



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Eva Rommen

Uttagsbeskattning ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv

– Vad är ett tillhandahållande?

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Christina Moëll

Skatterätt

VT-2003

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	7
2 SVENSK MERVÄRDESSKATT	9
2.1 En kort översikt	9
2.1.1 Skattskyldighetens inträde	9
2.1.2 Skattskyldiga personer	10
2.1.3 Yrkesmässig verksamhet	10
2.1.4 Omsättning	11
2.1.4.1 Varor	11
2.1.4.2 Tjänster	12
3 UTTAG I SVENSK RÄTT	13
3.1 Uttagsbeskattning i svensk rätt	13
3.2 Uttag av vara	13
3.3 Uttag av tjänst	15
3.3.1 Exempel på uttag av tjänst i svensk praxis	16
3.3.2 Fastighetsområdet	16
3.3.2.1 Fastighetsskötsel	16
3.4 Undantag för uttag av varor och tjänster	17
3.5 Beskattningsunderlaget vid uttag av vara och tjänst	17
4 UTTAG I EG-RÄTTEN	19
4.1 Mervärdesskatt i EG-rätten	19
4.2 Varor	19
4.3 Tjänster	21

4.4	Skillnaden mellan varor och tjänster	22
4.4.1	Praxis avseende skillnaden mellan varor och tjänster	22
4.4.2	Åtskillnad mellan varor och tjänster vad gäller serveringstjänster	25
4.5	Beskattningsunderlaget	25
5	AVDRAGSRÄTT	28
5.1	Svensk rätt	28
5.2	EG-rätt	28
5.2.1	Exempel på avdragsrätt	29
5.2.2	Avdragsrätt och uttagsbeskattning	31
6	DISKREPANS MELLAN SVENSK RÄTT OCH EG-RÄTT	33
6.1	Uttagsbeskattning	33
6.1.1	Regeringsrättens förfrågan till EG-domstolen	34
6.2	Avdragsrätt	34
7	TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNST	36
7.1	När har ett tillhandahållande skett?	36
7.1.1	Citytunneln	36
7.2	Tillhandhållande i EG-rätten	37
7.2.1	Konsumenter till tjänsterna saknas	38
7.2.1.1	EG-domstolens dom får genomslag i svensk rätt	40
7.2.2	Ömsesidigt utbyte av prestationer	41
7.2.3	Motvärde för ett tillhandahållande	43
7.2.4	Direkt koppling mellan tillhandahållandet och ersättningen	46
7.2.5	Skattskyldigt subjekt i dennes egenskap	48
8	RÖRELSEFRÄMMANDE ÄNDAMÅL	49
8.1	Vad är rörelsefrämmande ändamål?	49
8.2	Praxis angående rörelsefrämmande ändamål	50
9	ANALYS	51
9.1	Avslutande kommentarer	55
	LITTERATURFÖRTECKNING	56
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	58

Sammanfattning

Sedan Sverige blev medlem i EU har den svenska rätten inom flera områden blivit allt mer internationaliserad. Den svenska mervärdesskatterätten hade redan i den första lagen från 1968 influenser från EG-rätten på grund av att det första direktivet i EG-rätten om mervärdesskatt tillkom samtidigt som den svenska lagen trädde i kraft. Idag är de EG-direktiv som finns inom mervärdesskatterättens område en del av den svenska rätten. Samspelet mellan den svenska mervärdesskatterätten och EG-direktiven är ett spännande rättsområde.

Mervärdesskatten är en indirekt skatt som i svensk rätt regleras i Mervärdesskattelagen. Den betecknas som en allmän konsumtionsskatt och det är de slutliga konsumenterna som står för skattebördan.

Mervärdesskatt skall betalas i tre situationer. Den första är då det sker en omsättning av varor och tjänster inom landet som är skattpliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Det krävs att fyra rekvisit är uppfyllda för att skattskyldighet skall föreligga i denna situation. Det krävs att det skall vara en *omsättning* och denna skall vara *inom landet* och varorna och tjänsterna skall vara *skattpliktiga* och den skall bedrivas i en *yrkesmässig verksamhet*. Den andra situationen som medför att mervärdesskatt skall betalas är vid gemenskapsinterna förvärv och den tredje är vid import av varor från tredje land utanför EG.

Uttag av vara eller tjänst ur en näringsverksamhet för privat bruk eller annat rörelsefrämmande ändamål medför att mervärdesskatt skall betalas in till staten. Uttaget betraktas som en omsättning.

Avdragsrätten har ett nära samband med uttagsbeskattningen. I de fall avdrag har medgivits för en vara så skall en uttagsbeskattning ske om varan tas ut för privata ändamål ur näringsverksamheten. Uttag av vara anses också föreligga då den skattskyldiga överlåter en vara utan ersättning till någon annan eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet och en sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.

Uttagsbeskattning av tjänst sker om den skattskyldiga utför eller låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privata ändamål eller annat rörelsefrämmande ändamål. Tillhandahållandet skall ske utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget.

Dessutom skall uttagsbeskattning ske om den skattskyldiga själv använder eller låter någon annan använda en tillgång som tillhör verksamheten för privat eller annat rörelsefrämmande ändamål.

I EG-rätten föreskrivs att ett uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för sitt eget eller personalens privata bruk eller en överlåtelse av denna utan ersättning eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall behandlas som leverans mot vederlag. Detta gäller endast då mervärdesskatten på varorna varit helt eller delvis avdragsgilla.

Det finns också fakultativa regler i EG-rätten som en medlemsstat kan införa i sin nationella rätt angående uttag av varor och tjänster.

Vad gäller tillhandahållandet av tjänster i EG-rätten föreskrivs att tillhandahållanden av tjänster mot vederlag föreligger då en användning sker av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

Även tillhandahållanden av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller för andra ändamål än för hans rörelse skall behandlas som tillhandahållande av tjänst mot vederlag.

Att avdrag medgivits för en vara är alltså en förutsättning för att uttagsbeskattning skall kunna ske. Vad gäller avdragsrätten kan man i ett avgörande från EG-domstolen¹ utläsa att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldighet för avdragsbeloppet och den skattskyldiga personen skall ha rätt att dra av mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person, varorna skall dock användas i samband med hans skattpliktiga transaktioner.

Då en näringsidkare köper in egendom som skall användas både privat och i näringsverksamheten sker inte någon uttagsbeskattning. Neutraliteten som skall föreligga mellan näringsidkare och konsumenter upprätthålls genom att näringsidkare endast har rätt till avdrag för ingående skatt för förvärv av egendom i den mån egendomen skall användas i samband med den skattskyldiga personens näringsverksamhet.

Det föreligger en diskrepans mellan den svenska rätten och EG-rätten vad gäller uttagsbeskattning. I den svenska rätten föreskrivs att en tjänst som tillhandhålls eller en vara som överlåts utan ersättning eller till *underpris* skall uttagsbeskattas. Det sjätte mervärdesskattedirektivet nämner inte uttag som utförs till underpris. Den svenska rätten har i enlighet med förarbeten och rättspraxis ansett att överlåtelser till underpris kan uttagsbeskattas utan att det strider mot EG-rätten. Nu har dock en förfrågan gjorts av Regeringsrätten till EG-domstolen för att få ett klargörande om den svenska regeln står i överensstämmelse med EG-rätten.

¹268/83 *Rompelman*, REG 1985 s.I-655, se vidare kapitel 5.2.1.

Vad gäller avdragsrättens bestämmelser kan man se en diskrepans vad gäller avdragsrätten för blandad verksamhet. I den svenska rätten föreskrivs att i de fall den ingående skatten avser ett förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter och någon av dessa inte medför skattskyldighet får avdrag endast göras för skatten på den del av ersättningen som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt EG-rätten har en skattskyldig rätt att dra av ingående mervärdesskatt från den skatt han är skyldig att betala i den mån varorna eller tjänsterna används för den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten kan, enligt EG-rätten, knytas till den enskilda transaktionen medan den svenska rätten hänför avdragsrätten till verksamheten som sådan och den svenska principen har ingen motsvarighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Vad kan anses vara ett tillhandahållande av tjänst? EG-rätten har genom en gedigen praxis satt upp vissa kriterier för när ett tillhandahållande kan anses vara för handen.

Mervärdesskatt kan endast tas ut på en tillhandahållen tjänst om tillhandahållandet kan anses utgöra någon form av konsumtion. Det måste således finnas en konsument som betalar för tjänsten. Det krävs dessutom att det finns en avtalad ersättning för tjänsten som utförts. Det skall alltså finnas ett rättsligt förhållande mellan den som utför tjänsten och mottagaren av densamma, det skall dessutom kunna konstateras en motprestation för den utförda tjänsten. Förutom att det skall finnas en ersättning för tillhandahållandet av en tjänst skall det också finnas en direkt koppling mellan den och tillhandahållandet. Som utgångspunkt för att mervärdesskatt skall kunna tas ut är förhållandet att personen som tillhandahåller en tjänst skall vara ett skattskyldigt subjekt och personen måste handla i egenskap av denna.

Uttrycket ”rörelsefrämmande ändamål” har sin motsvarighet i EG-rätten genom uttrycket ”for purposes other than those of his business”. Enligt förarbeten till ML är ett ändamål rörelsefrämmande när prisnedsättningen inte är marknadsmässig. Vad som menas med uttrycket är dock inte helt klart.

Förord

Jag vill tacka min handledare universitetslektor Christina Moëll för den värdefulla handledningen med synpunkter och kommentarer under arbetet med denna uppsats.

Jag vill också tacka momsavdelningen på Ernst & Young i Malmö för en otroligt spännande och lärorik månad då jag fick praktisera hos er. Jag vill speciellt tacka Karin Norberg, Senior Manager, för inspiration och kommentarer under författandet av denna uppsats.

Slutligen vill jag tacka min underbara familj för det enorma stöd som ni givit mig under min studietid i Lund.

Dalby i mars 2004

Eva Rommen

Förkortningar

AG	Tyskt aktiebolag
ECR	European Court Reports
EG	Europeiska gemenskapen
ESF	Europeiska socialfonden
EU	Europeiska unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
GML	Lag (1968:430) om mervärdesskatt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KR	Kammarrätten
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Not.	Notismål
Prop.	Regeringens proposition
Ref.	Referatmål
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
RegR	Regeringsrätten
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SN	SkatteNytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den svenska mervärdesskatterätten har stora internationella influenser. Den svenska Mervärdesskattelagen² trädde i kraft 1969 och tillkom samtidigt som det första mervärdesskattedirektivet³ i EG-rätten. Detta medförde att den svenska lagen redan från början byggde på samma principer som EG-rätten. Den svenska regleringen om mervärdesskatt fortsatte att anpassa sig till EG:s regelverk i anslutning till det svenska EU-inträdet som skedde den 1 januari 1995. Detta skedde i två steg, först med en genomgripande förändring av uppbyggnaden av lagen och därefter, sex månader senare, vid själva inträdet, skedde ytterligare anpassningar genom SFS 1994:1798.⁴

Eftersom svensk mervärdesskatt regleras både genom svensk nationell rätt och EG-rätt kan det lätt uppkomma flera möjliga tolkningar av vad rätten egentligen föreskriver. Detta samspel mellan svensk rätt och EG-rätt är otroligt spännande. Denna dynamik genomsyrar hela uppsatsen där skillnader mellan den svenska rätten och EG-rätten lyfts fram i ett försök att ta reda på vad som egentligen gäller.

Vad gäller mervärdesskatterätten kan flera olika perspektiv utforskas men denna uppsats kommer att behandla frågeställningar vad avser uttagsbeskattning och till denna näraliggande områden.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utreda rättsläget avseende uttagsbeskattning och avdragsrätt, som har ett mycket nära samband. Utgångspunkten ligger i uttagsbeskattningsproblematiken men för att få en helhet så måste avdragsrätten få en del i denna uppsats. Speciellt vill jag försöka få en bild av vad uttag av tjänst egentligen är. Jag vill bryta ner rätten i mindre beståndsdelar för att försöka utröna när ett uttag egentligen har skett. För att ett uttag av tjänst skall kunna anses föreligga krävs att ett tillhandahållande av tjänst förelegat. Vad utmärker ett tillhandahållande? När har ett tillhandahållande skett? Utredningen kommer naturligt nog ha EG-rätten och dess praxis som främsta utgångspunkt.

En annan viktig beståndsdel vad gäller uttag av tjänst är uttrycket av ”rörelsefrämmande ändamål”. Uttag av tjänst kan bland annat anses vara för handen då en skattskyldig tillhandahåller en tjänst, åt sig själv eller sin

² Lag (1968:430) om mervärdesskatt (GML).

³Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter.

⁴ Hansson Ulrika, *Implementering i praktiken av EG-domstolens domar på mervärdesskatteområdet*, SkatteNytt nr 9 1998 - skatterättsliga metodfrågor, sid. 606.

personal, för ett rörelsefrämmande ändamål. Vad menas med rörelsefrämmande ändamål? När är ett ändamål rörelsefrämmande? Avser det ett mer generellt förhållande än att bara prisnedsättningen inte är marknadsmässig? Betyder uttrycket att ändamålet skall vara främmande för den bedrivna rörelsen?

Som jag tidigare antytt så kan det finnas tolkningsproblem när både svensk rätt och EG-rätt reglerar samma rättsområde. Finns det någon diskrepans mellan den svenska rätten och EG-rätten vad gäller uttagsbeskattning och avdragsrätt? Vad gäller i de fall då det föreligger en diskrepans?

1.3 Metod och material

För att göra denna utredning har jag haft min utgångspunkt i den svenska Mervärdesskattelagen⁵ och relevanta EG-direktiv, främst det sjätte mervärdesskattedirektivet⁶. Som komplement till lagtexten har jag använt mig av förarbeten, praxis, doktrin och tidningsartiklar. Tyngdpunkten ligger dock i analys av rättsfall, speciellt rättsfall från EG-domstolen. Den slutliga analysen grundas på en sammanvägning av allt det material som jag studerat i ett försök att klargöra vad som gäller inom mitt valda utredningsområde.

1.4 Disposition

Uppsatsen är uppbyggd i ett försök att vara så tydlig som möjligt. Jag börjar med en kort genomgång, i kapitel 2, av den svenska mervärdesskatterätten för att kunna få in mina frågeställningar i en helhetsbild som gör det lättare att förstå vad jag vill utreda. Efter detta, i kapitel 3, fördjupar jag mig i vad den svenska rätten föreskriver vad gäller uttagsbeskattning för att sedan i kapitel 4 visa vad EG-regleringen säger i ämnet.

Efter en genomgång av regelverken vad gäller uttag så tar jag upp avdragsrätten som har stor betydelse för uttagsbeskattningen och beskriver i kapitel 5 vad den svenska och EG-rättsliga regleringen föreskriver.

I kapitel 6 kommer sedan en jämförelse mellan den svenska rätten och EG-rätten både vad gäller uttagsbeskattning och avdragsrätt för att utreda om det föreligger någon diskrepans dem emellan. I mina tre huvudfrågor, tillhandhållande, rörelsefrämmande ändamål och diskrepans, har jag tagit en utgångspunkt i ett svenskt rättsfall⁷, detta för att få en skarp röd tråd genom mitt utredningsområde. I kapitel 7 kommer sedan min utredning angående tillhandahållande av tjänst, som är den största tyngdpunkten i uppsatsen.

⁵ Mervärdesskattelag (1994:200).

⁶ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

⁷ *Cityumnehn*, Dom 2002-01-31 Länsrätten i Skåne län, Mål nr. 3165-00, 3197-00, 12248—12258-00, 12263—12272-00, 12274-00.

Efter detta, i kapitel 8, försöker jag utreda vad som menas med rörelsefrämmande ändamål. Min uppsats avslutas med en analys i kapitel 9, där jag genom en sammanvägning av all genomgången information drar slutsatser om vad som gäller inom området.

2 Svensk mervärdesskatt

2.1 En kort översikt

Mervärdesskatt är en indirekt skatt som regleras i Mervärdesskattelagen, ML. Systemet är uppbyggt så att det är de näringsidkare som omsätter, producerar, distribuerar eller på något annat sätt tillhandahåller varor och tjänster i yrkesmässig verksamhet i Sverige som är skattskyldiga. Det är dessa som betalar skatten men de förväntas kunna övervältra skatten på köparna. Det är den slutliga konsumenten som i sista hand bär skattebördan och mervärdesskatten betecknas alltså som en konsumtionsskatt. I motsats till punktskatter är mervärdesskatten en allmän konsumtionsskatt som utgår vid omsättning av de flesta varor och tjänster.⁸

Beskattningen fungerar så att vid försäljning tar den som är skattskyldig ut mervärdesskatt av köparen (utgående moms). Köparen får i sin tur avdrag för skatten såsom ingående mervärdesskatt. Om det tillförs ett mervärde därefter ligger även detta till grund för beräkning av mervärdesskatt som tas ut i nästa led. Det är på detta sätt som skatten övervältras i led efter led för att slutligen belasta slutkonsumenten, kunden.⁹

Enligt ML föreligger skyldighet att redovisa mervärdesskatt i tre situationer. Den första är vid omsättning av varor eller tjänster inom landet som är skattpliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Den andra är vid gemenskapsinterna förvärv av varor och den tredje gäller import av varor från land utanför EG.¹⁰

Vad gäller denna uppsats är den första situationen av största intresse. För att det skall föreligga skattskyldighet enligt denna regel, krävs att fyra rekvisit är uppfyllda.¹¹ Det skall föreligga en *omsättning*, den skall vara *inom landet*, varorna och tjänsterna skall vara *skattepliktiga* och den skall bedrivas i en *yrkesmässig verksamhet*. Det krävs att alla fyra rekvisiten är uppfyllda för att skatteplikt skall föreligga.

