsföreningar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Utländska jur. personer	40	12	41	11	509	56	81	109	30	40	28	957
Konkursbon	1 037	37	55	22	377	91	608	109	49	119	5 541	8 045
Övriga sv. jura pers.	1	0	0	0	1	0	0	0	0	7	0	9
Summa	129 908	5 162	4 899	3 726	44 033	12 545	32 122	44 313	19 322	45 581	27 309	365 920

Källa: Skatteverket, inkomst- och skattedeklarationer beskattningsår 2008. Registrering av verksamhetsarter enligt Svensk Näringsgrensindelning (SNI2007). *Andra tjänster innefattar: Kultur, nöje, fritid, annan serviceverksamhet, förvärvsarbete i hushåll samt verksamhet vid internationella organisationer.

Tabell 6.2 Nettoinbetalningen av mervärdesskatt för företag med redovisad omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår , efter företagsform och verksamhetsart (2008), mnkr

Verksamhetsarter enligt svensk näringsgrensindelning, SNI	Jordbruk, skogsbruk, fiske	Information, kommunikation	Tillverkning, utvinning, annan industri	Fastighetsverksamhet	Byggsamverksamhet	Handel, transport, hotell, restaurang	Finans- och försäkringsverksamhet	Företags- tjänster	Offentlig förvaltning, försvar, vård etc.	Andra tjänster*	Saknas information	Summa
Fysiska personer	10,17	16,03	14,21	12,86	57,52	0,80	114,38	235,77	108,03	211,18	49,26	830,20
Handelsbolag/KB	-36,11	0,98	1,68	-0,31	-18,61	-11,47	-70,56	20,04	10,97	-60,66	-5,69	-169,73
Aktiebolag	- 82,07	-25,80	-42,46	-180,29	-204,94	-137,00	-784,53	-288,61	-14,31	-69,91	-111,54	-1 941,48
Försäkringsaktiebolag	0	0	0	0	0	0	0,02	0	0	0	0	0,02
Ekonomiska föreningar	-0,08	-0,06	-0,08	-19,82	-1,15	- 2,90	-10,39	-2,16	0,12	- 2,51	- 11,25	- 50,27
Bostadsrättsföreningar	0	0	0	0	0	0	-19,37	0	0	0	0	-19,37
Ideella föreningar	-1,65	-0,09	-0,02	-0,04	0,04	-1,20	-0,34	-1,06	0,37	-21,42	-0,16	-25,57
Samfällighetsföreningar	0,09	0,01	0,00	0,00	-0,01	0,1	-1,09	0,00	0,00	0,05	0,03	-0,83
Registr. trossamfund	0,13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	2,72	0,00	2,86
Familjestiftelser	0,04	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,04	-0,03	0,00	0,00	0,00	0,05
Övriga stiftelser, fonder	0,50	-0,01	-0,01	0,00	-0,06	-0,20	-3,48	0,08	-1,16	- 2,80	-0,07	-7,21
Staliga enheter	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,00	0,02	0,46	0,00	0,03	0,53
Kommunalförbund	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,01	0,10	0,00	0,00	0,09
Offentl. korporationer	-0,22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,10	0,01	-0,04	-0,35
Dödsbon	1,51	-0,02	0,00	0,03	0,01	0,01	-0,02	0,00	0,02	0,00	5,06	6,60
Ömsesidiga försäkr. bolag	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,01
Sparbanker	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Understödsföreningar	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Utländska jur. personer	-5,58	-0,22	-14,81	-4,41	-195,29	-27,99	-19,46	-24,45	-1,00	-8,91	-19,75	-321,87
Konkursbon	-18,93	-1,61	-1,65	-1,98	-7,86	-2,02	-19,99	-3,98	-0,77	-3,73	-115,09	-177,62
Övriga sv. jur. pers.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,03	0,00	-0,03
Summa	-132,19	-10,78	-43,15	-193,96	-370,36	-181,86	-814,79	-64,39	102,72	43,99	-109,27	-1 874,04

Källa: Skatteverket, inkomst- och skattedeklarationer beskattningsår 2008. Registrering av verksamhetsarter enligt Svensk Näringsgrensindelning (SNI2007).

*Andra tjänster innefattar: Kultur, nöje, fritid, annan serviceverksamhet, förvärvsarbete i hushåll samt verksamhet vid internationella organisationer.

7 Samlade konsekvenser och kompensatoriska åtgärder för den ideella sektorn

7.1 Utredningens uppdrag

Utredningen ska särskilt uppmärksamma hur den ideella sektorn påverkas av förslagen. Den ideella sektorn ska inte förlora ekonomiskt på att det sker en anpassning av mervärdesskattereglerna till EG-rätten, dvs. det sammantagna ekonomiska utfallet inklusive eventuella kompenserande åtgärder ska inte bli negativt för sektorn som helhet.

I uppdraget anges några krav som rör utformningen av eventuella kompenserande åtgärder. Vissa delar av den ideella sektorn bör inte få annat än obetydligt sämre villkor än idag. Villkoren för statsstöd enligt EG-rätten ska särskilt beaktas, liksom de möjligheter som mervärdesskattedirektivet ger att välja olika beskattningsordningar för mindre företag. Statsstödsreglerna får främst betydelse vid överväganden om stöd i form av bidrag, men även andra former av stöd ska beaktas. För att underlätta för allmännyttiga mindre föreningar, vars verksamhet kan komma att omfattas av mervärdesskatt genom anpassningen till EG-rätten, föreslår utredningen en särskild beskattningsordning. Ordningen innebär att den som har en omsättning som understiger 250 000 kronor (se avsnitt 6) inte ska behöva ta ut mervärdesskatt på sin omsättning av varor eller tjänster. Förslaget, som omfattar alla företagsformer, innebär att företaget (inklusive allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund) dock kan välja att i stället beskatta sin verksamhet. Förslaget om en generell omsättningsgräns ingår i de samlade förslag vars konsekvenser för den ideella sektorn analyseras i detta avsnitt.

Även vad gäller uppdraget att se över möjligheterna att införa en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler nämns den ideella sektorn särskilt. Konsekvenserna ska belysas och kompenserande åtgärder bör föreslås om sektorn skulle påverkas negativt.

7.2 Några fakta om den ideella sektorn

Statistiska centralbyråns (SCB) Företagsdatabas (FDB) är ett register över samtliga företag, organisationer och deras arbetsställen i Sverige. I FDB fanns i oktober 2009 totalt 120 625 ideella föreningar, 2 336 registrerade trossamfund och 24 096 stiftelser. Enligt uppgift från Skatteverket nyregistrerade under första halvåret 2009 totalt 2 974 ideella föreningar, 8 trossamfund och 143 stiftelser. I tabell 7.1 redovisas den ideella sektorn uppdelad på verksamhetsarter enligt SCB:s s.k. SNI-koder. Endast ideella föreningar med organisationsnummer ingår i

registret. Det är sannolikt att de större föreningarna i större omfattning än de mindre föreningarna har organisationsnummer. Av de ideella föreningarna som ingår i FDB är 24 700, dvs. 20 procent, aktiva som företagare. Med aktiva avses att föreningarna m.fl. är registrerade för mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter eller båda delarna. Motsvarande siffra för de registrerade trossamfunden och stiftelserna är 969 respektive 4 129. Av de 24 700 aktiva ideella föreningarna har 3500, dvs. cirka 14 procent, redovisat mervärdesskatt 2007 eller 2008. Information från Skatteverket visar att 2008 redovisade 1 469 av de aktiva föreningarna en skattepliktig omsättning under 250 000 kronor per beskattningsår (se avsnitt 6.3.8).

Av tabell 7.1 framgår att 101 741, dvs. 84 procent, av de ideella föreningarna i FDB år 2009 var registrerade i verksamhetsarten andra tjänster. En majoritet av dessa, 55 000 ideella föreningar, var verksamma i andra intresseorganisationer, medan 17 000 var verksamma inom sportklubbar och idrottsföreningar. Utöver dessa ideella föreningar var omkring 5 000 ideella föreningar verksamma inom litterärt och konstnärligt skapande, religiösa samfund och politiska organisationer.

Tabell 7.1 Antal ideella föreningar med organisationsnummer efter verksamhetsart

<i>Verksamhetsart</i>	<i>Antal ideella föreningar</i>
Okänd	8 718
Jordbruk, skogsbruk och fiske	283
Tillverkning, utvinning och annan industri	220
Byggverksamhet	49
Handel, transport och magasinering, hotell- och restaurangverksamhet	755
Information och kommunikation	641
Finans- och försäkringsverksamhet	509
Fastighetsverksamhet	1 783
Företagstjänster	263
Offentlig förvaltning och försvar, utbildning, vård och omsorg, sociala tjänster	5 131
Andra tjänster	101 741
Totalt	120 625

Källa: Satsistiska centralbyråns företagsdatabas (2009)

I tabell 7.2 redovisas de branscher inom vilka ideella föreningar, trossamfund och stiftelser har redovisat störst mervärdesbeskattad omsättning år 2008. Branscherna är uppdelade efter en lägre nivå än verksamhetsarterna, den lägsta nivån enligt SCB:s SNI-koder.

Omsättningen är framräknad utifrån den mervärdesskatt som har betalats in 2008 och motsvarar därför den omsättning som den ideella sektorn beskattar idag. Antalet subjekt inom de olika omsättningsintervallen visar inom vilka branscher subjekten idag redovisar mervärdesskatt. Viktigt att notera är att tabellen endast avser de branscher för vilka en större omsättning redovisats. Bland dessa har störst omsättning redovisats inom branscherna verksamhet i andra intresseorganisationer och intressebevakning inom branschorganisationer.

Tabell 7.2. Branscher för vilka en större mervärdesbeskattad omsättning har redovisats av ideell sektor (2009)

Bransch	Antal subjekt efter omsättningsstorlek, tusen kr										
	<1	1-299	250-499	500-999	1 000-4 999	5 000-9 999	10 000-19 999	20 000-49 999	50 000-99 999	100 000-499 999	Totalt antal
Ideella föreningar											
Uthyrning och förvaltning av egna eller arrenderade, andra lokaler	8	40	19	21	26	3	1	2			120
Artistisk verksamhet	9	70	20	24	15	2		1			141
Drift av golfbanor	12	76	12	17	33	5		1			156
Sportklubbars och idrottsföreningars verksamhet	37	73	21	30	40	2	1	1			205
Intressebevakning inom branschorganisationer	9	128	41	46	73	12	4	4	2	1	320
Intressebevakning inom arbetstagarorganisationer	5	41	4	12	23	4	1	9	1	1	101
Verksamhet i religiösa samfund	10	49	11	13	27	2	1	1			114
Verksamhet i andra intresseorganisationer	49	383	88	108	114	15	6	1	2	1	767
Registrerade trossamfund											
Verksamhet i religiösa samfund*	35	154	29	28	24	6	6	2			284
Stiftelser och övriga fonder											
Skogsförvaltning	5	87	11	10	13	4	1		2		133
Uthyrning och förvaltning av egna eller arrenderade bostäder	4	19	10	14	26	6	7	7	4	5	102

Källa: Statistiska centralbyråns företagsdatabas (FDB)* Det finns både ideella föreningar och registrerade trossamfund där skatteverket har satt branschkod "verksamhet i religiösa samfund" som huvudsaklig verksamhet. Ett och samma organisationsnummer kan dock inte ha fler än en juridisk form.

Det finns två huvudsakliga databaser med statistik rörande den ideella sektorn, dels SCB:s Företagsdatabas (FDB), dels Hushållens icke-vinstdrivande organisationer (HIO). Vidare finns två statistiska undersökningar som genomförts i syfte att belysa den ideella sektorns ekonomi, en i början av 1990-talet av SCB för *International Classification of Non-Profit Organizations* (ICNPO) och en 2001 av Mervärdesskatteutredningen (SOU 2002:74, Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv).

HIO-undersökningen bedrivs av SCB på grundval av uppgifterna i FDB. Uppgifter i undersökningen samlas in via en enkätundersökning till ett urval om 2 000 organisationer. De associationsformer som omfattas i undersökningen är ideella föreningar, ekonomiska föreningar och stiftelser. Huvudvariablerna är intäkter, kostnader, typ av verksamhet, medlemsantal och antal sysselsatta. I nationalräkenskaperna redovisas HIO tillsammans med fysiska och personliga företag. Tillsammans utgör de begreppet hushåll. Organisationer som bedriver en mer omfattande ekonomisk verksamhet faller emellertid automatiskt utanför HIO-undersökningen eftersom dessa klassas som företag istället för icke-vinstdrivande organisationer. I HIO ingår organisationer som har anställda, redovisar lönesumma (dvs. att lön eller arvode över huvudtaget betalats ut, oavsett belopp), lämnar minst en kontrolluppgift eller har tillgångar på minst 10 miljoner kronor. Enligt SCB innebär dessa fyra krav att endast mycket små organisationer faller utanför. Rampopulationen i HIO 2005 uppgick till 28 700 organisationer. Mot bakgrund av att det i FDB fanns 120 625 ideella föreningar, 2 336 registrerade trossamfund och 24 096 stiftelser kan dock konstateras att ett stort antal organisationer som typiskt sett bedrivs utan vinstsyfte inte ingår i HIO. År 2005 omsatte den icke-vinstdrivande sektorn drygt 100 miljarder kronor och konsumerade motsvarande 46 miljarder kronor enligt HIO.

I början av 1990-talet genomförde SCB en omfattande datainsamling och beräkning av den ideella sektorns ekonomi som en provundersökning i samband med att det internationella klassifikationssystemet *International Classification of Non-Profit Organizations* (ICNPO) provades i Sverige. Den ideella sektorns omsättning uppgick då till cirka 67 miljarder kronor. Intäkterna fördelade sig enligt följande.

- 29 procent av omsättningen från offentliga bidrag, uppdragsersättningar och entreprenadersättningar.
- 11 procent från företag eller privatpersoner i form av gåvor och sponsring.
- Ungefär hälften från medlemsavgifter.

Fördelningen mellan de olika intäktskällorna varierade emellertid stort mellan olika verksamhetsgrenar. Av organisationer inom sjukvård var exempelvis 87 procent offentligt finansierade, medan organisationer inom arbetsmarknad samt branschorganisationer endast tog emot offentlig finansiering till mellan 1 och 7 procent av sina intäkter.

I samband med mervärdesskatteutredningen gjordes år 2001 en statistisk undersökning om den ideella sektorns ekonomiska verksamhet. Totalt uppskattades intäkterna för den ideella sektorn i denna undersökning uppgå till cirka 85 miljarder kronor. De föreningar som besvarade enkäten och hade en omsättning under 90 000 kronor per år,

beräknades ha totala kostnader på cirka 1 432 miljoner kronor och totala intäkter på cirka 1 850 miljoner kronor. De totala intäkterna av de ideella föreningar hos de föreningar som besvarade enkäten fördelade sig enligt följande.

- 19 procent av omsättningen från bidrag (staten, kommunen, landsting eller EG-bidrag)
- 1 procent från gåvor (privatpersoner eller företag)
- 18 procent från medlemsavgifter
- 18 procent från deltagaravgifter, kurser och utbildning
- 7 procent från sponsring, uthyrningsverksamhet av lokaler, försäljning av varor, café- och restaurangverksamhet och försäljning av annonser
- 37 procent, från kapitalintäkter, deltagaravgifter för tävlingar, mat och logi, spel och lotterier samt en restpost.

Uppgifter i Mervärdesskatteutredningens undersökning om den ideella sektorns intäkter skiljer sig från SCB:s undersökning i början av 90-talet främst vad gäller gåvor och sponsring samt medlemsintäkter. I intäktsposten för gåvor i den tidigare utredningen inkluderas även sponsring, vilket gör det svårt att analysera denna intäktspost. Däremot kan det konstateras att andelen intäkter från medlemsavgifter är lägre i den senare undersökningen. Även bidragsintäkterna är lägre som andel av den totala omsättningen i den ideella sektorn.

I mervärdesskatteutredningen uppskattades även den ideella sektorns kostnader. De största genomsnittliga kostnaderna var personalkostnader och konsultkostnader. Utifrån undersökningen kan även konstateras att omkring hälften av de föreningar som besvarade enkäten hade lokalkostnader. Hälften av dessa hade lokalkostnader som understeg 20 900 kronor per år. Omkring 15 procent av de ideella föreningarna hade intäkter från café- eller restaurangverksamhet eller försäljning av varor. Något färre, ungefär 13 procent, hade intäkter från sponsring.

7.3 Förutsättningar för bedömning av konsekvenserna för den ideella sektorn

Den ideella sektorn präglas av mångfald vad gäller verksamhetens innehåll, arbetsformer, organisationernas storlek, m.m. I den mån verksamheten är av ekonomisk natur beskattas den i regel inte på grund av att verksamheten i stort anses allmännyttig. Dessa förhållanden ligger bakom det faktum att det inte finns statistik över den ideella sektorns ekonomiska verksamhet. Avsaknad av uppgifter innebär att det inte är möjligt att ge en fullständig och kvalitetssäkrad bild i siffror av konsekvenserna för den ideella sektorn av utredningens förslag.

Utredningen har utifrån de förutsättningar som är för handen ansträngt sig att så väl som möjligt analysera omfattningen av den ekonomiska verksamhet som inte kommer att kunna omfattas av de föreslagna undantagen. Ett antal ideella föreningars ekonomier har simulerats utifrån utredningens förslag för att illustrera konsekvenserna. Underlag har inhämtas från företrädare för en del av de organisationer som ingått i utredningens referensgrupp för den ideella sektorn.

Bedömningen avser konsekvenserna av utredningens samlade förslag:

- EG-anpassning av mervärdesskattelagen
- möjlighet till skattebefrielse för företag med en omsättning under 250 000 kronor
- införande av sex procent mervärdesskatt på humanitära organisationers försäljning av skänkta varor och
- införande av ett obligatoriskt system för mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler.

Förslagen antas träda i kraft den 1 januari 2011 utom i ett avseende nämligen vid uthyrning av verksamhetslokaler, där utredningen föreslår särskilda bestämmelser för att underlätta övergången från frivillig till obligatorisk skattskyldighet. Enligt förslaget slår förändringar igenom under en övergångsperiod för de kontrakt som pågår när lagändringarna träder i kraft. Bedömningarna avser en situation där obligatoriet har fått fullt genomslag.

Utredningen försöker göra en bedömning av i vilken mån de föreslagna EG-anpassade reglerna leder till att ideell sektor kommer att behöva redovisa och betala mervärdesskatt. En utgångspunkt är därvid vad som gäller med nuvarande skatteregler. Även om de nuvarande reglerna i stor utsträckning innebär att ideell verksamhet inte beskattas som sådan, vare sig med inkomstskatt eller med mervärdesskatt, är den nuvarande skattefriheten långt ifrån total. Särskilt för olika typer av finansieringsverksamhet är skattefriheten i själva verket begränsad. Nuvarande regler som är kopplade till begrepp som naturlig anknytning och hävd är emellertid oprecisa och lämnar ett stort utrymme för osäkerhet om hur långt skattefriheten egentligen sträcker sig (jfr SOU 2009:65 Moderniserade skatteregler för ideell sektor). Ett eventuellt behov av kompensation för ekonomiska effekter av nya mervärdesskatteregler måste bedömas mot bakgrund av dessa osäkerhetsfaktorer.

7.4 Ekonomisk verksamhet som blir mervärdesskattebelagd

7.4.1 Anpassningen av mervärdesskattelagen till mervärdesskattedirektivet

Beskattningsbar person

Utredningen föreslår att det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person ska införas i mervärdesskattelagen och ersätta de nuvarande begreppen näringsidkare och företagare (se avsnitt 3). Vidare ska begreppet yrkesmässig verksamhet ersättas med det något vidare begreppet ekonomisk verksamhet. Detta medför att fler subjekt än tidigare kan komma att omfattas av mervärdesskattesystemet. Till dessa hör allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund, som nu omfattas av det generella undantaget i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML), och annan ideell verksamhet samt samfälligheter. Genom att slopa regeln i 4 kap. 8 § ML som medger undantag från beskattning för verksamhet som bedrivs av

ideella föreningar och registrerade trossamfund under förutsättning att verksamheten är befriad från inkomstskatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229), kommer dessa objekt att betraktas som beskattningsbara personer. De blir därmed i princip skyldiga att betala mervärdesskatt på sin omsättning av varor och tjänster.

EG-rätten kan på detta område i en del fall antas ha s.k. direkt effekt dvs. att EG-rätten kan åberopas framför de nationella lagbestämmelserna. Det föreligger dessutom en skyldighet för myndigheter och domstolar att tolka de svenska bestämmelserna på ett EG-konformt sätt. Detta innebär att EG-rätten redan i dag fått ett inte obetydligt genomslag.

Utredningens sammantagna bedömning är att konsekvenserna för beskattningen blir begränsade med hänsyn tagen till utredningens övriga förslag till EG-anpassning.

Nya undantag från skatteplikt och ekonomisk verksamhet som inte täcks av undantagen

Som tidigare framgått i avsnitt 4 kommer allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och trossamfund i framtiden att i stor uträkning, kunna tillhandahålla tjänster inom ramen för regler om undantag från skatteplikt som gäller enligt 3 kap. ML. Detta medför att ideella föreningar och registrerade trossamfunds omsättning inom dessa undantagna områden, dvs. vård, omsorg, utbildning, vissa kulturtjänster etc. (se avsnitt 4.4.1-4.4.7), inte heller fortsättningsvis kommer att beskattas. Dessutom kommer verksamhet som bedrivs av allmännyttiga stiftelser att omfattas av dessa bestämmelser. Undantagen, som huvudsakligen avser tjänster, omfattar inte all verksamhet som bedrivs inom den ideella sektorn utan viss ekonomisk verksamhet kommer att bli mervärdesbeskattad. Denna sammanfattas i det följande.

