

PETER MELZ

MERVÄRDE- SKATTEN

RÄTTSLIGA GRUNDER
OCH PROBLEM

JURISTFÖRLAGET

STOCKHOLMS
UNIVERSITETS
BIBLIOTEK

Jur II
Finans
Beab

Denna digitala version av verket är nedladdad från juridikbok.se.

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>

STOCKHOLMS UNIVERSITET



30001

003751866

Mervärdeskatten

Mervärde- skatten

– rättsliga problem och grunder
av Peter Melz



Juristförlaget

© Peter Melz och Juristförlaget
Stockholm 1990
ISBN 91-7598-386-9

Förord

Denna bok behandlar mervärdebeskattningens rättsliga struktur och grundproblem.

Redovisningen av lagförarbeten, praxis och litteratur gäller för tillgängligt material till den 1 januari 1990. Ett undantag härifrån har skett genom att de regler som antagits av riksdagen att gälla fr o m 1 januari 1991 har angivits där så är relevant. Nyheterna berör endast i begränsad omfattning de problem som behandlas i boken, och någon mer grundlig behandling av de nya reglerna sker därför inte. Lagtexthänvisningar gäller lagtextens disposition den 1 januari 1990.

Flera personer har varit vänliga att lämna synpunkter på manuskriptet. Värdefulla synpunkter av i huvudsak teoretisk karaktär har erhållits av professor Gustaf Lindencrona. Skattejuristen Jan Kleerup har såsom dagligen praktiskt verksam på problemområdet bidragit med en avstämning av studiens verklighetsförankring. Slutligen har civilekonom Eskil Qwerin energiskt läst manuskriptet två gånger, vilket resulterat i många användbara synpunkter. Synpunkter på enskilda partier har erhållits från flera personer vid juridiska institutionen vid Stockholms universitet.

Jur kand Roger Persson har utfört kontrollarbeten och lämnat flera nyttiga synpunkter på manuskriptet. Min sekreterare Ulla Lindqvist har i slutskedet nedlagt ett snabbt arbete på att upprätta rättsfallsregister.

Arbetet med boken har bedrivits dels på tjänst vid juridiska institutionen vid Stockholms universitet, dels på forskartjänst vid Humanistisk-samhällsvetenskapliga forskningsrådet. Ekonomiskt stöd har erhållits från Ragnar och Torsten Söderbergs Stiftelse för insamling av utländskt material. HSFR har lämnat bidrag till tryckning av boken.

För ovannämnda värdefulla synpunkter, insatser och bidrag tackar jag hjärtligt.

Stockholm i augusti 1990

Peter Melz

Förkortningar

BevU	Betänkande från bevillningsutskottet
Ds Fi	Departementsstencil från finansdepartementet
Ds B	Departementsstencil från budgetdepartementet
Handledningen	RSV Handledning - mervärdeskatt
JB	Jordabalken
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
ML	Lag om mervärdeskatt (1968:430)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
prop	proposition
RK	Rättsfallsreferat från kammarrätterna
RN	Riksskattenämnden, förhandsbesked från
RR	Regeringsrätten
RRK R	Rättsfallsreferat från regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RSV/FB Dt	Förhandsbesked från RSV:s nämnd för rättsärenden, direkt taxering
RSV/FB Im	Förhandsbesked från RSV:s nämnd för rättsärenden, indirekt skatt mervärdeskatt
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SI	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SkU	Betänkande från skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SST	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslagen (1956:623)

Innehållsförteckning

Kapitel 1 Inledning	13
1.1 Mervärdeskattens och inkomstskattens karaktärer	13
1.2 Problem, syfte och metod	14
1.3 Disposition, avgränsningar och material	16
 2 Mervärdeskattens utformning och karaktär	19
2.1 Mervärdeskattens tillkomst och utbredning	19
2.1.1 Den internationella utvecklingen	23
2.2 Mervärdeskattelagens utformning.....	25
2.2.1 Skattskyldighet, skattesubjekt och redovisningsenhet	27
2.2.2 Skatteobjekt; skattepliktig omsättning och avdrags- rätt	28
2.2.3 Helt och partiellt skattskyldiga verksamheter samt skattefria verksamheter	29
2.2.4 Tidpunkten för mervärdebeskattning.....	31
2.2.5 Gränskorrigerering vid import och export	32
2.2.6 Beaktande av mervärdeskatt vid inkomstbeskatt- ningen	33
2.3 Mervärdeskattens rättskällor	33
2.4 Mervärdeskattens karaktär	37
2.4.1 Vilken typ av skatt är mervärdeskatten?	38
2.4.2 Övervältring av mervärdeskatten	45
2.4.3 Objekten för inkomst- och mervärdeskattna ur skattebäarnas synvinkel	51
2.4.3.1 Konsumtionsbegreppet	54
2.4.4 Objekten för inkomst- och mervärdeskattna ur skattesubjektens synvinkel	60
2.5 Syften och principer för mervärdebeskattningen	62
2.5.1 Ultimärsyften för mervärdebeskattningen.....	63
2.5.2 Mervärdeskatteprincipen	65

2.5.3 Neutralitet	67
2.5.3.1 Konsumtionsneutralitet	70
2.5.3.2 Produktionsneutralitet	73
2.5.4 Skatteförmåga och likformighet	77
2.5.5 Andra principer för en konsekvent beskattning	80
2.6 Den fortsatta framställningen	82
 3 Avgränsning av beskattningen avseende verksamhetens karaktär	85
3.1 Effekter av skattskyldighetens avgränsning	85
3.2 Överväganden vid bestämmandet av skattskyldigheten ..	87
3.3 ML:s skattskyldighetsregler	89
3.3.1 Huvudregeln	91
3.3.2 Utvidgningsregeln	91
3.4 Sammanfattande synpunkter	98
 4 Avgränsningen av skatteobjektet på intäkts- sidan	101
4.1 Inledning	101
4.2 Omsättning	103
4.3 Bestämmande av beskattningsvärdet	107
4.4 Olika biintäkter	112
4.4.1 Räntor	112
4.4.2 Valutakursförändringar	123
4.4.3 Bidrag till näringsverksamheten	124
4.4.4 Försäkringsersättningar och skadestånd	127
4.4.5 Prisreduktioner etc	128
4.4.6 Sammanfattande synpunkter	132
4.5 Metoder för uppdelning av intäkter på skattepliktiga och skattefria prestationer	133
4.5.1 Sammanfattande synpunkter	139

5 Avgränsningen av skatteobjektet på avdrags- sidan	141
5.1 Inledning	141
5.2 Reciprocitet	142
5.3 Allmänna normer för avgränsning av avdragsrätten	149
5.4 Förvärvets hänförlighet till den skattskyldiga verksam- heten	152
5.4.1 Avgränsning av avdragsrätten inom verksamheten ..	154
5.4.2 Påbörjande av verksamheten	156
5.5 Kapitalförluster och icke avdragsgilla anskaffningsutgifter	161
5.6 Egna kostnader; avdragsrättens subjektiva kvalificering ..	165
5.6.1 Kostnadernas anknytning till skattesubjektet	168
5.6.2 Kostnader bestridna med skattefria intäkter	173
5.7 Avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt	181
5.8 Sammanfattande synpunkter	184
6 Avdragsförbud för och uttagsbeskattning av konsumtion	185
6.1 Inledning	185
6.2 Avdragsbegränsning eller uttagsbeskattning?	186
6.3 ML:s och KL:s regler	187
6.4 Gränsdragningen mellan avdragsbegränsning och uttags- beskattning vid varuuttag	189
6.5 Uttag av varor	192
6.6 Uttag av tjänster	194
6.6.1 Tjänstens karaktär	196
6.6.2 Den skattskyldiges självtjänster	200
6.6.3 Nyttjande av verksamhetens tillgångar	206
6.6.4 Avdragsbegränsning vid konsumtion av tjänster	208

6.7 Personalförmåner	211
6.8 Representation och gåvor	218
6.9 Värdering av uttag	221
6.9.1 Samordning vid värdering av uttag mellan inkomst- och mervärdebeskattningen	224
6.10 Sammanfattande utvärdering	225
7 Skattskyldighetens respektive redovisnings- skyldighetens inträde.....	229
7.1 Regeluppbyggnaden	229
7.2 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde	232
7.2.1 Retroaktiva effekter av ändringar i mervärdeskatte- lagen	232
7.2.2 Skattskyldighetens inträde vid leverans.....	239
7.2.3 Skattskyldighetens inträde vid tjänsteprestationer och uttag	243
7.2.4 Skattskyldighetens inträde vid förskottsbetalning m m	247
7.3 Redovisningsskyldighetens inträde	248
7.3.1 Karaktären på och sambandet mellan redovisnings- reglerna i ML, KL och BFL	249
7.3.2 Faktureringsmetoden	252
7.3.3 Bokslutsmetoden.....	259
7.3.4 Förskottsbetalningar	260
7.4 Avdragsrättens inträde	263
7.5 Sammanfattande synpunkter	266
8 Redovisningsproblem	275
8.1 Inledning	275
8.2 Omsättning eller inte i särskilda fall	275
8.2.1 Mervärdeskatterättsliga utgångspunkter	277
8.2.2 Inkomstskatterättsliga utgångspunkter	279

8.2.3 Omsättning eller inte i inkomstskatterättslig praxis .	281
8.2.4 Omsättning eller inte i mervärdeskatterättslig praxis	289
8.2.5 Omsättning vid legotillverkning, varulån m m	297
8.3 Upplåtelser och andra successivt tillhandahållna tjänster .	300
8.3.1 Försäljning eller upplåtelse	305
8.4 Pågående arbeten	307
8.5 Uttagsbeskattning, egenregiarbeten etc	313
8.6 Skadestånd, rabatter och andra reduktioner av köpeskil- lingen	315
8.7 Kundförluster	318
8.7.1 Ackordsförluster o dyl	324
8.7.2 Korrigering av köparens avdrag för ingående mervär- deskatt	327
8.8 Avbetalningsköp och återtagande av vara	330
8.9 Fiktiv mervärdeskatt	341
8.10 Räntefrågor	341
8.11 Avslutande synpunkter	346
9 Lagregleringen av mervärdebeskattningen	351
9.1 Lagstiftningen	351
9.1.1 Systematiken	353
9.1.2 Begreppsapparaten	357
9.1.3 Precisionsnivån	358
9.1.4 Relationen till inkomstskatterätten	361
9.1.5 Relationen till civilrättslig lagstiftning	365
9.2 Förarbetena	366
10 Avslutande synpunkter	367
10.1 Mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär	367
10.2 Neutralitet vid mervärdebeskattningen	370

10.3 Jämförelsen med och relationen till inkomstskatterätten .	372
10.3.1 Skattskyldighet	373
10.3.2 Skattepliktssidan	374
10.3.3 Avdragssidan	375
10.3.4 Periodiseringen	377
10.4 Fortsatta studier	378
10.5 Avslutning	379

1 Inledning

1.1 Mervärdeskattens och inkomstskattens karaktärer

De viktigaste skatterna i Sverige är mervärdeskatten och inkomstskatten - vartill kan räknas skattedelen i socialförsäkringsavgifterna. Dessa skatter har flera olika syften, men det viktigaste syftet är gemensamt - att minska privat konsumtionsförmåga för att skapa utrymme för offentlig konsumtion. Skatterna har därför såväl likheter som skillnader, och ett viktigt tema för denna studie av mervärdeskatten är att påvisa likheter och skillnader i den rättsliga regleringen.

Skattekällan för mervärde- och inkomstskatterna är nationens nettonationalprodukt.

Objektet för skatterna är även komponenter som ingår i nettonationalprodukten. Inkomstskatten utgår i huvudsak på produktionsfaktorsättningar som ingår i nettonationalprodukten. Mervärdeskatten utgår på konsumtion som bestrids med bl a dessa produktionsfaktorsättningar.¹ Objektet för inkomstskatten är inkomsten, vilken är ett mått på den skattskyldiges **förmåga att konsumera**. Mervärdeskatten skall däremot vara en skatt på den **faktiska** konsumtionen. Denna skillnad i äsyftat objekt för beskattningen är även grunden för de viktigaste skillnaderna i reglerna för de båda skatterna.

Mervärdeskatten utgår inte enbart direkt vid konsumtionen, utan den är uppbyggd som en skatt på det **mervärde**, som produceras i varje led i produktionskedjan fram till den slutliga konsumenten. Det mervärde en näringsidkare skall deklarera är ett objekt som har komponenter med motsvarigheter vid inkomstbeskattningen. Grovt sett är det skattemässiga mervärdet lika med produktionsfaktorsättningarna till näringsidkaren (vinsten), anställda (löner) och borgenärer (räntor). Detta innebär att flertalet av de frågor som regleras i mervärdeskattelagen (ML) även regleras i kommunalskattelagen (KL), vilket kommer att uppmärksammas i studien.

¹ Som exempel på skatter vars objekt varken direkt eller indirekt utgör en del av nettonationalprodukten kan nämnas arvs- och gåvoskatten samt omsättningsskatten på värdepapper.

1.1

Då mervärdeskatten skall vara en skatt på konsumtionen skall den dock vältras över från skattesubjekten till konsumenterna. Mervärdeskattens skattesubjekt är således producenterna men skattebärarna är konsumenterna.

1.2 Problem, syfte och metod

1. Beskattningens syften, genomförande och konsekvenser kan studeras från flera olika utgångspunkter. Ekonomiska studier kan gälla samhälls- och individekonomiska effekter av beskattningens utformning. Rättsliga studier kan gälla innebörden av och konsekvensen i de materiella reglernas utformning eller regler om förfarandet för beskattningen. Ytterligare exempel på infallsvinklar på beskattningen kan vara av sociologisk eller statsrättslig karaktär.

Denna studie avser mervärdebeskattningens rättsliga reglering. Mervärdeskatten har inte behandlats i någon större utsträckning i den rättsvetenskapliga litteraturen, vilket kan jämföras med de ingående studier som ägnats inkomstbeskattningen i avhandlingar, monografier och artiklar.

Man kan ange flera möjliga förklaringar här till. Inkomstskatten är äldre och har därför tilldragit sig det ursprungliga intresset. Mervärdeskatten är enklare till sin konstruktion och i flera avseenden mer konsekvent utformad än inkomstskatten. Den medför därför färre problem och vissa transaktionstyper, som orsakar betydande inkomstskatterättsliga problem, berörs inte alls eller i begränsad utsträckning av mervärdeskatten. Detta gäller exempelvis för aktie-, fastighets- och företagsöverlåtelser, vilka kan vara transaktioner med stor ekonomisk betydelse för enskilda personer. Man kan vidare anta att ML:s tekniska struktur i viss mån skymt förekomsten av rättsliga problem genom att beskattningen framstår som mer teknisk och mekanisk än vad den egentligen är.

Det är motiverat med ett ökat intresse för mervärdeskattens rättsliga problem. Mervärdeskatten har mycket stor samhällsekonomisk betydelse och berör oändligt många dagliga transaktioner. Problem som i det enskilda fallet gäller begränsade ekonomiska värden kan sammanlagt gälla stora värden.

2. **Föremålet** för denna studie är de materiella regler i ML som är av allmän karaktär. Härmed menas regler som kan ha betydelse för alla skattskyldiga oavsett vad slags verksamhet de bedriver.

Ett syfte med studien är att undersöka om de rättsliga problemen är likartade med eller skiljer sig från problemen vid inkomstbeskattningen. Syftet är därvid att identifiera olika rättsliga problem och att för varje problem diskutera

- hur det principiellt sett bör regleras vid en konsekvent utformad mervärdebeskattning,
- hur det reglerats i ML,
- hur det i förekommande fall behandlats i inkomstskatterätten,
- varför likheter eller skillnader föreligger mellan de båda regleringarna, samt
- vilka förändringar av mervärdeskatterätten som kan förordas.

Studiet av kopplingen mellan mervärdeskatterätten och inkomstskatterätten är dels ett syfte i sig, dels en **metod** för studiet av mervärdeskatten. Syftet är att visa hur mervärdeskatterätten genom olika hänvisningar till inkomstskatterätten införlivar ställningstaganden därifrån. Som metod används likheten och jämförelsen med inkomstskatterätten för att den bättre utvecklade inkomstskatterätten skall utgöra källa för att identifiera och analysera mervärdebeskattningens rättsliga problem. Slutligen har jämförelsen med inkomstskatterätten ett pedagogiskt syfte. Läsarna av denna studie antas vara betydligt bättre förtrogna med inkomstskatterätten än med mervärdeskatterätten. Presenteras de mervärdeskatterättsliga problemen efter samma systematiska mönster som används inom inkomstskatterätten torde detta öka förståelsen för mervärdeskatterättens innebörd.

Studiet av inkomstskatterätten är i ett avseende av rättsjämförande karaktär i den meningen att inkomstskatterätten fyller en tjänande funktion för att identifiera problem och lösningar på problem som inte tidigare uppmärksammats i mervärdeskatterättsliga studier.² Studiet av införlivandet av inkomstskatterätt i mervärdeskatterätten kan jämföras med studier av införlivandet av god redovisningssed i inkomstskatterätten.³ I båda de nu nämnda avseendena blir den

² Med begreppet tjänande funktion förstås användning av utländskt material när det används för "att se samband och effekter, som inte uppmärksammas från de utgångspunkter den interna debatten i de olika länderna förs"; Lodin 1972 s 39.

³ Det främsta exemplet på en sådan studie är Thorell, Skattelag och affärssed, 1984.

1.2

förevarande studien begränsad av det faktum att mervärdeskatterätten i flera avseenden är och skall vara självständig och från inkomstskatterätten avvikande.

Av skäl som närmare anges i nästa avsnitt används inte något utländskt material i rättsjämförande syfte.

Slutligen kan sägas att studien, utöver att belysa mervärdeskatteproblemen, har ambitionen att behandla allmänna skatterättsliga problem såsom bidrag till utvecklingen av litteraturen kring skatterättens allmänna del.

1.3 Disposition, avgränsningar och material

1. Läsarna av detta arbete antas normalt vara mindre väl insatta i mervärdeskatterättens uppbyggnad, men väl insatta i inkomstskatterätten. I kapitel 2 ges därför som utgångspunkt för den fortsatta framställningen en ganska omfattande men översiktlig beskrivning av mervärdeskattens uppbyggnad och tillkomst. Därefter behandlas i kapitlet mervärdeskattens karaktär och de syften som styrts dess utformning.

Undersökningen av olika allmänna rättsliga problem sker efter en disposition som anknyter till en för inkomstskatterätten ofta förekommande systematisering. Kapitel 3 behandlar skattskyldighetens omfattning, kapitel 4 beskattningens intäktssida, kapitel 5 beskattningens kostnadssida och kapitel 7 periodiseringen av beskattningen. Härutöver har till kapitel 6 utbrutits frågor som gäller uttagsbeskattning alternativt avdragsförbud för konsumtion och i kapitel 8 behandlas särskilda redovisningsproblem.

Problemen behandlas i kapitlen efter ett något varierande mönster beroende på vad som befunnits mest ändamålsenligt. Normalt disponeras behandlingen på följande sätt:

- Först diskuteras vilka problem som finns på ett område och hur dessa rättsligt principiellt bör lösas för att erhålla en lösning som är konsekvent och systemriktig i förhållande till mervärdeskattens syften och allmänna uppbyggnad.⁴

⁴ Jfr Walden 1988 som använder begreppet "systemgerecht".

- Därefter behandlas innebörden av gällande regler i ML samt i förekommande fall motsvarande regler i KL.
- Slutligen diskuteras förslag till eventuella förändringar av mervärdeskattereglerna.

Studien avslutas med två kapitel där ML:s allmänna regler utvärderas mot bakgrund av undersökningen i de fyra föregående kapitlen. I kapitel 9 behandlas lagstiftningstekniken vid mervärdebeskattningen. Avslutande synpunkter som sammanfattar de genomgående teman som finns i studien ges i kapitel 10.

2. Som framhållits i föregående avsnitt skall endast behandlas allmänna materiella regler i ML, dvs regler som angår alla skattskyldiga. Detta innebär en **avgränsning** varigenom bl a följande problem inte behandlas:

- Avgränsningen av det skattepliktiga området genom definitioner av skattepliktiga varor och tjänster då denna gränsdragning till stor del bygger på moment som inte är av rättslig karaktär, och då reglerna inte berör alla skattskyldiga.

- För byggtjänster och fastighetsuthyrning finns omfattande specialregler som inte är av allmän karaktär.

- Innebörden av allmänna regler med tillämpning på situationer av speciellt slag, såsom företagsöverlåtelser, koncerntransaktioner, import och export, transaktioner med stat och kommun etc.

3. Inom ramen för det valda undersökningsområdet beaktas allt känt och relevant svenskt rättsligt **material** om mervärdeskatten såsom lagen, förarbeten, praxis och rättslig litteratur. Material av det senare slaget är begränsat då litteraturen i huvudsak är av handboks-karaktär.

Vid jämförelser med inkomstskatterätten blir inkomstskattens rättskällor inte föremål för lika systematiska studier som mervärdeskattens rättskällor. Undersökningen har inte förts längre än vad som är av värde för jämförelsen med mervärdebeskattningen. Hänvisningar sker därför oftast endast till sekundära källor, vilket är möjligt då det ofta finns goda litteraturframställningar.

Den mycket begränsade tillgången till svenskt rättsvetenskapligt material om mervärdeskatten innebär att studier av utländskt material är värdefulla. En undersökning av förekommande utländskt material har företagits avseende Danmark, Norge, Finland, Storbritannien och Västtyskland samt EG:s mervärdeskattedirektiv. Med undantag för Västtyskland saknas det nästan helt framställningar med en sådan

inriktning som detta arbete har. Övrig litteratur är i allt väsentligt i likhet med den svenska litteraturen av handbokskaraktär.⁵ I den tyska litteraturen finns å andra sidan flera djupa rättsliga analyser.⁶ En komparativ studie är av intresse men kräver djupa och omfattande studier som tar ytterligare några år. Jag anser det inte motiverat att i avvaktan härpå uppskjuta publiceringen av studien av den svenska mervärdeskatterätten. Det är i stället min avsikt att härafter fortsätta med studierna av utländsk rätt för att senare publicera en komparativ studie främst med utgångspunkt från harmoniseringen av mervärdeskattereglerna inom EG.

Det utländska materialet har beaktats där det givit anledning till direkta reflektioner kring den svenska rätten. De mer fördjupade studierna av utländsk rätt som skall genomföras framdeles kan medföra att ställningstaganden som företagits i denna studie bör kompletteras eller modifieras. Denna möjlighet bör ses som en fortsatt utveckling av kunskaperna och uppfattningarna om mervärdeskatterätten.

⁵ Ett undantag är en dansk studentuppsats av Olsen, *Kritisk analyse af momsen og indkomstskatten*, København 1972. Uppsatsen har en för denna studie mycket intressant uppläggning, men har inte sådan omfattning och djup att särskilt mycket kan utvinnas av en komparation.

⁶ Främst kan nämnas Walden, Berlin 1988.

2 Mervärdeskattens utformning och karaktär

2.1 Mervärdeskattens tillkomst och utbredning

1. De äldsta kända skatterna är direkta skatter som utkrävdes som dagsverken till staten respektive skatter som var proportionella mot skörderesultatet.¹ Under vissa perioder av historien, allt från Aten och Rom till dagens samhällen, har dock indirekta skatter haft en dominerande ställning som intäktskälla för olika stater.² Romarna använde ett system av omsättningsskatter för varor som såldes på marknader och auktioner. Detta system introducerades i olika delar av det romerska riket och omsättningsskatter fortsatte att användas i dessa länder även efter det romerska rikets fall.³ Ett exempel är den spanska omsättningsskatten "alcabala", och de spanska försöken att introducera denna omsättningsskatt i Nederländerna ledde till holländarnas uppror och frigörelse från det spanska väldet på 1500-talet.⁴

Under 1800-talet blev beskattningens inriktning och utformning föremål för en demokratisk debatt, där huvudtendensen var krav på en rättvis beskattning baserad på skatteförmågeprincipen.⁵ Den moderna inkomstskatten växte därvid gradvis fram samtidigt som många äldre omsättningsskatter avskaffades för att öka internationell och inhemsk frihandel.

Förslag till mervärdeskatter framfördes vid 1900-talets början i såväl Europa som USA. Wilhelm von Siemens föreslog 1919 en mervärde-

¹ Webber och Wildavsky 1986 sid 68 ff.

² Detta gäller exempelvis under större delen av romarrikets historia och den merkantilistiska perioden i Europa från 1500-talet till 1700-talet; se Webber och Wildavsky 1986 sid 108 ff respektive sid 270 f och 334. I Frankrike har de indirekta skatterna varit dominerande ända sedan revolutionen 1789; a a sid 547 ff.

³ Terra 1988 sid 3 med där anförda referenser.

⁴ A s.

⁵ Webber och Wildavsky sid 334 ff, särskilt sid 343. Jfr SOU 1957:13 sid 17.

2.1

skatt i Tyskland under namnet "Veredelte Umsatzsteuer".⁶ 1921 framlade Thomas Adams i USA ett förslag att en mervärdeskatt skulle ersätta bolagsskatten som företagsskatt.⁷

2. Enligt Eberstein, 1932 sid 588 ff, kan man för de **svenska** indirekta konsumtionsskatternas utvecklingshistoria särskilja tre olika skeden. Det första representeras av den tid jordbruket dominerade och jorden var det viktigaste förmögenhetsobjektet. De skatter som då gav störst utbyte var direkta skatter såsom fastighetsskatter. Det andra skedet utmärktes av industrins och handelns kraftiga utveckling och var konsumtionsskatternas gyllene tid. I Sverige inträdde detta skede under 1800-talets senare hälft. I Sverige svarade vid sekelskiftet de indirekta skatterna, som huvudsakligen bestod av tullar, skatt på alkoholhaltiga drycker och sockerskatt, för mellan 80 och 90 % av statens skatteintäkter.⁸

Det tredje skedet inträdde under 1900-talets första del och då skedde en betydande reformering och utvidgning av den direkta beskattningen, och dess andel av de offentliga inkomsterna ökade.⁹ Samtidigt steg det totala skattetrycket och även de indirekta skatterna ökade.¹⁰

Fram till 1940 bestod den indirekta beskattningen av punktskatter och tullar. 1940 infördes tillfälligt en **allmän omsättningsskatt** som utgick 1941 - 1946. Skatten utgick som en detaljhandelsskatt med fem procent av den skattepliktiga omsättningen. Skattepliktig omsättning var främst butikshandelsvaror, restaurangförsäljning samt uthyrning av varor.¹¹

En mer bestående allmän konsumtionsskatt infördes 1959 med den från 1 januari 1960 gällande **allmänna varuskatten** (omsen).¹² Skatten var en i princip generell skatt på konsumtion, men med i huvudsak

⁶ Terra 1988 sid 67 och Eggert Møller 1967 sid 357.

⁷ Terra 1988 sid 67 samt Raboy och Massa 1989 sid 59. Enligt Eggert Møller, 1967 sid 357, framlade Adams ursprungligen sitt förslag redan 1917.

⁸ Rodriguez 1981 sid 23 och SOU 1957:13 sid 19 tabell 2.

⁹ Eberstein 1932 sid 589 samt Rodriguez 1981 sid 23 f och tabell IV sid 110.

¹⁰ Rodriguez sid 30 och tabell IV sid 110.

¹¹ Se vidare SOU 1957:13 sid 38 ff samt Sterner, Bestämmelserna om omsättningsskatt och lyxskatt, Stockholm 1942.

¹² SOU 1957:13 och prop 1959:162.

samma inte helt generella omfattning som den nuvarande mervärdeskatten. Vad gäller varor och tjänster som förvärvades för konsumtion sammanföll skatteplikten nästan helt med den nu gällande. För att varuskatt skulle utgå vid tillhandahållande av varor eller tjänster skulle följande tre villkor vara uppfyllda: 1) Varan eller tjänsten skulle vara skattepliktig. 2) Säljaren skulle bedriva sin verksamhet yrkesmässigt. 3) Köparen skulle vara konsument.¹³ Av dessa villkor används de två första alltså vid mervärdebeskattningen. Det sista villkoret sammanhänger med varuskattens karaktär av ettledsskatt (detaljhandelsskatt). Ettledsskatten medförde även en viss kumulativ effekt då man inte kunde utesluta näringsidkares förvärv av anläggningstillgångar från beskattning.¹⁴ Den allmänna varuskatten infördes med en skattesats på 4 % av beskattningsvärdet, dvs priset inklusive skatt. Skattesatsen höjdes till 6 % den 1 januari 1962, till 9,1 % den 1 juli 1965 och till 10 % den 1 mars 1967.¹⁵ Varuskattens kumulativa effekt framstod som allvarigare allteftersom skattetrycket ökade.

En ökad konsumtionsbeskattning förutsatte en förbättrad beskattningsteknik i form av en flerledsbeskattning. Mervärdeskatten fick därför ersätta varuskatten och mervärdeskattelagen trädde i kraft den 1 januari 1969.¹⁶

3. Konsumtionsbeskattningen i Sverige har gradvis skärpts. Den allmänna varuskatten infördes med en skattesats på 4 % för att successivt komma att höjas till 10 % innan den ersattes av mervärdeskatten. Vid införandet av mervärdeskatten användes samma skattesats, 10 % av beskattningsvärdet. Skattesatsen höjdes till 15 % den 1 januari 1971, till 17,1 % den 1 juni 1977 och till nuvarande 19 % den 8 september 1980.¹⁷ Fr o m 1 juli 1990 gäller en tillfällig höjning av skattesatsen till 20 %. Fr o m 1991 kommer mervärdeskattesatsen att

¹³ SOU 1964:25 sid 349.

¹⁴ Härigenom kom varuskatt först att utgå vid förvärv av anläggningstillgångar och därefter ännu en gång på detta värde när varor som tillverkats med anläggningstillgångarna såldes till konsumenter. Se härom SOU 1964:25 sid 354 f.

¹⁵ Prop 1968:100 sid 33.

¹⁶ SOU 1964:25, Ds Fi 1967:10 del I, prop 1968:100, BevU 1968:45.

¹⁷ I perioderna däremellan och därefter har tillfälliga höjningar och sänkningar av skattesatsen skett. Se Handledningen 1987 sid 369.

2.1

anges som påläggsprocentsatsen, vilken är 23,46 % vid 19 % mervärdeskatt.

Mervärdeskatten utgör idag den största enskilda inkomstposten i statsbudgeten (budgetåret 1988/89 ca 24 % av statens inkomster).¹⁸ Den sammanlagda kommunala och statliga inkomstskatten är dock väsentligt större (49 % av de totala offentliga inkomsterna). Hittills har mervärdeskattens andel av de offentliga inkomsterna ökat medan inkomstskattens andel minskat. Under perioden 1975 - 1985 ökade mervärdeskattens andel av BNP med 1,8 procentenheter medan den personliga inkomstskattens andel minskade med 0,8 procentenheter.¹⁹

Genom reformeringen av inkomstskatten och mervärdeskatten kommer mervärdeskattens statsfinansiella betydelse att öka ytterligare, eftersom inkomstskattesatserna sänks och basen för mervärdebekskattningen breddas. Det är intressant att notera att när inkomstskattesatsen sänks så ökar mervärdeskattens andel av den totala skattesatsen. Den marginella inkomstskattesatsen (inklusive socialförsäkringsavgifter) var 1989 80,5 %.²⁰ Härtill kan läggas ytterligare 3 procentenheter om hela den disponibla marginella inkomsten används till mervärdebekskattad konsumtion och den totala marginalsattesatsen blir 83,5 %.²¹ 1991 kommer den marginella inkomstskattesatsen att ha sjunkit till 64 %.²² Inkluderas mervärdeskatten skall ytterligare 5 procentenheter läggas till och den totala marginalsattesatsen blir 69 %.²³

¹⁸ Riksrevisionsverket 1989 sid 19.

¹⁹ OECD 1988 sid 45.

²⁰ För en lön på 100 erlägger arbetsgivaren 39 i arbetsgivaravgifter och arbetstagaren 42 i statlig inkomstskatt och i genomsnitt 31 i kommunal inkomstskatt. De totala skatterna och avgifterna är 112 vilket är 80,5 % av arbetsgivarens totalkostnad (139).

²¹ När 20 konsumeras utgör 19 % av priset för konsumtion mervärdeskatt lika med 4. Skatterna uppgår därefter till 116 av 139 lika med 83,5 %.

²² Arbetsgivaravgifter 37, statlig inkomstskatt 20, kommunal inkomstskatt 31. 88/137 lika med 64,2 %.

²³ När 36 konsumeras blir mervärdeskatten nästan 7. Skatterna uppgår därefter till 95. 95/137 = lika med 69,3 %.

2.1.1 Den internationella utvecklingen

Den svenska utvecklingen av beskattningen följer i stort den internationella utvecklingen. Moderniseringen av beskattningen har inneburit att konsumtionsskatterna i OECD-området har minskat som andel av de totala skatteintäkterna. 1965 kom 37,1 % av skatteintäkterna från konsumtionsskatter och 1985 hade siffran sjunkit till 30,1 %.²⁴ De generella konsumtionsskatterna har dock ökat relativt sett i betydelse från ca 12 % till 15 % av de totala skatteintäkterna, och minskningen gäller således punktskatterna.

Mervärdebeskattningens betydelse har särskilt ökat genom en bred övergång från andra generella konsumtionsskatter till mervärdeskattutformade konsumtionsskatter. Enligt OECD:s klassificering fanns konsumtionsskatter av mervärdeskattetyper endast i två medlemsstater i januari 1967, medan i januari 1987 18 av 24 medlemsstater hade mervärdeskatter.²⁵ I världen som helhet fanns i januari 1988 mervärdeskatter i 46 stater och ett införande föreslogs eller diskuterades då i ytterligare fem stater.²⁶

I Norden finns mervärdeskatter i Sverige, Danmark och Norge. Finland har en omsättningsskatt av mervärdeskattetyper men med begränsningar.²⁷ Island har en omsättningsskatt av återförsäljartyper.²⁸

Mervärdebeskattningens betydelse har ökat genom att skattesatserna ökat. Endast två stater hade 1988 en lägre normalskattesats än då mervärdeskatten infördes, medan 21 stater ökat skattesatserna.²⁹ Skattesatserna varierar högst betydligt och så gott som alla stater har

²⁴ OECD 1988 sid 230. Siffrorna utgör det ovägda genomsnittet för samtliga OECD-länder.

²⁵ OECD 1988 sid 27.

²⁶ Tait 1988 sid 40 f.

²⁷ Omsättningsskatten skiljer sig från mervärdeskatten bl a genom begränsningar i avdragsrätten för förvärv av produktionsinsatser. I betänkandet av omsättningsskattkommissionen (1989:22) föreslås att avdragssystemet utvecklas så att mervärdeskattesystemets principer om en vidsträckt avdragsrätt för produktionsinsatser skall införas; a a sid 512.

²⁸ Förhållandet den 1 januari 1987; OECD 1988 sid 29.

²⁹ Tait 1988 sid 40 f.

2.1.1

flera skattesatser. Den svenska normalskattesatsen 23,46 %³⁰ är hög i en internationell jämförelse och endast tre andra stater har högre normalskattesatser.³¹ Flera stater har dock högre skattesatser för vissa grupper av varor eller tjänster och mervärdebeskattningens totala omfattning varierar. Ett bättre mått på vilket skattetryck som följer av mervärdeskatten är därför mervärdeskattens andel av BNP. 1985 var siffran för Sverige 7,2 % vilket placerar oss i mitten av OECD-länderna med Danmark högst (9,9 %) och Västtyskland lägst (3,9 %).³²

Mervärdeskattens ökade betydelse framgår även av att bland de OECD-länder som hade en mervärdeskatt före 1975 har mervärdeskattens andel av BNP ökat med 1,4 procentenheter fram till 1985 medan den personliga inkomstskattens andel ökade med 0,5 procentenheter under samma period.³³

Den snabba utbredningen av mervärdeskatten under den senaste 20-årsperioden kan till stor del tillskrivas den harmonisering av den indirekta beskattningen som företagits i EG och som 1967 resulterade i två direktiv om mervärdeskatt.³⁴ Beslutet att medlemsstaterna skall ha en mervärdeskatt går ytterst tillbaka till 1962. 1973 hade samtliga av de ursprungliga medlemmarna infört mervärdeskatt.³⁵ Alla nya medlemsstater har därefter introducerat mervärdeskatter.

Mervärdeskatter förekommer nu i länder med ekonomiska förhållanden av vitt skild karaktär. Således har Ungern i januari 1988 infört mervärdeskatt och i Polen diskuteras ett införande.³⁶ Utanför Västeuropa och Nordamerika förekommer mervärdeskatter främst i relativt industrialiserade länder såsom i Latinamerika och Ostasien, men även i några utpräglade u-länder såsom Haiti och Niger.

³⁰ I alla länder utom Sverige och Finland används påläggsskattesatser på priset exklusive mervärdeskatt.

³¹ Av dessa är två u-länder.

³² Tait 1988 sid 28 f.

³³ OECD 1988 sid 45.

³⁴ Se Lindencrona 1972 sid 43 ff.

³⁵ Tait 1988 sid 20.

³⁶ A a 1988 sid 25.

2.2 Mervärdeskattelagens utformning

Den svenska mervärdeskatten skall vara en skatt på konsumtion och som sådan skall den bäras av konsumenterna. Det är dock inte möjligt för staten att direkt uppbära skatten från konsumenterna, utan skatten uppbärs i stället av de näringsidkare som säljer skattepliktiga varor och tjänster. Vid en konsumtionsskatt av mervärdetyp är inte enbart de slutliga säljarna av konsumtionsvaror skattskyldiga. Varje producent och distributör av skattepliktiga varor och tjänster inbetalar skatt på det mervärde som skapats i hans produktionsled. Alla dessa personer blir således skattesubjekt.

Så länge en vara eller tjänst säljs mellan mervärdeskattskyldiga näringsidkare skall mervärdeskatten vältras framåt mot konsumenten. Detta uppnås genom att den utgående mervärdeskatt som debiterats av den säljande näringsidkaren blir avdragsgill som ingående mervärdeskatt hos den köpande näringsidkaren. I princip blir redovisningen av mervärdeskatt ett nollsummespel fram till dess försäljning sker till konsumenterna och full reciprocitet skall föreligga vid beskattningen av säljande och köpande näringsidkare.

Skattskyldiga säljare debiterar utgående mervärdeskatt på priset för försålda varor och tjänster. Den ingående mervärdeskatt de erlagt för varor och tjänster de förvärvat för verksamheten är avdragsgill. Utgående och ingående mervärdeskatt avräknas mot varandra och nettot av en beskattningsperiods ingående och utgående mervärdeskatt redovisas som inbetalning till alternativt återbetalning från staten. Detta netto utgör skatt på det hos näringsidkaren producerade mervärdet i varu- och tjänsteproduktionen. Den använda tekniken för mervärdeskatteberäkning kallas avdragsmetoden.

Det finns flera möjliga tekniska metoder för mervärdebeskattningen.³⁷ Först kan man skilja mellan additions- och subtraktionsmetoder. Additionsmetoden innebär att mervärdet beräknas genom addition av ersättningarna till de produktionsfaktorer som skapar mervärdet. Subtraktionsmetoden innebär att mervärdet beräknas som skillnaden mellan värdet på företagets utgående produktion och värdet på ingående varor och tjänster som köps från andra företag. Subtraktionsmetoden kan i sin tur tillämpas antingen genom direkt eller

³⁷ OECD 1988 sid 82.

indirekt subtraktion. (Denna metod benämns även avdragsmetoden.)³⁸ Direkt subtraktion innebär att man från en periods samlade utgående värde drar det samlade ingående värdet för perioden och därefter beräknar skatten på nettot. Indirekt subtraktion innebär att man debiterar skatt på varje utgående transaktion och drar av skatten på varje ingående transaktion, varefter skillnaden mellan uppburen och betald skatt redovisas.

Vid vår mervärdebeskattning, liksom med några få undantag all mervärdebeskattning, används den indirekta subtraktionsmetoden. Mervärdeskatten är således transaktionsorienterad och kan därför felaktigt uppfattas som en skatt som utgår på bruttoomsättningen. Vad som beskattas är dock det producerade mervärdet och detta framgår tydligare om additionsmetoden eller den direkta subtraktionsmetoden används. Den senare är även den teknik som gäller vid inkomstbeskattningen:

Först skulle ett skattemässigt mervärde beräknas lika med summan av försäljningsintäkterna för sålda skattepliktiga varor och tjänster minus summan av kostnaderna för förvärven av skattepliktiga varor och tjänster. Detta mervärde skulle därefter multipliceras med mervärdeskattesatsen.³⁹

Trots tekniska skillnader i uppbyggnaden av skatteberäkningen måste de olika beräkningsmetoderna för mervärdeskatt respektive inkomstskatt innehålla samma huvudkomponenter eftersom principiellt sett skatteobjektet är av samma slag. Vid mervärdebeskattningen är komponenterna följande:

Mervärdeskatt erläggs av

- a) skattesubjekt som är
- b) skattskyldiga då de i yrkesmässig verksamhet
- c) omsätter vara eller tjänst som är
- d) skattepliktig.

Utgående mervärdeskatt debiteras på försäljningspriserna för dessa varor och tjänster.

³⁸ Begreppet används i Ds B 1979:3, sid 24, vid klassificeringen av olika typer av bruttoskatter.

³⁹ Av flera skäl är denna teknik praktiskt olämplig vid mervärdebeskattningen. Avdragsrätten skall avse faktiskt debiterad mervärdeskatt och det är då enklast att detta belopp är direkt avräkningsbart, utan att gå en omväg genom att först göra avdrag för anskaffningskostnaden och sedan applicera en skattesats. Härfor talar vidare att skattesatserna kan förändras.

e) **Avdragsrätt** föreligger för ingående mervärdeskatt på förvärv som hänför sig till denna omsättning.

Skatten beräknas separat för varje

f) **verksamhet** som den skattskyldige bedriver och för bestämda

g) **redovisningsperioder**. Omsättningen hänförs till bestämda redovisningsperioder med hjälp av

h) **periodiseringsregler**.

Även om regelkategorierna är gemensamma för mervärdeskatten och inkomstskatten är lagtexterna disponerade på skilda sätt och det tar tid för en i inkomstbeskattningen insatt person att lära sig mervärdeskattelagens struktur.⁴⁰ Nedan skall därför ges en översiktlig orientering för att sätta in läsarna i den mervärdeskatterättsliga strukturen.

2.2.1 Skattskyldighet, skattesubjekt och redovisningsenhet

I 2 § ML anges att skattskyldighet föreligger när någon i yrkesmässig verksamhet inom landet omsätter skattepliktig vara eller tjänst. Varje fysisk eller juridisk person kan vara skattskyldig. Till skillnad från inkomstbeskattningen är även handelsbolag skattesubjekt; 3 §.

Skattskyldighet innebär, om omsättningen överstiger 30 000 kr per år,⁴¹ skyldighet att redovisa och inbetala mervärdeskatt alternativt rätt att erhålla återbetalning av mervärdeskatt. För att skattskyldighet skall föreligga skall tre rekvisit vara uppfyllda, vilkas innebörd framgår av andra stadganden i ML. I 2 § anv p 1 anges när en verksamhet anses som yrkesmässig, i 2 § anv p 2 anges vad som förstås med omsättning och vilka varor och tjänster som är skattepliktiga framgår av 7 - 11 §§.

Redovisning av mervärdeskatt sker för varje skattskyldig verksamhet för sig, men kan efter tillstånd för ett skattesubjekt få ske för flera verksamheter gemensamt. Redovisas verksamheterna var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet avräknas från utgående skatt i en annan verksamhet som skattesubjektet bedriver; 17 § 8:e st. Avgränsningen av redovisningsenheten har, till skillnad från inkomst-

⁴⁰ Denna struktur kommer att analyseras närmare i ett av de avslutande avsnitten; se nedan avsnitt 9.1.1.

⁴¹ Regler om redovisningsskyldighet finns i 6 §. Nya regler träder i kraft 1991.

2.2.1

beskattningens indelning i förvärvskällor m m, ingen materiell betydelse då samma regler gäller för alla redovisningsenheter och då avdragsrätten för ingående mervärdeskatt alltid kan utnyttjas genom rätten till återbetalning från staten.

2.2.2 Skatteobjektet; skattepliktig omsättning och avdragsrätt

1. För beräkning av mervärdeskatten används den indirekta subtraktionsmetoden⁴² eller som den oftast benämns i Sverige, avdragsmetoden. Debiteringen av utgående mervärdeskatt och avdrag för ingående mervärdeskatt sker praktiskt sett oberoende av varandra. Beräkningen av utgående mervärdeskatt framstår isolerat sett som en bruttobeskattnings av verksamhetens omsättningsvärde. Genom avdragsrätten för ingående mervärdeskatt utgör dock mervärdeskatten en skatt på ett nettovärde, mervärdet. Frågan är om den skattskyldige uppfattar mervärdeskatten som en skatt på nettot av det mervärde som producerats i hans verksamhet. Sannolikt medför ML:s uppbyggnad att skatteberäkningens komponenter kan framstå som två fristående moment.

2. **Utgående mervärdeskatt** debiteras när den skattskyldige omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Som omsättning räknas så gott som samtliga typer av förfoganden i form av överlåtelse och uttag ur verksamheten; se 2 § anv p 2. I stort är detta samma slags transaktioner som vid inkomstbeskattningen medför att en intäkt anses realiserad. Det beskattningsvärde som skatten skall beräknas på är även i stort lika med vad som är skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen; se 14 § anv p.

En praktiskt väsentlig skillnad mot inkomstbeskattningen föreligger genom att mervärdebeskattningen är mer partiell. Det skattepliktiga området måste avgränsas med avseende på vilka varor och tjänster som omsätts. Fr o m 1991 gäller en generell skatteplikt som inskränks genom angivna undantag.

3. **Avdragsrätten** omfattar sådan ingående mervärdeskatt som den skattskyldige erlagt vid förvärv av varor och tjänster för den skatt-

⁴² Metoden beskrivs ovan i avsnitt 2.2.

skyldiga verksamheten; 17 §. En koppling till verksamhetens intäkts-sida, debiteringen av utgående mervärdeskatt, föreligger i så måtto att avdragsrätt förutsätter att förvärven avser verksamhet för vilken skattskyldighet föreligger. Avdragsrätten avser, med några få undantag,⁴³ mervärdeskatt som faktiskt erlagts. Andra förvärv medför däremot inte avdrag även om de avser den skattskyldiga verksamheten. Således är även mervärdebeskattningens avdragssida mindre omfattande än inkomstbeskattningens.

Det ligger i själva mervärdebeskattningens natur att avdragsrätten inte skall omfatta ersättning till ägare, anställda och långivare i verksamheten, eftersom dessa ersättningar utgör det mervärde som skall bli föremål för beskattning.⁴⁴ I övriga fall där ingående mervärdeskatt inte utgår vid förvärv av varor eller tjänster beror detta på att dessa inte är skattepliktiga enligt ML. När sådana varor eller tjänster förvärfas för en skattskyldig verksamhet kan en s k kumulativ effekt uppstå. Denna effekt skall behandlas i nästa avsnitt.

Det bör betonas att ett avdrag för ingående mervärdeskatt ekonomiskt sett inte är lika med ett kostnadsavdrag vid inkomstbeskattningen. Avdrag vid mervärdebeskattningen innebär återbetalning av hela avdragsbeloppet, medan avdrag vid inkomstbeskattningen innebär en skatteminskning lika med avdraget gånger inkomstskattesatsen.

2.2.3 Helt och partiellt skattskyldiga verksamheter samt skattefria verksamheter

1. Det faktum att mervärdebeskattningen inte är helt generell skapar särskilda problem, som återspeglas såväl i reglerna om skatteplikt som om avdragsrätt. I princip skall skatt utgå på det mervärde som skapas i verksamheter som omsätter skattepliktiga varor och tjänster, medan skatt inte skall utgå på mervärde skapat i verksamheter som omsätter

⁴³ Det viktigaste undantagsfallet är avdragsrätten för s k fiktiv mervärdeskatt; 17 § 6:e st. Härutöver kan nämnas förvärv inom koncern i vissa fall, 17 § 5:e st, samt vid vissa importfall, 17 § anv p 3:e st.