2.1.1 Skattskyldighetens inträde

Enligt ML inträder skattskyldigheten när varan har levererats eller då tjänsten har tillhandahållits eller då ett uttag skett. Då ersättning har erhållits för en beställd vara eller tjänst inträder skattskyldigheten när ersättningen inkommit kontant eller på annat sätt kommit den som omsätter varan eller

⁸ Melz Peter, *Mervärdesskatt: en introduktion*, 12 uppl., Uppsala 1999, sid.11.

⁹ Kleerup Jan, Westfahl Lena, *Den svenska momsen*, EYs skriftserie nr 54/02, Stockholm 2002, sid. 13.

¹⁰ 1 kap. 1 § ML.

¹¹ Se 1 kap. 1 § p. 1 ML.

tjänsten till godo.¹² Skyldigheten att redovisa mervärdesskatt inträder inte förrän skattskyldigheten har inträtt.¹³

2.1.2 Skattskyldiga personer

Alla fysiska och juridiska personer kan som huvudregel vara skattesubjekt vid mervärdesbeskattningen. Skattskyldigheten är dock begränsad till dem som deltar i tillverkningen och distributionen av varor och tjänster, de som tillför varorna och tjänsterna mervärde. I regel är det näringsidkare som bedriver sådan verksamhet och som då är skattskyldiga.¹⁴

Skattskyldigheten regleras i 1 kap. 2 § ML. Generellt är det alltså säljaren som är skattskyldig, med undantag för handel mellan företag inom EU då köparen normalt är skattskyldig vilket leder till att det är köparen som redovisar utgående moms på sitt förvärv.¹⁵

2.1.3 Yrkesmässig verksamhet

För skattskyldighet för mervärdesskatt förutsätts att verksamheten är yrkesmässig.¹⁶ Enligt huvudregeln anses en verksamhet vara yrkesmässig i mervärdesskattehänseende om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen.¹⁷ Det är verksamhetens karaktär som är avgörande och inte frågan om inkomsten anses som skattepliktig inkomst av näringsverksamhet enligt IL. Utöver huvudregeln finns det bestämmelser som utvidgar och inskränker yrkesmässighetsbegreppet. En verksamhet kan därmed vara yrkesmässig enligt ML utan att vara det enligt inkomstskatterättsliga regler.¹⁸

Verksamheten skall enligt IL bedrivas självständigt, varaktigt och med vinstsyfte för att anses som näringsverksamhet. Samtliga av dessa rekvisit måste vara uppfyllda.

Vad gäller yrkesmässigheten finns ingen koppling till att verksamheten skall bedrivas i Sverige. En verksamhet som bedrivs utomlands kan medföra skattskyldighet att betala svensk mervärdesskatt. Det enda kravet som finns är att verksamheten är yrkesmässig.¹⁹ Enligt EG: s sjätte

¹² Se 1 kap. 3 § ML, se även RÅ 1988 ref. 6, RÅ 83 1:5 och RÅ 1994 not 12.

¹³ Kleerup, Westfahl a.a.sid. 24.

¹⁴ Melz a.a.sid 25.

¹⁵ För utförlig information om vem som är skattskyldig i olika situationer se 1 kap. 2 § ML se även 6 kap. ML för skattskyldighet i särskilda fall, se även Kleerup och Westfahl a.a.sid. 27–30 och Melz a.a.sid. 25-26.

¹⁶ Se 4 kap. ML, se även exempelvis RÅ 1997 ref. 16, RÅ 2000 not. 15, RÅ 2002 ref. 13, och RÅ 2001 ref. 51. Angående EG-rättens ”ekonomisk verksamhet” se Mål 268/83 *Rompelman* och C-400/98 *Brigitte Breitsohl*, REG 2000 s. I-000.

¹⁷ Inkomstskattelagen (1999:1229) förkortas IL.

¹⁸ Kleerup, Westfahl a.a.sid. 31.

¹⁹ Se Prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*, sid. 154.

mervärdesskattedirektiv²⁰ så medför en omsättning skattskyldighet i ett medlemsland endast om omsättningen görs inom landet och säljaren är en näringsidkare. Näringsverksamheten behöver således inte bedrivas inom landet. Detta innebär att skattskyldighet inträder för en näringsidkares omsättning inom ett land även om näringsidkaren inte har någon anknytning till landet eller det är fråga om en tillfällig omsättning i landet. Kravet på att omsättningen skall vara gjord inom landet, för skyldighet att betala mervärdesskatt, innebär att transaktioner som sker utanför landet inte kan medföra skattskyldighet.²¹

2.1.4 Omsättning

En person som är skattskyldig skall debitera utgående mervärdesskatt vid omsättning av skattepliktiga varor och tjänster. Detta är motsvarigheten till intäktsidan i beräkningen av skattepliktig inkomst. Skatt skall debiteras på varje transaktion för sig när det gäller mervärdesbeskattning. I 2: a kapitlet i ML, om omsättningar, omnämns de transaktioner som medför att skatt skall debiteras.²²

Det är endast varor och tjänster som beskattas i mervärdesskattesystemet. En vara är något materiellt men även gas, värme, kyla samt elektrisk kraft. Även en fastighet räknas som en vara. En tjänst är allt annat som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet.²³

Skattskyldigheten inträder i regel vid omsättning när varan levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag.

Omsättning av vara eller tjänst enligt ML skall tolkas mot bakgrund av vad sjätte direktivet säger.²⁴

2.1.4.1 Varor

En vara är omsatt då den överlåts mot ersättning. Det avgörs enligt de civilrättsliga reglerna huruvida en överlåtelse skett eller inte.²⁵

Leverans av en vara föreligger när varan avlämnas eller då den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav. Köplagen reglerar när en vara anses

²⁰ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter. Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

²¹ Fink Hans, Rabe Gunnar, och Svenneteg Ulf, *Mervärdesskatt*, Norstedts juridik, Stockholm 1997 - 2003, sid.1:3.

²² Se 7 kap. ML om beskattningsunderlaget.

²³ 1 kap. 6 § ML.

²⁴ Se art. 5, 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, se även SOU 2002:74 *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*, del 1, sid. 477.

²⁵ Prop 1993/94:99 *Om ny mervärdesskattelag*, sid. 135, se även exempelvis RÅ 1989 ref. 62, RÅ 1987 ref. 119, RÅ 1977 Aa 95, RÅ 85 1:73 och RÅ 1996 not 307.

vara avlämnad. Huvudregeln säger att avlämnandet sker hos säljaren.²⁶ Men eftersom köplagen är dispositiv kan andra regler bli tillämpliga.²⁷

Skattskyldighetens inträde stämmer således inte helt överens med kraven för att en omsättning skall ha ägt rum. I ML står föreskrivet att omsättning av vara föreligger då en vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. Det krävs alltså inte att en leverans har ägt rum för att en omsättning skall föreligga, utan det räcker med att äganderätten har övergått genom överlåtelse. Civilrättsliga bestämmelser avgör när äganderätten övergår, vilket inträffar då ett avtal om köp eller byte ingåtts.²⁸

2.1.4.2 Tjänster

När tjänsten har tillhandahållits eller tjänsten tagits i anspråk genom uttag så inträder skattskyldigheten vid omsättning av tjänst. Det föreligger en skillnad här jämfört med leverans av varor då det inte finns någon anknytning till civilrättsliga regler. Normalt anses en tjänst tillhandahållen när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom och beställaren har godkänt prestationen.²⁹ Det krävs alltså för att en tjänst skall anses omsatt att ett utförande, en överlåtelse, eller på annat sätt ett tillhandahållande eller ett ianspråktagande som uttag har gjorts. Huvudregeln är den att tjänsten måste ha tillhandahållits för att den skall kunna anses omsatt och tillhandhållandet sker vanligen i samband med utförandet.

Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet så inträffar den beskattningsgrundande händelsen när tjänsten utförs.³⁰

²⁶ Köplagen (1990:931) 6§.

²⁷ Köplagen 3§ se även 7§ för transportköp.

²⁸ Se prop. 1993/94:99 sid. 135.

²⁹ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2002, sid. 66.

³⁰ Se art. 10.2. Se även SOU 2002:74, sid. 478.

3 Uttag i svensk rätt

3.1 Uttagsbeskattning i svensk rätt

Uttag av en vara eller en tjänst, ur en näringsverksamhet, för privat bruk eller annat rörelsefrämmande ändamål är underkastad både inkomst- och mervärdesbeskattning.³¹ Uttagsbeskattning kan till viss del vara ett alternativ till vägrad avdragsrätt för ingående skatt.³² Skulle avdrag medges kan det i vissa fall ske en korrigerig helt eller delvis genom beskattning av uttag.³³

I ML tillämpas den så kallade likställningsteorin vilket innebär att uttag är en underkategori till omsättning och inte en självständig skattepliktig transaktionsform. Om en transaktion till viss del utgör ett tillhandahållande mot vederlag och till viss del ett uttag så tillämpas i första hand bestämmelserna om tillhandahållanden mot vederlag då ett sådant föreligger. Uttagsbeskattningsreglerna tillämpas i andra hand och täcker på så vis det som inte anses vara ett tillhandahållande mot vederlag.³⁴

Av 2 kap. 1 § ML kan man utläsa att *uttag* av vara eller tjänst är en omsättning som skall beläggas med mervärdesskatt. Eftersom uttag av vara och tjänst utgör en omsättning blir 3 kap. i ML direkt tillämpligt även på uttag.

3.2 Uttag av vara

Uttag av vara finns reglerat i 2 kap. 2 § ML. Enligt första stycket anses ett uttag av vara ur verksamheten som en skattskyldig gör för privat ändamål som ett uttag ur verksamheten. Att varan tas ur verksamheten innebär att den inte längre kan anses vara en omsättnings- eller anläggningstillgång i denna.³⁵ Det har ingen betydelse huruvida den skattskyldige själv konsumerar varan eller om den används för annat privat ändamål, exempelvis privata gåvoändamål.³⁶ Om en skattskyldig har använt en vara för att avhjälpa en skada som är vållad av honom betraktas det som en kostnad i rörelsen och inte som ett uttag.³⁷

³¹ Uttag vid inkomstbeskattning se 22 kap. IL.

³² Se Westberg Björn, *Nordisk mervärdesskatterätt: behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Rättsvetenskapliga biblioteket, Stockholm 1994, sid. 285-287 och 385-386, för en principdiskussion.

³³ Westberg, Björn, *Mervärdesskatt - en kommentar*, Stockholm 1997, sid. 91.

³⁴ Alhager Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala 2001, sid. 307.

³⁵ Prop. 1993/94:99 sid. 139, vad som avses med verksamhet se. 4 kap. 1§ och 1 kap. 7§ ML.

³⁶ Prop. 1978/79:141 *Om redovisning av mervärdesskatt*, sid. 62, Prop. 1993/94:99 sid. 139.

³⁷ Prop. 1994/95:57 sid. 120.

Första punkten är antagligen också tillämplig då varan används som bytesvaluta för att skaffa en vara eller en tjänst för privat ändamål. Det kan få betydelse vilken företagsform som föreligger för uttag av vara. Om den skattskyldige är en enskild näringsidkare sker beskattningen direkt som ett uttag av vara enligt den första punkten. Däremot om den skattskyldige är en juridisk person måste det, för att det skall kunna ske en uttagsbeskattning, ha skett en överlåtelse enligt punkt två. Om det inte finns någon överlåtelse så sker en beskattning i form av uttagsbeskattning av tjänst i stället och det är då nyttjandet som beskattas.³⁸

Uttag av vara föreligger också då den skattskyldige överlåter en vara utan ersättning till någon annan, eller mot ersättning som understiger inköpsvärdet och en sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.³⁹ Vid alla underprisöverlåtelser skall alltså föreligga en uttagsbeskattning om inte annat sägs.⁴⁰

Vad som avses med marknadsmässigt betingad anges inte. Eftersom det inte skall ske någon uttagsbeskattning vid marknadsmässigt betingade nedsättningar så föreligger det antagligen inte uttag då försäljning sker till marknadspris om detta skulle understiga inköps- eller tillverkningsvärdet. EG-domstolen har slagit fast att marknadsmässigt betingade prisnedsättningar inte skall anses vara ett uttag.⁴¹

Det finns ingen undantagsregel för varor av ringa värde, som det finns vid uttag av tjänst.⁴²

Uttagsbeskattning sker också enligt punkten tre i paragrafen då det sker en överföring av en vara från en verksamhet, som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning, till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skyldighet att erlagga mervärdesskatt eller rätt till återbetalning.⁴³ Om en vara förs över till en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet sker ingen uttagsbeskattning men i det fallet att en överföring har skett till en verksamhet eller verksamhetsgren som endast medför partiell rätt till avdrag för ingående skatt skall det ske full uttagsbeskattning.⁴⁴

En grundläggande förutsättning för beskattning av uttag är att den skattskyldige vid förvärvet av varan har varit berättigad till avdrag eller återbetalning.⁴⁵

³⁸ Fink, Rabe, Svenneteg a.a.sid. 2:11.

³⁹ För beräkning av inköpsvärde se 7 kap. 3 § 2a ML.

⁴⁰ Se andra punkten 2 kap. 2 § ML.

⁴¹ Mål C-63/96 *Skripalle*, REG 1997 s. I-2847, p. 31 och Prop 1994/95:57 sid. 112.

⁴² Se 2 kap. 5 § 2 st. ML.

⁴³ Jmfr. Artikel 5.7 a och 5.7 b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁴⁴ Se Prop. 1993/94:99 sid. 140 och prop. 1994/95:57 sid. 108, även Westberg, 1997, a.a.sid. 94.

⁴⁵ 2 kap. 3 § ML se även 3 kap. 21 § ML.

3.3 Uttag av tjänst

Bestämmelserna om uttag av tjänst återfinns i 2 kap. 4 – 8 §§ ML. Uttagsbeskattning sker om den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller annat rörelsefrämmande ändamål⁴⁶. Dessutom krävs att tillhandahållandet sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten vid tidpunkten för uttaget och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.⁴⁷ Uttag till *underpris* finns inte reglerat i EG-rätten utan där står endast reglerat att uttagsbeskattning skall ske då uttag utförs *utan vederlag*.⁴⁸ I förarbetena har det tolkats som att även tillhandahållanden till underpris avses.⁴⁹

Uttag föreligger dessutom då den skattskyldige själv använder eller låter någon annan använda en tillgång, som hör till verksamheten, för privat eller annat rörelsefrämmande ändamål.⁵⁰ Som exempel kan nämnas då ett företag som säljer fritidsbåtar använder en båt för privat bruk.⁵¹

En förutsättning för beskattning är att den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet av varan.⁵²

Bestämmelsen gäller även då anställda använder företagets tillgångar, exempelvis då en anställd använder en dator för privat bruk. Men eftersom andra stycket reglerar att det krävs mer än ringa användning sker i praktiken ingen beskattning.

Enligt tredje punkten uppkommer en uttagsbeskattning då en skattskyldig själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts i verksamheten. Det krävs dock att full avdragsrätt eller återbetalning föreligger för ingående skatt vid inköpet eller förhyrningen.⁵³

Uttagsbeskattning skall ske enligt ovan om, som tidigare nämnts, värdet av användandet är mer än ringa. Beträffande vad som menas med uttrycket ringa skrivs i förarbetena att avsikten är att vid bedömningen av ringa belopp skall man utgå ifrån det sammanlagda värdet av användandet som sker under en redovisningsperiod.⁵⁴

⁴⁶ Se vidare kapitel 8 om rörelsefrämmande ändamål.

⁴⁷ 2 kap. 5 § ML

⁴⁸ Se art. 6.2.b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁴⁹ Prop. 1994/95:57 sid. 117.

⁵⁰ 2 Kap. 5 § p. 2 ML.

⁵¹ Prop. 1978/79:141 sid. 60.

⁵² Avdrag enligt 8 Kap. ML och Återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ ML.

⁵³ 2 Kap. 5 § p. 3 ML.

⁵⁴ Prop. 1993/94:99 sid. 143.

3.3.1 Exempel på uttag av tjänst i svensk praxis

I en dom från kammarrätten i Göteborg⁵⁵ var omständigheterna sådana att en bank lånade ut 2 Mkr till ett bolag. Lånet löpte utan ränta och var dessutom amorteringsfritt under perioden. Syftet med lånet var att möjliggöra en renovering av bolagets lokaler. Långgivaren som ställde räntefria lån skulle erhålla vissa förmåner men dessa förmåner kunde inte utnyttjas/erbjödts inte banken. Skattemyndigheten eftertaxerade banken till ett marknadsvärde av räntefriheten med 35 000 kronor. Kammarrätten ansåg att banken enligt kommunalskattelagens regler skulle uttagsbeskattas. Detta skedde på grund av att summan som erhöles ansågs vara ett bidrag från banken till bolaget.