Den ekonomiska verksamhet som inte undantas avser huvudsakligen omsättning av varor. Detta rör till exempel *humanitära organisationers försäljning av skänkta varor*. Utredningen föreslår att denna omsättning, som för närvarande åtminstone i viss utsträckning kan antas vara mervärdesskattefri, beläggs med sex procent mervärdesskatt för att ge de humanitära organisationernas försäljning av sådana varor gynnsamma villkor.

Allmännyttiga ideella föreningars *försäljning av andra varor* beskattas således som regel, t.ex. när försäljning sker i butiker eller genom postorderförsäljning (genom Internet och kataloger) och riktar sig till allmänheten. Sådan verksamhet torde redan med dagens regler omfattas av skyldighet för föreningarna att betala mervärdesskatt. Även försäljning till medlemmar bör beskattas om det är fråga om varor som finns tillgängliga på marknaden i övrigt och den sker på kommersiella villkor. Det kan exempelvis vara fråga om kläder, böcker etc. Sådan försäljning av varor kan förekomma hos exempelvis scoutföreningar, friluftorganisationer, kulturföreningar och naturskyddsföreningar.

Serveringsverksamhet måste fortsättningsvis bedömas ur ett självständigt mervärdesskatteperspektiv. Servering som anses som ekonomisk verksamhet kommer att beskattas. I vilken mån detta ska ske idag beror på den inkomstskatterättsliga bedömningen. Dessa frågor

belyser stiftelse- och föreningsskatteutredningen i sitt betänkande om Moderniserade skatteregler för den ideella sektorn (SOU 2009:65).

Genom det undantag för penninginsamlingsevenemang som föreslås kan dock mera tillfälliga evenemang som innefattar såväl viss varuförsäljning som servering komma att bli skattefria.

Mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet kan t.ex. föreligga om verksamheten bedrivs med viss regelbundenhet i en särskild lokal inrättad för kiosk- eller serveringsverksamhet. I dessa situationer har försäljningen ofta förhållandevis stor omsättning och bedrivs under näringsliknande former. Denna typ av serveringstjänster förekommer hos exempelvis idrottsföreningar och kulturföreningar.

Serveringsverksamhet som bedrivs permanent och i större omfattning t.ex. restaurangtjänster i samband med anordnade av fester, danser och pubaftnar omfattas inte av något undantag. Ett exempel på detta slag finns hos studentnationerna. I detta fall är det sannolikt att konkurrensen på marknaden snedvrids då andra företag som tillhandahåller liknande serveringar och arrangemang inte är undantagna från mervärdesskatt. En café-, kiosk-, eller restaurangrörelse som bedrivs i full konkurrens och på samma villkor som andra företag kan inte undantas från beskattning under andra förutsättningar än vad som gäller näringslivet i stort.

En *inträdesavgift* kan både ge tillträde till ett artistuppträdande och tillgång till serveringstjänster. Enligt det föreslagna kulturundantaget skattebefrias vissa inträdesavgifter. Om serveringsverksamheten är det huvudsakliga, kommer varken kulturundantaget eller undantaget för penninginsamlingsevenemang att vara tillämpliga på inträdesavgiften eller de serveringstjänster som tillhandahålls.

Intäkter från s.k. sponsring kan komma att beskattas i den mån sponsringen avser *försäljning av en reklamtjänst eller liknande*. Om motprestation saknas däremot handlar det om en gåva eller ett bidrag. Gåva faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Om sponsring i reklamsyfte företas i samband med ett avgränsat penninginsamlingsevenemang kan dock det särskilda undantaget för intäkter från penninginsamling bli aktuellt. Intäkter av dessa slag är vanliga inom bland annat idrottsrörelsen. Också tillhandahållanden av *andra tjänster mot ersättning* blir beskattade t.ex. försäljning av rabattböcker, snöskottning och liknande.

Ett annat exempel på tjänster som kan komma att beskattas är försäljning av vissa utbildningstjänster t.ex. språkkresor som säljs av studieförbunden.

De försäljningar av olika slag som behandlas ovan avser gränsdragningen mot undantaget för penninginsamlingsevenemang och annan finansieringsverksamhet. Anordnande av *dansbands- eller dans-tillställningar* avser gränsdragningen mot undantagen för kulturella tjänster och fysisk träning. När det gäller sällskapsdans som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar kan denna i dag vara undantagen från beskattning med stöd av 4 kap. 8 § ML. När 4 kap. 8 § ML slopas kommer dessa föreningars tillhandahållanden av nämnda tjänster att beskattas, i den mån det inte är fråga om tillfälliga engagemang som innefattas i bestämmelsen om penninginsamling.

Vid utredningens kontakter med de ideella organisationerna har det framkommit att det inte är ovanligt att t.ex. vissa administrativa tjänster

sköts av ett centralt kansliorgan för medlemsföreningarnas räkning. Fråga kan också vara om t.ex. utbildningsinsatser som sköts centralt eller av ett särskilt organ. Om detta sker mot ersättning kan det bli att bedöma som skattepliktig *omsättning av tjänster inom organisationen*. För att så ska bli fallet krävs dock att det uppstår rättsförhållanden mellan olika juridiska personer inom organisationen och att detta innebär ett ömsesidigt utväxlande av prestationer (Regeringsrättens dom den 22 september 2009 i mål nr 2609-09). Mervärdesskatteeffekterna kommer därför i hög grad att bero på hur organisationerna väljer att hantera de interna tjänsterna och vilka avtal och ersättningar som blir aktuella. Det finns inte stöd i EG-rätten för att införa något generellt undantag från skatteplikten i dessa fall. Om verksamheten är organiserad så att finansieringen sker genom kostnadsdelning finns dock särregler som under vissa förutsättningar ger möjlighet till undantag.

Beskattnings behöver inte ske om mervärdesskattebelagd omsättning av varor och tjänster understiger 250 000 kronor

Föreningar kan undgå beskattning om deras mervärdesbeskattade omsättning inom serveringsverksamhet, sponsring m.m. enligt ovan inte är högre än 250 000 kronor per år.

Utredningens förslag innebär att den som har en låg omsättning av i och för sig skattebelagd verksamhet kan bli befriad från att betala mervärdesskatt (se avsnitt 6). Omsättningsgränsen bör innebära att flertalet mindre föreningar inte kommer att behöva bli beskattade. Detta gäller även större föreningar (stort antal medlemmar t.ex.) som i liten omfattning har beskattad omsättning av varor och tjänster. På marginalen kan föreningen t.ex. ha servering eller annan försäljning som inte beskattas, förutsatt att omsättningen understiger 250 000 kronor per år. Den som har lägre omsättning kan dock välja att bli beskattad. Det får förutsättas att den förening som väljer att beskattas bedömer att detta är förmånligare för föreningen på grund av möjligheterna att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det bör framhållas att tillhandahållanden inom ramen för ett penninginsamlingsevenemang, t.ex. servering, kommer att undantas på den grunden (se ovan) och att detta gäller även om omsättningen överstiger 250 000 kronor.

Sex procent mervärdesskatt på humanitära organisationers försäljning av skänkta varor

Utredningen föreslår att ideella organisationers handel med skänkta varor i butiker m.m. ska beskattas med sex procent mervärdesskatt. Omsättningen ska vara ett direkt led i att främja välgörande och sociala ändamål och göras av organisationer som definieras i den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 19 § ML.

En låg skattesats innebär att denna verksamhet kompenseras för det faktum att den ingående skatten är lägre än i vanlig detaljhandel eftersom man säljer skänkta varor och inte varor som köpts in för försäljning. En beskattning av verksamheten leder således till avdragsrätt för ingående

mervärdesskatt. Detta gör att mervärdesskatt på exempelvis lokalhyran inte kommer att få någon negativ ekonomisk konsekvens för second hand butiker som drivs av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund. Till dessa hör bland annat de organisationer som är anslutna till Ideell Second Hand (Myrorna, Stockholms stadsmission, Erikshjälpen, Emmaus, Röda Korset, Läkarmissionen och PMU Inter Life).

7.4.2 Obligatorisk mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler

Förslaget till obligatorisk mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler innebär förändringar för de hyresvärdar och deras hyresgäster som har valt att inte gå in i dagens system med frivillig skattskyldighet. Korttidsuthyrning av idrottslokaler bedöms inte bli berörd, eftersom undantaget för tillfälle att utöva idrott anses inkludera även tillgång till erforderliga lokalutrymmen för idrottsutövningen. För pågående hyreskontrakt genomförs förändringen under fem år, utom för korttidsuthyrningen där övergångstiden föreslås bli två år. Det finns alltså tid att förhandla om kontrakt för att anpassa dessa till den nya situationen.

Det vanligaste inom den ideella sektorn torde vara att en förening är en hyresgäst utan rätt att fullt ut dra av ingående mervärdesskatt. När mervärdesskatt läggs på hyran ökar hyreskostnaden, hur mycket beror på flera faktorer såsom hyresvärdens avdrag för ingående mervärdesskatt, marknadssituationen och styrkeförhållandet mellan parterna som förhandlar. Det är mindre troligt att obligatorisk skattskyldig medför hyreshöjningar på 25 procent. Effekten av själva mervärdesskatten bör bli mindre eftersom hyresvärden kan göra avdrag för ingående skatt på sina kostnader för uthyrningen, exempelvis värme, reparationer och underhåll. På längre sikt påverkas hyresnivån också av att hyresvärden får rätt att dra av mervärdesskatten på kostnader för nybyggnad och ombyggnad. Tar hyresvärden hänsyn till detta bör effekten bli lägre. Detta stöds av att de företag som har varit frivilligt skattskyldiga i genomsnitt har redovisat ingående skatt som motsvarar cirka två tredjedelar av den utgående skatten, vilket är att anse som betydande mervärdesskattebelagda kostnader som är förknippade med uthyrningen av lokaler. Den mervärdesskatt som hyresvärdarna har betalat in har uppgått till cirka en tredjedel av den utgående skatt som lagts på hyran (se närmare avsnitt 5.4.5).

I dag förekommer det att en hyresgäst som inte är mervärdesbeskattad är mindre attraktiv för hyresvärden än en som har avdragsrätt. Det kan därför vara svårt för någon som inte är skattskyldig att få lov att hyra lokaler. Detta förhållande undanröjs med de föreslagna reglerna.

7.4.3 Översikt över utredningens förslag

I följande tablå redovisas en sammanställning av utredningens förslag.

Sammanställning av förslagen avseende undantag från skatteplikt m.m. för olika slags inkomster och aktiviteter i den ideella sektorn

Inkomst eller aktivitet	Gällande lag	Förslag
Medlemsavgift	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, beskattas ej	- Ingen ändring beträffande medlemsavgifter i allmänhet - En särskild regel införs om undantag från skatteplikt för viss omsättning av varor och tjänster till medlemmarna mot stadgeenliga avgifter
Gåva	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, beskattas ej	Ingen ändring
Bidrag	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, dvs. beskattas ej om bidraget inte egentligen utgör ersättning för vara eller tjänst.	Ingen ändring
Försäljning vid insamlingsevenemang	Kan undantas från beskattning enligt de generella reglerna om yrkesmässighet.	Undantag från skatteplikt för omsättning av varor och tjänster vid s.k. penninginsamlingsevenemang som företas i skälig omfattning
Lotteri	Undantas från skatteplikt	Ingen ändring
Kapitalinkomst	Anses i regel ej utgöra ersättning för ett tillhandahållande, beskattas ej	Ingen ändring
Uthyrning av lokaler	Hysesintäkt är inte skattepliktig annat än vid frivillig skattskyldighet	Skattepliktigt om omsättningen överstiger 250 000 kronor per år
Servering	Kan i viss utsträckning undantas från beskattning enligt de generella reglerna om	Beskattas, om serveringen inte sker i samband med penninginsamlingsevenemang och om omsättningen överstiger 250 000 kronor per år (om inte rätten att beskatta från första

Inkomst eller aktivitet	Gällande lag	Förslag
	yrkesmässighet, gränserna dock osäkra	kronan utnyttjas)
Försäljning av varor och tjänster	Kan i vissa fall undantas från beskattning enligt de generella reglerna om yrkesmässighet	Kan beskattas om undantaget för penninginsamlingsevenemang inte är tillämpligt och om omsättningsgränsen 250 000 kronor per år överskrids (om inte rätten att beskatta från första kronan utnyttjas)
Tjänster inom idrottsområdet	Inträde till evenemang och deltagaravgifter beskattas ej	Ingen ändring beträffande inträde och deltagaravgifter. Även fysisk träning, motion och friluftsliv undantas från skatteplikt.
Inträde till teater, bio etc. samt folkbildning och kulturbildning	Undantas från beskattning enligt de generella reglerna om yrkesmässighet.	Undantas enligt nya regler om undantag från skatteplikt
Social omsorg	Undantas från skatteplikt i närmare angivna fall	Reglerna kompletteras med bestämmelser om undantag från skatteplikt när ideella föreningar m. fl. omsätter tjänsterna
Tjänster avseende själavård	Kan undantas från beskattning enligt de generella reglerna om yrkesmässighet	Bestämmelse om undantag från skatteplikt införs
Föreningar med liten omsättning	Ingen omsättningsgräns finns	En förening etc. som omsätter skattepliktiga varor och tjänster för högst 250 000 kronor per år behöver inte ta ut eller redovisa mervärdesskatt.

7.5 Hanteringen av regelsystemet

De föreningar m.fl. som kommer in i mervärdesskattesystemet får en ny uppgift som kräver inläring av reglerna och anpassning av arbetsrutiner och ekonomisystem. Många av dessa föreningar torde ha en blandad verksamhet, dvs. såväl beskattad omsättning som undantagen, vilket i så fall gör hanteringen mer komplex. Allt detta bedöms medföra en ökad administrativ belastning som också kan innebära högre omkostnader för föreningarna. Företrädare för den ideella sektorn har framfört att intresset för ideellt arbete skulle påverkas negativt, dels allmänt, men i synnerhet vad gäller kassörsarbetet, som i vissa fall blir en mer krävande uppgift genom de föreslagna förändringarna. Detta kan leda till svårigheter att rekrytera personer med relevant kompetens och som en följd av detta finns dessutom en risk för felaktig hantering.

Förslaget om en omsättningsgräns ska ses i ljuset av behovet av att begränsa den administrativa belastningen för föreningarna av EG-

anpassningen av lagstiftningen. Utredningen föreslår att endast den som har en mervärdesskattepliktig omsättning över gränsen på 250 000 kronor behöver lämna en skattedeklaration. Den som har en omsättning under denna gräns kan dock frivilligt gå in i systemet och ta ut och redovisa mervärdesskatt. Man får utgå ifrån att det i dessa fall är fördelaktigt för föreningen att vara mervärdesskatteskyldig. Hur förfarandet med en omsättningsgräns är tänkt att gå till redovisas närmare i avsnitt 6.

Ett stort antal ideella föreningar omfattas av bokföringslagens regler om bokföringsskyldighet på grund av att de anses bedriva näringsverksamhet. Dessa föreningar har redan viss vana vid den hantering som det innebär att vara bokföringsskyldig. De bör ha utformat rutiner för detta, vilket kan vara en fördel när det gäller att debitera och redovisa mervärdesskatt.

7.6 Överväganden och förslag

Utredningens bedömning: Den del av den ideella sektorn som inte fångas in av utredningens förslag om undantagen verksamhet, sex procent mervärdesskatt på skänkta varor och omsättningsgräns för skattebefrielse är i princip,

- dels de föreningar m.fl. som utöver sin undantagna allmännyttiga verksamhet har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster över den föreslagna omsättningsgränsen,
- dels de som hyr sin lokal och som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på lokalhyran.

De ekonomiska konsekvenserna för dessa subjekt kommer att bli mycket spridda och olikartade och variera stort mellan olika subjekt.

Förslagen bedöms leda till en viss ökning av statens intäkter av mervärdesskatt från sektorn. Storleken har dock inte kunnat bedömas, bl.a. på grund av avsaknad av statistik över den ekonomiska verksamhet som bedrivs. I vilken mån förslagen påverkar den ideella sektorn negativt är svårt att uppskatta. En rimligt tillförlitlig bedömning av effekter kan göras först när förslagen genomförts och data finns att hämta från skattedekclarationer.

En generell åtgärd som - trots avsaknad av kvalitetssäkrade uppgifter om storleken på att vad som kunde behöva kompenseras - kan övervägas, är, att öka de statliga organisationsbidragen till den ideella sektorn.

De ideella föreningar m.fl. som får ökade lokalkostnader till följd av förslaget om mervärdesskatt på uthyrning av verksamhetslokaler bör kompenseras för detta. Ett alternativ till en sådan individuell kompensationsordning beskrivs.

Utredningens förslag: Skatteverket ges i uppdrag att genomföra en utvärdering av förändringarna i mervärdesskattelagen och tilldelas 3,5 miljoner kronor för detta. Skatteverket tilldelas 10 miljoner kronor för en bred informations- och utbildningssatsning innan förändringarna träder i kraft.

7.6.1 Övergripande

Utredningens förslag till EG-anpassning av mervärdesskattereglerna är en i princip i mening central förändring för den ideella sektorn genom att det i den nationella lagstiftningen tydliggörs att organisationer som bedriver allmännyttig verksamhet i princip är beskattningsbara personer i mervärdesskatteshänseende. Den praktiska betydelsen blir emellertid begränsad av följande skäl. Genom den översyn som utredningen har gjort av direktivets bestämmelser om undantag för mervärdesskatt på olika områden, införandet av dessa i den svenska lagstiftningen samt förslaget om att införa en omsättningsgräns för småföretag, inklusive ideella organisationer, bedömer utredningen att konsekvenserna sammantaget blir begränsade. En stor del av den verksamhet som bedrivs inom den ideella sektorn och som nu är mervärdesskattefri kommer även fortsättningsvis att vara mervärdesskattebefriad. Förslaget om en omsättningsgräns medför att de föreningar som har liten beskattad verksamhet skattebefrias om de så önskar. Förslaget om utgående mervärdesskatt med sex procent vid den försäljning av skänkta varor som humanitära organisationer bedriver bedöms totalt sett ge ett positivt ekonomiskt utfall, bl.a. eftersom föreningarna får göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Resultatet bedöms även bli positivt totalt sett för den ideella second hand försäljningen med beaktande av konsekvenserna av förslaget att mervärdesskattebelägga hyra för verksamhetslokaler.

För de föreningar som är hyresgäster utan rätt att dra av ingående mervärdesskatt kan lokalkostnaderna komma att öka till följd av utredningens förslag om obligatorisk skattskyldighet för lokaluthyrning. De föreningar som även fortsättningsvis kommer att vara befriade från mervärdesskatt har då inte heller någon avdragsrätt för ingående skatt. Det torde vara vanligt att föreningar är hyresgäster. Hur mycket lokalhyran kan komma att öka kommer att variera från fall till fall. För att underlätta en anpassning till mervärdesskattebelagd lokalhyra förlår utredningen en övergångstid avseende befintliga hyreskontrakt.

De subjekt i den ideella sektorn som *inte* fångas in av utredningens förslag till undantag m.m. är i princip de som

- utöver den undantagna allmännyttiga verksamheten har en skattepliktig omsättning av varor och tjänster som överstiger 250 000 kronor per år

- hyr sin verksamhetslokal och som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för lokalhyran.

Den ideella sektorns starkt varierande verksamhet och arbetssätt i kombination med att statistiska uppgifter inte finns om de ekonomiska förhållandena gör det inte möjligt att med önskvärd detaljeringsgrad och kvalitet beskriva hur berörda delar av sektorn påverkas av utredningens förslag och då särskilt om konsekvenserna blir påtagligt negativa eller positiva. Inte heller de sammantagna effekterna för den ideella sektorn låter sig beräknas. Utredningen har i stället inhämtat information från ett antal ideella föreningar avseende deras kostnads- och intäktsposter. Med stöd av dessa uppgifter har konsekvenserna för föreningar inom några typiska verksamhetsområden simulerats. De uppskattningar som har kunnat göras är statiska, dvs. de bortser från den anpassning till nya

regler som kan komma att ske. De ger emellertid underlag för ett resonemang om ekonomiska konsekvenser som gäller under vissa antaganden. Dessa resonemang redovisas i det följande.

7.6.2 Bedömning av ekonomiska konsekvenser

Tjänster

De undantag som utredningen föreslår avser allmännyttig ideell verksamhet. Exempel på tjänster som tillhandahålls av den ideella sektorn och som undantas är tjänster avseende självvård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, kulturella tjänster såsom deltagande i teater-, cirkus-, dans-, musik- och filmarrangemang, idrottstjänster såsom deltagande i idrotter och fysisk träning, samt omsättning till medlemmar och vid penninginsamlingsevenemang.

Utredningen bedömer att denna anpassning till EG-rätten medför att flertalet transaktioner och därmed verksamhetsområden inom den allmännyttiga ideella sektorn kommer att omfattas av undantagen. I den mån allmännyttiga föreningar och registrerade trossamfund bedriver verksamhet eller vidtar transaktioner som omfattas av de nämnda undantagen kommer den framtida ekonomiska situationen inte att förändras jämfört med enligt gällande regler (jfr. 4 kap 8 § ML). Enligt utredningens förslag kommer även allmännyttiga stiftelser att omfattas av undantagen.

De föreningar som bedriver ekonomisk verksamhet som inte omfattas av de särskilda undantagen kommer att bli mervärdesskatteskyldiga för denna verksamhet, dvs. i den mån de genomför skattepliktiga transaktioner. Utredningen antar dock att dessa subjekt utgör en mindre andel av subjekten inom den ideella sektorn samt att majoriteten av dessa har en omsättning (se avsnitt 6) under 250 000 kronor per år och därigenom kommer att omfattas av skattebefrielse för småföretag.

Utredningens samlade bedömning är att den ideella sektorn i stor utsträckning även i framtiden kommer att kunna tillhandahålla tjänster inom ramen för regler om skattefrihet eller skattebefrielse. De tjänster som kan komma att omfattas av skatteplikt är t.ex. tillhandahållande av reklamtjänster, serveringstjänster och sällskapsdans. Som tidigare framhållits innebär dock förslagen i dessa delar inte alltid någon ändring i förhållande till nuvarande regler, som inte generellt undantar den ideella sektorns finansieringsverksamhet från beskattning.

