SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 3 1969

Mervärdeskatten II

En sammanfattning av de materiella bestämmelserna

Av assessorn B. Stening

Inledning

I denna tidskrift har tidigare redogörelse lämnats för de mera principiella huvuddragen i mervärdeskattesystemet. Den följande framställningen tar därför sikte direkt på innebörden av de materiella bestämmelserna i förordningen om mervärdeskatt (MF). I sin nuvarande utformning bygger MF, förutom på prop. 1968:100 och BeU 1968:45, på prop. 1968:137 och BeU 1968:62. Bestämmelserna är intagna i SFS 1968:430 och 1968:580.

Det skulle emellertid föra för långt att här närmare gå in på riksdagsbehandlingen. I det följande redogörs därför endast för MF i denna förordnings utformning den 1 januari 1969.

Skattskyldighet, 2 § med anv. samt 3 §, 58 § och anv. till 5 §

Yrkesmässig verksamhet, anv. till 2 och 5 §§

Skattskyldighet till mervärdeskatt (moms) förutsätter yrkesmässig verksamhet. Sådan verksamhet anses föreligga när inkomsten av verksamheten enligt kommunalskattelagen (KL) utgör skattepliktig inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse. En viss utvidgning av den på sådant sätt bestämda yrkesmässigheten föreligger emellertid. Realisation av levande och döda inventarier i förvärvskällan jordbruksfastighet räknas nämligen enligt MF som yrkesmässig verksamhet, även om inkomsten av realisationen enligt KL inte är skattepliktig. Vidare anses enligt MF även annan verksamhet som yrkesmässig, nämligen när den innefattar inte bara enstaka omsättning, även om skatteplikt inte föreligger enligt KL.

Beträffande staten och kommun gäller enligt MF att bedriven verksamhet anses som yrkesmässig när den utövas i bolagsform. Drives verksamheten på annat sätt och för att tillgodose uteslutande egna behov anses den däremot inte som yrkesmässig. Detta gäller även om verksamheten drives av staten och en eller flera kommuner eller av flera kommuner i ekonomisk samverkan. Vissa undantag finns dock, nämligen att SJ:s godstransporter,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

postens befordran av postpaket och gruppkorsband samt postens varutransporter i verkets diligensrörelse alltid anses som yrkesmässiga, även om transporten avser uteslutande statens egna behov.

I fråga om statlig eller kommunal verksamhet som ej drives i bolagsform och som inte uteslutande tillgodoser egna behov, anses den utåtriktade delen av verksamheten som yrkesmässig.

Omsättning, anv. till 2 §

Momsen tas ut vid omsättning inom landet i yrkesmässig verksamhet och vid införsel till landet (import). Med omsättning i MF:s mening förstås att vara eller byggnad säljs eller byts och att tjänst utförs eller förmedlas.

Vidare förstås med omsättning uttag ur yrkesmässig verksamhet av vara, för vilken rätt till avdrag för ingående moms föreligger, för annat ändamål än försäljning eller motsvarande. Som exempel kan nämnas uttag för den skattskyldiges eget eller hans anställdas personliga bruk.

Som omsättning räknas även uttag av den som bedriver handel med begagnade personbilar i förening med verkstadsrörelse, när uttaget görs ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil som utgör lagertillgång i handeln med begagnade personbilar.

Uttag av byggnad ur byggnadsrörelse betraktas även som omsättning. Förutsättning är att byggnaden uttas för annat ändamål än för att stadigvarande brukas i den yrkesmässiga verksamheten. Omsättning genom uttag anses även föreligga om den som i sin byggnadsrörelse uppfört en byggnad behåller denna för exempelvis personligt bruk eller för uthyrning som bostadsfastighet. Byggnaden anses i detta fall uttagen och överförd från lager av byggnader i byggnadsrörelse till innehav av fastigheter i fastighetsförvaltning. Sådan förvaltning betraktas i momshänseende inte som yrkesmässig verksamhet.

Även uttag av byggnadsmaterial och liknande ur byggnadsrörelse anses som omsättning under vissa förutsättningar. Omsättning föreligger när uttaget görs för reparations-, underhålls- eller förbättringsarbeten på byggnad som tillhör den som driver byggnadsrörelsen, om byggnaden inte stadigvarande används i rörelsen och ej heller utgör lagertillgång i denna.