3.3.2 Fastighetsområdet

2 kap. 7 § och 8 § ML behandlar uttagsbeskattning på fastighetsområdet. Av 7 § kan man utläsa att uttag av tjänst även innefattar att en skattskyldig utför eller förvärvar vissa uppräknade tjänster och tillför dem en egen fastighet som utgör en lagertillgång i byggnadsrörelse,⁵⁶ om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Enligt 8 § uttagsbeskattas en fastighetsägare som utför vissa uppräknade tjänster, exempelvis lokalstädning, fönsterputsning och renhållning, på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt. Detta gäller då de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 150 000 kronor.

Exempel på företag som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet och som då kan komma ifråga för uttagsbeskattning är banker och försäkringsbolag.⁵⁷

3.3.2.1 Fastighetsskötsel

I ett mål från kammarrätten i Jönköping⁵⁸ har det beslutats att det endast är fastighetstjänster i egen regi som syftar till att bibehålla fastighetens skick som ska omfattas av reglerna om uttagsbeskattning. Arbetsuppgifterna som utfördes av en förvaltare som var anställd hos fastighetsägaren bestod i byggledning, projektering, besiktningar, telefonjour, återrapportering av felanmälningar i redovisningen av underlaget för uttagsbeskattningen, omhändertagande av entreprenörer samt namnbyte på dörrar. Enligt kammarrätten var det endast arbetet som bestod i att byta namn på dörrar

⁵⁵ Kammarrätten i Göteborg dom 21 januari 2002 (mål nr 820-2000).

⁵⁶ Se 27 kap. 4 § IL.

⁵⁷ Fink, Rabe, Svenneteg a.a.sid. 2: 27.

⁵⁸ Kammarrätten i Jönköping dom 30 december 2002 (mål nr 426—429-1999).

som kunde vara föremål för uttagsbeskattning. De andra tjänsterna ansågs vara sådana administrativa åtgärder som inte omfattas av uttagsbeskattning till moms.

Enligt Jan Kleerups kommentar till fallet så skall uttagsbeskattning ske för vissa tjänster som utförs på en egen fastighet. Där står att läsa att det endast är så kallad teknisk förvaltning som omfattas. Reglerna skall tolkas restriktivt och det är endast ren teknisk förvaltning som utförs av egna anställda på egna fastigheter som skall vara föremål för uttagsbeskattning.⁵⁹

3.4 Undantag för uttag av varor och tjänster

Det finns en regel i 3 kap. 27 § ML som undantar uttagsbeskattning för vara som tas ut i samband med representation, om representationen är avdragsgill enligt inkomstskattelagen.⁶⁰ Man kan ju fråga sig om denna regel behövs eftersom det enligt 2 kap. 2 § endast sker en uttagsbeskattning om varan tas ut för privata ändamål. Kan man hänföra representation till privata ändamål?

Undantagna från uttagsbeskattning är också kommunernas uttag av varor och tjänster för eget behov.⁶¹

3.5 Beskattningsunderlaget vid uttag av vara och tjänst

Värdet som man utgår ifrån vid beräkning av beskattningsunderlaget är inköpsvärdet inklusive moms för varorna eller liknande varor. Om sådant värde saknas är det i stället självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget som skall utgöra beskattningsunderlag.⁶²

Har en vara som tagits ut ur verksamheten minskat i värde under innehavstiden så är det enligt RSV det historiska inköpsvärdet som skall ligga till grund för uttagsbeskattningen om inte marknadsvärdet understiger detta värde.⁶³

Vid beräkningen av beskattningsunderlaget för en uttagen tjänst utgår man ifrån det värde som det vid uttagstillfället kostade att utföra tjänsten. Det är den del av de fasta och rörliga kostnaderna i rörelsen som belöper på den utförda tjänsten. Enligt RSV skall även lönekostnader för anställda inräknas, trots att de inte är belagda med moms.

⁵⁹ FAR INFO nr 2 2003, Kommentar till Kammarrättens dom den 30 dec. 2002, mål nr 426—429-1999, av Jan Kleerup.

⁶⁰ 16 Kap. 2 § IL.

⁶¹ 3 Kap. 29 § ML.

⁶² 7 Kap. 3 § p. 2 a ML.

⁶³ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001, sid. 290, se även mål C-63/96 *Skripalle*.

Om det ingår förvärvade varor eller tjänster i tjänsten ska inköpsvärdet för dessa beräknas inklusive moms.⁶⁴

⁶⁴ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001, sid. 290.

4 Uttag i EG-rätten

4.1 Mervärdesskatt i EG-rätten

Det finns flera direktiv i EG-rätten som behandlar mervärdesskatterätten, men de centrala direktiven inom området är det första⁶⁵, det andra⁶⁶ och det sjätte⁶⁷ direktivet. Syftet med direktiven är att harmonisera lagstiftningen i medlemsstaterna för att kunna upprätta ett enhetligt system och ett likadant regelverk bland annat när det gäller beskattningsunderlaget.

När en medlemsstat överför direktivets regler till den nationella rätten så måste direktivets föreskrifter gälla och medlemsstaten har inte rätt att göra en *vid* tolkning av bestämmelserna, inklusive de specifika undantagen som finns i dem.⁶⁸

I artikel 2.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet står att läsa att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

Med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.⁶⁹

De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken.⁷⁰

4.2 Varor

Enligt artikel 5 i sjätte direktivet anses leverans av varor föreligga då det skett en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Ett uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för sitt eget eller personalens privata bruk eller en överlåtelse av denna utan ersättning eller

⁶⁵ Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

⁶⁶ Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

⁶⁷ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

⁶⁸ Warholm Willhelm, *Romfördraget, direktiven och mervärdesskattelagen*, SkatteNytt nr 1-2 1996, sid. 40.

⁶⁹ Art. 4.1 sjätte mervärdesskattedirektivet, se även EG-domstolens dom C-110/94 *INZO*, REG 1996, s. I-857, för vad som betraktas som ekonomisk verksamhet.

⁷⁰ Art. 4.2 sjätte mervärdesskattedirektivet.

mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag.⁷¹ Detta är en obligatorisk regel i det sjätte direktivet och den syftar till att upprätthålla en neutralitet mellan en näringsidkare som tar ut varor för sitt privata bruk eller sin personals privata bruk och övriga konsumenter som inhandlar samma slags varor.⁷²

Ett uttag som skett för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall inte behandlas på det sättet.⁷³

Det finns också tre fakultativa regler i sjätte direktivet angående uttagsbeskattning. Medlemsstaterna kan stadga att uttag av vara som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse är att betrakta som leverans mot vederlag. Detta om varorna har producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom ramen för rörelsen och mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.⁷⁴

Leverans mot vederlag kan också föreligga då det sker ett uttag av varor som en skattskyldig person gör inom ramen för en icke skattepliktig transaktion, då mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut.⁷⁵ Detsamma gäller då en skattskyldig person eller hans efterträdare (med undantag för vissa inkråmsöverlåtelser i punkt 8) behåller varor då han upphör med att driva en skattepliktig verksamhet och mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt 5.7.a.⁷⁶

Man skall skilja mellan de fall då näringsidkaren tar ut egendom för privat bruk och de fall då en näringsidkare köper in egendom som skall användas både i näringsverksamheten och privat. Det sistnämnda föranleder inte någon uttagsbeskattning på grund av avdragsreglerna i art. 17.2 i sjätte direktivet.⁷⁷

⁷¹ Art. 5.6 sjätte mervärdesskattedirektivet. Motsvarande uttagsbestämmelser av varor i ML finns reglerade i 2 Kap. 2-3 §§.

⁷² C-20/91 *Pieter de Jong*, ECR 1992 p. I-2847 p. 15.

⁷³ Art. 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷⁴ Art. 5.7.a i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷⁵ Art. 5.7.b i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷⁶ Art. 5.7.c. i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷⁷ Se vidare i kapitel 5 vad gäller avdragsrätten.

4.3 Tjänster

Tillhandahållande av tjänster behandlas i artikel 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör en leverans av varor enligt artikel 5⁷⁸.

Tillhandahållande av tjänster mot vederlag föreligger då en användning sker av *varor* som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.⁷⁹

Även tillhandahållanden av *tjänster* utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller för andra ändamål än för hans rörelse skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag.⁸⁰

Dessa två regler i art. 6.2.a och 6.2.b är obligatoriska i sjätte mervärdesskattedirektivet, men medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna om detta inte leder till en snedvridning av konkurrensen.

Vad gäller tillhandahållande av tjänster finns också en fakultativ regel i art. 6.3. Denna stadgar att medlemsstaterna får behandla en skattskyldig persons tillhandahållande av en tjänst, som denne gör åt sitt företag, som tillhandahållande av tjänster mot vederlag i de fall mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill om tjänsten hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person. Detta kan en medlemsstat göra för att förhindra snedvridning av konkurrensen.⁸¹

Vad gäller uttagsbeskattning av tjänster finns ett relevant rättsfall från EG-domstolen som behandlar i vilken utsträckning den ingående skatten skall vara avdragsgill för att en uttagsbeskattning skall kunna ske. Mohsche⁸² var en verktygstillverkare i Tyskland som använt ett motorfordon, som tillhörde hans näringsverksamhet, för privat bruk. Den tyska skattemyndigheten hade vid uträkningen av uttagsbeskattningen tagit med värdeminskingsavdrag, avskrivningar och kostnader för underhåll av bilen, såsom garagehyra, fordonskatt, försäkring och parkeringsavgifter. För dessa tjänster hade Mohsche inte fått göra avdrag för ingående skatt.

Domstolen kommer fram till att tolkningen av art. 6.2.a i sjätte mervärdesskattedirektivet, användning av varor, skall vara strikt. Anledningen till det var att det inte finns någon generell skatteplikt för uttag

⁷⁸ Se kap. 4.4 för skillnaden mellan varor och tjänster.

⁷⁹ Art.6.2a sjätte mervärdesskattedirektivet. Denna artikel har direkt effekt och skall enligt Mål 50/88 *Heinz Kühne*, ECR 1989 I-1925, p.24, inte tillämpas då det inte föreligger någon avdragsrätt för varan

⁸⁰ Art. 6.2b sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁸¹ Dock med förbehåll för samrådet i art. 29 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁸² C-193/91 *Mohsche*, ECR 1993 p. I-02615.

av tjänster som vid omsättning av tjänster mot vederlag. Dessa uttag beskattas endast i särskilda fall. Domstolen klargör således att användning av varor endast skall omfatta användningen av själva varan och inte de tjänster som relaterar till varan. Därför kunde i detta fall ingen uttagsbeskattning ske till den del uttaget omfattade tjänster för underhåll.⁸³

4.4 Skillnaden mellan varor och tjänster

I ML anges att med vara förstås materiella ting inklusive fastigheter och gas, värme och kyla och elektrisk kraft medan tjänster är allt annat som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet.⁸⁴ En liknande beskrivning finns också i det sjätte mervärdesskattedirektivet.⁸⁵ Tjänsterna är alltså negativt definierade och utgör inte en homogen grupp av transaktioner som innehåller några typiska karaktäristiska drag förutom att de inte är materiell egendom.

Tillgångar som räknas som tjänster kan bland annat vara goodwill, upphovsrätt, patent, aktier och andelar.⁸⁶ Dock anses det vara en materiell tillgång om andelarna eller aktierna ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del av den.⁸⁷

Det finns en viktig skillnad vad gäller uttag av tjänster i förhållande till uttag av varor. Uttagsbeskattningen är inte generell vad gäller tjänster till skillnad från varor. Detta innebär att underpristransaktioner och vederlagsfria transaktioner inte alltid uttagsbeskattas. Dessutom uttagsbeskattas tjänster endast i de fall då de är utförda för rörelsefrämmande ändamål.⁸⁸ Regleringen som finns på området skall enligt EG-domstolen tolkas strikt enligt sin ordalydelse på grund av att uttagsbeskattningen av tjänster inte är generell.⁸⁹

4.4.1 Praxis avseende skillnaden mellan varor och tjänster

För att ytterligare klargöra skillnaden mellan varor och tjänster tar jag här upp ett tydligt rättsfall från EG-domstolen.

I ett förenat mål i EG-domstolen prövades en tvist om skattskyldighet för mervärdesskatt på uttag som två skattskyldiga, Fischer och Brandenstein, gjort för privat bruk av bilar som anskaffats från enskilda. Vid anskaffandet av bilarna förelåg inte någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Efter detta har olika tjänster tillhandahållits och varor levererats beträffande

⁸³ Se även 50/88 *Kühne*, ECR 1989 p. 01925.

⁸⁴ 1 Kap. 6 § ML.

⁸⁵ Art. 5 och 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁸⁶ Alhager, a.a.sid. 295.

⁸⁷ Art. 5.3.c sjättemervärdesskattedirektivet.

⁸⁸ Alhager, a.a.sid. 316.

⁸⁹ C-193/91 *Mohsche*, ECR 1993 p. I-02615.

dessa bilar och mervärdesskatten på dessa tjänster och varor var då avdragsgill.⁹⁰

Fischer hade tidigare bedrivit handel med begagnade fordon och köpte 1989 in en begagnad bil från en privatperson för 28 000 DEM. Något avdrag för mervärdesskatt gjordes således inte på köpeskillingen. Fischer hade som syfte att sälja bilen vidare inom ramen för sin yrkesmässiga verksamhet. Bilen renoverades 1990 för 10 800 DEM varav 1512 DEM utgjorde ingående mervärdesskatt och avdrag gjordes för beloppet. 1992 upphörde Fischer med sin verksamhet och osålda bilar, inklusive den här omskrivna bilen, överfördes till den privata sfären. Denna överföring redovisades inte till skattemyndigheten som då ansåg att uttaget av bilen och överföringen av denna till Fischers privata förmögenhet utgjorde ett beskattningsbart uttag för privat bruk och påförde utgående skatt såsom ett uttag av varor med 2800 DEM (beskattningsunderlaget fastställdes till en del av fordonets värde och den utestående mervärdesskatten fastställdes till 2800 DEM).

Brandenstein bedrev en verksamhet som skatterådgivare och revisorskonsult. 1985 köpte han in en bil från en privatperson för 33 600 DEM utan avdragsrätt för ingående skatt. Bilen användes i verksamheten och ingick i densamma. 1991 togs bilen ut ur verksamheten för att användas privat. Bruttokostnader för bilen hade till dess uppgått till 16 028, 54 DEM. Kostnaderna avsåg bland annat besiktningar, mindre reparationer, däckbyten, insättning av katalysator och byte av vindruta. Avdrag för ingående skatt gjordes för samtliga anskaffningar. Skattemyndigheten godtog inte den avlämnade deklARATIONEN utan ansåg att uttaget av bilen utgjorde ett beskattningsbart uttag för privat bruk och påförde utgående skatt med 1050 DEM.

Frågan gällde då om ett uttag förelåg i enlighet med artikel 5.6 i det sjätte direktivet. Och om så var fallet så gällde frågan huruvida både varan och de beståndsdelar som tillförts densamma skulle vara föremål för uttagsbeskattning.

Domstolen menade att syftet med bestämmelsen i artikel 5.6 i det sjätte direktivet är att säkerställa att en skattskyldig som gör ett uttag av en vara från sin momspliktiga verksamhet skall behandlas på samma sätt som en vanlig konsument som köper en vara av samma typ. Denna bestämmelse utgör ett hinder mot att en skattskyldig som har kunnat göra avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av en vara, som är hänförlig till hans rörelse, skall kunna undgå att betala mervärdesskatt när han gör uttag för privata ändamål av denna vara från sin rörelses tillgångar och därigenom får oberättigade fördelar jämfört med vanliga konsumenter som betalar mervärdesskatt när de köper en sådan vara.⁹¹

⁹⁰ Målen C-322/99 och C-323/99 *Fischer och Brandenstein*, REG 2001 s. I-4049.

⁹¹ Se även Mål C-415/98 *Bakcsi*, REG 2001 s. I-1831 p. 42 och Mål C-48/97 *Kuwait Petroleum*, REG 1999, s. I-2323, p. 21.

Domstolen menar alltså att de beståndsdelar som fanns då varan ursprungligen anskaffades skall inte behandlas på annat sätt än de beståndsdelar som därefter tillförts varan. I de fall då en skattskyldig har gjort avdrag för mervärdesskatt på varans beståndsdelar, skall han när han gör uttag för privat bruk av varan förhindras att få oberättigade fördelar jämfört med vanliga konsumenter.

Uttrycket *varans beståndsdelar* syftar på konkreta och materiella föremål som tillförts varan och begreppet omfattar således inte tillhandahållande av tjänster. Detta framgår enligt domstolen av artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Domstolen påpekar att enligt fast rättspraxis så skall frågan huruvida en transaktion av ett visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster avgöras genom att man fastställer de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga. Då en leverans av varor endast utgör en del i en transaktion där tjänsterna utgör den övervägande delen så skall transaktionen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster.

Om det sker en överföring av ett motorfordon, vilket har tillförts en vara som kan tas loss och som anses vara självständig, till en skattskyldigs privata förmögenhet skall det i mervärdesskattehänseende anses vara två från varandra oberoende beskattningsbara uttag. Detta ger för handen att mervärdesskattskyldighet föreligger enligt artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet för vart och ett av dessa uttag endast i de fall då de uttagna föremålen givit en rätt för avdrag för ingående skatt.