Varor

När det gäller försäljning av varor är utgångspunkten en annan än när det gäller tillhandahållande av tjänster. De föreslagna anpassningarna till EG-rätten omfattar i regel inte undantag från skatteplikt vid leveranser av varor. Detta leder till slutsatsen att aktörer inom den ideella sektorn i regel omfattas av skatteplikt i den mån de omsätter varor, oavsett om denna omsättning sker i butiksverksamhet, via Internetförsäljning eller liknande. Sådan verksamhet kan utgöra en finansieringskälla för den

allmännyttiga verksamheten, och torde redan enligt nu gällande regler i stor utsträckning vara skattepliktig. Utredningens förslag innefattar undantag från skatteplikt vid försäljning av varor vid penninginsamlingsevenemang. Ett sådant evenemang får dock endast företas under vissa givna förutsättningar.

Förslagen kan medföra förändringar för de subjekt som bedriver varuförsäljning i syfte att finansiera sin ideella verksamhet. Ett exempel på detta är humanitära organisationers försäljning av skänkta varor, som idag åtminstone i vissa fall kan vara mervärdesskattefri. Utredningen föreslår dock att sådan försäljning ska beskattas med en reducerad utgående mervärdesskatt om sex procent (i den mån den inte blir skattefri med stöd av förslaget om omsättningsgräns). De simuleringar av typfall som utredningen gjort visar att utredningens samlade förslag i vart fall för verksamhet av detta slag får en positiv effekt jämfört med nuvarande situation. Detta gäller naturligtvis i ännu högre grad för sådan second hand försäljning som enligt nu gällande regler ska beskattas med 25 procent.

Den försäljning av varor som inte fångas in av bestämmelserna om penninginsamlingsevenemang och omsättningsgräns kommer att bli mervärdesskattebelagd. Det bör betonas att så i stor utsträckning torde vara fallet även med dagens inkomstskatteanknutna regler.

Ekonomiska konsekvenser

För vissa allmännyttiga föreningar och registrerade trossamfund kommer dock utredningens samlade förslag att medföra ekonomiska konsekvenser. För kommersiella företag är uttag av utgående mervärdesskatt ett naturligt förfarande och prisnivån på varor och tjänster anpassas till dessa förutsättningar. I den mån utredningens förslag medför att uttag av utgående skatt ska ske är storleken av de ekonomiska konsekvenserna för aktörer inom den ideella sektorn beroende av i vilken mån aktörerna förmår anpassa prisnivån till uttag av utgående mervärdesskatt och i vilken mån dessa har utgifter för ingående mervärdesskatt vilken fortsättningsvis kan bli avdragsgill.

Om aktörerna inom den ideella sektorn har möjlighet att höja sina priser och därigenom övervältra mervärdesskatten till slutkonsumenter medför mervärdesskattebeläggningen inte någon kostnad för dem. Det är mycket svårt att göra en bedömning av enskilda aktörers möjligheter att höja sina priser. Sannolikt kommer de enskilda aktörerna att försöka höja sina priser i syfte att kompensera sig för uttaget av mervärdesskatt. Hur stora de eventuellt negativa ekonomiska konsekvenserna blir är dock mycket svårt att bedöma, inte minst mot bakgrund av att storleken av framtida avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är okänd. Sker exempelvis försäljning av varor till självkostnadspris får ett uttag av mervärdesskatt inga negativa ekonomiska konsekvenser eftersom påslaget av mervärdesskatt motsvarar den ingående mervärdesskatten på inköpen.

Med utredningens förslag om att införa skattesatsen sex procent på omsättningen av skänkta varor kan de ekonomiska effekterna totalt sett för de organisationer som bedriver denna typ av verksamhet antas bli

positiva. Ju större ingående mervärdesskatt som finns i verksamheten, desto större blir de positiva effekterna av skatteplikt i kombination med låg utgående skattesats på omsättningen.

Särskilt om några delar av den ideella sektorn

Frågan är i vilken omfattning som verksamheten i den ideella sektorn består av omsättning av tjänster och varor som inte träffas av de föreslagna undantagen och kompensatoriska ordningarna. Trots avsaknaden av önskvärt statistiskt underlag anser utredningen att det är angeläget att närmare beröra några delar av den ideella sektorn vars ekonomi kan komma att påverkas av utredningens förslag.

Det är vanligt att *idrottsföreningar* har intäkter från reklamtjänster, ofta kallat sponsring. Vidare är kiosk- och serveringsverksamhet vanligt förekommande liksom försäljning av souvenirer i form av tröjor, halsdukar m.m. Idrottsföreningar säljer ibland också andra tjänster såsom snöskottning, lagerinventering m.m. eller säljer varor vid dörr för att bidra till finansieringen av föreningens aktiviteter. Inkomster från denna typ av ekonomisk verksamhet kommer i allmänhet inte att vara undantagna från mervärdesbeskattning. Det förtjänar dock att lyftas fram att det ibland kan vara oklart hur långt dagens skattefrihet sträcker sig inom en del av dessa områden.

Idrottsföreningarna berörs emellertid inte i någon nämnvärd omfattning av den föreslagna obligatoriska beskattningen av lokalhyran, eftersom lokalkostnader vid förhyrning på kort tid normalt torde ingå i det särskilda undantaget för idrottstjänsten (se avsnitt 5.4.5, Ideell verksamhet).

När det gäller sponsorverksamheten och de ändrade skattereglerna kan följande anmärkas. Ett sponsrande företag med avdragsrätt får inga ökade kostnader för mervärdesskatten utöver att likviditeten hos företaget ev. kan påverkas. Situationen är möjligen en annan för sponsrande företag som verkar inom områden som är undantagna från mervärdesskatteplikt, exempelvis banker och försäkringsbolag. Dessa har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket innebär att mervärdesskatten blir en kostnad för företaget. Utredningen bedömer att förslagen kan komma att leda till viss negativ påverkan på t.ex. idrottsföreningars reklamintäkter.

De nämnda inkomsterna kan i flera fall utgöra en väsentlig del av finansieringen av föreningens idrottsverksamhet och då även överstiga den av utredningen föreslagna omsättningsgränsen. I de fall omsättningsgränsen överskrids kan skattebefrielse inte bli aktuell.

Lokalt aktivitetsstöd eller annan typ av bidrag företrädesvis från staten är en annan vanlig finansieringskälla för i synnerhet barn- och ungdomsidrott. Föreningarnas anspråk på sådana bidrag från det allmänna kan mot bakgrund av ovanstående komma att öka.

Det finns en grupp föreningar där lokalen i sig kan sägas vara en del av ändamålet med verksamheten. Det är *föreningar som äger s.k. allmänna samlingslokaler* och bl.a. tillhandahåller lokaler i vilka alkohol inte får förtäras eller bevaras och tillhandahåller bygdegårdar för lokal verksamhet. Exempel på sådana föreningar är de som är medlemmar i

Våra Gårdar eller kan ingå i Bygdegårdarnas Riksförbund. Hyresgästerna torde ofta vara andra föreningar eller privatpersoner. Ytterligare föreningar som äger och hyr ut fastigheter är de som organiseras av Folkets Hus och Parker. Korttidsuthyrning torde dominera bland dem som hyr ut samlingslokaler. Med nuvarande regler om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler är det rimligt att anta att de föreningar som funnit det gynnsamt att bli mervärdesskatteskyldiga också är det. Detta innebär i sin tur att de ytterligare föreningar som blir skattskyldiga enligt utredningens förslag snarast skulle påverkas negativt ekonomiskt. Konsekvenserna av beskattningen beror på i vilken utsträckning föreningen kan utnyttja möjligheterna att göra avdrag för ingående mervärdesskatt och hur känsliga hyresgästerna är för en höjning av hyran.

Det är sannolikt så att den del av utredningens förslag som innebär införande av en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler kan komma att utgöra en tydlig påfrestning i ekonomiska termer för den ideella sektorn. En förening som inte bedriver någon mervärdesskattepliktig verksamhet till vilken lokalhyran kan hänföras kommer inte att kunna göra avdrag för den mervärdesskatt som tas ut på hyran om obligatorisk skattskyldighet införs. Det betyder att en förening som exempelvis *hyr en samlingslokal och som saknar avdragsrätt* för mervärdesskatt drabbas av en merkostnad. Kostnaden för föreningen bör dock inte bli en höjning av hyran på 25 procent eftersom den som hyr ut lokalen (uthyraren) kommer att få möjlighet att dra av den ingående mervärdesskatten som denne får betala vid förvärv som avser lokalen i fråga, t.ex. mervärdesskatt på driftskostnader samt underhåll, reparationer, ombyggnad m.m. (se avsnitt 5). Det bör därför framhållas att de allmännyttiga ideella organisationer vars verksamhet faktiskt består i att tillhandahålla samlingslokaler (t.ex. Våra gårdar) åt andra föreningar, företag eller privatpersoner kommer att bli registrerade för mervärdesskatt och kommer att kunna göra avdrag för sin ingående mervärdesskatt, vilken med dagens regelverk är en icke avdragsgill kostnad för dessa föreningar.

Utredningen har försökt att uppskatta hur stor merkostnaden kan bli för den ideella sektorn vid en mervärdesskattebeläggning av sektorns lokalhyror. Mervärdesskatteutredningen gjorde som tidigare nämnts en enkätundersökning för att kartlägga ideella föreningars ekonomiska verksamhet. Enligt denna enkät hade ungefär hälften av de ideella föreningarna lokalkostnader. Baserat på denna enkätundersökning och med tillägg av ett antal antaganden kan ökningen av statens mervärdesskatteintäkter uppskattas ligga i storleksordningen 500 miljoner kronor. Under förutsättning att enkätunderlaget är representativt kan detta vara en rimlig uppskattning av merkostnaden. Enligt utredningens direktiv bör utredningen föreslå kompenserande åtgärder om den ideella sektorn påverkas negativt av en obligatorisk skattskyldighet för lokaluthyrning. Utredningen bedömer att någon form av kompensation bör utgå för att förhindra att framförallt samlingslokaler kan bli väsentligt dyrare att hyra.

Sammanfattning av ekonomiska konsekvenser

De allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som inte fångas in av utredningens förslag till undantag m.m. och vars ekonomi därmed kan påverkas är i princip, dels de som utöver sin undantagna allmännyttiga verksamhet har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som överstiger den föreslagna omsättningsgränsen, dels de som hyr sin lokal och inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på lokalhyran. De ekonomiska konsekvenserna för dessa subjekt kommer att bli mycket spridda och olikartade och variera stort mellan olika subjekt. Konsekvenserna är beroende på vilken verksamhet som bedrivs, vilka kostnader som finns i verksamheten och i viss mån även på hur verksamheten finansieras. Det är därför inte möjligt att ge en tydlig, generellt utformad, bild över de ekonomiska konsekvenserna för sektorn som helhet. Utredningens förslag med sina undantag för viss omsättning m.m. bedöms visserligen leda till en viss ökning av statens intäkter av mervärdesskatt, men i vilken mån detta påverkar den ideella sektorn negativt är mycket svårt att uppskatta. En rimligt tillförlitlig bedömning av effekterna är möjlig att göra först när förslagen genomförts och data finns att hämta från skattedeklarationer som lämnats in av föreningar m.fl. Ytterligare analyser krävs således. En utvärderande uppföljning bör därför göras av konsekvenserna som underlag för en ny bedömning när de nya bestämmelserna har varit i kraft under någon tid. Utredningen bedömer emellertid att det redan nu finns belägg för att peka ut en grupp som sannolikt skulle missgynnas, nämligen hyresgäster som inte har rätt att göra några avdrag för ingående mervärdesskatt och att detta skulle bli en följd av att den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av verksamhetslokaler ersattes med en obligatorisk skattskyldighet.

7.6.3 Kompensatoriska åtgärder

Åtgärder inom systemet för mervärdesskatt för att kompensera att den generella skattefriheten slopas för den ideella sektorn

Utredningen har i första hand försökt att begränsa de negativa effekterna för den ideella sektorn genom åtgärder inom systemet för mervärdesskatt. Således har direktivets möjligheter att undanta ”vissa verksamheter med hänsyn till allmänintresset” (lydelse enligt mervärdesskattedirektivets rubrik till artiklarna om undantagen) utnyttjats och förslag lämnas om hur den svenska lagen bör utformas för att så väl som möjligt spegla den ideella verksamheten i Sverige och hur den kan undantas enligt EG:s mervärdesskattedirektiv. Vidare är ett centralt skäl för förslaget om att införa en omsättningsgräns att mervärdesbeskattad verksamhet av liten omfattning ska kunna bedrivas utan att en förening behöver beskattas. Detta förslag leder också till att de föreningar som väljer att inte bli beskattade visserligen behöver skaffa sig viss kunskap om mervärdesskattebestämmelserna, men i övrigt inte belastas administrativt. Även förslaget att införa sex procent mervärdesskatt på försäljning av skänkta varor är ett sätt att stödja de

humanitära organisationer som bedriver sådan försäljning för att finansiera hjälpverksamheten.

Åtgärder för att kompensera hyresgäster för mervärdesskattebeläggning av lokalhyra

Som redovisas ovan har utredningen föreslagit två olika kompensationsåtgärder inom ramen för mervärdesskattesystemet för att kompensera för de negativa effekter som kan uppstå för den ideella sektorn när den generella skattefriheten för den ideella sektorn slopas. Beträffande kompensation för ökade hyreskostnader finns det enligt utredningens bedömning två olika åtgärder inom mervärdesskattesystemet som skulle kunna diskuteras. Den ena åtgärden avser ett undantag för uthyrning till den allmännyttiga ideella sektorn. Den andra åtgärden avser möjligheten att tillämpa en reducerad skattesats på uthyrning till den allmännyttiga ideella sektorn. Utredningen avfärdar bägge dessa kompensatoriska åtgärder inom systemet av följande skäl.

Ett eventuellt särskilt undantag från mervärdesskatt på lokalhyra vid uthyrning till en allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund blir ett avsteg från den generella skatteplikt som annars är tänkt att gälla vid lokaluthyrning. I avsnitt 5 har redogjorts för de negativa konsekvenserna som skulle uppstå till följd av en sådan särregel. En kompensationsåtgärd som bygger på ett särskilt undantag för vissa hyresgäster skulle undergräva den förenklingsåtgärd som utredningen föreslår avseende lokalhyra i allmänhet. Ett annat skäl som talar till nackdel för en sådan åtgärd är att hyresvärden måste veta att det verkligen rör sig om en allmännyttig ideell förening, stiftelse eller registrerat trossamfund som hyr lokalen. En ideell förening som inte är allmännyttig till sin karaktär, skulle inte ha rätt att få hyra utan mervärdesskatt. För att hyresvärden inte ska sväva i osäkerhet och riskera sanktioner ifall han hyr ut utan mervärdesskatt till någon som i själva verket borde betala mervärdesskatt torde krävas någon form av registrering av de allmännyttiga ideella föreningarna, stiftelserna och de registrerade trossamfunden eller annan bevisning om deras status som sådana subjekt. Detta medför en ökad börda för såväl föreningslivet som hyresvärdarna. Särregler för uthyrning till ideella föreningar etc. kan också antas begränsa utbudet av tillgängliga lokaler.

Utredningen har därför inte närmare ansett sig ha anledning att överväga om EG-rätten överhuvudtaget ger utrymme för en ordning där generell skatteplikt införs för uthyrning av verksamhetslokaler, men där undantag från skatteplikten föreskrivs vid uthyrning till vissa hyresgäster.

En reducerad mervärdesskatt eller till och med en s.k. nollskattesats på lokalhyran skulle innebära att hyresvärden kan dra av sin ingående mervärdesskatt på sina kostnader i verksamheten, men skattesatsen som läggs på hyran till t.ex. en allmännyttig ideell förening skulle bli lägre än normalskattesatsen eller lika med noll. Denna ordning är emellertid inte förenlig med EG-rätten. Enligt den gemensamma ordningen för mervärdesskatt som regleras i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) inom EU får medlemsstaterna endast tillämpa reducerad mervärdesskatt

på vissa leveranser av varor och tjänster. Till dessa kategorier hör inte lokalhyra.

Utredningen konstaterar således att en kompensation inom ramen för mervärdesskattesystemet som är tillåten enligt EG-rätten och som inte komplicerar mervärdesskattesystemet på ett onödigt vis är svår att finna. För att kunna kompensera den ideella sektorn för den merkostnad som kan uppstå på grund av mervärdesskattebeläggningen av lokalhyra får andra metoder undersökas. En särskild ersättningsordning torde vara den lämpligaste åtgärden. Om kompensationen ges kollektivt genom generella bidrag till ideell sektor kan sannolikt hanteringskostnaden bli låg. En sådan kollektiv kompensation vore att föredra. Utredningen har emellertid uppfattat sina direktiv så att träffsäkerheten i systemet bör vara hög, dvs. att kompensationen ska gå till den som faktiskt drabbas av högre kostnader på grund av mervärdesskattebeläggningen av lokalhyran. En sådan individuell kompensation blir med nödvändighet mer administrativt betungande. Ordningen måste också prövas mot EG:s statsstödsregler (se vidare nedan). Utredningen tänker sig att den individuella kompensationen skulle kunna hanteras enligt följande principer.

Ersättningen utges till sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som definieras i 1 kap. 19 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Ersättningen baseras på den mervärdesskatt som tas ut på lokalhyra vilken föreningen, stiftelsen eller samfundet inte kan göra avdrag för på grund av att föreningens, stiftelsens eller samfundets ekonomiska verksamhet är undantagen från mervärdesskatt eller på grund av att organet inte bedriver någon ekonomisk verksamhet överhuvudtaget. Med undantagen verksamhet förstås sådan verksamhet som undantas från mervärdesskatt enligt något av undantagen enligt ML. I praktiken innebär detta att endast den som inte är registrerad för mervärdesskatt kan ha rätt till ersättning. För den förening etc. som är registrerad för mervärdesskatt och som använder en viss lokal för såväl en skattefri del av verksamheten som för en skattepliktig del av verksamheten bör ersättning inte utgå utöver vad som kan dras av inom mervärdesskattesystemet.

För att erhålla bidraget krävs att särskild ansökan görs. Bidraget bör utbetalas en gång per år i efterhand och bör motsvara en mervärdesskattekostnad som är beräknad med hänsyn till att hyresvärden får rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på driftskostnader, reparationer m.m. Mervärdesskattekostnaden för föreningen varierar från hyresförhållande till hyresförhållande beroende på lokalens ålder, driftskostnader m.m. Bidraget bör därför kunna beräknas som en schablon. Det finns en risk att en ersättningsordning som innebär att en del av hyran betalas av staten påverkar hyresnivån uppåt. Denna risk bör bli mindre om bidraget beräknas som en schablon.

Systemet bör administreras av Skatteverket. Skatteverket bör för detta erhålla medel för ökade hanteringskostnader. Av administrativa skäl bör det årliga ersättningsberättigade beloppet inte understiga en viss miniminivå. Den närmare utformningen av bidragsordningen bör övervägas inom ramen för lagstiftningsarbetet. Skatteverket bör ges i uppdrag att utarbeta detaljerna i ansökningsförfarandet.

Så som påpekats inledningsvis kräver särskilda stödordningar åt näringsverksamhet att en prövning företas av stödordningens förenlighet med EG:s statsstödsregler. Stöd till näringsverksamhet kan utformas på olika sätt, t.ex. genom rena bidrag från det allmänna, i form av garantiåtaganden som görs av det allmänna eller såsom särskilt gynnande skatteregler för en viss näring. Alla former av statliga stöd ska prövas mot EG-rätten. I betänkandet SOU 2009:65, Moderniserade skatteregler för ideell sektor, finns en sammanfattande beskrivning av EG-rättens statsstödsregler. I betänkandet har en bedömning gjorts av huruvida de särskilda skattefrihetsreglerna på inkomstskatteområdet för allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund är förenliga med statsstödsreglerna. I betänkandet kommer man fram till att de särskilda skattereglerna sannolikt inte kommer i konflikt med EG-reglerna av följande skäl. Verksamheten som bedrivs i de ideella organisationerna är i stor utsträckning av icke-ekonomisk natur och därmed blir inte statsstödsreglerna tillämpliga. Stöd som utgår till verksamhet som faktiskt utgör ekonomisk verksamhet i de ideella organisationerna kan under vissa förutsättningar medföra att statsstödsreglerna blir tillämpliga. I betänkandet hänvisas emellertid till det särskilda s.k. *de minimis-stödet* (dvs. stöd av mindre betydelse) som enligt kommissionens förordning EG 1998/2006 inte kan anses ha en sådan potentiell effekt på konkurrens och handel mellan medlemsstaterna att det kan anses omfattas av huvudregeln om otillåtna statstöd. I betänkandet anges att reglerna omfattar stöd där mottagaren erhåller bidrag på upp till sammanlagt 200 000 euro under en treårsperiod, och bedömningen görs att få om ens några föreningar eller trossamfund bedriver verksamhet av sådan omfattning att föreslagen inkomstskattefrihet faller utanför denna ram. Vi gör bedömningen att den nu aktualiserade kompensationen för mervärdesskatt på lokalhyra endast i undantagsfall kan komma att avse belopp som ens kommer i närheten av att kunna sättas i fråga från statsstödssynpunkt. Ett sätt att möta eventuella tveksamheter i detta avseende kan vara att komplettera återbetalningsreglerna inte bara med en gräns för det minsta belopp som återbetalas utan också med ett maximalt belopp för återbetalningen.