⁴⁴ Detta korresponderar med inkomstbeskattningens avdragsförbud för värdet av eget arbete och ränta på eget kapital.

2.2.3

skattefria varor och tjänster. Nedan skall beskattningsstrukturerna för dessa situationer beskrivas var för sig.

2. I en helt skattepliktig verksamhet skall utgående mervärdeskatt debiteras vid omsättning såväl av omsättnings- som anläggningstillgångar. Att även omsättning av anläggningstillgångar är skattepliktig beror på att avdragsrätten för ingående mervärdeskatt omfattar alla förvärv för den skattepliktiga verksamheten. Då avdrag medges för ingående skatt vid förvärv av anläggningstillgångar måste utgående skatt redovisas vid försäljning av dessa. Eljest skulle det skattepliktiga mervärdet underskattas, och vissa konstlade försäljningar av anläggningstillgångar skulle stimuleras.

I **blandade verksamheter** där man både omsätter skattepliktiga och icke-skattepliktiga varor och tjänster finns uppdelningsproblem mellan de två delarna. Särskilda regler om uppdelning av avdrag för ingående mervärdeskatt för dessa fall finns i 17 § anv p 2:a st och 18 § 3:e st. Trots att avdragsrätten är begränsad vid anskaffning av inventarier som används endast delvis i den skattskyldiga verksamheten, skall utgående mervärdeskatt beräknas på hela vederlaget vid försäljning av sådant inventarium; 14 § anv p 7:e st.⁴⁵ Uppdelningsproblem finns således endast på kostnadssidan.

3. Man kan tycka att den som omsätter icke-skattepliktiga varor eller tjänster inte skall beröras av mervärdebeskattningen. Skall en vara eller tjänst helt undantas från mervärdeskatt krävs det dock tvärtom mot detta förmodande att säljaren är skattskyldig till mervärdeskatt. S k **kvalificerad skattefrihet** innebär att konsumtionsvärdet inte alls skall belastas med mervärdeskatt. Om det för produktionen av de skattefria varorna krävs förvärv av skattepliktiga varor måste då den mervärdeskatt som erlagts vid förvärv av dessa, få avlyftas i den skattefria verksamheten. Detta sker genom att avdragsrätt föreligger för ingående mervärdeskatt hos producenter av kvalificerat skattebefriade prestationer. Dessa är därför s k *tekniskt skattskyldiga* enligt 2 § ML, trots att de inte omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.

En mindre långtgående inskränkning i mervärdebeskattningen gäller vid de s k **okvalificerade** undantagen. Vid omsättning av dessa icke skattepliktiga varor och tjänster uttas inte någon mervärdeskatt, men ingående mervärdeskatt på förvärv för produktionen är inte

⁴⁵ Se vidare härom SOU 1987:45 sid 119 ff.

avdragsgill. En viss mervärdebeskattning övervältras därför på konsumenterna av dessa varor och tjänster.

4. **S k kumulativa effekter** uppstår om en icke-skattskyldig producent finns inskjuten i en produktionskedja mellan två skattskyldiga producenter. Den mervärdeskatt som den icke-skattskyldige producenten erlagt till en skattskyldig säljare kan inte dras av. Skatten blir då en kostnad i hans produktion och påverkar försäljningspriserna. När han säljer till en skattskyldig köpare kan denne inte dra av någon del av detta försäljningspris som ingående mervärdeskatt. Även för honom blir denna övervältrade "mervärdeskatt" ett kostnadselement som påverkar de försäljningspriser som han sedan debiterar mervärdeskatt på. Härigenom kommer den totala mervärdeskatten i produktionskedjan att överstiga 19 % av det totalt producerade mervärdet.

ML innehåller numera en regel i 17 § 6:e st varigenom sådana kumulativa effekter undviks vid förvärv av varor. Detta sker genom att ingående mervärdeskatt får dras av även vid förvärv av sådana varor där säljaren inte debiterats utgående mervärdeskatt. Denna avdragsgilla mervärdeskatt brukar kallas fiktiv mervärdeskatt. Vid förvärv av skattefria tjänster kan dock alltså kumulativa effekter uppstå.

2.2.4 Tidpunkten för mervärdebeskattning

Då mervärdeskatt är en skatt på konsumtion bör beskattningen ske när konsumtionen sker. I praktiken måste dock uppbörden av skatten ske tidigare och beskattningen anknyts därför till försäljningen. Reglerna för när den skattskyldige näringsidkaren skall redovisa mervärdeskatt är desamma oavsett om försäljningarna sker till konsument eller till annan näringsidkare.

Redovisning av mervärdeskatt sker när en skattepliktig omsättning företagits och skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträtt.

Omsättning föreligger vid försäljning, byte samt uttag, 2 § anv p 2, dvs varje form av överlåtelse från verksamheten skall mervärdebeskattas. Vid överlåtelse av hela verksamheten skall dock mervärdeskatt inte uttas; 8 § 10). Tidpunkten för **skattskyldighetens inträde** är avgörande för vilka regler om skattesats, skatteplikt m m som är till-

2.2.4

lämpliga. Reglerna för redovisningsskyldighetens inträde avgör när skatten skall redovisas till staten. Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls, uttag sker eller betalning erläggs i förskott; 4 §. Redovisningsskyldighet inträder när skattskyldighet inträtt och de nämnda transaktionerna enligt god redovisningssed skall bokföras. Redovisningsmetoden kallas faktureringsmetoden, och syftet är att i så stor utsträckning som möjligt anknyta till den löpande bokföringen av de mervärdeskattepliktiga transaktionerna. Anknytningen är därigenom inte helt densamma som den som finns vid bokföringsmässig inkomstberäkning i KL, där anknytningen avser intäkts- och kostnadsrapporteringsprinciperna i god redovisningssed.

Även avdragsrätten för ingående mervärdeskatt är anknuten till den löpande bokföringen av förvärven; 17 § ML. Omedelbar avdragsrätt föreligger för hela den ingående mervärdeskatten, och någon periodisering parallell med kostnadsbokföringen av förvärven sker således inte. Detta följer av att syftet är att framåtvältra mervärdeskatten mot konsumenterna. De mervärdeskattskyldiga näringsidkarna skall därför sammantaget netto inte redovisa någon mervärdeskatt annat än på försäljningen till icke mervärdeskattskyldiga köpare. Full reciprocitet mellan säljarens redovisning av utgående mervärdeskatt och köparens redovisning av ingående mervärdeskatt innebär att avdragsrätten skall inträda samtidigt med säljarens redovisning av utgående skatt.

ML innehåller några redovisningsregler som innebär fränsteg från huvudregeln. Erhålls förskottsbetalning för vara eller tjänst inträder omedelbart skattskyldighet, redovisningsskyldighet och avdragsrätt; 4 §.

2.2.5 Gränskorrigerings vid import och export

Vid mervärdebeskattningen tillämpas den s k destinationslandsprincipen, som innebär att mervärdeskatten skall uppbäras i den stat där en vara eller tjänst konsumeras oavsett var varan eller tjänsten producerats. Svensk mervärdeskatt skall såsom en konsumtionsskatt träffa konsumtion i Sverige. Detta åstadkoms genom regler om gränskorrigerings för import och export.

När skattepliktiga varor införs till Sverige skall mervärdeskatt uttas; 58 § 1:a st. Härifrån finns flera särskilda undantag; se 58 § anv

p. Några regler om beskattning vid införsel av skattepliktiga tjänster finns inte, utan beskattning sker om tjänsten utförs i Sverige av här skattskyldig person.⁴⁶

Exportförsäljning behandlas som ett kvalificerat undantag, 2 § 2), dvs ingående mervärdeskatt är avdragsgill, men utgående mervärdeskatt debiteras inte på försäljningspriserna.

2.2.6 Beaktande av mervärdeskatt vid inkomstbeskattningen

För mervärdeskattskyldiga subjekt avlyfts ingående skatt från förvärvspriserna och utgående skatt på försäljningspriserna inbetalas till staten. Vid beräkning av den skattepliktiga inkomsten skall därför priser exklusive mervärdeskatt användas; 73 § ML. Exempelvis beräknar en näringsidkare som fått avdrag för ingående mervärdeskatt på en anläggningstillgång, värdeminskningsavdrag på anskaffningsutgiften exklusive mervärdeskatt.

För näringsidkare som inte har avdragsrätt för ingående mervärdeskatt blir mervärdeskatten en del av de utgifter som får kostnadsföras enligt reglerna i KL.

För näringsidkare som är skattskyldiga men inte redovisningsskyldiga för mervärdeskatt blir de belopp de uppbär såsom mervärdeskatt skattepliktiga intäkter vid inkomstbeskattningen.

2.3 Mervärdeskattens rättskällor

1. Rättsregleringstekniken vid mervärdebeskattning är densamma som vid inkomstbeskattningen.⁴⁷ Det finns inte anledning och knappast heller möjlighet till någon skillnad. Vikten av lagstöd för en beskattningsåtgärd, och de skattskyldigas behov av förutsebarhet är desamma vid mervärdebeskattningen som vid inkomstbeskattningen.

⁴⁶ I 2 § anv p 1 5:e st finns regler om skattskyldighet för utländska företagare. Nya regler om beskattning vid import av tjänster träder i kraft 1991.

⁴⁷ Rättsregleringstekniken kommer att behandlas i kapitel 9.

Den inbördes avvägningen mellan rättskällorna och deras användning vid lagtolkningen är således densamma.

I 8 kap 3 § regeringsformen anges att föreskrifter om skatt till staten skall meddelas genom lag. Enligt 8 kap 6 § regeringsformen kan dock "under tid då riksmöte ej pågår ... finans- och skatteutskotten, efter bemyndigande i lag om annan skatt än skatt på inkomst, förmögenhet, arv eller gåva, på förslag av regeringen bestämma om skattesatsen eller besluta att skatt som avses i lagen skall börja eller upphöra att utgå". Ett sådant bemyndigande finns i 79 § ML. Vid införandet av detta bemyndigande i de olika lagarna om indirekta skatter framhölls i prop 1975/76:29, sid 9, att det motiverades av önskemål att "effektivt kunna använda dessa skatter som konjunkturpolitiska instrument".

Bemyndigandet tycks utgå från att skattesatsförändringar vid mervärdebeskattningen är mindre ingripande för den enskilde än motsvarande förändringar av inkomstskatten etc. Härav får dock inte dras några slutsatser om att mervärdebeskattningsåtgärder i övrigt kan ske med lägre krav på lagstöd än som gäller för andra beskattningsåtgärder.

2. Förslaget till införandet av **mervärdeskattelagen** framlades i allmänna skatteberedningens betänkande "Nytt skattesystem", SOU 1964:25. Betänkandet omfattade hela skattesystemet och mervärdeskatten behandlades i huvudsak på ett mer övergripande plan. Man valde i och för sig att utarbeta ett förslag till helt ny författning, men fann det naturligt att "utforma författningsförslaget i så nära överensstämmelse som möjligt med den gällande varuskatteförordningen".⁴⁸

Förarbetena till den allmänna varuskatten, SOU 1957:13 och prop 1959:162, utgör därför alltså i vissa avseenden källor till motiven för nu gällande regler i ML. Framförallt gäller detta beskattningsområdets avgränsning, då det med mycket små justeringar överfördes från varuskattelagen.⁴⁹

1964 års betänkande lades efter remissbehandling⁵⁰ till grund för en teknisk översyn inom finansdepartementet som resulterade i departe-

⁴⁸ SOU 1964:25 sid 487 f.

⁴⁹ Genom de väsentliga utvidgningar av beskattningsområdet som sker 1991 kommer dock många av dessa avgränsningsfrågor att försvinna.

⁵⁰ Remissyttrandena finns samlade i SOU 1965:28.

mentspromemorian "Betänkande ang indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter, Del I Mervärdeskatt", Ds Fi 1967:10. I prop 1968:100 refereras i huvudsak endast departementspromemorian. Det som framförs under rubriken "departementschefen" är i stor utsträckning ånyo ett referat av utredningen, varefter ett instämmande och ibland någon avvikelse uttrycks. Instämmandena är många gånger så allmänt formulerade att man inte säkert kan säga att dep chefen så att säga införlivat vissa av promemorians mer detaljerade och särskilda ställningstaganden i propositionen. Uttalandena i rättsliga frågor anknyter ofta till den tekniska utformningen av beskattningen. Dep chefen framhåller även att "den nu aktuella frågan (gäller) att göra mervärdeskatteprincipen tillämplig på en redan gällande beskattning. Det rör sig således i första hand om en teknisk skattereform."⁵¹ Detta torde vara skälet till att diskussionen om rättsligt principiella frågor är begränsad.

Mervärdeskatten har efter sin tillkomst varit föremål för en fortlöpande teknisk reformering. Lagändringarna grundar sig på förslag från mervärdeskatteutredningen som publicerats i Ds Fi- och Ds B-serien. En förteckning över lagändringar och tillhörande propositioner och utskottsbetänkanden finns i RSV:s författningssamling om mervärdeskatt m m, varför någon kronologi över lagändringarna inte ges här.

Enligt mitt förmenande är det många gånger svårt att förstå den närmare innebörden i mervärdeskatterättsliga propositioner. Ovan har synpunkter på detta förhållande i prop 1968:100 angivits. Liknande exempel finns även i senare propositioner samt exempel på motsägelsefulla uttalanden och ändringar gentemot utredningarna vars grund och innebörd förklaras kortfattat.⁵²

Vid rättstillämpningen förefaller domstolarna respektera förarbetsuttalandena i hög grad, liksom vid inkomstbeskattningen.⁵³

Tillämpningen av ML sker i samma domstolar som tillämpar KL. Förhandsbeskedsärenden behandlas dock av skilda rättsnämnder inom RSV.⁵⁴ Publicerad praxis återfinns i regeringsrättens årsbok,

⁵¹ Prop 1968:100 sid 42.

⁵² Se särskilt avsnitt 6.6 om uttagsbeskattning.

⁵³ Se exempelvis avsnitt 3.3.2 om RÅ84 1:59 och avsnitt 5.1 om RÅ84 1:67.

⁵⁴ Möjlighet att söka förhandsbesked i mervärdeskattefrågor föreligger enligt 63 § ML.

rättsfallsreferat från kammarrätterna samt i RSV:s förhandsbeskedsserie för mervärdeskatttemål (RSV/FB Im). Praxisbildningen har till övervägande del skett genom förhandsbesked, och detta i en betydligt större utsträckning än vid inkomstbeskattningen.

RSV har även i betydligt större utsträckning än för inkomstskatttemål publicerat förhandsbesked som ej prövats av regeringsrätten. Oavsett att dessa förhandsbesked inte kan anses ha prejudikatvärde, så torde de ha betydelse för rättstillämpningen i lägre instanser. I RSV:s handledning för mervärdeskatt behandlas de även som fullgoda stöd för beskrivning av det gällande rättsläget. I den fortsatta framställningen behandlas dessa förhandsbesked som exempel på vad som antas vara gällande rättstillämpning. Det är dock min uppfattning, vilket framgår vid diskussionen av sådana förhandsbesked, att de inte utgör något oöverstigligt hinder för ett annat ställningstagande i en skattedomstol. När jag på grundval av andra rättskällor och överväganden om deras innebörd kommer till annan uppfattning, än den som intagits i förhandsbeskeden, uttalar jag då detta som min uppfattning om vad som är gällande rätt, de lege lata.

I de fall där jag inte delar regeringsrättens tillämpning av ML framförs min kritik däremot som ett förslag till förändring i regeringsrättspraxis eller förslag till förändring i lagstiftningen, de lege ferenda.

3. RSV meddelar **rekommendationer**, liksom vid inkomstbeskattningen, som utges i den s k Im-serien.

Ett för mervärdebeskattningen unikt institut, men sällan eller aldrig tillämpat, är bindande förklaringar enligt 62 § ML. Den statsrättsliga karaktären på dessa förklaringar är något oklar,⁵⁵ men då de i praktiken inte tycks förekomma skall saken inte här diskuteras.

4. Förarbetena till mervärdeskattelagstiftningen är ibland oklara och motsägelsefulla. Enligt mitt förmenande skall man därvid inte ägna sig åt en osäker tolkning av förarbetena, utan istället får lagtexten tolkas på grundval av de principer för mervärdebeskattningen som är oomtvistliga.

⁵⁵ Se Strömberg 1983 sid 116 f. Efter Strömbergs behandling av stadgandet har dess ordalydelse ändrats, men i sak är innebörden av regeln alltså densamma.

2.4 Mervärdeskattens karaktär

1. Ett övergripande syfte för de viktigaste skatterna är att minska den privata konsumtionsförmågan för att skapa utrymme för offentlig konsumtion. Källan för beskattningen är de producerade värdena i samhället som kan konsumeras; nettonationalprodukten. För såväl inkomstskatten som mervärdeskatten utgör objekten för beskattning komponenter av nettonationalprodukten.

Sett ur skattebärarnas synvinkel är objekten för respektive skatt olika. Inkomstskatt utgår i förhållande till skattebärens *förmåga att konsumera*, medan mervärdeskatt utgår i förhållande till dennes *företagna konsumtion*. Sett ur skattesubjektens synvinkel så har såväl inkomstskatten som mervärdeskatten som objekt förädlingsvärdet i en näringsverksamhet. Teknikerna för beräkning och uppbörd av skatterna är dock olika.

Genom att skattebärare och skattesubjekt inte sammanfaller vid mervärdebeskattningen kan således objektet för beskattningen beskrivas olika beroende på om man ser det ur skattebärarnas eller skattesubjektens synvinkel. Detta ger mervärdeskatten en *kluven* karaktär. Avsikten är, som närmare skall utredas i avsnitt 2.4.1, att skatten skall bäras av konsumenterna. Uppbördstekniskt är den dock utformad som en skatt på det mervärde som uppkommer hos olika producenter av konsumtionsvaran. Om mervärdeskatten i realiteten är en konsumtionsskatt, är därför beroende av om producenterna genom prishöjningar kan övervältra skatten på konsumenterna. Denna fråga behandlas i avsnitt 2.4.2. Därefter behandlas i avsnitten 2.4.3 och 2.4.4 objektet för mervärdeskatten sett ur konsument- respektive producentsynvinkel.

Begreppet skatteobjekt används normalt som beteckning på det rättsligt definierade objektet för vilket ett skattesubjekt skall erlägga skatt.⁵⁶ Begreppet skall nedan användas i denna mening, dvs det skattemässiga mervärdet för skattesubjekten. När objektet för beskattning diskuteras ur skattebärsynvinkel, dvs konsumtionen, får i stället begreppet skattemått beteckna objektet.

⁵⁶ Welinder 1976 sid 47 och 51.

2.4

2. En klassificering av mervärdeskatten är primärt av rättspolitiskt intresse. Det är en allmän uppfattning att mervärdeskatten skall fungera som en konsumtionsskatt. I avsnitt 2.4.1 diskuteras hur detta syfte kommit till uttryck i mervärdeskattelagen. I avsnitt 2.4.2 skall därefter diskuteras i vilken mån mervärdebeskattningen får en sådan effekt.

Uppfattningar om effekten är avgörande för en finanspolitisk analys av mervärdeskatten, när man exempelvis vill gå vidare och undersöka fördelningspolitiska och näringspolitiska effekter av beskattningen. Om man vill tala i termer av klassificering kan man kalla detta en finanspolitisk klassificering. För den rättsliga diskussionen kan man tala om en **rättslig klassificering**. Vad som därvid är av intresse är *syftet* med beskattningen. Vid lagstiftningsarbetet skall man ha klart för sig vem man avser skall bära skatten, och konsekvent utforma reglerna för att i görligaste mån uppnå detta syfte. Den diskussion som skall föras i avsnitt 2.4.1 om mervärdebeskattningens syfte, förs vidare i avsnitt 2.5, där det närmare skall diskuteras vilken betydelse syftet har vid analys av regler de lege lata och de lege ferenda.

2.4.1 Vilken typ av skatt är mervärdeskatten?

1. Indelningar av skatter i olika kategorier kan ske på olika grunder och med skilda syften. Skatter indelas traditionellt i två huvudkategorier; direkta och indirekta skatter. Utredningen om den statliga indirekta beskattningen, SOU 1957:13 sid 14, angav följande om skillnaden mellan dessa skatteformer:

”Förekommande indelningar av de direkta och indirekta skatterna är skiftande och understundom oklara. Med direkta skatter förstås i allmänhet skatter på förvärv och innehav, således skatter som pålägges efter medborgarnas förvärvs- eller förmögenhetsförhållanden, fastställda med ledning av deklaration eller liknande förfarande. Med indirekta skatter återigen skulle förstås skatter, som fördelas på samhällsmedlemmarna efter storleken av deras förbrukning respektive tillgodogörande av vissa nyttigheter (konsumtions- och bruksskatter). Denna indelning har sin utgångspunkt i beskattningsnormen, dvs den måttstock, som läggs till grund för skattens fördelande på samhällsmedlemmarna. Enligt en annan uppfattning är direkt skatt en sådan skatt, vilken som regel inte kan övervältras på någon annan utan verkligen bärs av

den, som erlägger skatten. Med indirekt skatt förstås enligt denna uppfattning en skatt, som betalas av en annan än den som i sista hand får bära den.”⁵⁷

Indelningen är inte särskilt användbar.⁵⁸ Även en inkomstskatt kan övervältras och en konsumtionsskatt behöver inte alltid vara fullt övervältringsbar. Även uppbördsförfarandet kan lätt förändras så att en inkomstskatt till väsentlig del uttas som en källskatt och även en konsumtionsskatt kan uttas direkt av konsumenterna (den progressiva utgiftsskatten).

I Ds B 1979:3, sid 13, finns en indelning av skatte- och avgiftssystemet i tre huvudkategorier: nettovinst/inkomstbeskattning, konsumtions/omsättningsbeskattning samt produktionsfaktorbeskattning.⁵⁹ En sådan indelning utgår från skatteobjekten/måtten.⁶⁰ I direktiven till utredningen om reformerad företagsbeskattning anges också denna uppdelning av skatteformerna, varefter följande anges:

”Av indelningen framgår att de inkomster som skapas i produktionen beskattas i tre steg. Det första steget består av att företagen träffas av produktionsfaktorskatter. De inkomster som via företagen tillfaller hushållen beskattas därefter hos dessa i form av inkomstskatter. Slutligen belastas inkomsterna med konsumtionsskatter då de konsumeras.”⁶¹

2. Klassificeringar av skatter i olika typkategorier har inte någon direkt rättslig betydelse. Vad som är rättsligt intressant är att fastställa *syften* som kan vara vägledande i olika rättsliga hänseenden. På grundval av de mest övergripande särskiljande syftena kan en klassificering ske, och denna typ av klassificering är den mest

⁵⁷ I den skatterättsliga litteraturen beskrivs idag skillnaden mellan dessa skatteformer främst på det senare sättet; se Welinder 1976 sid 51 och Vogel 1985 sid 38.

⁵⁸ Detta framhöll Eberstein redan 1929, sid 39.

Se vidare Wallin, SN 1959 sid 351 ff, som företar en utförlig genomgång av indelningen i direkta och indirekta skatter i finansvetenskaplig och finansiell doktrin. Han redovisar olika indelningskriterier som förekommit, och enligt hans sammanfattning ”kan nog den riktning anses ha segrat, som hävdar, att övervältringsfrågan är det avgörande särmerket”; sid 360.

⁵⁹ För en allmän beskrivning av utformningen av olika sådana tänkbara skatter; se Normann, bilaga 1 till SOU 1977:87.

⁶⁰ Eberstein, 1929 sid 39, anser likaså att beskattningsnormen, varmed han förstår skatteobjektet, är den naturliga utgångspunkten för en indelning.

⁶¹ SOU 1989:34 sid 427.

2.4.1

intressanta. Vad som här skall diskuteras är om syftet är att mervärdeskatten skall utgå på konsumtionen (en konsumtionsskatt som bärs av konsumenterna) eller på de inkomster som uppbärs av dem som producerat mervärdet (en inkomst- eller produktionsfaktorskatt som bärs av producenterna). Härutöver har klassificeringen som konsumtionsskatt eller inkomstskatt ingen självständig betydelse.

Frågan om syftet är att mervärdeskatten skall vara en **generell konsumtionsskatt** kan besvaras på grundval av vad som därom är uttalat i lagen och dess förarbeten. Det anges inte i mervärdeskattelagen att skatten skall vara en konsumtionsskatt, men det framgår av klara förarbetsuttalanden att detta är syftet. Så anges i SOU 1964:25, sid 366, att "mervärdeskatten kan karakteriseras såsom en allmän konsumtionsskatt med uppdelad betalningsskyldighet". Vidare motiveras bl a den omedelbara avdragsrätten för ingående skattebelastning med att "statens årliga inkomster av mervärdeskatten (kommer) att överensstämma med den skatt, som samtidigt uttagits av konsumenterna. Därmed understrykes mervärdeskattens karaktär av en renodlad konsumtionsskatt".⁶² En lika klar karaktäristik finns inte i den allmänna beskrivningen av principen för mervärdeskatten i prop 1968:100. Där sägs att en mervärdeskatt enligt denna princip leder "till en beskattning som - i motsats till nu gällande allmänna varuskatt - är helt inriktad på den privata och offentliga konsumtionen."⁶³

För att fastställa hur allvarligt lagstiftaren sett på detta syfte är det vidare intressant att diskutera om lagregler utformats särskilt i syfte att skatten skall övervältras på konsumenterna. Härtill återkommer framställningen nedan samt i utvärderingen i kapitel 10.

3. **Internationellt** klassificeras mervärdeskatten allmänt som en konsumtionsskatt. De flesta ställningstagandena görs dock utan att något allvarligare begrundande däröver anges. Vad jag funnit har klassificeringen bara i Västtyskland diskuterats mer ingående.

⁶² SOU 1964:25 sid 446.

⁶³ Prop 1968:100 sid 37.

I det senaste betänkandet på området, SOU 1989:35 sid 65, anges att "mervärdeskatten utgör en form av allmän konsumtionsskatt"; sid 65. Detta anges även i direktiven till utredningen om reformerad företagsbeskattning; SOU 1989:34 sid 427.

4. I Västtyskland finns en omfattande diskussion om "der Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer".⁶⁴ Frågan för diskussionen är om mervärdesskatten (der Umsatzsteuer) skall klassificeras som en konsumtionsskatt (Verbrauchsteuer) eller en företagsskatt (Verkehrsteuer).⁶⁵ Åtminstone av vissa av inläggen i debatten förefaller denna klassificering tas på stort allvar och tillmätas en betydelse som överstiger vad jag anser relevant.

I litteraturen finns exempel på olika uppfattningar. Söhn, 1975 sid 17, anser att mervärdesskatten materiellt rättsligt är en konsumtionsskatt:

"Denn die intendierte und - explicite oder implicite - normierte wirtschaftliche Wirkung einer Steuer ist das vorrangige Kriterium für den rechtlichen Charakter einer Steuer, die Gruppierung von Steuern und für den Steuervergleich, hinter dem die Steuertechnik zurückzutreten hat, wenn sich Steuergegenstand und Steuergut nicht decken. Kurzum: Die Umsatzsteuer ist materiell-rechtlich eine allgemeine Verbrauchsteuer."

Viktiga omständigheter i utformningen av mervärdesskatten som stöder denna uppfattning är att de transaktioner som medför beskattning - leverans, uttag och import - sammantaget utgör de möjliga konsumtionsförvärven.⁶⁶ Söhn menar att det kan få viktiga konsekvenser för rättstillämpningen om skatten ses som en konsumtions- eller som en företagsskatt, då "was einer folgerichtigen Verbrauchsbesteuerung entspricht, verwirklicht nicht eo ipso die Ziele einer Verkehrsteuer, und umgekehrt".⁶⁷

Tipke, 1987 sid 441, uttalar sig kort och kategoriskt: "Die Umsatzsteuer ist eine Verbrauchsteuer, sie ist die *allgemeine Verbrauchsteuer*."⁶⁸ Enligt Walden, 1988 sid 43, är uppfattningen, att lagstiftarens syfte är att skatten skall vara en konsumtionsskatt, tilltagande i den moderna litteraturen. Enligt hans egen uppfattning är det riktigt att

⁶⁴ Den gällande lagen använder inte längre beteckningen "Mehrwertsteuer", men denna beteckning används dock ofta i det allmänna språkbruket; Walden 1988 sid 40.

⁶⁵ Begreppet Vehrkehrsteuer synes inte direkt och enbart motsvara en inkomstskatt på näringsidkare och andra som producerar varans värde, men har den inriktningen. Den mest närliggande översättningen är handelsskatt.

⁶⁶ Söhn sid 17. Måhända något fritt återgivet.

⁶⁷ A a sid 2.

⁶⁸ Se även Tipke 1987 sid 146.

2.4.1

utgå från att lagstiftarens syfte är att skatten skall vara en konsumtionsskatt:

"Es erscheint daher gerechtfertigt, unter Berücksichtigung des insoweit eindeutigen Richtlinienwortlauts bei der Bestimmung des Umsatzsteuerguts richtlinienkonform von der Absicht des Gesetzgebers auszugehen, mit der Umsatzsteuer als einer allgemeinen Verbrauchsteuer das Steuergut 'Verbrauch' zu erfassen."⁶⁹

Philipowski, 1985 sid 183 ff, anser däremot att vid tillämpningen skall man utgå från att skatten är en företagsskatt. Hans klassificering bygger på likhet i sakförhållande, mått och verkan. De kriterier som Philipowski uppställer och sättet att genomföra jämförelsen är delvis konstlade. Bl a anser han att införselmervärdeskatt är av konsumtionskaraktär, men att den materiellt skall anses vara en skatt för sig.⁷⁰ Mervärdeskatten i dess helhet beaktas därför inte vid bedömningen. Av framställningen framgår att det är klart att mervärdeskatten i annan västtysk lagstiftning rättsligt inte klassificeras som en konsumtionsskatt.⁷¹

I rättspraxis har Bundesfinanzhof 1973 uttalat att "Die meisten Verkehrsteuern einschließlich der Umsatzsteuer haben keinen tiefern Sinn als den, dem Staat Geld zu bringen."⁷² Som Tipke, 1987 sid 441, framhåller gäller detta ändamål (der Fiskalzweck) alla skatter och fyller ingen funktion för rättstillämpningen. Även om domstolen klassificerat "der Umsatzsteuer" som en företagsskatt utgör detta inte grund för någon särskild rättstillämpning.

Om den västtyska diskussionen kan följande sägas. På grund av mervärdeskattens kluvna karaktär går det att finna omständigheter av såväl konsumtionsskatte- som inkomstskattekaraktär. Detta framgår av diskussionen, men ändå finns en strävan att försöka pressa in alla omständigheter under en beteckning.⁷³ Vad som är av relevans för utformningen och tillämpningen av mervärdeskattelagen är primärt

⁶⁹ Walden 1988 sid 38. Det tycks dock inte finnas något riktigt klart uttalande härom i moderna lagförarbeten, men däremot i äldre förarbeten; a a sid 37.

⁷⁰ Philipowski 1985 sid 202.

⁷¹ Se a a sid 203 ff om Finanzverwaltungsgesetz, Grundgesetz och Abgabenordnung.

⁷² Citerat enligt Tipke 1987 sid 441. Avgöranden i Bundesfinanzhof har prejudikatverkan; a a 1987 sid 104.

⁷³ Detta gäller främst Philipowski.

vad lagstiftaren åsyftat att skatten skall träffa. Inte heller i Västtyskland är detta uttryckt i själva lagen och förarbetena förefaller mindre entydiga än de svenska. Det är dock intressant att konstatera att den övervägande meningen ändå är att man kan hävda att syftet är att mervärdeskatten skall vara en skatt på konsumtionen.

5. EG-domstolen har i en dom uttalat att

"By virtue of Article 2 of the First Directive the principle of the common system of value added tax consists in the application to goods and services up to and including the retail stage of a general tax on consumption ...".⁷⁴

Utslaget åberopas i västtysk litteratur som utvisande att mervärdeskatten enligt EG-rätten är en konsumtionsskatt.⁷⁵

6. I den nordiska litteraturen har jag inte funnit någon diskussion utan endast allmänna uttalanden.⁷⁶

I förarbetena till den **danska** mervärdeskattelagen finns ett klart uttalande om att mervärdeskatten skall vara en generell konsumtions-skatt:

"Et av de hovedsynspunkter, de i denne redgørelse vil blive lagt til grund ved overvejelsen af, hvorledes en generel forbrugsbeskatning bør indrettes, vil være, at afgiften i mindst muligt omfang bør gribe ind i erhvervsvirksomhedernes forhold og påvirke forbrugningernes dispositioner."⁷⁷

I **norsk** litteratur uttalas allmänt att mervärdeskatten skall träffa konsumenterna.⁷⁸

⁷⁴ Dom 1982.05.05. Se EEC VAT Cases sid 768.

⁷⁵ Walden 1988 sid 43. Philipowski, 1985 sid 200, anmärker däremot att avgörandet endast avser införselmervärdeskatt.

⁷⁶ Jag har inte haft tillgång till de norska förarbetena till mervärdeskattelagen.

⁷⁷ Redegørelse vedrørende merværdiafgift, København 1964 sid 5.

I de "almindelige bemærkningarna" till lagförslaget anges att förslaget bygger på denna redogörelse samt återges kort ett uttalande om att skatten är en "generel forbrugsbeskatning"; se Bastholm och Rugh 1976 sid 35 f.

⁷⁸ Se Gjems-Onstad 1987 sid 11 och Refsland 1987 sid 14 f.

2.4.1

7. OECD redovisar i sin skattestatistik mervärdeskatter i kategorien konsumtionsskatter,⁷⁹ och i OECD-rapporten "Taxing Consumption", 1988, inbegrips mervärdeskatten.

8. I USA finns ingen mervärdeskatt, men väl en omfattande diskussion om införandet av en sådan. Det senaste inslaget i debatten är en bok av Weidenbaum m fl, 1989,⁸⁰ vars utgångspunkt är att en skatt på mervärde (value added) inte behöver vara en konsumtionsskatt,⁸¹ men att en mervärdeskatt enligt subtraktionsmetoden (invoice and credit VAT) är utformad för att i görligaste mån vara en konsumtionsskatt:

"If any form of tax measured by value added is a consumption tax as heretofore defined, this is it."⁸²

9. Sammanfattningsvis kan sägas att en mervärdeskatt med den utformning vi har i Sverige allmänt anses ha till syfte att vara en konsumtionsskatt, och att det är klart att lagstiftaren i Sverige har haft denna avsikt.

Någon definition av vad som menas med en konsumtionsskatt finns dock inte i de svenska lagförarbetena. Teoretiskt sett bör med en konsumtionsskatt förstås en *skatt som erläggs av konsumenterna vid den tidpunkt då de företar ett konsumtionsförvärv och som gör konsumtionen dyrare än den annars skulle vara*.⁸³ Eftersom det i praktiken inte är möjligt att avgöra i vilken mån en skatt verkligen fördyrar konsumtionen, får man dock nöja sig med att skatten är utformad med ett sådant syfte. För en mervärdeskatt innebär detta att den är utformad så att den i största möjliga mån skall övervältras på konsumenterna.⁸⁴

Slutligen skall än en gång betonas att mervärdeskattetekniken i många avseenden medför en reglering som liknar regleringen av en inkomstskatt. Mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär torde i

⁷⁹ Konsumtionsskatter har klassnumren 5000 - 5110 varav mervärdeskatten 5110; se exempelvis a a sid 45.

⁸⁰ Boken innehåller kapitel författade av olika författare. Hänvisningar sker nedan med namn för kapitelförfattarna.

⁸¹ Christian 1989 sid 17.

⁸² A a sid 29.

⁸³ Se Christian 1989 sid 20.

⁸⁴ Jfr Walden 1988 sid 46.

flertalet av dessa fall inte motivera tillämpningar som allmänt skiljer sig från tillämpningen vid inkomstbeskattningen.

2.4.2 Övervältring av mervärdeskatten

1. Vem som slutligen bär en skatt, eller delar av den är en av finansvetenskapens svåraste frågor, och den kan aldrig besvaras exakt. Det är inte möjligt att här komma med några nya rön som bidrar till att säkrare besvara denna fråga. Avsikten är endast att visa på de faktorer som talar för övervältring av mervärdeskatten och de faktorer som innebär begränsningar i denna övervältring.

2. Mervärdeskatten är utformad med syftet att det pris en säljare kan ta för en vara inte skall påverkas av att han därutöver måste debitera köparen mervärdeskatt. Om köparen själv bedriver mervärdeskatt-skyldig verksamhet har han avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. I ett sådant fall är den erlagda mervärdeskatten i allt väsentligt inte en belastning för köparen. En viss finansiell belastning kan dock föreligga under perioden från dagen för betalning av den ingående mervärdeskatten till dagen för mervärdeskatteuppbörden då återbetalning av skatten sker.

Återbetalning av överskjutande ingående mervärdeskatt skall ske skyndsamt; 23 § förordningen (1968:431) om mervärdeskatt. Återbetalningen torde endast undantagsvis hinna ske innan den ingående mervärdeskatten skall betalas, även om avdragsrätt inträder redan när faktura mottages och möjligheten enligt 22 § ML utnyttjas att i dessa fall ha en redovisningsperiod lika med en månad.⁸⁵

I normalfallet kommer dock ingående mervärdeskatt att kvittas mot redovisningen av utgående mervärdeskatt. Den ingående mervärdeskatten kan då i kreditkostnadshänseende anses "återbetald" när den kvittade utgående mervärdeskatten eljest skulle ha inbetalats.

Den finansiella belastningen är normalt så oväsentlig att den inte bör påverka det pris exklusive mervärdeskatt som köparen är beredd att betala. Man kan därför med stor säkerhet anta att mervärdeskatten i

⁸⁵ Se synpunkterna på kreditkostnaderna vid redovisning av utgående mervärdeskatt i avsnitt 7.5.

allt väsentligt övervältras framåt från mervärdeskattskyldiga säljare till mervärdeskattskyldiga köpare.

Det finns däremot flera skäl att anta att en lika fullständig övervärtning inte sker om köparen inte har avdragsrätt för mervärdeskatten. Man bör därför vid en diskussion om övervältring skilja mellan övervältringsmöjligheterna mellan mervärdeskattskyldiga personer och från dem till konsumenter.

3. Möjligheten att övervältra mervärdeskatten på **konsumenterna** beror på de marknadsmässiga förutsättningarna. I den nationalekonomiska litteraturen har uppställts olika teoretiska modeller för övervältringsgraden. Övervältringsgraden är lika med prisökningen dividerad med skatten. Exempelvis är övervältringsgraden 1 om priset kan ökas exakt lika med skatteökningen. Övervältringsgraden beror på hur känslig konsumenternas efterfrågan och säljarnas utbud är för prisförändringar på de beskattade varorna, vilket uttrycks i efterfråge- och utbudselasticiteter.⁸⁶

Enklarest att analysera är effekten av en styckskatt på en enda vara. Övervältringsgraden är lika med utbudselasticiteten dividerad med summan av efterfråge- och utbudselasticiteterna.⁸⁷ Härav följer att ju högre utbuds- och ju lägre efterfrågeelasticitet desto större blir prisökningen till följd av skatten. Vidare gäller att en kvantitetsminskning alltid inträder såvida inte antingen efterfrågan eller utbudet är helt oelastiskt. Ju mer elastisk efterfrågan och utbudet är desto större blir kvantitetsminskningen.⁸⁸

Vid analys av en bredbasig skatt som mervärdeskatten kan dock inte en sådan enkel partiell analys företas. En generell incidensanalys måste beakta så många faktorer att någon enkel modell för övervärtning inte går att uppställa.

⁸⁶ Exempel: Om vid en prishöjning på 10 % efterfrågan sjunker 5 % är efterfrågeelasticiteten 0,5.

⁸⁷ Denna modell finns återgiven i Normann 1977 sid 20.

⁸⁸ Musgrave och Musgrave 1984 sid 269 f. Vid en partiell analys av en proportionell selektiv konsumtionsskatt har även efterfråge- och utbudskurvornas skärningspunkter betydelse; a a sid 455.

4. I **litteraturen** finns många olika uppfattningar om övervältringen av mervärdeskatten. Man kan grovt sett skilja på en traditionell och en alternativ analys.⁸⁹

Enligt den **traditionella** analysen övervältras mervärdeskatten i allt väsentligt på konsumenterna. De viktigaste skälen till att mervärdeskatten, till skillnad från inkomstskatten, kan antas framåtvältras är tillämpningen av destinationslandsprincipen samt den omedelbara avdragsrätten för ingående mervärdeskatt. Den omedelbara avdragsrätten bidrar till att mervärdeskatten utan nämnvärda begränsningar kan framåtvältras till det sista mervärdeskattskyldiga produktionsleddet.

För den slutliga övervältringen är destinationslandsprincipen av stor vikt. McLure, 1987 sid 31, anför härom:

"International competitive pressures ensure that the likely incidence of consumption-based taxes is on consumers; by comparison producers are likely to bear the burden of production taxes."

...
 "Suppose that a relatively small country decides to increase its taxes on consumption. ... Producers in countries that export to a country levying a destination-based tax will probably not be forced to absorb such a tax. Since producers faced with a destination-based tax in one country have the alternative of selling elsewhere if they cannot pass the tax forward to consumers in the taxing country, prices in the taxing nation will probably rise by the amount of the tax, and the tax will be borne by consumers in that nation."

För Sverige med en liten öppen ekonomi bör detta gälla i betydande utsträckning.

Slutligen kan antas att framåtvältring underlättas rent psykologiskt när skatten redovisas öppet som ett påslag på priset, vilket gäller för mervärdeskatten men inte för inkomstskatten.⁹⁰

Den **alternativa** analysen tillför den traditionella analysen en rad faktorer vilka talar för att övervältringen inte kan bli fullständig:

Om alla varor och tjänster beskattas med samma skattesats uppstår ingen substitutionseffekt mellan olika varor, utan endast en inkomstef-

⁸⁹ Dessa indelningar används av Raboy och Massa 1989 sid 39 ff. Se vidare i deras framställning för exempel på uppfattningar hos olika författare.

⁹⁰ Raboy och Massa 1989 sid 73 ff.

2.4.2

fekt i form av en minskad konsumtion av alla beskattade varor.⁹¹ Även om producenterna i detta fall höjer priserna lika med skatten drabbas de av inkomstminskningar till följd av minskad försäljningsvolym, vilket i sin tur även drabbar anställda m fl.⁹² Eftersom efterfråge- och utbudselasticiteterna varierar mellan olika kategorier av varor varierar även pris- och kvantitetseffekterna mellan olika varukategorier och olika producenter drabbas olika mycket.

Kvantitetsminskningarna kan bli mindre om en konsumtions-skatteökning kombineras med en ökning av penningmängden.⁹³ Detsamma gäller om de ökade skatteintäkterna används för ökade statliga förvärv. Det är dock osannolikt att staten använder de medel som erhålls genom beskattningen till samma förvärv som den undanträngda privata konsumtionen.⁹⁴ En mervärdeskattehöjning innebär vidare inte nödvändigtvis att de totala skatteintäkterna ökar, exempelvis om den finansierar en motsvarande sänkning av inkomstskatten, vilket är fallet med 1990-91 års skatteomläggning.

För producenter med en elastisk efterfrågan på sina varor är det slutligen inte ett optimalt beteende att höja priserna med skattens hela belopp.⁹⁵

Det framstår av ovanstående skäl som sannolikt att mervärdeskatten sammantaget skulle påverka försäljningsvolym och försäljningspris negativt i sådan utsträckning att mervärdeskatten även för näringsidkarna är en belastning som är värd att beakta. Särskilt stor blir påverkan om mervärdeskatten inte är generell eftersom detta ger upphov till substitutionseffekter vilka ytterligare minskar övervältningen av mervärdeskatten.⁹⁶

⁹¹ Musgrave och Musgrave 1984 sid 298.

⁹² Raboy och Massa 1989 sid 52 f.

⁹³ Raboy och Massa 1989 sid 54 f. Denna effekt uppnås dock bara om penningmängdökningen är oväntad, vilket Raboy och Massa håller för osannolikt att den kommer att vara i en dylik situation.

⁹⁴ Jfr Welinder 1976 sid 190.

⁹⁵ Raboy och Massa 1989 sid 57. Efterfrågan är elastisk om priselasticiteten är större än ett.

⁹⁶ Som illustration härav kan anföras Wibes undersökning av effekterna av slopad mervärdeskatt på livsmedel; se bilaga 2 i SOU 1989:35 del 2. För konsumenterna skulle effekten, genom fördyringar av annan konsumtion samt snedvridningar av konsumtionsvalet, bli svagt negativt. Entydiga vinnare vore producenterna av livsmedel och entydiga förlorare producenterna av andra varor.

Däremot torde mervärdeskatten i det närmaste fullständigt framåtvältras på köpare som har avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Detta innebär dock inte att säljare i leden före försäljningen till konsumenten el dyl är oberörda av mervärdeskattens existens. Detaljistens eventuellt bristande möjlighet att fullständigt övervältra mervärdeskatten på konsumenterna påverkar detaljistens priser och försäljningsvolym, vilket i sin tur kan påverka tidigare producent-leds priser och volymer.

5. I de svenska **utredningarna** om mervärdeskatt finns exempel på något olika uppfattningar om övervältringen av mervärdeskatten. Allmänna skatteberedningen tycks, i sitt förslag till införande av mervärdeskatt, anta att en fullständig övervältring sker:

"I denna skatteform får den ingående skattebelastningen genom att den är avdragsgill ingen direkt kostnadseffekt. De skattskyldiga har därför inget motiv för att i sina kalkyler räkna med någon kostnadshöjande ingående skattebelastning. Skatten kommer därmed såsom redan framhållits att utgå på av beskattningen i tidigare led opåverkade priser och den av köparna erlagda skatten kommer totalt sett att överensstämma med den till statsverket inlevererade skatten. Man kan också uttrycka saken så, att en strikt utformad mervärdeskatt icke har någon inverkan på resultatet av de skattskyldigas verksamhet i vidare mån än som följer av de kostnader som föranledes av själva uppbörderna av den skatt som konsumenterna har att stå för."⁹⁷

Beredningen torde dock primärt ha haft i åtanke övervältringen mellan mervärdeskattskyldiga personer.

En mer reserverad syn på möjligheten att i alla lägen övervältra mervärdeskatten finns exempelvis i bruttoskattekommitténs utredning, Ds B 1979:3 sid 35:

"Den nuvarande mervärdeskatten är avsedd att övervältras framåt, vilket man har sökt underlätta genom gränskorrigeringen och genom att utnyttja den s k avdragsmetoden för skattens konstruktion.⁹⁸ Likväl är det fullt tänkbart att det finns situationer där en företagare märker att det inte finns marknadsmässiga

⁹⁷ SOU 1964:25 sid 367 f.

⁹⁸ Gränskorrigeringen syftar på tillämpningen av destinationslandsprincipen. Avdragsmetoden syftar på metoden att skatten beräknas som skillnaden mellan utgående och ingående mervärdeskatt. (Mina anmärkningar.)

2.4.2

förutsättningar för att höja priserna med hela skattehöjningens belopp, dvs att efterfrågan skulle minska märkbart i så fall.”⁹⁹

6. Uppfattningen i den **svenska litteraturen** är att mervärdeskatten övervältras framåt i stor utsträckning, men inte fullständigt.

Welinder, 1976 sid 190, diskuterar övervältring av mervärdeskatten under olika förutsättningar bl a vad staten använder ökade skatteintäkter till samt konjunkturläget. På något längre sikt anser han att man kan räkna med en allmän övervältring. Beroende på priskänslighet etc ”kan övervältringen ske mer eller mindre snabbt och fullständigt”. Mattsson, 1987 sid 41, påpekar att övervältringen är beroende av konsumtionsbeteendet, närmast varornas priselasticitet. Normann, 1977 sid 43, framhåller avdragsmetodens betydelse för övervältringen framåt mellan skattskyldiga subjekt:

”Eftersom varje företag i de olika produktionsleden får räkna av erlagd mervärdeskatt vid skatteuppbörden föreligger inte heller något motstånd från köparna i respektive produktionsled att ta över skatten. Effekten av en mervärdeskatteändring torde därför vara tämligen snabb och övervältringen ske framåt mot den slutlige konsumenten.”