Det skall också göras en åtskillnad mellan dels leveranser av varor som endast *bevarar varans värde* (i dessa fall bilarnas värde) och som i allmänhet konsumeras vid uttagstillfället och leveranser av varor som *medför en varaktig värdeökning för varan* och som inte helt och hållet konsumeras vid uttagstillfället. Då en skattskyldig gör ett uttag av en vara som ursprungligen anskaffats från en icke skattskyldig, vilket medfört att avdrag för mervärdesskatt inte kunnat göras, så kan man inte mervärdesbeskatta detta uttag om de efter anskaffandet levererade varorna endast använts för varans skötsel och inte ökat varans värde. Det vill säga varorna har konsumerats vid uttagstillfället. Detta gäller oavsett om mervärdesskatten på de levererade varorna varit avdragsgilla eller inte. I de fall då de efter anskaffandet levererade varorna medför en varaktig värdeökning för varan som inte helt och hållet konsumeras vid uttagstillfället så kan en uttagsbeskattning ske.

Domstolen besvarade frågorna så att om en vara tas ut ur en verksamhet för annat ändamål än rörelsen och varan anskaffats utan avdrag och sedan varit föremål för arbeten för vilka avdrag gjorts, föreligger ett uttag endast för de beståndsdelar i varan för vilka avdragsrätt förelegat förutsatt att dessa tillförts varan och medfört en varaktig värdeökning som inte helt eller delvis konsumeras vid uttagstillfället. Domstolen kom alltså fram till att det inte förelåg något uttag för själva bilarna.

4.4.2 Åtskillnad mellan varor och tjänster vad gäller serveringstjänster

Vad gäller restaurangverksamhet kan frågan var man drar linjen mellan vara och tjänst uppkomma. Det gjorde det i ett fall från EG-domstolen. Det gällde tillhandahållanden av måltider för konsumtion ombord på färjor och om de utgjorde leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.⁹² Domstolen klargjorde att det måste ske en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen ifråga. I detta fallet var tillhandahållandet av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion ett resultat av en serie tjänster, alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Dessutom så finns en organisatorisk helhet till gästens förfogande i form av matsal och biutrymmen och möbler och porslin. Serveringspersonalen dukar borden i förekommande fall och ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds och serverar dessa vid bordet och dukar slutligen av bordet efter måltiden.

Genom detta kan man se att restaurangverksamheten kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast är en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Genom detta skall dessa transaktioner, enligt domstolen, betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den meningen som avses i art. 6.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Utfallet skulle bli helt annorlunda om verksamheten avser livsmedel för avhämtning som inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på en viss avsedd plats.

4.5 Beskattningsunderlaget

Beskattningsunderlaget i sjätte mervärdesskattedirektivet regleras i första hand i art. 11.⁹³ Där kan utläsas att beskattningsunderlaget skall vara allt som utgör vederlaget som en leverantör har erhållit eller som denne kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för inköp, inklusive subventioner som kan kopplas direkt till priset.

För att tydligare klargöra reglerna angående beskattningsunderlaget utgör ett avgörande från EG-domstolen ett bra exempel.

Bertelsmann⁹⁴ AG var mervärdesskatteskyldig för flera företag inom en koncern som driver bokklubbar och skivklubbar. Under ett antal år delade Bertelsmann-företagen ut premier i form av böcker, skivor eller cyklar till trogna kunder för att dessa hade värvat nya medlemmar. Dessa premier

⁹² C-231/94 *Faaborg-Geltingen Linien A/S*, REG 1996 s. I-2395.

⁹³ Se även art. 26, 26a och 28e sjätte mervärdesskattedirektivet angående beskattningsunderlaget.

⁹⁴ C-380/99 *Bertelsmann*, REG 2001 s. I-05163, se även C-380/96 *Card Protection Plan Ltd mot Commissioners of Customs and Excise*, REG 1999 s. I-973.

förvärvades från leverantörer som inte tillhörde koncernen och Bertelsmann betalade kostnaderna för att sända premierna till värvarna.

Skattemyndigheten i Tyskland ansåg att både inköpspriset för premierna och försändelsekostnaderna av premierna skulle ingå i beskattningsunderlaget av den anledningen att transaktionerna var att likna vid byten.

Frågan fördes vidare och Bundesfinanzhof (Tyskland) ville ha klargjort av EG-domstolen huruvida beskattningsunderlaget för en leverans av premie in natura, som utgör ett vederlag för förmedling av nya kunder, förutom inköpspriset för premien, även omfattar försändelsekostnaderna, när dessa bärs av den som levererat premien.

Vederlag för leverans av varor kan bestå i tillhandahållande av en tjänst och utgöra beskattningsunderlag i den mening som avses i art. 11 A 1 a sjätte direktivet om det finns ett direkt samband mellan varuleveransen och tjänsten och om värdet av den sistnämnda kan uttryckas i pengar.⁹⁵

Domstolen menar att det finns ett direkt samband mellan premieleveranserna och förmedlingen av kunderna och de tjänster som Bertelsmann erhållit har ersatts genom varuleveranser, vilkas värde kan uppskattas i pengar. Frågan är då huruvida ett direkt samband föreligger inte bara mellan premieleveranserna och förmedlingen av nya kunder utan även mellan försändelsen av premierna och tjänsten.

Av domstolens tidigare praxis framgår att en tjänst i mervärdesskattehänseende skall anses vara underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten som tillhandahålls.⁹⁶

Domstolen anser i förevarande fall att försändelserna av premierna utgör en tjänst som är underordnad den huvudtjänst som premieleveransen utgör, kunderna har rätt till både premien och försändelsen av den. Leverans och försändelse av premie anses vara en enhet som ersätts av det vederlag som utgörs av förmedling av nya kunder.

För att fastställa det motvärde som skall utgöra beskattningsunderlaget för en sådan transaktion rör det sig om ett subjektivt värde, eftersom beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som verkligen erhållits och inte av ett uppskattat värde som fastställs enligt objektiva kriterier.⁹⁷ Värdet skall vara det värde som mottagaren av tjänsten ger den tjänst som han vill ha och det skall motsvara den summa som han är villig att betala för den.⁹⁸

⁹⁵ Se även Mål 230/87 *Naturally Yours*, REG 1988 s. I-6365 p. 11, 12, 16 och Mål C-33/92 *Empire Stores*, REG 1993 s. I-2329, p. 12.

⁹⁶ Se ex. Mål C-349/96 *CPP*, REG 1999 s. I-973, p. 30.

⁹⁷ Se Mål *Naturally Yours* p. 16 och Mål *Empire Stores* p. 18.

⁹⁸ Se Mål *Empire Stores* p. 19.

Domstolens slutsats blir alltså att alla utgifter som mottagaren har för att få tjänsten, inklusive kostnader för underordnade tjänster som har samband med leveransen av varor skall ingå i tjänstens värde. Eftersom mottagaren inte bara har betalat inköpspriset för premierna, utan också försändelsekostnaderna för leveransen av dessa så skall dessa kostnader ingå i beskattningsunderlaget för leveransen.

5 Avdragsrätt

5.1 Svensk rätt

Angående avdrag för ingående moms återfinns dessa bestämmelser i huvudsak i 8 Kap. ML.⁹⁹

Huvudregeln om rätten till avdrag finns i 8 kap. 3 § i ML. Den stadgar att den som är skattskyldig har rätt till avdrag för ingående moms på förvärv eller import för den verksamhet som medför skattskyldighet.¹⁰⁰ Avdragsrätten är i princip generell.¹⁰¹

Avdragsrätten inträder vid ett tillfälle och med hela det avdragsgilla beloppet och det finns inget värdeminskningsavdrag som i inkomstbeskattningen.¹⁰²

Regeringsrätten anser att det ytterst är det sjätte mervärdesskattedirektivet som avgör om det föreligger rätt till avdrag för ingående moms.¹⁰³ Dessutom klargör regeringsrätten att avdragsrätt inte kan föreligga om det inte föreligger skattskyldighet.

Huvudregeln kompletteras i ML genom specialregler som återfinns i 8 kap. 4, 11, 13-16 §§. Bland annat regleras omständigheterna omkring en blandad verksamhet.¹⁰⁴ Med blandad verksamhet menas att verksamheten är uppdelad i en del som är skattepliktig och en del som inte medför skattskyldighet. Detta betyder att utgående moms endast skall redovisas för den del av verksamheten som omfattas av skattskyldigheten.

5.2 EG-rätt

Tolkningen av ML:s regler skall som tidigare påpekats göras mot bakgrund av innehållet i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Avdragsrätten i sjätte mervärdesskattedirektivet är reglerad i art. 17. Den stadgar att rätten till avdrag inträffar samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.¹⁰⁵ I art. 17.2 kan man utläsa att grundförutsättningarna för

⁹⁹ Se även Kap. 8a, 9 ML.

¹⁰⁰ Denna paragraf gäller även för icke skattskyldiga som har rätt till återbetalning enl. 10 Kap. ML.

¹⁰¹ Klerup, Westfahl a.a.sid. 147.

¹⁰² RSV:s handledning för mervärdesskatt 2003, sid. 356.

¹⁰³ RÅ 1999 not. 282.

¹⁰⁴ 8 Kap. 13, 14 § § ML.

¹⁰⁵ Art. 17.1 sjätte mervärdesskattedirektivet.

att avdrag skall kunna göras är att transaktionerna är skattepliktiga och att de utförs av en skattskyldig person.¹⁰⁶

Vad gäller blandad verksamhet i sjätte mervärdesskattedirektivet så stadgas att i de fall varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person både för transaktioner som omfattas av avdragsrätten och de fall då de inte omfattas så skall bara den del av den ingående moms som kan hänföras till de avdragsberättigade transaktionerna vara avdragsgill.

EG-domstolen har klargjort i ett rättsfall att om en person omsätter både skattepliktiga och skattefria transaktioner så föreligger avdragsrätt enligt art. 17.5 endast för den andel som avser de skattepliktiga transaktionerna.¹⁰⁷

5.2.1 Exempel på avdragsrätt

För att lättare åskådliggöra området tar jag här upp rättsfallet Rompelman.¹⁰⁸ Tvisten gällde om makarna Rompelman skulle få rätt till återbetalning av mervärdesskatt som erlagts under 1979.

Makarna Rompelman förvärvade en fordringsrätt angående framtida samäganderätt till två andelar i en byggnad som började uppföras i september 1978 och till en tomträtt till den tillhörande marken. På byggnadsritningen var dessa två andelar betecknade som ”utställningslokaler”. Dessa utställningslokaler skulle enligt makarna hyras ut till företagare och hyresvärderna och hyresgästen skulle i sinom tid ansöka om undantag från den befrielse från omsättningsskatt som föreskrivs för uthyrning enligt den holländska lagen. Makarna ville också få dra av ingående mervärdesskatt på de delbetalningar som förföll till betalning allteftersom byggnasarbetena fortskred.

När makarna lämnade in en deklARATION för omsättningsskatt för de tre första kvartalen 1979 begärde de återbetalning för ingående skatt. Vid denna tidpunkt hade lokalerna i fråga ännu inte hyrts ut och skattmyndigheterna avslög därför begäran om återbetalning med hänvisning till att det faktiska utnyttjandet ännu inte påbörjats.

Frågan, om det föreligger ett utnyttjande enligt artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet redan då en person köper en framtida tillgång med avsikten att i framtiden hyra ut den, hamnade hos EG-domstolen för ett klargörande.

Domstolen klargjorde att frågan går ut på om förvärvet kan anses betraktas som ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet.

Domstolen tog upp att den grundläggande principen i EG-rättens system för mervärdesskatt är att det på varje transaktion skall tas ut mervärdesskatt *endast* efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som direkt har belastat de

¹⁰⁶ Se art. 13-16 i sjätte mervärdesskattedirektivet för undantag från skatteplikt.

¹⁰⁷ C-408/98 *Abbey National plc.*, REG 2001 s. I-1361.

¹⁰⁸ 268/83 *Rompelman*.

olika kostnadskomponenterna som ingår i priset för varor och tjänster. Avdragsrätten är utformad på det sättet att det endast är en *skattskyldig person* som skall ha rätt att dra av den mervärdesskatt som redan har betalats för varor och tjänster.

En skattskyldig person är varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet oberoende av syfte eller resultat.¹⁰⁹ Med ekonomisk verksamhet menas alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster. Ekonomisk verksamhet föreligger också vid utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter.¹¹⁰

Vad gäller avdragsrätten så inträder den samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet och den skattskyldiga personen skall ha rätt att dra av mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person, varorna skall dock användas i samband med hans skattepliktiga transaktioner.¹¹¹

Frågan i detta fallet gällde alltså huruvida redan ett förvärv av en fordringsrätt angående en överlåtelse av en framtida äganderätt till en byggnad som ännu inte uppförts, mot delbetalningar av inköpspriset allteftersom byggnadsarbetena fortskrider, skall anses som början till utnyttjande av materiella tillgångar och då som vara eller tjänst som används i samband med skattepliktiga transaktioner, i detta fall uthyrning.¹¹²

Domstolen menar att tidpunkten för utnyttjandet av fast egendom, alltså den ekonomiska verksamhet som avses i artikel 4.1, kan omfatta flera på varandra följande handlingar. Redan förberedande verksamhet, som förvärv av medel för utnyttjande och köp av fast egendom är att betrakta som ekonomisk verksamhet. Därför menar domstolen att det inte finns någon anledning att skilja mellan de rättsliga formerna för dessa förberedande handlingar, mellan en fordringsrätt avseende den framtida äganderätten och förvärvet av själva äganderätten. För att mervärdesskatten skall kunna vara neutral vad gäller skattebelastningen på företag krävs det att de första investeringskostnaderna för ett företags behov och för att starta företaget skall anses som ekonomisk verksamhet. Vore det annorlunda skulle det innebära att näringsidkaren skulle belastas med mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet utan att ha möjlighet att dra av den enligt artikel 17 i sjätte direktivet. Detta skulle innebära en finansiell belastning av egendomen under den första förberedande tiden. Därför skall den som företar sådana investeringshandlingar som är nära knutna till och nödvändiga för det framtida utnyttjandet av en fastighet anses vara en skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte direktivet.

¹⁰⁹ Se artikel 4.1 sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹¹⁰ Se artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹¹¹ Art. 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹¹² Notera artikel 13 B b och 13 C i sjätte mervärdesskattedirektivet, som reglerar just uthyrning av fast egendom och valfrihet för beskattning.

Domstolen klargör dock att det är den person som begär avdrag för mervärdesskatt som skall styrka att villkoren för att få avdragsrätten är uppfyllda och att han skall anses vara en skattskyldig person. Skattmyndigheten kan kräva att den påstådda avsikten kan styrkas genom objektiva omständigheter som till exempel att de planerade lokalerna lämpar sig för kommersiellt utnyttjande.

5.2.2 Avdragsrätt och uttagsbeskattning

I de fall då en näringsidkare inköper egendom som skall användas både privat och i sin näringsverksamhet sker inte någon uttagsbeskattning.¹¹³ Neutraliteten som skall föreligga mellan näringsidkaren och andra konsumenter upprätthålls genom att näringsidkaren endast har rätt till att göra avdrag för ingående skatt för förvärv av egendom i den mån egendomen skall användas i samband med den skattskyldiga personens näringsverksamhet.¹¹⁴ Detta har klargjorts genom ett rättsfall i EG-domstolen.

I detta fall¹¹⁵ uppkom frågan hur artikel 17.2 i sjätte direktivet skall tolkas då det förhåller sig så att en viss del av en fastighet används för privata ändamål och resterande delen används i en rörelse. Skall fastigheten i sin helhet då anses använd för rörelsens skattepliktiga transaktioner eller skall endast den del som används i rörelsen hänföras till denna?

Den nationella domstolen ville ha klargjort om en skattskyldig, som säljer en vara och som vid sitt förvärv hade valt att inte använda en del i sin rörelse, har rätt att under den period som varan används i rörelsen göra avdrag med stöd av artikel 17.2 i sjätte direktivet från den utgående mervärdesskatten för förfallen eller betald ingående skatt på hela varan, eller om endast den del som avsåg rörelsen kunde tas i beaktande vid tillämpningen av denna artikel.

Domstolen svarar att den skattskyldige har rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av den mervärdesskatt som han skall betala eller har betalat med avseende på de varor som tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom, om varorna och tjänsterna används för den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.

I de fall en skattskyldig har valt att undanta en del av en vara från sin rörelses tillgångar ingår denna del aldrig bland varorna i rörelsen. Denna del som inte används för skattepliktigt yrkesmässiga transaktioner faller således inte inom tillämpningsområdet för mervärdesskattesystemet och skall alltså inte beaktas vid tillämpningen av artikel 17.2a i sjätte direktivet.

¹¹³ Se ovan kap. 3.1.

¹¹⁴ Art. 17.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet, se även 8 Kap. 3, 13, 14 §§ ML.

¹¹⁵ C-291/92 *Armbrecht*, REG 1995 s. I-02775.

Även jämkning av avdrag som skall ske enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet skall begränsas till den del av fastigheten som används i rörelsen.¹¹⁶

Slutsatsen man kan dra är att en omsättning är delbar. I de fall en vara används både privat och i näringsverksamheten skall rätten till avdrag för varan delas upp. Den privata delen skall aldrig inkluderas i näringsverksamheten, vad gäller mervärdesskatten, och därför inte heller uttagsbeskattas då den privata delen används för privat bruk.