Överväganden om kompensation genom ökade statsbidrag

Utredningen har genom sina förslag tagit tillvara de möjligheter till kompenserande åtgärder som finns i mervärdesskattedirektivet. Sådana åtgärder inom systemet bedöms vara de mest stabila och ändamålsenliga inte minst ur den ideella sektorns eget perspektiv. Den skisserade åtgärden att genom ett ansökningsförfarande få tillbaka kostnaden för mervärdesskattebeläggningsen av lokalhyra får närmast ses som en nödlösning som dock kan ha en god träffsäkerhet vad gäller det belopp som bör kompenseras. Utredningen har som framgår ovan inte funnit några ytterligare möjligheter att inom lagstiftningen om mervärdesskatt dämpa ev. negativa konsekvenser. Ett par nyligen lagda utredningsförslag behandlar också beskattningen av den ideella sektorn, men i andra avseenden nämligen Stiftelse – och föreningsskatteutredningen med sitt betänkande Moderniserade

skatteregler för den ideella sektorn (SOU 2009:65) som rör inkomstbeskattning och Gåvoincitationsutredningen med sitt betänkande Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet (SOU 2009:59) som behandlar ett nytt inslag i det svenska skattesystemet, möjligheten till skatteavdrag för gåvor i vissa fall. De förändringar i skattereglerna som dessa utredningar behandlar får ekonomiska konsekvenser för den ideella sektorn.

Ett alternativ som utredningen övervägt är kompensation genom ökning av befintliga statsbidrag. Icke önskvärda effekter av förändringar av en statlig skatt som t.ex. mervärdesskatten motverkas lämpligen med statliga bidrag och inte kommunala bidrag, som också är vanliga inom den ideella sektorn. De organisationer som endast mottar kommunala bidrag skulle dock inte nås genom en kompensation som sker genom befintliga statsbidrag. Att kompensera negativa skattekonsekvenser genom bidragsökningar torde vidare ur föreningarnas m.fl. synvinkel vara en kompensatorisk åtgärd som inte är lika hållbar över tiden som åtgärder inom systemet för mervärdesskatt eftersom ett sådant bidrag årligen kan omprövas inom ramen för den statliga budgetprocessen. Utredningen har trots detta gjort en genomgång av befintliga statsbidrag som eventuellt skulle kunna komma ifråga.

Det finns en rik flora av statliga bidrag med olika syften och som varierar med avseende på konstruktion och storlek. Naturligen finns inga sådana bidrag som mer exakt skulle kunna balansera eventuella konsekvenser för en enskild förening eller för grupper av föreningar. Den typ av statsbidrag som ligger närmast till hands och som förekommer mer allmänt är organisationsbidrag, vars syfte är att stödja människors organisering i demokratiska former. Organisationsbidrag är ett generellt bidrag till en ideell organisation, där bidraget inte avgränsas till särskilda verksamheter. Bidraget kan bl.a. användas för kanslikostnader, såsom hyror. Denna definition har tillämpats vid den kartläggning av bidrag som Statskontoret gjorde 2003 i rapporten *Bidrag till ideella organisationer. Kartläggning, analys och rekommendationer* (Statskontoret 2004:17) och används även vid den kartläggning som genomförts 2009 som ett led i arbetet med den i budgetpropositionen till senhösten aviserade propositionen om politiken för den ideella sektorn. Dessa kartläggningar visar att organisationsbidrag är den vanligaste bidragsformen sett till antalet bidrag, men inte till pengaomslutningen. Inom ramen för kartläggningen 2009 identifierades drygt ett trettiotal organisationsbidrag som går över statsbudgeten till bl.a. organisationer inom det sociala området, kultur, idrott, frivillig försvarsverksamhet, integration, ungdomsorganisationer, miljö och fredsfrämjande.

En rimlig utgångspunkt vid överväganden om kompensation är att såväl kompensationsbelopp som vem som bör kompenseras kan bestämmas. De bedömningar av ekonomiska konsekvenser som utredningen har kunnat göra ger inte underlag för att precisera belopp och mottagare. Som nämnts ovan kan befintliga statsbidrag inte heller ha någon exakthet vad gäller kompensationens träffsäkerhet. Utifrån en sammantagen uppskattning av den negativa effekten för den ideella sektorn kunde ett på sådant sätt bestämt beloppet fördelas ut i ökade organisationsbidrag. Denna modell för en generell kompensation utanför mervärdesskattesystemet kan också ses som ett alternativ till den tidigare

beskrivna individuella ersättningsordningen med ansökningsförfarande vad gäller lokalhyra. En generell ökning av statliga organisationsbidrag kan anses omfatta även kompensation vad gäller effekterna av mervärdesskattebeläggning av lokalhyran, dock på ett allmänt plan och utan träffsäkerheten hos en individuell kompensationsordning. Utredningen anser sig emellertid inte ha möjlighet att föreslå vilket totalbelopp som skulle fördelas ut. Detta beror inte enbart på bristen på statistik om föreningars m.fl. ekonomiska verksamhet, utan också på kravet att utredningens alla förslag ska vara finansierade.

Utredningen vill nämna följande två statsbidrag som rör de delar av den ideella sektorn som särskilt nämns ovan.

Anslaget för Stöd till idrotten används huvudsakligen enligt förordningen (1999:1177) om statsbidrag till idrottsverksamhet för sådan verksamhet som avses i lagen (1995:361) om överlämnande av förvaltningsuppgifter till Sveriges Riksidrottsförbund. Enligt budgetpropositionen för 2010 föreslås att cirka 1200 miljoner kronor anvisas under anslaget 2010. Anslaget finansierar bl.a. idrottens barn- och ungdomsverksamhet och betalas även ut som föreningsstöd. Bidraget till barn- och ungdomsverksamheten uppgick till 700 miljoner kronor år 2008. Utredningen anser att justeringar av detta statsbidrag skulle kunna övervägas som en möjlighet till en mer generell kompensation till idrottsrörelsen om detta visar sig motiverat när det finns ett mer tillförlitligt underlag för att bedöma skatteändringarnas effekter för idrotten.

Det finns ett förordningsstyrt (1995:1593) bidrag till allmänna samlingslokaler. Anslaget uppgår till cirka 32 miljoner kronor och fördelas av Boverket. Huvuddelen av medlen avser bidrag till investeringsåtgärder för ny-, om- eller tillbyggnad, standardhöjande reparationer samt köp av allmänna samlingslokaler. En förutsättning för statsbidraget är att kommunen bidrar med minst 30 procent och föreningen med minst 20 procent av kostnaden. Bidrag kan även ges för tillgänglighetsskapande åtgärder. En mindre del av anslaget avser verksamhetsutveckling med inriktning på ungdomars möjligheter till möten inom kultur- och fritidsområdet. Stödet betalas ut till hembygdsföreningar och andra ideella föreningar m. fl. som innehar allmänna samlingslokaler. Vid införandet av mervärdesskatt på lokalhyra kommer den hyra som debiteras av uthyrare av t.ex. en hembygdsgränd att omfattas av skattskyldighet för mervärdesskatt. Detta innebär också att den som hyr ut lokalen får rätt att i förekommande fall göra avdrag för ingående mervärdesskatt som belöper sig på lokalen. I viss mån ändras därmed de ekonomiska förutsättningar för dem som söker bidraget. Utredningen anser att denna bidragsordning bör ses över med anledning av de ändrade skattereglerna på mervärdesskatteområdet.

Utredningens anser vidare att om inte någon individuell kompensation till ideell sektor för mervärdesskatt på lokalhyra införs kan ett alternativ vara att öka anslaget till samlingslokalerna, vilket får en viss kompenserande verkan. Denna kompenserande verkan blir dock begränsad till den krets som får söka bidrag ur anslaget. Enligt förordningen fördelas bidragen i mån av tillgång på medel och efter ansökan till föreningar m. fl. för investeringar av olika slag i allmänna samlingslokaler. Med allmänna samlingslokaler avses en lokal som på en

ort hålls öppen och tillgänglig för föreningslivets möten, studieverksamhet, kulturell verksamhet, förströelse, fritidssysselsättning eller liknande verksamhet. Bidragen bör minska kostnaderna för att hålla i stånd lokalen och därmed verka dämpande på den hyra som tas ut. Hyresgästerna är ofta andra föreningar eller privatpersoner, även om den kompenserande träffsäkerheten måste bedömas vara begränsad. År 2009 var uppgick ansökningarna sammantaget till ett belopp som var ungefär tre gånger så stort som det belopp som fördelades.

För överväganden om EGs regler om statsstöd inverkar på ändrade statsbidrag hänvisas till de överväganden som görs i föregående avsnitt.

7.6.4 Särskilda informations- och utbildningsinsatser

Förslaget till EG-anpassning av mervärdesskattelagen skiljer sig från gällande bestämmelser avseende struktur och begrepp och är dessutom förhållandevis komplicerade. De kommer att behöva tillämpas av föreningar m.fl. med ett väsentligt inslag av ideellt arbetande personer. För att underlätta den omställning som detta kommer att innebära bör i ikraftträdandet föregås av en gedigen informations- och utbildningsinsats för alla berörda delar av den ideella sektorn i all delar av landet. Insatserna bör ske i nära samverkan med företrädare för de föreningar m.fl. som berörs av förändringarna. Insatserna behöver genomföras innan den nya lagstiftningen träder i kraft. Även uppföljande insatser torde behövas. Utredningen föreslår att tillfälliga extra medel om 10 miljoner kronor anslås till Skatteverket för detta ändamål. Om de nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2011 bör dessa medel tillföras genom tilläggsbudget för 2010.

7.6.5 Utvärdering av konsekvenserna för den ideella sektorn

Av utredningens uppdrag framgår att det är angeläget att våra samlade förslag inte försämrar ekonomin för ideell verksamhet, vilket i sin tur kan påverka aktiviteten i sektorn, och att eventuella sådana effekter kan nödvändiggöra kompensatoriska åtgärder. Det vore därför önskvärt att kunna beskriva och analysera konsekvenserna av de föreslagna lagändringarna i siffror för såväl hela som delar av den ideella sektorn. En fullständig och tillförlitlig sådan redovisning är emellertid inte möjlig på grund av att data inte finns att tillgå. Utredningen konstaterar att det därmed inte heller är möjligt att på ett mer kvalificerat sätt bedöma om ytterligare någon del av den ideella sektorn kommer att påverkas så negativt att särskilda kompenserande åtgärder borde vidtas. Viss osäkerhet gäller således utredningens samtliga bedömningarna av de ekonomiska konsekvenserna av förslagen.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att en utvärdering av konsekvenserna för den ideella sektorn görs för att följa upp effekterna av den nya lagstiftningen. En sådan utvärdering bör kunna ge ett förbättrat underlag för att bedöma om det finns behov av kompletterande kompensatoriska åtgärder eller andra justeringar av det föreslagna

regelverket. Utvärderingen bör omfatta både hur de nya mervärdesskattereglerna påverkar såväl beskattningen av föreningarna som föreningarnas administrativa arbete.

I den mån föreningarna kommer att bedriva mervärdesskattebelagd ekonomisk verksamhet kommer de att registreras och lämna uppgifter i skattedeklarationen (i vissa fall kan redovisning komma att ske i inkomstdeklarationen) vilket i sin tur innebär att mer data kommer att bli tillgängligt. Bl.a. kommer ingående och utgående mervärdesskatt för olika delar av den ideella sektorn att finnas, vilket är ett exempel på uppgifter som kan användas för att följa upp konsekvenserna. Det kan också övervägas att utvärdera effekterna genom någon form av enkätundersökning. Detta torde i vart fall krävas för att följa upp hur förändringarna har påverkat föreningarnas administrativa börda och förutsättningarna i allmänhet för ideellt arbete.

Tidpunkten för utvärderingen behöver anpassas till när förslagen bedöms ha fått tillräckligt genomslag. Utredningen har föreslagit övergångstider så att pågående hyreskontrakt ska kunna omförhandlas och anpassas till de nya reglerna om obligatoriskt mervärdesskattebeläggning av verksamhetslokaler. För korttidskontrakt är övergångstiden två år och för övriga kontrakt fem år. Enligt utredningens uppfattning bör en utvärdering kunna presenteras under 2013, om de nya reglerna träder i kraft den 1 januari 2011.

Bristen på statistik har uppmärksammats av den s.k. Folkrorelseutredningen som bl.a. behandlar frågan om statistik för den ideella sektorn i sitt slutbetänkande *Rörelser i tiden* (SOU 2007:66). Av budgetpropositionen framgår att regeringen senare hösten 2009 avser att lämna en proposition till riksdagen om politiken för den ideella sektorn och att insatser för att förbättra statistiken kommer att behandlas i det sammanhanget. Behovet att följa upp ändringarna i mervärdesskattelagen bör om möjligt beaktas i samband med dessa insatser för att förbättra statistiken. Möjligen är det lämpligt att vidga perspektivet till hur all beskattning förhåller sig till den ideella verksamheten.

Utredningen föreslår att Skatteverket ges i uppdrag att ansvara för utvärderingen. Kostnaderna för utvärderingen beräknas till 3,5 miljoner kronor fördelat på två år. Skatteverket bör få tillfälliga medel för att täcka även dessa kostnader. En dialog med företrädare för sektorn bör lämpligen äga rum under tiden för utvärderingen. Dialogen bör exempelvis kunna ske genom fortsatt samarbete med den referensgrupp som utredningen har bildat.

7.6.6 Sammanfattning

För att kompensera för att delar av den ideella sektorn kommer att bli mervärdesbeskattad för försäljning av främst varor och men även tjänster har utredningen, som framgår ovan, föreslagit följande åtgärder inom systemet för mervärdesskatt

- införandet av en omsättningsgräns för skattepliktig verksamhet, omsättning understigande 250 000 kronor kan även fortsättningsvis vara undantagen från mervärdesskatt och

- införandet av en reducerad mervärdesskatt (sex procent) vid försäljning av skänkta varor.

Utredningen bedömer att vissa delar av den ideella sektorn emellertid inte kommer att kompenseras med dessa åtgärder. Dessa är i princip

- dels de föreningar m.fl. som utöver sin undantagna allmännyttiga verksamhet har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster som överstiger den föreslagna omsättningsgränsen,

- dels de som hyr sin lokal och som inte har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på lokalhyran.

De ekonomiska konsekvenserna för dessa subjekt kommer att bli mycket spridda och olikartade och variera stort mellan olika subjekt.

Förslagen avseende EG-anpassningen av mervärdesskattelagen samt införandet av en obligatorisk skatteplikt för lokaluthyrning bedöms leda till en viss ökning av statens intäkter av mervärdesskatt från sektorn. Storleken har dock inte kunnat bedömas, bl.a. på grund av avsaknad av statistik över den ekonomiska verksamhet som bedrivs. I vilken mån förslagen påverkar den ideella sektorn negativt är svårt att uppskatta. En rimligt tillförlitlig bedömning av effekter kan göras först när förslagen genomförts och data finns att hämta från skattedeklarationer.

Utredningen bedömer att en generell åtgärd som - trots avsaknad av kvalitetssäkrade uppgifter om storleken på att vad som kunde behöva kompenseras - kan övervägas är att öka de statliga organisationsbidragen till den ideella sektorn.

För ideella föreningar m.fl. som får ökade lokalkostnader till följd av förslaget om mervärdesskatt på uthyrning av verksamhetslokaler kan en individuellt inriktad kompensationsordning övervägas som innebär att allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund får rätt att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt på hyra av lokal under vissa förutsättningar.

För att möjliggöra en senare analys av de faktiska ekonomiska konsekvenserna av en ökad mervärdesskattebeläggning för den ideella sektorn och därmed möjliggöra överväganden om ytterligare eller ändrad kompensation till sektorn föreslår utredningen att Skatteverket ges i uppdrag att genomföra en utvärdering av förändringarna i mervärdesskattelagen och tilldelas 3,5 miljoner kronor för detta uppdrag. För att underlätta en övergång till den nya beskattningsordningen för den ideella sektorn bör Skatteverket vidare tilldelas 10 miljoner kronor för en bred informations- och utbildningssatsning innan förändringarna träder i kraft.

8 Offentligfinansiella och andra effekter

8.1 Inledning

I tidigare avsnitt analyseras konsekvenserna av utredningens förslag om EG-anpassning (avsnitt 3.4 och 4.4.8), obligatorisk mervärdesskattebeläggning vid uthyrning av verksamhetslokaler (avsnitt 5.4.5) och införande av en särskild omsättningsgräns för småföretag (avsnitt 6.3.8). I avsnitt 7 behandlar utredningen sitt särskilda uppdrag att belysa de samlade konsekvenserna för den ideella sektorn. I detta avsnitt redovisas de offentligfinansiella effekterna av utredningens samlade förslag. Vidare ges en sammanfattande redovisning avseende företagssektorn (exklusive allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund), kommunsektorn och Skatteverket.

8.2 Offentligfinansiella effekter

EG-anpassningen i utredningens förslag innebär att allmännyttiga ideella föreningar m. fl. inom den ideella sektorn blir beskattningsbara personer i den mån de bedriver ekonomisk verksamhet. Detta medför en offentligfinansiell intäkt. Samtidigt föreslår utredningen att de särskilda undantagen från mervärdesskatt i EG-rätten blir tillämpliga för denna sektor, vilket medför att den offentligfinansiella intäkten blir betydligt lägre. Hur stor den offentligfinansiella intäkten slutligen blir av EG-anpassningen är mycket svårt att uppskatta eftersom statistik om den ekonomiska verksamhet som bedrivs inom den ideella sektorn i stor utsträckning saknas. I ett försök att uppskatta denna intäkt har utredningen inhämtat information från ett antal ideella föreningar avseende deras intäkt- och kostnadsposter. Utifrån detta material och annan tillgänglig information har utredningen således försökt att göra en uppskattning. Utredningen konstaterar dock att det av flera olika anledningar är omöjligt att göra en tillförlitlig uppskattning av den offentligfinansiella nettointäkten. Detta beror framförallt på att populationen är synnerligen differentierad samt att den praktiska tillämpningen av både nu gällande regler och de regler som föreslås inte är entydig. Utredningens samlade bedömning är dock att de offentligfinansiella intäkterna endast kan komma att påverkas väsentligt av de subjekt i den ideella sektorn som bedriver en omfattande försäljning av varor och som har en omsättning över 250 000 kronor per år. Dessa subjekt utgör en mindre del av det totala antalet subjekt inom den ideella sektorn.

De två föreslagna kompensatoriska åtgärderna inom systemet för mervärdesskatt medför offentligfinansiella kostnader. Dessa två förslag består i att införa en möjlighet till skattebefrielse för småföretag (med sådana avses här även ideella föreningar etc.) med en omsättning under

250 000 kronor per år samt att införa låg mervärdesskattesats (sex procent) på humanitära organisationers försäljning av skänkta varor. Den offentligfinansiella nettokostnaden av att införa en omsättningsgräns på 250 000 kronor beräknas till cirka 2,8 miljarder kronor 2011. Viktigt att notera är att denna beräkning endast baseras på kostnaden av att undanta småföretag och inte organisationer med de juridiska formerna ideell förening, stiftelser och registrerade trossamfund som kan komma att omfattas av mervärdesskattesystemet genom utredningens förslag till EG-anpassning. Dessa subjekt är i huvudsak undantagna från mervärdesbeskattning enligt dagens regler, och finns därför inte med i statistiken. Utredningens bedömning är att majoriteten av antalet subjekt inom den ideella sektorn torde komma att ha en mervärdesskattebelagd ekonomisk verksamhet under 250 000 kronor per beskattningsår och kommer att välja skattebefrielse och därigenom inte medföra några offentligfinansiella effekter. Ett införande av låg mervärdesskattesats på humanitära organisationers försäljning av skänkta varor beräknas medföra en offentligfinansiell kostnad på 10 miljoner kronor 2011.

Utredningens förslag om obligatorisk skatteplikt för uthyrning av verksamhetslokaler medför offentligfinansiella intäkter. Mervärdesskatteintäkter till följd av detta förslag erhålls dels av den ideella sektorn, dels av banker och andra kreditbolag, försäkringsbolag, samt övriga företag vars verksamhet inte är skattepliktig. De ökade mervärdesskatteintäkterna från den ideella sektorn har grovt beräknats med stöd av den enkätundersökning som gjordes av Mervärdesskatteutredningen, SOU 2002:74, i syfte att kartlägga de ideella föreningarnas ekonomiska verksamhet. Baserat på enkätundersökningens uppgifter om lokalkostnader från 1999 och utifrån ett flertal antaganden kan de ökade mervärdesskatteintäkterna grovt uppskattas till i storleksordningen 0,5 miljarder kronor 2011. Vid beräkning av den offentligfinansiella intäkten för övrig undantagen verksamhet har data från nationalräkenskaperna använts. Här finns statistik kring undantagna fastighetshyror uppdelat på banker och andra kreditbolag, försäkringsbolag samt övriga företag vars verksamhet inte är skattepliktig. Utifrån denna statistik beräknas de offentligfinansiella intäkterna öka med ytterligare cirka 2,3 miljarder kronor 2011. Sammantaget bedöms förslaget om obligatorisk skatteplikt för uthyrning av verksamhetslokaler medföra offentligfinansiella intäkter på cirka 2,8 miljarder kronor 2011.

Utredningens förslag om obligatorisk skatteplikt för uthyrning av verksamhetslokaler kan således finansiera förslaget om att undanta småföretag med en omsättning upp till 250 000 kronor. Utredningens samlade förslag bedöms, med beaktande av osäkerheterna, vara offentligfinansiellt neutralt.

Utredningen har skisserat en ersättningsordning för vissa hyresgäster med anledning av förslaget om obligatorisk skatteplikt vid uthyrning av verksamhetslokaler som redogörs för i avsnitt 7.6.3. En sådan kompensation bör kunna utformas så att den blir offentligfinansiellt neutral.

8.3 Företagssektorn

Förslagen om att införa en nedre gräns för mervärdesbeskattad omsättning respektive att ersätta den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av verksamhetslokaler med en obligatorisk skattskyldighet innebär båda en betydande regelförenkling för företagen.