Visst undantag gäller emellertid från bestämmelserna om när uttag anses som omsättning i yrkesmässig verksamhet. Som omsättning räknas sålunda inte uttag av maskin eller annan vara än personbil från varulager för användning som anläggningstillgång eller som material i den yrkesmässiga verksamheten. Att uttag av personbil hänföres till omsättning sammanhänger med att avdrag för ingående moms inte medges vid inköp av personbilar för annan verksamhet än bilhandel och biluthyrning.

Vem är skattskyldig, 2 § med anv. och 58 §

Skattskyldig till moms är den som i yrkesmässig verksamhet omsätter

1. skattepliktig vara, byggnad eller tjänst inom landet,
2. vissa från skatteplikt undantagna varor och tjänster inom landet,
3. skattepliktig vara genom import,
4. vara eller tjänst genom utförsel ur landet (export).
5. Vidare gäller att Kungl. Maj:t efter ansökan kan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av andra tjänster än sådana som anges i MF.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

6. Slutligen kan länsstyrelsen, när särskilda skäl föreligger, besluta att den som påbörjat verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet föreligger på grund av omsättning som avses under 1, 2 eller 4 ovan.

Skattskyldighet medför, med undantag för sådan verksamhet inom landet där årsomsättningen ej överstiger 10.000 kr, i princip skyldighet att redovisa moms till staten. Med skattskyldighet följer emellertid även rätt till avdrag för ingående moms och rätt att återfå överskjutande sådan skatt. Dessa rättigheter kan med andra ord utnyttjas endast av den som är redovisningsskyldig.

Det är i sistnämnda förhållande man har att söka förklaringen till konstruktionen med skattskyldighet *enligt 2 ovan* för vissa icke skattepliktiga varor och tjänster. Utformningen av MF på denna punkt betyder, att de skattskyldiga som inom landet omsätter ifrågavarande icke skattepliktiga objekt av olika anledningar i de skilda fallen anses berättigade till fullständig avlyftning av ingående skatt i verksamheten, trots att utgående skatt i samma verksamhet inte skall tas ut och följaktligen ej heller redovisas.

Motsvarande gäller *enligt 4 ovan* i fråga om omsättning genom export. Sålunda skall ingen moms tas ut på exportörens utgående omsättning.[1] Den utländske beställaren slipper således betala svensk moms eller någon annan form av exportpålaga, inbakad i exportpriset. Skall exporten emellertid vara fullständigt fri från moms krävs även att exportören kan lyfta av den ingående skatten på förvärv för exportverksamheten.

[1] Att viss omsättning som enligt huvudregeln anses som export i ett särskilt undantagsfall belastas med icke avlyftbar moms framgår av artikelns sista avsnitt.

Bestämmelsen *enligt 5 ovan* om skattskyldighet tills vidare för tjänster som inte anges i MF avser att möjliggöra frivilligt inträde som skattskyldig. Rent allmänt kan, med de begränsningar i fråga om skattepliktiga tjänster som riksdagen fastslagit (jfr BeU 1968:62 sid. 30), sägas att det inte är försvarligt att göra alla verksamheter skattepliktiga. Däremot bör frivilligt inträde kunna komma i fråga då momsen medför en väsentligt högre skattebelastning än den allmänna varuskatten. Enligt BeU:s mening bör inträdesrätten begränsas till branscher där skatteskärpningen genom övergången till moms är av sådan storleksordning att den verkligen påverkar de ekonomiska förutsättningarna för verksamheten. Dessutom kan finnas skäl att medge frivilligt inträde då momsen leder till mera påtagliga snedvridningar av konkurrensförhållandena.

Det enda exempel på frivilligt inträde som är känt när detta skrives gäller handelshamnarnas skattskyldighet för tjänster som tillhandahålles i hamnverksamhet. Bestämmelser härom är intagna i kungörelsen den 29 november 1968 (nr 616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för viss hamnverksamhet.

Skattskyldigheten *enligt 6 ovan* — innan omsättning, som medför skattskyldighet ännu föreligger — avser att göra det möjligt att i verksamhet med kapitalkrävande initialinvesteringar eller motsvarande snabbt kunna lyfta av ingående skatt.