I ett annat fall menar EG-domstolen att då det gäller förvärv som skall nyttjas både privat och i verksamheten så föreligger avdragsrätt för hela den ingående momsen på förvärvet.¹¹⁷ Domstolen tolkade art. 17 på det sättet att då en person gör ett inköp av en vara i en ekonomisk verksamhet men använder denna vara till största delen privat så har personen ändå rätt till avdrag för hela den ingående momsen. Det privata nyttjandet kommer istället att beskattas genom att det sker en uttagsbeskattning.¹¹⁸

¹¹⁶ Se även C-97/90 *Lennartz*, REG 1991 s. I-3795, angående jämkning av avdrag.

¹¹⁷ C-97/90 *Lennartz*.

¹¹⁸ Se även C-269/00, *Wolfgang Seeling*, Domstolens dom den 8 maj 2003, och C-415/98 *Bakcsi*.

6 Diskrepans mellan svensk rätt och EG-rätt

6.1 Uttagsbeskattning

Det finns en skillnad i lagtexten mellan den svenska ML och det sjätte mervärdesskattedirektivet vad gäller uttagsbeskattning. Enligt ML skall en tjänst som tillhandahålls eller en vara som överläts utan ersättning eller till *underpris* uttagsbeskattas.¹¹⁹ I artikeln i sjätte mervärdesskattedirektivet för uttag av tjänster stadgas att uttagsbeskattning skall ske om uttag utförs *utan vederlag*.¹²⁰ Skillnaden ligger alltså i att direktivet inte nämner uttag som utförs till underpris.

I förarbetena till ML har, både vad gäller varor och tjänster, EG-rätten tolkats så att även tillhandahållanden och överlåtelser till underpris avsetts. I förarbetena förklaras att i annat fall skulle inte syftet med uttagsbeskattningen kunna uppnås och att bestämmelserna inte bör strida mot syftet med EG-bestämmelsen att såsom uttag även anse fall då överlåtelser sker till underpris.¹²¹ Samma bedömning har gjorts av Regeringsrätten och skatterättsnämnden i följande fall.¹²²

Omständigheterna i detta fall var så att ett dotterbolag till ett förvaltningsbolag var ägare till två fastigheter och till vissa maskiner och inventarier. Företagsledningen ville omstrukturera verksamheten så att fastigheterna med tillhörande byggnader, maskiner och inventarier skulle överlåtas till moderbolaget till underpris. Frågan var bland annat om det skulle ske en uttagsbeskattning enligt 2 kap. 2 § ML.

RegR ansåg, som tidigare anförts, att överlåtelse till underpris kan uttagsbeskattas utan att det strider mot EG:s bestämmelser.¹²³ Frågan var då istället huruvida bolagets överlåtelser till moderbolaget av maskiner och inventarier till underpris innebar att bolaget skulle anses göra ett uttag eller om nedsättningen av priset skulle anses vara *marknadsmässigt betingad* enligt ML.¹²⁴

Det anfördes i domskälen att en prisnedsättning anses marknadsmässigt betingad om den, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten. I detta fall ansåg RegR att bolagets tilltänkta överlåtelse av maskiner och

¹¹⁹ 2 Kap. 2, 5 § § ML.

¹²⁰ Art. 6.2.b sjätte mervärdesskattedirektivet, se även Art. 5.6 för uttag av varor.

¹²¹ Prop. 1994/95:57 sid. 112, 117.

¹²² RegR dom den 20 december 2002, mål nr 4941-2001 och SRN förhandsbesked den 28 juni 2001.

¹²³ Art 5, 6 sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹²⁴ 2 Kap. 2 § ML.

inventarier skulle anses betingad av affärsmässiga överväganden avseende verksamheten. Överlåtelsen av bolaget skulle alltså inte behandlas som uttag.

6.1.1 Regeringsrättens förfrågan till EG-domstolen

Regeringsrätten anser att behovet av ett förhandsavgörande föreligger eftersom det enligt nationell rätt anses vara ett uttag av vara och tjänst både då en vara eller en tjänst tillhandahålls utan vederlag och då en vara eller tjänst tillhandahålls mot vederlag som understiger det värde som gäller som beskattningsunderlag vid ett uttag, det vill säga till underpris. Den svenska regleringen omfattar alla uttag som sker till underpris, oavsett om varan eller tjänsten tillhandahålls mot exempelvis en symbolisk ersättning eller en ersättning som nära ansluter till självkostnadspriset eller kostnaden för att utföra tjänsten. I målet som pågår i Regeringsrätten¹²⁵ uppkom frågan om bestämmelsen i art 6.2.b i sjätte direktivet utgör hinder mot att beskatta tillhandahållanden till underpris.

Regeringsrätten har därför i målet anhållit om ett klagörande av EG-domstolen om det sjätte mervärdesskattedirektivet skall tolkas så att bestämmelserna i art. 2 och art. 6.2 utgör hinder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten. Regeringsrätten vill alltså ha svar på om den svenska regeln om underpris är överensstämmande med den EG-rättsliga bestämmelsen.

6.2 Avdragsrätt

Frågan om det föreligger diskrepans gällande avdragsrätten har uppkommit i det svenska rättsfallet om Citytunneln.¹²⁶

I den svenska rätten angående avdragsrätt så får, som tidigare anförts, den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatten som hänför sig till förvärv i verksamheten.¹²⁷ För en blandad verksamhet regleras i 8 Kap. 13 § ML att en uppdelning av den ingående skatten skall ske i vissa fall. Det regleras att i de fall den ingående skatten avser ett förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter och någon av dessa inte medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet, detsamma gäller för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet.

¹²⁵ RR: s beslut den 17 september 2003 i mål nr 4485-2002.

¹²⁶ Dom 2002-01-31 Länsrätten i Skåne län, Mål nr. 3165-00, 3197-00, 12248—12258-00, 12263—12272-00, 12274-00.

¹²⁷ 8 Kap. 3 § ML.

I EG-rätten regleras motsvarande i art. 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet. En skattskyldig har enligt direktivet rätt att dra av den ingående mervärdesskatten från den skatt han är skyldig att betala i den mån varorna eller tjänsterna används för den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.

I rättsfallet¹²⁸ som nämnts ovan uppkom frågan om bestämmelserna i 8 kap. 3 och 13 §§ ML är vidare än motsvarande artikel i sjätte mervärdesskattedirektivet.¹²⁹ Enligt klaganden räcker det enligt den svenska rätten med att det är fråga om ”förvärv i verksamheten” för att skattskyldighet skall föreligga medan det i art. 17.2 står att ett samband skall föreligga med ”skattepliktiga transaktioner”. Klaganden menade att avdragsrätten enligt EG-rätten knyts till den enskilda transaktionen medan den svenska rätten hänför avdragsrätten till verksamheten som sådan och den svenska principen har ingen motsvarighet i sjätte direktivet. Det föreligger således en diskrepans mellan den svenska rätten och EG-rätten angående dessa bestämmelser enligt klaganden och det kan inte bli fråga om EG-konform tolkning och tillämpning av EG-domar vid tillämpning av 8 kap. 3 och 13 §§ ML enligt en annan länsrättsdom.¹³⁰

Länsrätten påpekar att den svenska mervärdesskattelagstiftningen har anpassats till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och tolkningen av den svenska rätten skall därför ske utifrån EG-rätten och dess praxis. I förarbetena till ML nämns att avdragsrätt endast uppkommer för ingående skatt som hänför sig till förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet och en vara eller tjänst anses vara förvärvad endast då varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten.¹³¹

Enligt en dom i Regeringsrätten har begreppen verksamhet och del av verksamhet inte en innebörd som kan grunda en rätt till avdrag för bolaget som inte har stöd i sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom det inte finns någon entydig uppfattning om innebörden. Regeringsrätten menar i fallet att det är direktivet som avgör bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.¹³²

EG-domstolen har genom sin praxis slagit fast att avdragsrätten syftar till att helt befria företagaren från någon belastning av mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats inom ramen för hans ekonomiska verksamhet. Det gemensamma mervärdesskattsystemet skall säkerställa att all ekonomisk verksamhet skall beskattas på ett neutralt sätt oberoende av målet för verksamheten eller resultatet, förutsatt att verksamheten i sig är föremål för mervärdesskatt.¹³³

¹²⁸ *Citytunneln*, Dom 2002-01-31 Länsrätten i Skåne län, Mål nr. 3165-00, 3197-00, 12248—12258-00, 12263—12272-00, 12274-00.

¹²⁹ Art. 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹³⁰ Länsrätten i Göteborg dom den 23 maj 2000, mål nr 1330-99.

¹³¹ Se prop. 1993/94:99 sid. 209.

¹³² RÅ 1999 not 282.

¹³³ 286/83 *Rompelman*.

7 Tillhandahållande av tjänst

7.1 När har ett tillhandahållande skett?

Enligt Mervärdesskattelagen är en tjänst uttagen då den skattskyldige har *tillhandahållit* en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten vid den tidpunkten det är fråga om.¹³⁴ Men frågan är när ett tillhandahållande egentligen har utförts.

För att belysa frågan utgår jag från ett svenskt rättsfall.

7.1.1 Citytunneln¹³⁵

SVEDAB ägs av staten och förvaltas av Vägverket och Banverket med 50% vardera. SVEDAB:s uppgifter är att förvalta de svenska intressena i det 50 % ägda Öresundskonsortiet och att ansvara för planering, projektering, byggande, drift, underhåll och finansiering av väg- och järnvägsanslutningarna till Öresundsförbindelsen.

SVEDAB skulle utreda de tekniska förutsättningarna för genomförandet av Citytunneln, detta enligt en skrivelse från Kommunikationsdepartementet. Det framkom också av skrivelsen att Malmöhus Trafik var berett att delta i finansieringen av utredningen. SVEDAB överlämnade således en utredning vid namn ”Citytunneln, utredning om teknik och kostnader” till Kommunikationsdepartementet. Halva beloppet för utredningen har fakturerats till Malmöhus Trafik medan resterande del inte har vidarefakturerats. I propositionen *Öresundsförbindelsen och Citytunneln*¹³⁶ framgår att SVEDAB:s låneram för finansiering av citytunneln har utökats med samma belopp som SVEDAB:s kostnad för utredningsuppdraget.

Skattemyndigheten ansåg att Kommunikationsdepartementet och Malmöhus Trafik har beställt utredningsarbetet. Halva beloppet har fakturerats Malmöhus Trafik medan resterande del inte har fakturerats Kommunikationsdepartementet. Därför skulle enligt skattemyndigheterna en uttagsbeskattning ske hos SVEDAB. Skattemyndigheten menade att uttag av tjänst är då den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden, vid tidpunkten för uttaget, för att utföra tjänsten och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt

¹³⁴ Se 2 kap. 5 § ML.

¹³⁵ Dom 2002-01-31 Länsrätten i Skåne län, Mål nr. 3165-00, 3197-00, 12248—12258-00, 12263—12272-00, 12274-00.

¹³⁶ Prop. 1996/97:161 *Öresundsförbindelsen och Citytunneln*, sid. 20.

betingad. Rörelsefrämmande är då prisnedsättningen inte är marknadsmässig och kostnaden skall därför enligt artikel 6.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet anses vara rörelsefrämmande.

SVEDAB menade att regeringen inte har beställt någon utredning utan SVEDAB har tillåtits att delta i en utredning av Citytunneln och SVEDAB utvidgade därmed sin verksamhet till att avse även denna tunnel. Därigenom bestred SVEDAB att staten genom Kommunikationsdepartementet skulle ha tillhandahållits en tjänst av SVEDAB och grund för uttagsbeskattning fanns inte. I vart fall kunde inte tillhandahållandet anses ha skett för rörelsefrämmande ändamål som skattemyndigheterna ansåg, eftersom tjänsterna kunde anses innefattas i de tjänster som SVEDAB tillhandahåller inom sin ordinarie verksamhet och därför skulle inte heller uttagsbeskattning kunna ske.

Länsrätten ansåg att SVEDAB hade tillhandahållit kommunikationsdepartementet en tjänst och att tjänsten tillhandahållits utan ersättning. Efter att länsrätten beslutat att en tjänst hade tillhandahållits gällde frågan om tjänsten kunde anses vara rörelsefrämmande eller inte. Länsrätten menade att rättsläget är osäkert beträffande vad som avses med begreppet rörelsefrämmande i ML. Liksom SVEDAB menat så intog Länsrätten den ställningen att det inte kan vara tillräckligt för uttagsbeskattning att en tjänst tillhandahålls utan ersättning, utan det erfordras också att ändamålet skall vara främmande för den bedrivna verksamheten. Länsrätten menade att SVEDAB inte ingår i det konsortium som skulle bygga Citytunneln men SVEDAB hade uppfattningen att företaget skulle få delta i Citytunnelprojektet och att denna utredning varit ett led i den planerade verksamheten. Länsrättens bedömning var att tjänsten inte kunde vara rörelsefrämmande då utredningen ansågs vara *ett led i en påbörjad verksamhet* och någon uttagsbeskattning skulle inte ske.¹³⁷

7.2 Tillhandahållande i EG-rätten

Enligt artikel 2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet så skall mervärdesskatt betalas vid leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap samt vid införsel av varor. Det definieras i artikel 6.1 vad som avses med tillhandahållande av en tjänst. Definitionen är negativt bestämd och omfattar varje transaktion som inte utgör leverans av vara enligt artikel 5.

EG-domstolen har i flertalet domar angett ett antal rekvisit för att ett tillhandahållande skall anses föreligga. Dessa rekvisit ska jag försöka belysa genom ett antal domar från EG-domstolen.

¹³⁷ Se vidare kap. 8 för utredning angående uttrycket *rörelsefrämmande ändamål*.

7.2.1 Konsumenter till tjänsterna saknas

För att Mervärdesskatt skall kunna tas ut på en tillhandahållen tjänst krävs att tillhandahållandet kan utgöra någon form av konsumtion. Det måste finnas en konsument som betalar för tjänsten i fråga. Finns det ingen konsument kan det inte heller vara ett tillhandahållande av tjänst. Detta klargörs bra i följande rättsfall från EG-domstolen.

Jürgen Mohr¹³⁸ innehade ett jordbruk där han födde upp mjölkkor. Mohr ingav en ansökan till den federala livsmedels- och skogsmyndigheten om ersättning för definitivt upphörande med mjölkproduktionen enligt rådets förordning (EEG) nr 1336/86. Myndigheterna godkände hans ansökan och gav honom ett belopp på 385 980 DM i en enda utbetalning. Mohr sålde då sin boskap och upphörde med mjölkproduktionen och gjorde om sitt jordbruk till en ridskola. I sin deklaration avseende omsättningsskatt tog han inte med detta belopp som han erhållit, men myndigheterna ansåg att denna ersättning var ett vederlag för en beskattningsbar tjänst och han skulle därför betala omsättningsskatt på detta belopp. Frågan som kom upp till EG-domstolen gällde alltså om en jordbrukares upphörande av mjölkproduktion enligt en förordning från rådet kunde utgöra ett tillhandahållande av tjänst och att den ersättningen som erhållits skulle beläggas med omsättningsskatt.

Denna förordning från rådet ingår i en serie åtgärder som gemenskapen har antagit för att begränsa mjölkproduktionen. Enligt denna förordning kan producenter av mjölk ansöka om ersättning för att definitivt upphöra med hela sin mjölkproduktion.

Domstolen menade dock att i detta fall rörde det sig inte om konsumtion enligt EG-rätten. Domstolen menar att gemenskapen förvärvar varken varor eller tjänster för egen del när den ersätter jordbrukare som upphör med sin produktion utan handlar istället i det allmänna intresset genom att se till att gemenskapens mjölkmarknad fungerar på ett bra sätt. Därför kan jordbrukarens åtagande att upphöra med sin mjölkproduktion inte utgöra ett tillhandahållande av tjänster enligt artikel 6.1 eftersom varken gemenskapen eller de behöriga myndigheterna drar några fördelar så att de kan betraktas som konsumenter av en tjänst.

Domstolen menade alltså att en jordbrukares åtagande att upphöra med mjölkproduktionen enligt rådets förordning inte utgör ett tillhandahållande av tjänst och ersättningen skall därför inte beläggas med omsättningsskatt.

Ett liknande fall kom till domstolen några år senare. Här handlade det om en tvist mellan Landboden-Agrardienste och Finanzamt Calau (Tyskland).¹³⁹ I fallet utgick en ersättning från den lokala myndigheten för livsmedelsnäring, jordbruk och skogsbruk i Calau i enlighet med ett dekret om främjandet av

¹³⁸ C-215/94 *Jürgen Mohr*, REG 1996 s.I-959.

¹³⁹ C-384/95 *Landboden Agrardienste Gmb. & Co.*, REG 1997 s. I-7387.

extensivering av jordbruksproduktionen. Ersättningen var 348 660 DM och betalades ut i utbyte mot att företaget skulle minska sin årliga potatisproduktion med 20 procent. Företaget behandlade ersättningen som om den inte var belagd med omsättningsskatt i sin deklaration. Finanzamt Calau ansåg dock att ersättningen skulle ha inkluderats i den beskattningsbara omsättningen. Myndigheterna ansåg då att det förelåg en skattskuld och ansåg att Landboden-Agrardienste skulle betala denna.

Frågan gick vidare och EG-domstolen fick avgöra frågorna om artiklarna 6.1 och 11 A1a i det sjätte direktivet skulle tolkas så att en jordbrukares åtagande att inom ramen för en nationell ordning avhålla sig från att skörda minst 20 procent av den potatis som han har odlat kunde vara ett tillhandahållande av tjänster enligt EG-rätten och att ersättningen som erhållits då skall beläggas med omsättningsskatt.