Företag med en mervärdesbeskattad omsättning under en viss gräns kan enligt utredningens förslag välja att inte redovisa, deklarerar och betala in mervärdesskatt. Tillgänglig statistik för 2008 visar att det finns cirka 405 000 företag med en omsättning under 250 000 kronor. Av dessa har cirka 212 000 en utgående mervärdesskatt som är större än den ingående och som därför sannolikt skulle välja att bli skattebefriade. Den ingående mervärdesskatten år 2008 var för dessa företag 1,8 miljarder kronor medan den utgående mervärdesskatten var 4,5 miljarder kronor. Detta innebär att hade de omfattats av skattebefrielse hade staten gått miste om 2,7 miljarder kronor 2008.

De nuvarande reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av lokaler är komplicerade och ger upphov till osäkerhet. Reglerna avviker helt från vad som i övrigt gäller inom mervärdesskatteområdet. Företagen måste ofta lägga ner betydande tid för att reda ut vad reglerna innebär i olika situationer. Osäkerhet om reglernas innebörd och svårigheter att klargöra om förutsättningarna är uppfyllda ger upphov till ekonomiska risker. För hyresvärdarna ger reglerna upphov till administrativa kostnader. Bestämmelserna medför att särskild ansökan och anmälan ska lämnas i olika situationer, uthyrningen med frivillig skattskyldighet ska särredovisas i skattedeklaration, uthyrarna får ofta blandad verksamhet vilket medför att de måste hantera både skattefria och beskattade omsättningar och den ingående skatten på inköp måste fördelas och jämkningar av den ingående skatten måste hanteras. Med en obligatorisk skattskyldighet försvinner eller minskar behovet av dessa åtgärder vilket medför en minskad administrativ börda för företagen. En obligatorisk skattskyldighet medför också mer allmänt minskade fullgörandekostnader för företagen.¹¹⁷ Transaktioner inom fastighetsområdet rör ofta stora belopp och de ekonomiska konsekvenserna kan bli stora om mervärdesskattekonsekvenserna inte beaktas vid en affär. Eftersom de nuvarande reglerna är komplicerade och det är svårt att överblicka konsekvenserna av olika transaktioner måste företag lägga ner stora resurser. Detta gör att företagen idag har stora kostnader för att ta reda på vilka regler som gäller i en viss situation exempelvis vid en nyinvestering eller fastighetsförsäljning. Detta är kostnader utöver den rent administrativa bördan som hantering av ansökan och anmälan. Vid en obligatorisk skattskyldighet minskar dessa kostnader betydligt för företagen. I viss mån kan en obligatorisk skattskyldighet innebära att fler uthyrare blir skattskyldiga och ska redovisa mervärdesskatt. En sådan redovisning kan då emellertid ske enligt de vanliga mervärdesskattereglerna. De flesta som berörs av den

¹¹⁷ I fullgörandekostnaderna ingår inte bara ren administration utan också den tid det tar att ta reda på vilka regler som gäller, kostnader för att anlita skatterådgivare m.m., se Skatteverkets rapport 2006:3 Krånglig moms – en företagsbroms? s. 13.

utökade skattskyldigheten torde dock redan redovisa mervärdesskatt av andra skäl. Dessutom har företag med en mindre omsättning möjlighet att utnyttja den föreslagna omsättningsgränsen även avseende uthyrningar. Sammantaget innebär en övergång till obligatorisk skattskyldighet minskad administration för företagen och också mer allmänt minskade fullgörandekostnader.

De mervärdesskatterisker som finns med nuvarande regler gäller inte minst för mindre företag som har sämre kännedom om och sämre förutsättningar för att sätta sig in i regelverket. Genom en obligatorisk skattskyldighet blir felaktigheterna färre och därmed minskar också de ekonomiska riskerna för företagen i detta avseende. Företag med en låg mervärdesskattepliktig uthyrning kommer även i fortsättningen att kunna undgå att vara registrerade och deklarerat mervärdesskatt på grund av den föreslagna omsättningsgränsen på 250 000 kronor per år. Dessa företag har dock möjlighet att betraktas som skattskyldiga om de anser att det är fördelaktigare.

För företag som hyr lokaler och som saknar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt kan det föreslagna obligatoriet leda till högre kostnader för hyra. Till denna grupp hör framförallt banker, försäkringsbolag, vårdföretag samt övriga företag vars verksamhet inte är skattepliktig. De långsiktiga effekterna på hyreskostnaden beror på hyresvärdens avdragsrätt avseende ingående mervärdesskatt. Bankföreningen har uppskattat att kostnaderna för bankerna i Sverige skulle öka med i storleksordningen 1 miljard kronor per år. Privata vårdföretag som tillhandahåller undantagen sjukvård eller social omsorg tillhör också den krets som kan få högre hyreskostnader. I den mån vården upphandlas av landsting, kommuner eller kommunalförbund har dessa en rätt till kompensation för den mervärdesskatt, på bl.a. vårdföretagens hyra, som finns dold i priset på vårdtjänsterna (se avsnitt 5.4.5 och 8.4).

8.4 Kommunsektorn

Det förekommer att kommuner ger bidrag till olika former av ideell verksamhet. Utredningens förslag till förändringar av mervärdesskattebestämmelserna kan komma att påverka allmännyttiga föreningars efterfrågan på kommunalt stöd i den mån som föreningarnas ekonomi påverkas. Utredningen bedömer att en viss ökad efterfrågan från ideella föreningar på kommunala bidrag inte är osannolik. Detta rör sig om ett frivilligt åtagande för kommunen.

En obligatorisk mervärdesskattebeläggning vid uthyrning av verksamhetslokaler påverkar kommunsektorn. Kommunsektorn erhåller emellertid kompensation för mervärdesskatt enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Kommuner, landsting och kommunalförbund kompenseras för ingående mervärdesskatt i icke mervärdesskattepliktig verksamhet. Kompensation sker även med en viss procent av priset vid, dels upphandling av verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning, dels bidrag till näringsidkare inom samma områden, dels hyra av lokal för särskilt boende. Syftet med kompensationen är att eliminera

mervärdesskattens konkurrenssnedvridande effekter, dvs. mervärdesskatten ska inte påverka en kommuns val mellan att utföra tjänster i egen regi eller att upphandla från ett privat företag. Utredningens bedömning är att de ekonomiska konsekvenserna för kommunsektorn kan tas om hand inom den gällande ordningen för kompensation. Konsekvenser för kommunsektorn av utredningens förslag om mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokaler redovisas närmare i avsnitt 5.4.5.

8.5 Skatteverket

Den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av verksamhetslokaler kräver en omfattande hantering hos Skatteverket. Det komplicerade och avvikande regelsystemet samt förfarandena med ansökningar och jämkningar innebär att det blir en stor administrativ lättnad om systemet slopas och ersätts med den föreslagna obligatoriska mervärdesbeskattningen (se avsnitt 5.3). Belastningen på administrationen bedöms komma att minska stegvis eftersom pågående hyreskontrakt får finnas kvar under två till fem år.

Förslaget till EG-anpassningen av mervärdesskattelagen (ML) påverkar i princip inte de som enligt nuvarande regler anses bedriva yrkesmässig verksamhet, men medför att något fler subjekt kan komma att bli föremål för beskattning. Detta torde leda till en viss ökad belastning hos Skatteverket. Det saknas tillförlitliga uppgifter som kan ligga till grund för en bedömning av det antal subjekt som kan tillkomma.

Införande av skattebefrielse för småföretag medför att Skatteverket kommer att hantera ett nytt inslag i mervärdesskattesystemet. Samtidigt kommer dock Skatteverket inte att behöva hantera skattedeklarationer som avlämnas av företag och stiftelser med lägre omsättning än 250 000 kronor per beskattningsår, liksom de ytterligare skattedeklarationer som skulle komma att avlämnas av motsvarande allmännyttiga ideella föreningar m.fl. på grund av den föreslagna EG-anpassningen av mervärdesbeskattningen.

Sammantaget bedömer utredningen att föreslagen, när de fått fullt genomslag, dvs. efter fem år, bör leda till en något mindre belastning på skatteadministrationen. Bedömning är dock att belastningen till att börja med kommer att öka. Utredningen anser dels att genomförandet kräver insatser för den ideella sektorn utöver vad som kan anses gängse vid lagändringar och dels att en särskild utvärdering ska genomföras för att följa upp konsekvenserna för den ideella sektorn.

Förslagen till EG-anpassning av ML skiljer sig från gällande bestämmelser avseende struktur och begrepp och är dessutom förhållandevis komplicerade. De kommer att behöva tillämpas av allmännyttiga ideella föreningar m.fl. med ett väsentligt inslag av ideellt arbetande personer. För att underlätta den omställning som detta kan innebära bör ikraftträdandet föregås av en gedigen informations- och utbildningsinsats för alla berörda delar av den ideella sektorn. Även uppföljande insatser torde behövas. Utredningen föreslår att tillfälliga

extra medel om 10 miljoner kronor anslås till Skatteverket för detta ändamål.

Skatteverket bör få ett uppdrag att utvärdera de ekonomiska och administrativa konsekvenserna för den ideella sektorn av de föreslagna bestämmelserna om mervärdesskatt. De ekonomiska konsekvenserna bör om möjligt redovisas för olika delar av den ideella sektorn. Skatteverket bör tilldelas extra medel för detta uppdrag. Kostnaderna för utvärderingen, som bör göras i samarbete med Statistiska centralbyrån, kan uppskattas till ca 3,5 miljoner kronor. Utvärderingen bör redovisas 2013 (se avsnitt 7.6.4).

Hantering av en kompensationsordning enligt de principer som beskrivs i avsnitt 7.6.3 för ideella föreningar m.fl. avseende ökade hyreskostnader skulle leda till ökade kostnader för Skatteverket. Skatteverkets kostnader får beräknas inom ramen för det lagstiftningsarbete som krävs innan en sådan ordningen införs.

9 Författningskommentarer

9.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

1 kap.

1 §

I paragrafen, som motsvaras av artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet ersätts begreppet ”yrkesmässig verksamhet” med det gemenskapsrättsliga uttrycket ”beskattningsbar person”. Ändringen kompletteras med ett tillägg av orden ”i denna egenskap”. Tillägget, som återspeglar uttryckssättet i EG-rätten, understryker att det endast är i situationer när en beskattningsbar person agerar i denna egenskap som mervärdesskatt ska betalas. Om en person, som är beskattningsbar person, omsätter en vara eller en tjänst i sin egenskap av privatperson, kommer transaktionen inte att omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Om en beskattningsbar person t.ex. gör ett uttag av en vara från sin verksamhet, med eventuell uttagsbeskattning som följd, och därefter säljer varan, utför han den senare transaktionen i sin egenskap av privatperson och transaktionen omfattas inte av mervärdesskatt (se EG-domstolens mål C-415/98, Laszlo Bakczi, REG. 2001, s. I-1831).

Ändringen föranleds av att det gemenskapsrättsliga uttrycket ”beskattningsbar person” och dess definition enligt mervärdesskattedirektivet ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Innebörden av det nya begreppet behandlas vidare i författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

2 §

I paragrafens *första stycke punkt 4 c* stryks hänvisningen till 3 kap 3 § andra och tredje styckena eftersom dessa stycken utgår ur 3 § (se författningskommentaren till 3 §). Av den nuvarande punkten 4 c framgår att omvänd skattskyldighet inte ska tillämpas vid en utländsk företagares uthyrning som omfattas av frivillig skattskyldighet. När denna ordning infördes var ett av skälen att det ansågs lämpligt att den utländska företagaren var registrerad till mervärdesskatt vid sådana uthyrningar eftersom jämkning av ingående skatt kan bli aktuell om uthyrningen upphör (se prop. 2001/02:127 s. 154). Utländska beskattningsbara personer som omsätter tjänster som avser skattepliktiga fastighetsupplåtelser bör även i fortsättningen vara skattskyldiga för upplåtelsen och omfattas av jämningsreglerna (jfr 8 a kap. 1 §). I punkten 4 c i dess nya lydelse framgår därför att den inte ska tillämpas på omsättningar som avser upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet. Vid sådana omsättningar är det istället den utländska beskattningsbara person som upplåter fastigheten som är skattskyldig enligt punkten 1 i första stycket.

I *fjärde stycket* av paragrafen stryks hänvisningen till 9 kap. eftersom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet vid upplåtelse av byggnader och anläggningar i 9 kap. slopas.

I paragrafen ersätts orden ”företagare” och ”näringsidkare” med det gemenskapsrättsliga uttrycket ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att begreppet ”beskattningsbar person” införs i lagen och ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet”. Innebörden av det nya begreppet behandlas vidare i författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

2 d, 6, 9, 10 och 15 §§

I paragraferna ersätts begreppen ”yrkesmässig verksamhet”, ”näringsidkare”, ”företagare” och ”yrkesmässig verksamhet” av de EG-anpassade begreppen ”ekonomisk verksamhet” och ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

19 §

Paragrafen är ny och innehåller en definition av uttrycket *allmännyttig ideell förening, stiftelse och registrerat trossamfund*.

I *första stycket* stadgas tre krav som ska vara uppfyllda för att föreningen, stiftelsen eller det registrerade trossamfundet ska omfattas av definitionen. Beträffande föreningar är en förening ideell i lagens mening om föreningens ändamål och verksamhet är ideellt, en förening som bedriver ekonomisk verksamhet och främjar sina medlemmars ekonomiska intressen utgör ekonomiska föreningar och anses således inte ha något ideellt ändamål. Exempel på ekonomisk förening kan vara kooperativa sammanslutningar vars syfte är att reducera inköpskostnader genom gemensamma inköp.

Det första kravet, *ändamålskravet*, innebär att organet i fråga ska ha ett allmännyttigt ändamål och att detta allmännyttiga ändamål ska främjas till huvudsaklig del i verksamheten. Med ”huvudsaklig” bör avses ca 75 procent. Ändamålet får inte ha en för säregen karaktär eller direkt strida mot vad som är acceptabelt från allmän synpunkt. Rena sällskapsföreningar och intresseföreningar ska inte anses som allmännyttiga ideella föreningar. Ledning vid bedömningen kan hämtas från föreningens, stiftelsens eller samfundets ändamålsbestämmelser enligt konstituerande dokument såsom stadgar eller stiftelseurkund för organet, men organets namn och faktiska verksamhet bör också vägas in vid bedömningen av verksamhetens karaktär. Oftast torde en individuell bedömning bli nödvändig utifrån de förutsättningar som finns i det enskilda fallet.

Det andra kravet, *verksamhetskravet*, innebär att den faktiskt bedrivna verksamheten i organet i fråga uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose det allmännyttiga ändamålet för att omfattas av definitionen. Med uteslutande eller så gott som uteslutande avses minst 90–95 procent.

Det tredje kravet, *icke-vinstkravet*, innebär att organet i fråga inte ska ha som ändamål att systematiskt uppnå vinst i verksamheten. Det bör framgå av stadgar eller andra konstituerande dokument att medlemmar

eller ägare inte kan erhålla utdelning eller motsvarande. Icke-vinstkravet omfattar all verksamhet som bedrivs av organet i fråga.

I andra stycket i bestämmelsen stadgas att icke-vinstkravet ska anses vara uppfyllt trots att viss vinst uppstår i organet i fråga. Vinst som uppstår måste dock användas för det allmännyttiga ändamålet, t.ex. genom att organet i fråga bibehåller eller ökar sina allmännyttiga aktiviteter eller avsätter medlen för framtida investeringar till gagn för den allmännyttiga verksamheten. Om överskott i verksamheten systematiskt skiftas eller delas ut till medlemmar för deras privata bruk är icke-vinstkravet inte uppfyllt. Icke-vinstkravet medför således att verksamhetens överskott ska förbrukas eller återinvesteras i den allmännyttiga verksamheten.

I paragrafens tredje stycke stadgas att ändamålen för det aktuella organets verksamhet inte får vara begränsat till vissa familjers, bestämda personers eller medlemmars personliga eller ekonomiska intressen. För stiftelser innebär kravet att stiftelseändamålet inte får vara riktat till en på förhand given destinatärskrets, t.ex. vissa medlemmar i en familj. I föreningar och trossamfund kan det förekomma att vissa förmåner tillhandahålls åt medlemmarna. För att räknas som en allmännyttig ideell förening eller samfund enligt definitionen i bestämmelsen krävs att omfattningen av dylika förmåner är obetydliga jämfört med föreningens eller samfundets ideella verksamhet. Kravet att verksamheten inte får syfta till att tillgodose medlemmarnas personliga eller ekonomiska intressen får därmed anses innebära att fackföreningar, branschföreningar och liknande inte omfattas av definitionen. Detsamma får anses gälla även föreningar som i första hand tillgodoser medlemmarnas samlarintressen.

I paragrafens fjärde stycke stadgas att vissa ekonomiska föreningar kan omfattas av stadgandet i första stycket. De föreningar som avses är äldre föreningar som med stöd av 1911 års lag om ekonomiska föreningar kunde registreras som ekonomiska föreningar trots att de bedrev ideell verksamhet av ideell natur. Nämda möjlighet avskaffades den 1 januari 1953, men vissa ekonomiska föreningar kvarstår med stöd av övergångsbestämmelser till 1951 års lagstiftning om ekonomiska föreningar (1951:309 4 § 1 mom) trots detta med oförändrad firma. Se vidare avsnitt 4.4.1.

2 kap.

1 §

I paragrafen ersätts ordet ”näringsidkare” och ”yrkesmässig verksamhet” med ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

2, 3, 5, 7 och 8 §§

I paragraferna ersätts ordet ”skattskyldig” med ”beskattningsbar person” och ”yrkesmässig verksamhet” med begreppet ”ekonomisk verksamhet”. Paragraferna bygger på artiklarna 16, 18, 26 och 27 i mervärdesskattedirektivet. I dessa bestämmelser används uttrycket ”beskattningsbar person” om den person som tar ut varor eller tjänster ur sin verksamhet.

Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

2 a kap.

3 §

Paragrafen anpassas för att uppnå en bättre överensstämmelse med regelverket om gemenskapsinterna förvärv av varor enligt artiklarna 2. 1 b i, 20, 213 och 214 i mervärdesskattedirektivet. I paragrafens *första stycke* ersätts uttrycket ”säljare som är skattskyldig” med begreppet ”beskattningsbar person som agerar i denna egenskap” som överensstämmer med uttryckssättet i artikel 2. 1. b i i direktivet. Enligt artikel 20 i mervärdesskattedirektivet avses med ett gemenskapsinternt förvärv av varor ett förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som försänds eller transporteras till förvärvaren av en säljare, eller av förvärvaren, eller för säljarens eller förvärvarens räkning från ett annat EG-land. Enligt direktivet ska säljaren (och köparen) vara registrerad till mervärdesskatt enligt reglerna i artikel 213–214. Varan ska emellertid inte anses förvärvad som ett gemenskapsinternt förvärv om säljaren i ett annat EU land omfattas av reglerna om skattebefrielse för småföretag i artiklarna 282–292 i mervärdesskattedirektivet. Detta följer av artikel 2. 1 b i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen kommenteras vidare i avsnitt 6.3.4 ovan.

I paragrafens *andra stycke* ersätts också begreppet ”näringsidkare” med det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

5 §

I paragrafen ersätts begreppet ”näringsidkare” med det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

7 §

I paragrafen ersätts begreppet ”yrkesmässig verksamhet” med det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

9 §

I paragrafen ersätts begreppet ”yrkesmässig verksamhet” med det EG-rättsliga begreppet ”ekonomisk verksamhet”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

3 kap.

2 §

I paragrafen anges vilka upplåtelser och överlåtelse av nyttjanderätt till fastighet som är undantagna från mervärdesskatt samt att omsättning av fastighet är undantaget från skatteplikt. En ändring görs i paragrafens *första stycke*. Ändringen innebär att upplåtelser av olika nyttjanderätter till fastigheter är undantagna från skatteplikt enbart vid upplåtelse av tomtmark, byggnad eller del av byggnad om upplåtelsen avser stadigvarande bostad. Detta medför att andra upplåtelser av nyttjanderätt till fast egendom inte längre omfattas av undantaget. Sådana upplåtelser kommer därmed att vara skattepliktiga enligt 3 kap. 1 § första stycket ML. I första stycket *punkten 1* anges att omsättning av fastigheter är en omsättning som är undantagen från skatteplikt. Att en sådan omsättning är undantagen framgår av första stycket i den nuvarande lydelsen.

Av första stycket *punkten 2* framgår att överlåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter omfattas av undantaget från skatteplikt. Att sådan omsättning är undantagen framgår av första stycket i den nuvarande lydelsen.

Enligt första stycket *punkten 3* är upplåtelsen undantagen från skatteplikt om upplåtelsen avser nyttjanderätt till tomtmark, byggnad eller del av byggnad som avser stadigvarande bostad. Upplåtelse av tomtmark, byggnad eller del av byggnad med nyttjanderätt som exempelvis tomträtt, hyresrätt eller bostadsrätt är därmed undantagen från skatteplikt om upplåtelsen avser stadigvarande bostad. Begreppet stadigvarande bostad finns i nuvarande 3 kap. 3 andra stycket om skatteplikt vid uthyrning till kommuner. Begreppet används också i avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket ML. Genom att knyta skatteplikten till begreppet stadigvarande bostad uppnås en god överensstämmelse mellan avdragsförbudet och undantaget i punkten 3. Byggnadens karaktär och den faktiska användningen av den är avgörande för vad som är stadigvarande bostad. Även om en byggnad har karaktär av bostad anses det inte utgöra stadigvarande bostad om verksamhet bedrivs i en särskilt anpassad och klart avskild del av byggnaden (jfr RÅ 2003 ref 100). Lägenheter och andra bostäder som används på ett likartat sätt som bostäder i det allmänna bostadsbeståndet anses utgöra stadigvarande bostad (jfr RÅ 1993 ref. 30 och RÅ 1997 not. 245). Även uthyrning av fritidsbostäder utgör uthyrning som avser stadigvarande bostad. Uthyrning av lägenheter eller stugor som i sin helhet ska användas för hotellliknande verksamhet avser dock inte stadigvarande bostad även om uthyrningen sker i flera led (jfr RÅ 2002 ref. 67, RÅ 2002 not. 174 och RÅ 2002 not. 175).