I SOU 1989:35 redovisas en undersökning om effekterna av ökad mervärdeskatt på vissa varor/tjänster.¹⁰⁰ Incidensfrågan berörs inte explicit men de redovisade effekterna innebär beaktansvärda prisökningar, vilket visar en betydande framåtvältring.¹⁰¹

7. **Sammanfattningsvis** kan följande konstateras. Det finns inte grund för att anta att mervärdeskatten fullständigt övervältras på konsumenterna. Mervärdebeskattningens utformning innebär dock att den lättare framåtvältras än en inkomstskatt. På grundval av den diskussion som redovisats är det rimligt att anta att mervärdeskatten *framåtvältras i betydande men inte fullständig omfattning*. Skatten bör därför såsom skett i avsnitt 2.4.1 karaktäriseras som en konsumtions-skatt samtidigt som den kan vara en icke försumbar belastning på

⁹⁹ Även i SOU 1957:13 s 89 framförs en mer tveksam uppfattning om hur en generell konsumtionsskatt påverkar priserna. Till utredningen fogades en bilaga författad av Welinder vari bl a konsumtionsskatternas påverkan på priserna behandlades; sid 397 ff.

¹⁰⁰ Se del II bilaga 3 Effekter på produktion, sysselsättning och allmän prisnivå av förändrad indirekt beskattning, av Assarsson. Se även bilaga 2.

¹⁰¹ Se slutsatserna på sid 155 i bilaga 3.

skattesubjekten. Det är därför motiverat att iaktta mervärdeskattens kluvna karaktär vid analysen av dess uppbyggnad och effekter.

2.4.3 Objektet för inkomst- och mervärdeskatterna ur skattebärarnas synvinkel

1. Om man jämför mervärdeskattens objekt - konsumtionen - med inkomstskattens skatteobjekt kan följande konstateras. Den principiella skillnaden emellan dem är sparandet. Inkomsten minus nettosparandet är lika med konsumtionen.¹⁰² De gällande reglerna i KL och ML medför även andra skillnader. Mervärdebeskattningen omfattar inte alla former av konsumtion och den skattepliktiga inkomsten beräknas inte alltid så att den motsvarar den konsumtionsförmågan medför.

Den från svensk mervärdebeskattning fria konsumtionen bestrids många gånger av medel som inkomstbeskattats vid förvärvet. Å andra sidan kan mervärdeskattepliktig konsumtion ske med medel som förvärvats utan svensk inkomstbeskattning; genom arv, gåva, lotteri etc.¹⁰³ Vidare kan inkomstskatten ha utgått på en inkomst som beräknats till ett lägre belopp än den verkliga konsumerbara inkomsten, exempelvis vid realisationsvinstbeskattning av aktieförsäljningar.

Skillnaden i beskattningarnas omfattning beror inte på att skatterna är av principiellt olika karaktär. I princip skall mervärdeskatten vara en generell konsumtionsskatt och inte en punktskatt. Att vissa konsumtionsobjekt utesluts från beskattning är i huvudsak en kvarleva från den allmänna varuskatten och har praktiska och politiska motiv.¹⁰⁴

¹⁰² Nettosparandet är lika med sparandet (inklusive investeringar) minus skuldökning. De förslag till direkta konsumtionsskatter (utgiftsskatter) som föreligger innebär att skatteobjektet beräknas lika med inkomsten minus nettosparandet. Se exempelvis SOU 1976:62 "Progressiv utgiftsskatt - ett alternativ?".

¹⁰³ Vad gäller de sistnämnda förvärven är det inte helt korrekt att säga att de inte varit föremål för inkomstbeskattning. Den förmögenhet som går i arv har i allmänhet byggts upp av inkomstbeskattade medel och detsamma gäller de vinster som utgår i lotterier.

¹⁰⁴ Se nedan avsnitt 4.3.1.

Inte heller inkomstbeskattningen är generell. Det saknas en generell inkomstdefinition och inkomster beskattas i den mån de kan hänföras till någon av KL:s förvärvskällor. Vissa resursförvärv omfattas inte av inkomstbeskattningen, men de praktiskt viktigaste fallen - arv, gåva och lotterivinster - beskattas dock i annan ordning.

2. Med avseende på den **territoriella omfattningen** av beskattningen föreligger en principiellt mycket viktig skillnad mellan inkomstskatten och mervärdeskatten. Vid mervärdebeskattningen tillämpas den s k **destinationslandsprincipen** enligt vilken beskattningen sker i det land där varorna förbrukas.¹⁰⁵ Vid inkomstbeskattningen tillämpas primärt bosättnings- och supplementärt källstatsprincipen,¹⁰⁶ som innebär att beskattningen i huvudsak sker i de länder där inkomsterna uppstår. När man talar om en liknande princip för bestämmande av den indirekta beskattningens fördelning mellan stater talas om **ursprungslandsprincipen**.

Om vi jämför mervärdeskattens och inkomstskattens påverkan på varupriset, i enlighet med traditionella uppfattningar om skatternas huvudsakliga övervältring, är innebörden härav att varan belastas med inkomstskatt i det land där den har sitt ursprung och med mervärdeskatt i det land där den konsumeras. För att åstadkomma detta sker vid mervärdebeskattningen en gränskorrigerings när varor och tjänster exporteras och importeras. Vid export skall inte någon utgående mervärdeskatt debiteras och all ingående mervärdeskatt från tidigare produktionsled skall återbetalas. Vid import beläggs importvärdet med importlandets mervärdeskatt.

För inkomstskatterna sker däremot inte någon sådan gränskorrigerings.¹⁰⁷ Den inkomstskatt som utgått på produktionsfaktorsättning vid produktionen av exportvaran återbetalas således inte, och

¹⁰⁵ Se om denna metod Ds B 1979:3 sid 23.

¹⁰⁶ Se härom LLMS 1989 sid 486.

Bosättningsprincipen innebär att alla inkomstförvärv som en i Sverige bosatt person gör är skattepliktiga i Sverige oavsett var i världen förvärven sker. Källstatsprincipen innebär att vissa inkomstförvärv som görs i Sverige skall beskattas här oavsett förvärvarens bosättning.

¹⁰⁷ Inkomstbeskattningen kräver andra slags gränsoverskridanderegler för att åstadkomma en riktig fördelning av inkomstberäkningen mellan olika stater. I fokus härvid står främst regler för bedömning av internprissättning inom internationella koncerner.

importören får avdrag för hela importvärdet vid beräkning av sin skattepliktiga inkomst.

3. För skattebärarna framträder mervärdeskatten som en konsumtionsskatt. Som privatekonomisk belastning torde dock skatten beaktas betydligt mindre än inkomstskatten. Utmärkande för mervärdeskatten är att den berör många transaktioner, men att varje enskild transaktion i konsumentledet oftast gäller mindre belopp. Som skattebelastning är mervärdeskatten mindre påtaglig än inkomstskatten. I Sverige anges, till skillnad från vissa andra länder, alltid konsumentpriser inklusive mervärdeskatt, och det är sällan skatten särredovisas på kvitton.¹⁰⁸ Mervärdeskatt inbetalas av ca 400 000 skattesubjekt mot ca 6 000 000 skattesubjekt för inkomstskatten.¹⁰⁹ Skattesubjekten är inte de slutliga bärarna av mervärdeskatten, utan konsumenterna förväntas bära den. Konsumenterna torde normalt inte se mervärdeskatten som en skattebelastning utan är vana att värdera de förvärvade varorna till deras priser inklusive mervärdeskatten. Vid höjningar av mervärdeskatten, såsom nu 1990 - 1991 är aktuellt på en rad tjänster, uppfattas skatten dock klart som en belastning på konsumenterna.

Frågan om mervärdeskattens och andra indirekta skatters "påtaglighet" har diskuterats i samband med överväganden om viss omläggning från direkt till indirekt beskattning. Så kan följande citeras ur SOU 1957:13, sid 85:

"Den direkta skattens egenskap att uppamma 'skattetänkandet' sammanhänger främst med denna skatteforms *påtaglighet*, särskilt då fråga är om arbetsinsatser utöver det normala och vid inkomstförändringar. ... Den indirekta beskattningen, i synnerhet då den har formen av en allmän konsumtionsskatt, saknar denna påtaglighet eller uppvisar den inte i samma grad. ... I motsats till de direkta skatterna - som för skattebetalaren representerar ett synligt mått på de privata behov, vilka han måste avstå för skattens betalande - sammanfaller erläggandet av de indirekta skatterna med själva behovstillfredsställelsen snarare än att den kommer i konflikt med denna."

¹⁰⁸ Enligt 16 § 1:a st ML skall mervärdeskattens belopp framgå av faktura eller därmed jämförlig handling som skattskyldig säljare skall utfärda. Enligt 2:a st är dock detaljhandeln undantagen från denna regel.

¹⁰⁹ Krafft SN 1984 sid 470. Med den från 1991 utvidgade mervärdebeskattningen kommer antalet skattesubjekt att öka.

2.4.3

Även om man kan betvivla att erläggandet av mervärdeskatt upplevs som närmast lustfylld, torde beskrivningen ändå ganska väl fånga upplevelsen av skatterna på ett sätt som allttjämt har relevans. Härtill kan anknytas ett citat som tillskrivs Popitz: "Das Beste an der Umsatzsteuer ist, daß niemand genau weiß, wer sie eigentlich trägt."¹¹⁰

Mervärdeskatten förekommer knappast i skatteplanerings- eller skatteflyktsöverväganden från skattebärarnas sida. Däremot kan sådana skattebärare som även är skattskyldiga skattefuska. Inköp av konsumtionsvaror bokförs som förvärv i näringsverksamheten.

4. Även om mervärdeskattens utformning styrs av syftet att den skall belasta konsumtionen, riktas den största uppmärksamheten mot beskattningens utformning från skattesubjektens synvinkel. Skatteobjektet sett från skattesubjektens synvinkel skall behandlas i avsnitt 2.4.4. I nedanstående underavsnitt skall dock först avgränsningen av skattemåttet sett från skattebärarnas synvinkel behandlas, dvs konsumtionsbegreppet. Eftersom det ligger utanför studiens ram att diskutera den rättsliga avgränsningen av skattepliktiga varor och tjänster från skattefria sådana, skall endast en översiktlig principiell behandling ske.

2.4.3.1 Konsumtionsbegreppet

1. Den i Sverige valda avgränsningen av området för skatteplikt grundar sig inte på några principiella överväganden. I prop 1968:100, sid 43, framhölls att den givna utgångspunkten var att mervärdeskatten skall ha samma omfattning som den allmänna varuskatten. De utvidgningar som skedde gjordes av skattetekniska skäl. Även senare utvidgningar har gjorts av skattetekniska skäl.¹¹¹

Går man tillbaka till den allmänna varuskattens förarbeten finner man inte heller någon principiell diskussion om konsumtionsområdets

¹¹⁰ Enligt Philipowski 1985 sid 199. Popitz var Staatssekretär i Reichfinanzministerium vid införandet av "die Umsatzsteuer" under första världskriget.

¹¹¹ I mervärdeskatteutredningens slutbetänkande, SOU 1987:45 sid 39, beskrivs de av utredningen under perioden 1970 - 1987 initierade förändringarna så "att åtskilliga av ändringarna tagit sikte på att undanröja kumulativa skatteeffekter och gällt transaktioner, som väsentligen sker mellan skattskyldiga ...".

avgränsning. Syftet var att varuskatten skulle vara en generell konsumtionsskatt.¹¹² Främst beroende på uppbördstekniska problem undantogs dock ett antal varor och större delen av tjänsterna från beskattningsområdet.¹¹³

Övervägandena i förarbetena om beskattningsområdets omfattning har därför blivit av fragmentarisk och kasuistisk karaktär. Mattsson och Bergkvist har i SST 1983, sid 383 ff, gått igenom motiven för de undantag från skatteplikt som finns i ML, och här kan en kort översikt lämnas som i huvudsak baseras på deras artikel. Även om på vissa av dessa punkter förändringar inträder 1991 är det ändå intressant att se om några överväganden om konsumtionskaraktären gjorts tidigare och om de görs vid den nu förestående förändringen.

Bostadstjänster har undantagits bl a med motiveringen att det är fråga om en "konsumtion, som till övervägande del är föremål för statlig reglering och till viss del för subventionering".¹¹⁴ Beskattning skulle innebära en alltför stor fördyring av boendet för konsumenterna.

Dagstidningar. Undantaget har sitt ursprung i varuskatten och bibehölls trots annan uppfattning i utredningarna om mervärdeskatt.

Sociala tjänster är undantagna. Det angivna skälet är kort och gott att kostnaden härför bör begränsas.

Nöjen och kulturella aktiviteter. Även dessa områden är subventionerade av stat och kommun, vilket torde ha varit det avgörande skälet för att de undantogs från skatteplikt.

Transporttjänster undantogs då man eljest skulle få en icke önskvärd förskjutning av kostnads- och konkurrensläget för den kollektiva trafiken i förhållande till privatbilismen.¹¹⁵

Offentlig konsumtion. Det ansågs vara en onödig omgång att här upprätthålla en generell beskattning. Beskattningen begränsades till situationer där privata näringsidkares konkurrenssituation kunde påverkas.

Personlig hygien. Undantaget motiveras med de praktiska problem det medför att beskatta många små näringsidkare på detta område.

¹¹² SOU 1957:13 sid 98.

¹¹³ SOU 1957:13 sid 105 ff och 170 ff och prop 1959:162 sid 181.

¹¹⁴ SOU 1957:13 sid 175.

¹¹⁵ Prop 1968:100 bil 1 sid 19.

2.4.3.1

Tjänster utförda av fria yrkesutövare. Närmare motivering saknas.¹¹⁶

2. Någon principiell diskussion om själva konsumtionsbegreppet finns inte i förarbetena. Inte för något av de ovan angivna undantagen från beskattning har lagstiftaren klart uttalat att förvärven inte ansetts utgöra personlig konsumtion. I flera fall har tvärtom uttalats att så anses vara fallet. Det förefaller som att man i förarbetena till ML, utan närmare diskussion, utgått från att varje utgift som avsett en vara eller en tjänst som skall förbrukas av en privatperson, utanför en förvärvsverksamhet, utgör konsumtion.¹¹⁷ Undantagen har således inte någon principiell grund utan har olika fördelningspolitiska o dyl motiv.

I SOU 1989:35 markeras ett nytt synsätt på mervärdebeskattningens omfattning. Kommittén förordar att "skatteplikten enligt ML skall vara generell", vilket "innebär att mervärdeskatten i princip skall träffa all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster".¹¹⁸ Någon principiell diskussion om konsumtionsbegreppet förs inte i betänkan-det. I prop 1989/90:111 förs samma resonemang; se närmast sid 86 ff.

3. En mer principiell diskussion om konsumtionsbegreppet vid mervärdebeskattningen finns i den diskussion om utformningen av en normativ mervärdeskatt som förts som utgångspunkt för analysen av förekomsten av s k skatteutgifter (tax expenditures).¹¹⁹ Nedan skall avgränsningen av konsumtionen som beskattningsobjekt behandlas med denna diskussion samt ML:s utformning som grund.

Konsumtionsbegreppet återfinns även vid inkomstbeskattningen i KL:s negativa stadgande om avdragsförbud för personliga lev-

¹¹⁶ Sterner, 1942 sid 66, anger i sin kommentar till omsättningsskatten att denna typ av tjänster "i huvudsak torde få anses gagna produktiva syften och ej ge upphov till någon direkt behovstillfredsställelse. ... Skattefriheten för dessa tjänster anses försvarad med att de ej ingå i den konsumtion, som omsättningsskatten avser att träffa." Det är möjligt att detta synsätt fördes vidare till mervärdeskatten, även om den sakliga relevansen är begränsad.

¹¹⁷ Vid införandet av 1928 års kommunalskattelag fördes däremot en principiell diskussion om inkomstbegreppets omfattning främst i de av Davidson och Wicksell författade promemorierna som publicerades i SOU 1923:70.

¹¹⁸ SOU 1989:35 del 1 sid 153.

¹¹⁹ Med skatteutgifter förstås ej influtna skatteintäkter som beror på särregler i skattelagstiftningen. I en av McDaniel och Surrey, 1985, sammanställd rapport har skatteutgifterna i inkomst- och mervärdebeskattningen i ett antal olika länder behandlats. En sådan genomgång finns även i en rapport till Nordiska ministerrådet, NORD 1987:11, där Mattsson författat de avsnitt som här är av intresse.

nadskostnader. I princip måste konsumtion och personliga levnadskostnader vara samma sak.¹²⁰ Ledning kan därför erhållas från inkomstbeskattningen. Det är dock inte en vare sig principiellt eller praktiskt framkomlig väg att försöka positivt bestämma konsumtionsbegreppets omfattning. I stället får man utgå ifrån vilka förvärv av varor och tjänster som inte är konsumtion.

Den primära avgränsningen måste ske mellan varor och tjänster som leder till konsumtion respektive investeringar.¹²¹ Denna gränsdragning sker primärt genom åtskillnaden mellan producenter och konsumenter. Detta sker i ML genom regler om mervärdeskattskyldighet och därmed förenad avdragsrätt för ingående skatt. Kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande i en förvärvsverksamhet är inte konsumtion.

Även en avgränsning av konsumenters förvärv av kapitalplaceringsobjekt från förvärv av konsumtionsobjekt bör diskuteras. ML innehåller vissa regler som innebär en sådan avgränsning. Handlingar vilkas värde grundar sig på rättigheter av olika slag, såsom aktier, obligationer, biljetter, lotter och presentkort, utgör inte skattepliktiga varor; se 7 § anv p ML. Mervärdeskatt utgår däremot för andra kapitalplaceringsobjekt som utgör varor, såsom konst, antikviteter, smycken samt samlarobjekt av skilda slag. Mervärdeskatten träffar dock endast det värde som ursprungligen producerats. En senare inträffad värdestegring blir inte föremål för beskattning.¹²² Detta förhållande kan ses som ett ställningstagande till dessa objekts karaktär av investering. I Ds B 1982:2, sid 20, framhålls således, apropå de ovan omnämnda typerna av varor, att

”vad slutligen angår de av oss som kapitalplaceringsobjekt betecknade varorna gör det förhållandet att de är omedelbart realiserbara att de närmast är att jämställa med aktier, obligationer eller andra värdepapper. De kan förvärfvas

¹²⁰ Jfr Mattsson i NORD 1987:11 sid 105. Där anges att ”i huvudsak skall begreppet konsumtion i inkomstskatten och uttrycket konsumtion i mervärdeskatten vara identiska”.

¹²¹ Mattsson i NORD 1987:11 sid 105 och 113 samt McDaniel och Surrey 1985 sid 68.

¹²² Vid handel mellan privatpersoner beror detta på att mervärdeskatt inte utgår. Vid handel genom yrkesmässiga handlare undgår den ingående värdestegringen beskattning genom yrkeshandlarnas rätt till avdrag för fiktiv mervärdeskatt, varigenom endast det mervärde yrkeshandlaren tillför varan blir beskattat.

2.4.3.1

för långsiktiga värdesäkrade innehav eller i kortsiktigt spekulationssyfte med förhoppningar om snabb värdeökning".¹²³

De nämnda varutyperna kan inte entydigt sägas vara endera konsumtions- eller investeringsobjekt, då exempelvis ett konstköp oftast motiveras såväl av ett intresse att konsumera tavlan såsom prydnad av hemmet, som ett intresse av en investering som kan stiga i värde. Den nuvarande ordningen med mervärdebeskattning av ursprungspriset får av detta skäl anses vara en rimlig avvägning.

Det kan diskuteras om ytterligare förvärv skall hänföras till kapitalplaceringskategorien eller till konsumtion. Mattsson anser exempelvis att utbildning i huvudsak är konsumtion, dock med undantag för undervisning som avser yrkesutövning.¹²⁴

4. Det kan vid bestämmandet av beskattningsområdet finnas anledning att något ytterligare beakta konsumtionskaraktären på vissa förvärv. Diskussionen är närmast motiverad av att undantag från mervärdeskatten finns för några av dessa varor och tjänster, och att det därför kan diskuteras om det finns några principiella skäl för detta, särskilt mot bakgrund av de förestående breddningarna av basen för mervärdeskatten.

Valet av konsumtionsförmågan (inkomsten) eller konsumtionen som objekt för beskattning torde bygga på en föreställning om en resurs för, respektive ett resursutnyttjande efter, individens fria val. På denna grundval kan man anse att anskaffningar som medför nytta och behovstillfredsställelse utgör konsumtion. Från konsumtionsbegreppet skall då uteslutas ofrivilliga anskaffningar. En sådan gränsdragning är dock svår och blir lätt godtycklig. Diskussionen kan konkretiseras med några exempel på anskaffningar vars konsumtionskaraktär enligt mitt förmenande är tvivelaktig:

- 1 Ersättningsanskaffning av stulet eller genom olyckshändelse förstört personligt lösöre.
- 2 Glasögon.
- 3 Advokatkostnader vid försvar i brottmål.
- 4 Sjukvårds- och läkemedelskostnader.

¹²³ Omsättning av frimärken och mynt är helt undantagen från mervärdeskatt, vilket kan ses som ytterligare ett exempel på en tillämpning av den här diskuterade gränsdragningen.

¹²⁴ NORD 1987:11, sid 112

För varje exempel kan hävdas att anskaffningen i sig är frivillig och medför nytta. Det intressanta är dock att händelsen som har föranlett anskaffningen - stölden, sjukdomstillståndet etc - är ofrivillig och att anskaffningen inte direkt kan sägas medföra någon nytta jämfört med läget innan den ofrivilliga händelsen. Förvärven kan sägas huvudsakligen vara av "rekonstruktionskaraktär" då de återställer förvärvaren i ett ursprungsläge.

Enligt ML utgår mervärdeskatt i de två första fallen, men inte i de två senare fallen. 1991 utvidgas mervärdebeskattningen att omfatta advokatkostnader. I förarbetena finns inga resonemang av här förevarande slag för dessa fall. Vid diskussionen om en normativ mervärdeskatt har inte något av ovannämnda förvärv angivits ligga utanför konsumtionsbegreppet.

Mattsson anger att försäkringspremier bör undantas från mervärdeskatt såsom sparande.¹²⁵ Detta innebär dock inte ett undantagande av ersättningsanskaffningar från mervärdeskatt.

Vidare anger Mattsson att vissa skäl finns som kan tala för att undanta sjukvårdskostnader från mervärdeskatt, men detta förordas dock inte, närmast på grund av neutralitetsaspekter avseende offentlig visavi privat produktion.¹²⁶

Med den ovan angivna uppfattningen om behovstillfredsställelse som utgångspunkt för bedömningen, anser jag att de anförda fallen utgör exempel på förvärv som ligger i gränslandet för vad som kan anses vara konsumtion. Detta är en grund för att inte utta mervärdeskatt på dessa förvärv.

Mot detta talar att gränsdragningen kan bli svår och godtycklig. Det kan många gånger vara tveksamt vilken kostnad som beror på den önskade händelsen respektive vad som är en därutöver frivilligt erlagd kostnad för behovstillfredsställelse. Vidare kan hävdas att konsekvensen av det anförda synsättet är att även avdragsrätt vid inkomstbeskattningen skall införas. I och för sig anser jag att begreppen konsumtion vid mervärdebeskattningen och personliga levnadskostnader vid inkomstbeskattningen i princip sammanfaller. Det finns dock praktiska och psykologiska olikheter som kan motivera skillnader i behandlingen. Vid inkomstbeskattningen skulle exempelvis avsevärda kontrollproblem uppkomma vid avdragsrätt för utgifter

¹²⁵ NORD 1987:11 sid 114.

¹²⁶ A a sid 118.

2.4.3.1

av detta slag.¹²⁷ Vidare kan man tänka sig en konstruktion där förvärv i ett gränsområde mellan konsumtion och "rekonstruktion" bör ske med inkomstbeskattade medel men utan mervärdeskattebelastning.

Det kan således finnas skäl att behålla de väldefinierade och praktiskt relativt lätthanterliga undantag som idag finns vid mervärdebeskattningen exempelvis för läkemedelskostnader och sakförsäkringspremier.

2.4.4 **Objekten för inkomst- och mervärdeskatterna ur skattesubjektens synvinkel**

Vid en samhällsekonomisk bedömning av skatterna är det primärt av intresse att betrakta skatteobjektet ur skattebärarnas synvinkel. Vid en företagsekonomisk eller rättslig bedömning är det däremot oftast mer intressant att betrakta skatteobjektet ur **skattesubjektens** synvinkel.

Som framhållits tidigare kan objektet för mervärdeskatten anges på ett liknande sätt som objektet för inkomstskatten. Ett skatteobjekt beräknas som skillnaden mellan värdet av skattepliktiga omsättningar och avdragsgilla förvärv.

För den skattskyldige näringsidkaren skiljer sig objektet för mervärdeskatten huvudsakligen från den skattepliktiga inkomsten genom att finansiella intäkter och realisationsvinster är uteslutna på intäktssidan och att finansiella kostnader samt ersättningar till anställda är uteslutna på kostnadssidan. Tidsmässigt föreligger en viktig skillnad genom att investeringsutgifter är omedelbart avdragsgilla vid mervärdebeskattningen, medan dessa normalt periodiseras vid inkomstbeskattningen.

Mervärdeskatt utgår således på företagets nettovinst ./ . nettoinvesteringar, ränteintäkter och realisationsvinster, + lönekostnader och räntekostnader.

I Ds B 1979:3, sid 21 ff, anges definitioner för olika typer av produktionsfaktor- och mervärdeskatter. Den gällande mervärdeskatten benämns K-moms

¹²⁷ Vid inkomstbeskattningen finns en sådan avdragsrätt indirekt genom reglerna för avdrag för nedsatt skatteförmåga på grund av sjukdomskostnader. Dessa regler avskaffas dock fr o m 1991.

beräknad enligt avdragsmetoden.¹²⁸ Underlaget kan uttryckas antingen som försäljningsintäkter ./ . materialkostnader ./ . bruttoinvesteringar (avskrivningar + nettoinvesteringar) eller som lönekostnader + räntekostnader + vinst på eget kapital ./ . nettoinvesteringar. Denna definition förutsätter att alla företagens intäkter är mervärdeskattepliktiga.

Mervärdebeskattningen omfattar således värdet av de produktionsfaktorsersättningar som utgår till näringsidkaren (nettovinsten, dock med vissa justeringar), långivare (räntekostnader) och de anställda (lönekostnaderna). Samtliga dessa ersättningar är även föremål för inkomstbeskattning. Det finns därför anledning att vid den rättsliga hanteringen av de två skatterna observera de gemensamma problem som föreligger. Detta gäller såväl vid den materiella bedömningen av beskattningens omfattning som vid det praktiska beskattningsförfarandet.¹²⁹ I olika utredningssammanhang har även framhållits ett värde av att beskattningsramen för de två skatterna i görligaste mån är gemensam.¹³⁰

Skattesubjekten torde i varierande utsträckning uppleva mervärdeskatten som en belastning. Neutralitetsbrister i regelutformningen försvårar övervältringen av mervärdeskatten och påverkar därför resultatet av näringsidkarnas verksamhet negativt. Det är därför klart att de skattskyldiga har ett betydande intresse av hur ML:s regler utformas. Detta avspeglar sig även i remissyttrandena i förarbetena till ML, som till betydande del består av producentsynpunkter.

Mervärdeskatten torde bli föremål för viss skatteplanering från skattesubjektens sida, men sådan planering torde ha betydligt mindre omfattning än avseende inkomstskatten. Detta beror på att de transaktionstyper som kan ha mycket stor ekonomisk betydelse för den enskilde endast i begränsad utsträckning berörs av mervärdeskatten. Detta gäller normalt för aktie-, fastighets- och företagsöverlåtelser.

¹²⁸ A a sid 24.

¹²⁹ Se exempelvis prop 1968:100, sid 153, där det talas om den önskvärda samordningen i kontrollhänseende.

¹³⁰ Se exempelvis Ds B 1982:2 sid 22: "Handeln med begagnade varor sker till större delen hos småföretag. Det är därför enligt vår uppfattning av särskilt värde om för dessa företag en med inkomstskatten gemensam beskattningsram kan upprätthållas för mervärdeskatten."

2.5 Syften och principer för mervärdebeskattningen

1. Mervärdeskattelagen är liksom andra lagar utformad i syfte att uppnå vissa effekter. Ytterst gäller givetvis det rent fiskala syftet som tyska Bundesfinanzhof lakoniskt angivit som att mervärdeskatten "haben keinen tiefern Sinn als den, dem Staat Geld zu bringen".¹³¹ Det måste dock finnas ytterligare syften bakom valet av en viss form för beskattningen. Således är det övergripande syftet för utformningen av mervärdeskatten, som diskuterats i avsnitt 2.4.1, att den skall fungera som en konsumtionsskatt. Härifrån kan härledas ytterligare underordnade syften.

Utformningen av varje lagregel bör bygga på ett ställningstagande till åsyftad innebörd och effekt samt överensstämmelse med regelsystemet som helhet. Därvid bör syftena för underordnade regler vara konsekventa med mer övergripande syften. I detta avsnitt skall diskuteras de mer övergripande syftena för utformningen av ML. I linje med den traditionella terminologin och språkbruket i ML:s förarbeten benämns de riktlinjer som följer av syftena för principer.

I följande underavsnitt skall på grundval av dels ML:s förarbeten, dels egna uppfattningar diskuteras principer, som bör beaktas vid utformningen av en konsekvent mervärdebeskattning. I de följande kapitlen kommer därefter olika regler att principiellt utvärderas bl a på grundval av hur en systemriktig beskattning i överensstämmelse med dessa principer bör vara utformad.

Även för fastställandet av gällande rätt kan principerna ha betydelse.¹³² Vilken betydelse de har varierar från fall till fall beroende på rättskällornas innebörd i det föreliggande fallet.¹³³ Det kan givetvis inte komma i fråga att åsidosätta lagtexten för att den strider mot en allmän princip för mervärdebeskattningen, vilket kan vara fallet med en del av specialreglerna i ML. De allmänna syftena för mervärde-

¹³¹ Se ovan avsnitt 2.4.1.

¹³² Det senaste bidraget till diskussionen om förarbetsbundenhet utgörs av en artikel av Bratt och Tibergh i SvJT 1989 sid 407 ff. De har en restriktiv inställning till användningen av förarbeten, men de är i linje med den allmänna uppfattningen inte avvisande till att vid lagtillämpningen "utnyttja sådana generella värderingar och syften som de faktiskt lagstiftande församlingarna bör ha omfattat"; sid 417.

¹³³ Jfr Melz 1986 sid 60.

skatten har främst betydelse för tillämpningen av regler som använder begrepp utan klart definierad innebörd, såsom "rörelseliknande former" (2 § anv p 1 ML), "tillhandahållande" (4 §), avgränsningar av "beskattningsvärdet" (14 § anv p) etc. Därutöver är det av vikt att vid tillämpningen av en regel ha en uppfattning om vad som är en systemriktig beskattning. En sådan beskattning bör eftersträvas när rättskällor av högre dignitet inte lägger hinder i vägen.

2. Lagregleringen och rättstillämpningen blir vid mervärdebeskattningen ofrånkomligen mer kluven än vid inkomstbeskattningen. Rättsreglerna utformas för att beräkna näringsidkarnas skattemässiga mervärden, men med en utformning som i görligaste mån skall leda till att skatten övervältras på konsumenterna. Man kan därför formulera principer som tar sin utgångspunkt i endera av dessa två infallsvinklar på mervärdebeskattningen. Detta innebär dock inte nödvändigtvis att dessa principer måste komma i konflikt med varandra.

2.5.1 Ultimärsyften för mervärdebeskattningen

1. De skäl som angivits för att införa en mervärdeskatt i Sverige är mycket allmänna. Tidigare fanns i Sverige ett motstånd mot en indirekt beskattning främst på grund av dess negativa fördelningsspolitiska effekter. Detta motstånd minskade dock successivt, då den under efterkrigsperioden alltmer ökande beskattningen måste drabba praktiskt taget alla inkomstgrupper.¹³⁴ Man ansåg då att de olägenheter som hänger samman med en viss typ av skatt blir mindre framträdande om flera olika skatter används så att nivån på varje enskild skatt kan hållas nere.¹³⁵

I SOU 1989:35 anges bl a följande skäl för den internationella trenden med ökade konsumtionsskatter, breda baser och minskade inkomstskatter:

¹³⁴ Se SOU 1964:25 sid 80 f.

¹³⁵ SOU 1964:25 sid 80.

Härutöver anfördes vidare att en generell indirekt beskattning inte skulle ge lika stora möjligheter till skattefusk och skatteundandragande som den direkta skatten. Härigenom skulle skatterättvisan öka; sid 84.

2.5.1

"- ökat arbetsutbud,

- ökat sparande,
- rättvisare beskattning, eftersom det är svårare att skatteplanera bort konsumtionsskatter,
- lättare att öka skatteintäkterna på grund av mindre opinionsmotstånd,
- lägre administrationskostnader,
- bättre instrument för ekonomisk politik - ändringar av skattesatser påverkar snabbt efterfrågan".¹³⁶

Någon mer omfattande beskrivning av ultimärsyftena för införandet och utformningen av mervärdeskatten finns således inte i förarbetena. Ultimärsyftena kan dock beskrivas ytterligare på grundval av mervärdeskattens faktiska utformning, olika uttalanden härom samt en jämförelse med inkomstskattens syften.

2. Det viktigaste ultimärsyftet för mervärdeskatten är liksom för inkomstskatten att finansiera offentlig verksamhet. Inkomstskatten har utöver detta rent **fiskala syfte** helt klart, om än idag i minskad utsträckning, ytterligare ett ultimärsyfte, ett **fördelningspolitiskt syfte**. Ett tredje ultimärsyfte, som i varierande utsträckning har betydelse för utformningen av såväl inkomstskatten som mervärdeskatten, är ett **näringspolitiskt syfte**.¹³⁷

Försöken att tillfredsställa de icke-fiskala syftena har vid inkomstbeskattningen medfört interventionistiska regler, dvs regler som diskriminerar ett oönskat respektive gynnar ett önskat beteende.¹³⁸ Vid mervärdebeskattningen är de interventionistiska ambitionerna

¹³⁶ SOU 1989:35 del 1 sid 140. Även argument för sänkta konsumtionsskatter och höjda inkomstskatter anförs:

"- lägre prisnivå,
- fördelningspolitiska fördelar och
- marknadens prissignaler störs av konsumtionsskatter, eftersom det alltid förekommer differentierad mervärdeskatt eller undantag o d."

Liknande argument för och emot höjd konsumtionsbeskattning finns även sammanställda i OECD 1988 sid 32 f.

¹³⁷ Se allmänt härom exempelvis Welinder 1976 sid 60 ff. Hansson 1983, sid 102 ff, företar en uppdelning av främst det näringspolitiska syftet på flera olika syften såsom allokerings-, konjunktur-, bostads-, regional- och jämställdhetspolitik.

¹³⁸ Som exempel på sådana regler med näringspolitiskt syfte kan anges investeringsfonder o dyl. Det fördelningspolitiska syftet kommer däremot inte i så stor utsträckning till uttryck vid utformningen av regler utan mer allmänt genom att inkomstskatten är progressiv.

däremot mindre framträdande. Vissa undantag av varor och tjänster från mervärdebeskattning har fördelningspolitisk grund, se ovan avsnitt 2.4.3.1, och ändringar av skattesatsen används som ett näringspolitiskt instrument.¹³⁹ För såväl inkomstskatten som mervärdeskatten kommer de icke-fiskala syftena att få minskad betydelse genom skattereformen.

Utmärkande för mervärdeskatten, och särskiljande från inkomstskatten, blir därför att den i allt väsentligt inte har några icke-fiskala ultimärsyften. Detta leder i sin tur till ett i förarbetena klart uttalat syfte, att skatten skall vara icke-interventionistisk, dvs den skall vara **neutral**. Vad som är en neutral utformning av skatten är inte automatiskt givet, utan kräver ytterligare ställningstaganden grundade på värderingar om i vilka avseenden neutralitet skall föreligga. Dessa frågor diskuteras nedan i avsnitt 2.5.3 om neutralitetsprincipen.

Ett medvetet ställningstagande bakom mervärdeskattens utformning är att den skall drabba konsumtionen. De riktlinjer för utformningen av beskattningen som följer därav diskuteras bl a i det följande avsnittet 2.5.2 om mervärdeskatteprincipen, men även i de övriga underavsnitten nedan.

2.5.2 Mervärdeskatteprincipen

På ett flertal ställen i förarbetena till mervärdeskattelagstiftningen talas om principen för en mervärdeskatt eller mervärdeskatteprincipen. Exempelvis angavs vid införandet av mervärdeskatten i prop 1968:100, sid 42, att "den nu aktuella frågan (gäller) att göra mervärdeskatteprincipen tillämplig på en redan gällande beskattning", och i mervärdeskatteutredningens slutbetänkande, SOU 1987:45 sid 57, anges följande:

¹³⁹ Under en period användes uppbördssystemet för mervärdeskatt för att ge en snabb investeringsstimulans genom investeringsavdrag; se SFS 1981:1099. Detta får anses vara ett systemfrämmande inslag i mervärdebeskattningen.

2.5.2

"Det föreligger stor samstämmighet i fråga om den tekniska uppbyggnaden av de gällande systemen för en allmän konsumtionsbeskattning enligt mervärdeskatteprincipen."¹⁴⁰

Mervärdeskatteprincipen åberopas på ett liknande allmänt sett även i andra sammanhang som kommer att behandlas i de följande kapitlen.¹⁴¹ Som framgår åsyftas med mervärdeskatteprincipen något mycket allmänt. Man torde syfta på skattens *övergripande uppbyggnad som en skatt på näringsidkarnas mervärde som framtåvältras till en skatt på konsumtionen*. Någon mer konkret innebörd framgår inte av förarbetena. Man kan på egen hand utveckla vad detta mer konkret innebär. Detta blir en sammanfattning av de väsentligaste delarna av den redogörelse som ovan lämnats för mervärdeskattens uppbyggnad och karaktär.

Mervärdeskatten skall fungera som en konsumtionsskatt. I möjligaste mån skall varje förvärv av en skattepliktig vara eller tjänst som en konsument företar bli beskattat. Mervärdeskatten skall inte utgöra en belastning för producenterna. Framtåvältringen skall vara så fullständig som möjligt och en skattskyldig köpare skall avdra exakt den skatt som den skattskyldige säljaren debiterat och återbetalning/uppbörd skall för affärskontrahenterna ligga så nära varandra som möjligt.

Vad som skall understrykas är den övergripande riktlinjen att mervärdeskatten är en konsumtionsskatt. När man anlägger ett skattesubjektsperspektiv och företar jämförelser med inkomstskatten, måste man därför komma ihåg den rättstekniskt väsentliga skillnaden mellan skatterna att mervärdeskatten uppbärs av andra subjekt än av dem som förväntas bära den, medan inkomstskatten uppbärs av dem som förväntas bära den. Ett exempel på att man kan anse att denna skillnad mot inkomstskatten har betydelse vid utformningen av lagreglerna finns i diskussionen om rättssäkerhet i beskattningen, där Petrén, 1987 sid 37, uttalat följande:

"Huvudfrågan blir hur långt ingreppen i den enskildes skyddade sfär skall tillåtas gå. Svaret på denna fråga måste ha samband med arten av det aktuella skatteförfarandet. Om, såsom är fallet beträffande mervärdeskatten, den

¹⁴⁰ Utredningen syftade på en genomgång av utländsk lagstiftning angående mervärdeskatten och den offentliga sektorn; sid 43 ff.

¹⁴¹ Se exempelvis avsnitt 3.3.2, där hänvisning görs till prop 1973:163, sid 63, vari uttalas allmänt utan någon precisering "att skattskyldighetsfrågan bör bedömas med hänsyn till de grundläggande principerna för en omsättningskatt enligt mervärdeskatteprincipen".

enskilde agerar som uppbördsman för staten, kan från statens sida ställas ganska hårda krav på kontroll av att den enskilde ej försnillar av andra erlagda skattemedel. I andra fall, då det gäller att kartlägga hur mycket den enskilde skall avstå i skatt eller avgift av sin egen egendom, bör man ställa försiktigare krav på den enskilde."

2.5.3 Neutralitet

1. All beskattning, undantaget en klumpsummeskatt, påverkar olika val som företas i en marknadsekonomi och medför därför i sig samhällsekonomiska effektivitetsförluster.¹⁴² En strävan att minimera dessa effektivitetsförluster innebär en strävan efter neutrala skatteregler. En neutralitetsprincip "riktar sig mot en sådan diskriminerande behandling, som gör före skatt sinsemellan likvärdiga ekonomiska handlingsvägar olikvärdiga efter skatt och därmed påverkar individernas ekonomiska planering".¹⁴³

Det är inte i sig givet att skattereglerna skall verka neutralt i alla avseenden. Som framhölls i avsnitt 2.5.1 kan fördelnings- och näringspolitiska syften motivera en icke-neutral (interventionistisk) utformning av vissa regler. Det är rent av så att de näringspolitiskt motiverade interventionistiska reglerna antas ge samhällsekonomiska effektivitetsvinster. Den rådande tendensen vid förändringar av beskattningsreglerna i industriländerna inklusive Sverige är från interventionism mot neutralitet. Detta är en del av en mer allmän utveckling som grundar sig på minskad tilltro till regleringar och ökad tilltro till rena ekonomiska överväganden på oreglerade marknader.

2. Vid mervärdebeskattningen har aldrig funnits några aktiva interventionistiska ambitioner och neutralitetsöverväganden har därför framhållits som viktiga från första början. I SOU 1964:25, sid 99 f, framhölls som målsättning att göra konsumtionsbeskattningen så "konsumtionsneutral som möjligt varvid med konsumtionsneutralitet förstås icke blott att omedelbart konkurrerande varor och tjänster belastas lika utan att samtliga konsumtionsvaror och tjänster belastas lika i förhållande till priset".

¹⁴² Musgrave och Musgrave 1984 sid 301.

¹⁴³ Mutén 1960 sid 48.

2.5.3

I betänkandet framhölls även vikten av konkurrensneutralitet särskilt visavi importerade varor.¹⁴⁴ För att uppnå konkurrensneutralitet var det särskilt viktigt att undvika kumulativa effekter.¹⁴⁵ Av framförallt praktiska skäl föreslogs dock inte en helt generell och neutral konsumtionsskatt. I prop 1968:100, sid 42, anförde dep chefen, efter att ha framhållit vikten av konsumtions- och konkurrensneutralitet att:

"Neutralitetsaspekten skall dock inte övervärderas. Som utredningen framhållit kan och bör sådana inskränkningar i beskattningen göras, som medför praktiska fördelar utan att skatteutfallet eller neutraliteten i beskattningen påverkas i någon nämnvärd grad."

I direktiven till bruttoskattekommittén framhölls konkurrensneutralitetsaspekter exempelvis avseende valet av produktionsfaktorer och företagsform.¹⁴⁶

Särskilt viktigt är att den tekniska översyn av mervärdeskatten som vidtagits efter ML:s införande har varit inriktad på att "åstadkomma förenklingar i tillämpningen och därmed också i kontrollen av skatten samt skapa en bättre konkurrensneutralitet i systemet".¹⁴⁷

I SOU 1989:35, sid 143, anges att "en generell mervärdeskatt från samhällsekonomisk synpunkt (är) tämligen självklar", eftersom det annars uppstår konsumtions- och konkurrenssnedvridningar. Detta resonemang återkommer i prop 1989/90:111, sid 87.

Neutralitetsskäl har varit viktiga vid utformningen av mervärdeskatter i de flesta länder.¹⁴⁸

3. Neutralitetsaspekter kan kategoriseras på många olika sätt. Här begränsar jag mig till sådana aspekter som har direkt relevans för

¹⁴⁴ SOU 1964:25 sid 102.

¹⁴⁵ A a sid 370.

¹⁴⁶ Ds B 1979:3 sid 11.

¹⁴⁷ Mervärdeskatteutredningens slutbetänkande SOU 1987:45 sid 39.

¹⁴⁸ Se exempelvis Eggert Møller, 1967 sid 349, angående införandet av mervärdeskatt inom EG och i Danmark. Han beskriver utvecklingen såsom "Neutralitetsprincippets renässance", sid 356 ff, varvid särskilt anges att Neumark-rapporten 1962 grundlade EG:s skattefilosofi varigenom "neutraliteten får sit store gennembrud, og TVA-forbrugs-varianten anbefales i forbindelse hermed"; sid 358.

mervärdebeskattningens utformning.¹⁴⁹ Redan på grundval av vad som ovan anförts ur förarbetena kan man indela neutralitetsaspekterna vid mervärdebeskattningen i två kategorier.

Den första gäller neutralitet från konsumentsynpunkt (**konsumtionsneutralitet**) och avser vilka varor/tjänster som konsumeras, val mellan inhemsk och utländsk produktion, valet mellan att hyra eller köpa, köp av nya eller begagnade varor etc. Den andra kategorin gäller neutralitet från produktionssynpunkt (**produktionsneutralitet**) och avser val av företagsform, val av produktionsfaktorer, hyra eller köp av produktionsfaktorer, val av leverantörer, val av försäljningssätt etc.

Brister i konsumtionsneutraliteten påverkar producenterna genom att vissa säljare gynnas framför andra. Man kan därvid även tala om bristande konkurrensneutralitet. De missgynnade producenterna kan i mindre utsträckning än eljest övervältra mervärdeskatten framåt.¹⁵⁰ Dessa producenter påverkas därför i större utsträckning än eljest av andra ofullkomligheter i mervärdeskatten, då de själva bär en relativt större del av mervärdeskatten än vad den genomsnittlige producenten gör. Även sett ur producentsynvinkel finns det därför skäl för att konsumtionsneutralitet skall upprätthållas.

Brister i produktionsneutraliteten fördyrar produktionen då producenten väljer skattemässigt gynnsamma alternativ framför de företagsekonomiskt optimala produktionsalternativen. Totalt sett uppnår dock producenten en fördel genom att han erhåller en större skatteminskning än kostnadsökning.

4. Det finns som ovan angivits flera olika aspekter av konsumtions- och produktionsneutralitet. Även om flera av dessa inte närmare berör de regler som behandlas i följande kapitel finns anledning att ge en kort översikt över dem då de bidrar till förståelsen av mervärdeskat-

¹⁴⁹ Eggert Møller har i sin artikel 1967 "Om skatteneutralitetens renæssance og merværdiskatten i Danmark och Fællesmarkedet" angivit en rad olika neutralitetsaspekter. Många av dessa aspekter överlappar varandra, och flera har utgångspunkter som ligger utanför denna studie. Vad som nedan behandlas är vad Eggert Møller benämner *motivneutralitet*; jfr Mutén ovan.

¹⁵⁰ En anpassning sker dock i enlighet med nationalekonomisk teori så att marginella producenter lämnar den missgynnade och tillkommer den gynnade produktionssektorn, varigenom avkastningen på kapitalet på sikt blir densamma. Processen tar dock tid och är knappast till glädje för de producenter som stötts bort. Marknadsoffullkomligheter torde i praktiken förhindra en fullständig anpassning.

Anpassningen medför vidare samhällsekonomiskt onödiga kostnader.

2.5.3

tens uppbyggnad samt de problem som finns vid denna uppbyggnad.

2.5.3.1 Konsumtionsneutralitet

1. Den viktigaste konsumtionssnedvridningen är den som uppkommer genom att vissa varor/tjänster inte är föremål för mervärdebeskattning eller beskattas efter en högre eller lägre sats än andra. Detta medför en substitutionseffekt så att relativt sett fler obeskattade varor konsumeras, varigenom **konsumtionssammansättningen** snedvrids och ger en lägre behovstillfredsställelse än vid en generell konsumtionsbeskattning.¹⁵¹

2. En neutralitetsbrist föreligger i de fall konsumenten själv kan **producera varan/ tjänsten** i stället för att köpa den, genom att mervärdeskatt inte utgår på det mervärde konsumenten tillför varan vid egenproduktion, men däremot på det mervärde som produceras hos en yrkesmässig producent.¹⁵²

Detta problem föreligger även vid inkomstbeskattningen. Även värden som produceras för egen konsumtion skapar konsumtionsförmåga och därmed skatteförmåga.¹⁵³ Något särskilt hänsynstagande till detta har inte skett vid inkomstbeskattningen.¹⁵⁴ Det torde vara i det närmaste praktiskt omöjligt, då det skulle medföra besvärliga beräkningar av egenproduktionens värde.