Särskilda skattskyldighetsregler för handelsbolag, enkla bolag m. fl., 3 §

För verksamhet som medför skattskyldighet och som drivs i *handelsbolagets form* gäller skattskyldigheten bolaget som sådant och inte de enskilda delägarna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

Här bör särskilt observeras den skillnad som föreligger vid jämförelse med motsvarande bestämmelser på inkomstskattesidan.

I fråga om skattskyldig som försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt och beträffande skattskyldig som avlidit hans dödsbo.

När det gäller *enkla bolag, s. k. gruvbolag och partrederier* har man enligt MF en huvudregel för skattskyldigheten som överensstämmer med reglerna på inkomstskattesidan. Varje delägare är sålunda enligt huvudregeln skattskyldig i förhållande till sin andel av den verksamhet som omfattas av skattskyldigheten. På ansökan av samtliga delägare i bolaget kan länsstyrelsen emellertid utse en av delägarna att tills vidare anses som ensam skattskyldig för bolagets eller rederiets hela verksamhet.

Skattskyldighetsregler för ombud, anv. till 2 §

Den som i egenskap av *ombud* i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster är skattskyldig för sin förmedlingsverksamhet om han själv uppbär likvid av kunden för varorna eller tjänsterna. Detta innebär bl. a. att kommissionärerna är skattskyldiga i likhet med deras huvudmän med yrkesmässig verksamhet inom landet.

Gäller verksamhet som ombud däremot enbart förmedling av varor eller tjänster på renodlad provisionsbasis eller liknande utan någon fakturering från ombudet till köparen eller beställaren föreligger ingen skattskyldighet för ombudet. I enlighet härmed är *de renodlade handelsagenterna* inte skattskyldiga.

Det är att märka att de allmänna reglerna om skattskyldighet för kommissionärer och avsaknad av skattskyldighet för agenter äger tillämpning även vid yrkesmässig införsel till landet. Detta måste beaktas när det gäller att bedöma möjligheterna enligt olika leveransvillkor till avlyftning av momsen i samband med importen.

Beträffande försäljning på auktion föreligger enligt huvudregeln ingen skattskyldighet för auktionsförrättaren. Fråga är då om auktion på vara som är omsättningstillgång i yrkesmässig verksamhet eller annan anläggningstillgång än byggnad. Skattskyldigheten åvilar här den för vars räkning auktionen sker. Auktionsförsäljning av exempelvis privat lösöre medför däremot ingen skattskyldighet vare sig för uppdragsgivaren eller auktionsförrättaren. Självfallet gäller emellertid alltid att auktionsförrättaren kan bli skattskyldig om han säljer egna omsättnings- eller anläggningstillgångar.

Vissa auktionsförrättare är emellertid skattskyldiga utan någon auktionsförsäljning av egna tillgångar. Detta är fallet i fråga om auktionsföretag som producenter bildat för avsättning av egna produkter eller som tillkommit i syfte att sälja varor från vissa producenter. Exempel på sådana företag är grönsaksauktioner och fiskauktioner. Även producenterna och leverantörerna av de ifrågavarande varorna är givetvis skattskyldiga för sina leveranser till auktionsföretagen.

Skatteplikt, 7—11 §§ med anv. och 12 §

Skatteplikten enligt MF omfattar i princip alla varor. Någon uppräkning av de skattepliktiga varorna behövs därför inte utan endast vissa definitioner och andra begreppsbestämningar. Ett antal

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

varor är emellertid av särskilda skäl undantagna från skatteplikt och är därför som undantag uttryckligen angivna i författningstexten.

I fråga om tjänster kommer i MF en annan metod till användning för att bestämma skattepliktens omfattning. Författningstexten anger sålunda genom uppräkning de tjänster som är skattepliktiga. Detta betyder att tjänster som inte är hänförliga till någon av de uppräknade ej heller är skattepliktiga. Även beträffande tjänster som i och för sig innefattas i uppräkningen av skattepliktiga tjänster gäller emellertid vissa undantag från skatteplikt. Dessa är uttryckligen angivna i författningstexten.

I fråga om byggnader omfattas endast sådana i byggnadsrörelse enligt MF av skatteplikt. I författningstexten behövs därför endast anges att sådana byggnader är skattepliktiga och inga undantagsbestämmelser behövs.

Skattepliktiga varor, 7 § med anv.

Med vara förstås enligt MF materiellt ting som inte utgör byggnad eller mark. I författningstexten anges särskilt att gas, värme och elektrisk kraft anses som vara.