Andra upplåtelser av nyttjanderätter till fastigheter än upplåtelser av mark och upplåtelser av tomtmark, byggnad eller del byggnad som avser stadigvarande bostad omfattas inte av undantaget. Upplåtelse av olika verksamhetslokaler eller industrianläggningar är exempel på vad som inte omfattas av undantaget. Sådana upplåtelser omfattas av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § första stycket ML.

Det nuvarande *andra stycket* i paragrafen tas bort. Den bestämmelse som finns i det nuvarande andra stycket saknar direkt motsvarighet i

mervärdesskattedirektivet. Om en omsättning av vara eller tjänst ska anses underordnad en undantagen upplåtelse av nyttjanderätt får avgöras genom en huvudsaklighetsbedömning enligt de principer som framgår av EG-domstolens praxis (se bl.a. C-349/96 Card Protection Plan, REG 1999 s. I-973 och C-41/04 Levob Verzekeringen, REG 2005 s. I-9433). Se vidare avsnitt 5.4.1 och 5.4.3.

3 §

Paragrafen innehåller de omsättningar som omfattas av 3 kap. 2 § men som ändå ska omfattas av skatteplikt. Ändringarna i paragrafens *första stycke* är föranledda av att det enbart är upplåtelse av tomtmark, byggnad eller del av byggnader som avser stadigvarande bostad som ska omfattas av 3 kap. 2 §. Olika upplåtelser av nyttjanderätter till fastigheter som inte utgör markupplåtelse eller sker för bostadsändamål behöver därför inte regleras i 3 §. *Punkten 1* i första stycket behöver därmed inte längre omfatta upplåtelser av verksamhetstillbehör.

En ändring görs av *punkten 3* så att den ifråga om upplåtelser enbart avser upplåtelser av bostad vid jordbruksarrenden. Jordbruksarrende regleras i 9 kap. jordabalken. Enligt 8 kap. 10 § får avdrag göras för ingående skatt på jordbruksarrende även till den del arrendet omfattar bostad. Enligt den nuvarande ordningen tas mervärdesskatt ut på jordbruksarrendet även till den del den innefattar bostad. Arrendatorn kan sedan göra avdrag för den ingående skatten på arrendet även till den del den avser bostad enligt 8 kap. 10 § ML. Denna ordning har tillkommit av praktiska skäl för att det inte ska behöva göras en beräkning av hur stor del arrendet som kan beräknas avse bostad (prop. 1973:163 s. 87). För att reglerna även i fortsättningen ska kunna tillämpas på motsvarande sätt görs ett tillägg i *punkten 3* om att bostad vid jordbruksarrende omfattas av skatteplikten. Upplåtelser av jordbruksarrende omfattas i övrigt av den generella skatteplikten i 3 kap. 1 § ML.

I *första stycket punkten 4* tas upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamheten bort. Upplåtelse av detta slag bör inte falla in under upplåtelse av tomtmark, byggnad eller del av byggnad som undantas i 3 kap. 2 § ML. Regleringen om skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamheten ändras dock inte. Därigenom tydliggörs att gränsdragningen mellan skattepliktig uthyrning av bostäder för kortare tid och annan uthyrning av bostäder inte ska förändras. Skatteplikten enligt denna bestämmelse omfattar även uthyrning av fritidsbostäder och liknande. I den hittillsvarande tillämpningen har även korttidsuthyrning av bostäder som anses som stadigvarande bostad kunnat omfattas av skatteplikten. Eftersom någon förändring av skatteplikten vid uthyrning av fritidsbostäder inte är avsedd bibehålls därför bestämmelsen.

De nuvarande *punkterna 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11 och 12* i första stycket slopas eftersom de omsättningar som avses i dessa punkter varken avser upplåtelse av tomtmark eller byggnader som avser stadigvarande bostad. De upplåtelser som anges i dessa punkter omfattas inte av undantaget i 3 kap. 2 § i dess nya lydelse vilket medför att de inte behöver regleras i 3 kap. 3 § ML för att omfattas av skatteplikt. Skatteplikten följer istället av 3 kap. 1 § första stycket ML.

I paragrafen utgår *andra och tredje stycket* som en följd av att det införs skatteplikt och en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning av byggnader och anläggningar som sker för annat ändamål än boende. Skatteplikten vid upplåtelse följer av 3 kap. 1 § första stycket och påverkas inte av vem som hyr ut eller hyresgästens status.

Fjärde stycket utgår eftersom bestämmelserna om frivillig skattskyldighet vid fastighetsuthyrning i 9 kap. slopas. Se vidare avsnitt 5.4.3.

7 §

Paragrafen, som bygger på artiklarna 132.1 g och 132.1 h i mervärdesskattedirektivet, har anpassats ytterligare till lydelsen av dessa artiklar i direktivet. Bestämmelsen har också förtydligats med anledning av den vägledning EG-domstolen givit avseende direktivbestämmelsernas innebörd i målet C-498/03, Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd (se även målen C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH samt C-45/01, Dornier). Bestämmelsen har också anpassats till utvecklingen av svensk rätt med hänsyn till innebörden av begreppet ”barnomsorg”. Se vidare författningskommentaren under 8 § nedan.

Bestämmelserna i artiklarna 132.1 g och 132.1 h i mervärdesskattedirektivet stadgar att tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning till hjälparbete, socialt trygghetsarbete, däribland sådana som görs av ålderdomshem, eller liknande socialt hjälp- och trygghetsarbete mot äldre, samt skydd av barn och ungdomar ska undantas från skatteplikt. Undantaget villkoras av att omsättningen ska göras av offentligrättsliga organ eller andra organ som av medlemsstaten i fråga är erkända som organ av social karaktär. Regleringen i mervärdesskattedirektivet förutsätter emellertid inte ett formellt förfarande för erkännande av de organ som ska anses ha en social karaktär. Direktivet preciserar inga villkor eller former för erkännande av dessa icke offentliga rättsliga organ av social karaktär utan det ankommer i princip på varje medlemsstat att i sin nationella rättsordning fastställa bestämmelser för när ett sådant erkännande kan ges till inrättningar (se EG-domstolens dom C-498/03 Kingscrest Associates Ltd (p. 49)).

Medlemsstaterna ges således ett eget utrymme i EG-rätten för att avgränsa undantaget på ett ändamålsenligt vis och med göra det möjligt att ta hänsyn till den nationella ordningen för social omsorg. Medlemsstaterna är emellertid skyldiga att beakta principen om likabehandling och principen om skatteneutralitet i EG-rätten, dvs. att undantagen på nationell nivå inte får leda till att likadan verksamhet behandlas olika eller att det uppstår risk för konkurrenssnedvridning.

EG-domstolen har i målet C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH som avsåg tolkningen av undantagen i artikel 13 A.1 c och g i dåvarande sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG avseende sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare samt tillhandahållanden av tjänster eller varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring etc., uttalat att principen om skatteneutralitet utgör hinder bland annat för att ekonomiska aktörer som utför samma slags transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende (p. 30 i domen).

I paragrafen stryks orden offentlig eller privat verksamhet och orden "hjälparbete och socialt trygghetsarbete" läggs till för att anpassa bestämmelsen ytterligare till artikel 132.1 g i mervärdesskattedirektivet. Begreppet "hjälparbete" får anses utgöra tjänster som t.ex. avser hjälp åt hemlösa eller flyktingar, hjälp åt brottsoffer och anhörigvårdare, diakoniverksamhet (socialt arbete inom kyrkor och samfund) eller biståndsarbete i olika former som kan tillhandahållas av olika kyrkor och samfund, hjälporganisationer såsom Röda korset och Rädda barnen, och liknande välgörenhetsorganisationer. Uttrycket "barnomsorg" ersätts av uttrycket "skydd av barn och ungdomar" som är det uttryckssätt som används i mervärdesskattedirektivet. Exempel på sådan verksamhet är den skyddsverksamhet som samhället tillhandahåller enligt socialtjänstlagen (2001:453, SoL). Tjänsterna kan bestå i samtal eller rådgivning åt barn med särskilda skyddsbehov eller behov av sociala insatser, inbegripet särskilda boenden utanför det egna hemmet. Uttrycket ska däremot inte omfatta barnpassning som inte har karaktären av socialt trygghetsarbete utan som har kommersiella syften.

Vidare görs ett tillägg avseende omsorg om äldre människor i syfte att anpassa bestämmelserna till lydelsen i mervärdesskattedirektivet. Tjänster avseende stöd och omvårdnad av äldre människor i särskilt boende eller i det egna hemmet ska omfattas av undantaget från mervärdesskatt. Exempel på dylika tjänster är avgifter för omsorgs- eller äldreboende eller avgifter för hemtjänst. Tjänster i hemmet såsom fönsterputsning eller städning omfattas dock inte med automatik av undantaget, även om kunden är en äldre person. Även här kan de avgränsningar som görs i SoL vara vägledande vid tolkningen. Vidare preciseras vård åt missbrukare som ett exempel på sådant socialt trygghetsarbete som ska falla in under undantaget från mervärdesskatt. I paragrafen stryks också uttrycket "annan jämförlig social omsorg". Då undantaget preciseras avseende tjänsternas natur kan en sådan formulering medföra tolkningssvårigheter.

Paragrafen tillförs ett nytt andra stycke. Här preciseras, i enlighet med EG-rätten, att undantaget ska gälla under förutsättning att verksamheten bedrivs av det allmänna. Vidare ska undantaget gälla enskild verksamhet som bedrivs på uppdrag av det allmänna. Med verksamhet som bedrivs på uppdrag av det allmänna avses social omsorg som upphandlas av det allmänna. Ett exempel är upphandling av särskilda boenden för ungdomar som har behov av skydd eller vård eller boenden för äldre. Upphandling kan ske från bolag, ideella föreningar, stiftelser, enskilda firmor etc. Liksom enligt hittillsvarande praxis bör också sådan social service som tillhandahålls efter individuella biståndsbeslut undantas, oavsett vem som tillhandahåller servicen.

I paragrafens nya tredje stycke stadgas att social omsorg enligt första stycket (hjälparbete, skydd av barn och ungdomar etc.) även ska omfatta personer som har särskilt tillstånd av det allmänna för att bedriva sådan omsorg eller om verksamheten bedrivs av sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § och som har ett socialt ändamål och verksamheten är ett direkt led i främjandet av det sociala ändamålet. Som exempel på verksamhet som kräver särskilt tillstånd inom området för social omsorg är verksamhet som faller in under lagen (1993:387) om stöd och service till vissa

funktionshindrade samt särskilda boenden enligt SoL:s bestämmelser. Allmännyttiga ideella föreningar m.fl. kan också tillhandahålla social omsorg enligt bestämmelsens första stycke, även om verksamheten inte är tillståndspliktig i sig och inte är föremål för upphandling av det allmänna. Sådana organ är således i enlighet med EG-rätten ”organ av social karaktär”. Se vidare avsnitt 4.4.2.

8 §

I paragrafens första stycke införs en ny punkt 3. Här stadgas att förskoleverksamhet och skolbarnomsorg (fritidsverksamhet) som anordnas av det allmänna i enlighet med skollagen (1985:1100) eller förskoleverksamhet och skolbarnomsorg som bedrivs i enskild verksamhet och verksamheten har mottagit bidrag för verksamheten enligt skollagen, ska undantas från mervärdesskatt. Sådant verksamhet är således inte social omsorg i SoL:s mening. Genom denna klassificering av undantagen skolverksamhet kommer barnpassning som inte faller in under skollagens bestämmelser att bli skattepliktig. Se även prop. 2008/09:115 ”Barnomsorgsavgift och allmän förskola även för treåringar” om pedagogisk verksamhet inom skolan.

8 a §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 132.1 k i mervärdesskattedirektivet. *Enligt paragrafens första stycke* omfattar undantaget tillhandahållande av personal för verksamhet avseende själavård som görs av sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § och som sker i samband med tillhandahållande av tjänster som är undantagna enligt 3 kap. 4 och 8 §§ (sjukvård, utbildning etc.). Själavård kan sägas vara kyrkans eller religiösa samfunds omsorg om den enskilda människan och hans eller hennes andliga välbefinnande, men även icke-religiösa filosofiska inriktningar som t.ex. humanister kan tillhandahålla självvårdande omsorg och omfattas av denna bestämmelse. Själavård kan komma till uttryck i gudstjänst, men även i andra kyrkliga och filosofiska sammanhang. Präster och diakoner har ofta ett särskilt ansvar för självvården och är särskilt utbildade för detta, men också andra kan bidra i den allmänna självvården. Stadgandet anger att undantaget omfattar de fall när ideella föreningar, stiftelser och registrerade trossamfund definierade enligt 1 kap. 19 § tillhandahåller personal för tillhandahållande av självvård.

I paragrafens andra stycke anges att undantaget ska tillämpas i samband med tillhandahållande av sjukvård, hjälparbete, socialt trygghetsarbete, skydd av barn och ungdomar m.m. samt utbildning.

Det bör betonas att frågan om beskattning överhuvudtaget inte uppkommer om någon ersättning inte betalas till den som tillhandahåller personal. Se vidare avsnitt 4.4.3.

10 b §

I paragrafen ersätts begreppet ”näringsidkare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Se vidare i författningskommentaren till 4 kap. 1 §.

11 §

Paragrafen motsvaras av artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet om vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill.

I första stycket 2-4 görs en redaktionell ändring genom att uttrycket "om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna" blir gemensamt för punkterna 2-4 och placeras i ett nytt tredje stycke. Punkten 5 och punkten 6 om folkbildning och kulturbildning slås ihop och blir punkt 5. Undantaget i den nya gemensamma punkten 5 ska omfatta folkbildning som bedrivs av studieförbund eller folkhögskolor samt kulturbildning som tillhandahålls av kommun såsom de kommunala musikskolorna (jfr. prop. 1996/97:10 s. 26). Undantaget i punkten 5 ska även omfatta folkbildning eller kulturbildning som tillhandahålls av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § som har ett konstnärligt eller liknande kulturellt ändamål. Verksamheten måste utgöra ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet för att omfattas av undantaget.

I paragrafens andra stycke återfinns bestämmelsen i 3 kap. 18 § som flyttas hit. Bestämmelsen, som motsvarar mervärdesskattedirektivets undantag avseende omsättning av vissa varor som har nära koppling till omsättning av vissa kulturella tjänster i artikel 132.1 n innebär att omsättning av program, kataloger, förteckningar, register, kopior och liknande som har samband med aktiviteterna i punkterna 2-5 ska undantas från mervärdesskatt.

I tredje stycket framgår att undantagen i punkt 2-5 gäller om verksamheten bedrivs av det allmänna eller i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna genom bidrag eller dylikt. Vidare utvidgas undantaget till att även omfatta folkbildning eller kulturbildning som bedrivs av sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § och som har ett konstnärligt eller liknande kulturellt ändamål och verksamheten är ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet.

Se vidare avsnitt 4.4.4.

11 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 132.1 n i mervärdesskattedirektivet om vissa tillhandahållanden av kulturella tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill. Undantaget omfattar inträden till kulturella evenemang (teater, cirkus, dans, musik, film och liknande föreställningar) samt tillfälle att delta i kulturella aktiviteter.

I paragrafens andra stycke stadgas att undantaget omfattar även omsättning av program, kataloger och andra sådana varor med nära anknytning till de kulturella aktiviteterna, dock inte om försäljningen sker i butiksliknade former.

I paragrafens tredje stycke stadgas att undantaget från skatteplikt endast omfattar tillhandahållanden från de ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § i den mån dessa har ett konstnärligt eller liknande kulturellt ändamål och i den mån

verksamheten är ett direkt led i främjandet av det kulturella ändamålet. Se vidare avsnitt 4.4.4.

11 b §

Paragrafen, som motsvarar den tidigare 11 a §, motsvarar artikel 132.1 m om idrott och fysisk träning och artikel 133 a i mervärdesskattedirektivet. Genom ändringen anpassas bestämmelsen ytterligare till mervärdesskattedirektivet, dels genom att undantaget utvidgas till att omfatta fysisk träning, dels genom att tillämpningsområdet anges omfatta tillhandahållanden av allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 §.

I paragrafens andra stycke anpassas bestämmelsen till artikel 132.1 m genom tillägget att undantaget även ska gälla för tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva fysisk träning. Med fysisk träning avses aktiviteter i den mån tyngdpunkten ligger på att genom fysisk träning öka deltagarnas fysiska välbefinnande. Sådana aktiviteter är aktiviteter som motion, friluftsliv och liknande som syftar till att öka deltagarnas fysiska välbefinnande men som inte direkt kan anses utgöra idrott i nuvarande mening. Även omsättning av tjänster som har omedelbart samband med den fysiska träningen ska undantas från mervärdesskatt om tjänsterna omsätts av samma beskattningsbara person i omedelbar anknytning till den fysiska träningen. Begreppet ”beskattningsbar person” är nytt i bestämmelsen och definieras i 4 kap. 1 §. Se vidare kommentaren till denna bestämmelse.

I paragrafens tredje stycke stadgas att undantaget även omfattar allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 §. Se vidare avsnitt 4.4.5.

11 c §

Paragrafen är ny och motsvaras av artikel 132.1 l i mervärdesskattedirektivet. I bestämmelsen undantas sådana tillhandahållanden av tjänster eller leveranser av varor som görs av organisationer utan vinstintresse mot en avgift som bestäms i enlighet med organisationens stadgar till dess medlemmar i medlemmarnas gemensamma intresse.

I paragrafens första stycke stadgas att undantaget omfattar transaktioner mellan organisationer utan vinstintresse och deras medlemmar. De organisationer som avses är främst de organisationer som definieras i 1 kap. 19 §, men det är inte uteslutet att andra organisationer kan komma att aktualiseras.

I paragrafens andra stycke anges att organisationen, för att omfattas av undantaget, ska främja de särskilda syften som anges i stycket. Organisationens huvudsakliga syfte ska vara att främja ändamål av politisk, facklig, religiös, patriotisk, filosofisk eller medborgerlig karaktär. Avgränsningen knyter an till att den bedrivna verksamheten gynnar samhällskollektivet som helhet. Undantaget avser endast medlemsavgifter och tillhandahållandet ska göras till medlemmarna i organisationen. Avgifter som en person som *inte* är medlem betalar för att exempelvis delta i en kurs eller en tävling som organisationen anordnar (deltagaravgifter) kan till följd av detta inte undantas från skatteplikt med stöd av ifrågavarande bestämmelse. Se vidare avsnitt 4.4.6.

11 d §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 132.1 o i mervärdesskattedirektivet om vissa penninginsamlingsevenemang som anordnas uteslutande för organisationen själv.

I paragrafens första stycke anges att omsättningen av varor och tjänster som äger rum vid ett penninginsamlingsevenemang kan omfattas av undantag från mervärdesskatt. I stycket ges fyra kumulativa villkor. Omsättningen ska ske i samband med ett penninginsamlingsevenemang, detta evenemang ska äga rum i skälig omfattning (vilket syftar till att penninginsamlingsevenemangets eventuellt negativa konkurrenspåverkan ska beaktas), penninginsamlingsevenemanget ska företas av en icke-vinstdrivande organisation vars verksamhet omfattas av undantag från skatteplikt med stöd av 4 § (sjukvård, tandvård eller social omsorg), 8 § (utbildning), 8 a (själavård) och 11-11 c §§ (kultur, idrott m.m., omsättning till medlemmar).

I paragrafens andra stycke stadgas att undantaget från skatteplikt ska tillämpas om penninginsamlingsevenemanget anordnas till förmån för den arrangerande organisationen och dess verksamhet.

Vid ett penninginsamlingsevenemang kan besökare och deltagare, samt företag som vill representeras vid evenemanget m.m., erbjudas tillhandahållande av tjänster och varor. Det kan t.ex. kan röra sig om tillfällig försäljning av varor eller tjänster såsom tillhandahållande av serveringstjänster och liknande.

Uttrycket ”i skälig omfattning” innebär att verksamheten inte får befaras leda till konkurrenssnedvridning. Vad som utgör ”skälig omfattning” måste avgöras från fall till fall. Vid bedömningen av om evenemanget kan antas snedvrیدا konkurrensen ska särskild hänsyn tas till om verksamheten sker mindre frekvent och vid ett avgränsat tillfälle till skillnad från varaktigt såsom t.ex. en regelmässigt bedriven kioskverksamhet, att den omsättning av varor och tjänster som sker vid penninginsamlingsevenemanget riktar sig till evenemangets deltagare och besökare och därmed till en begränsad krets och inte till allmänheten i stort och att penningevenemanget i övrigt inte synes leda till snedvridning av konkurrensen (jfr. mål C-288/07, Isle of Wight Council). Se vidare avsnitt 4.4.7.

30 b och 30 d §§

I paragraferna ersätts begreppen ”företagare” och ”näringsidkare” av begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

30 f §

I paragrafen, som motsvarar artikel 4 i mervärdesskattedirektivet, byts ordet ”skattskyldig” ut mot mervärdesskattedirektivets motsvarighet ”beskattningsbar person”. Vidare görs en anpassning till artikel 4 i mervärdesskattedirektivet genom tillägget av orden ”som agerar i denna egenskap”. Detta tillägg understryker att det endast är i situationer när en

beskattningsbar person agerar i denna egenskap som det särskilda undantaget enligt denna bestämmelse tillämpas.

4 kap.