Vid mervärdebeskattningen är det än svårare att beskatta värdet av konsumerad egenproduktion. Det finns däremot praktiska möjligheter att beakta och lindra neutralitetsbristen, genom att ha en reducerad beskattning av sådana varor och/eller tjänster som är föremål för omfattande egenproduktion.

¹⁵¹ Musgrave och Musgrave 1984 sid 298. Jfr Wibes utredning om effekterna av avskaffad mervärdeskatt på livsmedel; SOU 1989:35 del II sid 121 ff.

¹⁵² Se Mattsson i NORD 1987:11 sid 110 och Eklund 1984 sid 79.

¹⁵³ Se Mattsson i NORD 1987:11 sid 83 f.

¹⁵⁴ Enligt 20 § KL medges inte avdrag för värdet av eget arbete vid beräkning av skattepliktig inkomst. Härigenom kan värdet av egenproduktion bli realisationsvinstbeskattat vid försäljning av egendomen, men det är då endast det kvarstående icke konsumerade värdet som kommer att ingå i den skattepliktiga inkomsten.

I ett äldre förarbete finns ett exempel på sådana överväganden vad gäller reducerad mervärdeskatt på serveringstjänster. I prop 1959:162, sid 228, anfördes att serveringstjänsterna

”uppgår till en betydande del av de totala kostnaderna och föranleder, att konsumenten måste betala ett avsevärt högre pris för en restaurangmåltid än om han exempelvis inköper motsvarande mängd färdiglagad mat jämte tillhörande måltidsdryck i en livsmedelsaffär. Därav följer också, att skattebelastningen blir förhållandevis mycket högre för serveringsvarorna. Det bör vidare beaktas att den fördyrande faktorn, serveringskostnaden, till betydande del är att hänföra till eljest skattefria tjänster. Jag åsyftar här upplåtelsen av lokal åt gästerna men också det förhållandet att serveringstjänsterna i avsevärd mån är av personlig natur”.¹⁵⁵

Bakom resonemanget kan ett hänsynstagande till neutraliteten i valet mellan restaurangmåltider och egenproducerade måltider skönjas. Man kan således hävda att lagstiftaren varit beredd att ta sådana hänsyn.¹⁵⁶ Hänsynstagandet gällde dock inte generellt. Det finns andra tjänster, som tvätteritjänster, som är fullbeskattade trots att de nära konkurrerar med egenproduktion.

Efter förslag i SOU 1989:35, har reduceringsregeln för serveringstjänster upphört fr o m 1990. I betänkandet, sid 204, återges de ovan anförda skälen för reduceringsregeln men de berörs inte i kommitténs överväganden om slopandet av regeln.

3. Enligt 10 § 1) ML är **uthyrning** av vara en mervärdeskattepliktig tjänst om försäljning av varan utgör skattepliktig omsättning. Denna skatteplikt är nödvändig för att undvika en neutralitetsbrist i valet mellan köp och hyra. Beskattningen skiljer sig dock åt mellan de båda alternativen genom att vid köp mervärdeskatt erläggs på en gång, även om konsumtionen av en kapitalvara sker successivt genom

¹⁵⁵ I SOU 1957:13 hade föreslagits full beskattning av restaurangtjänster. Häremot fanns två reservanter. Dessa ansåg att beskattning av restaurangtjänster skulle innebära "att en stor grupp medborgare eller alla, som är nödsakade att intaga sina måltider på restaurang, blir avsevärt hårdare beskattade än övriga medborgare"; a sid 336.

¹⁵⁶ I prop 1985/86:47, sid 42, avvisar dep chefen ett förslag från RSV att slopa reduceringsregeln för serveringstjänster. Den här diskuterade principiella frågan tas dock därvid inte upp till närmare diskussion.

2.5.3.1

varans användning, medan vid hyra av en kapitalvara mervärdeskatt erläggs successivt i takt med att hyran för varan betalas.¹⁵⁷

Konsumenten erlägger således mervärdeskatten vid en senare tidpunkt vid hyra än vid köp, vilket i sig gynnar hyresalternativet. Totalt sett torde dock inte någon mer beaktansvärd neutralitetsbrist föreligga, då hyresalternativet innebär att kapitalkostnaderna för den hyrda varan kommer att ingå i beskattningsunderlaget. Den totala mervärdeskatten kan därför bli högre i hyresalternativet, och nuvärdet av mervärdeskattebetalningarna bli desamma eller rentav högre i hyresalternativet.¹⁵⁸

Detta gäller dock endast så länge konsumtionsräntor inte beläggs med mervärdeskatt. Om man inför mervärdebeskattning av konsumtionsräntor blir beskattningen vid ett lånefinansierat köp högre än vid hyra.

4. Mervärdeskatt utgår vid köp såväl av nya som **begagnade varor** från yrkeshandlare. Vid en privatpersons försäljning av begagnade varor utgår ingen mervärdeskatt. Den konkurrensneutralitetsbrist som härigenom föreligger undanröjs dock i allt väsentligt genom att yrkeshandlaren har avdragsrätt för fiktiv mervärdeskatt på inköpspriset på begagnade varor som förvärvas från privatpersoner. Härigenom undviks att samma värde blir beskattat två gånger, först när varan säljs ny och sedan när den säljs begagnad via yrkeshandlaren. Vid yrkeshandlarens försäljning av begagnade varor kommer mervärdeskatt bara att utgå på det mervärde han tillför varan.

Avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt torde även innebära en stimulans till omsättning av begagnade varor totalt sett, då vissa av dessa varor inte skulle ha omsatts på den privata marknaden. Härigenom ökar även konsumtionsneutraliteten, och några beaktansvärda snedvridningar i valet mellan nytt eller begagnat torde mervärdeskatten inte medföra.

¹⁵⁷ Teoretiskt sett borde användningen av kapitalvaran beskattas successivt; Mattsson i NORD 1987:11 sid 110 f. En sådan beskattningsmetod vore dock inte praktiskt möjlig.

¹⁵⁸ I linje härmed kan man även anse att den omedelbara beskattningen av förvärvade kapitalvaror är likvärdig med en successiv beskattning av användningen då inköpspriset kan sägas vara det kapitaliserade värdet av det framtida nyttjandet av varan; se Mattsson i NORD 1987:11 sid 111 och McLure 1987 sid 129.

5. Genom tillämpning av destinationslandsprincipen, se ovan avsnitt 2.4.3, skall mervärdeskatten utgöra en lika stor belastning vid köp av **inhemskt producerade som importerade varor**. I huvudsak föreligger neutralitet i detta avseende. Vissa neutralitetsbrister finns som endast skall anges, då dessa frågor ligger utanför den förevarande studien:

- Det finns vissa luckor i importbeskattningen av tjänster.¹⁵⁹
- Kumulativa effekter kan medföra en fördyring av tjänster och varor; se ovan avsnitt 2.2.3. Skillnader i olika länders mervärdeskattelagstiftning kan medföra att sådana effekter kan föreligga för en vara/tjänst producerad i ett land men inte i ett annat.
- Kredit- och förfarandekostnader för mervärdebeskattningen vid import kan överstiga motsvarande kostnader vid inhemsk produktion.¹⁶⁰

2.5.3.2 Produktionsneutralitet

1. Konsumtionsneutralitet är primärt av intresse från konsumentsynpunkt. Från skattesubjektssynpunkt är konkurrens- och produktionsneutralitet av intresse.

Med **konkurrensneutralitet** avses här att två producenter som konkurrerar med varandra i något avseende skall likabehandlas vid mervärdebeskattningen. Härigenom fungerar beskattningen neutralt så att den inte snedvrider produktionsutbudet genom att utgöra en extra belastning på vissa transaktionstyper. Konkurrensneutralitet har ofta ett klart samband med konsumtionsneutralitet. Samtliga de punkter som behandlats i föregående avsnitt har även betydelse för konkurrensneutraliteten, exempelvis mellan försäljare av begagnade eller nya varor, av importerade eller inhemskt producerade varor, mellan säljare och uthyrare osv.

Huruvida effekten av konkurrenssnedvridningen slutligen belastar producenterna (skattesubjekten) eller konsumenterna beror på övervältringsgraden. Just i det fall konkurrenssnedvridning föreligger är det, som tidigare framhållits, knappast möjligt att effekten helt

¹⁵⁹ De viktigaste luckorna försvinner genom de ändringar som träder i kraft 1991.

¹⁶⁰ Se härom Melz 1989 sid 72 samt bilaga 5 i SOU 1989:35 del II, särskilt sid 299 ff.

2.5.3.2

drabbar konsumenterna utan den torde i betydande utsträckning få bäras av producenterna.

Med **produktionsneutralitet** avses att mervärdeskatten inte bör verka styrande på hur en producent i olika avseenden inrättar sin produktion. Bristande produktionsneutralitet innebär en mindre rationell produktion samt minskade intäkter av mervärdeskatt för staten. De neutralitetsfrågor som skall behandlas nedan avser i huvudsak produktionsneutralitet, men kan även ha ett intresse för upprätthållandet av konkurrensneutralitet.

2. Mervärdebeskattningen bör inte påverka sättet att tillhandahålla konsumenterna varor och tjänster. Varje slags **försäljningskanal** skall medföra skattskyldighet för att neutralitet skall föreligga. Så är även fallet i allt väsentligt enligt gällande lagstiftning. Skattskyldighet föreligger förutom för den som säljer egna varor även för den som bedriver yrkesmässig förmedling eller auktionsverksamhet.

3. Mervärdeskattskyldighet föreligger för varje typ av **rättssubjekt** som utgör ett praktiskt möjligt val vid bedrivande av privat näringsverksamhet.¹⁶¹ Neutralitet föreligger således i huvudsak i detta avseende. I några smärre avseenden kan dock mervärdeskatte-reglerna påverka valet av företagsform.

Kumulativa effekter kan uppstå om ett rättssubjekt förvärvar mervärdeskattepliktiga varor och tjänster och sedan utför icke mervärdeskattepliktiga tjänster åt ett mervärdeskattskyldigt rättssubjekt. Är rättssubjekten närstående kan detta vara ett skäl att fusionera verksamheterna till ett rättssubjekt. För flertalet fall där detta kan ha praktisk betydelse föreligger dock inte behov härav eftersom den kumulativa effekten kan undvikas genom en särskild regel i 17 § ML. Enligt denna regel medges i ett sådant fall, som ovan beskrivits, ett mervärdeskattskyldigt koncernbolag avdragsrätt för mervärdeskatt som det icke mervärdeskattskyldiga koncernbolaget erlagt. Regelns tillämplighet är dock begränsad till äkta koncerner med mer än nittio-procentigt ägande. Utanför regelns tillämplighet faller således ökta

¹⁶¹ Ideella föreningar är frikallade från mervärdeskattskyldighet under samma förutsättningar som är angivna i 7 § 5 mom SI för inkomstskattefrihet. Ett sådant rättssubjekt är dock inte ett praktiskt möjligt val för en privat näringsidkare.

koncerner, koncerner med mindre än nittio-procentigt ägande samt alla handelsbolag.¹⁶²

Om ett rättssubjekt utför en tjänst, som i sig inte är mervärdeskattepliktig, i samband med försäljning av mervärdeskattepliktig vara kan mervärdeskatt utgå på det totala vederlaget. I ett sådant fall finns ett incitament att låta ett särskilt rättssubjekt tillhandahålla den mervärdeskattefria tjänsten till konsumenten, varigenom detta vederlag inte blir mervärdeskattebelagt.

Se Eklund 1984 sid 84 f angående en situation där så är fallet. Som exempel anges två förhandsbesked om mervärdeskatt på utprovning och försäljning av kontaktlinser. Om dessa två prestationer utförs av ett företag utgår mervärdeskatt på hela vederlaget; RÅ 1973 A 390. Om däremot ett dotterbolag utför utprovningen och försäljningen sker hos moderbolaget utgår inte mervärdeskatt på vederlaget för utprovningen; RÅ 1983 Aa 4.

I RÅ 1986 not 675 gjordes skillnad ifråga om skattskyldigheten beroende på om en verksamhet skulle bedrivas i aktiebolags- eller samfällighetsform.

4. Skattemässig neutralitet bör föreligga vid producentens val av produktionsfaktorer. Produktionen kan ske med olika stora kombinationer av personella och maskinella produktionsfaktorer. Vid överväganden om exempelvis de personella produktionsfaktorerna delvis skall ersättas med maskinella produktionsfaktorer, bedömer producenten detta vara lönsamt så länge den marginella maskinkostnaden är lägre än den inbesparade marginella personalkostnaden. För en mervärdeskattskyldig producent påverkas i huvudsak inte dessa överväganden av mervärdeskatten. Den ingående mervärdeskatten på en maskinanskaffning får avlyftas och mervärdeskatt utgår inte på lönekostnader. Neutralitet föreligger således i detta hänseende.¹⁶³

Frågan om tidpunkten för avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på anskaffningar av investeringskaraktär diskuterades vid mervärdeskattens införande. Skatteberedningens, SOU 1964:25 sid 445 f,

¹⁶² I sitt remissyttrande över förslaget till mervärdeskattelagen förordade näringslivets skattedelegation att koncerner skulle göras till redovisningsenheter; prop 1968:100 sid 119. Dep chefen var dock tveksam till förslaget och för tillfället inte beredd att föreslå en sådan lösning; sid 123. Senare infördes efter förslag i Ds B 1977:6, sid 117 ff, den nuvarande koncernregeln. Utan närmare motivering valdes då det inkomstskatterättsliga i stället för det associationsrättsliga koncernbegreppet.

I Norge kan en koncern registreras som en skattskyldig; Gjems-Onstad 1987 sid 26.

¹⁶³ Från neutralitetsbrister som skapas av andra skatter bortses.

2.5.3.2

uppfattning var att den omedelbara avdragsrätten bäst tillfredsställde neutraliteten i detta hänseende:

"Om ingående skatt på investeringar får avdragas blott i förhållande till avskrivningarna skulle detta få till följd att företag som utnyttjar mycket realkapital i form av byggnader och maskiner blir ogynnsammare behandlade än företag som utnyttjar mycket arbetskraft."¹⁶⁴

Som ytterligare argument för en omedelbar avdragsrätt anfördes att härigenom kom mervärdeskattens karaktär av renodlad konsumtions-skatt att understrykas genom att statens årliga inkomster av mervärdeskatten skulle komma att överensstämma med den skatt som uttagits av konsumenterna.¹⁶⁵ Slutligen framhölls praktiska komplikationer om avdragsrätten anknöts till avskrivningarna.

5. Bristande neutralitet mellan **offentlig och privat produktion** kan uppkomma i två avseenden. Den ena neutralitetsbristen uppkommer när stat och kommun uppträder som producent av varor och tjänster. Den andra uppkommer då statlig och kommunal egenproduktion utgör ett alternativ till förvärv av varor och tjänster från mervärdeskattskyldig producent. Problemen skall kort beröras i nämnd ordning.

Stat och kommun uppträder som producenter av offentlig och privat konsumtion. I de fall varor och tjänster tillhandahålls mot i princip marknadsmässiga vederlag kan förvärven betraktas som privat konsumtion. Exempel härpå är affärsverkens tillhandahållande av post- och teletjänster. Sådana varor och tjänster som tillhandahålls vederlagsfritt kan hänföras till offentlig konsumtion. Exempel härpå är sjukvård, bokutlåning och hemtjänst.

Neutralitet föreligger om mervärdebeskattningen inte påverkar storleken på den offentligt tillhandahållna konsumtionen. Vad angår den offentligt tillhandahållna privata konsumtionen uppnås neutralitet om mervärdeskatt utgår på de priser den offentlige producenten använder. Stat och kommun är mervärdeskattskyldiga för yrkesmässig verksamhet såvida inte denna bedrivs för att uteslutande

¹⁶⁴ A a sid 446.

¹⁶⁵ Enligt Eggert Møller, 1967 sid 363, infördes den omedelbara avdragsrätten i Frankrike 1954 som en interventionistisk regel för att uppmuntra investeringar. Först därefter uppbyggde man en teori om att den omedelbara avdragsrätten innebär neutralitet när mervärdeskatten skall övervältras på konsumenterna.

tillgodose egna behov; 2 § och dess anv p 1.¹⁶⁶ Detta stadgande bör innebära att allt offentligt tillhandahållande av varor för privat konsumtion blir mervärdeskattskyldigt och att neutralitet därför föreligger. I praktiken är det dock inte alltid så, men det ligger utanför denna studies ram att behandla detta.

För statens och kommunernas val av produktionsfaktorer skapar avsaknaden av mervärdeskattskyldigheten problem. För en icke mervärdeskattskyldig producent, som stat och kommun, uppstår en snedvridning av valet att själv producera en tjänst/vara eller förvärva den från en mervärdeskattskyldig producent.¹⁶⁷ Neutralitetsbristen är av samma slag som vid konsumenters val mellan egenproduktion eller köp av beskattade varor/tjänster.¹⁶⁸

Fr o m 1991 gäller ett kompensationsförfarande för statliga myndigheter och kommuner för mervärdeskatt som utgår vid dessas förvärv.¹⁶⁹ Förslaget kommer att medföra väsentligt ökad neutralitet.

2.5.4 Skatteförmåga och likformighet

1. Inkomstbeskattningen vilar på skatteförmågeprincipen i den meningen att inkomsten är ett mått på förmågan att konsumera och inkomsten kan då även användas som ett mått på förmågan att betala skatt.

Det finns olika uppfattningar om hur mervärdebeskattningen skall relateras till skatteförmågeprincipen. En övergripande fråga är om inkomsten eller konsumtionen är det bästa måttet på skatteförmågan.¹⁷⁰ Det finns inte anledning att diskutera frågan här. Det skall endast konstateras att det är en allmän om än oftast underförstådd förutsättning att inkomsten är det korrekta måttet på skatteförmågan,

¹⁶⁶ Se närmare härom Vogel SN 1984 sid 279.

¹⁶⁷ Se vidare Melz SN 1985 sid 91 f.

¹⁶⁸ Se ovan avsnitt 2.5.3.1.

¹⁶⁹ Se prop 1989/90:111 sid 120 ff. Jfr Melz SN 1985 sid 91 f.

¹⁷⁰ Se exempelvis SOU 1964:25 sid 62 f och Kuylensstierna SST 1942 sid 77. Se vidare diskussionen om utgiftsskatten i exempelvis SOU 1976:62.

2.5.4

när man diskuterar de fördelningspolitiska effekterna av mervärdebeskattningen. Mervärdeskatten relateras då till skattebärarnas inkomster vid diskussionen om skatten är regressiv eller ej.¹⁷¹

För mervärdebeskattningen är konsumtionen "skattemåttet". Mervärdeskatt är en skatt där man valt att anse att konsumtionen utgör ett mått på skatteförmågan. Det finns anledning att ta skatteförmågan i denna mening i beaktande vid diskussionen om mervärdebeskattningen. Tipke, 1987 sid 441 menar:

"Die Einkommensverwendung, der Verbrauch i. w. S., ist ebenso wie das Einkommen ein geeigneter Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist die übergreifende Fundamentalregel, die auch das Umsatzsteuerrecht trägt und dafür sorgt, daß es nicht zu einem aparten Teil des Steuerrechts wird."

Skatteförmågeaspekten får störst betydelse vid övergripande rättspolitiska diskussioner om mervärdebeskattningens omfattning. Den bör dock även tas i beaktande vid diskussioner av komponenter i beskattningen såsom hur beskattningsvärdet för olika slags konsumtionsförvärv skall beaktas. En utgångspunkt för lagstiftningen bör vara att beskattningsvärdet för skattesubjekten skall beräknas så att det motsvarar konsumtionsvärdet för skattebärarna. Denna aspekt har måhända haft betydelse vid utformningen av olika regler i ML, men har inte kommit till uttryck vare sig i själva reglerna eller i förarbetsuttalanden på ett sådant sätt att den kan tillmätas relevans för rättstillämpningen. För utvärderingen av reglerna är aspekten dock värdefull.

2. En strävan att beräkna skattemåttet korrekt innebär närmare bestämt att detta skall beräknas på ett **likformigt** sätt enligt objektiva och rättvisa normer. Detta kom vid inkomstbeskattningen till uttryck i kravet i 1 § taxeringslagen (1956:623) att taxeringarna skall bli i "möjligaste måtto likformiga och rättvisa". Ett liknande stadgande saknas i ML, men kravet gäller likväl då det följer av stadgandet i 1

¹⁷¹ I förslaget till allmän varuskatt diskuterades allmänna skatteförmågeaspekter på en generell konsumtionsskatt; SOU 1957:13 sid 90 f. Utredningen ansåg att en generell konsumtionsskatt uppfyllde kraven på att vara rättvis, men att en regressiv karaktär på beskattningen var en brist, som dock kunde motverkas.

I den amerikanska diskussionen ägnas betydande utrymme åt att diskutera mervärdeskattens regressiva effekter samt hur dessa kan motverkas; se exempelvis McLure 1987 sid 30 ff och Vogt 1989 sid 221 f.

kap 1 § regeringsformen (1974:152) att "domstolar och förvaltningsmyndigheter ... skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet".

En likformighetsprincip innebär att *lika fall skall behandlas lika*. Detta får inte tas för bokstavligt för principen skulle då strängt betraktat sakna praktisk innebörd. Det finns nämligen inte några helt lika fall. Om Andersson respektive Bengtsson förvärvar var sin flaska Coca-Cola för 10 kr, så skiljer sig fallen åtminstone åt genom att förvärven har företagits av olika subjekt. Vad saken gäller är dock att *fall som liknar varandra skall behandlas på ett likartat sätt, och att en skillnad i behandlingen skall bero på en omständighet som bestäms vara relevant utifrån regelns syfte*. Accepterar man denna utgångspunkt bör man kräva av den som förordar en skillnad i behandlingen av två likartade fall att ange vilken skillnad i omständigheterna som motiverar detta och varför.

Strävan efter neutrala regler är i allmänhet även i linje med ett likabehandlingssyfte. I avsnitt 2.5.3 har behandlats en rad olika situationer där man av neutralitetsskäl önskar att två olika alternativ inte skall leda till olika skatteeffekter. Dessa ställningstaganden bygger på att trots yttre skillnader alternativen har en likartad innebörd, som är så relevant att fallen bör medföra likartade skatteeffekter. Exempelvis föreligger det normalt beaktansvärda ekonomiska och civilrättsliga skillnader mellan att hyra eller köpa en vara. Båda transaktionerna innebär däremot en likartad konsumtion av varan och mervärdebeskattning bör därför ske i båda alternativen. Hur likartad mervärdebeskattningen kan och bör utformas får avgöras efter ytterligare ställningstaganden till de närmare skillnaderna och likheterna mellan alternativen.

Likformighetsaspekterna kan liksom neutralitetsaspekterna anläggas antingen från konsument- eller producentperspektivet. Likformighet kan många gånger vara ett mer naturligt sätt att se ett problem från producentperspektivet. En producent torde uppröras mer över det orättvisa i en bristande likabehandling med en konkurrent än över de samhällsekonomiskt negativa konsekvenserna av en bristande konkurrensneutralitet.

Som framhållits i avsnitt 2.4.2 finns goda skäl att anse att mervärdeskatten i situationer med bristande konkurrensneutralitet i beaktansvärd utsträckning bärs av producenterna. Om mervärdeskatt uttas på en verksamhet, men inte på en annan likartad verksamhet, innebär

2.5.4

det att en producent belastas med en skatt på en inkomst samtidigt som en annan producent slipper skatt på en liknande inkomst.

2.5.5 Andra principer för en konsekvent beskattning

1. För att en skatt skall uttas på ett rättvist sätt och fungera neutralt krävs att skatten utformas så konsekvent som möjligt. Varje inkonsekvens innebär möjligheter att snedvridningar kan uppstå. Inkomstskattens nuvarande utformning är tyvärr ett exempel härpå. Mervärdeskatten är enklare i sin uppbyggnad och därmed även betydligt mer konsekvent utformad. Genomgången av olika principer för konsekvens blir därför kort.

2. **Realisationsprincipen** motiveras vid inkomstbeskattningen av krav på objektiv värdering av inkomsten och den skattskyldiges förmåga att betala den skatt som belöper på inkomsten. Då mervärdebeskattningen sker vid konsumtionen är dessa förutsättningar för beskattningen i princip alltid uppfyllda. För bedömningen av beskattningstidpunkten ur skattebärarnas synvinkel har därför realisationsprincipen begränsat intresse.

I de fall förvärven avser konsumtionskapitalvaror kommer inte alltid konsumtionen till stånd. Ur skatteförmågesynpunkt är detta dock invändningsfritt då man kan hävda, liksom man gör vid inkomstbeskattningen, att skatteförmågan manifesteras redan genom förmågan att konsumera.

De händelser som kan förhindra att den faktiska konsumtionen kommer till stånd är knappast heller sådana som principiellt anses utesluta mervärdebeskattning. Enligt mitt förmenande kan man i och för sig anse att stöld, brand etc innebär att den behovstillfredsställelse som utmärker konsumtion inte kommer till stånd, vilket i princip borde beaktas exempelvis genom att mervärdeskatt inte uttogs vid ersättningsanskaffningarna. Detta är dock inte en gängse uppfattning.

Realisationsprincipen har däremot viss relevans för skattesubjektens redovisning av mervärdeskatt. Betydelsen är dock begränsad jämfört med inkomstbeskattningen. Vid transaktioner mellan skattskyldiga subjekt är felvärderingar av beskattningsvärdet för utgående mervärdeskatt mindre allvarliga då en nollställning relativt snabbt sker genom köparens omedelbara avdragsrätt för ingående skatt. Gentemot andra köpare kan en korrigering åstadkommas genom kreditfakturerings.

Beaktandet av betalningsförmågan har vid mervärdebeskattningen samma innebörd som vid inkomstbeskattningen enligt bokföringsmässiga grunder, då skattesubjekten i allt väsentligt är bokföringsskyldiga näringsidkare. För dessa får kontantbetalningen anses vara irrelevant då verksamheten normalt kan lånefinansieras.

3. Med **symmetri** brukar i skatterätten primärt förstås likabehandling av vinster och förluster. Vid inkomstbeskattningen förekommer en rad asymmetrier som saknas vid mervärdebeskattningen. Vid inkomstbeskattningen finns exempelvis två olika periodiseringsmetoder, olikheter i beräkningen av inkomstens storlek mellan olika inkomstslag, olikheter i behandlingen av vinster och förluster i samma inkomstslag, begränsningar i avdragsrättens värde om en kostnad leder till underskott i förvärvskälla etc. Allt detta gör att skattebelastningen i förhållande till den verkliga inkomsten kan variera högst avsevärt mellan olika skattskyldiga.

Mervärdeskatten är generell i de avseenden som nyss nämnts. Endast en periodiseringsmetod och en metod för beskattningens värdeberäkning används. Avdragsrätten är omedelbar och alltid effektiv.

4. **Kontinuitet** i beskattningen innebär vid inkomstbeskattningen att alla inkomster bör beskattas vid någon tidpunkt, men å andra sidan endast en gång. Praktiska problem i detta avseende finns framförallt vid vissa överföringar av egendom som vidhäftas en obeskattad värdestegring.

Mervärdebeskattningen sker vid en kvalitativt entydig tidpunkt, då konsumtionen sker och några kontinuitetsproblem finns därför inte från skattebärarnas synpunkt. Från skattesubjektets synpunkt bör däremot vissa kontinuitetsfrågor avseende beskattningsskedjan beaktas. I allmänhet uppfylls kontinuiteten i beskattningen dock genom att reciprocitet föreligger mellan säljarens redovisning av utgående mervärdeskatt och köparens avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. I några fall upprätthålls däremot kontinuiteten genom att mervärdeskatt inte redovisas av någondera parten. Detta gäller vid överlåtelse av hel rörelse, 8 § 10) ML, samt vid återtagande av vara såld på avbetalning mellan skattskyldiga näringsidkare; 15 § 2:a st ML.

5. **Reciprocitet** i beskattningen innebär normalt att en transaktion som medför avdragsrätt för en person, kan medföra skatteplikt för hans affärskontrahent, eller vice versa. Från rättssäkerhetssynpunkt kan det

2.5.5

vara tvivelaktigt att låta beskattningen av en person styras av hur en annan person beskattats.

Vid mervärdebeskattningen är reciprociteten mer utvecklad än vid inkomstbeskattningen och är reglerad i ML. Mervärdebeskattningens struktur bygger på en reciprok kedja där skatten vältras framåt till konsumenten.

Genom den s k avdragsmetodens konstruktion bygger inte avdragsrätten primärt på köparens utgifter för förvärven, utan på att han faktiskt erlagt mervärdeskatt till säljaren. Reciprociteten kan härigenom tyckas fullständigt garanterad, men som skall visas senare finns i rättstillämpningen ändå exempel på reciprocitetsbrott.

6. Vid all beskattning finns anledning att överväga vissa avsteg från en principiellt konsekvent regelutformning för att uppnå praktiska förenklingar. Det är idag en trend vid inkomstbeskattningen att införa förenklingar i form av schablonregler. Mervärdebeskattningen är enkel i sin grundstruktur, vilket gör behovet av förenklade schabloner mindre. Schabloner finns dock exempelvis vad gäller förvärv, som till viss del är avdragsgilla.

2.6 Den fortsatta framställningen

I de följande kapitlen skall mervärdebeskattningens huvudkomponenter behandlas. Som framhållits inledningsvis är syftet att undersöka mervärdeskattens allmänna uppbyggnad och de rättstillämpningsproblem denna medför. Endast frågor av allmän karaktär skall därför undersökas. Härmed förstås sådana frågor som kan aktualiseras för alla skattskyldiga oavsett vad slags mervärdeskattepliktig vara eller tjänst som omsätts, och oavsett vilken associationsform verksamheten bedrivs i. Det gäller därför primärt frågor som har betydelse för beräkningen av skatteobjektet, mervärdet.

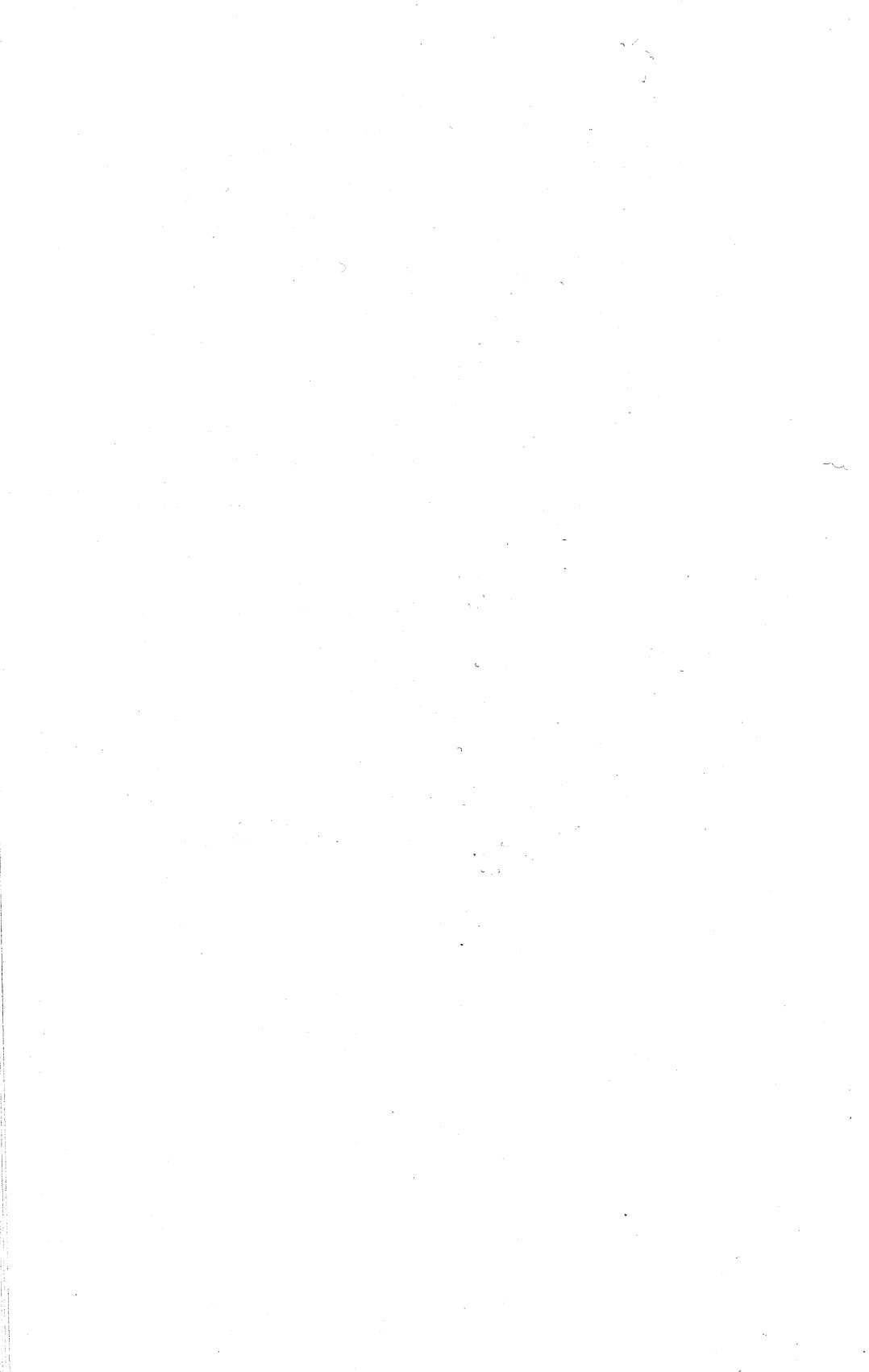
I kapitel 3 behandlas skattskyldighet till mervärdeskatt. Dessa regler avgränsar beskattningsområdet så att mervärde som produceras hos icke-skattskyldiga producenter kan undgå beskattning. Denna fråga står i fokus för framställningen, som begränsas till skattskyldighetsreglerna för de allmänna situationerna.

I kapitel 4 behandlas intäktssidan vid skatteberäkningen. Frågor om beräkning av utgående mervärdeskatt behandlas i ett intäktsperspek-

tiv. Vid inkomstbeskattning av näringsverksamhet är avgränsningen av de skattepliktiga intäkterna relativt oproblematisht då så gott som alla intäkter i näringsverksamheten är skattepliktiga. Mervärdebeskattningens intäktssida är däremot mer begränsad. Detta beror dels på att det finns ett flertal tjänster som inte är skattepliktiga eller som beskattas med lägre skattesats än normalt, dels på att vissa biintäkter inte är skattepliktiga. Å andra sidan saknas vid mervärdebeskattningen motsvarighet till inkomstbeskattningens indelning i olika inkomstslag med delvis olika regler för inkomstberäkningen.

Avdragsrätten behandlas i kapitel 5 ur ett kostnadsperspektiv. Avdragsrättens avgränsning är i princip likartad vid mervärde- och inkomstbeskattningen, med problem som kostnadens samband med de skattepliktiga intäkterna, gränsdragningen mot personliga levnadskostnader och kapitalförluster. Gränsdragningen mot personliga levnadskostnader behandlas särskilt i kapitel 6.

Tidsaspekter på beskattningen behandlas i kapitel 7 och 8. Det är samma transaktioner som skall redovisas vid beräkningen av den skattepliktiga inkomsten och det skattemässiga mervärdet, och tidpunkten för redovisning sammanfaller därför i flera avseenden. Det finns dock även väsentliga skillnader. Den vid inkomstbeskattningen betydelsefulla periodiseringen av kostnader på rätt beskattningsår saknas exempelvis vid mervärdebeskattningen, eftersom ingående mervärdeskatt på förvärv är avdragsgill på en gång.



3 Avgränsning av beskattningen avseende verksamhetens karaktär

3.1 Effekter av skattskyldighetens avgränsning

Regler om skattskyldighet anger vilka personer som skall vara subjekt för beskattningen, medan regler om skatteplikt anger vilka objekt som skall beskattas. Skattskyldighetsregler har dock även betydelse för omfattningen av det objekt som kommer att beskattas. Undantag från skattskyldigheten har betydelse för beskattningens totala omfattning om undantagen innebär att inkomst alternativt mervärde som subjekten producerar därigenom definitivt undgår beskattning. Eftersom avsikten är att i denna framställning i huvudsak beröra frågor om skatteobjektet, kommer skattskyldighetsreglerna primärt att behandlas från detta perspektiv.

Vid **inkomstbeskattningen** innebär ett frikallande från skattskyldighet normalt att de inkomster som subjektet förvärvar definitivt undgår inkomstbeskattning. Exempelvis blir de skattefria inkomster som förvärvas av inskränkt skattskyldiga ideella föreningar inte heller beskattade då de används till föreningsaktiviteter som medlemmarna har förmån av.

Vid **mervärdebeskattningen** är förhållandet inte alltid detsamma. Om mervärdet i ett produktionsled inte blir beskattat utesluter detta inte att mervärdet beskattas i ett senare led. Detta gäller om det är en tjänst som säljs till ett mervärdeskattskyldigt subjekt. Mervärdebeskattningen hos förvärvaren kommer att omfatta det icke-skattskyldiga subjektets mervärde och eventuellt mervärde producerat i produktionsled dessförinnan.¹

Denna effekt uppstår på grund av att avdragsrätten vid mervärdebeskattningen i princip inte bygger på kostnader för förvärv utan avser den mervärdeskatt som debiterats av säljaren (ingående mervärdeskatt). Har en sådan debitering inte skett erhåller förvärvaren inte något avdrag. Detta är en skillnad mot inkomstbeskattningen där ett subjekts avdragsrätt för kostnader är oberoende av medkontra-

¹ Se avsnitt 2.2.3 ovan om kumulativa effekter.

ters skattskyldighet för intäkter av prestationerna.² När regeln i ML om avdrag för fiktiv mervärdeskatt är tillämplig, dvs vid varuförvärv men inte vid tjänsteförvärv, fungerar avdragsrätten vid mervärdebeskattningen dock på samma sätt som vid inkomstbeskattningen.³

Med avseende på tjänster medför således ett frikallande från skattskyldighet vid mervärdebeskattningen inte alltid att mervärdet undgår beskattning. Ett frikallande från skattskyldighet till mervärdeskatt har däremot på ett annat sätt en mer omfattande innebörd än ett motsvarande frikallande från inkomstbeskattning. Från mervärdebeskattning undantas hela det mervärde som skapats i verksamheten, dvs ersättningarna till anställda, långivare och ägare. Är en verksamhet undantagen från inkomstbeskattning undantas endast vinsten av verksamheten från beskattning. Ersättningar som utbetalas till anställda och borgenärer blir däremot inkomstbeskattade hos dem.

Reflexmässigt framstår ett frikallande från skattskyldighet som fördelaktigt. I några situationer gäller dock det omvända. Vid såväl inkomst- som mervärdebeskattning innebär skattskyldighet en fördel för den vars verksamhet utvisar ett skattemässigt underskott. Vid mervärdebeskattningen gäller detta generellt, eftersom överskjutande ingående mervärdeskatt alltid återbetalas. Vid inkomstbeskattningen finns däremot begränsningar i underskottskvittningen mellan olika förvärvskällor och ytterligare sådana begränsningar infördes 1991. Det skäl som anförs härför är att "skatteplanering går ofta ut på att uppnå en räntefri skattekredit genom att redovisa skattemässiga underskott under ett antal år som i bästa fall motsvaras av överskott under senare år".⁴ Detta skäl har inte bärkraft vid mervärdebeskattningen, då mervärdeskatten inte betraktas som en skatt på skattesubjektet. Det finns en rad verksamheter som helt i linje med mervärdebeskattningens uppbyggnad alltid kommer att uppvisa underskott på grund av konstruktionen med teknisk skattskyldighet för verksamheter vars försäljning är kvalificerat undantagna från mervärdeskatt samt vid export.

² Undantag finns dock i särskilda fall. Ett exempel är beskattningen av periodiska understöd där skatteplikten är beroende av utgivarens avdragsrätt; se 19 § KL.

³ Se avsnitt 2.2.3 ovan om kumulativa effekter samt avsnitt 2.2.2 om fiktiv mervärdeskatt.

⁴ Se SOU 1989:33 del I sid 184.

3.2 Överväganden vid bestämmandet av skattskyldigheten

1. I detta avsnitt skall principiellt diskuteras på vilken grundval avgränsningen av skattskyldigheten vid mervärdebeskattningen bör ske, och därefter undersöks i följande avsnitt innebörden av de gällande reglerna i ML för skattskyldighet. Diskussionen i detta avsnitt sker med utgångspunkt från de neutralitets- och likformighetsaspekter som bör beaktas vid utformningen av mervärdebeskattningen. Praktiska överväganden om beskattningens avgränsning berörs närmare senare.

2. Avgränsningar i skattskyldigheten kan ske för olika ändamål. En avgränsning av beskattningens territoriella omfattning kan bli genom regler om vilka subjekt som är skattskyldiga. Sådana avgränsningar finns både i KL och ML.⁵ För mervärdebeskattningen är en sådan avgränsningsmetod ett systemfrämmande inslag, då den territoriella omfattningen av beskattningen regleras genom gränskorrigering.⁶ På all tjänsteimport utgår dock inte införselmervärdeskatt och regler om att en tjänst skall eller inte skall anses tillhandahållen i en i Sverige skattskyldig verksamhet får då betydelse.⁷

Skattskyldigheten kan vidare begränsas i syfte att ge subjekt som bedriver en viss allmännyttig verksamhet en förmånlig skattebehandling. Även denna typ av begränsning finns i såväl KL som ML.⁸

Slutligen kan skattskyldigheten begränsas av skäl som beror på principen för beskattningens utformning. Härvid finns en väsentlig skillnad mellan inkomst- och mervärdebeskattningen genom de skilda roller skattesubjekten fyller i de båda skattesystemen. Vid inkomstbeskattningen skall skattesubjekten normalt även bära skatten, vilket ju däremot inte är avsikten vid mervärdebeskattningen. Det är begränsningar av denna typ som skall behandlas i detta kapitel. Däremot skall de två begränsningar som nämnts dessförinnan inte ytterligare beröras.

⁵ 53 § KL och 6 § 1 mom SI respektive 2 § ML.

⁶ Se ovan avsnitt 2.4.3.

⁷ Se 2 § anv p 1 5:e st ML.

⁸ 54 § KL och 7 § SI respektive 2 § anv p 1 sista st ML.

3. Den naturliga utgångspunkten för bedömningen av mervärdeskattskyldighetens omfattning från konsumtionsskattesynpunkt är att all skattepliktig konsumtion skall bli föremål för beskattning. Eftersom konsumenterna själva inte är skattesubjekt motiverar detta först och främst att alla som tillhandahåller den skattepliktiga konsumtionen skall vara skattskyldiga. Mervärdebeskattningsmetoden innebär att inte bara de som säljer varor till konsumenter är skattskyldiga, utan att all verksamhet vari varans värde skapas medför skattskyldighet.⁹ (Inledningsvis begränsas diskussionen till varor för att senare vidgas även till tjänster.) Eftersom skattskyldighet inte bara innebär skyldighet att redovisa utgående mervärdeskatt utan även rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt är det en viktig avgränsning att skattskyldighet inte skall omfatta den som förvärvar varor/tjänster i avsikt att konsumera dem.¹⁰ Detta innebär att varje förvärvare av varor utom den slutlige konsumenten bör vara skattskyldig.

Den yttersta avgränsningen av skattskyldigheten bör därför vara att endast den som förvärvar varor i syfte att konsumera dem bör undantas från skattskyldighet.¹¹ Positivt uttryckt innebär det att den som förvärvar varor i syfte att omsätta dem skall vara skattskyldig.

4. För den rättsliga bedömningen av skattskyldigheten måste syftet med varuförvärvet bedömas på grundval av utåt iakttagbara omständigheter. Bedömningen kan därvid utgå från *rättssubjektets, verksamhetens eller prestationernas karaktär*. I ML används alla dessa rekvisit, men som huvudregel sker bedömningen på grundval av verksamhetens karaktär. Genom en bedömning av verksamheten i stället för

⁹ Vissa producenters insats kan medföra ett negativt mervärde.

¹⁰ Vid mervärdebeskattningen behandlas även vissa personer som inte är slutkonsumenter som sådana. Detta gäller exempelvis vid tillhandahållande av konsumtion från föreningar etc till medlemmar. På liknande sätt är beskattningen av boendetjänster konstruerad.

¹¹ Vissa konsumtionskapitalvaror konsumeras dock ibland inte fullständigt av konsumenterna utan säljs vidare. Då varan normalt inte tillförs något mervärde hos konsumenten och det minskade värdet är konsumtion, finns dock inte någon anledning att korrigera den mervärdebeskattning som skett vid konsumentens förvärv av varan.

Det vore vidare praktiskt komplicerat att beskatta sådana försäljningar, då man måste avgöra hur stor del av den ingående skatten som belöper på den personliga förbrukningen av varan och hur stor del som bör få avdras vid försäljningen. Jfr prop 1978/-79:141 sid 72.

av enskilda förvärv kan man lättare anknyta till objektiva kriterier såsom omsättningsstorlek, hur länge verksamheten bedrivits etc.

Som rekvisit för klassificeringen av verksamheten används kravet att den skall vara yrkesmässig. Yrkesmässighet är med de skäl för avgränsningen som angivits ovan lämpligt som avgränsningsrekvisit, då man i en yrkesmässig verksamhet förvärvar varor i syfte att sälja dem eller för att använda dem i produktionen av andra varor.

Det finns dock även utanför yrkesmässiga verksamheter förvärv som sker med försäljningssyfte.¹² Det finns inte något principiellt skäl till varför inte dessa skall omfattas av skattskyldigheten. De negativa effekterna av ett undantagande vore främst konkurrensstörningar för närliggande yrkesmässiga säljare. Däremot torde de negativa effekterna från konsumtionsskattesynpunkt, exempelvis i form av störningar i konsumtionsvalet samt olikformig beskattning av olika konsumenter, vara begränsade.

5. För tjänsteproduktion bör inte utgångspunkten vara att alla som tillhandahåller en tjänst skall vara skattskyldiga. Anställda bör inte vara skattskyldiga för då skulle skattskyldigheten få samma omfattning som vid inkomstbeskattningen och mervärdebeskattningen skulle förlora mycket av sin enkelhet. Skattskyldigheten kan därför inte heller begränsas alltför mycket. Å andra sidan uppstår kumulativa effekter om en icke-skattskyldig producent själv förvärvat mervärdebeskattade varor/tjänster.¹³

3.3 ML:s skattskyldighetsregler

Skattskyldigheten avgränsas i ML som huvudregel på grundval av verksamhetens karaktär genom bedömningen av yrkesmässigheten.

I 2 § ML anges att

¹² Yrkesmässighet ingår som rekvisit bl a i KL:s rörelsebegrepp. För att yrkesmässighet skall föreligga i KL:s mening krävs vinstsyfte samt en viss regelbundenhet och omfattning på verksamheten. Varor kan förvärfas i syfte att sälja dem vidare i icke-yrkesmässiga verksamheter exempelvis av ideell (utan vinstsyfte) eller tillfällig (ej regelbunden) karaktär.

¹³ Detta problem finns inte vid varuproduktionen på grund av avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt.

"Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter 1) skattepliktig vara eller tjänst"

I 2 § anv p 1 anges närmare vad som förstås med yrkesmässig verksamhet. Som huvudregel bestäms yrkesmässigheten genom en anknytning till inkomstbeskattningens rörelsebegrepp. Därutöver finns dels specialregler för särskilda fall, dels en allmän regel som utvidgar skattskyldigheten till rörelseliknande verksamhet.

Fr o m 1991 har begreppen i skattskyldighetsreglerna anpassats till den nya indelningen i inkomstslag i KL. Begreppen rörelse och rörelseliknande ersätts därvid med näringsverksamhet och "former jämförliga med näringsverksamhet". I huvudsak innebär detta inte någon saklig ändring, och nedan kommenteras bara de föreslagna reglerna i de fall en väsentlig förändring kan förväntas.