Varubegreppet omfattar råvaror, halvfabrikat och färdigvaror och gäller oavsett om en vara är ny eller begagnad. Som vara anses även sådan maskin eller annat inventarium som hör till byggnad och som vid fastighetstaxering åsätts särskilt taxeringsvärde, s. k. fast maskin. Också sådana ledningar som ingår i fast maskin eller i annat inventarium med särskilt taxeringsvärde anses enligt MF som vara.

Fastighet enligt 4 § KL utgör inte vara enligt MF. Andra ledningar än de nyssnämnda för överföring av exempelvis elektrisk kraft, värme, gas eller vatten eller för teleförbindelse anses däremot enligt MF efter inmontering i fastighet som fastighetstillbehör och således inte som vara. Motsvarande gäller i fråga om annat, exempelvis ventilationsanordning eller spis, som inmonterats i fastighet utan att åsättas särskilt taxeringsvärde. I sammanhanget bör kanske nämnas att en vara som inmonteras i byggnad självfallet inte alltid blir fastighetstillbehör. Den kan ju komma att utgöra del av fastighet.

Även om fastighet sålunda inte utgör vara anses växande skog och annan växtlighet som vara vid omsättning utan samband med avlyftning av marken.

Vidare räknas som vara avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt och rätt till jakt, fiske eller bete. På samma sätt gäller att rätt till fotografisk bild betraktas som vara liksom rätt till sådan kinematografisk film som avser reklam, information eller undervisning. Dessa bestämmelser innebär att moms skall tas ut vid omsättning som avser upplåtelse av någon av de nämnda rättigheterna.

Slutligen kan även framhållas att omsättning genom överlåtelse av värdepapper eller lotter inte anses som varuförsäljning. Ej heller postens portoförsäljning räknas som omsättning av vara. Värdepapper av olika slag, biljetter, lotter och liknande betraktas emellertid som skattepliktiga varor när omsättningen gäller försäljning eller import av dessa handlingar som trycksaker. Beträffande sedlar, mynt och frimärken föreligger på motsvarande sätt skatteplikt när fråga är om omsättning som innebär överlåtelse av samlarobjekt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

Från skatteplikt undantagna varor, 8 § med anv.

Som framgått är vissa varor undantagna från skatteplikt. Det är olika skäl, skattetekniska, samhällspolitiska och andra, som i de skilda sammanhangen motiverar dessa undantag. Undantagen innebär att moms inte skall tas ut på omsättning som avser de ifrågavarande varorna. Även om omsättning inom landet endast skulle avse från skatteplikt undantagna varor medför detta i åtskilliga fall inte förlust av möjligheten till avlyftning av ingående moms, eftersom skattskyldighet föreligger trots att moms inte skall tas ut på egen omsättning. I andra fall åter leder reglerna om undantag från skatteplikt i förening med bestämmelserna om skattskyldighet och rätt till avdrag för ingående moms till att möjlighet saknas att lyfta av den ingående moms som hänför sig till de undantagna varorna.

Följande varor undantas från skatteplikt utan att detta medför förlust av rätt till fullständig avlyftning av den ingående momsen.

1. *Fartyg för yrkesmässigt fiske,* oavsett om fartyget är särskilt inrättat för fiske.

Bogserbåtar och sådana *livräddningskryssare* som ställs till förfogande av Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne.

Fartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran med nettodräktighet av minst 20 registerton. Detta undantag gäller inte sådana farkoster som flodsprutor, pontonkranar och liknande, för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till arbetsuppgiften. Undantaget omfattar ej heller exempelvis isbrytare och sjömätningsfartyg.

Luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Sportflygplan av olika slag är således inte undantagna.

Delar och tillbehör till undantagna fartyg och luftfartyg när delarna eller tillbehören säljs till fartygets eller luftfartygets ägare eller införs till landet för dennes räkning.

2. *Krigsmateriel* som är underkastad exportförbud när materielen säljs till staten för militärt bruk eller införs till landet för statens räkning.

Delar till undantagen krigsmateriel under samma förutsättningar som i fråga om krigsmaterielen.

3. *Läkemedel* som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller införs till landet för sådan utlämning eller försäljning.