1 §

Paragrafen anpassas till artiklarna 9 och 10 i mervärdesskattedirektivet som definierar vem som ska anses som en så kallad "beskattningsbar person" i mervärdesskattedirektivets mening. För att någon ska omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde krävs att personen är en beskattningsbar person. En beskattningsbar person är den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat. Begreppet "ekonomisk verksamhet" definieras i bestämmelsens *andra stycke*. Begreppet "beskattningsbar person" har i EG-praxis getts en vid innebörd, se t.ex. EG-målet C-86/89, W.M. van Tien. I förhållande till inkomstskattelagens (IL, 1999:1229) bestämmelser om näringsverksamhet, kan begreppet beskattningsbar person anses ha en något vidare innebörd. Genom att det i mervärdesskattehänseende självständiga EG-rättsliga begreppet "beskattningsbar person" införs slopas hänvisningen till definitionen av näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen. Vidare slopas det utökade yrkesmässighetsbegreppet i paragrafen som avser verksamhet som bedrivs i former som är jämförliga med näringsverksamhet om omsättningen överstiger 30 000 kr. En sådan bestämmelse är inte förenlig med definitionen av "beskattningsbar person".

Innebörden av begreppet "beskattningsbar person" i EG-rätten beskrivs närmare i avsnitt 3.2.2 och ändringen kommenteras vidare i avsnitt 3.3.1 och 3.3.2.

6 och 7 §§

Bestämmelserna har anpassats och omredigerats med anledning av införandet av begreppet "beskattningsbar person" i lagen. Se kommentaren till 1 §.

5 kap.

2 c, 7, och 9 §§

I paragraferna ersätts begreppen "skattskyldig" och "näringsidkare" av "beskattningsbar" samt begreppet "beskattningsbar person". Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet "beskattningsbar person" ersätter begreppet "yrkesmässig verksamhet" i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

6 a kap.

1–6 §§

I paragraferna ersätts begreppet "näringsidkare" av begreppet "beskattningsbar person". Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet "beskattningsbar person" ersätter begreppet "yrkesmässig verksamhet" i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

7 kap.

1 §

I paragrafen införs en reducerad mervärdesskattesats om 6 procent för omsättning av begagnade varor i butiker om varorna mottagits i form av gåvor, omsättningen sker av sådana allmännyttiga ideella föreningar, stiftelser eller registrerade trossamfund som avses i 1 kap. 19 § och föreningen, stiftelsen eller det registrerade trossamfundet är engagerad i hjälparbete eller socialt trygghetsarbete på villkor att omsättningen utförs som ett direkt led i främjandet av välgörande och sociala ändamål. Se vidare avsnitt 4.4.2.

8 kap.

1 §

I paragrafen stryks *andra stycket* som innehåller en hänvisning till bestämmelserna i 9 kap. Detta är en följd av att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. upphör att gälla.

2 §

I paragrafens *fjärde stycke punkten 1* stryks hänvisningen till 9 kap. 8 § andra stycket 2. Ändringen är föranledd av att bestämmelserna i 9 kap. slopas.

19 §

Paragrafen ändras eftersom bestämmelsen i 9 kap. 8 § om retroaktivt avdrag vid frivillig skattskyldighet tas bort. Några särskilda handlingar för utnyttjande av sådant avdrag är således inte längre nödvändiga. I bestämmelsen regleras därför i fortsättningen enbart handlingar som utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4. De uppgifter i nuvarande fjärde stycket som avser handlingar som utfärdas på grund av överlåtelse som avses i 4 § första stycket 4 förs över till paragrafens andra stycke. Enligt den nya lydelsen av paragrafen framgår samtliga de uppgifter handlingen ska innehålla av andra stycket. Tredje och fjärde stycket i paragrafen utgår till följd av ändringarna.

8 a kap

11 §

I paragrafen ändras *första stycket*. Ändringen är föranledd av att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet slopas. Ändringen innebär att första stycket enbart blir tillämplig vid överlåtelse av andra investeringsvaror än fastigheter. Bestämmelsen i 12 § tillämpas även vid överlåtelser som sker i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfaranden. En ändring görs därför även av 12 § första stycket. Övertagande av rättigheter och skyldigheter att jämka avseende hyresfastigheter kommer därmed att omfattas av 8 a kap. 12 § ML. Ändringarna medför att det skydd för förvärvaren som regleras i 8 kap. 12 § tredje stycket blir tillämpligt även vid fastighetsöverlåtelser som sker i samband med att verksamheten överläts. Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka vid överlåtelse av fastigheter med uthyrning som medför skattskyldighet omfattas idag i många fall av 12 §. Ändringarna i 11 § och 12 § görs för att övertagande av rättigheter och

skyldigheter att jämka avseende hyresfastigheter med uthyrning som medför skattskyldighet ska omfattas av 12 § även vid en obligatorisk skattskyldighet.

12 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* har kommenterats under 11 §.

9 a kap.

1–3, 8, 9, 13 och 14 §§

I paragraferna ersätts begreppen ”skattskyldig” och ”näringsidkare” med ”beskattningsbar” samt begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

9 b kap.

1, 2, 4–6 §§

I paragraferna ersätts begreppet ”näringsidkare” av begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

9 c kap.

7 §

I paragrafen ersätts ordet ”yrkesmässigt” med det EG-rättsliga uttrycket ”i egenskap av beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

9 d kap.

1 §

I paragrafen klargörs att det är beskattningsbara personer som omfattas av skattebefrielsen och att de omfattas av skattebefrielsen om kraven i 9 d kap. är uppfyllda. För att en beskattningsbar person ska ha rätt till befrielse får de sammanlagda ersättningarna för dennes omsättningar och beskattningsunderlagen för uttag inte överstiga 250 000 kr under något av de två senast avslutade beskattningsåren. Dessutom måste det framstå som sannolikt att ersättningarna och beskattningsunderlagen inte kommer att överstiga detta belopp under det innevarande beskattningsåret. Vilka omsättningar som ska ingå när beloppet räknas fram framgår av 5 §. Vad som ska anses utgöra ersättning och beskattningsunderlag framgår av 7 kap. 3 och 4 §§. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska omsättningsgränsen justeras i motsvarande mån.

Eftersom en beskattningsbar person som inte är registrerad för mervärdesskatt omfattas av skattebefrielsen utan någon ansökan, se vidare kommentaren till 2 §, krävs att denne gör en bedömning av sannolikheten för att beloppsgränsen kommer att understigas under kommande beskattningsår. Vilka omständigheter som ska vägas in i denna bedömning måste avgöras från till fall. Omsättningarnas art och

förväntade omfattning har stor betydelse för bedömningen. Särskild hänsyn bör tas till gjorda investeringar i maskiner och annan utrustning samt lokaler etc. Vidare kan marknadsundersökningar ha gjorts som bör beaktas. En annan omständighet av betydelse är under vilken juridisk form aktiviteterna bedrivs. Regler om skattebefrielse för småföretag ska enligt direktivet gälla för beskattningsbara personer. Enkla bolag, partrederier och delägarförvaltade samfälligheter är inte beskattningsbara personer. I stället är varje delägare att anse som en beskattningsbar person (jfr 6 kap. 2 §). Omsättningsgränsen om 250 000 kr ska således tillämpas på varje delägare i dessa fall.

Om småföretagaren bedömer att omsättningsgränsen kommer att överskridas under kommande år ska han anmäla sig för registrering hos Skatteverket och börja debitera skatt. Om någon som är beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen vill bli befriad krävs oftast en ansökan till Skatteverket, se vidare kommentaren till 2 §. Bedömningen enligt ovan måste då även göras av myndigheten innan beslut om befrielse kan meddelas.

2 §

Av första stycket framgår att en befrielse från beskattning för beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt ska gälla utan ansökan. Det innebär att i de fall någon redan omfattas av en befrielse från beskattning – antingen på grund av att denne aldrig har varit beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen eller på grund av att denne omfattas av ett särskilt beslut om befrielse som Skatteverket har fattat – krävs inte att företagaren ansöker om att få fortsätta att vara befriad. Det innebär emellertid också att företagaren måste göra en bedömning av sannolikheten för att denne kommer att omfattas av befrielsen även under nästkommande år. Om företagaren gör en felbedömning och hans omsättningar under löpande år överstiger omsättningsgränsen ska denne börja debitera skatt och får då inte någon avdragsrätt för ingående skatt på de inköp som gjorts dessförinnan.

En företagare som uppfyller kriterierna för att omfattas av skattebefrielsen för småföretagare kan emellertid vara registrerad på grund av andra omsättningar eller förvärv som denne företar. Om småföretagaren gör sådana omsättningar som avses i 4 § andra stycket 1 och 2 för vilka han ska beskattas eller har avdragsrätt för måste han även vara registrerad. Om företagaren endast är registrerad för dessa omsättningar krävs *enligt andra stycket* inte att han ansöker om att få vara befriad från beskattning enligt småföretagarreglerna. Detsamma gäller om småföretagaren endast är registrerad på grund av att denne gör ett gemenskapsinternt förvärv överstigande 250 000 kr av andra varor än punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel, dvs. är registrerad enligt den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 1 § 2 c SBL.

I tredje stycket ges förutsättningarna för att någon som redan är registrerad till mervärdesskatt - av andra skäl än de som avses i andra stycket - ska kunna bli skattebefriad. Befrielsen gäller i dessa fall endast om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan. Befrielsebeslut får endast fattas om företagaren uppfyller förutsättningarna för befrielse enligt 1 §. Det innebär att företagarens omsättningar inte under något av de två senast avslutade beskattningsåren får ha överstigit 250 000 kr och

att det framstår som sannolikt att beloppet inte kommer att överstiga 250 000 kr under det innevarande beskattningsåret. Befrielsen gäller tidigast från och med dagen för beslutet.

3 §

Av bestämmelsen framgår att vissa beskattningsbara personer inte får omfattas av skattebefrielsen även om villkoren i övrigt är uppfyllda. Skattebefrielsen gäller inte beskattningsbara personer som inte är etablerade inom landet. Bestämmelsen motsvarar artikel 283 i mervärdesskattedirektivet. Det är här fråga om beskattningsbara personer som utan att vara etablerade i Sverige ändå omsätter varor och tjänster i Sverige som ska beskattas.

Vidare är inte bestämmelserna tillämpliga på beskattningsbara personer som omfattas av vissa särordningar för beskattning. Det gäller t.ex. de som har utnyttjat möjligheten att bli frivilligt beskattade för vissa guldtransaktioner enligt 3 kap. 10 b eller c §. De beskattningsbara personerna utesluts från att tillämpa skattebefrielsen på alla av sina transaktioner. En och samma person kan således inte både vara frivilligt beskattad för vissa guldtransaktioner och befriad från beskattning för t. ex. försäljning av varor som denne utför.

4 §

I paragrafen anges vilka transaktioner som omfattas av bestämmelserna i kapitlet. *Av första stycket* framgår att det är den beskattningsbara personens omsättning av varor och tjänster inom landet som omfattas. Det innebär att i de fall då en beskattningsbar person förvärvar varor och tjänster från andra länder för att använda i sin verksamhet i Sverige kan denne bli skyldig att betala in skatt till staten. Det gäller enligt 1 kap. 2 § 5 om denne från ett annat EG-land gör ett förvärv av nya transportmedel, av punktskattepliktiga varor eller av andra varor, till ett värde som överstiger 90 000 kronor. Vidare gäller detta enligt 1 kap. 2 § 6 vid import av varor från tredje land. Slutligen föreligger betalningsskyldighet för småföretagaren enligt 1 kap. 2 § 2 om denne förvärvar vissa tjänster som avses i 5 kap. 7 §. Gemensamt för dessa förvärv - i jämförelse med övriga förvärv för vilka betalningsskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § - är att det i dessa fall inte krävs att den beskattningsbara personen ska vara registrerad till mervärdesskatt för att en förvärvsbeskattning ska uppstå.

Trots att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för vissa förvärv kan denne således ändå omfattas av skattebefrielsen i 9 d kap. Småföretagaren har dock inte någon avdragsrätt för den skatt som denne betalar till staten på grund av förvärvet. Se vidare avsnitt 6.3.4.

I andra stycket anges att omsättning av nya transportmedel till andra EG-länder som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § inte omfattas av skattebefrielsen. Bestämmelsen motsvarar artikel 283 i mervärdesskattedirektivet. Denna slags omsättning kan småföretagaren företa utan att det påverkar hans möjligheter att vara befriad från beskattning för hans övriga omsättningar och ska inte heller räknas med när omsättningsgränsen beräknas enligt 5 §, se vidare författningskommentaren till denna bestämmelse.

5 §

Paragrafen innehåller en uppräknning av vilka transaktioner som ska beaktas vid beräkningen av om det i 1 § angivna omsättningsbeloppet om 250 000 kronor har uppnåtts. Paragrafen motsvarar artikel 288 i mervärdesskattedirektivet.

I första stycket 1 anges att intäkter från skattepliktiga omsättningar inom landet av varor och tjänster ska inräknas. Omsättningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar ska inte inräknas (se vidare under kommentaren till första stycket 5). Inte heller ska sådana enstaka skattepliktiga omsättningar som avses i 2 a kap. 3 § första stycket 1 inräknas eftersom skattebefrielsen enligt 4 § andra stycket 2 inte ska tillämpas på sistnämnda omsättningar. Det innebär att sådana omsättningar ska beskattas även om en småföretagare utför dem. Småföretagaren har också avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till dessa omsättningar. Även om det kan anses framgå av 4 § att dessa omsättningar inte ska räknas med i omsättningsbeloppet undantas dessa för tydlighets skull uttryckligen i punkten.

Enligt första stycket 2 ska beskattningsunderlag för skattepliktiga omsättningar i form av uttag av varor och tjänster medräknas i beloppet. Vad som utgör beskattningsunderlag i dessa fall framgår av 7 kap. 3 och 4 §§.

I första stycket 3 föreskrivs att gemenskapsinterna leveranser av andra varor än nya transportmedel ska räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen. Om en gemenskapsintern leverans görs av någon som inte är småföretagare ska omsättningen undantas enligt 3 kap 30 a §, dvs. det är fråga om en omsättning inom landet som medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Om leveransen görs av en småföretagare som omfattas av skattebefrielsen för småföretagare, omfattas emellertid omsättningen av sistnämnda skattebefrielse vilket medför att småföretagaren inte har någon avdragsrätt för ingående skatt och att omsättningen ska räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen. Gemenskapsinterna leveranser av nya transportmedel ska inte omfattas av skattebefrielsen enligt 4 §. I förtydligande syfte undantas dessa leveranser uttryckligen från vad som ska räknas med vid bestämmandet av omsättningsgränsen.

I första stycket 4 anges att även vissa andra undantagna omsättningar som berättigar till avdragsrätt för ingående skatt (kvalificerade undantag) ska räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen. Det gäller framställning av tidskrifter för ideella föreningar och tjänster som har samband med sådan framställning enligt 3 kap. 17 §, läkemedel till sjukhus och receptbelagda läkemedel enligt 3 kap. 23 § 2, flygbensin och flygfotogen enligt 3 kap. 23 § 4, guld till Sveriges Riksbank enligt 3 kap. 23 § 7 samt överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar m.fl. enligt 3 kap. 26 a §. Vidare ska vissa undantag som avser vissa fartyg som används för passagerarbefordran (internationellt) eller i kommersiellt eller industriellt syfte eller för fiskeskepp, fartyg och luftfartyg enligt 3 kap. 21 och 22 §§ räknas in. Detsamma gäller leverans av varor för räddningsfartyg och kustfiske i vissa fall. Även krigsfartyg omfattas av reglerna under vissa förutsättningar. Undantaget avser såväl omsättning av sådana fartyg som omfattas av reglerna samt omsättning

av varor och tjänster med anknytning till sådana fartyg. Det kan exempelvis gälla omsättning av bränsle och proviant samt tjänster avseende reparation, underhåll och uthyrning. Även förmedling av sådana transaktioner som nu nämnts omfattas av skattefrihet (punkt 14). Reglerna innehåller också motsvarande undantag för flygplan som används i internationell trafik. Reglerna finns införda i 3 kap. 21–22 §§ och motsvaras av artikel 148 i mervärdesskattedirektivet. Vidare ska medräknas sådan förmedling som anges i 21 a § som avser omsättning enligt 21 §.

I första stycket 5 anges att vissa undantagna omsättningar som inte berättigar till avdragsrätt ska räknas med vid fastställandet av omsättningsbeloppet. Det gäller bank- och finansieringstjänster som undantas enligt 3 kap. 9 §, tjänster avseende värdepappershandel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § och omsättning av fastigheter som undantas i 3 kap. 2 §. Tjänster som har karaktär av bitransaktioner till tjänsterna ska inte räknas med i beloppet. Det är att notera att de bitjänster som här avses är desamma som de tjänster som anges i artikel 174.2 i mervärdesskattedirektivet som stadgar hur beräkningen av avdragsgill andel ska beräknas i de fall länderna använder sig av en s.k. ”pro rata-metod” för att bestämma denna andel. I de fall någon utför en bitransaktion som inte ska påverka avdragsrätten vid pro rata-beräkningen ska således inte heller ersättningen från denna räknas in vid bedömandet av om omsättningsgränsen överskrids. Som framgått ovan ska omsättning av anläggningstillgångar inte räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen (se kommentaren under punkt 1 ovan). Det innebär att en omsättning av en fastighet som utgör anläggningstillgång inte är en sådan fastighetstransaktion som ska medräknas.

I första stycket 6 uppräknas slutligen vissa transaktioner som enligt mervärdesskattelagen anses vara omsatta utomlands. Det är att notera att dessa transaktioner enligt direktivet anses omsatta inom landet och undantagna från beskattning. Detta är således enligt direktivet inte någon avvikelse från principen att det endast är företagarens omsättning inom landet som kan befrias från beskattning. I mervärdesskattelagen används dock en annan lagstiftningsteknik. Där anses nämligen dessa omsättningar vara omsatta utomlands och medföra rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 12 §. Samma beskattningsresultat uppnås dock.

De transaktioner som ska medräknas vid bestämmandet av omsättningsgränsen är följande.

- Leverans av varor enligt 5 kap. 9 § första stycket 1 och 2 som skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen av säljaren eller för dennes räkning (artikel 146.1 a i mervärdesskattedirektivet).
- Leverans av varor enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 som skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen av kund eller för dennes räkning om kunden inte är etablerad inom landet (artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet).
- Försäljning till turister från tredje land enligt 5 kap. 9 § första stycket 8 (artikel 147 i mervärdesskattedirektivet). Reglerna

innebär att skatt betalas vid förvärvet men att denna skatt återfås vid utförseln under vissa förutsättningar.

- Arbete på lös egendom enligt 5 kap. 11 § 3 som införs till gemenskapen för detta arbete och som därefter skickats eller transporterats ut ur gemenskapen av den som tillhandahåller tjänsterna eller av kunden, om denne inte är etablerad inom landets territorium, eller för någonderas räkning (artikel 146.1 d i mervärdesskattedirektivet).
- Tillhandahållande av tjänster 5 kap. 11 § 2 a och 2 b som har direkt samband med omsättning utanför EG, export, eller import såsom lastning, lossning, transport m.m. (artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet).
- Förmedlingsverksamhet enligt 5 kap. 11 § 4 som utgör en del av sådana transaktioner som anges eller transaktioner som utförs utom gemenskapen. Förmedling ska ske i huvudmannens namn och för dennes räkning. Undantaget omfattar inte sådan förmedling som omfattas av de särskilda reglerna om resebyråverksamhet. Motsvarande undantag finns i 5 kap. 11 § 5.

Det är att notera att det förhållandet att undantagna transaktioner ska räknas med vid beräkningen av omsättningsgränsen inte medför att transaktionerna i sig blir skattepliktiga. Det får endast betydelse för bedömningen om företagaren ska anses vara en småföretagare som kan omfattas av skattebefrielse.

I paragrafens andra stycke anges att mervärdesskatt inte ska ingå vid beräkning av omsättningsbeloppet.

6 §

Bestämmelsen, som motsvaras av artikel 289 i mervärdesskattedirektivet, innehåller en begränsning av rätten till avdrag för ingående skatt. Den som omfattas av reglerna om skattebefrielse har inte rätt till vare sig avdrag för ingående skatt eller återbetalning av skatt. Avdrags- och återbetalningsförbudet gäller all ingående skatt hänförlig till förvärv som används för omsättning inom landet. Detta innebär att skatt som företagaren betalat till staten för att han i egenskap av köpare är betalningsskyldig för skatten inte heller får dras av. Det gäller skatt som företagaren betalat vid import, vid gemenskapsinterna förvärv och vid förvärv av vissa tjänster för vilka betalningsskyldighet åvilar förvärvaren (s.k. reverse charge, jfr. 5 kap. 7 §).

Ett undantag från avdragsförbudet finns emellertid. Det avser de transaktioner som enligt 4 § särskilt undantas från reglerna om skattebefrielse, dvs. omsättning av nya transportmedel som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § och sådana tillfälliga omsättningar avseende fastighet som anges i 4 kap. 3 §, se vidare författningskommentaren till 4 §. Avdragsförbudet för ingående skatt gäller under den tid då den beskattningsbara personen varit befriad från mervärdesbeskattning. Om en vara för vilken den ingående skatten vid förvärvet inte varit avdragsgill omsätts efter det att den beskattningsbara personen inte längre omfattas av skattebefrielse, uppkommer inte någon avdragsrätt. För att avdragsrätt ska uppkomma krävs antingen att

företagaren begär att få bli beskattad hos Skatteverket eller att företagaren innan förvärvet av varan börjar debitera skatt för att han gör bedömningen att hans omsättningar under året kommer att överstiga 250 000 kronor. Om varan avser en investeringsvara har emellertid den beskattningsbara personen som övergår till att vara beskattad rätt till jämkning av den ingående skatt som denne har betalat under den tid han varit befriad, se vidare 7 § och avsnitt 6.3.6.

7 §

I första stycket föreskrivs en rättighet och en skyldighet att jämka ingående skatt när en företagare övergår från att vara befriad till att vara beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen och omvänt. Jämkningsen ska ske enligt reglerna i 8 a kap.