ML använder som avgränsningsrekvisit primärt verksamhetens karaktär. Även de övriga rekvisiten kommer till användning. *Rättssubjektets karaktär* har betydelse genom regler om när statens eller kommuns verksamhet skall anses som yrkesmässig, 2 § anv p 1 7:e st, samt inskränkningar i skattskyldigheten för bl a ideella föreningar; 2 § anv p 1 sista st. Den omsatta *prestationens karaktär* har betydelse, förutom på grund av det allmänna kravet på att prestationen skall vara skattepliktig enligt ML, genom att försäljning av vissa produkter såsom "vara från fastighet som avses i 24 § 2 mom KL" m fl skall anses som yrkesmässig; 2 § anv p 1 7:e st ML.

Rättstekniskt används i ML alltid yrkesmässighet som omedelbart rekvisit för skattskyldighet. Övriga rekvisit kopplas inte omedelbart till skattskyldighetsregeln i 2 § utan får medelbar effekt genom att de är rekvisit för när yrkesmässighet skall anses föreligga enligt 2 § anv p 1. Förståelsen av lagtexten blir härigenom svårare då begreppet yrkesmässig används med en varierande innebörd beroende på vad slags rättssubjekt eller produkt som avses. Ytterligare komplikationer uppstår genom särskilda regler för vissa typer av verksamhet, som försäkringsföretag, 3:e st, och byggnadsverksamhet; 2:a st.

3.3.1 Huvudregeln

Yrkesmässigheten bestäms enligt ML som huvudregel genom en anknytning till inkomstbeskattningen, 2 § anv p 1 1:a st ML:

"Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet eller av rörelse enligt KL."¹⁴

Enligt huvudregeln utesluts från mervärdebeskattning varuförsäljningar som beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och tjänster som beskattas i inkomstslaget tjänst.

Huvudregeln innebär att det materiellt sett inte blir fråga om någon självständig mervärdeskatterättslig bedömning av verksamhetens yrkesmässiga karaktär, utan att den inkomstskatterättsliga bedömningen skall användas.

3.3.2 Utvidgningsregeln

1. Som yrkesmässig verksamhet skall, utöver vad som följer av huvudregeln, även räknas "annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former"; 2 § anv p 1 1:a st ML. Detta innebär en från inkomstbeskattningen självständig bedömning, som får företas på grundval av mervärdeskatterättsliga överväganden.

Sammantaget innebär huvud- och utvidgningsregeln att en verksamhet som bedöms som yrkesmässig vid inkomstbeskattningen även skall behandlas som sådan vid mervärdebeskattningen, men att en självständig bedömning kan ske i de fall en verksamhet inte anses som yrkesmässig vid inkomstbeskattningen. Det är således tillämpningen av utvidgningsregeln som utgör den *självständiga* och *yttersta* gränsdragningen vid mervärdebeskattningen.

2. Motiven för den valda begränsningen av skattskyldigheten till yrkesmässig verksamhet är inte klart angivna i mervärdeskattelagens förarbeten. Avgränsningen har utan närmare diskussion överförts från den allmänna omsättningsskatten via den allmänna varuskatten. Inte

¹⁴ Vidare anges i 1:a st att några särskilda transaktioner i andra inkomstslag skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet.

heller i förarbetena till omsättningsskatten, prop u1940:3, finner man explicit angivet några skäl för den valda gränsdragningen.

1973 ändrades lydelsen på utvidgningsregeln till den nuvarande. Syftet med regeln anges därvid i Ds Fi 1973:3, sid 15, vara att "verksamhet, vari med viss regelbundenhet förekommer skattepliktiga transaktioner, skulle kunna anses som yrkesmässig".¹⁵ Rent allmänt uttalas i prop 1973:163 sid 63, "att skattskyldighetsfrågan bör bedömas med hänsyn till de grundläggande principerna för en omsättnings-skatt enligt mervärdeskatteprincipen". Härmed torde åsyftas att utvidgningsregeln skall användas för att upprätthålla konkurrensneutralitet vid mervärdebeskattningen.¹⁶

I Handledningen, 1987 sid 27, anges att "en närmare bestämning av begreppet rörelseliknande former i förarbetena och rättspraxis" saknas. Man anger därför som en egen precisering att stort avseende bör fästas vid verksamhetens omfattning.

3. Det kan konstateras att man vid tillämpningen av utvidgningsregeln har liten ledning av såväl lagtextens lydelse som förarbetena. Det föreligger därför en betydande frihet att precisera regelns innebörd i praxis. Detta bör då ske i enlighet med de principiella skälen för omfattningen av mervärdeskattskyldigheten, vilka diskuterats ovan i avsnitt 3.2. Dessa kan sammanfattas på följande sätt:

Mervärdebeskattningen skall såsom en likformig belastning på konsumtionen omfatta all konsumtion av skattepliktiga varor och tjänster. Vidare är det från konkurrensneutralitetssynpunkt viktigt att mervärdebeskattning sker vid varje försäljning där säljaren tillfört varan ett beaktansvärt mervärde.

4. Först kan utan några djupare principiella överväganden från regelns tillämpning uteslutas försäljningar som konsumenter företar av **personligt lösöre**. Ett sådant ställningstagande har stöd i förarbetena. Vid införandet 1973 av utvidgningsregelns nuvarande lydelse framhölls att en äldre reglering i förordningen om allmän varuskatt, om att försäljning av personligt lösöre inte föranledde skattskyldighet, alltså sakligt sett torde ha relevans. "Försäljning av personlig löseegendom skulle därför även i mervärdeskattehänseende normalt

¹⁵ Dep chefen förefaller i prop 1973:163 sid 62 dela denna uppfattning.

¹⁶ Ds Fi 1985:14 sid 27 och Handledningen 1987 sid 26.

vara att anse som ej yrkesmässig.¹⁷ Av rättspraxis framgår att försäljning av samlarobjekt kan medföra skattskyldighet; se RÅ 1970 Fi 1884 angående frimärksförsäljning.¹⁸ Försäljning av samlarobjekt som sker under rörelseliknande former torde således medföra skattskyldighet, om den sålda varan är skattepliktig enligt ML. Försäljningar av personliga bruksföremål torde däremot vara uteslagna från skattskyldighet.

5. Vad gäller avgränsningen i övrigt skall denna diskuteras mer allmänt och systematiskt. Begreppet rörelseliknande former står i relation till begreppet rörelse såsom en utvidgning av skattskyldigheten. Allt vad som är rörelse innefattas i begreppet rörelseliknande former, men i begreppet ingår dessutom verksamheter som inte uppfyller rörelsebegreppets rekvisit. Detta innebär att en verksamhet kan bedrivas i rörelseliknande former utan att något eller några av rekvisiten för rörelse är uppfyllda (*kvalitativ skillnad*) och/eller att graden av uppfyllnad för något eller några av dem kan vara lägre (*kvantitativ skillnad*).

Rörelserekvisiten vid inkomstbeskattningen är självständighet, regelbundenhet och varaktighet samt förvärvssyfte.¹⁹

Självständigheten gäller förhållandet till uppdragsgivarna. En anställd uppfyller inte detta rekvisit, eftersom han intar en osjälvständig ställning till sin arbetsgivare.

Regelbundenhet och varaktighet tar sikte på verksamhetens omfattning och är viktiga rekvisit för gränsdragningen mellan yrkesmässiga och icke-yrkesmässiga försäljningar. För att verksamheten skall vara yrkesmässig krävs normalt att den även riktar sig mot allmänheten.²⁰

¹⁷ Ds Fi 1973:3 sid 12 f.

¹⁸ Numera är frimärken normalt inte skattepliktiga varor; 8 § 13) ML.

I rättsfallet förs inte någon diskussion om avgränsningen mellan skattefri försäljning av lösöre och skattskyldig försäljningsverksamhet. Det konstateras endast att verksamheten innefattar mer än "enstaka byte eller försäljning", vilka var avgränsningsrekvisiten innan rörelseliknande former infördes i lagtexten. Av omständigheterna framgår att verksamheten hade en inriktning som gick vida utanför vad jag förknippar med hobbysamlande.

¹⁹ Se exempelvis prop 1984/85:93 sid 13 f. Där anges att det krävs "i regel också vinstsyfte". Enligt mitt förmenande krävs alltid förvärvssyfte för att rörelse skall föreligga, annars föreligger skattefri hobby. Se SOU 1989:33 del III sid 13.

²⁰ Se RÅ81 1:4. Detta krav tycks dock inte upprätthållas vid bedömningen av om aktiebolag bedriver rörelse; se RÅ 1988 ref 45.

Med förvärvssyfte förstås att verksamhetsidkaren har ett syfte att verksamheten skall ge honom ett ekonomiskt utbyte, och detta rekvisit avgränsar skattskyldig verksamhet från skattefri verksamhet.

Det viktigaste principiella skälet för en bred skattskyldighet är att uppnå konkurrensneutralitet. Som framgått ovan tycks lagstiftaren ha sett detta som syftet med utvidgningsregeln.²¹ Med detta syfte bör framförallt förvärvssyftet inte vara ett krav för skattskyldighet vid mervärdebeskattningen trots att det är det i inkomstbeskattningens rörelsebegrepp. Detta av följande skäl.

Saknar en verksamhetsidkare förvärvssyfte har det normalt inte någon betydelse ur konkurrenssynpunkt att han inte inkomstbeskattas, eftersom inkomsten i så fall inte nämnvärt bör påverka vare sig hans incitament för verksamhetens bedrivande eller prissättningen i verksamheten. Motsvarande gäller inte lika generellt vid mervärdebeskattningen. Även om verksamhetsidkaren (ägaren) saknar förvärvssyfte kan andra personer - anställda, osjälvständiga uppdragstagare och långivare - delta i verksamheten i förvärvssyfte och producera ett beaktansvärt mervärde. Ett undantagande av sådan verksamhet från mervärdebeskattningen kan därför medföra betydligt större konkurrenssnedvridning än vad ett undantag från inkomstbeskattningen kan medföra. Av denna anledning bör därför förvärvssyfte inte vara ett rekvisit för skattskyldighet vid mervärdebeskattningen.

I förarbetena finns inte ett klart stöd för detta ställningstagande. Tvärtom finns uttalanden som tyder på att man anser att förvärvssyfte är en förutsättning för mervärdeskattskyldighet. RSV anför i sitt remissyttrande över Ds Fi 1973:3 "att man i begreppet rörelseliknande former lägger att verksamheten skall bedrivas i förvärvssyfte".²² Därför anser RSV att skattskyldighet inte bör föreligga för viss verksamhet som ideella föreningar bedriver.²³ Det kan inte uteslutas att dep chefen delar denna uppfattning, då han anför att sådana verksamheter som RSV nämnt med den av honom föreslagna regeln inte skall medföra skattskyldighet.²⁴

²¹ Se punkt 2 ovan om dep chefens uttalande i prop 1973:163 sid 63.

²² Prop 1973:163 sid 33.

²³ A s.

²⁴ Prop 1973:163 sid 63.

I Handledningen, 1987 sid 27, synes RSV nu ha en annan uppfattning, eftersom man anser att det är verksamhetens omfattning som är viktigast vid bedömningen av om en verksamhet som är "hobby eller annars inte skattepliktig enligt KL - skall anses bedriven under rörelseliknande former". Då förvärvssyfte saknas vid hobbyverksamhet och en del andra icke-skattepliktiga verksamheter innebär detta att RSV nu inte synes anse att förvärvssyfte behöver föreligga.

I rättspraxis kan man finna stöd för att utvidgningsregeln ansetts tillämplig i ett antal fall där förvärvssyfte torde ha saknats:

RÅ 1978 Aa 227 (RSV/FB Im 1979:2). En kommun bedrev serveringsverksamhet på ungdomsgårdar. Överskottet användes till trivselfrämjande åtgärder på ungdomsgårdarna. Vidare såldes hobbymaterial till ungdomsgårdar (50 % subvention) och ideella föreningar med ungdomsverksamhet. Verksamheterna ansågs som yrkesmässiga.

RSV/FB Im 1984:5 (ej prövat av regeringsrätten). En ekonomisk förening upplät mot självkostnadspris bilar till medlemmarna. Föreningens verksamhet ansågs "trots självkostnadsprincipen" yrkesmässig.

RÅ 1986 ref 25. En kommunal restaurangverksamhet, vid ett servicehus i första hand för pensionärer, ansågs yrkesmässig.

Fr o m 1991 gäller enligt en ny regel att vid vissa tillhandahållanden från stat, statligt affärsverk och kommun skall verksamheten anses som yrkesmässiga oavsett om "den bedrivs med vinstsyfte eller ej". Därmed är frågan avgjord för dessa verksamheter. Fråga kvarstår dock vad som gäller för andra verksamheter. Införandet av den särskilda regeln för offentlig verksamhet beror på att det "inte alltid varit lätt att avgöra ... i vilken mån vinstkriteriet även gäller offentlig verksamhet, som drivs under s k rörelseliknande former".²⁵ Man skall därför inte dra några e contrario-slut från regeln.

6. Vad gäller övriga rörelserекvisit torde omsättningsens omfattning vara viktig vid bedömningen. Ett krav på någon regelbundenhet anges i förarbetena.²⁶ Det är däremot inte säkert att man skall bedöma regelbundenheten på samma sätt som vid inkomstbeskattningen. I

²⁵ Prop 1989/90:111 sid 209.

²⁶ Ds Fi 1973:3 sid 15 och prop 1973:163 sid 62.

förarbetena förordas att gränsen för redovisningsskyldigheten kan ge ledning i tveksamma fall, även om skattskyldighet bör kunna komma ifråga även när omsättningen underskrider denna gräns.²⁷

Det är oklart om det krävs, i likhet med vad som normalt gäller enligt det inkomstskatterättsliga rörelsebegreppet, att verksamheten skall rikta sig mot **allmänheten**, eftersom man i praxis har intagit något varierande uppfattningar. I RÅ83 1:26 (RSV/FB Im 1983:24) har en samfällighetsförening med "ändamål att tillgodose delägarfastigheternas behov av värme" inte ansetts bedriva yrkesmässig verksamhet. I RSV/FB Im 1984:5 (ej prövat av regeringsrätten) upplät en ekonomisk förening, mot ersättning för självkostnaderna, bilar till medlemmarna. Föreningen ansågs skattskyldig. Regeringsrätten har nyligen, 1989.12.15, prövat ett liknande, men ej helt likartat fall. Anställda vid ett företag skulle bilda ett handelsbolag som inköpte och sedan upplät bilar till bolagsmännen. Upplåtelsen skulle dels ske till de anställdas arbetsgivare för en ganska omfattande användning i tjänsten, dels för privat nyttjande. Verksamheten ansågs yrkesmässig.

7. Sammanfattningsvis kan konstateras att tillämpningen av utvidgningsregeln är oklar, varför följande ställningstaganden är något osäkra.

Ovan har tillämpningen av olika vid inkomstbeskattningen använda rekvisit diskuterats på grundval av utvidgningsregelns mervärdeskatterättsliga syfte. Det mervärdeskatterättsliga syftet att upprätthålla konkurrensneutralitet bör även ha *självständig* betydelse vid bedömningen. I Ds Fi 1973:3, sid 16, anges att "drivs verksamheten i konkurrens med annan verksamhet som är yrkesmässig bör även detta beaktas". Detta innebär primärt att skattskyldighet bör föreligga för alla verksamheter där varorna/tjänsterna tillförs ett beaktansvärt mervärde och som bedrivs i former som innebär konkurrens med yrkesmässiga producenter. Av rent praktiska skäl bör dessutom den årliga omsättningen överstiga en viss tröskel. En sådan tröskel införs fr o m 1991.²⁸

²⁷ Ds Fi 1973:3 sid 16.

I SOU 1989:35 föreslås att redovisningsskyldighet alltid skall föreligga för skattskyldiga. I syfte att inte inkludera vissa fall som idag är skattskyldiga men inte redovisningsskyldiga föreslås att skattskyldighet aldrig skall föreligga om omsättningen är lägre än 30 000 kr per år; a a del 1 sid 280 f.

²⁸ Se 2 § anv p 1 i dess nya lydelse.

Det torde finnas förutsättningar att tillämpa utvidgningsregeln så att skattskyldigheten får den förordade omfattningen, vilket innebär följande. Förförvärvssyfte behöver inte föreligga för att verksamheten skall anses bedriven under rörelseliknande former. Tvärtom torde det vara en av de praktiskt viktigaste situationerna för regelns tillämpning när förförvärvssyfte saknas, men verksamhetens omfattning och karaktär är sådan att ett stort mervärde produceras.

Å andra sidan finns verksamheter som bedrivs utan förförvärvssyfte och med skattefria bidrag²⁹ eller subventioner från annan skattefri verksamhet, där skattskyldighet innebär en konkurrensfördel för verksamheterna då ingående mervärdeskatt överstiger utgående. I sådana fall bör verksamheten av konkurrensneutralitetsskäl inte medföra skattskyldighet. Det är dock tvivelaktigt om skattedomstolarna är beredda att beakta denna aspekt. Ovannämnda RÅ 1986 ref 25 (kommunal restaurangverksamhet), där RR fann att verksamheten var skattskyldig, kan nämligen antas vara ett sådant fall, eftersom kommunen eftersträvade skattskyldighet.

8. Vad som ovan diskuterats gäller närmast varuproducerande verksamheter. För tjänsteproducerande verksamheter finns särskilda problem. I praxis har i huvudsak bedömts frågan om en person skall anses som anställd hos uppdragsgivaren eller inte.

I RÅ84 1:59 förelåg ett uppdragsförhållande mellan ett aktiebolag och en tidigare anställd (I). Regeringsrätten gjorde bedömningen att I:s verksamhet inte var rörelse i KL:s mening, samt att I:s "ställning vid arbetenas utförande har varit sådan att han ... i vissa andra rättsliga sammanhang skolat anses som en av bolaget anställd arbetstagare", men att I måste "anses ha tillhandahållit sina tjänster i rörelseliknande former", vilket innebar att han var skattskyldig till mervärdeskatt.

Någon överensstämmelse mellan den arbets-, inkomstskatte- och mervärdeskatterättsliga bedömningen föreligger således inte, vilket är i linje med dep chefens ställningstagande i förarbetena.³⁰ Det finns

²⁹ Se vidare avsnitt 4.4.3.

³⁰ I prop 1973:163, sid 63, anger dep chefen särskilt att "man bör bortse från hur verksamheten bedöms i andra sammanhang, t ex med avseende på arbetsgivaravgift eller ATP".

anledning att förorda en förändring de lege ferenda, vilket utvecklas nedan i avsnitt 3.4.

Vad angår den gällande rättstillämpningen skall denna inte analyseras närmare. Klart är ändå att regeringsrätten givit begreppet "rörelseliknande former" en vid omfattning i fallet, och att det förefaller som att parternas egen uppfattning och deras faktiska agerande i linje härmed varit utslagsgivande. Bedömningen innebär att självständighetsrekvisitet tillagts en mycket liten om ens någon betydelse. Ett sådant ställningstagande är enligt min mening varken nödvändigt eller lämpligt, av skäl som skall utvecklas närmare nedan.

3.4 Sammanfattande synpunkter

1. Skattskyldighet till mervärdeskatt bör i princip omfatta alla verksamheter som producerar och distribuerar mervärdeskattepliktiga varor och tjänster. Principiellt utesluta från skattskyldighet bör endast konsumenter vara.

Enligt ML beskattas inte konsumenters försäljning av varor som förvärvats i konsumtionssyfte. Försäljning av samlarobjekt som sker under rörelseliknande former torde däremot enligt praxis medföra skattskyldighet. De lege ferenda kan denna praxis ifrågasättas. Har förvärven inte från början ingått i en yrkesmässig verksamhet, har avdrag inte medgivits för ingående skatt.³¹ En mer konsekvent rättstillämpning vore att endast beskatta försäljning av varor som redan från förvärvstidpunkten ingått i en rörelseliknande verksamhet. Påbörjas en rörelse eller en rörelseliknande verksamhet medför det dock stora praktiska problem om man därefter skall undanta varor som anskaffats före påbörjandet från utgående mervärdebeskattning. Ett någorlunda hanterligt förfarande vore att medge avdrag för en fiktiv ingående mervärdeskatt beräknad på varornas värde då rörelsen påbörjas. Eventuella möjligheter härtill enligt gällande rätt kommer att diskuteras vidare i avsnitt 5.3.2.

³¹ Det är vidare inte självklart att den värdestegring som uppstått och därmed det värde som köparen förvärvar skall ses som konsumtion; se ovan avsnitt 2.4.3.1. Enligt gällande rätt ses dock även förvärv av typiskt samlarobjekt som konsumtionsförvärv.

2. Från skattskyldighet bör förutom konsumenter dessutom av praktiska skäl uteslutas personer vars verksamhet inte tillför konsumtionsobjekten något beaktansvärt mervärde. Av konkurrensneutralitetsskäl är en omfattande skattskyldighet motiverad och det är därför viktigt att regeln tillämpas så att även verksamheter som inte bedrivs i förvärvssyfte kan omfattas.

Den gällande utvidgningsregeln torde i huvudsak innebära en lämplig avvägning av skattskyldighetens omfattning. Det vore önskvärt att dess innebörd klarläggs ytterligare, genom förtydliganden i praxis eller genom ny lagstiftning. Möjligheten att beakta konkurrensaspekten bör vid lagstiftningsåtgärder utökas så att man vid bedömningen klart kan göra skillnad på verksamheter där ett avsevärt mervärde uppkommer och verksamheter där det skattemässiga mervärdet är negativt.

3. För tjänsteproducenter kan skattskyldigheten inte göras alltför bred. Det är praktiskt olämpligt att anställda eller osjälvständiga uppdragstagare skall behöva redovisa mervärdeskatt. Det är även från konkurrenssynpunkt betydelselöst att sådana personer inte är skattskyldiga när de utför uppdrag åt andra än konsumenter.³² Det är lämpligt med en snävare avgränsning än den nuvarande, i de fall då tjänster utförs åt näringsidkare. En överensstämmelse med gränsdragningen vid inkomstbeskattningen och debiteringen av socialförsäkringsavgifter är praktiskt lämplig. Å andra sidan borde inte avgränsningen göras alltför snäv för de situationer då tjänster utförs åt konsumenter.

Om man vid bedömningen av skattskyldigheten skulle skärpa kravet på självständighet kommer man att erhålla en begränsning av antalet skattskyldiga i de fall då uppdragen är omfattande och långsiktiga, dvs typiskt sett situationer med näringsidkare som uppdragsgivare. Sådana uppdrag som utförs åt konsumenter är däremot typiskt sett självständiga.

De lege ferenda förordas således att avgränsningen utformas så att självständighetsrekvisitet ges samma innebörd som vid inkomstbeskattningen. Detta förändrar inte gränsdragningen vid varuproduktion då denna så gott som alltid är självständig.

³² Några väsentliga kumulativa effekter uppstår knappast i dessa situationer, då uppdragstagaren sällan förvärvar mervärdeskattepliktiga insatsvaror eller tjänster av något beaktansvärt värde.

4 Avgränsningen av skatteobjektet på intäktssidan

4.1 Inledning

1. När objektet för beskattningen är ett nettovärde måste beräkningen av skatteobjektet innehålla en intäkts- och en kostnadssida, i motsats till vad som gäller för en ren omsättningsskatt. Mervärde är ett nettovärde och mervärdebeskattningen har därför liksom inkomstbeskattningen en intäkts- och en kostnadssida.¹ Strukturen för beräkningen av skatteobjektet är därför likartad.

Allmänt gäller vid beräkningen av sådana objekt - vinster, inkomster, mervärden etc - att beräkningen utgår från intäktssidan. Vid bokföringsmässig inkomstberäkning bestäms således primärt till vilken period verksamhetens intäkter hör varefter kostnaderna anknyts till intäkterna.² Vid inkomstbeskattningen bestäms likaså primärt vilka intäkter som är skattepliktiga, varefter avdrag medges för "alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande"; 20 § KL.

Även vid mervärdebeskattningen är intäktssidan primär genom att det är omsättningens karaktär som avgör om verksamheten medför skattskyldighet eller ej; 2 § ML. Avdragsrätten omfattar sedan kostnader som har samband med intäktssidan; 17 § ML. Det skattemässiga mervärdet beräknas inte transaktion för transaktion utan för hela verksamheten under en viss period. Intäktssidan och kostnadssidan hanteras därför självständigt från varandra, men materiellt finns kopplingen vid bedömningen av avdragsrätten. Motsvarande gäller även vid inkomstbeskattningen när resultatberäkningsenheten är en förvärvskälla.³

¹ Något oegentligt anges mervärdeskatten som en bruttoskatt i företagsskatteberedningens betänkande; SOU 1977:86 sid 340 ff.

² Se Thorell 1984 sid 110.

³ Vid beräkning av inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet kan resultatberäkningsenheten vara nedbruten till en transaktion, exempelvis en fastighetsförsäljning.

2. För att en intäkt skall beskattas krävs att en skattepliktig intäkt realiseras i en skattskyldig verksamhet. I denna norm ryms **tre rekvisit** som finns vid såväl inkomst- som mervärdebeskattningen, men som formuleras och fokuseras olika i de två skatteformerna. I ML framträder rekvisiten explicit i en klar regeluppdelning avseende **skattskyldighet, omsättning och skatteplikt**. I KL är dessa regler mer sammanvävda.

När fråga är om en intäkt skall beskattas eller ej står **skatteplikten** i fokus. Skattepliktsregler tar sikte på den typ av transaktion som intäkten förvärvas genom. Vid inkomstbeskattningen står oftast dock inte primärt den enskilda transaktionen i fokus vid bedömningen, utan i stället den verksamhet som intäkten förvärvas i. Detta beror på att så gott som alla intäkter är skattepliktiga om de är förvärvade i en verksamhet, särskilt gäller detta i näringsverksamhet. Om det exempelvis är klart att en rörelse föreligger är det därigenom i allt väsentligt klart att skatteplikt föreligger för däri förvärvade intäkter.

Vid mervärdebeskattningen är det mindre självklart att en intäkt som förvärvas i en skattskyldig verksamhet är skattepliktig. Vid avgränsningen av det skattepliktiga området står därför i större utsträckning i fokus reglerna i 7 - 11 §§ ML angående skattepliktiga varor och tjänster. Genom att mervärdebeskattningen *f n* är betydligt mer partiell än inkomstbeskattningen finns ett större antal problem vid mervärdebeskattningen än vid inkomstbeskattningen där fråga är om den prestation varigenom intäkten förvärvats är skattepliktig eller ej.

Intäkter som förvärvas i en mervärdeskattskyldig verksamhet avser i huvudsak skattepliktiga prestationer. Därutöver kan även förvärvas biintäkter genom prestationer som inte utgör skattepliktiga varuförsäljningar eller tjänster. Dessa prestationer smittas inte av att huvudprestationerna är skattepliktiga. Detta medför gränsdragningsproblem vid mervärdebeskattningen, som inte finns eller är mindre framträdande vid inkomstbeskattningen. Exempel på sådana vid inkomstbeskattningen skattepliktiga, men vid mervärdebeskattningen icke-skattepliktiga biintäkter är räntor, bidrag och skadeersättningar. Även bortsett från vissa skiljaktigheter i periodiseringshänseende, så sammanfaller av denna anledning sällan beskattningsvärdet vid mervärdebeskattningen med de skattepliktiga intäkterna vid inkomstbeskattningen.

3. I detta kapitel skall behandlas beskattningen av intäkter i skattskyldiga verksamheter. Utgångspunkten är att intäkterna för verksamhetens huvudprestation är skattepliktiga. Problemet är därvid närmast att från den skattepliktiga intäkten avgränsa sådana ersättningar som avser biprestationer i verksamheten. Enligt ML:s terminologi och systematik är det en fråga om bestämmandet av beskattningsvärdet för transaktionen.

I avsnitt 4.2 behandlas översiktligt reglerna om omsättning som förutsättning för intäktsbeskattningen. Avsikten är endast att lyfta fram de explicita reglerna vilka framställningen återkommer till vid behandlingen av såväl skattepliktsfrågor som frågor om tidpunkten för intäktsbeskattningen (kapitel 7-8). I avsnitt 4.3 diskuteras bestämningen av beskattningsvärdet och i avsnitt 4.4 särskilt olika typer av biintäkter som inte är skattepliktiga och som skall uteslutas från beskattningsvärdet för huvudintäkterna, samt därmed sammanhängande värderingsfrågor. Avslutningsvis behandlas i avsnitt 4.5 metoder för fördelning av vederlag mellan skattepliktiga och icke-skattepliktiga prestationer.

4.2 Omsättning

1. För att en transaktion i en skattskyldig verksamhet skall beskattas krävs förutom att den avser en skattepliktig vara eller tjänst att en omsättning i ML:s mening företagits. Omsättning kan jämföras med realisation vid inkomstbeskattningen. Begreppen syftar på transaktioner som medför att en beskattningsbar intäkt uppstår för vilken skattskyldighet inträder omedelbart eller genom ytterligare någon händelse. Omsättningsbegreppet har betydelse vid bedömningen av om mervärdeskatt överhuvudtaget skall utgå.

2. I princip bör varje transaktion som innebär att en skattepliktig vara eller tjänst tillhandahålls en konsument medföra beskattning. Vid transaktioner mellan skattskyldiga vore det däremot inte nödvändigt att alla transaktioner beskattades. En av mervärdeskattens praktiska fördelar jämfört med en omsättningsskatt av detaljhandelstyp är dock

att säljare inte skall behöva bedöma om köparen är konsument eller inte.⁴ ML:s omsättningsregler har därför generell karaktär.

I 2 § anv p 2 regleras vad som utgör omsättning i ML:s mening. Här ges en samlad reglering av frågor som KL behandlar mer fragmentariskt, utspjitt och varierande. Regeln inleds på följande sätt:

"Med omsättning förstås enligt denna lag att vara levereras i samband med försäljning, att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst samt att vara eller tjänst uttas. Med försäljning eller tillhandahållande likställs byte."

3. En omsättning föreligger först och främst när en vara överläts till en annan person. Beskattning skall ske oavsett om överlåtelsen är onerös eller benefik. Som omsättning räknas nämligen även överlåtelser mot vederlag under det allmänna saluvärdet, dvs uttag; 2 § anv p 2 1:a st a). Någon gränsdragning mellan benefika och onerösa överlåtelser behöver därför inte företas för att avgöra om beskattning skall ske. Avgränsningen av omsättningsbegreppet torde därför i praktiken sällan vara problematisk. Däremot *kan* en klassificering av överlåtelsen ha betydelse för frågan om beskattningsvärdet skall utgöras av vederlaget (försäljning) eller det allmänna saluvärdet (uttag).

Med onerös överlåtelse avses enligt lagrummet försäljning eller byte. Beskrivningen av de onerösa överlåtelser som omfattas av lagrummet är inte lika generell som vid inkomstbeskattningen där man tillägger "och därmed jämförligt fång".⁵ Vid en snäv tillämpning av omsättningsregeln finns därigenom en lucka, som kan innebära att några mer speciella transaktioner inte omfattas av regeln.

Principiellt sett finns inga skäl att ha en snäv avgränsning av omsättningsbegreppet. Alla onerösa transaktioner bör omfattas, vilket även måste vara avsikten med de nuvarande omsättningsreglerna,

⁴ Se Ds Fi 1967:10 del I sid 14.

⁵ Vid inkomstbeskattningen brukar onerösa förvärv anges som köp, byte "och därmed jämförligt fång"; se 29 § anv p 4 och 35 § 4 mom. Enligt förarbetsuttalanden, se prop 1967:153 sid 42, avses avyttringsbegreppet ha samma innebörd.

I SOU 1989:33 föreslås för realisationsvinstbeskattningen följande explicita lagregel i 24 § 2 mom 1:a st lagen om statlig inkomstskatt: "Med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig definitiv avhändelse av egendom." Se SOU 1989:33 del III sid 246.

eftersom de genom uttagsregeln omfattar alla *inte helt* onerösa varutransaktioner.

Frågan är hur snäv tillämpning lagtextens avfattning innebär. Byte är inte ett rättsligt närmare preciserat begrepp och bör kunna ges en vid innebörd och innefatta varje avhändelse av egendom där något värde erhålls i utbyte. Någon direkt ledning kan inte hämtas från inkomstbeskattningen, eftersom avyttringsbegreppet där är vidare.⁶ Regeln i ML borde ges samma formulering som vid inkomstbeskattningen för att erhålla större klarhet samt möjligheter till rättsjämförelser med inkomstbeskattningen.

4. Omsättningsbegreppet omfattar vidare den skattskyldiges **egen konsumtion** genom att som uttag räknas att "vara tas i anspråk av den skattskyldige"; 2 § anv p 2 1:a st a). Den citerade uttagsregeln avser, trots sin generella formulering, endast ianspråktagande för personligt bruk,⁷ medan däremot ianspråktagande av varor inom den skattskyldiga verksamheten inte medför beskattning. Det vore omotiverat och opraktiskt att beskattning sker exempelvis när omsättningstillgångar ianspråktagas för användning som anläggningstillgångar i verksamheten, då en beskattning skulle motsvaras av en lika stor omedelbar avdragsrätt.⁸

Av samma skäl är även vissa överlåtelse undantagna från beskattning. Överlåtelse av "varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande" undantas från

⁶ Före KL:s införande 1928 användes dock det snävare begreppet "köp och byte", men det är nog vanskligt att dra slutsatser från ett så gammalt material.

Framförallt är det gränsdragningen vid konstituerandet av nya rättigheter som kan vara problematisk. Frågan har i äldre litteratur diskuterats av Davidson, Ekonomisk Tidskrift 1914 sid 16 f. Se även Helmers 1956 sid 230 f och RÅ 1914 ref 109.

⁷ Den föregående formuleringen av lagtexten var "uttag av vara för den skattskyldiges eller hans anställdas personliga bruk"; 2 § anv p 2 2:a st. Någon direkt kommentar till omformuleringen finns inte i förarbetena. Allmänt anges dock att avsikten är att beskattningen skall omfatta "uttag av vara ur skattskyldigs verksamhet för skattepliktig slutlig förbrukning", Ds B 1977:6 sid 60, och att "begreppet 'tas i anspråk' innebär att den skattskyldige tar ut varan antingen för att själv förbruka den eller för att ge bort den till någon annan"; prop 1978/79:141 sid 62.

⁸ Ds B 1977:6 sid 55.

skatteplikt enligt 8 § 10). Det förutsätts att kontinuiteten i beskattningen inte bryts, genom att förvärvaren är skattskyldig.⁹

Enligt 2 § anv p 2 3:e st räknas vidare inte "uttag av vara, som utgör omsättningstillgång, för användning i verksamhet som medför skattskyldighet" som omsättning. Jag är tveksam om regeln syftar på en överlåtelsesituation, eller endast på en överföring hos ett och samma skattesubjekt av det slag som beskrivits ovan.

Regeln hade tidigare den senare innebörden. Den omformulerades enligt förslag i prop 1978/79:141 utan närmare kommentar. Utan direkt koppling till regeln anger Handledningen, 1987 sid 38, att överföringar mellan olika förvärvskällor (verksamheter) är uttag, och att uttagsbeskattning inte skall ske om överföringen sker till en skattskyldig verksamhet. Sannolikt omfattar regeln endast denna situation.

5. För tjänster är omsättningsbegreppet något mer begränsat än för varor. Alla onerösa tillhandahållanden omfattas, men uttagsbeskattningen av tjänster är inte fullständig; se nedan avsnitt 6.5. Den tjänstekonsumtion som härigenom undslipper beskattning är dock totalt sett obetydlig, även om förhållandet kan ha stor betydelse i enskilda fall.

6. Kravet på omsättning som en förutsättning för beskattning innebär att vissa intäkter i en skattskyldig verksamhet inte kan beskattas. Detta gäller intäkter som inte utgör vederlag för varor eller tjänster. Dessa intäkter torde dock normalt även på annan grund inte vara skattepliktiga. Exempel härpå, som skall behandlas i avsnitt 4.4, är olika bidrag som kan utgå till en näringsverksamhet. Skall skatteplikten vidgas att omfatta sådana intäkter måste även omsättningsbegreppet vidgas.

⁹ Denna förutsättning framgår inte direkt av regeln i 8 § 10). Då viss tvekan föreligger om det verkligen krävs att övertagaren är redovisningsskyldig föreslås i SOU 1987:45, sid 123 f, ett förtydligande tillägg med denna innebörd.

4.3 Bestämmande av beskattningsvärdet

1. Utgående mervärdeskatt beräknas på ett **beskattningsvärde**. Beskattningsvärdet bestäms enligt reglerna i 14 § och dess anvisningspunkt. Beskattningsvärdet för en transaktion är i princip lika med värdet för den skattepliktiga intäkten för transaktionen vid inkomstbeskattningen. Reglerna i 14 § anv p anknyter dock inte till de intäktsberäkningar som sker vid inkomstbeskattningen eller i bokföringen. Många problem är specifikt mervärdeskatterättsliga och det finns därför begränsad vägledning att finna i dessa regelsystem. ML:s regler är i stället relativt utförliga.

2. Beskattningsvärdet är vid omsättning lika med vederlaget och vid uttag lika med det allmänna saluvärdet; 14 §.¹⁰ I anvisningspunkten till 14 § regleras hur vederlaget respektive allmänna saluvärdet skall bestämmas. Reglerna gäller i huvudsak bestämmningar av vilka intäkter som faller inom respektive utanför beskattningsområdet, och det är bara i mindre utsträckning fråga om värdering i begreppets egentliga mening. I detta avsnitt skall primärt problem av det sistnämnda slaget behandlas, medan problem av det förstnämnda slaget behandlas i avsnitt 4.4.

3. **Huvudregeln**, 14 § anv p 2:a st, för bestämning av beskattningsvärdet har följande lydelse:

"Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom ränta."

I regeln anges först en formell avgränsning på grundval av avtalet mellan säljaren och köparen. Denna innebörd modifieras dock av den följande meningen, där beskattningsvärdet utsträcks att omfatta all ersättning som följer av avtalet, och i Ds Fi 1967:10, del I, sid 237, anges att "grundprincipen (bör) vara, att all ersättning, som är hänförlig till skattepliktig prestation, skall inräknas i beskattningsvär-

¹⁰ Lagtexten är felaktigt formulerad eftersom uttag är en form av omsättning. Några tolkningsproblem uppkommer dock inte.

det".¹¹ Formuleringen av första meningen i regeln bör därför inte uppfattas som att en formell avgränsning av intäkten skall företas, utan som en praktisk anvisning om att bestämmningen utgår från det avtalade försäljningspriset.

Det grundläggande i regeln är anknytningen till ersättningen enligt avtalet. Avtalet kan ha en varierande form och kan ha tillkommit successivt, genomgått modifikationer etc. Varje ersättning som säljaren erhåller från köparen för den utförda prestationen kan normalt på ett eller annat sätt anses utgå på grund av avtalet.

Ett exempel på vad detta kan innebära finns i RÅ 1986 ref 46 där förmånen av att räntefritt få disponera ett av kunden deponerat kapital inräknats i beskattningsvärdet, varvid bl a uttalades att i "vederlaget skall inräknas inte bara vad som utges kontant i pengar utan i princip all ersättning som en skattskyldig betingar sig för sin prestation".

Ytterligare exempel på att beskattningsvärdet omfattar alla slags vederlag som anknyter till en försäljning finns i RSV/FB Im 1977:4 och RSV/FB Im 1984:4. Medlemsavgift respektive ersättning för rabattkort ansågs som vederlag för omsättning av skattepliktig vara.

Avgörande för att en intäkt skall anses skattepliktig är därför att intäkten erhålls från köparen som en ersättning för den förvärvade skattepliktiga prestationen. Sådan ersättning måste avgränsas mot intäkter av *annat* slag som erhålls från köparen. Det kan vara ersättningar för andra icke-skattepliktiga prestationer, men det kan även vara intäkter som erhållits utan någon direkt motprestation.

Vissa intäkter som kan följa av ett försäljningsavtal kan vara beroende av framtida händelser. Det följer då av redovisningsreglerna som skall behandlas bl a i avsnitt 8.3 att någon mervärdeskatt inte kan debiteras innan intäktens storlek är klar. Någon tvekan om att dessa intäkter i här förevarande avseende ingår i beskattningsvärdet bör inte föreligga. Regeringsrätten har dock i några fall, RÅ80 1:31 och RÅ 1974 A 1149, ansett att då intäkterna utgått till följd av en omständighet som normalt inte följer av avtalet de skall bedömas som separata transaktioner. Se vidare nedan avsnitt 4.4.4.

4. Metoden för avgränsning av beskattningsvärdet kan karaktäriseras som realistisk. Den är i linje med vad som allmänt gäller i beskatt-

¹¹ Uttalandet återges i prop 1968:100 sid 132 med allmänt instämmande på sid 134.

ningen där man lägger verkliga värden till grund för beskattningen, vilket kan innebära en avvikelse från vad som formellt angivits i avtal etc. I vissa situationer kan säljarens fördelar av avtalet dock vara så indirekta, avlägsna eller svårbestämbara att det inte är möjligt att anse dessa fördelar vara vederlag för transaktionen.

Vid inkomstbeskattningen finns för vissa typsituationer av detta slag, närmast vid transaktioner med olika närstående företag, regler om korrigering av den avtalade prissättningen. Regeln i 43 § 1 mom KL är det tydligaste exemplet.

I ML finns inte någon direkt motsvarighet till en sådan regel. Icke desto mindre kan det finnas en **allmän korrigeringsmöjlighet** genom att ML:s regler om uttagsbeskattning har en mycket vid innebörd. En mekanisk kombination av uttagsreglerna i 2 § anv p 2 och värderingsreglerna i 14 § innebär nämligen att omsättningar som sker mot vederlag under allmänna saluvärdet utgör uttag, och för uttag är beskattningsvärdet lika med det allmänna saluvärdet. Detta innebär möjligheter att i höjande riktning frågå vederlaget som beskattningsvärde och i stället använda sig av det allmänna saluvärdet. ML innehåller således, i motsats till KL,¹² explicita lagregler som innebär en allmän möjlighet till korrigering av det avtalade priset.¹³

Frågan är i vilken utsträckning korrigeringsmöjligheten bör användas. Lagstiftaren har inte angivit att reglerna har en sådan vid innebörd. I praxis har en användning av uttagsreglerna, på sätt som nu angivits, berörts i två rättsfall. Båda rättsfallen avser onerösa transaktioner och kan inte anses vara typiska uttagssituationer.

I RÅ 1986 ref 46 ansåg en minoritet i RSV:s nämnd för rättsärenden att uttagsreglerna skulle användas på ovan angivet sätt. Majoriteten, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, ansåg dock att det gick att beräkna ett marknadsmässigt vederlag, vilket innebar att det saknades anledning att använda uttagsreglerna.

I RÅ 1987 not 753 ansåg RSV:s nämnd för rättsärenden i sitt, av regeringsrätten ej ändrade, förhandsbesked att uttagsbeskattning skulle ske om en kommun uttog en subventionerad hyra vid uthyrning av lokaler.

¹² 43 § 1 mom KL är endast tillämplig på internationella transaktioner.

¹³ Vissa tjänstetillhandahållanden utgör inte uttag enligt 2 § anv p 2, varför det finns några undantag från denna möjlighet.

Ett exempel på ett fall där korrigeringsmöjligheten skulle ha kunnat användas men så ej skedde är möjligen RÅ78 1:51. Då förhandsbeskedet i den här intressanta delen inte prövades av regeringsrätten och fallet är speciellt skall dock inga slutsatser dras därav; se vidare nedan avsnitt 4.4.3.

Det finns vid mervärdebeskattningen liksom vid inkomstbeskattningen behov av korrigeringsmöjligheter. I de enkla fallen bör och kan detta ske genom en realistisk värdering av det avtalade vederlaget. Det finns dock situationer där detta inte är möjligt, men en korrigering ändå är motiverad.

Problemet är att lagstiftaren närmare borde ha angivit i vilka situationer han anser en korrigering vara motiverad. Det är inte självklart att varje försäljning som sker till ett pris under det allmänna saluvärdet bör behandlas som ett uttag. Det kan finnas affärsmässiga skäl för prissättningen av annat slag än att compensation indirekt erhålls. Vidare har en korrigering bara beaktansvärt intresse då förvärvaren saknar avdragsrätt för mervärdeskatt.

Uttagsbeskattningsreglerna i 2 § anv p 2 är konstruerade för situationer då varor eller tjänster uttas till förbrukning hos konsument eller i annan icke-skattskyldig verksamhet. Det saknas därför regler som ger skattskyldig förvärvare rätt till avdrag för mervärdeskatt som debiterats vid uttaget. I ovannämnda RÅ 1987 not 753 angav RSV:s nämnd för rättsärenden i sitt förhandsbesked att hyresgästen hade rätt till avdrag för "ingående mervärdeskatt för de skattebelopp som belöper på de som hyra erlagda beloppen". Härav kan den slutsatsen dras att hyresgästen inte fick avdrag för den mervärdeskatt som belöpte på en eventuell uttagsbeskattning vid subventionerad hyra. Regeringsrätten prövade inte denna fråga. Förhandsbeskedet torde uttrycka gällande rättstillämpning, och en korrigering uttagsbeskattning leder i så fall till felaktiga beskattningsresultat om inte förvärvarens avdragsrätt korrigeras.¹⁴ En ändring bör ske.

Det torde således vara lämpligt med en försiktig tillämpning av korrigeringsmöjligheten vid transaktioner av affärsmässig karaktär, och man kan knappast, varken av principiella eller praktiska skäl, inskrida mot varjehandas omsättning där vederlaget understiger det

¹⁴ I och för sig borde i en dylik situation uthyraren kunna utställa faktura på hela mervärdeskattebeloppet, dvs även det som påförts uttagsvärdet. Det är dock osäkert om detta är möjligt.

allmänna saluvärdet. Däremot utgör korrigeringsmöjligheten ett starkt skäl för att vederlaget skall beräknas så realistiskt som möjligt.

5. Även om i princip en realistisk bestämning av beskattningsvärdet bör ske, finns praktiska skäl som kan tala för en mer formell preliminär bestämning. Mervärdeskatteredovisningen ansluter till den löpande bokföringen på ett sätt som avser att leda till en enkel och snabb redovisning. Mervärdeskatteredovisningen sker när fakturan för affärshändelsen bokförs. Man kan diskutera om detta förhållande motiverar att det primärt är det fakturerade och bokförda priset som mervärdeskatten skall beräknas på, medan korrigeringar i värderingen av vederlaget bör anstå något.

6. Beskattningsvärdet kan inte minskas genom att utgifter för vissa skattefria förvärv som erfordrats för produktionen bryts ut och faktureras separat. Dessa utgifter är en del av de produktionsfaktorsättningar som utgått för produktionen av mervärdet hos näringsidkaren och som utgör en del av konsumtionens totala värde för konsumenten.

I praxis finns i RÅ80 1:58 (RSV/FB Im 1981:1) en bra förklaring av denna norm. Frågan i förhandsbeskedsärendet gällde om s k kreativt arbete skulle ingå i beskattningsvärdet vid produktionen av kampanjmaterial som till viss del var skattepliktigt. Regeringsrätten förklarade att så skulle ske och anförde följande skäl:

"Varken lydelsen av lagen om mervärdeskatt eller förarbetena till nämnda lag innefattar stöd för att - då en verksamhet som utmynnar i framställandet av skattepliktig vara eller skattepliktig tjänst anförtros annan mot ersättning - någon del av vederlaget skulle i fall som nu är i fråga vara undantagen från att inräknas i beskattningsvärdet. Det saknar härvid betydelse i vad mån verksamheten består i planläggning, konstnärligt eller hantverksmässigt arbete eller industriellt framställande av en produkt. Avgörande betydelse kan ej heller tillerkännas den omständigheten att skatteplikt för vissa delar av vederlaget inte skulle ha förelegat om en del av verksamheten anförtrots åt annan än den som tillhandahåller den färdiga varan eller tjänsten. Sättet för debitering är inte heller av beskaffenhet att inverka på omfattningen av skatteplikten."