4. *Elektrisk kraft, värme samt gas, flygfotogen och annat bränsle* för uppvärmning eller energialstring. Undantaget gäller dock inte ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen. Undantaget gäller ej heller när gas eller annat bränsle med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara. Undantaget sammanhänger med att energiskatt fortfarande skall tas ut och att dubbelbeskattning skall undvikas.

5. *Allmän nyhetstidning.* Med sådan tidning förstås publikation av dagspresskaraktär som utkommer med minst ett nummer i veckan.

I motsats till undantagen under 1—5 ovan medför de under 6—12 härefter angivna undantagen förlust av rätten att lyfta av den ingående moms som belöper på de undantagna varorna.

6. *Medlemsblad.* Riksskattenämnden har i bindande förklaring uttalat att man vid tillämpningen av MF med medlemsblad skall förstå publikation som utges av sammanslutning eller organisation. Publikationen skall i princip vara avsedd

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

för medlemmar i sammanslutningen eller organisationen, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Att sådan publikation utges av serviceorgan för sammanslutningen medför inte att publikationen skall anses som annat än medlemsblad. Det huvudsakliga syftet med publikationen skall vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen arbetar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har att främja. Om publikationen förekommer i allmänna handeln eller genom prenumeration eller på annat liknande sätt försäljs till utomstående till mer än 25 procent av den totalt tillhandahållna upplagan, kan publikationen emellertid inte till någon del betraktas som medlemsblad. När publikationen betraktas som medlemsblad gäller undantaget från skatteplikt publikationens hela upplaga.

Under samma punkt som undantaget från skatteplikt för medlemsblad upptar MF undantag för *sådana periodiska publikationer som väsentligen framstår som organ för sammanslutning* med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda vanföra eller arbetshindrade medlemmar.

Undantagen för medlemsbladen och de sist angivna publikationerna gäller både svenska och utländska tidsskrifter som utkommer med minst fyra nummer om året.

Vidare undantas under denna punkt *utländsk periodisk publikation* även av annat slag, *när prenumerationen av sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation införs direkt till prenumerant.*

7. *Personaltidningar, program och kataloger,* när sådan publikation säljs eller utlämnas av utgivare som inte är skattskyldig för annan verksamhet eller när den införs till landet för sådan utgivares räkning. Bestämmelsen innebär att publikationen ifråga om skatteplikt följer de regler som gäller för utgivarens övriga verksamhet. Sålunda utgör exempelvis ett industriföretags personaltidning skattepliktig vara.

8. *Konstverk* som är hänförligt till tulltaxenummer 9901—9903, exempelvis målningar, litografier, etsningar och skulpturer, när konstverket säljs av upphovsmannen på annat sätt än butiksmässigt eller i samband med utställning. Motsvarande gäller när konstverket uttas av upphovsmannen eller införs till landet av honom eller för hans räkning. Butiksmässig försäljning anses föreligga, när upphovsmannen säljer egna konstverk i lokal som stadigvarande används för försäljning och som är skild från hans bostad eller ateljé. I fråga om försäljning av egna konstverk i samband med utställning föreligger inte skatteplikt, när upphovsmannen själv anordnar utställningen och själv uppbär betalningen av köpare.

9. *Vatten från vattenverk.* Detta undantag gäller endast vattenverkets omsättning och innebär således att detta inte skall ta ut någon moms av sina kunder.

10. *Varulager, inventarium och annan tillgång* som tillhör verksamhet när överlåtelse av sådan tillgång sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande.

11. *Begagnad personbil,* när sådan bil omsätts inom landet. Med begagnad per-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

sonbil förstås enligt MF sådan personbil och sådan med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1.800 kg som tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller importerats.

12. *Tullfria trycksaker och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm,* när sådana varor införs till landet som gåva eller annars utan vederlag.

Spritdrycker, vin, tobaksvaror, cigarrettpapper och cigarretthylsor vid införsel till landet av resande enligt särskilda införselbestämmelser, till vilka hänvisning finns i MF.

Skattepliktiga byggnader, 9 § med anv.

Av redogörelsen i avsnittet om skattskyldighet framgår att MF endast berör omsättning av *byggnader i byggnadsrörelse.* Skatteplikten omfattar endast byggnader som utgör lagertillgång i sådan rörelse. Med lagertillgång förstås här sådana byggnader som byggnadsföretagare uppför i egen regi för försäljning.