I andra stycket ges Skatteverket en rätt att besluta om att jämkningsen i vissa fall ska ske i den deklaration som ges in omedelbart efter det att befrielsebeslutet är fattat och då avse all mervärdesskatt som ska jämkas. Detta gäller de fall då någon övergår från att vara beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen till att vara befriad enligt småföretagarreglerna. Enligt reglerna i 8 a kap. 7 § första stycket ska jämkningsen i dessa fall normalt ske varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden. Detta skulle emellertid innebära att småföretagaren skulle tvingas kvar i systemet enbart för att kunna fullgöra denna jämkning.

Av tredje stycket framgår förutsättningarna för att Skatteverket ska kunna fatta ett beslut om jämkning vid ett enda tillfälle. Det gäller för det första om småföretagaren begär det. Dessutom ska Skatteverket kunna besluta om detta mot småföretagarens vilja om det finns särskilda skäl. Vad som kan utgöra särskilda skäl framgår av avsnitt 6.3.6.

8 §

Den som är befriad från beskattning har rätt att få bli beskattad även om hans omsättningar under året understiger det belopp som ska framräknas för hans omsättningar enligt 4 § (250 000-kronorsgränsen). En beslut om detta ska företagaren kunna få även under ett löpande år. Det blir främst aktuellt när företagaren under året får vetskap om att hans omsättningar kommer att överstiga 250 000-kronorsgränsen under nästkommande år, exempelvis på grund av en orderuppgång i slutet av året, och han måste göra större investeringar och inköp för att kunna möta denna orderuppgång. För att få avdragsrätt måste dock företagaren ansöka om beskattning och dessutom få beslutet om frivillig beskattning innan inköpen görs. Om inte företagaren ansöker om att få bli beskattad i dessa fall ges denne rätt att jämka ingående skatt på grund av inköpen när denne övergår till att bli beskattad enligt de allmänna reglerna i mervärdesskattelagen, se vidare kommentaren till 7 §.

9 §

I första stycket regleras det fall då en småföretagare har meddelats ett beslut om skattebefrielse enligt 2 § tredje stycket och därefter ansöker om att få bli frivilligt beskattad enligt 8 §. Ett beslut om beskattning enligt 8 § kan i dessa fall endast medges om det gått en viss tid efter det att befrielsebeslutet meddelades. Skatteverket får inte besluta om

beskattning före utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår under vilket befrielsebeslutet meddelades eller borde ha meddelats efter ansökan i den ordning som föreskrivs i 2 § tredje stycket.

I andra stycket regleras det omvända fallet, nämligen då en småföretagare har varit frivilligt beskattad men nu vill bli skattebefriad. Om företagaren har varit beskattad med stöd av ett beslut som Skatteverket har fattat enligt 8 § måste det även i detta fall gå en viss tid innan ett beslut om skattebefrielse får fattas. Ett beslut om befrielse får inte fattas förrän utgången av det andra beskattningsåret efter det beskattningsår då beskattningsbeslutet meddelades.

10 §

Om en företagare som är befriad från beskattning bedömer att hans omsättningar under året kommer att överstiga 250 000-kronorsgränsen ska denne genast börja debitera mervärdesskatt och anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

11 §

Paragrafen motsvaras av artikel 289 i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen stadgas att mervärdesskatt inte ska nämnas i en faktura som utfärdas enligt reglerna i 11 kap. 1 eller 7 § om företagaren omfattas av skattebefrielse enligt detta kapitel.

10 kap.

1, 2, 11, 11 c, 11 d och 11 e §§

I paragraferna ersätts begreppen ”företagare” och ”näringsidkare” av begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

11 kap.

1, 3 och 5 §§

Paragraferna ändras så att begreppet ”näringsidkare” ersätts med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

13 kap.

28 a §

I paragrafens *första stycke* stryks hänvisningen till bestämmelserna om jämkning i 9 kap. 10-13 §. Detta är en följd av att reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. upphör att gälla.

19 kap.

1 §

I paragrafen ersätts begreppet ”företagare” med begreppet ”beskattningsbar person”. Ändringen är en följd av att det EG-rättsliga begreppet ”beskattningsbar person” ersätter begreppet ”yrkesmässig

verksamhet” i lagen. Se vidare författningskommentaren under 4 kap. 1 §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Första punkten reglerar ikraftträdandetidpunkten. Äldre bestämmelser ska tillämpas i fråga om förhållanden som hänför sig till tid före ikraftträdandet. Detta innebär att bl.a. att de tidigare bestämmelserna om överlåtelse av rättigheter och skyldigheter att jämka ingående skatt gäller för överlåtelser som skett före ikraftträdandet.

I andra punkten första stycket anges att en upplåtare som blir skattskyldig genom de ändrade bestämmelserna i 3 kap. 2–3 §§ får fortsätta att behandla upplåtelsen som en omsättning som inte medför skattskyldighet. Detta avser andra upplåtelser än korttidsupplåtelser. Om uthyrningen inte sker stadigvarande blir punkten tre tillämplig istället. Bestämmelsen i punkten två gäller enbart för hyresförhållanden som pågår vid ikraftträdandet av lagen och högst i fem år från ikraftträdandet. Eftersom bestämmelsen enbart avser hyresförhållanden som pågår vid ikraftträdandet kommer den enbart bli tillämpning på uthyrning till den hyresgäst som hyrde vid ikraftträdandet. Bestämmelsen kommer vidare enbart att kunna tillämpas i den omfattning som uthyrningen hade vid ikraftträdandet. Bestämmelsen ska således inte bli tillämplig på upplåtelser som påbörjas efter ikraftträdandet. Bestämmelsen innebär att den som enligt nuvarande regler upplåter en lokal med skattefrihet kan fortsätta att upplåta lokalen till samma hyresgäst med skattefrihet i fem år från ikraftträdandet.

Av *andra stycket* i andra punkten framgår att om upplåtaren upphört att behandla en upplåtelse som en omsättning som inte medför skattskyldighet kan möjligheten enligt första stycket inte längre utnyttjas av upplåtaren. Har upplåtaren en gång avstått från att behandla uthyrningen som skattefri kan han därför inte vid ett senare tillfälle inom femårsperioden återgå till att behandla uthyrningen som skattefri. Skattskyldigheten ska således enbart ändras vid ett tillfälle och det ska inte vara möjligt att återgå från skattskyldighet till att behandla en upplåtelse som skattefri. Därigenom undviks också att förändringar i skattskyldigheten utlöser jämningskonsekvenser vid mer än ett tillfälle. Se vidare avsnitt 5.4.4.

I tredje punktens första stycke anges att den som vid ikraftträdandet av denna lag bedriver verksamhet som avser korttidsupplåtelse av fastigheter får fortsätta att behandla upplåtelseerna som omsättningar som inte medför skattskyldighet. Detta medför att de som upplåter samlingslokaler och liknade för upplåtelser för kortare tid har möjlighet att fortsätta att betrakta denna verksamhet som en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Bestämmelsen är begränsad till tjänster som tillhandahålls inom två år från ikraftträdandet av bestämmelserna om obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler. Bestämmelsen gäller enbart om upplåtelseerna inte medförde skattskyldighet före ikraftträdandet. Den ska därför inte gälla för sådana korttidsupplåtelser som medför skattskyldighet redan enligt de nuvarande bestämmelserna exempelvis upplåtelse av parkeringsplatser och förvaringsboxar. Upplåtarens möjlighet att behandla upplåtelseerna som omsättningar som

inte medför skattskyldighet ska avse all sådan omsättning av upplåtaren. Det ska således inte vara möjligt för upplåtaren att, på det sätt som föreslås i punkten 2 vid stadigvarande uthyrning, att för varje uthyrning välja om denna ska vara skattefri eller inte.

I *andra stycket* anges att om upplåtaren upphört att behandla uthyrningarna som omsättningar som inte medför skattskyldighet kan möjligheten enligt första stycket inte längre utnyttjas av upplåtaren. Den uthyrare som börjat belägga uthyrningen med mervärdesskatt kan därför inte längre utnyttja övergångsbestämmelsen.

I tredje punktens *tredje stycke* anges att med korttidsupplåtelse avses upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet om upplåtelsen inte är stadigvarande. Se vidare avsnitt 5.4.4.

I *punkten fyra* regleras jämkning. Enligt bestämmelsen ska ingående skatt för en investeringsvara jämkas vid ett enda tillfälle om de nya reglerna medför att en upplåtelse som inte beskattades enligt äldre bestämmelser kommer att medföra en skattskyldighet efter de ändringar som görs av 3 kap. 2-3 §§.

En ändring av lagen som medför att skattskyldighetens omfattning ökar utgör en händelse som kan utlösa jämkning (jfr C-487/01 Gemeente Leusden och C-7/02 Holin Groep BV, REG 2004 s. I-5337). En jämkning som ska ske på grund av lagändring betraktas som en ändrad användning. Vid tillämpning av de ordinarie jämningsbestämmelserna skulle detta medföra att avdraget för ingående skatt ska jämkas varje räkenskapsår under återstoden av korrigeringstiden (se 8 a kap. 7 § ML). Engångsjämkning ska göras av dem som blir skattskyldiga genom de föreslagna förändringarna av 3 kap. 2-3 §§ ML. Redan pågående jämkningar på grund av tidigare förändringar av skattskyldigheten ska inte påverkas av bestämmelsen. Med en engångsjämkning undviks att de som blir skattskyldiga på grund av lagändringen får administrera en jämkning av ingående skatt i upp till tio års tid. Ingående skatt kan därför jämkas vid ett enda tillfälle vilket är en avvikelse från 8 a kap. 7 § första stycket ML.

Beräkningen av det belopp med vilket jämkning ska göras sker med utgångspunkt i den befintliga bestämmelsen i 8 kap. 8 § andra stycket ML. Ett årligt belopp räknas ut för varje år som återstår av korrigeringstiden. Det sammanlagda beloppet av dessa belopp utgör det belopp med vilket engångsjämkning kan göras.

I *punkten fem* regleras ändrad användning av en investeringsvara som sker efter det att en engångsjämkning enligt punkten 4 har gjorts.

I *första stycket* i punkten fem klargörs att jämkning ska ske i enlighet med 8 a kap. 4 § första stycket 1 ML även om avdrag för ingående skatt inte medgivits vid förvärvet av investeringsvaran. 8 a kap. 4 § första stycket 1 ML avser jämkning när avdragsrätten minskar i de fall förvärvandet av investeringsvaran helt eller delvis medfört rätt till avdrag. Bestämmelsen är inte utformad med hänsyn till engångsjämkningar av det slag som nu föreslås i punkten fyra. För att det inte ska uppkomma tveksamheter om att jämkning ska ske om avdragsrätten minskar efter det att engångsjämkning har skett klargörs detta i första stycket av punkten fem.

Om det efter det att en engångsjämkning har gjorts inträffar en förändring av avdragsrätten för investeringsvaran kan en ny

jämkningssituation uppkomma. När jämningsbeloppet ska beräknas för en ändrad användning som sker efter de ändringar som föranleds av lagändringen är det nödvändigt att avvika från den beräkning av jämningsbeloppet som anges i 8 kap. 8 § andra stycket. Detta beror på att engångsjämningen inte beaktats vid beräkning enligt ordinarie bestämmelser. Detta regleras därför i *andra stycket* av punkten fem. Där framgår att jämningsbeloppet enligt 8 a kap. 8 § andra stycket ska korrigeras för det år som jämkningen avser. Korrigeringen ska göras med det årliga belopp som beräknades för det aktuella året i samband med engångsjämningen enligt punkten fyra.

Av *tredje stycket* i punkten fem framgår att om engångsjämning gjorts för investeringsvaran och användningen därefter ändras ska jämkning inte ske om förändringen i avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid engångsjämningen är mindre än fem procentenheter. Det ska således göras en jämförelse mellan avdragsrätten vid engångsjämningen och avdragsrätten efter den ändrade användningen. Det finns en motsvarande bestämmelse i 8 a kap. 5 § första stycket 2 ML. Enligt denna bestämmelse ska förändringen av avdragsrätten göras i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet. Den bestämmelsen är därför inte utformad på ett sätt som tar hänsyn till om en engångsjämning har skett. Det skulle kunna medföra att jämkning ska ske av små belopp eller att jämkning inte ska ske vid större förändringar. Bestämmelsen i tredje stycket punkten fem är avsedd att förhindra sådana effekter.

Bestämmelserna som avser engångsjämning i punkterna fyra och fem syftar till minskad administration vid införandet av en obligatoriska skattskyldighet och har därför stöd i artikel 184 d i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG.

Följande exempel illustrerar hur bestämmelserna är avsedda att fungera.

År 1, Ny-, till- eller ombyggnad av fastighet sker. Den ingående skatten på byggnationen är 1 000 000 kronor. Fastigheten används för uthyrning av lokaler (30 procent) och bostäder (70 procent). Fastighetsägaren är inte skattskyldig för lokaluthyrningen och något avdrag görs inte.

År 7, Fastighetsägaren blir skattskyldig för lokaluthyrningen (30 procent) på grund av lagändringen. Ett årligt belopp beräknas för varje år som återstår av korrigeringstiden. Det årliga beloppet beräknas till 30 procent av $1\,000\,000 \cdot 1/10$ för respektive år. Det årliga beloppet blir därmed 30 000 kronor för respektive år. Eftersom 4 år återstår av korrigeringstiden (det år användningen ändras räknas in i den del av korrigeringstiden som återstår enligt 8 kap. 7 § tredje stycket) kan engångsjämningen beräknas till 120 000 kronor (4 år * 30 000 kronor).

År 8 sker en ändrad användning som gör att avdragsrätten ökar till 31 procent. Någon jämkning ska inte göras eftersom förändringen i avdragsrätten är mindre än 5 procentenheter i förhållande till avdragsrätten vid engångsjämningen.

År 9 görs en bostad om till lokal och hyrs ut med obligatorisk skattskyldighet. Skattskyldigheten uppgår därefter till 40 procent. Den ingående skatten på byggnationen år 1 kan därför jämkas i enlighet med 8 a kap. 4 första stycket 2. Eftersom det är en ändrad användning så

gäller årlig jämkning enligt 8 a kap 7 § första stycket. Beloppet för årlig jämkning år 9 beräknas enligt 8 a kap. 8 § andra stycket till 40 procent av 1 000 000 x 1/10, dvs. 40 000 kronor. Eftersom engångsjämkning har skett ska dock detta belopp korrigeras i enlighet med övergångsbestämmelserna punkt fem andra stycket. Det årliga beloppet som beräknades för respektive år vid engångsjämkningsuppgick till 30 000 kronor. Detta belopp ska därför avräknas från den årliga jämkningen år 9. Jämningsbeloppet för denna senare ändrade användning blir därför 10 000 kronor för år 9.

År 10 görs en lokal om till bostad varför skattskyldigheten upphör för den lokalen. Skattskyldigheten uppgår därefter till 25 procent. Den ingående skatten på byggnationen år 1 ska därför jämkas i enlighet med 8 a kap. 4 första stycket 1 även om avdrag inte gjordes vid förvärvstidpunkten. Beloppet för årlig jämkning år 10 beräknas enligt 8 a kap. 8 § andra stycket till 25 procent av 1 000 000 x 1/10, dvs. 25 000 kronor. Beloppet ska korrigeras i enlighet med övergångsbestämmelserna punkt fem andra stycket. Det årliga beloppet som beräknades för respektive år vid engångsjämkningsuppgick till 30 000 kronor. Detta belopp ska därför räknas ifrån den årliga jämkningen år 10. Jämningsbeloppet för denna senare ändrade användning blir därför -5 000 kronor för år 10, dvs. 5000 kronor ska betalas tillbaka genom jämkning. Se vidare avsnitt 5.4.4.

I punkten sex första stycket framgår att kommuner, landsting och kommunalförbund, som enligt 6 c § lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807), ersättningslagen, är skyldiga att justera ersättning vid ändrad användning av investeringsvara och dessutom ska göra en engångsjämkning enligt punkten fyra, inte ska tillgodogöra sig beloppet för engångsjämkningsuppgick till 30 000 kronor. Detta belopp ska därför inte redovisas såsom ingående skatt vid redovisningen av mervärdesskatt för den aktuella redovisningsperioden. Beloppet ska därmed inte heller beaktas vid beräkningen av hur mycket den mervärdesskatt som ska betalas in eller återfås för perioden. En sådan justering av ersättningen för investeringsvaran som avses i 6 c § lag om ersättning för viss mervärdesskatt (2005:807), ersättningslagen, ska istället anses ha skett vid ett enda tillfälle. Den ändrade användning som uppkommer när upplåtelsen medför skattskyldighet ska inte anmälas på det sätt som avses i 7 a § ersättningslagen. Något justeringsbelopp ska inte heller anmälas. Bestämmelsen medför därför att beloppen för engångsjämkning och justering enligt ersättningslagen tar ut varandra. Det ska inte ske någon redovisning av beloppen för jämkning eller justering när uthyrningen av fastigheten medför skattskyldighet på grund av de bestämmelserna i 3 kap. 2–3 §§ ML har ändrats. Syftet är att underlätta övergången till en obligatorisk skattskyldighet för kommuner, landsting eller kommunalförbund i de fall upplåtelser som idag sker skattefritt medför skattskyldighet enligt de föreslagna reglerna. Eftersom jämkning och justering av ersättning sker vid ett enda tillfälle och inte ska tas upp i deklaration eller anmälan vid övergången undviks att kommuner, landsting eller kommunalförbund får en tillkommande administration i upp till tio år på grund av en övergång till en obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av lokaler.

Av *andra stycket* i punkten sex framgår att om investeringsvaran överläts eller användningen ändras vid ett senare tillfälle, dvs. efter det att en uthyrning medfört skattskyldighet till följd av ändringarna i 3 kap. 2-3 §§ ML, så ska engångsjämknin anse ha skett för det kalenderår då upplåtelsen först medförde skattskyldighet. Om en investeringsvara överläts ska därmed en ingående skatt motsvarande beloppet för engångsjämknin betraktas som en ingående skatt som överlåtaren har gjort avdrag för. Detta ska därför framgå om överlåtaren ställer ut en sådan jämningshandling som avses i 8 a kap. 17 § ML.

I *tredje stycket* anges att ersättningsbeloppet enligt 2 a § eller justeringsbeloppet enligt 6 c § ersättningslagen ska motsvara den jämnin som ska göras efter korrigering av jämningsbeloppet enligt punkten fem. Om en kommun ska jämk vid ändrad användning för att avdragsrätten minskar, och därför ska minska den utgående skatten vid redovisning av mervärdesskatt, ska således ersättningsbeloppet enligt 2 a § ersättningslagen motsvara jämningsbeloppet efter korrigering. Om användningen av investeringsvaran ändrats så att avdragsrätten ökar och kommunen därför, efter korrigering av jämningsbeloppet, kan få tillbaka ytterligare ingående skatt vid sin mervärdesskatteredovisning ska justeringsbeloppet uppgå till motsvarande belopp som ska jämkas. Avsikten är således att ersättningsbeloppet eller i förekommande fall justeringsbeloppet ska motsvara det jämningsbelopp som ska betalas in av eller kan återfås av kommuner, landsting och kommunalförbund

Följande exempel illustrerar hur bestämmelsen är avsedd att fungera.

År 1 sker en ny-, till- eller ombyggnad av fastighet. Den ingående skatten på byggnationen är 1 000 000 kronor. En kommun hyr ut fastigheten till ett kommunalförbund utan frivillig skattskyldighet.

År 4 blir fastighetsägaren skattskyldig för lokaluthyrningen på grund av lagändringen. Uthyrning av hela fastigheten kommer att medföra skattskyldighet för kommunen. Istället för att kommunen tillgodoräknar sig en engångsjämknin med 700 000 kronor (7/10 av 1 000 000 kronor) så anse en justering av ersättning enligt ersättningslagen ha skett med 700 000 kronor för år 4. Någon redovisning av engångsjämknin ska inte göras när kommunen deklarerar mervärdesskatt. Beloppet och den ändrade användningen ska inte heller tas upp i en sådan anmälan vid ändrad användning som avses i 7 a § ersättningslagen.

År 7 tar kommunen 30 procent av byggnaden i anspråk för egen verksamhet med undantagna omsättningar. Därefter används således 70 procent av fastigheten för uthyrning som medför skattskyldighet. Ett årligt belopp beräknas för varje år från år 4 som är det år då kommunen på grund av lagändringarna blir skattskyldig för uthyrningen. Det årliga beloppet beräknas till 100 procent av $1\,000\,000 \cdot 1/10$ för respektive år. Det årliga beloppet blir därmed 100 000 kronor för respektive år. En beräkning av jämningsbeloppet för år 7 enligt 8 a kap. 8 § andra stycket skulle medföra att jämningsbeloppet för år 7 blir 70 000 kronor. Detta belopp ska dock korrigeras med det årliga beloppet på 100 000 kronor på motsvarande sätt som avses i punkten 5 andra stycket, vilket gör att jämnningen för år 7 blir 30 000 kronor som ska betalas tillbaka. Det kan också uttryckas så att kommunen för år 7 ska ha rätt till en jämnin på 70 000 kronor. Eftersom kommunen redan har fått 100 000 kronor för år 7 ska dock 30 000 kronor betalas tillbaka som jämnin.

Ersättningsbeloppet vid ändrad användning ska enligt 2 a § ersättningslagen beräknas på samma sätt som jämningsbeloppet enligt 8 a kap. 7, 8 och 10 §§ ML. I det här fallet när engångsjämkning har skett ska dock ersättningsbeloppet motsvara den jämkning som ska göras efter det att jämningsbeloppet korrigerats enligt punkten fem i övergångsbestämmelserna. Kommunen kan därför få ersättning med ett belopp som uppgår till 30 000 kronor. Se vidare avsnitt 5.4.4.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting (2005:807)

6 c §

I andra och tredje styckena utgår de särskilda regleringarna avseende justering vid retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200). Förändringarna av paragrafen är en följd av att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. mervärdesskattelagen slopas.