Det är dock inte alltid självklart om vederlaget utgår för en enda prestation eller om två separata prestationer har förvärvats på vilka vederlaget skall uppdelas. I RSV/FB Im 1983:26 förklarade RSV:s nämnd för rättsärenden att en generalentreprenör som debiterats

mervärdeskatt av en underentreprenör för dennes tjänster kunde föra denna vidare (med i detta fall oförändrat låg mervärdeskattesats) till slutkunden. Grunden för en sådan utgång torde endast kunna vara att man betraktade generalentreprenören som endast en förmedlare av tjänsten.

4.4 Olika biintäkter

Då beskattningsvärdet utgörs av vederlagen för skattepliktiga varor och tjänster, utesluts en rad intäkter som har ett samband med den skattepliktiga verksamheten men som inte utgår direkt till följd av försäljningen av varorna/tjänsterna. I avsnitten 4.4.1 - 4.4.5 skall de viktigaste typerna av sådana biintäkter diskuteras. Därefter diskuteras i avsnitt 4.5 metoderna för särskiljande av skattepliktiga intäkter från icke-skattepliktiga intäkter.

4.4.1 Räntor

1. Enligt 14 § anv p utgörs beskattningsvärdet av vederlaget vari "inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom ränta". Ränta medtas således inte i beskattningsvärdet för en skattepliktig prestation. Ränta utgör inte heller en intäkt för någon separat skattepliktig prestation, eftersom utlåning inte utgör en mervärdeskattepliktig tjänst. Avgränsningen av ränta från vederlaget för skattepliktiga prestationer är därför viktig vid mervärdebeskattningen.

2. Fram till den 1 juli 1979 inräknades ränta som erlades till säljaren i beskattningsvärdet. Mervärdeskatt debiterades däremot inte på ränta på separata lån från kreditinstitut etc. Detta utgjorde ett motiv för näringsidkare att organisera försäljningen till konsumenter så att den i beskattningshänseende framstod som kontanthandel.¹⁵ Alla näringsidkare hade dock inte möjlighet att tillhandahålla köparen separat finansiering, vilket medförde konkurrenssnedvridningar. Det ansågs därför motiverat att ändra reglerna, "inte minst med beaktande av att

¹⁵ Ds B 1977:6 sid 125 f.

identitet då skulle uppnås med vad som i inkomsttaxeringshänseende och enligt allmänt vedertagna företagsekonomiska principer räknas som försäljningsintäkt".¹⁶

Uttalandet är något missvisande då någon direkt koppling till beräkningen av försäljningsintäktens storlek i bokföringen och vid inkomstbeskattningen inte finns angiven i ML. Uttalandet torde främst avse grövre avstämningar av omsättningssiffror i bokföringar och inkomstdeklarationer mot mervärdeskatteredovisningen.

För den närmare avgränsningen mellan ränta och köpeskilling finns endast begränsad vägledning att hämta från god redovisningssed och inkomstbeskattningen av näringsverksamhet. Fördelningen mellan köpeskilling respektive ränta har nämligen där en mer begränsad betydelse än vid mervärdebeskattningen, vilket innebär att ställningstaganden som företagits på dessa områden inte alltid har skett på grundval av sådana överväganden som bör ha betydelse vid mervärdebeskattningen.

3. Ränta är inte ett rättsligt klart definierat begrepp, utan är närmast en ekonomisk sakomständighet vars förekomst och innebörd får bestämmas utifrån avtalsförhållandet. Det är därför en och samma företeelse som skall bestämmas vid bokföring, inkomstbeskattning och mervärdebeskattning, och utgångspunkten för räntebestämningen är den aktuella transaktionens ekonomiska innebörd.

Ränta kan ekonomiskt definieras som priset på kredit.¹⁷ I ekonomiskt hänseende kan vidare en åtskillnad göras mellan nominell och real ränta. I ekonomiskt hänseende saknas anledning till någon mer specifik bestämning av ränta än så, men den allmänna ekonomiska normen är en god utgångspunkt för en närmare bestämning i olika rättsliga sammanhang.

I bokföringen görs en åtskillnad mellan räntor och andra intäkter. Åtskillnaden har betydelse dels för uppdelningen på olika typer av intäkter och kostnader i resultaträkningen, dels i vissa fall för tidpunkten för intäktsredovisningen. På grund av denna begränsade

¹⁶ Ds B 1977:6 sid 126. Dep chefen anförde i prop 1978/79:141, sid 80, endast att han fann förslaget välgrundat och förordade ändring i enlighet härmed.

¹⁷ SOU 1982:1 sid 141.

betydelse, är avgränsning av ränta från andra intäkter sparsamt behandlad i svenska redovisningsrekommendationer.¹⁸

Vid inkomstbeskattningen kan klassificeringen av en betalning som ränta eller inte i vissa situationer få viktiga effekter. Vissa av dessa situationer kan i praktiken vara komplicerade att bedöma. Detta torde vara ett skäl till att man i äldre praxis företagit en mer formell bedömning. Enligt uppfattningen i SOU 1982:1, sid 141, innebar denna bedömning "att ränta skatterättsligt föreligger, då en viss betalning betecknats som ränta och beräknats med kredittiden som grund".

Enligt mitt förmenande är dock innebörden av en rad senare rättsfall sådan, att det idag är mer riktigt att säga att man vid bedömningen så långt det är praktiskt möjligt utgår från den ekonomiska innebörden av betalningarna oavsett rubriceringen.¹⁹

Räntebegreppet bör även vid mervärdebeskattningen bestämmas på grundval av en ekonomisk bedömning. De specifikt mervärdeskatterättsliga utgångspunkterna för bedömningen är begränsade. I förarbetena finns endast allmänt hållna resonemang om ränta, men inget angivet om avgränsningen. Så uppmärksammades i Ds B 1977:6, sid 126, problemet att en säljare kan ta ut för lågt pris på varan och täcka in sig genom högre ränta, men med hänvisning till att formkraven på kredithandeln i vad det gäller försäljning till enskilda konsumenter hade skärpts bl a genom konsumentköplagen, ansågs dock någon detaljreglering inte motiverad.

I praxis har däremot några problem behandlats, och dessa rättsfall ger vägledning till vad som bör gälla i övrigt.

4. Vid mervärdebeskattningen gäller räntebestämningen gränsdragningen mellan ränta och vederlag. Ur säljarens synvinkel är ränta en ersättning han erhåller för att lämna köparen kredit för betalningen och vederlaget är en ersättning för den skattepliktiga varan. Sker

¹⁸ Som exempel på rekommendationer etc som berör ränta kan nämnas följande.

I FAR:s samlingsvolym 1989 sid 351 ff finns två uttalanden om redovisning av bankcertifikat respektive företagscertifikat och statsskuldväxlar som bl a anger hur upplupen ränta skall redovisas.

I SOU 1983:47 (framtida utgifter) finns en bilaga II, av Carlsson och Tidström, Avsättningar för framtida utgifter i bokslut, vari redogörs för god redovisningssed i några typfall. På sid 198 behandlas redovisningen av långa räntefria krediter.

¹⁹ Min uppfattning har jag utvecklat i Melz 1986 sid 297 f, SN 1988 sid 288 och SN 1989 sid 123. I SOU 1986:37, sid 64 f, anges däremot att rättsläget är mer formellt och detta är även Thorells uppfattning, 1988 sid 80 ff.

avgränsningen genom att man bestämmer räntans storlek är komponenterna i en sådan bestämning kredittiden och räntesatsen. Framställningen nedan kommer i allt väsentligt att röra den förstnämnda frågan, dvs om någon kredit kan anses lämnad och i så fall från vilken tidpunkt. Först diskuteras en mer allmän norm för att avgöra när en kundkredit föreligger. Därefter diskuteras några speciella situationer.

Som utgångspunkt för diskussionen av gällande rätt finns två rättsfall, som inledningsvis skall återges.

RSV/FB Im 1982:5. Ett leasingföretag anskaffade maskiner för uthyrning. Företaget betalade förskott till maskinleverantören och debiterade hyresmannen ränta på beloppet från tidpunkten för sin betalning till den tidpunkt då hyresavtalet började gälla.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked:

"Stadgandet i andra stycket av anvisningarna till 14 § ML avser räntor på beviljade kundkrediter vid annan omsättning än sådan som sker mot kontant betalning. Nämnden finner att i ansökningen angivna räntor inte är att hänföra till sådana räntor. Nämnden förklarar därför att de räntor som avses i ansökningen skall inräknas i det skattepliktiga vederlaget."

RÅ 1986 ref 46. En hyresman skulle erlægga en deposition till uthyraren som skulle återbetalas vid hyrestidens slut. På depositionen erhöll hyresmannen ingen ränta.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande, av regeringsrätten ej ändrade, förhandsbesked:

"I beskattningshänseende skall inräknas hela det vederlag som bolaget erhåller vid omsättning av omfrågade skattepliktiga tjänster (uthyrning av skattepliktig vara). Detta innebär att också värdet av den förmån, som bolaget erhåller genom att för egen räkning få disponera kapital som kunden tillhandahåller räntefritt, skall inräknas i beskattningsvärdet."

I motiveringen angavs bl a att av lagtexten jämte ett uttalande i prop 1968:100, sid 132, framgår "att i likviden/vederlaget skall inräknas inte bara vad som utges kontant i pengar utan i princip all ersättning som en skattskyldig betingar sig för sin prestation. Som vederlag för sin prestation betingar sig bolaget - förutom de som hyra betecknade avgifterna - även den räntefria depositionen för att själv tillgodogöra sig avkastningen på detta belopp".²⁰

²⁰ I RÅ 1982 Aa 73 meddelade RSV:s nämnd för rättsärenden ett likartat förhandsbesked, som dock ändrades av regeringsrätten. Regeringsrätten torde därför genom RÅ 1986 ref 46 ha ändrat sin praxis.

4.4.1

Innebörden av RSV/FB Im 1982:5 är att en åtskillnad görs mellan räntor före och efter det att den skattskyldige har fullgjort sin prestation. Detta utsägs inte i motiveringen, men däremot i RÅ 1986 ref 46 som motivering till förhandsbeskedet:

"Med ränta avses i bestämmelserna ovan²¹ endast ränta som köparen har att erlægga till säljaren vid kreditförsäljningar och inte sådan ränta som säljaren själv har att betala och som ingår som ett kostnadselement vid kalkylering av priset på varan."

Detta är innebörden av den norm som diskuterats ovan i avsnitt 4.3 i anslutning till RÅ80 1:58, vilken givetvis har relevans även i detta fall.

RÅ 1986 ref 46 gäller inte direkt denna fråga, även om det tydligaste uttalandet återfinns där. Fallet kan anses bygga på ett ställningstagande till kredittidpunkten med innebörden, att fordran på betalning för prestationen inte uppstår förrän prestationen tillhandahållits. Att dessförinnan erhålla en deposition har därför ett särskilt värde i form av förräntningen på depositionen.

De båda fallen har en likartad innebörd. Detta kombinerat med att de slutsatser som ovan dragits inte är särskilt kontroversiella gör att man torde kunna fastslå att följande allmänna norm - nedan **räntenormen** - för gränsdragningen mellan ränta och vederlag gäller i rättstillämpningen:

*Räntekostnader fram till prestationstidpunkten - leveransen alternativt tillhandahållandet - är en del av produktionskostnaden och skall därför ingå i det beskattningsbara konsumtionsvärdet. Efter leveransen etc är räntekostnaden för betalningen av varan däremot köparens. Erhåller köparen därvid kredit från säljaren föreligger en sådan kundkredit som det är berättigat att säljaren uttar ränta för. Ersättning för en sådan kapitalkostnad skall därför inte ingå i beskattningsvärdet.*²²

Denna norm skall mycket kort relateras till liknande gränsdragningsproblem i civilrätten och inkomstskatterätten.

²¹ Härmed åsyftades 14 § ML; min anm.

²² Giltigheten av en sådan norm vid mervärdebeskattningen bestyrks även av innebörden i praxis angående omräkning till SEK av intäkter i utländsk valuta; se nedan avsnitt 4.4.2.

I förarbetena till konsumentkreditlagen (1977:981) anges att kredit skall anses föreligga då "säljaren utger varan till köparen utan att han erhållit full betalning".²³ Detta är i linje med den ovan formulerade normen.

Vid inkomstbeskattningen finns en klar praxis om gränsdragningen mellan ränta och köpeskillning vid realisationsvinstbeskattningen. Även om inte den exakta dagen för kreditens uppkomst framgår av denna praxis är det klart att kredit uppkommer efter försäljningen.²⁴ De rättsfall som finns avseende rörelsebeskattning är äldre och har en annan innebörd.²⁵

I vissa situationer är det principiellt motiverat att modifiera normen. Det kan finnas fall där det inte är riktigt att använda leveransdagen som *avräkningsdag*. Ett exempel är om säljaren fullgjort sin prestation enligt avtalet men leveransen uppskjuts på köparens begäran. Det kan då vara rimligt att säljaren begär ränta på sin köpeskillingsfordran från en tidpunkt som ligger före leveransdagen. Om priset ökas till följd av den uppskjutna leveransen är denna prisökning sannolikt en ränta.

Flertalet köpare torde ta för givet att en viss kundkredit kostnadsfritt skall utgå. I de fall alla köpare regelmässigt erhåller kundkredit bör man, oavsett köparnas uppfattning, kunna räkna med att priset påverkats härav, dvs en räntekomponent ingår i priset. I de fall en vara säljs både kontant och mot kredit till samma pris är det däremot inte klart att man kan hävda att det i priset ingår en räntekomponent.

5. Vad som härefter skall diskuteras är i vilken mån räntenormen tillämpas i **praktiken**. Som illustration för den fortsatta diskussionen kan normens innebörd strikt tillämpad visas med ett exempel.

En köpare av en vara erbjuds tre betalningsalternativ:

- a) Betalning vid leverans; pris 10 000 kr.
- b) Två månaders kredit; pris 10 000 kr plus 300 kr i ränta.
- c) Två månaders kredit; pris 10 300 kr.

²³ Prop 1976/77:123 sid 39 som referat av kreditköpkommitténs uppfattning.

²⁴ Se Melz 1986 sid 84 ff och Melz SN 1988 sid 292 f.

²⁵ Se förhandsbesked meddelade i oktober 1980 respektive september 1981 (ej prövade av regeringsrätten), återgivna i SOU 1983:47 sid 141, samt RÅ 1972 Fi 694.

Enligt mitt förmenande skulle utgången idag bli en annan vid prövning i regeringsrätten, bl a beroende på ett bättre beaktande av god redovisningssed. Angående innebörden av god redovisningssed i denna fråga; se Carlsson och Tidström i SOU 1983:47 sid 197 f (bilaga II Avsättningar för framtida utgifter i bokslut).

4.4.1

Tillämpas normen strikt skall i samtliga fall beskattningsvärdet vara detsamma, dvs 10 000 kr. Detta är en behandling som innebär neutralitet mellan olika betalningsalternativ.

Det är knappast praktiskt möjligt att använda leveransdagen som **avräkningsdag** för ränta i alla situationer. I de fall säljaren beviljat kunden en normal leverantörskredit har säljaren en kreditkostnad som han i och för sig måste kompensera sig för i prissättningen av de sålda varorna. Som nyss framhållits är det dock inte givet att man alltid kan räkna med att priset, jämfört med om kredit inte lämnats, höjts med ett belopp motsvarande räntekostnaden. Detta kombinerat med de praktiska problemen motiverar att man inte utbryter någon räntedel ur debiterade priser vid normala leverantörskrediter. Detta torde även gälla i praktiken. Något fiskalt intresse att försöka åstadkomma en sådan avräkning finns inte heller. Den skattskyldige kan däremot alltid minska beskattningsvärdet genom att sänka varupriset och debitera en separat ränta.

De fall som har ett praktiskt intresse är därför primärt inte sådana där räntefrihet ges efter leveransen utan sådana fall som bedömts i de ovan återgivna rättsfallen. Säljaren har i dessa fall försökt minska beskattningsvärdet genom att beteckna en del av vederlaget som ränta respektive uppbära betalning genom förräntning av en deposition. Det kan dock även förekomma fall med räntefria kundkrediter av stor omfattning där säljaren av något skäl varit tvungen att välja denna avtalskonstruktion, och där det är motiverat att beskattningsvärdet inte inkluderar vad som är en kompenserande prishöjning för räntefriheten. Då denna fråga delvis sammanhänger med vad som gäller enligt god redovisningssed återkommer framställningen här till i avsnitt 8.10.

6. I ML finns regler om två särskilda förfaranden som har sin grund i räntefriheten efter leveransen. De skall behandlas dels för att fallen i sig är praktiskt intressanta, dels för att de *kan* vara belysande för vilken norm som kan anses allmänt tillämplig.

I 14 § anv p 3:e st anges:

"Vid beräkning av beskattningsvärdet eller skattepliktig omsättning får avdrag icke göras för s k villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid. Ej heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel."

En **villkorlig rabatt** är en slags kassarabatt som utgår om betalning sker före den avtalade betalningstidpunkten. En beskrivning av hur

man sett på den villkorliga rabattens och kassarabattens förhållande till räntebegreppet finns i BevU 1968:62.²⁶

"Kassarabatten kan betecknas som en omvänd ränta, då den innebär att priset på varan stiger om betalning inte sker inom viss tid."

Det är något komplicerat att avgöra om regeln om villkorlig rabatt strider emot eller följer den norm för bestämning av ränta som angivits ovan. Om denna norm följs strikt skulle beskattningsvärdet vid försäljningen utgöras av det avtalade priset minskat med den del därav som ekonomiskt sett utgör ersättning för kredit. Det är i så fall riktigt att beskattningsvärdet inte därefter minskas med ytterligare en villkorlig rabatt, eftersom rabatten utgör en minskning av den icke beskattade räntedelen i priset. Lagregeln skulle således indikera att den ovan angivna räntenormen tillämpades i praktiken med avräkning per leveransdagen.

Det är dock osannolikt att den nu angivna förklaringen gäller, eftersom regeln var densamma även vid den tidpunkt då ränta ingick i beskattningsvärdet. I stället torde det i praktiken förhålla sig så, som ovan angivits, att beskattningsvärdet inte reduceras med en räntedel per leveransdagen. Hela priset har då ursprungligen behandlats som skattepliktigt vederlag, och det vore i så fall korrekt att beskattningsvärdet reducerades när en villkorlig rabatt utgick. Regeln är således, om denna tillämpning sker i praktiken, materiellt felaktig.

I praxis har regeln givits en snäv tillämpning, vilket kan bero på att den anses avvika från vad som är materiellt korrekt:

RSV/FB Im 1977:3: Sökanden sålde varor till radiohandlare och tillämpade betalningsvillkor som innebar att kunderna skulle betala fakturerat belopp inom sextio dagar. Härvid gällde bl a att kunden krediterades ränta om betalningen skedde före förfallodagen. Räntekreditering frändrogs vid nästa faktureringsstillfälle och kunden gjorde inte själv någon justering av fakturabeloppet.

RSV:s nämnd för rättsärenden fann att krediteringen inte var en sådan s k villkorlig rabatt som anges i 14 § anv p 3:e st utan fick hänföras till annan rabatt som får avdras enligt 15 § 4:e st.

²⁶ Uttalandet föranleddes av vissa förslag att ändra bestämmelserna på denna punkt. Förslagen ledde dock inte till någon förändring.

4.4.1

Av förhandsbeskedet framgår inte vari krediträntan ansågs skilja sig från en villkorlig rabatt. Möjligen var det själva sättet för krediteringen som var avgörande.

Förhandsbeskedet är från den tid då ränta inräknades i beskattningsunderlaget,²⁷ men torde alltså anses ha relevans.²⁸ Rättstillämpningen i förhandsbeskedet är korrekt om beskattningsvärdet vid försäljningen beräknats lika med hela priset.

Regeln om villkorlig rabatt har sitt ursprung i lagen om allmän varuskatt och har kvarstått oförändrad trots flera förändringar som skett avseende behandlingen av räntor.²⁹ Flera av de praktiska skäl som tidigare funnits för stadgandet har idag bortfallit eller förlorat i styrka; kontantredovisningsmetoden och neutraliteten mellan kontanthandel och kredithandel.³⁰ Motiveringen för regeln är oklar och den torde därför inte fylla någon funktion för tolkningen av hur räntor principiellt bör behandlas vid beräkning av beskattningsvärdet, utan den är i bästa fall en praktisk regel.³¹

Det föreligger ett behov av klarare regler om ränteavgränsningen vid mervärdebeskattningen och regeln om villkorlig rabatt bör ses över i ett sådant sammanhang. Om en räntedel inte avräknas i priset per leveransdagen bör villkorliga rabatter få avräknas från beskattningsvärdet.³²

²⁷ Vid denna tidpunkt debiterades mervärdeskatt även på dröjsmålsräntor; se RN 1969 9:5.

²⁸ Fallet återges alltså i Handledningen, 1987 sid 138.

²⁹ När man i Ds B 1977:6, sid 127, föreslog att ränta inte längre skulle ingå i beskattningsvärdet, föreslogs samtidigt att bestämmelserna om växel och diskonto i 14 § skulle utgå. I utredningens författningsförslag, sid 208, borttogs därför stadgandet om diskonto i 14 § anv p. Trots att dep chefen i propositionen endast uttalar att han förordar förändringar i enlighet med förslaget, prop 1978/79:33 sid 151 och prop 1978/79:141 sid 80, kvarstod diskontoregeln i propositionens författningsförslag.

Utredningen föreslog däremot inte att regeln om villkorlig rabatt skulle borttas, vilket däremot några remissinstanser förordade; prop 1978/79:33 sid 111.

³⁰ BevU 1968:62.

³¹ I prop 1968:100, sid 124 och Ds Fi 1967:10, sid 233, anges att reglerna är praktiska undantag från den principiellt konsekventa normen.

³² En avtalsmässig variant som leder till samma resultat är att ha ett rörligt pris där priset är beroende av när betalning sker. Enligt Handledningen, 1987 sid 117, utgör beskattningsvärdet i dessa fall det belopp som betalas, vilken uppfattning jag också delar.

7. I 14 § anv p 3:e st anges vidare att "ej heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel".³³ Ett **diskonto** har samma ekonomiska innebörd som en s k villkorlig rabatt och samma synpunkter som i föregående punkt kan därför anföras.

Växlar löper med några undantag utan ränta. Enligt Handledningen, 1987 sid 122, är beskattningsvärdet lika med växelbeloppet även om det avtalade priset för varan eller tjänsten understiger detta belopp. Vid en överlåtelse av växeln till en kreditgivare erhålls växelbeloppet minskat med den ränta (diskonto) som går förlorad under växelns återstående löptid.³⁴ Mot bakgrund av att beskattningsvärdet, åtminstone enligt RSV:s uppfattning,³⁵ utgörs av hela växelbeloppet borde diskontot få avräknas. Diskontoregeln medför således, på samma sätt som regeln om villkorlig rabatt, materiellt felaktiga resultat. Diskontot borde få avräknas i den mån ränta ingår i det beskattningsvärde som redovisats vid försäljningen.³⁶ Dessa synpunkter kan dock endast anföras de lege ferenda eftersom lagregeln är klar.

Däremot kan man ifrågasätta den rättstillämpning som RSV förordar att beskattningsvärdet är lika med växelbeloppet även om det avtalade priset är lägre. Denna uppfattning grundar sig på en anvisning, RN 1970 5:7. Anvisningen är från den tid då ränta ingick i beskattningsvärdet och den kan inte längre ha relevans. Det avtalade priset utgör utgångspunkt för beskattningsvärdets bestämmande enligt 14 § anv p ML, och det torde endast kunna frångås om det verkliga vederlaget är ett annat än vad som angivits i avtalet. Växelbeloppet är dock inte lika med det verkliga värdet utan överstiger detta.

8. **Sammanfattningsvis** är tillämpningen i praktiken av den ovan angivna räntenormen osäker i vissa avseenden. Den principiellt

³³ Regeln är diskuterad i prop 1968:100, sid 124, 129 och 134.

³⁴ Se Tiberg, 1987 sid 129.

³⁵ Se även Handledningen, 1987 sid 121 f, där man anger att vederlaget skall anses vara lika med växlarnas nominella belopp plus eventuell annan köpeskillning.

³⁶ Till följd av ändringar i ränteläget kan diskontoavdraget vid överlåtelsen skilja sig från räntevärdet vid försäljningen. Sådana efter försäljningen inträffade förändringar bör inte påverka beskattningsvärdet. I den mån avdrag görs för osäkerhet om gäldenärens solvens bör detta avdrag däremot minska beskattningsvärdet, eftersom det är en realiserad kundförlust av det slag som avdrag medges för enligt 15 §; se avsnitt 8.7.

korrekta normen och den realistiska bestämmningen av räntan är att avräkning sker per prestationsdagen.³⁷ Av lagtexten framgår inte om denna norm skall tillämpas. Den rättspraxis som finns visar att en sådan avgränsning sker när parterna som ränta betecknar en del av vad som i realiteten är vederlag för den skattepliktiga prestationen, exempelvis genom att räntor under produktionstiden faktureras separat.

Det saknas däremot praxis som visar vad som gäller när fakturerat vederlag innefattar ränta för lämnad kundkredit utan att räntan anges separat. Sannolikt sker i praktiken inte en uppdelning. En uppdelning skulle skapa praktiska problem då mervärdeskattedebiteringen normalt bör ske på fakturerat belopp utan justeringar. De säljare som har beaktansvärda olägenheter härav bör oftast kunna undvika dem genom att öppet debitera ränta. I praktiken torde av dessa skäl därför en formalistisk avgränsning mellan ränta och vederlag accepteras i dessa fall. Detta innebär att ränta i dessa fall kommer att omfattas av mervärdebeskattning.

En sådan rättstillämpning innebär neutralitetsbrister mellan säljare som kan kräva kontant betalning och de som måste lämna kredit. En neutral behandling skulle innebära att för varje kundkredit presumeras att en del av priset utgör ränta, vilken inte inräknas i beskattningsvärdet. En sådan behandling är knappast praktiskt möjlig.

Det finns dock inte någon legal eller principiell restriktion som förhindrar en realistisk avgränsning av räntan från beskattningsvärdet. Det är därför en öppen fråga om man i de fall där räntedelen är beaktansvärd och säljaren anser sig förhindrad att avtala om räntelöpande kredit, kan utbryta en räntedel ur den fakturerade köpeskillingen. Då denna fråga nära ansluter till redovisningsreglerna för mervärdeskatt skall den behandlas först i avsnitt 8.³⁸

³⁷ Detta är även i linje med hur valutakursförändringar avgränsas från vederlaget för den underliggande prestationen; se nedan avsnitt 4.4.2.

³⁸ En annan fråga som lämpligen behandlas först i detta sammanhang är om räntefria förskottsbetalningar skall påverka beskattningsvärdet på samma sätt som depositioner behandlats i RÅ 1986 ref 46.

4.4.2 Valutakursförändringar

Valutakursvinster och -förluster utgör finansiella poster av liknande karaktär som räntor.³⁹ I redovisningen bokförs inkomster och utgifter av varutransaktioner etc till det värde som gäller när transaktionen genomförs, och detta påverkas inte av att värdet av fordringar och skulder som uppkommit genom transaktionerna senare ändras till följd av valutakursförändringar. Eventuella valutakursvinster eller förluster påverkar därför inte intäkten alternativt kostnaden för den underliggande varutransaktionen el dyl. Detta synsätt upprätthålls även vid mervärdebeskattningen, vilket är väsentligt då intäkter av valutakursförändringar, i likhet med räntor, inte i sig är mervärdeskattepliktiga.

Detta innebär att man, liksom för räntor, måste fastställa en tidpunkt för värderingen av vederlaget för varan eller tjänsten. I RSV/FB Im 1983:25 (ej prövat av regeringsrätten) ansågs det riktigt att vid fakturering i utländsk valuta beskattningsvärdet i SEK beräknades med tillämpning av valutakursen på leveransdagen. Beskattningsvärdet beräknas på grundval av valutakursen den dag prestationen utförs. Det är samma tidpunkt som i föregående avsnitt förordats för gränsdragningen mellan räntor och vederlag. Utöver de skäl för valet av denna tidpunkt som angivits i avsnitt 4.4.1 kan anföras att vid tillämpning av bokföringsmässiga grunder försäljningsintäkten anses realiserad och fordran på betalning uppkommen då prestationen utförs.⁴⁰ Vidare inträder enligt 4 § ML normalt skattskyldigheten vid denna tidpunkt. Denna tidpunkt får anses allmänt gälla som värderingstidpunkt vid beräkning av beskattningsvärdet vid mervärdebeskattningen.⁴¹

³⁹ De jämföras dock inte vid inkomstbeskattningen med räntor; se Thorell 1988 sid 82 f. Detta synsätt bör gälla även vid mervärdebeskattningen.

⁴⁰ Se 4 § BFL och vidare avsnitt 7.3. Enligt 8 § BFL gäller dock av praktiska skäl att bokföringen anstår till dagen för fakturans utfärdande.

Enligt BFN:s rekommendation (BFN R 7) "Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta", punkt 11, beräknas anskaffningsvärdet på fordringar och skulder i utländsk valuta med växelkursen vid tidpunkten för fordringens eller skuldens uppkomst.

⁴¹ Se vidare avsnitt 6.9 om värdering vid uttagsbeskattning.

4.4.2

I RÅ 1986 ref 45 hade den skattskyldige (en konsumförening) vid butiksförsäljning mottagit betalning i norska kronor omräknat efter en kurs som understeg bankernas köpkurs. I bokföringen beräknades försäljningsintäkten på grundval av de i SEK angivna priserna, och dessa belopp lades även till grund för beräkningen av mervärdeskatt. Vid inväxling i bank, som skedde dagligen, erhöles ett högre belopp. Kammarrätten ansåg att "några egentliga kursvinster eller kursförluster" inte hade uppkommit utan att "de belopp i svensk valuta som föreningen tillgodoförts vid växlingen av den norska valutan ... i sin helhet bort räknas in i beskattningsvärdet". Regeringsrätten fann "i likhet med kammarrätten att ... hela vederlaget vid omsättning i butikshandelsrörelsen utgör beskattningsvärdet".

Som inledningsvis angavs påverkar valutakursförändringar som inträffar efter prestationsdagen inte beskattningsvärdet. RÅ 1986 ref 45 utgör inte något undantag härifrån. Om växlingen sker dagligen uppkommer inte "några egentliga kursvinster eller kursförluster", då växlingen sker med prestationsdagens kurs.

Kammarrätten synes vidare mena att den överkurs som uttogs av kunderna var en ersättning för säljarens arbete med växlingen då man uttalade att i "betalningen ingår regelmässigt även ersättning för olika tjänster som erbjuds kunderna och som har samband med varuförsäljningen". Regeringsrättens domskäl är intetsägande och man har tydligen inte velat uttala sig obiter dictum om detta. Om kammarrättens uppfattning är riktig bör även i de fall växlingen sker med någon dags förskjutning kursvinster som uppkommer efter försäljningsdagen ingå i beskattningsvärdet såsom ersättning för dessa växlingstjänster.

4.4.3 Bidrag till näringsverksamheten

1. ML innehåller inte, i motsats till KL, några regler om skatteplikt för näringsbidrag el dyl. Detta är naturligt då mervärdeskatten inte är en produktionsfaktorskatt som omfattar all ersättning till produktionsfaktorerna, utan en konsumtionsskatt där beskattningsvärdet bör bestämmas till den ersättning konsumenterna erlägger.

Bidrag utgör inte skattepliktig intäkt om de inte utgör vederlag för skattepliktig prestation. Enligt 14 § anv p räknas som beskattningsvärde vederlag som erhålls till följd av försäljningsavtalet. Erhålls

oberoende av försäljningsavtalet bidrag till produktionen av skattepliktiga varor eller tjänster kan bidraget inte räknas som skattepliktigt vederlag.

Säljs en vara under det allmänna saluvärdet föreligger strikt sett ett **uttag**. När bidrag erhålls kan en sådan situation uppstå, och eftersom beskattningsvärdet för uttag är lika med det allmänna saluvärdet kan bidraget härigenom helt eller delvis komma att indirekt bli beskattat. Det torde normalt vara svårt att företa en uttagsbeskattning om prestationen omsätts fritt på marknaden. Det är nämligen knappast möjligt att påstå att det allmänna saluvärdet är högre än försäljningspriset för varor som utbjuds fritt på marknaden. En gränsdragning måste dock företas mot sådana tillhandahållanden som bör uttagsbeskattas, eftersom de sker till en sluten krets av personer till priser under allmänna saluvärdet.

2. Den för rättstillämpningen viktigaste frågan är åtskillnaden mellan vederlag för utförda skattepliktiga prestationer och oberoende bidrag. Ett oberoende bidrag föreligger om bidragsgivaren inte skall erhålla någon motprestation som i sig är en skattepliktig vara eller tjänst.⁴² Bidraget kan däremot direkt avse produktionen av en skattepliktig vara eller tjänst, om denna tillhandahålls en från bidragsgivaren oberoende person. Detta framgår av RÅ80 1:41 (RSV/FB Im 1981:2):

"De tre boktitlar, för vilkas utgivning Frick med firma Fripress Bokförlag i efterhand erhållit statligt litteraturstöd, avser böcker vilka omsätts mot kontant betalning. Enligt andra stycket av anvisningarna till 14 § ML är i sådant fall den erhållna likviden det vederlag som skall utgöra beskattningsvärdet. Det statliga stödet ingår ej i likviden för böckerna och inverkar således ej på beskattningsvärdet."

Som ett exempel på en annan situation av liknande slag finns, i RSV:s anvisningar om skattskyldighet för uppfinnarverksamhet, angivet att "som vederlag bör bl a inte avses sådana anslag som erhålls från STU eller särskilt erhållna bidrag/priser som lämnas utan motprestation"; RSV Im 1986:5 punkt 5. Anvisningen torde grunda sig på innebörden av RÅ80 1:41.

I RÅ78 1:51 (i denna del ej prövat av regeringsrätten) ansåg RSV:s nämnd för rättsärenden att gottgörelse från personalstiftelse för anskaffning av mervärdeskattepliktiga varor för personalvård, inte var

⁴² Jfr McDaniel och Surrey 1985 sid 70.

4.4.3

"vederlag för skattepliktig omsättning". När gottgörelsen utgår utan att någon direkt överföring av varor eller tjänster sker till personalstiftelsen är detta korrekt eftersom någon omsättning då inte sker.

Rättsnämnden ansåg dock vidare att gottgörelsen inte var "vederlag för skattepliktig omsättning ... oavsett om äganderätten till anskaffad egendom övergår från något av sökandebolagen till personalstiftelsen i samband med gottgörelsen".

I sådant fall föreligger enligt min mening tillräcklig koppling mellan gottgörelsen och överlåtelsen av varorna för att mervärdebeskattning bör ske. Möjligen kan personalstiftelsens särskilda karaktär, som innebär förpliktelse att utge gottgörelse påverka bedömningen.⁴³

3. En särskild kategori av bidrag som blivit vanliga under senare tid är s k **sponsoring**. Dessa bidrag utgår oftast till ideell verksamhet. Bidragsgivaren anser sig få en motprestation i form av PR, reklam el dyl, vilket anförs som skäl för att bidraget skall vara avdragsgillt vid inkomstbeskattningen.⁴⁴

Dessa bidrag kan vid mervärdebeskattningen, lika lite som bidraget i RÅ80 1:41, anses som vederlag för de varor eller tjänster som mottagaren producerar. Om exempelvis Volvo ger bidrag till en symfoniorkester kan bidraget inte ses som vederlag för den föreställning som orkestern säljer som en tjänst till publiken. Däremot kan bidrag anses vara vederlag för en skattepliktig reklamtjänst. Som exempel på en sådan bedömning kan anges att regeringsrätten i RÅ 1982 Aa 60 (RSV/FB Im 1982:14) ansåg att ersättning som ägare av en tävlingshäst skulle uppbära av företag för att låta hästen tävla under namn som påminde om företaget eller dess produkter utgjorde vederlag för mervärdeskattepliktig reklamtjänst.⁴⁵

⁴³ Då rättsnämnden ansåg att överlåtelsen var vederlagsfri är det vidare märkligt att uttagsbeskattning inte diskuterades. Någon typisk uttagssituation förelåg dock inte, men man kunde ju företagit en allmän korrigering av beskattningsvärdet; jfr ovan avsnitt 4.3.

⁴⁴ Se Landerdahl och Marcks v Würtemberg, SN 1987 sid 539 ff.

⁴⁵ Se vidare RSV/FB Im 1983:3 och 1983:8 (ej prövade av regeringsrätten).

4.4.4 Försäkringsersättningar och skadestånd

Försäkring är inte en mervärdeskattepliktig tjänst, varför försäkrings-tagaren inte erlägger någon ingående avdragsgill skatt på försäkringspremierna. Det skulle därför uppstå en kumulativ effekt om det utgick mervärdeskatt på utbetalda försäkringsersättningar.⁴⁶ Den skadelidande skall inte heller debitera mervärdeskatt på skadeersättning som erhålls av den skadevällande eller annan.⁴⁷ Skattskyldig omsättning föreligger endast om äganderätten till den skadade varan övergår på den som utger skadeersättningen, dock inte om ersättningen uppbärs från den skadelidandes eget försäkringsbolag.⁴⁸

Skadeersättning som utgår utan samband med omsättning mervärdebekattas således inte. Ur konsumtionsskattesynpunkt får detta anses vara korrekt, eftersom den ersättningsskyldige knappast kan anses erhålla någon konsumerbar motprestation.⁴⁹

I praxis har även sådana skadeersättningar, som haft samband med en ursprunglig skattepliktig prestation, behandlats som separata skattefria ersättningar.

RÅ80 1:31 (RSV/FB Im 1980:5). Uthyrda fordon var försäkrade av uthyraren. Hyresmannen övertog uthyrarens självrisk enligt försäkringsavtalet. Vid inträffad skada erlade hyresmannen självrisabeloppet till uthyraren som utförde reparation av fordonet. Denna ersättning ansågs av regeringsrätten inte vara likvid för omsättning.

I RÅ 1974 A 1149 (RSV Im 1974:31) ställdes fråga om beskattning av skadestånd som uthyrare kunde erhålla från hyresmannen när hyresavtalet bröts i förtid.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade i sitt, av regeringsrätten ej ändrade, förhandsbesked "att ersättning som sökandebolaget uppbär enl återopade

⁴⁶ Se rättsnämndens uttalande i RSV/FB Im 1985:5.

⁴⁷ Prop 1973:163 sid 156.

⁴⁸ Prop 1973:163 sid 154.

Denna ordning synes inte självklar, men torde allmänt gälla. I RSV/FB Im 1982:2 har regeringsrätten förklarat att avdrag inte kan erhållas för fiktiv mervärdeskatt vid försäkringsföretags övertagande av skadad vara från försäkringstagaren. Regeringsrätten angav därvid att försäkringsgivaren inte kunde "sägas ha övertagit skattepliktig vara mot vederlag". Slutsatsen härav är att försäkringsersättningen inte heller för försäkringstagaren kan anses som vederlag.

⁴⁹ Jfr ovan avsnitt 4.3.1 angående konsumtionsbegreppet. Som där framgår är detta dock inte ett synsätt som finns utvecklat i förarbetena till ML.

4.4.4

leasingavtalet, då avtalet upphörde före den avtalade hyrestidens utgång, icke avsåg vederlag för tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. På grund härav förklarade ndn att bolaget icke var skattskyldigt till mervärdeskatt för sådan ersättning."

Ersättningarna har utgått till följd av det ursprungliga hyresavtalet och har i och för sig således haft anknytning till detta.⁵⁰ Ersättningarna har dock utgått på grund av senare inträffade händelser som inte kan anses som normala led i själva uthyrningen.

Sådana ersättningar kan inte ses som ersättningar för själva den skattepliktiga prestationen, i detta fall tillhandahållandena av bilarna/maskinerna. Detta måste ha varit avgörande för att ersättningarna särskiljts från den skattepliktiga prestationen och inte beskattats.

4.4.5 Prisreduktioner etc

1. I de i föregående avsnitt diskuterade rättsfallen utgick skadeersättningen till säljaren av den skattepliktiga prestationen, och frågan är då om skadeersättningen skall inräknas i beskattningsvärdet för denna eller inte. En annan situation föreligger då skadeersättning el dyl utgår från säljaren av den skattepliktiga prestationen. Här är frågan om denna är en prisreduktion som skall minska beskattningsvärdet eller inte. Denna fråga skall behandlas i detta avsnitt. Frågan gäller mer allmänt. När har olika prisreduktioner etc ett sådant samband med försäljningen av den skattepliktiga varan att beskattningsvärdet för försäljningen skall nedsättas?

Vid inkomstbeskattningen saknar det i huvudsak betydelse om en viss transaktion betraktas som en intäktsreduktion eller som en kostnad för säljaren. Vid mervärdebeskattningen är denna distinktion däremot viktig då en intäktsreduktion minskar beskattningsvärdet för utgående mervärdeskatt, medan en dylik kostnad inte är belastad med någon avdragsgill ingående mervärdeskatt.

⁵⁰ Parentetiskt kan nämnas att HD i ett mål rörande återvinning i konkurs, NJA 1989 sid 185, ansett att ett skadestånd vid förtida uppsägning av leasingavtal på grund av konkurs hade sin grund i leasingavtalet. Skadeståndsskulden ansågs därför i återvinningshänseende ha tillkommit vid avtalets ingående; se Lennander JT 1989/90 sid 118 f.

Mervärdeskatt skall endast beräknas på intäkten för den skattepliktiga prestationen, eller som det sägs i prop 1968:100, sid 124, "det faktiska vederlaget". Det gäller därvid, som diskuterats i avsnitt 4.3, att beskattningsvärdet justeras för alla förändringar av det avtalade priset, som följer av försäljningsavtalet. Att förändringar i höjande riktning beaktas framgår explicit av lagtexten där det anges att "pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet" ingår i beskattningsvärdet; 14 § anv p 2:a st.

Principiellt sett bör då även prisreduktioner som följer av försäljningsavtalet beaktas och minska beskattningsvärdet. Detta bör gälla oavsett reduktionens civilrättsliga form - prisnedsättning, skadestånd, viten etc - så länge det gäller en minskad ersättning för den avtalade skattepliktiga prestationen. Det framgår dock inte explicit av lagtexten att prisreduktioner generellt skall minska beskattningsvärdet, och i förarbetena diskuteras endast olika speciella typer av prisreduktioner såsom rabatter. Något mer generellt uttalande finns därför inte. I SOU 1964:25, sid 454, anges dock i anslutning till en diskussion om rabatter och återbäring, att det är "nettovederlaget" som skall beskattas.

Frågan är om man skall tillämpa regeln i 14 § anv p om "pris som överenskommits vid avtalets ingående" på ett formellt sätt som att det är det i avtalet beloppsmässigt angivna priset, eller mer reellt, som det nettovederlag som slutligen kommer att erläggas på grund av försäljningsavtalet.

Enligt 14 § anv p 3:e st gäller, som har diskuterats ovan i avsnitt 4.4.1, att prisreduktioner genom s k villkorliga rabatter och diskonton inte får minska beskattningsvärdet. I 15 § 3:e st finns regler om reduktion av beskattningsvärdet vid återbäring, bonus eller annan rabatt. Reglerna pekar i olika riktningar. Av förarbetena framgår att den förra regeln i huvudsak kan anses praktiskt betingad.⁵¹ Den senare regeln är däremot ett ställningstagande för en korrekt beräkning av beskattningsvärdet med acceptering av de praktiska olägenheter som kan följa härav.⁵² Det har inte utsagts att detta ställningstagande måste begränsas till rabatter och någon slutsats *e contrario* skall därför inte dras från regeln. I stället kan det ovan återgivna

⁵¹ Prop 1968:100, sid 124 och Ds Fi 1967:10, sid 233.

⁵² Se Ds Fi 1967:10 sid 234 f.

4.4.5

uttalandet i utredningen tas som stöd för att man kan frånga det i avtalet angivna priset även i andra situationer.

2. I praxis har vissa ersättningar från säljaren till köparen behandlats som reduktioner av beskattningsvärdet, medan vissa andra inte behandlats på detta sätt.

I RSV Im 1973:28 (ej prövat av regeringsrätten) medgavs avdrag för prisnedsättning vid leveransförsening:

Rättsnämnden förklarade att en "prisnedsättning, som sökandebolaget kan komma att få vidkännas på grund av att entreprenad avlämnas efter den avtalade kontraktstidens utgång, icke kan i beskattningshänseende likställas med vite eller skadestånd. Kontraktsbestämmelserna ... får i stället anses utgöra en metod för prisangivelse, där det slutliga priset fastställs i förhållande till tidpunkten för den kontrakterade entreprenadens färdigställande".

I förhandsbeskedet utgick man från att viten eller skadestånd däremot inte kan minska beskattningsunderlaget. Denna bedömning gjordes även i ett annat samtidigt meddelat förhandsbesked, RSV Im 1973:30:

Vite skulle utgå vid leveransförsening med 0,5 % för varje påbörjad veckas försening. Rättsnämnden förklarade "att, vid bestämmande av beskattningsvärdet enligt 14 § ML, vederlaget skall beräknas utan avdrag för vad sökandebolaget kan ha att erlagga i form av vite vid försenad leverans".

Skillnaden mellan de två fallen förefaller i huvudsak vara formell. I Handledningen, 1987 sid 116, förklaras skillnaden mellan fallen med att i det förstnämnda fallet fanns även en avtalsbestämmelse om premium till leverantören vid förtida leverans. Detta utgör inte någon relevant skillnad. Ett avtal med enbart vite eller ett avtal med såväl premium som vite kan ges likvärdiga ekonomiska resultat genom samordning mellan angivet leveransdatum och pris. Vid många leveranstyper finns dock inte något intresse av en för tidig leverans. Det vägrade avdraget kan inte heller förklaras med att vitet ansetts vara av räntekaraktär, eftersom vid tidpunkten för avgörandet ränta ingick i beskattningsvärdet.⁵³

Enligt Handledningen, 1987 sid 116 f, får beskattningsunderlaget minskas med "prisnedsättning som en säljare gör på grund av fel eller

⁵³ Det är däremot möjligt att tänka sig fall där en prisreduktion kan ses som en nedsättning av kreditersättningen (räntan) till säljaren. Om denna ränta inte inräknats i beskattningsvärdet skall då en reduktion av kreditersättningen inte minska beskattningsvärdet.

brist i varan". I dessa fall krävs inte enligt Handledningen att avtalet innehåller någon positiv motsvarighet till prisnedsättningen.⁵⁴ Det är svårt att förstå varför en skillnad skall föreligga mellan prisreduktioner till följd av leveransförseningar och prisreduktioner på grund av fel eller brist i varan.

3. I 15 § 3:e st finns en regel om reduktion av beskattningsvärdet vid återbäring, bonus eller annan rabatt. Regeln har närmast periodiseringskaraktär då den avser återbetalningar på "omsättning för vilken utgående skatt redovisats", och de kommer att behandlas nedan i avsnitt 8.7. Av regeln framgår klart att avdragsrätt för de uppräknade typerna av prisreduktioner föreligger, och regeln kan därför även ha betydelse för bestämningen av beskattningsvärdet.

I RSV/FB Im 1983:14 har rättsnämnden ansett att vissa s k samaktivitetsbidrag inte kunde anses vara återbäring eller annan rabatt. Samaktivitetsbidrag utgick till köpare av dagligvaror för att främja avsättningen. Bidragen kunde förenas med krav på prisnedsättning vid köparens vidareförsäljning och ställas i relation till antalet beställda enheter.

Det framgår inte av referatet hur utfästelsen om bidrag kopplats till avtalet om försäljning av varan, och det är möjligt att någon sådan koppling inte fanns. Bedömningen är i så fall konsekvent med regeln i 14 § anv p om att beskattningsvärdet bestäms lika med avtalat pris. De lege ferenda kan däremot diskuteras om inte en reduktion av beskattningsvärdet borde få ske. I realiteten föreligger en koppling till försäljningen och bidraget minskar nettokostnaden för inköpet i de fall bidraget kopplats till antalet beställda enheter.