Däremot räknas inte som lagertillgång i byggnadsrörelse sådan byggnad som byggnadsföretagare uppför i egen regi för annat ändamål än för försäljning.

Som lagertillgång i byggnadsrörelse räknas ej heller sådan byggnad som byggnadsföretagare köpt för att därefter sälja i samma eller upprustat skick. En dylik försäljning är därför inte skattepliktig. Moms skall i stället utgå på värdet av det material som tillförts byggnaden genom reparation eller på annat sätt. Det saknar därvid betydelse om materialet köpts från utomstående eller uttagits ur den egna byggnadsrörelsens lager.

Med en sådan utformning av skatteplikten skall moms inte uttas vid annan omsättning av byggnader, exempelvis vid ett fastighetsförvaltande företags försäljning av innehavd fastighet. Försäljning av mark är som framgått ej heller skattepliktig.

Skattepliktiga tjänster, 10 § med anv.

I fråga om tjänster medför MF en väsentlig utvidgning av det beskattningsområde som den allmänna varuskatten omfattade. Detta gäller bl. a. beträffande byggnadsentreprenader och andra arbeten på fastighet liksom i fråga om transporttjänster avseende gods. Tjänster som är hänförliga till någon av följande grupper anges som skattepliktiga.

1. *Tjänster som avser skattepliktiga varor* och innefattar tillverkning på beställning samt uthyrning, servering, formgivning, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring eller rengöring.

Härav följer att omsättning av tjänster — med undantag för transporttjänster inom landet eller, i fråga om andra tjänster, när dessa avser begagnad personbil — är fria från moms när tjänsterna avser från skatteplikt undantagna varor.

Sålunda skall ingen moms tas ut vid exempelvis reparation av från skatteplikt undantagna fartyg och luftfartyg. Ej heller föreligger någon skatteplikt för tjänst som avser tvätt och utrustning till sådana fartyg och luftfartyg. Skattefrihet gäller även exempelvis tjänst som avser från skatteplikt undantagen krigsmateriel.

I författningstexten anges att skattepliktig uthyrning inte anses föreligga, när mätare, apparat eller liknande tillhandahålles vid abonnemang på gas, vatten, värme, elektrisk kraft, teletjänst o. d. Vi-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

dare anges vad som skall förstås med servering, nämligen tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara till förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.

I fråga om rengöring anges att rengöring av möbler och annan lös egendom i samband med rengöring av bostäder och andra lokaler inte anses som skattepliktig tjänst. Detta innebär att de tjänster som städningsföretagen tillhandahåller inte skall beläggas med moms.

2. *Tjänster som gäller markarbeten* i form av undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning.

Denna uppräkning av markarbeten torde täcka de olika slag av tjänster avseende själva marken som förekommer. Upplåtelse av rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt och annat som är hänförligt till omsättning av vara har förut redovisats.

3. *Tjänster som gäller växande skog, odling eller annan växtlighet* och avser arbeten i form av röjning, sådd, plantering, uppskattning, märkning, gödsling, beskärning, gallring, skörd, avverkning eller växtskydd.

Även denna uppräkning torde täcka hela det skiftande tjänsteområde som kan ifrågakomma beträffande växtlighet.

4. *Tjänster som gäller byggnadsarbeten* i form av uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring eller underhåll. Arbetena kan avse, utom byggnad som enligt MF utgör fastighet, annan anläggning som enligt samma förordning utgör fastighet, stängsel eller dylikt.

5. *Tjänster som gäller projektering, ritning, konstruktion eller liknande prestation beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som enligt MF utgör fastighet.*

Som synes är det här endast fråga om tjänster som avser mark eller fastighet. Det är således tjänster som tillhandahålls av arkitekter, byggnadskonsulenter och därmed jämförliga yrkesutövare. Ett tillägg finns emellertid angivet i författningstexten, nämligen

tjänster som gäller inredning av byggnad eller anläggning.

Det kan i sammanhanget erinras om att tillbehör av olika slag som inmonterats i fastighet och inte åsatts särskilt taxeringsvärde inte räknas som vara. Bestämmelsen om inredningsarbeten avser emellertid även tjänster som kan omfatta annat, exempelvis inredningsarkitekternas arbeten.

6. *Tjänster som gäller transport av varor* eller förmedling av sådana tjänster. Skatteplikt föreligger här även om transporttjänsten avser från skatteplikt undantagna varor.