Domstolen tar här upp fallet Mohr och konstaterar att mervärdesskatt är en allmän skatt på konsumtion av varor och tjänster och att det i ett fall som detta inte rör sig om konsumtion enligt EG-rätten, utan att det i fallet handlade om att gemenskapen handlar i det allmänna intresset genom att se till att gemenskapens mjölkmarknad fungerar tillfredsställande.

Skillnaderna i fallen är att i målet Mohr rörde det sig om en ersättning från gemenskapen medan i detta fall handlade det om en nationell ersättning. Men detta saknar betydelse, enligt domstolen, eftersom det i båda fallen gäller att avgöra om en jordbrukares åtagande att minska sin produktion i utbyte mot ersättning är ett tillhandahållande av tjänst i den mening som sjätte direktivet avser. Den tyska regeringen och Finanzamt Calau ifrågasatte tolkningen i domen Mohr.

Den tyska regeringen och Finanzamt Calau ansåg i enlighet med domstolen att ersättningen i tvisten inte kunde anses utgöra vederlag för tillhandahållande av varor enligt artikel 11 A 1 a i sjätte direktivet, men de ansåg att ersättningen omfattades av direktivet som vederlag för tillhandahållande av tjänst. Att jordbrukaren begränsat sin produktion eller avhåller sig från att saluföra vissa produkter skulle utgöra en särskild tjänst som skall skiljas från leveranser av produkter till konsumenter och som innefattar ett eget vederlag. Tyskland menade att kravet i domen Mohr på att offentliga myndigheter förvärvar varor eller tjänster för eget bruk gör att domstolen tillfört ett villkor som inte föreskrivs i det sjätte direktivet.

Tyskland menar att man inte kan stödja sig på övervägandet att mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt för att avgöra huruvida det rör sig om ett tillhandahållande av tjänst utan endast lydelsen av artikel 6 är relevant. Detta skulle innebära att alla transaktioner som inte utgör leveranser av varor skulle betraktas som tillhandahållande av tjänster när de är av ekonomisk art och inte uteslutande är privata. Vem som gynnas av tjänsten eller dess ekonomiska verkningar har inte någon betydelse för begreppet tillhandahållande av tjänster. Tyskland menar att i detta fall handlar det om utbyte av tjänster då jordbrukaren erhåller ersättning för en

enskild tjänst och att det finns ett nära samband mellan tjänsten och ersättningen så det kan inte anses endast röra sig om ett tekniskt samband mellan utbetalningen och tjänsten. Eftersom produktionsminskningen är ett nödvändigt villkor för att den offentliga myndigheten skall utbetala ersättningen, utgör denna skyldighet ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

Domstolen svarar på Tysklands argument och menar att resonemanget att en utbetalning som en offentlig myndighet gör av hänsyn till allmänintresset kan utgöra vederlag för tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i sjätte direktivet och förutsätter inte att begreppet tillhandahållande av tjänster är beroende av vilket ändamål som tjänsten skall ha enligt den som betalar för den. Domstolen menar att det endast är *beskaffenheten* av det ingångna åtagandet som skall beaktas och för att omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt skall ett sådant åtagande medföra *konsumtion*. Transaktionen skall alltså undersökas *mot bakgrund av syftena* och särdragen för det gemensamma systemet för mervärdesskatt för att man skall kunna avgöra om tillhandahållandet av en tjänst omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet.

En jordbrukares åtagande att minska sin produktion ger inte upphov till någon konsumtion. Generaladvokaten konstaterar också han att jordbrukaren varken tillhandahåller tjänster åt någon bestämd konsument eller någon förmån som kan utgöra en kostnadskomponent i en annan persons verksamhet i distributionskedjan.¹⁴⁰

Domstolen konstaterar att eftersom jordbrukarens åtagande att minska sin produktion varken tillför behöriga nationella myndigheter eller andra bestämda personer sådana fördelar att de kan betraktas som konsumenter av tjänst, kan åtagandet inte betecknas som tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Alltså skall ersättningen som jordbrukaren erhållit inte beläggas med omsättningsskatt.¹⁴¹

7.2.1.1 EG-domstolens dom får genomslag i svensk rätt

EG-domstolens domar angående konsumtion har fått genomslag även i svenska domstolar vilket kan ses i ett rättsfall från Regeringsrätten.¹⁴² Frågan i fallet gällde om bidrag kunde anses utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst av sökandebolaget.

¹⁴⁰ C-384/95 *Landboden Agrardienste GmbH & Co.*, Generaladvokatens förslag till avgörande p.26.

¹⁴¹ Vidare diskussion angående ett bidrags påverkan av mervärdesskatten se Hansson Ulrika, *Subventioner – en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU*, SkatteNytt nr 10 1997, sid. 594 och Hansson Ulrika, *Bidrag och mervärdesskatt - en ytterligare jämförelse mellan Mervärdesskattelagen och det sjätte mervärdesskattedirektivet*, SkatteNytt nr 5 1999, sid. 241.

¹⁴² RÅ 1999 ref.33, se även SRN förhandsbesked den 15 maj 1998.

Omständigheterna var sådana att ett bolag hade tagit initiativ till ett s.k. Mål 3-projekt tillsammans med arbetsförmedlingen. Detta projekt syftade till att ta till vara yrkeskunskap hos en viss grupp av arbetstagare inom viss samhällssektor och även eget företagande hos en viss ålderskategori. Projektet erhöll bidrag ur Europeiska socialfonden (ESF) för hälften av kostnaderna och återstående kostnader stod Arbetsmarknadsverket för tillsammans med sökandebolaget självt. Bidraget som erhöles från ESF betalades ut av länsarbetsnämnden månadsvis i efterskott då bolaget styrkt sina kostnader.

ESF: s uppgifter består bland annat av att stödja bekämpningen av långvarig arbetslöshet och för att underlätta integrationen i arbetslivet för unga människor och personer som har stängts ute från arbetsmarknaden, detta kallas Mål 3.

SRN tog upp omsättningskravet som finns i Mervärdesskattelagen. Det måste ske en omsättning för att mervärdesskatt skall kunna tas ut. Detta innebär att sådana intäkter som kan anses ha ett samband med en skattepliktig verksamhet skall undantas från beskattning om vederlagen inte kan anses erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster.

Det är alltså en förutsättning att ett avtal om köp eller byte har ingåtts för att en beskattning skall kunna ske. Bidragen till projektet kan inte anses utgöra vederlag som bolaget erhåller för tillhandahållna tjänster till de utbetalande eller bidragsgivande organen. Utbetalningarna kan inte utgöra vederlag till bolaget i en sådan avtalssituation som förutsetts för att det skall anses kunna vara en omsättning. SRN menar att om bolaget skulle kräva en särskild ersättning och erhålla denna för sin medverkan som projektanordnare kan frågan uppkomma huruvida det föreligger en skattepliktig omsättning. SRN anser att bolaget som projektanordnare inte är skattskyldig till mervärdesskatt i anledning av de mottagna bidragen.

RSV överklagade SRN: s förhandsbesked och ansåg att bidragen skulle anses utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst. Regeringsrätten ansåg att SRN: s besked var korrekt och fastställde förhandsbeskedet.

7.2.2 Ömsesidigt utbyte av prestationer

För att ett tillhandahållande av tjänst skall kunna anses vara för handen krävs således att det finns en konsument till ifrågavarande tjänst. Det krävs dock dessutom att det finns en avtalad ersättning för den utförda tjänsten, det vill säga det måste finnas ett rättsligt förhållande mellan den som utför tjänsten och mottagaren av densamma. Detta kan man utläsa av följande två tydliga fall från EG-domstolen.

Det första rättsfallet¹⁴³ behandlar förhållandet att en man vid namn Tolsma var en gatumusikant i Holland. Under sina uppträdanden erbjöd han

¹⁴³ C-16/93 *Tolsma*, REG 1994 s. I-743.

människorna som passerade honom att donera pengar till honom i en burk och ibland knackade han på hemma hos folk eller i butiker för att fråga efter donationer. Allt detta skedde utan att han hade någon rätt att begära någon ersättning.

Skattemyndigheterna i Holland ansåg att Tolsma skulle betala moms på dessa pengar som han samlade in.

EG-domstolen menade att beskattningsbara transaktioner, vad gäller mervärdesskatterätten, förutsätter att det finns en *transaktion* mellan parterna och att ett pris eller en ersättning kan bestämmas. När en persons aktivitet endast består av att tillhandahålla tjänster *utan någon direkt ersättning* så finns det ingen grund för beskattning och tjänsterna kan därför inte mervärdesbeskattas.

Domstolen klargjorde att beskattning av tillhandahållande av tjänster baseras på ersättningen som erhålles för tjänsterna och att ett sådant tillhandahållande endast är beskattningsbart om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och den erhållna ersättningen. Det måste finnas ett rättsligt förhållande mellan den som förmedlar tjänsten och mottagaren för att den erhållna ersättningen, som konstituerar värdet som faktiskt utgivits för den utförda tjänsten, ska kunna beskattas.

Vid omständigheter som i detta fall ansåg domstolen att det stod klart att det inte fanns någon grund för beskattning. Om en musikanter spelar vid en allmän gata och erhåller donationer från människor som passerar förbi så kan inte dessa intäkter betraktas som ersättning för en tjänst som tillhandahållits dem. Detta på grund av att det för det första inte finns något avtal dem emellan, eftersom de förbipasserande människorna ger frivilliga donationer och de bestämmer summan själva. För det andra så finns det nödvändigtvis inte något samband mellan den musikala tjänsten och betalningen som uppstår. De förbipasserande gör inte någon förfrågan om att få musik spelad för sig, de erlägger summor som inte beror på den musikala tjänsten utan av subjektiva motiv som till exempel sympati.

Domstolen klargör att det faktum att musikanter spelar offentligt med en önskan att erhålla pengar, och att de faktiskt erhåller en viss summa, inger ingen relevant omständighet som kan påverka om aktiviteten konstituerar ett tillhandahållande av tjänst mot ersättning i enlighet med det sjätte direktivet. Detta på grund av att betalningarna är helt frivilliga och osäkra och summan är så gott som omöjlig att bestämma.

I ett annat fall från EG-domstolen skiljde sig omständigheterna åt en aning, dock saknades det även här ett bindande avtal men utgången blev en annan än i fallet med Tolsma.

Även i detta fallet¹⁴⁴ var omsättningskravet av stor betydelse. Omständigheterna var sådana att ett företag anordnade en tävling i England som kallades ”spot-the-ball”. Deltagarna skulle kryssa i var på ett foto, där bollen retuscherats, av en fotbollsmatch som bollen befann sig. Tävlingsdeltagaren kunde göra upp till 900 kryss på fotot och betala insatser beroende på hur många kryss man gjorde. Den deltagare som satte krysset närmast den plats där bollen på fotot befann sig utsågs till vinnare. Arrangören av spelet var dock bara moraliskt bunden att betala ut vinster och detta var deltagarna tvungna att acceptera. Företaget som arrangerade tävlingen hävdade därför att tävlingstjänsten föll utanför mervärdesskatterättens tillämpningsområde.

Domstolens uppgift var att avgöra huruvida ett förhållande mellan arrangör och deltagare kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst mot vederlag som föranleder mervärdesbeskattning. EG-domstolen uttalade att ett tillhandahållande av tjänster endast kan bli föremål för beskattning om det föreligger ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Domstolen ansåg att det förelåg ett ömsesidigt utbyte av prestationer och det faktum att deltagaren inte kunde driva igenom sin rätt inför domstol på grund av parternas avtal saknade betydelse för frågan huruvida de aktuella omständigheterna innebar ett tillhandahållande av tjänst. EG-domstolen ansåg alltså att parterna ingått ett avtal om ömsesidigt utbyte av prestationer i form av en speltjänst mot pengar.

I jämförelse med rättsfallet *Tolsma*¹⁴⁵ kan en slutsats dras att domstolen skiljer mellan helt frivilliga betalningar och en moralisk förpliktelse att betala. I fallet *Town & County* föreligger således en omsättning.¹⁴⁶

7.2.3 Motvärde för ett tillhandahållande

I de fall det kan konstateras att ett rättsligt förhållande föreligger mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren av denna gäller att en motprestation kan konstateras för att en tillhandahållen tjänst skall kunna beskattas. Vad som kan anses vara ett motvärde och hur detta kan beräknas åskådliggörs genom nedanstående rättsfall från EG-domstolen.

I detta fall¹⁴⁷ var det tolkningen av artikel 8 i rådets andra direktiv¹⁴⁸ som var omtvistad, i vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatten definieras.

¹⁴⁴ C-498/99 *Town & County Factors Ltd.*, Domstolens dom den 17 September 2002.

¹⁴⁵ Mål C-16/93 *Tolsma*.

¹⁴⁶ Se även C-333/91 *Softinam*, ECR 1993 I-3513, p.13, där domstolen klargör att vederlag som ges utan något krav på motprestation skall inte betraktas inom det mervärdesskatterättsliga området.

¹⁴⁷ 154/80 *Association Cooperativ Aardappelenbelaarplaats*, ECR 1981 I-445.

¹⁴⁸ Rådets andra direktiv 67/228 av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Struktur och förfaranden för tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

Frågan hade uppkommit i en tvist mellan skattmyndigheten i Holland och en kooperativ jordbruksförening som driver ett potatislager. Den omtvistade omständigheten var den att föreningen hade beslutat att för åren 1975 och 1976 inte ta ut någon lageravgift av sina medlemmar för lagringen av potatis. Föreningen menade att eftersom dessa tjänster tillhandahölls utan ersättning kunde de inte omfattas av omsättningsskatt. Skattmyndigheterna menade att föreningen ändå krävde en motprestation av sina medlemmar eftersom värdet av deras andelar minskade till följd av att lagringsavgiften inte togs ut under dessa två år. Skattmyndigheten beslutade att föreningen skulle efterbeskattas och beräknade motprestationens värde till den lagringsavgift som normalt togs ut. Föreningen överklagade detta beslut och tvisten hamnade i en domstol som ville ha besked från EG-domstolen om tolkningen av begreppet *motvärde* som finns i artikel 8a i andra direktivet.

Domstolen menar att begreppet motvärde omfattar allt som erhålls i form av en motprestation. Detta innebär att tillhandahållande av tjänster inklusive tillkommande omkostnader såsom emballage, transport och försäkringskostnader osv. omfattas av begreppet. Det är alltså inte bara det penningbelopp som tas emot utan även värdet av de varor som exempelvis erhålls i utbyte som inräknas.

Domstolen menar att ett tillhandahållande av tjänster är skattepliktigt när denna tjänst tillhandhålls mot vederlag och när beskattningsunderlaget för ett sådant tillhandahållande utgörs av allt som erhålls som motprestation för tjänsten. Domstolen påpekar att det måste föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls. Detta är inte enligt domstolen fallet om motprestationen består av en obestämd värdeminskning av de andelar som medlemmarna innehar och en sådan värdeminskning inte kan betraktas som ersättning som föreningen har mottagit för tillhandahållande av tjänsterna.

Domstolen klargör också att motvärdet för tillhandahållandet av en tjänst måste kunna uttryckas i pengar¹⁴⁹ och att motvärdet är ett subjektivt värde eftersom beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster utgörs av den faktiska motprestationen som erhålls och inte av ett värde som uppskattas genom objektiva kriterier. Det föreligger således inte ett tillhandahållande av tjänster ”mot vederlag” då det inte erhålls någon bestämd subjektiv motprestation för tillhandahållandet och kan därför inte beskattas enligt andra direktivet.

Domstolens beslut blir således i detta fall att när en kooperativ förening som driver ett varulager och inte tar ut någon lageravgift av sina medlemmar för den tjänst som den tillhandahåller erhåller inte ett motvärde enligt andra direktivet.

I detta andra fall som också behandlar motvärden får man en insikt i hur motvärden kan beräknas.

¹⁴⁹ Se artikel 9 i andra mervärdesskattedirektivet.

Naturally Yours Cosmetics¹⁵⁰, NYC, är ett grossistföretag av kosmetiska produkter. NYC återförsäljer sina produkter genom detaljhandlare (skönhetskonsulter) som vänder sig till vänner och bekanta (värdinnor) med syftet att organisera privata partyn där NYC:s produkter erbjuds till försäljning.

Skönhetskonsulterna köper produkterna av NYC för ett grossistpris och säljer dem på dessa partyn för ett återförsäljningspris som rekommenderas av NYC. Skillnaden mellan dessa priser utgör den förtjänst som skönhetskonsulterna erhåller. Konsulterna är enligt brittisk lag befriad från mervärdesskatt på grund av en fast inkomsttröskel som deras omsättning faller under.

Värdinnorna erhåller en belöning för att de organiserar dessa partyn och denna består av en av de produkter som ges ut till försäljning under partyt. När denna produkt används för det syftet är priset från NYC till skönhetskonsulten UKL 1,50 istället för normalpriset på UKL 10,14. Skattemyndigheterna i Storbritannien baserade mervärdesskatten för NYC på normalpriset på 10,14 för dessa gåvor till värdinnorna.

Det EG-domstolen ombeddes besvara var en tolkning av 11 artikeln i sjättedirektivet som behandlar beskattningsunderlaget. Domstolen i England ville ha klargjort vilken som var den taxerbara summan under de föreliggande omständigheterna, om det var den faktiska summan som erhöles NYC, 1,50 eller om det var den summa som NYC tar betalt för identiska produkter till andra detaljhandlare, det vill säga normalpriset på 10,14, eller om det fanns någon annan summa som var aktuell.