4. Rättsnämndens ställningstagande i vites-fallen, och kanske även i samaktivitetsbidrags-fallet, kan ses som en formell tillämpning av regeln om att beskattningsvärdet är det avtalade priset. En sådan tillämpning kan leda till att beskattningsvärdet bestäms till mer än nettovederlaget.

⁵⁴ Den positiva motsvarighet som kan finnas enligt avtal eller branschpraxis är rätt till betalning för överleverans. Sådan betalning utgör naturligtvis beskattningsunderlag och givetvis bör prisnedsättning vid underleverans minska beskattningsunderlaget.

4.4.5

I princip bör varje reduktion av priset eller återbetalning som sker från säljaren till köparen minska beskattningsunderlaget.⁵⁵ Återbetalningarna måste därvid kunna anknytas till försäljningsavtalet, men detta bör kunna anses vara fallet med så gott som samtliga återbetalningar till följd av leveransförseningar, fel eller brister i varan etc, oavsett om de betecknas som prisnedsättningar, skadestånd eller viten.

Något hinder mot en sådan rättstillämpning finns inte i ML och det förordas därför en annan rättstillämpning än den som kommit till uttryck i RSV Im 1973:30. Möjligen kräver detta tydligare lagregler, vari det även skall framgå klart att dylika prisreduktioner även i förekommande fall medför att köparen skall justera sitt avdrag för ingående mervärdeskatt.

5. Det finns en begränsning som bör iakttas när återbetalningar får minska beskattningsunderlaget. Ingår ränta i återbetalningen bör denna inte minska beskattningsunderlaget. Skall ränta utgå på beräknat skadestånd etc torde detta framgå av avtalet och redovisas öppet. I andra fall torde det vara sällsynt att någon räntedel kan anses ingå i ett skadestånd etc.

4.4.6 Sammanfattande synpunkter

Sammanfattningsvis kan konstateras att beskattningsvärdet för mervärdeskatten kan vara mindre än det mervärdeskattepliktiga verksamhetsområdets intäkter beräknade med inkomstskatterättsliga eller bokföringsmässiga regler. Detta beror på att det finns en rad biintäkter som inte ingår i beskattningsvärdet för sålda varor och tillhandahållna tjänster.

Detta innebär i teorin fler gränsdragningsproblem vid rättstillämpningen än vid inkomstbeskattningen. I den praktiska tillämpningen torde dock problemen inte så ofta bli föremål för tvist då de transaktioner som kan vara svårbedömbara i allmänhet sker mellan mervär-

⁵⁵ Däremot kan man diskutera vid vilken tidpunkt detta skall beaktas vid redovisningen av mervärdeskatt. Denna fråga skall behandlas vidare i avsnitt 8.6 om redovisningstidpunkten.

deskattskyldiga subjekt, och mervärdeskattedebiteringens omfattning har i dessa fall inte så stor ekonomisk effekt.

De problem som behandlats ovan har dock även betydelse vid transaktioner med konsumenter och andra icke-skattskyldiga köpare. De oklarheter som finns för rättstillämpningen bör därför skingras.

4.5 Metoder för uppdelning av intäkter på skattepliktiga och skattefria prestationer⁵⁶

1. I avsnitten ovan har diskuterats vilka typer av ersättningar som ingår i beskattningsvärdet för den skattepliktiga omsättningen. I detta avsnitt skall diskuteras hur man behandlar de fall där ersättningen för en transaktion innefattar ersättning för såväl skattepliktiga som icke-skattepliktiga prestationer.

Detta problem finns i många skatterättsliga sammanhang och det finns två olika metoder för blandade transaktioner. Huvudsaklighetsprincipen innebär att transaktionen, beroende på dess huvudsakliga karaktär, i sin helhet behandlas på det ena eller det andra sättet. Delningsprincipen innebär att transaktionen uppdelas på de ingående komponenterna. Tillämpning av delningsprincipen innebär normalt en principiellt korrekt rättstillämpning som grundar sig på de verkliga förhållandena, medan huvudsaklighetsprincipen innebär en schablonmässig rättstillämpning.⁵⁷

2. Vid mervärdebeskattningen tillämpas både delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen.

I ML är endast **delningsprincipen** explicit angiven, 14 § anv p 8:e st ML:

⁵⁶ Observera att flera av de skattefria prestationer som bedömts i nedan anförda rättsfall kommer fr o m 1991 att vara skattepliktiga. Rättsfallen har dock även fortsättningsvis betydelse för vissa gränsdragningsmetoder.

⁵⁷ Det är korrekt att tillämpa en delningsprincip om transaktionen har två separata delar. Om man inte kan anse att så är fallet blir resultatet av delningsprincipens tillämpning inte heller korrekt; se härom Melz 1986 sid 367 om delningsprincipens tillämpning på blandade fång vid realisationsvinstbeskattningen.

"Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor och tjänster, för vilka olika regler för beskattningsvärdets bestämmande gäller eller av vilka en del icke är skattepliktiga, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund."

Huvudsaklighetsprincipen är inte angiven i lagtexten utan den anses följa av mervärdebeskattningens grunder. Principens innebörd får därför sökas i förarbeten och litteratur. I Ds Fi 1967:10 del I, sid 237, ges en beskrivning av beskattningsvärdets bestämmande som torde vara det närmaste en definition av huvudsaklighetsprincipen man kan komma i förarbetena:

"... grundprincipen (bör) vara, att all ersättning, som är hänförlig till skattepliktig prestation, skall inräknas i beskattningsvärdet. Om ett transportuppdrag även innefattar inkassering av efterkravsbelopp bör således härför debiterad avgift anses utgöra del av vederlaget för den skattepliktiga transportprestationen och sålunda ingå i beskattningsvärdet."

Utredningen ansåg å andra sidan att skatt inte skulle utgå på inkasoupdrag som utfördes av någon från säljaren fristående företagare. Dep chefen biträdde utredningens förslag angående bestämmande av beskattningsvärdet.⁵⁸

En mer utförlig beskrivning av huvudsaklighetsprincipen finns i litteraturen och RSV:s anvisningar. Fink-Kleerup, 1986 sid 14 f, anför följande om huvudsaklighetsprincipen:

"I korthet går huvudsaklighetsprincipen ut på att alla varor eller tjänster som är nödvändiga led för att en prestation skall kunna utföras är underordnade den 'slutprodukt' som skall säljas eller tillhandahållas. ...

... Den tillämpas i praktiken genom att man gör en bedömning av vad för sorts prestation som en uppdragsgivare har beställt. Beskattning sker sedan enbart efter denna prestation och allt vad som erfordras för att den skall kunna utföras utgör som man säger underordnade led. Dessa beskattas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen."

Som exempel på huvudsaklighetsprincipens tillämpning anför Fink-Kleerup exempel ur RSV:s anvisningar om olika konsulttjänster. I dessa anvisningar ägnas huvudsaklighetsprincipen stor uppmärksamhet och beskrivs på följande sätt i RSV Im 1986:2 punkt 2.1:

⁵⁸ Prop 1968:100 sid 132 och 134.

"Huvudsaklighetsprincipen innebär på mervärdeskatteområdet att skatteplikten för en tjänst bedöms utifrån dess huvudsakliga karaktär och arten av det uppdrag som en beställare lämnat. Detta betyder att en ADB-tjänst antingen kan vara en självständig skattepliktig prestation eller ingå som ett underordnat led i en skattefri eller en annan skattepliktig prestation."⁵⁹

Slutligen kan följande återges ur Handledningen, 1987 sid 119:

"Huvudsaklighetsprincipen innebär att skatteplikten för ett åtagande skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär. Om en prestation innehåller flera moment, men där avsikten är att tillhandahålla beställaren ett enda åtagande, skall prestationen ses som en helhet. Om en mindre del av ett i övrigt skattepliktigt åtagande således avser varor eller tjänster som sedda var för sig är skattefria, skall dessa inte brytas ut från det skattepliktiga vederlaget."

3. De angivna beskrivningarna av huvudsaklighetsprincipen är inte helt överensstämmande och klargörande, och därför skall inledningsvis situationen analyseras närmare varefter tillämpningen i praxis skall undersökas.

Produktionen av en vara eller tjänst innefattar en rad moment som leder fram till en slutlig produkt. Är momenten **underordnade** led som är nödvändiga för slutprodukten ingår kostnaden för momenten självklart i kostnaden för slutprodukten och därmed i dess beskattningsvärde. Detta är den definition Fink-Kleerup och RSV Im 1986:2 anger för huvudsaklighetsprincipen.⁶⁰

Bestämmandet av beskattningsvärdet i en situation med underordnade prestationer följer därmed den allmänna norm som angivits i avsnitt 4.3. Är två prestationer helt oberoende av varandra tillämpas lika klart delningsprincipen.

Mer komplicerad är situationen när prestationerna är **sidoordnade**. Prestationerna har ett samband med varandra, men den ena prestationen är inte nödvändig för konsumtionen av den andra. Det kan då inte anses följa av själva mervärdebeskattningens uppbyggnad att en sidoordnad prestation skall inordnas under huvudprestationens be-

⁵⁹ Se även RSV Im 1986:4 2.2 och 2.4.

⁶⁰ Det är inte särskilt adekvat att kalla detta för huvudsaklighetsprincipen eftersom det egentligen inte finns något utrymme i detta fall att bedöma olika delar i slutprodukten. Även i ett fall där exempelvis försäljningspriset för en skattefri prestation i huvudsak speglar kostnaderna för skattepliktiga underordnade anskaffningar är prestationen i sin helhet skattefri. Om exempelvis en huvudsaklig del av försäljningspriset för en allmän nyhetstidning utgörs av kostnader för skattepliktiga tryckningskostnader, påverkar detta givetvis inte skattefriheten för slutprodukten.

skattning. Citatet ovan från Ds Fi 1967:10, sid 237, kan dock tolkas som att man anser detta. Den koppling som finns mellan prestationerna i det exemplet är dock stark under förutsättning att inkassering av efterkravsbeloppet är en nödvändig förutsättning för att transportuppdraget skall få utföras.

4. Det finns ett stort antal rättsfall som avser tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen och här skall endast behandlas några fall som är belysande för gränsdragningen mellan de två principerna.

RÅ 1986 ref 167 kan först anges för att än en gång fastslå att värdet av underordnade prestationer ingår i slutprodukts värde.

I fallet var frågan om mervärdeskatt skulle debiteras på den ersättning för porto som ett förlag debiterade sina kunder. Regeringsrätten förklarade att så skulle ske och anförde följande skäl:

"Postbefordran av tidskrift i fall som det förevarande är inte en skattepliktig transporttjänst. ...

Att postverket inte blir skattskyldigt till mervärdeskatt för sin transport av förlagets tidskrifter medför inte att skattskyldigheten bortfaller för förlaget med avseende på dess yrkesmässiga omsättning av skattepliktiga tidskrifter i vad vederlaget för dem innefattar täckning för förlagets kostnader för postbefordringen.

Oavsett om förlaget utfärdar särskild räkning på sin kostnad för postbefordringen eller ej utgör ersättningen härför en del av det vederlag för tidskriften som förlaget betingar sig av prenumeranten för leverans av tidskriften".⁶¹

Ett klart exempel på tillämpningen av normen i praktiken finns även i RSV Im 1975:25.

⁶¹ Se även RSV Im 1975:37 (prövat av regeringsrätten) vari angavs att om säljaren av köparen betingade sig tillägg med belopp motsvarande brevporto och postförskottsavgift skulle detta belopp inräknas i beskattningsvärdet. Se vidare RÅ 1987 ref 157 där värdet av s k inporto vid användandet av svarsporto ansågs ingå i beskattningsvärdet.

I RÅ 1987 ref 155 ansågs däremot inte att mervärdeskatt skulle utgå på ersättning för brevporto när portoavgiften erlagts av tryckeri för ett förlags räkning i samband med att tryckeriet bistått med distribution av förlagets broschyrer.

Om tryckeriets tjänst skulle ha ansetts avse distribution till mottagaren borde portokostnaden anses vara ersättning för en underordnad prestation, och ingå i beskattningsvärdet. Bedömningen måste därför grunda sig på att tjänsten ansågs sträcka sig fram till transporten till posten. Betalningen av portot var då, som det sades i förhandsbeskedet, endast ett utlägg för köparen.

Stiftelsen Ekkronan förmedlade fastigheter bl a från ett byggnadsrörelsedrivande bolag. Stiftelsen erhöll en procent av köpeskillingen vid varje försäljning i arvode.

RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade att vid bestämmandet av beskattningsvärdet "vederlaget för försäld fastighet (byggnad och mark) utgörs av köpeskillingen enligt köpekontrakt utan avdrag för arvode som sökandebo-laget erlägger till Stiftelsen Ekkronan."

I följande två fall kunde biprestationerna förvärvas separat, men de var nödvändiga för huvudprestationens utförande.

I RÅ 1973 A 390 (RSV Im 1974:11) ansågs ersättning som utgick för utprovning av kontaktlinser vara en del av vederlaget vid försäljning av kontaktlinserna. Om utprovningen inte skedde i samband med försäljning ansågs ersättningen däremot avse en skattefri tjänst.

I RSV/FB Im 1982:12 förklarade RSV:s nämnd för rättsärenden att "tillhandahållande av utbildningsmaterial i samband med undervisning får anses ingå i utbildningsåtagandet och blir till följd härav inte att hänföra till särskild omsättning av skattepliktig vara".

Det förefaller riktigt att se biprestationerna i de två rättsfallen som underordnade prestationer och att därför inräkna dem i huvudprestationen.

I följande två rättsfall torde däremot biprestationerna inte ha varit nödvändiga för utförandet av huvudprestationen:

I RÅ 1981 Aa 198 (RSV/FB Im 1982:7) ansåg regeringsrätten ersättning för särskilt utökad garanti för köpt motorfordon utgöra del av vederlaget för motorfordonet.

I RSV/FB Im 1982:10 förklarade RSV:s nämnd för rättsärenden att om hyresmannen erlägger visst belopp för att eliminera sin självrisk utgör detta belopp del av vederlaget för den skattepliktiga uthyrningstjänsten.

Gränsen mellan sidoordnade och underordnade prestationer är inte glasklar. Exempelvis är vid tillverkning av en personbil inmontering av motorn en underordnad prestation då bilen inte kan gå utan motor, medan en bilradio är en sidoordnad prestation då den inte är nödvändig för att framföra bilen samt dessutom kan användas till konsumtion av annat än bilresan. Biprestationerna i de nyss angivna rättsfallen ligger häremellan då de inte är nödvändiga, men å andra sidan inte kan konsumeras separat. Rättsfallen får anses visa på den yttersta gränsen för tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen. De visar att i praxis har även biprestationer, som i viss mening kan ses

som sidoordnade, underordnats huvudprestationens skattemässiga karaktär.⁶²

5. Förutom de kriterier som framgår av rättsfallen kan ytterligare några kriterier ha betydelse för bedömningen av huvudsaklighetsprincipens tillämpning.

Handledningen, 1987 sid 119, anger att huvudsaklighetsprincipen är tillämplig om "en mindre del av ett i övrigt skattepliktigt åtagande avser varor eller tjänster som sedda var för sig är skattefria" och att delningsprincipen är tillämplig "om det däremot är fråga om flera från varandra klart avskiljbara prestationer".⁶³

Det förra uttalandet tyder på en åtminstone delvis kvantitativ bedömning. Det finns dock inte någon grund för att en klart sidoordnad prestation skall inordnas i huvudprestationen bara för att den är mycket liten i förhållande till huvudprestationen.

Det senare uttalandet kan möjligen ta sikte på prestationernas art, vilket följande uttalande i RSV Im 1986:4, 2.2, gör:

Skulle ett byggkonsultuppdrag "inrymma prestationer som ligger helt utanför ett normalt konsultuppdrag, t ex markanskaffning eller byggnadsarbeten ... anses dessa som särskilda tjänster som beskattas för sig".

Här är det fråga om att avgöra vad ett byggkonsultuppdrag normalt innefattar för att kunna se om vissa prestationer är underordnade eller sidoordnade. I de ovan diskuterade rättsfallen, RÅ 1981 Aa 198 och RSV/FB Im 1982:10, var biprestationerna dock lika artskilda som här; försäkringstjänster vid bilköp/hyra. Det torde däremot vara mer normalt att sådana funktioner kan ingå i bilköp/hyra.

Som framgått ovan i avsnitt 4.4.4 har skadeersättningar som utgått enligt ett avtal om upplåtelse av skattepliktig tjänst inte ansetts vara en del av ersättningen för den skattepliktiga uthyrningen. En sådan ersättning avser varken en sidoordnad eller en underordnad prestation utan utgår utan någon egentlig motprestation av skattepliktig karaktär.

6. I en situation där huvudprestationen inte blir genomförd, utan endast den underordnade prestationen genomförs, torde huvudsaklig-

⁶² Handledningen, 1987 sid 119 f, anger inte dessa två fall som exempel på huvudsaklighetsprincipens tillämpning, men däremot anges RÅ 1973 A 390 och RSV/FB Im 1982:12.

⁶³ A a sid 121.

hetsprincipen inte tillämpas. I RÅ 1973 A 390 ansågs ersättning för utprovning av kontaktlinser vara ersättning för en skattefri tjänst om utprovningen inte skedde i samband med försäljning. En annan uppfattning tycks dock finnas i RSV Im 1986:2, p 3.3, där följande anges:

"Ingår en förstudie som ett led i ett systemerings- eller systemutvecklingsuppdrag får den inrymmas under skatteplikten för uppdraget. Det förhållandet att förstudien resulterar i att arbetet inte skall bedrivas vidare, bör inte föranleda till annan bedömning."

4.5.1 Sammanfattande synpunkter

Det är tvivelaktigt om rättstillämpningen i praxis står i god överensstämmelse med delningsprincipen såsom den uttryckts i 14 § anv p. Regeln är enligt lagtexten tillämplig på "gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster", vilket innebär att den är tillämplig på de slutliga prestationer som tillhandahålls köparen/säljaren. Det är ju endast de som "omsätts". Att underordnade prestationer inte omfattas av delningsprincipen är därför i överensstämmelse med regeln. Med underordnade prestationer förstås då tidigare led i produktionen av den slutliga produkten, som konsumerats av den slutliga prestationen.

Vad däremot angår sidoordnade prestationer talar lagtextens utformning för att delningsprincipen är tillämplig. Här rör det sig om biprestationer som utgör konsumtionsobjekt i sig. De är i och för sig kopplade till huvudprestationen, men utgör inte en nödvändig förutsättning för konsumtionen av denna. Man kan då tala om olika prestationer varpå regeln i 14 § anv p är tillämplig.

I praxis - se ovan angående RÅ 1981 Aa 198 och RSV/FB Im 1982:10 - har dock fall där en sidoordnad biprestation är av mindre omfattning och osjälvständig i förhållande till huvudprestationen innefattats i huvudprestationen. Enligt min uppfattning står således denna praxis mindre väl i överensstämmelse med lagtextens lydelse. Den kan inte heller sägas stå i överensstämmelse med några övergripande syften för beskattningens utformning. Rättstillämpningen har däremot visst stöd i det i och för sig något speciella exempel som anges i Ds Fi 1967:10 del I, sid 237; se ovan avsnitt 4.5 punkt 1.

4.5.1

Avslutningsvis kan anföras, *de lege ferenda*, att ändamålsskäl talar för att tillämpa delningsprincipen på alla sidoordnade prestationer. Kan en konsument, eller annan icke-mervärdeskattskyldig köpare, välja mellan att förvärva två separata prestationer, H och B, eller en prestation, HB, som inkluderar såväl H som B, uppstår en konsumtions- och konkurrenssnedvridning om mervärdeskatt utgår då prestationen B förvärvas som del av prestationen HB, eller vice versa. Det finns då anledning att tillämpa delningsprincipen på prestation HB.

För underordnade prestationer torde situationen vara att dessa oftast inte utgör separata prestationer eller att det åtminstone i praktiken är svårt att förvärva dem separat. Det är då mindre allvarligt att huvudsaklighetsprincipen tillämpas och något annat torde mestadels vara praktiskt omöjligt.

5 Avgränsningen av skatteobjektet på avdragssidan

5.1 Inledning

En beräkning av ett skatteobjekt, i form av ett nettovärde, innebär att från intäkterna avdras alla kostnader som har samband med intäkternas förvärvande. Avdragsrätten för ingående mervärdeskatt har dock inte primärt detta syfte. Avdragsrätten skall neutralisera den i tidigare led debiterade mervärdeskatten, och underlätta framåtvältringen av denna. Avdragsrätt förutsätter därför som huvudregel att mervärdeskatt har debiterats av en skattskyldig säljare el dyl. Avdraget skall således avse faktiskt debiterad mervärdeskatt och reciprocitet skall föreligga mellan säljarens och köparens redovisning av mervärdeskatt. I avsnitt 5.2 behandlas några av de problem som kan uppstå när köparens avdragsrätt är beroende av säljarens mervärdeskattedebitering.

All erlagd ingående mervärdeskatt är inte avdragsgill. En konsument har givetvis inte avdragsrätt, vilket följer av att han inte är skattskyldig enligt reglerna i 2 § anv p 1. Även inom ramen för en skattskyldig verksamhet kan förvärv ske i konsumtionssyfte, varför ett förbud mot avdrag för ingående mervärdeskatt på sådana förvärv måste upprätthållas även inom en skattskyldig verksamhet. Detta avdragsförbud korresponderar med inkomstbeskattningens avdragsförbud för personliga levnadskostnader. Vid avgränsningen kan därför ledning erhållas från inkomstbeskattningen. I förarbetena har även uttalats att avdragsrätten vid mervärdebeskattningen allmänt bör överensstämma med avdragsrätten vid inkomstbeskattningen. I avsnitt 5.3 skall innebörden av anknytningen till inkomstbeskattningen diskuteras allmänt.

Effektuerandet av konsumtionsbeskattningen inom en skattskyldig verksamhet kan ske genom att avdrag vägras för förvärv som skett i konsumtionssyfte, men kan likväl ske genom uttagsbeskattning när konsumtionen påbörjas. Genom dessa två skilda metoder med samma ändamål hör frågan därför systematiskt sett hemma på såväl beskatt-

5.1

ningens intäkts- som kostnadssida. Detta samt dess principiella vikt motiverar att frågan utbryts till behandling i ett eget kapitel, 6.

I detta kapitel skall övriga avgränsningsproblem behandlas. Vid en generell mervärdebeskattning vore det inte nödvändigt att företa någon annan avgränsning än mot konsumtion. Då mervärdebeskattningen inte har en helt generell omfattning måste avdragsrätten avgränsas mot sådana verksamheter som inte medför skattskyldighet. Detta kräver normer dels för hur skattskyldiga verksamheter skall avgränsas, dels för hur kostnader anknyts till verksamheten. Dessa frågor behandlas i avsnitten 5.4 respektive 5.6. I avsnitt 5.4 behandlas även gränsdragningen mellan förvärv före och efter det att den skattskyldiga verksamheten påbörjats och i avsnitt 5.6 behandlas även eventuella begränsningar i avdragsrätten när kostnader bestridits med bidrag o dyl som är mervärdeskattefria.

Slutligen diskuteras om några andra avdragsbegränsningar som finns vid inkomstbeskattningen kan ha relevans vid mervärdebeskattningen. Vid inkomstbeskattningen finns avdragsförbud för vissa kostnader som kan vara kostnader i verksamheten och som inte är av konsumtionskaraktär. Det gäller medlemsavgifter, böter, sanktionsavgifter och kapitalförluster. Av dessa kostnader är endast kapitalförluster av intresse vid mervärdebeskattningen, och avdragsförbuden för övriga kostnader kommer därför inte att beröras. Grunden för avdragsförbudet för kapitalförluster vid inkomstbeskattningen är oklar, varför förbudets relevans för mervärdebeskattningen är tvivelaktig. Vissa indikationer på att förbudet kan ha relevans ger dock anledning att behandla frågan i avsnitt 5.5.

5.2 Reciprocitet

1. Reglerna för mervärdebeskattning är utformade för att åstadkomma reciprocitet vid beskattningen. Mellan skattskyldiga subjekt skall mervärdeskatten framåtvältras och köparens avdragsrätt utgör därvid en neutralisering av säljarens redovisning av utgående mervärdeskatt. Innan en konsument förvärvat en vara eller tjänst skall ingen mervärdeskatt netto uppbäras av staten. Som framhållits i avsnitt 2.5.5 är reciprociteten vid mervärdebeskattningen därför mer genomgående än vid inkomstbeskattningen. I RÅ 1988 ref 102 anges att huvudprin-

cipen för mervärdebeskattning är att utgående och ingående skatt för säljare och köpare skall korrespondera med varandra.

ML innehåller flera regler som avser att säkerställa en reciprok behandling. I 17 § anv p anges som förutsättning för avdragsrätten att "avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling."¹ I 15 § 3:e och 4:e st stadgas att rabatter och andra reduktioner av köpeskillingen skall grundas på kreditnota eller liknande hos säljaren. Härigenom uppkommer ett underlag för korrigering av avdragen mervärdeskatt hos köparen.

Det finns några uttryckliga undantag från reciprocitetsprincipen i ML. Ett exempel är avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt som kommer att behandlas i avsnitt 5.7. Vidare uppkommer ett reciprocitetsbrott då en skattskyldig säljare som inte är redovisningsskyldig debiterar utgående mervärdeskatt med avdragsrätt för köparen, trots att den utgående mervärdeskatten inte redovisas till staten.

2. Som framgått av föregående kapitel kan beräkningen av utgående mervärdeskatt ibland innefatta en del komplicerade beräkningar av beskattningsvärdet. Vidare krävs ställningstagande till prestationens skatteplikt samt tillämplig skattesats. Av reciprocitetsskäl samt för att mervärdebeskattningen skall vara ett enkelt förfarande för de skattskyldiga skall inte även köparen företa dessa ställningstaganden, utan han skall avdra den faktiskt debiterade mervärdeskatten.

Denna reciprocitet följer av den tillämpade metoden för mervärdebeskattning den s k *avdragsmetoden* (indirekt subtraktion),² och har reglerats genom reglerna i 15 och 17 §§ ML. Metodvalet har rättsliga konsekvenser för bedömningen av avdragsrätten, vilket framgår om man jämför men den alternativa metoden för beräkning av mervärdeskatten; *direkt subtraktion*. Som tidigare framhållits skulle den skattskyldige vid direkt subtraktion i princip erlagga exakt samma mervärdeskattebelopp, men framräknat på ett annat sätt; den skattskyldige beräknar nettot (intäkter minus kostnader) av den skattskyldiga verksamheten och därefter beräknas mervärdeskatten härpå,

¹ I 16 § och dess anvisningspunkt finns regler om säljarens utställande av faktura.

² Den engelska benämningen "the invoice and credit method" är betydligt mer klargörande.

dvs samma metod som används vid inkomstbeskattningen. Det är därför mer klargörande att här fortsättningsvis benämna denna metod *inkomstskattemetoden*.

Inkomstskattemetoden innebär att den skattskyldige skall beräkna storleken på sina kostnader. Detta kräver en rad ställningstaganden som den skattskyldige måste fatta på grundval av sin situation, dvs primärt utan beaktande av hur hans medkontrahenter beräknat sina intäkter. Den grundläggande utgångspunkten vid rättstillämpningen är att de omständigheter som skall ligga till grund för rättsföljder för en person bedöms på grundval av den innebörd de har för honom.³

Även om denna norm i princip kan sägas gälla även vid mervärdebeskattningen får bedömningen där en annan innebörd. ML föreskriver ju inte att kostnader skall bedömas och beräknas utan att avdrag skall medges för "ingående skatt". Bedömningen kommer då att gälla vad som är ingående skatt sett från förvärvarens perspektiv. Ingående skatt är en helt mervärdeskatterättslig företeelse, men i ML saknas en definition av begreppet "ingående skatt". Detta är förvånande, men kan bero på att det för normalfallet framstår som tämligen självklart att vad som är utgående skatt för en part vid en transaktion är ingående skatt för den andra parten. Några rättsfall visar dock på situationer där bedömningen inte är så enkel.

RÅ84 1:67. Ett svenskt bolag, Calor-Celsius, köpte tjänster från ett finländskt bolag, Helsingfors Rör & Metall, som utförde tjänster i Sverige men som inte var registrerat till mervärdeskatt här. Oaktat detta hade det finländska bolaget debiterat mervärdeskatt på sina fakturor och det svenska bolaget hade betalat priset inklusive mervärdeskatt.

Frågan var om det svenska bolaget skulle erhålla avdrag för ingående mervärdeskatt. Regeringsrätten uttalade följande:

"Avdrag för ingående skatt skall, med undantag som ej är i fråga, enligt anvisningarna till 17 § ML styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Rätt till avdrag förutsätter att den som debiterat den ingående skatten är skattskyldig enligt ML. ... Den som gör avdrag för ingående skatt anses emellertid inte ha någon mera omfattande utredningsskyldighet i frågan om skattskyldighet föreligger för den som debiterat skatten (*prop* 1968:100 s 140 samt *Ds Fi* 1967:10 del I, s 248, 257, 261-262).

³ Detta skall således gälla vid inkomstbeskattningen om inte lagreglering medför avsteg. Det finns dock några inkomstskatterättsfall som eventuellt inte är i linje härmed. Jag har diskuterat och ställt mig kritisk till dem; se Melz 1986 sid 99 f.

... Omständigheterna ger inte vid handen att Calor-Celsius haft grundad anledning att ifrågasätta huruvida Helsingforsbolaget var skattskyldigt till mervärdeskatt. Skäl att vägra Calor-Celsius avdrag för ingående skatt föreligger därför inte."⁴

RÅ 1988 ref 74. En säljare hade debiterat mervärdeskatt på en vara som inte var skattepliktig.

Regeringsrätten angav att "med ingående skatt avses i bestämmelsen (17 §; min anm) belopp som tagits ut som skatt med anledning av omsättning av en vara eller tjänst".

Då varan inte var skattepliktig och då annat inte framkommit än att säljaren från statsverket återfått debiterad mervärdeskatt, ansåg regeringsrätten att köparen inte hade rätt till avdrag.

Framställningen återkommer strax till rättsfallen som sådana. Först skall allmänt diskuteras det problem som rättsfallen illustrerar, att säljare debiterar mervärdeskatt trots att detta är fel.

Föreligger någon "ingående skatt" i ett sådant fall? Strikt betraktat måste svaret bli nej. Ingående skatt har ingen självständig innebörd utan måste vara spegelbilden av utgående skatt, och utgående skatt är vad som är utgående mervärdeskatt enligt ML:s regler. Mervärdeskatten är en rättsföljd enligt ML, och får därav en civilrättslig innebörd endast såsom en skuld alternativt en fordran mellan den skattskyldige och staten. Mellan affärskontrahenterna erläggs däremot inte någon mervärdeskatt, utan betalningarna är i sin helhet köpeskilling.⁵ Köparen har således civilrättsligt - faktiskt - inte erlagt någon mervärdeskatt, lika lite som han erlagt någon säljarens inkomstskatt när han förvärvar en vara.⁶

Detta förhållande förhindrar givetvis inte att ingående skatt i ML kan definieras såsom den skatt som debiterats av säljaren. Regeln i 17 § anv p har dock inte denna innebörd. Den anger inte vad som skall förstås med ingående skatt, utan endast att avdraget för

⁴ Se även RÅ84 1:59 där säljaren även var registrerad som mervärdeskattskyldig och i huvudsak hade fullgjort sina förpliktelser om inbetalning av mervärdeskatt.

Liknande innebörd har RK81 1:7.

⁵ Jfr Lennander SvJT 1989 sid 351 f.

⁶ Jfr Mutén 1960 II sid 404 ff om RÅ 1958 ref 34.

ingående skatt "skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura" etc.⁷

ML ger således inte något stöd för den uppfattning som kammarrätten uttalade i sin av regeringsrätten ändrade dom i RÅ 1988 ref 74, att "ett belopp som debiterats som mervärdeskatt vid en affärstransaktion mellan redovisningsskyldiga och deklarerats måste anses utgöra skatt i mervärdeskattelagens mening, även om debiteringen varit felaktig". I RÅ84 1:67 torde regeringsrätten ha haft den uppfattning som kammarrätten uttalade öppet i RÅ 1988 ref 74. De uttalanden i Ds Fi 1967:10 som regeringsrätten stödde sig på tyder på att även promemoriaförfattarna haft denna uppfattning. Dep chefen har utan invändningar refererat promemorian på denna punkt. Förarbetsuttalandena kan dock inte, särskilt då de inte är klart uttryckta i propositionen, tillskapa det förhållande kammarrätten formulerat då detta inte är en tolkning av ML, utan införande av en definition som strider mot lagens innebörd.

Sammanfattningsvis delar jag inte bedömningen i RÅ84 1:67, som torde få tillskrivas en alltför stor förarbetsbundenhet samt billighetshänsyn, medan jag däremot delar bedömningen i RÅ 1988 ref 74.

Båda rättsfallen uttrycker dock vad som är gällande rättstillämpning och de skilda utgångarna kan förklaras med att skattepliktsfrågan, men inte skattskyldighetsfrågan, i teorin kan bedömas av förvärvaren utan undersökning av förvärvarens verksamhet. Av fallen kan den slutsatsen dras att avdrag alltid vägras om den förvärvade tjänsten inte är skattepliktig och säljaren erhållit rättelse, men om säljaren inte är skattskyldig vägras avdrag endast vid köparens försummelse av sin utredningsskyldighet.

Framhållas skall att skattskyldighetsfrågan endast har intresse vid förvärv av tjänster, eftersom vid förvärv av varor avdragsrätt föreligger för *fiktiv* mervärdeskatt när säljaren inte är skattskyldig för omsättning av varan.⁸

3. Nedan skall en fortsatt diskussion om undersökningspliktens omfattning enligt RÅ84 1:67 föras.

⁷ I 16 § föreskrivs att "av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §".

⁸ RÅ 1988 ref 74 gällde förvärv av vara innan reglerna om fiktiv mervärdeskatt hade trätt i kraft.

Regeringsrätten hänvisar i domskälen till förarbetena när man anger att "den som gör avdrag för ingående skatt anses emellertid inte ha någon mera omfattande utredningsskyldighet i frågan om skattskyldighet föreligger för den som debiterat skatten". Denna uppfattning finns uttryckt i Ds Fi 1967:10 del I, sid 261 f. Av förarbetena framgår inte den närmare innebörden av dessa lättnader i undersökningsplikten.

Nyckelmeningen i RÅ84 1:67 angående undersökningspliktens omfattning är följande: "Omständigheterna ger inte vid handen att Calor-Celsius haft grundad anledning att ifrågasätta huruvida Helsingforsbolaget var skattskyldigt till mervärdeskatt."

Två frågor inställer sig. Vilken tidpunkt är den relevanta för bedömningen? Vilka omständigheter ger grundad anledning att ifrågasätta säljarens skattskyldighet?

Det finns flera relevanta tidpunkter, som avtalstidpunkten, prestationstidpunkten, redovisningstidpunkten och betalningstidpunkten. Avtalstidpunkten bör vara utan intresse eftersom, såsom i föregående punkt anförts, köparen normalt inte torde vara civilrättsligt bunden att betala det som "mervärdeskatt" angivna beloppet om det visar sig att säljaren inte är skattskyldig. Prestationstidpunkten är i och för sig intressant då det normalt är omständigheterna vid denna tidpunkt som avgör huruvida säljaren är skattskyldig eller inte, men det är däremot inte av särskilt intresse om köparens vetskap om dessa omständigheter inträder momentant eller senare. Praktiska skäl talar i stället för någon av de senare nämnda tidpunkterna. För redovisningstidpunkten talar att därefter måste rättelse företas. För betalningstidpunkten talar att regeringsrätten nog snarare har anlagt praktiska aspekter på förhållandet mellan avtalsparterna. Så länge köparen fortfarande innehåller minst ett belopp motsvarande den debiterade "mervärdeskatten", är möjligheten att denna betalning inte kommer att utgå till säljaren praktiskt sett väsentligt större än om betalning redan skett vilken måste återkrävas. Av detta skäl bör köparen inte medges avdragsrätt om han före denna tidpunkt haft grundad anledning ifrågasätta säljarens skattskyldighet.

Vad gäller omständigheter som ger grundad anledning ifrågasätta säljarens skattskyldighet torde bedömningen numera vara enklare än i förevarande fall. Fr o m den 1 juli 1982 gäller enligt 16 § anv p att säljaren skall ange sitt registreringsnummer på mervärdeskattebärande faktura. Saknas denna uppgift torde köparen ha grundad anledning ifrågasätta säljarens skattskyldighet. Om registreringsnumret finns angivet torde köparen vidare ha utredningsskyldighet endast om han äger faktisk kännedom om omständighet som ger honom grundad anledning ifrågasätta säljarens skattskyldighet.

4. De lege ferenda kan följande synpunkter anföras. Det finns flera olika delvis motstridiga aspekter som måste beaktas. I princip bör största möjliga reciprocitet eftersträvas. Då mervärdebeskattningen är ett massförfarande måste reglerna vara enkla att tillämpa. En förvär-

vare skall därför inte behöva bära den "ingående mervärdeskatt" han på tillräckligt god grund antagit vara avdragsgill.

Jag har inte ambitionen att i detalj diskutera hur en regel skall se ut som på bästa sätt sammanjämkar och tillvaratar dessa syften. Några ytterligare synpunkter på regeln skall dock lämnas.

Praktiskt sett bör förvärvare kunna lägga skattedebiteringarna på fakturorna till grund för sina avdragsyrkanden utan någon direkt undersökning. Sådana omständigheter som är kända utan undersökning bör man dock kräva att förvärvaren beaktar. Det krav som ställdes på förvärvaren i RÅ 1988 ref 74 faller inom denna kategori. Om en vara eller tjänst är skattepliktig enligt ML torde normalt kunna konstateras utan undersökning av säljarens verksamhet. Sådana skattskyldighetsfrågor som bedömdes i RÅ84 1:67 kan däremot kräva undersökning av säljarens verksamhet, vilket inte normalt bör krävas av den skattskyldige.

Det faktum att det bör vara acceptabelt att förvärvaren drar av en felaktig debitering av "ingående skatt", innebär dock inte att felet inte skall rättas när det upptäcks av den skattskyldige eller skattemyndigheterna. Däremot bör detta faktum innebära dels att förvärvaren inte skall drabbas av några sanktioner enligt ML, dels att han skall hållas skadeslös.

Om rättelse sker återfår säljaren från staten eventuell inbetald utgående mervärdeskatt och förvärvaren skall om han hunnit effektuera avdraget återbetala detta belopp till staten. Om säljaren inte återbetalar "skattebeloppet" till förvärvaren lider förvärvaren skada under förutsättning att, i linje med den gängse uppfattningen om övervältring, förvärvaren accepterat den som ingående mervärdeskatt betecknade prisökningen endast under förutsättning att den var avdragsgill för honom.

Detta sistnämnda förhållande bör normalt vara en så uppenbar förutsättning för såväl säljaren som förvärvaren att det på avtalsrättslig grund bör gå att kräva återbetalning. För de fall där detta misslyckas eller då återbetalningen faktiskt uteblir, bör staten ersätta förvärvaren. En sådan ersättning bör kunna jämkas helt eller delvis om förvärvaren försummat den utredningsskyldighet som anses rimlig att kräva. Kraven bör därvidlag såsom i RÅ84 1:67 sättas lågt.

5. Inför den fortsatta framställningen skall slutligen något sägas om reciprocitetens betydelse vid rättstillämpningen. Det som angivits ovan är att mervärdeskattemetoden syftar till en mycket långtgående

reciprocitet. I de fall reciprociteten inte följer av regler i ML får reciprocitetsaspekterna underordnas kraven på en individuellt riktig beskattning av varje skattesubjekt. I den mån en sådan motsättning inte föreligger kan reciprocitetsaspekter ha ett värde vid rättstillämpningen.

5.3 Allmänna normer för avgränsning av avdragsrätten

1. Den allmänna regeln för avdragsrättens avgränsning anges mycket kortfattat att avdragsrätten gäller "ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet"; 17 § ML. I förarbetena ges inte någon precisering av innebörden härav, men däremot anges i prop 1968:100, sid 138, "att vad som är avdragsgillt direkt eller i form av avskrivning vid inkomsttaxeringen i princip bör vara avdragsgillt även i mervärdeskattelhänseende". Syftet är att normerna för avdragsrättens begränsning vid mervärdesbeskattningen skall vara desamma som vid inkomstbeskattningen.

Propositionsuttalet är, näst efter de uttryckliga hänvisningarna i ML till olika regler i KL, den viktigaste anvisningen om mervärdeskatterättens anknytning till inkomstskatterätten. Av förarbetena framgår inte närmare vilken karaktär anknytningen till inkomstbeskattningen avses ha. En direkt och mekanisk anknytning kan knappast vara åsyftad, då en sådan kräver en uttrycklig lagregel. Anknytningen torde gälla själva principerna för bedömningen av avdragsrättens omfattning, varvid vägledning kan erhållas från dessa principers tillämpning vid inkomstbeskattningen. Den faktiska inkomstskatterättsliga tillämpningen i ett enskilt fall kan dock inte vara bindande för bedömningen av avdragsrätten för mervärdeskatt.

Inledningsvis skall de allmänna normerna för avdragsrättens avgränsning vid inkomstbeskattningen kortfattat beskrivas.

2. Vid inkomstbeskattningen är varje kostnad som har *samband* med den bedrivna verksamheten avdragsgill. Något omedelbart samband

med den försålda produkten krävs inte, utan kravet är endast att ett tillräckligt samband med den bedrivna verksamheten skall föreligga.⁹

Innebörden av denna *positiva* bestämning av kostnadsbegreppet framgår tydligt av domskälen till ett avgörande om förmånsbeskattning av studieresa, RÅ83 1:78 I¹⁰:

"För att deltagandet i en studieresa ... ej skall i sin helhet anses motsvara en löneförmån för delägaren fordras att de studier som resan gett möjlighet till över huvud taget *kunnat vara till nytta* för bolaget. Föremålet för studierna måste ha *anknytning* till bolagets *verksamhet* och de kunskaper och erfarenheter som studierna beräknats kunna ge delägaren måste vara av *ekonomisk betydelse* för verksamheten. ... Det är emellertid klart att några direkt påvisbara ekonomiska *resultat* eller dispositioner som följt av resan *inte alltid går att konstatera* när ställning skall tagas till frågan om resedeltagarens beskattning."

Kursiveringarna i citatet är mina och markerar hur regeringsrätten betonat kravet på samband mellan kostnaden och verksamheten, men däremot inte angett något krav på direkt resultatpåverkan.

Avdragsrätten vid inkomstbeskattningen begränsas vidare av de *negativa* stadgandena om att personliga levnadskostnader, kapitalförluster, medlemsavgifter och gåvor inte är avdragsgilla; 20 § KL.

Vid gränsdragningen mot personliga levnadskostnader gäller oftast en merkostnadsprincip som innebär att ett förvärv som i och för sig har samband med den bedrivna verksamheten, men har karaktär av personlig levnadskostnad, endast är avdragsgill till den del en merkostnad uppstår utöver den personliga levnadskostnad som den skattskyldige ändå skulle ha haft.¹¹

Kapitalförluststadgandet i 20 § anv p 5 KL innebär bl a ett krav att kostnaden skall vara normal för den bedrivna verksamheten för att avdragsrätt skall föreligga. Detta krav är i praktiken kraftigt eftergivet genom de undantag som anges i 20 § anv p 5, och det är oklart vilken principiell karaktär kravet idag kan anses ha. Närmast skulle kravet kunna ha betydelse för gränsdragningen mot personliga levnadskost-

⁹ LLMS 1989 sid 77 f.

¹⁰ Fallet gäller förmånsbeskattning av anställd delägare i ett fåmansföretag för deltagande i en studieresa. De krav som uppställs för att en resa inte skall anses som en löneförmån, torde vara desamma som kraven för att den skall anses som driftkostnad i enskilt bedriven rörelse.

¹¹ LLMS 1989 sid 79. Se även RÅ 1987 ref 76 med regeringsrådet Wahlgrens utveckling av sin mening.

nader. Vissa anskaffningar som klart överskrider vad som är normalt för en verksamhet och är av sådant slag att ett personligt intresse för förvärvet kan föreligga skulle kunna vara uteslutna från avdragsrätt. RÅ 1987 ref 56 kan vara ett exempel på att detta synsätt finns:

Rättsfallet gäller gränsdragningen mellan hobby och rörelse. En konstnär hade under en femårsperiod redovisat sammanlagt bruttointkomster på 7 400 kr och underskott på 77 967 kr.

Verksamheten ansågs bl a med hänsyn till konstnärens utbildning vara rörelse. Regeringsrätten angav därefter:

"I vad mån de i rörelsen redovisade kostnaderna i sin helhet hänfört sig till denna har inte närmare belysts i målet. Det synes tveksamt med hänsyn till proportionerna mellan omsättning och kostnader för materialanskaffning, å ena, samt övriga kostnader, å andra sidan."

3. Den ovan beskrivna avgränsningen av kostnadsbegreppet vid inkomstbeskattningen är i huvudsak av principiell karaktär. Normerna har en så allmän karaktär att de är giltiga i varje situation där avdragsgilla kostnader skall anknytas till skattepliktiga intäkter. De är därför vägledande för avgränsningen av avdragsrätten vid **mervärdebeskattningen**, oavsett vilken rättslig karaktär den i förarbetsuttalandena angivna anknytningen till inkomstbeskattningen kan anses ha.

Sätts normerna in i mervärdeskattesystemet kan följande beskrivning av avdragsrättens omfattning ges:

Förvärvet skall ha anknytning till den mervärdeskattskyldiga verksamheten. Det skall ha ekonomisk betydelse för verksamheten, men förvärvet behöver inte resultera i någon direkt påvisbar intäkt i verksamheten. Det är tillräckligt att när förvärvet görs man kan anta att det kommer vara till nytta för verksamheten.

Man kan ifrågasätta om inte avdragsförbuden för medlemsavgifter och i viss mån kapitalförluster är särskilda stadganden i KL utan principiell grund, varför deras vikt för bedömningen vid mervärdebeskattningen bör vara begränsad. Ett exempel på att särskilda avdragsförbud i KL inte utan vidare anses gälla vid mervärdebeskattningen fanns tidigare avseende representationskostnader, där någon särskild inskränkning i avdragsrätten inte förelåg vid mervärdebeskattningen; se avsnitt 6.7. I prop 1968:100, sid 140, anger dep chefen att han inte anser "att ingående skatt på sådana kostnader bör behandlas på annat sätt än andra kostnader i mervärdeskattesystemet".

Till kapitalförluster återkommer framställningen nedan i avsnitt 5.4. Avdragsrätten för medlemsavgifter saknar däremot i allt väsentligt intresse vid mervärdebeskattningen och berörs därför bara helt kort här.

I praxis har medlemsavgift som erlagts för att kunna köpa varor med rabatt ansetts vara en del av vederlaget för varan; se RSV/FB Im 1977:4. Medlemmarna var konsumenter. Om förvärven sker för en mervärdeskattskyldig verksamhet bör ingående mervärdeskatt som belöper på medlemsavgiften vara avdragsgill.

Mervärdebeskattningens karaktär innebär att vissa avvikelser i avdragsrätten föreligger jämfört med inkomstbeskattningen. Viktigast är att avdragsförbudet för personliga levnadskostnader vid mervärdebeskattningen måste effektueras redan hos arbetsgivaren när det gäller förvärv avsedda för konsumtion av anställda. Dessa är ju vid mervärdebeskattningen i motsats till inkomstbeskattningen inte skattesubjekt.

5.4 Förvärvets hänförlighet till den skattskyldiga verksamheten

1. Enligt 5 § anv p ML förstås med verksamhet förvärvskälla enligt KL. Regeln avser primärt redovisningsenhetens omfattning, men innebär åtminstone praktiskt sett även att fördelningen av kostnader mellan olika förvärvskällor vid inkomstbeskattningen får genomslag vid mervärdebeskattningen. Denna anknytning till inkomstbeskattningens förvärvskälleindelning kan i vissa fall ge denna fördelning en betydelse den saknar vid inkomstbeskattningen.¹² Hänvisningen till de normer som gäller vid inkomstbeskattningen för fördelning av kostnader mellan förvärvskällor kan dock inte anses som så otvetydig att bundenhet alltid föreligger. Finns beaktansvärda mervärdeskatterättsliga skäl för en annan avgränsning bör de ta överhanden, särskilt om den inkomstskattemässiga bedömningen är osäker.