I fråga om *bärgning* anges uttryckligen att sådan tjänst räknas som transporttjänst, dock med visst undantag. Det senare redovisas i ett följande sammanhang.

Utanför beskattningsområdet faller däremot alla tjänster som avser personbefordran. Detta gäller alla slags resor såväl helt inom landet som till eller från utlandet. En annan sak är att en resa som utgör ett nödvändigt led i utförandet av en skattepliktig tjänst kan omfattas av skatteplikt. Som exempel kan nämnas en el-reparatörs resa till och från reparationsplatsen vid reparationsuppdragets fullgörande.

7. *Tjänster som gäller rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.*

Annan uthyrning av lokaler eller uthyrning av förvaringsutrymmen faller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

utanför beskattningsområdet. Detta betyder bl. a. att den som driver rörelse i förhyrda rörelselokaler inte kan lyfta av sådan ingående moms på uppförande, reparation, underhåll eller ändring av rörelselokalerna som belastar hyran för lokalerna. Självfallet kan han emellertid tillgodogöra sig avdrag för ingående moms på sådana arbeten av nämnt slag som han själv bekostar.

Vissa företag innehar s. k. ungkarlshotell för anställd personal. I regel torde svårigheter inte föreligga att här avgöra i vad mån fråga är om verksamhet som är jämförlig med hotellrörelse. Besvärligare gränsdragningsfrågor kan emellertid i undantagsfall tänkas uppkomma.

8. *Tjänster som gäller automatisk databehandling eller skrivbyråverksamhet*

Det är att märka att bokföringstjänster och revisorstjänster inte faller inom beskattningsområdet. Endast tjänster som har direkt samband med databehandling eller som kan hänföras till skrivbyråverksamhet är skattepliktiga.

9. *Tjänster som gäller reklam eller annonsering*

Någon precisering av begreppet reklam ges inte. Skatteplikten omfattar emellertid alla former av reklam, exempelvis affischering, trycksaksreklam, annonsreklam och filmreklam.

I fråga om annonsering anges däremot i författningstexten vad som avses. Skatteplikten skall sålunda omfatta tjänster som gäller ackvisition och utformning av annons liksom införande av annons, d.v.s. upplåtelse av annonsutrymme i tidning eller annan publikation eller i s. k. ljustidning.

Utanför beskattningsområdet

Som framhållits inledningsvis är skatteplikten i fråga om tjänster författningstekniskt utformad enligt enumerationsprincipen. Utanför beskattningsområdet faller sålunda exempelvis banktjänster, försäkringstjänster, sjukhusvård, undervisning och liknande. Vidare är de tjänster som tillhandahålles av läkare, tandläkare, advokater, revisorer, bokförare m. fl. fria från moms. Detta gäller även tjänster som avser massage, skönhetsvård, hårvård och liknande.

Utanför beskattningsområdet faller också alla de tjänster som är hänförliga till nöjesbranschen. Hit hör exempelvis konserter, popgalor, teaterföreställningar, biobföreställningar, tivoli och idrottstillställningar.

Att resetjänster också faller utanför har redan nämnts.

Från skatteplikt undantagna tjänster, 11 § med anv.

I vissa fall gäller undantag från skatteplikt för tjänster som i och för sig inrymmes bland de uppräknade skattepliktiga tjänsterna. Dessa undantag innebär att moms inte skall tas ut och redovisas på egen omsättning av undantagna tjänster. Den som bedriver verksamheten är emellertid i vissa fall ändå formellt skattskyldig med rätt till fullständig avlyftning av ingående skatt. Övriga undantag medför däremot att skattskyldighet inte föreligger och därmed förlust av rätt till avlyftning. Undantag från skatteplikt men med rätt till avlyftning av ingående skatt föreligger i följande fall.

1. *Exporttjänster.* Hit räknas sådana under avsnittet skattepliktiga tjänster på skattepliktiga varor nämnda prestationer (tillverkning på beställning m. m.) som utförs på sådana varor som införts till lan-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

det endast för den ifrågavarande prestationen för att sedan utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen. Som exempel kan nämnas reparation för utländsk uppdragsgivares räkning av vara. Det bör understrykas att undantaget från skatteplikt förutsätter att varan efter reparationen inte överlämnas till uppdragsgivaren här i landet.