Domstolen hänvisar till avgörandet 154/80 Aardappelenbewaarplaats, som klargjorde att beskattningsunderlaget för en tjänst är allt som utgör ersättningen för denna. Det måste därför finnas ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och ersättningen som erhålls för att tjänsten skall kunna beskattas enligt det andra direktivet.

Detta direkta samband måste också föreligga mellan tillhandahållandet av varan och ersättningen för denna i enlighet med artikel 11 i sjätte direktivet.

Frågan uppkommer, enligt domstolen, således om det finns ett direkt samband mellan den tillhandahållna varan till ett pris som understiger normalpriset och värdet av tjänsten som måste förmedlas av skönhetskonsulten.

Domstolen konstaterar att i de fall skönhetskonsulten inte kan hitta någon värdinna som kan organisera ett party så tillhandahålls inte den föreställda tjänsten och skönhetsprodukten, gåvan, måste returneras eller ett normalpris måste betalas för den. Om så är fallet så menar domstolen att det finns ett

¹⁵⁰ C-230/87 *Naturally Yours*, REG 1988 s. 6365.

direkt samband mellan tillhandahållandet av produkten till ett mycket lågt pris och tjänsten som tillhandahålls av skönhetskonsulten.

En ytterligare förfrågan av Storbritanniens domstol gällde huruvida den tjänsten måste betraktas som en del av ersättningen för tillhandahållandet av varan trots att den inte ger uttryck för en konkret ersättning och hur värdet på den tjänsten skall bestämmas i ett fall som det föreliggande.

Klargörandet från domstolen innebär att ersättningen måste kunna uttryckas i ett konkret värde och dessutom att det är ett subjektivt värde eftersom beskattningsunderlaget beräknas på den faktiska ersättningen som erhålls och inte ett värde som uppskattas genom objektiva kriterier.

Domstolen kommer fram till att under de föreliggande omständigheterna kan beskattningsunderlaget beräknas på summan av den faktiska ersättningen och värdet på tjänsten som tillhandahålls av skönhetskonsulten. Tjänsten består i att använda ett lockbete för att driva fram tjänster som tillhandahålls av andra personer eller att belöna den personen för dessa tjänster. Värdet på den tjänsten skall enligt domstolen beräknas vara skillnaden mellan det faktiska priset som betalats för produkten och det normala grossistpriset, det vill säga 10,14 – 1,50, vilket blir 8,64.

Det skall alltså först och främst utgå en konkret ersättning, ett motvärde, för tillhandahållandet men de måste också finnas ett direkt samband mellan tillhandahållandet och ersättningen.

7.2.4 Direkt koppling mellan tillhandahållandet och ersättningen

Tidigare i kapitel 7 har det visats att det krävs att det finns en direkt koppling mellan ett tillhandahållande av tjänst och ersättningen för denna, detta vill jag förtydliga ytterligare genom att beskriva några andra fall från EG-domstolen.

Ett första fall¹⁵¹ behandlar två mervärdesskatterättsliga betalningar som företaget Empire Stores Ltd enligt Skattemyndigheten i Storbritannien skulle ha erlagt för varor som Empire Stores gett till potentiella nya kunder till företaget.

Empire Stores är ett postorderföretag och dess kunder är i första hand kvinnor. Vid den omtvistade tidpunkten använde sig företaget av två olika system för att locka till sig nya kunder.

Det första systemet var ett ”själv introducerande” system där Empire Stores erbjöd potentiella kunder möjligheten att välja en fri vara från en lista. Denna vara levererades utan extra kostnad efter det att kunderna fyllt i en ansökan med sin personliga information som var utformad för att fastställa

¹⁵¹ C-33/93 *Empire Stores*, REG 1993 s. I-2329.

dennes kreditsituation. För att slutligen bli kund hos företaget skall Empire Stores godkänna kunden och denna skall ha beställt något ur företagets katalog eller betalat en första betalning på en beställning.

Det andra systemet var ett ”introducera en vän” system. Empire Stores erbjöd en vara till etablerade kunder som rekommenderade en vän som en potentiell kund. Varan levererades efter det att den nya kunden fyllt i ansökan, blivit godkänd av företaget och gjort en första betalning på en beställning som den ”nya kunden” gjort.

Empire Stores grundade mervärdesskatten på dessa fria varor, under båda systemen, på vad företagets faktiska kostnad var för dessa varor. Skattemyndigheten i Storbritannien ansåg inte att detta var korrekt utan ansåg att mervärdesskatten skulle beräknas på det faktiska priset plus 50 %, eftersom detta var den, enligt skattemyndigheten, summan som gällande vara skulle ha sålts för i Empire Stores katalog till ”vanliga” kunder.

EG-domstolen hänvisar till rättsfallet Naturally Yours¹⁵² och påpekar att en ersättning för leverans av varor kan bestå i ett tillhandahållande av en tjänst och utgör då det beskattningsbara beloppet enligt artikel 11 A (1)(a) i sjätte direktivet. Detta gäller dock endast om det finns ett direkt samband mellan leveransen av varan och tillhandahållandet av tjänsten och om värdet av de tjänsterna kan uttryckas i monetära termer.

Domstolen menar i detta fall att leveransen av ”gratisvaran” är utförd som ersättning för introduktionen av nya potentiella kunder och inte som ett tack för köp som gjorts av kunden ur Empire Stores katalog. Detta konfirmeras av det faktum att en gratis vara inte levereras varje gång som en kund beställer något ur katalogen och dessutom att den vara som levereras gratis vid ”introducera en vän” systemet inte skickas till vännen som köpt en vara hos Empire Stores utan till den personen som värvat vännen.

Det finns enligt domstolen ett direkt samband mellan leveransen av varan som är gratis och introduktionen av en ny potentiell kund eftersom inga leveranser av ”gratisvaror” tillhandahålls om inte tillhandahållandet av nya kunder har föregått detta. Eftersom tjänsterna som förmedlas till Empire Stores belönas genom leveranser av de fria varorna så kan värdet av de tjänsterna definitivt uttryckas i monetära termer enligt domstolen.

Ersättningen för leveransen av varan och grunden för mervärdesbeskattningen, är den faktiska summan som erhållits och inte ett objektivet beräknat värde. Det är alltså självkostnadspriset som utgör grunden för mervärdesbeskattningen, det vill säga det belopp som Empire Stores själva har betalat för varan som de senare skänker som belöning för en utförd tjänst.

Domstolens slutsats blev alltså att det beskattningsbara beloppet av en vara som levererats utan kostnad till en person som introducerar sig själv eller en

¹⁵² Se ovan i kapitel 7.2.3.

vän som potentiella nya kunder är avskilt från den beskattningsbara summan vad gäller varor som köps från Empire Stores av nya kunder. Den beskattningsbara summan korresponderar med priset som faktiskt betalats av Empire Stores för dessa varor.

Den direkta kopplingen genomsyrar även domstolens slutsats i fallet *Apple and Pears*¹⁵³. Ett offentligt råd i England, Utvecklingsrådet för äpplen och päron, verkade för avsättningen av äpplen och päron genom olika marknadsföringsåtgärder och att förbättra kvalitén på frukten. För att finansiera verksamheten hos rådet betalade odlarna en obligatorisk avgift till denna. EG-domstolen menade att avgifterna inte kunde betraktas som ett vederlag som kunde *kopplas direkt till den nytta* som den enskilda odlaren kunde erhålla av rådets funktioner. Därför ansåg EG-domstolen att dessa funktioner inte var att anse som tillhandahållanden mot vederlag enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet och transaktionerna föll utanför tillämpningsområdet för mervärdesbeskattningen.¹⁵⁴

7.2.5 Skattskyldigt subjekt i dennes egenskap

En kanske självklar omständighet för att ett tillhandahållande av tjänst skall kunna mervärdesbeskattas är att personen som tillhandahåller tjänsten skall anses vara ett skattskyldigt subjekt och måste handla i egenskap av denna.¹⁵⁵ Detta konstaterades av EG-domstolen i fallet med Hong Kong Trade Development Council.¹⁵⁶ I fallet tillhandahöll en juridisk person tjänster i form av information och rådgivning rörande handel med Hong Kong och inga av dessa tjänster tillhandahölls mot ersättning. För att finansiera verksamheten erhöll de bidrag och avgifter från staden Hong Kong. I domen fann EG-domstolen att den juridiska personen inte bedrev någon verksamhet som gjorde att den kunde anses vara en skattskyldig person och det förelåg därför inte någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

I ett annat fall¹⁵⁷ från EG-domstolen klargjordes att ett passivt holdingbolag, vars enda funktion var att äga aktier i andra bolag, inte är att anse som någon skattskyldig person och har inte rätt till avdrag för ingående skatt. Med detta menar domstolen att enbart förvärv och innehav av aktier i ett dotterbolag inte är ekonomisk aktivitet.

¹⁵³ 102/86 *Apple and Pears*, 1988 ECR I-1443.

¹⁵⁴ Vad gäller direkt koppling se även C-353/00 *Keeping Newcastle Warm*, REG 2002 s. I-0000 och C-184/00 *Office des produits wallons ASBL*, REG 2001 s. I-9115, som behandlar subventioner.

¹⁵⁵ Se art. 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹⁵⁶ 89/81 *Staatssecretaris van Financien v. Hong Kong Trade Development Council*, 1982 ECR II-1277.

¹⁵⁷ C-60/90 *Polysar*, REG 1991 s. I-3111..

8 Rörelsefrämmande ändamål

8.1 Vad är rörelsefrämmande ändamål?

Enligt Länsrättens bedömning i fallet med Citytunneln, enligt ovan¹⁵⁸, så innefattar begreppet rörelsefrämmande mer än att en tjänst tillhandahålls utan ersättning, ändamålet med tjänsten måste också vara främmande för den bedrivna verksamheten.

Enligt artikel 6.2b i sjättemervärdesskattedirektivet skall tjänsten tillhandahållas *för andra ändamål än för hans rörelse* ("for purposes other than those of his business") för att uttagsbeskattning skall kunna ske. Detta skall jämföras med 2 kap 5 § ML där det står att tjänsten skall tillhandahållas för annat *rörelsefrämmande ändamål*. Vad dessa uttryck betyder kan man inte vidare utläsa i lagtexterna, så vad innefattas i uttrycket rörelsefrämmande?

I en proposition¹⁵⁹ står det att om prisnedsättningen är marknadsmässigt betingad så skall det inte ske någon uttagsbeskattning och skulle den inte vara marknadsmässig så är den att anses som rörelsefrämmande enligt artikel 6.2b i sjättemervärdesskattedirektivet. Vad man kan utläsa här är att propositionen uttrycker att rörelsefrämmande ändamål föreligger då prisnedsättningen inte är marknadsmässig.

Enligt RSV:s handledning kan man utläsa att det faktum att en tjänst tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten kan vara ett *indicium* för att ett rörelsefrämmande ändamål föreligger.¹⁶⁰

Enligt Alhager kan uttrycket rörelsefrämmande ändamål tolkas på ett vidare eller snävare sätt. Hon menar att tolkar man uttrycket på ett vidare sätt skulle detta kunna innebära att allt som inte direkt hängde samman med den egna verksamheten vara rörelsefrämmande. Tolkar man istället uttrycket på ett snävare sätt skulle man lägga större vikt vid rekvisitet främmande och endast klart rörelsefrämmande ändamål skulle kunna föranleda uttagsbeskattning. Hon påpekar att en restriktiv tolkning skulle kunna innebära att tillhandahållanden av tjänster mellan åtminstone närstående parter skulle kunna ske utan att uttagsbeskattning skulle aktualiseras. Hon tar upp exemplet med överlåtelse inom en koncern som skulle kunna vara avsedda för rörelsen.¹⁶¹

¹⁵⁸ Se sid. 33-34.

¹⁵⁹ Prop. 1994/95:57 sid. 117.

¹⁶⁰ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2003, sid. 110.

¹⁶¹ Alhager, a.a.sid. 301.

8.2 Praxis angående rörelsefrämmande ändamål

Rättsläget anses vara tämligen oklart och det finns inte något större utbud på rättsfall, varken i Sverige eller från EG-domstolen, som klargör uttrycket.

I ett förhandsbesked från SRN, nämns uttrycket och omständigheterna var sådana att en ideell förening ägde bolaget A som var ett servicebolag till föreningen.¹⁶² Medlemmarna i föreningen var företag inom en viss bransch och föreningen var ett gemensamt intresseorgan för företagen i branschen. Bolag B, som var ett dotterbolag till en annan ideell förening, bedrev en verksamhet som kunde jämföras med den som bolag A bedrev. Både bolag A och B var momsregistrerade. De båda bolagen ingick ett samarbetsavtal tillsammans med ytterligare ett bolag för att vidareutveckla ett nätverkssystem. För detta projekt erhöll bolag A statliga bidrag.

Skatterättsnämnden skulle avgöra om bolag A dels hade avdragsrätt för ingående moms för kostnader i samband med projektet och dels om de tjänster som bolag A tillhandahöll i samband med projektet kunde beskattas genom en uttagsbeskattning hos bolag A, dessutom skulle det klargöras om de tillhandahållanden av tjänster från bolag B gentemot bolag A, inom ramen för projektet, kunde föranleda beskattning genom att de utgjorde en omsättning.

Skatterättsnämnden ansåg att detta projekt befann sig inom den ordinarie skattepliktiga verksamheten som bolag A bedrev och det var inte av någon betydelse för avdragsrätten att projektet finansierades genom bidrag eller att vissa tjänster tillhandahölls utan vederlag. Bolag A hade enligt nämnden alltså rätt till avdrag för ingående moms som kunde hänföras till varor och tjänster som skulle användas i projektet. Skatterättsnämnden ansåg inte att det var fråga om någon *rörelsefrämmande verksamhet* i detta fall eftersom projektet som bolag A skulle genomföra var *en del av den skattepliktiga verksamhet* som bolag A normalt bedrev. På grund av detta kunde det inte ske någon uttagsbeskattning av tjänster som tillhandahölls av bolag A inom projektet.

Bidraget som bolaget erhållit kunde inte anses vara en omsättning eftersom det inte utgjorde ett utgivet vederlag för ett tillhandahållande av varor och tjänster. För att en omsättning skall kunna föreligga krävs ett avtal om köp eller byte har ingåtts enligt skatterättsnämnden.¹⁶³

¹⁶² SRN förhandsbesked den 5 mars 2001, RSV:s rättsfallsprotokoll 10/02.

Förhandsbeskedet är inte överklagat.

¹⁶³ Angående bidragsfinansierade bolag se även Regeringsrättens dom den 16 december 1999, mål nr 3503-1998.

9 Analys

Vad som gäller inom området för mervärdesbeskattning är en komplex fråga. Detta beror till stor del på att det är två regelverk som styr området. Den EG-rättsliga regleringen har förtur framför den svenska regleringen inom området och den svenska regleringen bygger på EG-direktiven om mervärdesbeskattningen. Att den svenska regleringen tar sin utgångspunkt i EG-rätten kan man tycka borde underlätta tolkningsfrågor som kan uppstå då det är två regelverk som styr området. Det är dock inte alltid så. Att det inte alltid är så lätt att veta vad som gäller i en speciell fråga kan bland annat bero på ordval vid implementeringar av EG-direktiv. Något som ytterligare kan orsaka svårigheter med att utröna vad som gäller kan vara det faktum att det endast är EG-domstolen som har rätt att tolka EG-rätten, detta ger också en tröghet i möjligheten att få utrett vad som gäller inom en specifik fråga, på grund av den långa tid det tar att få ett uttalande från EG-domstolen.

Lagstiftningsprocessen inom EU är speciell för oss i Sverige eftersom vi är vana vid att ha förarbeten till våra lagar dit vi kan gå för att få vägledning i vad lagstiftaren menat med en bestämmelse. EG-rätten har ingen direkt motsvarighet till våra förarbeten som man kan vända sig till och därför får praxis från EG-domstolen en större betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EG-rätten än i den svenska rätten. Detta innebär att EG-domstolen måste tolka direktiven mot bakgrund av ändamålet med det tolkade direktivet istället för att kunna utforska vad lagstiftaren syftade till när direktivet skrevs.

Eftersom ML är anpassad till sjätte direktivet så skall tolkningen av ML: s regler i första hand göras utifrån reglerna i sjätte direktivet och även de avgöranden från EG-domstolen som finns på området. Tolkningen av ML skall vara EG-rättskonform. Det kan då anses att det inte föreligger någon diskrepans mellan ML och sjätte direktivet. Skulle det kunna anses att det föreligger en diskrepans uppstår istället frågan om en EG-bestämmelse kan anses ha direkt effekt och i vilka fall direkt effekt kan åberopas till nackdel för en enskild. Om diskrepans föreligger måste avgöras för varje bestämmelse för sig.

Den diskrepans som faktiskt föreligger angående uttagsbeskattning vid överlåtelser till underpris befinner sig i ett spännande skeende. I den svenska lagen föreskrivs som, tidigare klargjorts, att det är förenligt med EG-rätten att underprisöverlåtelser skall uttagsbeskattas fastän motsvarighet för detta saknas i den EG-rättsliga regleringen. Detta har haft ett starkt fotfäste i den svenska rätten då det i förarbetena ansågs vara förenligt med EG-rätten med en sådan reglering. Detta har också stärkts genom svensk praxis som följer samma spår. Men i och med Regeringsrättens förfrågan till EG-domstolen om ett klargörande av om den svenska rätten står i överensstämmelse med EG-rätten i denna fråga får vi förhoppningsvis ett klargörande i denna skillnad i lagtexterna.

Vad gäller avdragsrätten kan man tycka att det föreligger en diskrepans mellan den svenska rätten och EG-direktivet. I den svenska rätten föreskrivs att förvärv skall ske i verksamheten för att skattskyldighet skall inträffa. Detta anses vara ett vidare begrepp än vad som föreskrivs i direktivet som använder uttrycket skattepliktiga transaktioner. Detta innebär att skattskyldigheten knyts till enskilda transaktioner medan den svenska rätten ser till verksamheten som sådan. Det har dock i ett regeringsrättsavgörande, som nämns i kapitel 6, uttryckts att det är direktivet som avgör ett bolags rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och syftet med EG-direktivet är att befria företagare från mervärdesskatt. Ser man till det övergripande syftet med den svenska regleringen så skall den vara EG-rättskonform, vilket borde betyda att om det finns oklarheter så skall dessa tolkas med utgångspunkt i EG-rätten.

EG-domstolen har vad gäller tillhandahållande av tjänst ställt upp vissa kriterier för när en transaktion skall utgöra ett tillhandhållande av tjänst mot vederlag. Dessa kriterier har redogjorts för i uppsatsen genom vissa avgöranden från EG-domstolen. För att det skall kunna anses vara ett tillhandhållande av tjänst mot vederlag krävs att det finns konsumenter till tjänsterna som tillhandhålls. Det vill säga att det måste finnas en konsumtion, en kund som betalar för tjänsten. Det krävs också att det finns en avtalad ersättning som skall utgå för tillhandhållandet, ett rättsligt förhållande mellan den som utför tjänsten och mottagaren av denna vilket innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Domstolen skiljer här mellan helt frivilliga betalningar och då det finns en moralisk förpliktelse att betala. Detta kan kanske anses vara förbryllande. En moralisk förpliktelse att betala något innebär inte att det finns en avtalad ersättning och att man kan anse att det saknas ett rättsligt förhållande mellan parterna.

Förutom detta krävs ett motvärde för tjänsten. Detta sammanfaller aningen med kravet på att det skall finnas en avtalad ersättning. Men hur denna skall räknas ut och vad som kan anses vara ett motvärde är av stor betydelse för beskattningsunderlaget. Mellan tillhandahållandet av tjänsten och ersättningen för denna skall det också finnas en direkt koppling för att det skall anses vara ett tillhandhållande mot vederlag. Grundbulten i hela regleringen kräver att den som tillhandahåller tjänsten skall vara ett skattskyldigt subjekt och denne skall handla i egenskap av denna.

För att knyta samman dessa kriterier till uttagsbeskattningen så jämföras tillhandahållanden utan vederlag under vissa omständigheter med tillhandahållanden mot vederlag, vilket sker genom uttagsbeskattning. I de fall då ett tillhandahållande skett utan vederlag kan en uttagsbeskattning ske. Bestämmelsen som föreskriver detta, art. 6.2.a i sjätte mervärdesskattedirektivet, har direkt effekt och skall inte användas då det inte föreligger någon avdragsrätt för varan.¹⁶⁴

¹⁶⁴ 50/88 *Kühne*, p. 24.

Avdragsrätten och uttagsbeskattningen har en nära relation och syftet med uttagsbeskattningen är att säkerställa att de skattskyldiga och slutkonsumenterna behandlas lika. Om en företagare valt att göra avdrag för en vara som denne inhandlat i syfte att använda denna i sitt företag så skall företaget uttagsbeskattas om varan istället används för privat bruk eller för ett rörelsefrämmande ändamål. Likaså skall en skattskyldig uttagsbeskattas då denne tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat bruk eller rörelsefrämmande ändamål. Det är enligt EG-domstolen ett fritt val för skattskyldiga att hänföra ett förvärv till verksamheten trots att förvärvet endast i begränsad omfattning kommer att användas i denna. Detta kan utläsas av EG-domstolens slutsats i målet Ambrecht. Om den skattskyldiga har valt att hänföra en vara till rörelsen, och gjort avdrag för denna, och varan sedan används för privat bruk eller rörelsefrämmande ändamål så kommer en uttagsbeskattning att aktualiseras för användningen av varan.

Vad som menas med rörelsefrämmande ändamål är, som jag tolkar det, inte helt klart. De olika förslag på vad rörelsefrämmande ändamål innebär är att tjänsten som tillhandahålls skall vara en del av den skattpliktiga verksamheten för att inte vara ett rörelsefrämmande ändamål. Enligt propositionen som nämnts i kapitel 8 räcker det med att ersättningen är lägre än vad kostnaden uppgår till för att utföra tjänsten för att det skall ske en uttagsbeskattning.

Om en hantverkare med egen firma tillhandahåller en tjänst, att till exempel sätta in kakel i ett badrum, och använder firmans verktyg för detta och sedan inte tar betalt för denna tjänst så borde det vara att anse som att en tjänst tillhandahålls för ett rörelsefrämmande ändamål. Att inte ta betalt för en utförd tjänst måste vara att anse som ett rörelsefrämmande ändamål då det ”normala” för ett företag är att ta betalt för de tjänster som de utför. Men om hantverkaren istället använder egna verktyg, som inte har gjorts avdrag för, kan denna inte uttagsbeskattas om man inte kan placera in tjänsten under punkt 1¹⁶⁵, det vill säga att tjänsten tillhandahålls åt sig själv eller någon i personalen för privat bruk eller rörelsefrämmande ändamål.

Skall en frisör uttagsbeskattas då denna klipper sitt eget hår? Ser man till vad som regleras om uttagsbeskattning så borde det vara så. Att klippa någons hår är att tillhandahålla en tjänst och klipper en frisör sig själv så tillhandahåller denna en tjänst åt sig själv för privat ändamål vilket direkt hamnar under denna paragraf. Man kanske skulle kunna se att en frisörs egen frisyr är som en marknadsföring utåt mot kunder för att visa att personen är en duktig frisör och att det därför inte skulle vara en tillhandahållen tjänst till sig själv för privat ändamål, och inte heller rörelsefrämmande ändamål då marknadsföring är en del av vad ett företag behöver för att överleva och konkurrera med liknande företag. Det anses dock vara så att en frisör som klipper sitt eget hår inte skall uttagsbeskattas. Men är det någon skillnad i bedömningen om frisören använder en egen

¹⁶⁵ 2 kap. 5 § ML.

privat sax eller om denna skulle använda en sax som tillhör företaget? Att använda en tillgång som tillhör verksamheten skall uttagsbeskattas om den användes för privat bruk. Frisören skulle antagligen ha uttagsbeskattats om det inte hade varit för att värdet av användandet skall vara mer än ringa, vilket enligt RSV anses vara 500 kronor. Då uppkommer nästa fråga. Att gå till frisören och klippa sig kan kosta olika mycket beroende på var i landet du vänder dig till en frisör och vilken frisör du vänder dig till. Det finns riktigt exklusiva frisörer som tar mer än 500 kronor för att klippa någons hår. Ändras då detta exempel om det är en frisör som arbetar på en "exklusiv" frisörsalong, där det kostar mer än 500 kronor att klippa sig, som klipper sitt eget hår med salongens sax? Användandet borde då bli värt mer än 500 kronor och frisören borde kunna uttagsbeskattas för detta.

Gränsdragningen mellan vad som kan anses vara rörelsefrämmande ändamål och vad som kan vara en reklamkostnad kan vara svår. Kan det exempelvis anses vara rörelsefrämmande ändamål när en frisör klipper en kändis utan att ta betalt? Att inte ta betalt för en tjänst som utförs borde föranleda att tjänsten är rörelsefrämmande för företaget. Men om tjänsten som utförs utan betalning, i detta fall att en frisör klipper en kändis, leder till att kundkretsen ökar och frisören använder denna typ av tjänster för att göra reklam för sitt företag, kan man inte anse att detta är en reklamkostnad då? Marknadsföring är ett sätt att överleva i en hård konkurrens mellan likartade företag men var dras gränsen mellan vad som kan anses vara en reklamkostnad och vad som kan uttagsbeskattas för att det anses vara rörelsefrämmande för företaget?

Är det rörelsefrämmande då skattskyldiga handlare runt ett torg städar upp på torget och runt om sin egen affär eller sitt eget marknadsstånd? Att dessa skattskyldiga städar upp på torget är det att anse som att de utför en tjänst åt kommunen? Anledning till att handlarna städar upp på torget är för att det skall se trevligt ut och att det skall komma kunder till deras marknadsstånd, men är detta rörelsefrämmande? Att som handlare städa ett kommunalt torg torde vara att anse som främmande för deras företag. Men om de inte städade torget så skulle det inte komma några kunder till marknadsståndet och det är ju det som företaget strävar efter, att det skall komma kunder och inhandla varor som de säljer. Kan man då inte anse det vara en del i deras arbete att verka för att kunder skall komma fram till marknadsståndet? Men detta borde vara något som kommunen skall stå för, varför det borde vara att anse att en tjänst utförs åt kommunen. Det är ju inte rörelsefrämmande att locka till sig kunder och krävs det att handlarna städar runt torget för att försäljning skall kunna ske är det då rörelsefrämmande att städa?

Marknadsföring för ett företag är inte något som kan uttagsbeskattas utan ses som en avdragsgill omkostnad för företaget. Vad gäller detta kan man ta upp exemplet med postorderföretag som skickar ut premier. Om företaget skickar ut ett antal väskor som premier i syfte att marknadsföra sig själva så skall företaget inte uttagsbeskattas för detta. Om företaget begär en motprestation för detta, exempelvis namn och adress, innan man kan få väskan gratis så erhåller företaget något och det skall ske en

uttagsbeskattning. Det sker en omsättning vilket genererar till att en uttagsbeskattning skall äga rum.

Uttagsbeskattningen är alltså en korrigerings av avdragsrätten. Ett företag har avdragsrätt för en väska som köps in i verksamheten för att säljas vidare och moms kommer att utgå på försäljningen av väskan. Om varan istället ges bort, till exempelvis en släkting, så betalas det inte in någon moms och uttagsbeskattning skall då korrigeras denna brist.

9.1 Avslutande kommentarer

Arbetet med denna uppsats har varit otroligt intressant och lärorikt. Det är inte lätt att i varje enskilt fall veta vad som egentligen gäller och det är just denna spänning mellan den svenska rätten och EG-rätten som är så rolig att arbeta med.

EG-domstolen anser själva att de är de enda som har befogenheten att tolka vad direktiven säger och de nationella domstolarna inom EU skall följa vad EG-domstolen föreskriver. Vad gäller de svenska domstolarna och deras ambition att följa vad EG-domstolen dömer verkar vara god. I de allra flesta fall går de svenska domstolarna på vad EG-domstolen uttolkar ur ett direktiv. Men i många fall är EG-domstolens tolkningar så pass vida att det kan vara svårt att falla utanför tolkningsutrymmet.

Mervärdesbeskattningen är bland det mest EG-anpassade området inom skatterätten och jag kommer med spänning att följa hur rättsläget ytterligare förändras, speciellt med tanke på att EU står inför en mycket stor utvidgning med flera nya medlemsländer som kommer in i unionen.

Litteraturförteckning

Böcker

Alhager Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala 2001

Fink Hans, Rabe Gunnar, och Svenneteg Ulf, *Mervärdesskatt*, Norstedts juridik, Stockholm 1997-2003

Kleerup Jan, Westfahl Lena, *Den svenska momsens*, EYs skriftserie nr 54/02, Stockholm 2002

Melz Peter, *Mervärdesskatt: en introduktion*, 12 uppl., Uppsala 1999

Westberg Björn, *Nordisk mervärdesskatterätt: behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Rättsvetenskapliga biblioteket, Stockholm 1994

Westberg Björn, *Mervärdesskatt- en kommentar*, Stockholm 1997

Artiklar

Hansson Ulrika, *Subventioner – en tolkning av reglerna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) med utgångspunkt från subventioner från EU*, SkatteNytt nr 10 1997, sid. 594

Hansson Ulrika, *Implementering i praktiken av EG-domstolens domar på mervärdesskatteområdet*, SkatteNytt nr 9 1998 - skatterättsliga metodfrågor, sid. 606

Hansson Ulrika, *Bidrag och mervärdesskatt - en ytterligare jämförelse mellan mervärdesskattelagen och det sjätte mervärdesskattedirektivet*, SkatteNytt nr 5 1999, sid. 241

Warholm Willhelm, *Romfördraget, direktiven och mervärdesskattelagen*, SkatteNytt nr 1-2 1996, sid. 40

RSV

RSV: s handledning för mervärdesskatt 2001

RSV: s handledning för mervärdesskatt 2002

RSV: s handledning för mervärdesskatt 2003

RSV: s rättsfallsprotokoll 10/02

Offentligt tryck Sverige

Lag (1968:430) om mervärdesskatt
Köplagen (1990:931)
Mervärdesskattelag (1994:200)
Inkomstskattelagen (1999:1229)

Prop. 1978/79:141 *Om redovisning av mervärdesskatt*
Prop. 1993/94:99 *Om ny mervärdesskattelag*
Prop. 1994/95:57 *Mervärdesskatten och EG*
Prop. 1996/97:161 *Öresundsförbindelsen och Citytunneln*

SOU 2002:74 *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, del 1*

Offentligt tryck EG

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaterna lagstiftning om omsättningsskatter

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rättsfallsförteckning

Rättsfall Sverige

RA 1977 Aa 95
RA 83 1:5
RA 85 1:73
RA 1987 ref. 119
RA 1988 ref. 6
RA 1989 ref. 62
RA 1994 not. 12
RA 1996 not. 307
RA 1997 ref. 16
RA 1999 ref. 33
RA 1999 not. 282
RA 2000 not. 15
RA 2001 ref. 51
RA 2002 ref. 13

RegR dom den 16 december 1999, mål nr 3503-1998
RegR dom den 20 december 2002, mål nr 4941-2001
RR: s beslut den 17 september 2003 i mål nr 4485-2002

Kammarrätten i Göteborg dom 21 januari 2002, Mål nr 820-2000
Kammarrätten i Jönköping dom 30 december 2002, Mål nr 426—429-1999

Länsrätten i Göteborg dom den 23 maj 2000, Mål nr 1330-99
Länsrätten i Skåne dom den 31 januari 2002 *Citytunneln*, Mål nr. 3165-00,
3197-00, 12248—12258-00, 12263—12272-00, 12274-00

SRN förhandsbesked

SRN förhandsbesked den 15 maj 1998
SRN förhandsbesked den 5 mars 2001
SRN förhandsbesked den 28 juni 2001

Rättsfall EG-domstolen

154/80 *Association Cooperativ Aardappelenbewaarpplaats*, ECR 1981 I-445
89/81 *Staatssecretaris van Financien v. Hong Kong Trade Development Council*, 1982 ECR II-1277
268/83 *Rompelman*, REG 1985 s.I-655
102/86 *Apple and Pears*, 1988 ECR I-1443
230/87 *Naturally Yours*, REG 1988 s. I-6365
50/88 *Heinz Kühne*, ECR 1989 p. I-1925
C-60/90 *Polysar*, REG 1991 s. I-3111
C-97/90 *Lennartz*, REG 1991 s. I-3795

C-20/91 *Pieter de Jong*, ECR 1992 p. I-2847
C-193/91 *Mohsche*, ECR 1993 p. I-02615
C-333/91 *Softinam*, ECR 1993 I-3513
C-33/92 *Empire Stores*, REG 1993 s. I-2329
C-291/92 *Armbrecht*, REG 1995 s. I-02775
C-16/93 *Tolsma*, REG 1994 s. I-743
C-33/93 *Empire Store*, REG 1993 s.I-2329
C-110/94 *INZO*, REG 1996, s. I-857
C-215/94 *Jürgen Mohr*, REG 1996 s. I-959
C-231/94 *Faaborg-Geltingen Linien A/S*, REG 1996 s. I-2395
C-384/95 *Landboden Agrardienste Gmb.& Co.*, REG 1997 s. I-7387
C-63/96 *Skripalle*, REG 1997 s. I-2847
C-349/96 *CPP*, REG 1999 s. I-973
C-380/96 *Card Protection Plan Ltd mot Commissioners of Customs and Excise*, REG 1999 s. I-973
C-48/97 *Kuwait Petroleum*, REG 1999, s. I-2323
C-400/98 *Brigitte Breitsohl*, REG 2000 s. I-000
C-408/98 *Abbey National plc.*, REG 2001 s. I-1361
C-415/98 *Bakcsi*, REG 2001 s. I-1831
C-322/99 och C-323/99 *Fischer och Brandenstein*, REG 2001 s. I-4049
C- 380/99 *Bertelsmann*, REG 2001 s. I-05163
C-498/99 *Town & County Factors Ltd.*, Domstolens dom den 17 september 2002
C-184/00 *Office des produits wallons ASBL*, REG 2001 s. I-9115
C-269/00, *Wolfgang Seeling*, Domstolens dom den 8 maj 2003
C-353/00 *Keeping Newcastle Warm*, REG 2002 s. I-0000

Övrigt

FAR INFO nr 2 2003, Kommentar till Kammarrättens dom den 30 dec. 2002, mål nr 426—429-1999, av Jan Kleerup