Vidare anses tjänster som utförs på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik som från skatteplikt undantagna exporttjänster. Motsvarande gäller i fråga om tjänster som avser sådana fartyg och luftfartyg.

På samma sätt betraktas även tjänster som gäller utländsk byggnad eller anläggning och som innefattar projektering, ritning, konstruktion eller liknande prestation eller som avser inredning av sådan byggnad eller anläggning.

2. *Tjänster som gäller transport av varor direkt till eller från utlandet.* Vad som skall förstås med sådana direkttransporter anges inte i författningstexten. Klart torde emellertid vara att transporttjänst som innefattas i "genomgående" transportdokument inräknas under undantaget från skatteplikt även till den del transporten sker inom landet. Sker transport av import- eller exportgods enligt särskilt avtal som enbart berör transporttjänsten inom landet föreligger dock skatteplikt.

Tjänster som gäller transport i samband med renhållning är också undantagna. Med sådan transport förstås även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som inte endast gäller tillfälligt transportuppdrag.

3. *Tjänster som gäller bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantagna från skatteplikt.* Undantaget omfattar också transport i anslutning till bärgningen.

4. *Tjänster som avser införing av annons i medlemsblad och sådana periodiska publikationer som utges i visst syfte och därmed är undantagna från skatteplikt.* Dessa medlemsblad och publikationer har redan berörts under avsnittet "Från skatteplikt undantagna varor".

Motsvarande gäller i fråga om *införing av annons i personaltidning, program, katalog eller liknande publikation,* när publikationen är undantagen från skatteplikt enligt de bestämmelser som likaledes redovisats under avsnittet "Från skatteplikt undantagna varor".

Vidare gäller undantag från skatteplikt *tjänster som avser annonsering* — d.v.s. ackvisition och utformning av annons samt införande av annons — *och annan reklam för skattepliktig vara eller tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning.*

Följande undantag medför däremot att rätt till avdrag för ingående skatt inte föreligger.

5. *Tjänster som gäller postbefordran av annat än postpaket och gruppkorsband.* Postverkets brevbefordran är sålunda undantagen från skatteplikt.

Undantag från skatteplikt gäller även beträffande *resgodsbefordran.*

6. *Tjänster som avser visning av kinematografisk film.* Enligt detta undantag uttas ingen moms på s. k. filmhyra som erläggs av biografer och andra som visar spelfilm. Däremot gäller inget motsvarande undantag när film som avser reklam, undervisning eller information tillhandahålles beställaren. Detta gäller även om tillhandahållandet formellt har karaktär av upplåtelse av visningsrätt. I sistnämnda fall torde det för övrigt bli fråga om skattepliktig varuförsäljning med hänsyn bl. a. till utformningen av varubegreppet enligt 7 § MF.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09

7. *Tjänster som avser sådan obligatorisk kontrollbesiktning som företas hos Aktiebolaget Svensk bilprovning.* I fråga om annan motsvarande kontrollbesiktning föreligger däremot skatteplikt.

8. *Tjänster som tillhandahålles av veterinär.* Av olika skäl önskar man ej att veterinärvård skall beskattas. I motsats till vad som gäller i fråga om läkartjänster — som faller utanför beskattningsområdet — är det emellertid beträffande veterinärtjänsterna nödvändigt att klart ange undantaget. Detta sammanhänger med att djur i momshänseende anses som vara.

Det bör framhållas att de tjänster som tillhandahålls av s. k. seminstationer inte omfattas av undantaget.

Möjlighet till ytterligare undantag, 12 §

För den händelse tillämpningen av MF skulle komma att ge vid handen att ytterligare undantag från skatteplikt för vara eller tjänst eller undantag från skatteplikt för byggnad är påkallat ges möjlighet till sådant utan lagändring. Kungl. Maj:t har nämligen enligt 12 § MF bemyndigats medge sådana undantag.

Av utrymmesskäl tas fortsättningen på artikeln in uti nästa nummer av tidskriften.

Särtryck av Meddelanden från Riksskattenämnden
serie II 1/1969
ang. mervärdeskatten

Pris kr. 2:50 exkl. mervärdeskatt och porto

SKATTENYTT Box 5 793 00 LEKSAND 0247/10430

Open access från www.skattenytt.se, 2026-05-21 21:48:09