¹² Genom skattereformen kommer indelningen i inkomstslag och förvärvskällor att förändras vid inkomstbeskattningen. Detta får följdverkningar vid mervärdebeskattningen.

Inkomstskattemålet RÅ 1986 ref 53 visar på en situation där frågan om vissa affärsaktiviteter utgör en särskild förvärvskälla eller ej har mervärdeskatterättslig betydelse. Omständigheterna i fallet var enligt regeringsrättens dom följande:

"Aktiebolaget driver en trävarurörelse. För att få in kapital till den rörelsen köper och säljer bolaget värdepapper. Denna verksamhet som är inriktad på kortsiktiga aktieaffärer har pågått sedan bolaget bildades år 1981 och har fått en betydande omfattning. Vid angivna förhållanden skall värdepappershanteringen beskattas enligt reglerna för rörelse."

Av fallet framgår inte om värdepappershanteringen ansågs vara en särskild förvärvskälla eller inte. Inkomstskattemässigt saknar detta i huvudsak praktiskt intresse när verksamheten bedrivs i aktiebolagsform.¹³ Även vid mervärdebeskattningen har frågan sannolikt bara mindre praktisk betydelse. I och för sig är trävarurörelse men ej värdepappersrörelse mervärdeskattskyldig verksamhet, och utgör värdepappersförsäljningen en särskild förvärvskälla saknas då avdragsrätt i denna. Om värdepappersförsäljningen däremot ingår i trävarurörelsens förvärvskälla torde denna sannolikt behandlas som en blandad verksamhet. Härav följer att avdragsrätten för förvärv till värdepappersdelen saknas, men att gemensamma förvärv ibland blir avdragsgilla i sin helhet; se vidare nästa avsnitt.

Om en biverksamhet eller anskaffning får sådan karaktär att den inkomstskattemässigt blir hänförlig till inkomstlagen kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet bortfaller avdragsrätten likaså, eftersom sådan verksamhet inte räknas som yrkesmässig enligt 2 § anv p 2 ML. Exempel härpå är förvaltning av från rörelsen avskilt överskottskapital; se 28 § anv p 2 och 38 § anv p 1 KL.¹⁴

Att avdragsrätten bortfaller i dessa fall är motiverat då biverksamheterna normalt producerar ett värde som inte kommer att belastas med utgående mervärdeskatt. Biverksamheterna bör då vid mervärdebeskattningen behandlas som egna verksamheter, utan avdragsrätt för ingående skattebelastning.

¹³ Larsson, SN 1989 sid 166 f, anser att det i förevarande fall skall anses föreligga två förvärvskällor och menar att detta har vissa inkomstskatterättsliga konsekvenser.

¹⁴ Vad en genom skattereformen ändrad inkomstslagsindelning kan innebära i detta avseende diskuteras inte här.

Fr o m 1991 kommer ovanstående problem att delvis få en annan innebörd för juridiska personer då dessa bara kommer att ha en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. Om de mervärdeskatterättsliga konsekvenserna härav; se prop 1989/90:111 sid 206 f.

2. Förvärvskälletillhörigheten kan även ha betydelse som ett första gränsdragningskriterium mot personliga levnadskostnader. Som ett exempel härpå kan tas praxis om personalbostäder. Anses fastigheten enligt 24 § anv p 1 2:a st KL använd i rörelsen är anskaffningen i mervärdeskattehänseende att se som hänförlig till den mervärdeskattskyldiga verksamheten. Avdragsrätten får därefter vidare bedömas på grundval av avdragsförbudet för ingående skatt som belöper på stadigvarande bostad; 18 § 1) ML. Anses fastigheten däremot hänförlig till inkomstslaget annan fastighet föreligger redan på denna grund inte någon avdragsrätt för ingående mervärdeskatt, varför någon ytterligare bedömning inte behöver ske.

5.4.1 Avgränsning av avdragsrätten inom verksamheten

1. Mervärdebeskattningen är f n mer begränsad än inkomstbeskattningen och det förekommer därför att endast en del av en näringsverksamhets intäkter är mervärdeskattepliktiga. Dessa verksamheter benämns blandade verksamheter, och för avgränsningen av avdragsrätten kan i dessa fall ledning inte hämtas från inkomstbeskattningen. Det rör sig oftast om verksamhetsgrenar som inkomstskattemässigt ligger inom en förvärvskälla i rörelse.

I 17 § anv p 2:a st finns en regel om avdragsrätten för blandad verksamhet:

"Avser ingående skatt ... endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket."

I 18 § 3:e st anges:

"Medför verksamhet endast delvis skattskyldighet, får ingående skatt vilken hänför sig till förvärv eller införsel som till mer än 95 procent avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet avdragas utan uppdelning efter skälig grund. Föreligger skattskyldighet för mer än 95 procent av omsättningen, får ingående skatt som ej överstiger 1 000 kronor för visst förvärv eller viss införsel avdragas utan uppdelning efter skälig grund."

De särskilda reglerna gäller synbarligen endast för sådana förvärv där uppdelning av den avdragsgilla ingående skatten skall ske, dvs förvärvet är gemensamt för en skattskyldig verksamhetsdel och en icke-skattskyldig verksamhetsdel. Reglerna är däremot synbarligen inte direkt tillämpliga för förvärv där någon uppdelning inte skall ske, då förvärven i sin helhet är hänförliga till antingen en skattskyldig verksamhetsdel eller en icke-skattskyldig verksamhetsdel. Huvudregeln för avdragsrätten i 17 § ML är att den omfattar "förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet" och enligt 5 § anv p förstås med verksamhet förvärvskälla enligt KL. Företas ett förvärv för en icke-skattskyldig verksamhetsdel i förvärvskällan innebär lagtexten strikt betraktat att avdragsrätt föreligger.

I Handledningen, 1987 sid 257, anges dock med hänvisning till 17 § 1:a st att "avdragsrätt föreligger inte alls för moms på förvärv som helt avser den momsfria delen av verksamheten". Även i praxis, RÅ 1982 Aa 176 (RSV/FB Im 1983:21), har detta angivits:

"Vid blandad verksamhet gäller enligt 17 och 18 §§ samt anvisningarna till 17 § ML att inget avdrag medges för ingående skatt som är helt att hänföra till verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet."

I rättsfallet hänvisas således även till 17 § anv p, vari följande del är relevant för den nu diskuterade frågan:

"Avser ingående skatt ... verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund."

Som ovan angivits gäller regeln synbarligen bara fall där en "uppdelning efter skälig grund" skall företas, vilket inte är aktuellt när förvärvet i sin helhet är hänförligt till en verksamhetsdel. Den enda möjligheten att täppa till en lucka som helt klart inte överensstämmer med regelsystemets uppbyggnad är dock att tillämpa denna regel extensivt.¹⁵

2. En blandad verksamhet är enligt 17 § anv p 3:e st en verksamhet som "endast delvis medför skattskyldighet". Frågan är om den icke-skattskyldiga verksamhetsdelen, för vilken avdragsrätt saknas, skall

¹⁵ Syftet med reglerna är klart uttalat i förarbetena; se exempelvis Ds Fi 1967:10 del I sid 248.

5.4.1

ha en särskild omfattning eller om varje skattefri intäkt konstituerar en sådan verksamhetsdel. I den nyss citerade lagtexten anges inte någon nivå, utan ett hänsynstagande till omfattningen av den skattefria verksamhetsdelen tas endast genom regeln i 18 § om gemensamma förvärv.

I Ds B 1977:6, sid 122, där förslaget till denna regel framlades, anges att det kan "vara fråga om verksamhetsgren som i endast obetydlig del inte medför skattskyldighet", och på annan plats anges att *ett* uttag som inte utlöser skattskyldighet medför att avdrag inte medges för ingående skatt på förvärv som är hänförligt till detta uttag.¹⁶ I prop 1978/79:141, sid 59, anges att med verksamhetsgren avses "den del av verksamheten som medför skattskyldighet enligt ML och som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten".

Slutsatsen härav är att reglerna om blandad verksamhet är tillämpliga så fort någon skattefri intäkt finns i verksamheten.

5.4.2 Påbörjande av verksamheten

1. Avdragsrätt i en skattskyldig verksamhet förutsätter givetvis att verksamheten påbörjats. Detta behöver dock inte utesluta att avdragsrätten, när verksamheten väl påbörjats, kan omfatta utgifter som nedlagts dessförinnan. Detta är motiverat när kostnaderna har ett samband med verksamheten, då avsaknad av avdragsrätt skulle leda till att mer än verksamhetens verkliga mervärde beskattas. I detta avsnitt skall diskuteras möjligheten till avdrag för kostnader nedlagda innan verksamheten påbörjats. Det är därvid av intresse att först diskutera när påbörjandet kan anses äga rum.

2. Skattskyldighet föreligger enligt 2 § 1:a st ML då omsättning sker i en yrkesmässig verksamhet. I 2 § 6:e st finns dessutom en dispensregel med följande lydelse:

"När särskilda skäl föreligger, kan länsskattemyndigheten besluta att den som påbörjat verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet enligt första eller andra stycket föreligger."

¹⁶ Ds B 1977b sid 56.

För att skattskyldighet skall inträda enligt huvudregeln krävs således dels att **verksamheten är påbörjad**, dels att omsättning skett i verksamheten. Dispensregeln kan däremot tillämpas innan någon omsättning skett. Detta framgår även av Ds Fi 1967:10 del I, sid 266, där dispensregeln anges innebära att "den registrerade (blir) underkastad deklarationsskyldighet även under uppbyggnadsskedet trots att någon omsättning då inte förekommer och på så sätt kan avdragsrätten utnyttjas".¹⁷

Frågan är därefter vad som krävs för att verksamheten skall anses påbörjad. Krävs det att rörelse etc skall vara påbörjad i den betydelse som gäller vid inkomstbeskattningen?

I 2 § anv p 1 anknyts yrkesmässigheten till att inkomsten skall vara intäkt av rörelse etc. Detta torde innebära att en verksamhet inte kan bedömas vara yrkesmässig, och därmed påbörjad i mervärdeskatt-hänseende, innan en rörelse föreligger, och därmed är påbörjad inkomstskattemässigt. Bedömningen av när verksamheten skall anses påbörjad i mervärdeskatt-hänseende bör därför åtminstone ske på likartat sätt som vid inkomstbeskattningen.

I RÅ 1986 not 488 har avdrag medgivits för ingående mervärdeskatt i ett fall där man samtidigt i målet RÅ 1986 not 484 bedömde om rörelse förelåg i inkomstskatt-hänseende. I domskälen anknöts till att man i inkomstskatt-hänseende hade funnit att rörelse förelåg och att intäkter av denna rörelse var skattepliktiga enligt ML.

Vid **inkomstbeskattningen** torde som tumregel gälla att verksamheten skall ha börjat ge intäkter för att den skall anses påbörjad; se RÅ 1960 ref 36 och RÅ 1959 Fi 2055.¹⁸ Något absolut krav är detta inte och i praxis finns fall där betydande investeringar, ingångna kontrakt o dyl ansetts som tillräcklig grund för att rörelsen skulle anses påbörjad; se RÅ 1956 ref 6 och RÅ 1973 Fi 161.

I ovannämnda RÅ 1986 not 484 ansågs en särskild båtuthyrningsrörelse (en segelbåt i ett fåmansföretag) påbörjad 1977, trots att någon uthyrning inte skedde förrän 1978, och i RÅ 1986 not 488 medgavs avdrag för ingående mervärdeskatt på segelbåten för redovisningsperioden 1 januari - 31 december 1977.

¹⁷ I Handledningen, 1987 sid 177, anges att regeln samt regeln i 6 § kan vara tillämpliga "innan en skattepliktig omsättning uppkommer eller innan en skattepliktig årsomsättning överstiger 30 000 kr."

¹⁸ Se härom LLMS 1989 sid 132 f.

Vid **mervärdebeskattningen** är framförallt den sistnämnda praxisen av intresse eftersom dispensregeln ju primärt gäller fall där någon omsättning inte skett och därmed inte heller några skattepliktiga intäkter förvärvats. I RSV Im 1986:5 har angivits vissa kriterier för dispensregelns tillämpning på uppfinnarverksamhet, såsom erhållna bidrag, investeringarnas omfattning och karaktär etc, som ligger i linje med den angivna inkomstskatterättsliga praxisen.

3. Det saknas vägledning, genom regler i ML eller praxis, om i vilken mån avdragsrätt kan föreligga vid **mervärdebeskattningen för utgifter som nedlagts före verksamhetens påbörjande**.¹⁹ Det är därför naturligt att först redogöra för rättsläget vid inkomstbeskattningen.

För **inkomstbeskattningen** brukar anges att "avdrag inte (medges) för förvärvskällans förvärvande och inte heller för dess utvidgning eller förbättring."²⁰ Den reella innebörden av denna norm är idag begränsad. Alla utgifter för själva förvärvet blir avdragsgilla så småningom genom att anskaffningsutgifter för omsättnings- och anläggningstillgångar liksom goodwill får kostnadsföras efter förvärvet. För omedelbart avdragsgilla utgifter nedlagda före förvärvskällans påbörjande finns en särskild regel i 29 § anv p 18 b KL om avdragsrätt efter förvärvskällans påbörjande.²¹ Vidare föreligger enligt 29 § anv p 4 rätt att vid överföring av tillgång från privat användning till rörelseanvändning som underlag för avskrivning använda det då aktuella marknadsvärdet. Motsvarande gäller enligt praxis även för omsättningstillgångar; se RÅ79 1:46.

En liknande behandling är materiellt motiverad även vid **mervärdebeskattningen**. Annars uppkommer en kumulativ effekt då utgående

¹⁹ Frågan är reglerad för en särskild situation. Det finns en regel om retroaktiv avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på fastighet när fastighetsägaren frivilligt inträder i skattskyldighet; 17 § anv p 8:e st ML. I dessa fall är verksamheten dock påbörjad när den ingående mervärdeskatten erläggs.

²⁰ GRS 20:11.

²¹ I praxis torde finnas en längre gående möjlighet till avdragsrätt än enligt 29 § anv p 18 b. Se RÅ 1950 Fi 1037; vid försäljning 1944 medgavs avdrag för kostnader för utarbetande av uppfinning 1942 - 43.

Denna praxis torde alltså ha relevans då dep chefen vid införandet av regeln i 29 § anv p 18 b uttalade att "någon begränsning av de avdragsmöjligheter som finns f n bör naturligtvis inte göras"; prop 1984/85:93 sid 15.

skatt debiteras på hela produktvärdet utan att avdrag medges för ingående skatt som belöper på insatsvaror som används vid produktionen av detta värde. Det skattemässiga mervärdet kommer härigenom att bli större än det verkliga mervärdet. Övergången från hobby (exempelvis avseende samlarobjekt) till yrkesmässig verksamhet kan medföra en orimlig mervärdeskattebelastning som inte motsvarar skapat mervärde.

Reglerna i ML ger dock knappast möjlighet till en sådan avdragsrätt annat än i smärre avseenden. Vad som kan diskuteras är om en anskaffning som skett innan verksamheten påbörjats kan bokföras i verksamheten efter det att den påbörjats. Enligt 5 a § ML skall avdrag för ingående mervärdeskatt ske vid den tidpunkt då förvärvet enligt god redovisningssed bör bokföras; se vidare avsnitt 7.3. Först och främst torde krävas att anskaffningen skett för den bokföringsskyldiga näringsverksamheten, vilket knappast är fallet om tillgångarna ursprungligen förvärvats för privat bruk eller för användning i en anställning. Det bör däremot vara möjligt att bokföra sådana anskaffningar som skett i syfte att påbörja näringsverksamheten om de tidsmässigt inte ligger alltför långt från verksamhetsstarten. Om en sådan bokföring av förvärven kan ske enligt BFL, medför detta enligt min uppfattning att den ingående mervärdeskatten kan avdras.²²

Avsaknaden av regler som vid verksamhetens påbörjande möjliggör avdrag för tidigare erlagd mervärdeskatt innebär ett incitament att bilda bolag, eftersom tillgångar kan säljas till bolaget som erhåller rätt till avdrag för fiktiv mervärdeskatt.²³ Detta förutsätter dock att verksamheten inte anses påbörjad enskilt innan försäljningen sker till bolaget. Om så är fallet utgår nämligen antingen utgående mervärde-

²² Om detta är möjligt framgår inte av BFL och det är inte klart vad som gäller enligt god redovisningssed.

²³ Ett annat alternativ är att sälja de egna tillgångarna innan verksamheten blir yrkesmässig och i stället förvärva nya tillgångar. Det innebär även en frestelse att företa skentransaktioner.

Vid breddningen av mervärdebeskattningen 1990 - 1991 uppstår övergångsproblem för alla nya skattskyldiga. I SOU 1989:35 del I sid 291 har möjligheterna till skatteundandragande uppmärksamats och stoppregler diskuterats. Utgångspunkten är att det inte finns anledning att genom övergångsregler medge avdrag för mervärdeskatt som erlagts vid inköp före ikraftträdandet; a a sid 288 f. Så blir inte heller fallet; se prop 1989/90:111 sid 140 f.

skatt vid försäljningen eller så är regeln i 8 § 10) ML tillämplig varigenom köparen inte erhåller avdrag för fiktiv mervärdeskatt.

4. De lege ferenda förordas att man bör överväga att eliminera den kumulativa effekten genom någon form av avdrag för fiktiv mervärdeskatt. Reglerna om avdrag för fiktiv mervärdeskatt är idag inte tillämpliga i en sådan situation.²⁴ Lagstiftaren torde inte heller ha övervägt en sådan möjlighet.²⁵

Utgår man från mervärdeskattens funktion som konsumtionsskatt är det tillräckligt att avdraget omfattar den ingående skatt som faktiskt erlagts vid förvärvet av de varor som förs in i den skattskyldiga verksamheten,²⁶ då den kumulativa effekten härigenom undanröjs. Betraktas problemet ur skattesubjektets synvinkel kan detta dock framstå som otillräckligt, vilket följande exempel kan illustrera:

Professor X äger tavlor inköpta av svenska mervärdeskattskyldiga konsthandlare för 1 mkr (varav 190 000 kr mervärdeskatt). Säljer X sin samling på en gång skulle han erhålla 4 mkr utan att behöva erlägga mervärdeskatt.

Han avser nu att som pensionär starta ett galleri och tillskjuta tavlorna som lager. Verksamheten blir mervärdeskattskyldig. Det faktum att tavelförsäljningarna mervärdeskattebeläggs gör dock inte att tavelpriserna kan höjas med mervärdeskatten.

För att neutralitet skall föreligga mellan alternativen bör X få avdrag med 19 % av 4 mkr lika med 760 000 kr.²⁷ Då han inte erlagt detta belopp som ingående mervärdeskatt vore det dock oerättigt förmånligt om han fick en omedelbar återbetalning på mer än 190 000 kr. Resterande belopp borde han få avräkna successivt mot redovisad utgående mervärdeskatt.

Den i exemplet angivna metoden kräver en tillförlitlig värdering och jag tar inte ställning till om detta är praktiskt möjligt. Jag inskränker mig här till att förorda att frågan övervägs.

²⁴ Handledningen 1987 sid 131.

²⁵ I Ds B 1982:2, sid 10, har som exempel på en felaktig tillämpning av regeln om fiktiv skatt angivits att "några fall har förekommit där skattskyldig som startat yrkesmässig verksamhet i enskild firma yrkat avdrag för fiktiv skatt för privat egendom som överförs på rörelsen". Uppgiften kom från en länsstyrelse och återges utan kommentar av utredningen.

²⁶ Teoretiskt sett även med justering för eventuell konsumtion under innehavstiden.

²⁷ Detta skulle ge samma effekter som vid inkomstbeskattningen vid överföring av tillgångar från privat användning till användning i näringsverksamhet när man erhåller ett ingångsvärde lika med marknadsvärdet.

5.5 Kapitalförluster och icke avdragsgilla anskaffningsutgifter

1. Vid inkomstbeskattningen föreligger avdragsförbud för kapitalförluster vid beskattningen av löpande inkomster; 20 § och dess anv p 5 KL. Någon liknande explicit regel finns inte i ML. Frågan är därför om ML:s kostnadsbegrepp, såsom en tillämpning av regeln i 17 § ML, ändå utesluter avdragsrätt för *onormala* kostnader. Innan ställning tas här till skall undersökas om det vid tillämpningen av ML finns några exempel på ett beaktande av normalitetskravet.

För mervärdebeskattningen finns det två exempel i praxis respektive lagstiftning, där man kan diskutera om ett normalitetskrav haft betydelse för ställningstagandena:

I RÅ 1972 ref 7 (RN 1972 2:4 a) ställdes frågor om avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på egendom som lämnades som ersättning för skador på tredje mans egendom alternativt reparationer på sådan egendom. Regeringsrätten anförde bl a följande i sitt utslag:

"Ifrågavarande kostnader för ersättning eller reparation av skadad egendom får ... anses utgöra normalt påräkneliga kostnader i bolagets verksamhet till vilka hänsyn tagits i de kalkyler som ligger till grund för bolagets priser.

Den mervärdeskatt som bolaget erlägger vid nyanskaffningen respektive reparationen är vid angivna förhållanden hänförlig till förvärv för bolagets skattepliktiga verksamhet."

Det intressanta med förhandsbeskedet är framhävandet av att kostnaden får anses vara *normalt* påräknelig i verksamheten, eftersom skadestånd är en kostnadstyp där normalitetsbedömningen har betydelse vid bedömningen av avdragsrätten vid inkomstbeskattningen.²⁸

Det andra exemplet på att kapitalförlustreglerna kan ha relevans vid mervärdebeskattningen finns i SFS 1984:934. Bakgrunden var följande. Medlemmarna i Vänerskog ekonomisk förening hade sålt skog till föreningen och redovisat utgående mervärdeskatt på fordran på betalning härför. Vissa medlemmar lät sedan en del av fordringarna inestå hos föreningen på s k medlemslåne- och likvidlånekonto.

²⁸ Som exempel på vägrad avdragsrätt i äldre praxis kan anföras RÅ 1960 ref 17, som dock avser inkomstslaget tjänst.

Föreningen försattes i konkurs. I RÅ 1983 Aa 70 fann regeringsrätten att förluster på de omnämnda fordringarna i inkomstskattehänseende inte var driftförluster.

I anledning av domen genomfördes lagstiftning (SFS 1984:934) för att skogsägarna skulle få kompensation för inkomstskatt och mervärdeskatt som belöpt på fordran för vilken betalning inte erhållits i konkursen. Av följande skäl befarade dep chefen, i prop 1983/84:196 sid 3, att denna mervärdeskatt inte skulle gå att återfå enligt reglerna i ML:

"Bedömningen skulle då gå ut på att skogsägaren fått full betalning för sin varufordran genom att ersätta den med en fordran av annat slag. Förlusten på den senare fordringen skulle inte vara avdragsgill enligt 15 § andra stycket ML."

I propositionen görs vidare en koppling till kapitalförlustbegreppet, men kopplingen torde endast avse den inkomstskatterättsliga bedömningen.²⁹

Någon direkt referens till det inkomstskatterättsliga kapitalförlustbegreppet har således inte gjorts i något av dessa två fall. Formuleringen av domen i RÅ 1972 ref 7 kan dock tolkas så att ett normalitetskrav anses föreligga vid mervärdebeskattningen. Det är dock en osäker tolkning. Någon diskussion om normalitetskravet finns inte i rättsfallet och med uttrycket "normalt påräkneliga kostnader" behöver inte ha åsyftats mer än en beskrivning av de faktiska förhållandena.

Ett normalitetskrav kan anses gå utöver det sambandskrav som följer av 17 § ML och som diskuterats i avsnitt 5.3. Det är tvivelaktigt om det finns grund i ML för en sådan rättstillämpning. Av 17 § kan direkt endast utläsas ett krav på samband, men inte ett normalitetskrav. Ett normalitetskrav kan inte heller anses ligga i själva sambandskravet, vilket framgår av KL:s kapitalförluststadgande där åtskillnad görs mellan "förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband med inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga"; 20 § anv p 5 KL. Slutligen kan enligt min uppfattning ett normalitetskrav inte heller anses vara en allmän norm för ett skatterättsligt kostnadsbegrepp. Det finns därför ingen grund för att normalitet är ett krav för avdragsrätt vid mervär-

²⁹ Enligt dep chefen skulle de ifrågakvarande förlusterna sannolikt ha ansetts som avdragsgilla vid inkomstbeskattningen om prövningen hade skett enligt de från 1984 gällande reglerna om kapitalförluster; prop 1983/84:196 sid 3.

debeskattningen. En annan sak är att en bedömning av vad som är normalt kan i vissa situationer bli ofrånkomlig för att avgöra om ett förvärv har samband med verksamheten eller är personligt betingat; jfr ovan avsnitt 5.3.

2. En annan situation där avdragsrätten för mervärdeskatt kan diskuteras är vid anskaffningar av tillgångar som i och för sig är hänförliga till verksamheten, men där anskaffningsutgifterna inte får kostnadsföras vid inkomstbeskattningen eftersom **tillgångarna inte anses minska i värde**. Ett exempel härpå finns i inkomstskattefallet RÅ 1977 ref 118, där regeringsrätten uttalade följande:

"Ifrågavarande konstverk får anses vara att hänföra till inventarier i bankens rörelse. Då konstverken kan antagas icke ha minskat i värde under beskattningsåret, medges ej avdrag för värdeminskning av dem."

I ett dylikt fall är förvärvet hänförligt till verksamheten. Frågan är därför ånyo om det skäl som motiverar avdragsförbudet vid inkomstbeskattningen är en sådan allmän norm som har betydelse även för tillämpningen av den mervärdeskatterättsliga avdragsregeln i 17 § ML. Påpekas bör att vad som nedan skall diskuteras är således förvärv som kan hänföras till verksamheten, varmed förstås den inkomstskatterättsliga förvärvskällan; 5 § anv p ML. Kan förvärv av konst etc däremot inte anses hänförligt till rörelsen etc,³⁰ är det klart att avdragsrätt är utesluten redan på denna grund.

Först kan man fråga sig om ett avdragsförbud är principiellt motiverat. Betraktas problemet ur konsumtionsskattesynpunkt skulle ett avdragsförbud innebära att förvärvet behandlades som konsumtion, och förbudet är då bara motiverat om förvärvet kan anses som konsumtion. Vad gäller konstverk o dyl, vilka är de praktiskt intressanta fallen, får detta anses vara fallet i lika stor mån när ett företag förvärvar konstverket som när en privatperson företar förvärvet. Då det senare förvärvet behandlas som konsumtion i mervärdeskattelhänseende bör även det förra behandlas så.³¹

³⁰ Se härom prop 1989/81:68 sid 113.

³¹ Se ovan avsnitt 2.4.3.1 om kapitalplaceringsobjekt som konsumtion.

Häremot kan invändas att konstverken inte "konsumeras" av företagen utan av anställda och kunder. Därför borde de anställda uttagsbeskattas och kunderna erlägger ju mervärdeskatt i sina vederlag till företaget.

(fortsätter...)

Betraktas mervärdeskatten ur skattesubjektsperspektiv blir uppfattningen densamma. Anskaffningen av värdebeständiga investeringsobjekt som inte medför en kostnad i företagsekonomiskt hänseende minskar knappast det mervärde som produceras i verksamheten. Beräkningen av det skattemässiga mervärdet skulle därför bli fel om avdrag medgavs för ingående skatt på dessa objekt.

ML innehåller inte någon klart uttryckt begränsning av avdragsrätten för ett dylikt fall.³² Klart är att utgiften inte är en kostnad vare sig i företagsekonomisk eller inkomstskatterättslig mening och någon kostnad för den mervärdeskattskyldiga verksamheten föreligger därför inte. Avdragsrätten i 17 § ML är i och för sig inte formulerad som ett kostnadsbegrepp - vilket primärt torde bero på att avdragsrätten skall vara omedelbar och inte ske genom kostnadsperiodisering - men det grundläggande kravet på samband mellan förvärvet och verksamheten kan ändå tänkas innefatta ett krav på att förvärvet skall vara en resurs för förbrukning i verksamheten, dvs en kostnad. Rättsläget är osäkert, men det kan inte uteslutas att man här som i annan praxis tillämpar sambandskravet på ett restriktivt sätt,³³ varigenom avdrag för ingående mervärdeskatt vid förvärv av rena kapitalplaceringsobjekt inte medges.

Ett avdragsförbud bjuder att vid en försäljning av dessa objekt skall mervärdeskatt inte utgå, eljest uppkommer en kumulativ effekt. Möjligen går dock skattedebitering inte att undvika med hänsyn bl a till regeln i 14 § anv p 7:e st ML.³⁴

Rättsläget förefaller oklart och bör preciseras genom lagstiftning.

³¹ (...fortsätter)

Invändningarna är dock inte relevanta. Dyrbara konstverk tillhör inte sedvanliga personalvårdsförmåner, och som framgår nedan i avsnitt 6.7 skall andra personalförmåner antingen uttagsbeskattas, vilket får anses uteslutet i detta fall, eller så medges inte avdrag. Och vidare, eftersom de aktuella konstverken inte anses nedgå i värde har anskaffningarna knappast påverkat företagets prissättning och någon mot konstverkens anskaffningskostnader svarande mervärdeskatt har därför kunderna inte erlagt.

³² I och för sig kan avdrag i vissa fall vägras för konsumtionsförvärv även i verksamhet, men detta är inte ett så klart fall av konsumtionsförvärv att det utan vidare är möjligt. Se vidare avsnitt 6.2.

³³ Se nedan avsnitt 6.7 om RÅ78 1:57. Beaktas bör även att regeringsrätten i RÅ 1972 ref 7 talat om normalt påräknliga kostnader som påverkar prissättningen i företaget; se ovan i detta avsnitt. Detta är ett uttalande som då och då återfinns i förarbetena.

³⁴ Jfr SOU 1987:45 sid 119 ff.

5.6 Egna kostnader; avdragsrättens subjektiva kvalificering

1. För att en person skall beskattas för en inkomst måste såväl objektiv som subjektiv skattskyldighet föreligga. Det förstnämnda begreppet avser frågan om inkomsten till sin karaktär är sådan att den skall beskattas, dvs föreligger det en skattepliktig inkomst. Det sistnämnda begreppet avser frågan om vem som är skattskyldig för den skattepliktiga inkomsten.

Vid en proportionell skatt som mervärdeskatten är det oftast av mindre intresse vem som anses som skattskyldig för en transaktion (intäkt). I och för sig kan mervärdebeskattning undvikas om transaktionerna företas av ett icke-skattskyldigt subjekt, men de praktiska möjligheterna härtill torde vara begränsade då mer omfattande transaktioner normalt medför att subjektet blir skattskyldigt. Frågan om den subjektiva skattskyldigheten har därför begränsad betydelse för mervärdebeskattningens intäktssida.³⁵

Den subjektiva skattskyldigheten har även betydelse på kostnadsidan där frågan är vem som skall ha avdrag för en viss kostnad. Vid mervärdebeskattningen har detta ett stort praktiskt intresse. Avdragsrätten beror normalt inte på vad som anskaffats utan avgörande är att förvärven sker för en skattskyldig verksamhet. En korrekt beräkning av skatteobjektet kräver att avdrag endast medges för kostnader som har *samband* med verksamheten. Kravet gäller allmänt vid tillämpningen av avdragsrätten enligt 17 § ML "för verksamheten". Det får därför anses som självklart att avdragsrätten endast omfattar egna kostnader, då andras kostnader saknar samband med verksamheten.

Tillämpningen av denna norm vid mervärdebeskattningen skall dock ändå undersökas för några situationer där det är klart till vilket subjekt kostnaden är hänförlig, men där man ändå på olika grunder kan diskutera om avdragsrätten kan tillkomma ett annat subjekt.

2. ML innehåller ett särskilt lagstadgande i 17 § 5:e st ML som innebär att avdrag för ingående skatt kan erhållas på förvärv som

³⁵ Frågan har därför inte berörts i kapitel 4.

företagits av annat subjekt. Syftet är att eliminera kumulativa effekter för **koncerner**. Tillhandahåller ett icke-skattskyldigt koncernbolag ett skattskyldigt koncernbolag en tjänst får det senare bolaget göra avdrag för ingående mervärdeskatt som belöper på det förra bolagets förvärv för tjänstens utförande.

Regeln kan sägas grunda sig på samma tanke som de inkomstskatterättsliga koncernbeskattningsreglerna. Skattebelastningen för en koncern skall varken bli större eller mindre än om verksamheten bedrivits inom ett enda bolag.³⁶ 17 § 5:e st ML kan närmast jämföras med SL:s uttryckliga regler om koncernbidrag; 2 § 3 mom SL. Vid inkomstbeskattningen finns även utanför dessa reglers tillämpningsområde, exempelvis i oäkta koncerner, möjlighet till resultatöverflyttning genom prissättning vid internttransaktioner.³⁷ Denna prissättning får även genomslag vid mervärdebeskattningen och bör rimligtvis accepteras även där. Prissättning är dock inte ett verksamt medel för att undvika kumulativa effekter, vilket följande exempel visar:

X äger två aktiebolag. Det ena bolaget A bedriver mervärdeskattskyldig verksamhet, medan det andra bolaget B utför icke-mervärdeskattskyldiga tjänster. En del av dessa tjänster säljs till A. Antag att B producerat en tjänst med självkostnaden 1 mkr, varav ingående mervärdeskatt på 50 tkr, som säljs till B. Oavsett om priset sätts till 1 kr överflyttas dock avdragsrätten inte till A.

Vidare fanns, innan möjligheten till frivillig skattskyldighet vid fastighetsuthyrning infördes, en med regeln i 17 § 5:e st likartad regel i 17 § 2:a st för fastighetsuthyrning till subjekt där visst ägarsamband förelåg.

Regleras ett specialfall innebär detta normalt att regeln är en avvikelse från vad som annars gäller. Så kan antas vara fallet även här, men det finns viss anledning att undersöka detta, dels då det kan finnas specialregler som snarast är förtydliganden av de allmänna reglerna, dels då det vid inkomstbeskattningen även vid sidan om

³⁶ LLMS 1989 sid 401 med där angivna källhänvisningar.

Några direkt likartade uttalanden återfinns i och för sig inte i de mervärdeskatterättsliga förarbetena, men tankegångarna tycks likartade; se Ds B 1977:6 sid 117 ff och prop 1978/79:141 sid 77 f.

³⁷ LLMS 1989 sid 411 f.

koncernbeskattningsreglerna finns vissa möjligheter till inkomstöverföringar i koncerner.³⁸

Av praxis framgår att den äldre fastighetsregeln tillämpats restriktivt:

I RÅ 1978 Aa 15 tillämpades inte regeln när en stiftelse, A, med ändamål att bedriva hotell- och restaurangrörelse på av B ägda fastigheter, hyrde en fastighet av B.

Motiveringen var att stiftelsen var ett självständigt rättssubjekt och att den möjlighet B enligt stadgarna hade att utöva inflytande över stiftelsen inte kunde betecknas vare sig som direkt eller indirekt äganderätt.

I ett annat förhandsbesked, RÅ 1978 Aa 70 (RSV/FB Im 1978:10), vägrades ett moderbolag avdrag för ett fastighetsägande dotterbolags nybyggnadskostnader. Fastigheten nyttjades av ett kommissionärsbolag till moderbolaget till vilket det saknades ett direkt ägarförhållande. En extensiv tillämpning av regeln har här underlåtits.³⁹ Vidare kan nämnas att i förhandsbeskedet RÅ 1986 not 465 (RSV/FB Im 1986:7) har regeringsrätten angivit att ett företag inte medges avdrag för ingående skatt på förvärv som en personalstiftelse företar.

Denna praxis visar således att lagreglerna inte tillämpas extensivt. Regeln i 17 § 5:e st är ett uttryckligt undantag från vad som eljest gäller, och utanför dess tillämpningsområde är det därför inte möjligt för ett mervärdeskattskyldigt subjekt att få avdrag för ingående skatt som erlagts av ett annat icke-skattskyldigt subjekt för det senare subjektets egna förvärv.⁴⁰

3. Således gäller vid mervärdebeskattningen det tämligen självklara att avdragsrätten endast omfattar egna kostnader, och att avsteg härifrån kräver uttrycklig lagreglering. Därmed är dock inte klarlagt hur man bestämmer vad som är ett skattesubjekts egna kostnader. I

³⁸ Denna praxis utvecklades dock före den uttryckliga lagregleringen och godtogs i dess förarbeten; LLMS 1989 sid 410 med där angivna källor. Ett överflyttande av avdragsrätten vid mervärdebeskattningen vore även en mer långtgående åtgärd än det förhållandet att man vid inkomstbeskattningen accepterar en prissättning som avviker från den marknadsmässiga.

³⁹ RSV/FB Im 1978:9 är ett exempel på tillämpning av regeln.

⁴⁰ De lege ferenda kan diskuteras om inte regelns tillämpningsområde borde utvidgas. Denna och andra relaterade frågor kräver dock ytterligare studier som ligger utanför denna framställnings ram.

det följande skall först diskuteras normer för anknytningen av kostnader till subjekt, avsnitt 5.6.1. Därefter diskuteras i avsnitt 5.6.2 avdragsrätten när kostnaderna bestridits med skattefria bidrag o dyl.

5.6.1 Kostnadernas anknytning till skattesubjektet

1. För att avgöra en kostnads hänförlighet till rätt skattesubjekt är den naturliga utgångspunkten att först avgöra till vilken verksamhet kostnaden är hänförlig. Är detta samband klart föreligger knappast någon svårighet att från verksamheten anknyta till skattesubjektet. Bedömningen av en kostnads hänförlighet till verksamheten innefattar inte några specifika mervärdeskatterättsliga hänsynstaganden, utan får baseras på en allmän bedömning av situationens civilrättsliga och företagsekonomiska innebörd.

I företagsekonomisk mening är en kostnad en förbrukning av resurser i verksamheten. Resursförbrukningen är normalt resultatet av en transaktionskedja som består av avtal om förvärv, erhållande av leverans, betalning av förvärvet samt förbrukning av förvärvet. För den företagsekonomiska bedömningen av en kostnads anknytning till verksamheten är det primärt det sista ledet som är av intresse. Vid bokföringsmässig inkomstredovisning tillämpas den s k matchningsprincipen som innebär att kostnader skall anknytas till de intäkter som förvärvats genom uppoffrandet av kostnaderna.⁴¹ Detta synsätt kommer även till uttryck i KL:s kostnadsbegrepp; avdrag medges för "alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande"; 20 § KL. Även vid mervärdebeskattningen bör förvärvets anknytning till verksamheten grunda sig på intäktsanknytningen när en sådan anknytning föreligger.⁴²

Även övriga led i transaktionskedjan måste beaktas, men de är av sekundär betydelse för bedömningen. Om ett subjekt företar ett förvärv för annans räkning måste skulden och/eller betalningen ändå bokföras hos förvärvaren. Detta innebär dock inte automatiskt att

⁴¹ Se Thorell 1984 sid 121 ff.

⁴² Som framhållits i avsnitt 5.3 behöver ett förvärv inte alltid ha en anknytning till en konkret intäkt.

förvärvet är hänförligt till verksamheten. Exempelvis kan förvärvet avse utdelning till aktieägare, en gåva till tredje man etc, av sådant slag att den varken företagsekonomiskt eller mervärdeskatterättsligt utgör en kostnad i näringsverksamheten.⁴³ Vidare kan en person som utåt framstår som köpare uppträda för annans räkning, som agent, kommissionär, bulvan el dyl. Transaktionens uppläggning kan slutligen vara sådan att även om köpet civilrättsligt skett för egen räkning, kan tillgången sedan med större eller mindre tidsutdräkt ha överförts till annan person på oförändrade villkor, transportköp.

Av detta följer att en bedömning grundad på vem som civilrättsligt förvärvat en tillgång inte är tillräcklig för att avgöra om kostnaden är hans egen. På samma sätt förhåller det sig med betalningen. Den kan ske för annans räkning, såsom ett utlägg eller som gåva.

Den nu förordade bedömningsnormen bör vara okontroversiell, men en sådan bedömning är kanske inte alltid enkel att genomföra i mer komplicerade situationer. Nedan skall normens tillämpning diskuteras i några mer praktiskt formulerade fall och anknytas till den praxis som finns. Av pedagogiska skäl används nedan beteckningarna S för det av subjekten som är mervärdeskattskyldigt och I för det som inte är skattskyldigt.

2. Ovan har framhållits att det faktum att förvärvet civilrättsligt företagits och/eller betalats av en person inte är tillräckligt för att han skall ha avdragsrätt om avsikten är att förvärvet inte skall användas (förbrukas) i hans egen verksamhet. I praxis har fastslagits att en ren betalningsförmedling inte ger betalaren avdragsrätt:

RÅ 1986 not 465. (RSV/FB Im 1986:7).⁴⁴ Ett skattskyldigt företag (S) skulle förvärva egendom för en icke-skattskyldig personalstiftelses (I) räkning. Transaktionen skulle läggas upp så att förvärven skedde i personalstiftelsens namn och skulle användas av denna, men företaget betalade räkningarna och erhöll kompensation härför.

RSV:s nämnd för rättsärenden angav i sitt, av regeringsrätten ej ändrade, förhandsbesked följande:

"X AB har under de i ärendet angivna förutsättningarna inte rätt till avdrag för den ingående mervärdeskatt som belöper på personalstiftelsens förvärv av egendom i eget namn."

⁴³ Frågan om det i dessa fall föreligger begränsningar i avdragsrätten eller om man i stället skall uttagsbeskatta den följande överlåtelsen diskuteras nedan i avsnitt 6.2.

⁴⁴ Notisen i RÅ är innehållslös.

Det skulle således ske en ren betalningsförmedling, och S uppträdde inte ens i formell mening som köpare. I ett annat rättsfall, RÅ78 1:51, uppträdde däremot det skattskyldiga företaget (S) formellt som köpare av egendom, men i övrigt var omständigheterna likartade med dem i 1986 års fall:

S skulle anskaffa fast och lös egendom för personalvårdsändamål. För anskaffningsutgifterna hade S rätt att erhålla gottgörelse från den icke-skattskyldiga stiftelsen I. Egendomen kunde bli I:s i samband med att gottgörelsen utgick.

RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade i sitt, av regeringsrätten ej ändrade, förhandsbesked att avdragsrätt för ingående skatt föreligger även "om äganderätten till anskaffad egendom övergår från något av sökandebolagen till personalstiftelsen i samband med gottgörelsen".

Rättsfallet innebär således att avdragsrätt kan föreligga även i ett fall där förvärvet är ett "transportköp". Mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i fallet är detta inte särskilt märkligt.⁴⁵ Användningen avsåg onekligen S:s egen verksamhet, då personalvården gällde S:s anställda. Personalstiftelsen I hade inget självständigt intresse av denna användning, eftersom en personalstiftelses enda ändamål är att främja välfärd åt arbetsgivarens anställda.⁴⁶ Kostnaden var därför primärt S:s egen kostnad. I detta perspektiv bör avdragsrätten inte heller rubbas av att senare gottgörelse och överlåtelse eventuellt sker. Den senare överlåtelsen bör bedömas självständigt.

För besvarande av frågan vad som allmänt krävs för att ett förvärv skall anses vara S:s eget förvärv torde rättsfallet ge viss vägledning. Följande subjektsnorm torde gälla:

Vid förvärv av sådan egendom som ligger inom ramen för S:s verksamhet föreligger alltid avdragsrätt om S civilrättsligt är köpare. Detta oberoende av om en närliggande vidareförsäljning på oförändrade villkor sker. Avdragsrätten får i stället neutraliseras genom beskattning vid överlåtelsen till I, om sådan beskattning är möjlig enligt ML.

För ett specialfall kan, i viss anslutning till RÅ78 1:51, möjligen normen utvecklas till följande:

⁴⁵ En annan sak är att det är tveklaktigt om avdragsrätt överhuvudtaget skall föreligga för personalkostnader; se nedan avsnitt 6.7.

⁴⁶ Se 27 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m m.

Om ett skattskyldigt subjekt (S) anskaffar tillgångar som ett icke-skattskyldigt subjekt (I) skall använda för att utföra tjänster åt S föreligger avdragsrätt för S.⁴⁷

3. Problematiken skall nu vändas för att diskutera situationen då betalning och/eller förvärven formellt företas av ett icke-mervärdeskattskyldigt subjekt (I) för ett skattskyldigt subjekts (S) räkning. Bedömningen bör i princip vara densamma som i föregående fall, men effekterna blir omvända.

När det gäller förvärv som företas av icke-mervärdeskattskyldiga subjekt (I) är de praktiskt mest intressanta fallen de förvärv som företas av anställda eller andra beroende uppdragstagare. Även om dessa civilrättsligt företar förvärven kan man inte alltid anse att subjektshandeln är tillämplig. Situationen avviker från den som där beskrivits, genom att I inte har någon påtaglig egen verksamhet. Förvärv bör därför i många fall kunna anses ha skett inte för I:s verksamhet utan för S:s verksamhet.

Exempelvis bör förvärv som företas uteslutande och omedelbart för det skattskyldiga subjektets (S) räkning och som även omedelbart förbrukas anses ha företagits av skattesubjektet självt. Ett exempel på en sådan tillämpning finns i förhandsbeskedet RSV Im 1976:22 där RSV:s nämnd för rättsärenden förklarade att arbetsgivaren har avdragsrätt för ingående skatt på anställdas hotell- och restaurangnotor, då det kan visas att det är utlägg för arbetsgivaren. Detta skall gälla även om notan är utställd på den anställda.⁴⁸

Det är däremot knappast möjligt att arbetsgivare kan dra av ingående skatt på mer varaktiga tillgångar (exempelvis en persondata) som en anställd anskaffar för tjänsten, och där den anställda har äganderätten. Eventuella kostnadsersättningar för nyttjande av sådan

⁴⁷ Förhållandet blir bara aktuellt i tämligen udda fall. Följande exempel kan konstrueras. Ett skattskyldigt renhållningsföretag (S) överenskommer med en ideell förening (I) om att denna skall biträda i viss insamlingsverksamhet. S inköper utrustning härför som I får nyttja. Användningen sker i I:s verksamhet. S bör oaktat detta ha avdragsrätt då användningen ytterst gäller S:s verksamhet, och man kan möjligtvis se det som att föreningen bara ställer arbetskraft till förfogande.

⁴⁸ RN hade i en äldre anvisning (RN 1969 1:7c) angivit att avdragsrätt förutsatte att företagets namn angivits på fakturor och avräkningsnotor. I anledning av förhandsbeskedet utfärdade RSV ett tillägg till denna anvisning, med den innebörd som förhandsbeskedet hade.

utrustning är betalning av en tjänst, men det saknas rätt att avlyfta fiktiv mervärdeskatt på tjänster. I detta fall uppkommer därför en kumulativ effekt.⁴⁹

4. De normer som ovan uppställts är principiellt riktiga och har i väsentliga delar stöd i praxis. De får därför anses allmänt tillämpliga, dvs även i mer komplicerade situationer. Trots detta är det tveksamt om man kan förvänta sig att man i rättstillämpningen alltid kan genomlys situationen så att den reella anknytningen klargörs även i sådana fall där den formella anknytningen omedelbart sett är annorlunda.

En anledning till denna tvekan är att man i rättstillämpningen vid inkomstbeskattningen, i låt vara två speciella fall, hänfört avdrag på grundval av vem som civilrättsligt omedelbart företagit förvärvet och betalat detsamma. Vid räntebetalningar på lån med gemensamt betalningsansvar samt förbättringskostnader vid realisationsvinstberäkning, har medgäldenär respektive fastighetssamägare fått avdrag även för betalning som avsett den andre gäldenärens respektive samägarens kostnader.⁵⁰ De bedömningar som har skett i den inkomstskatterättsliga praxisen får antas ha företagits på en allmän skatterättslig grund. Man bör ändå inte dra alltför långtgående allmänna slutsatser av rättsfallen, eftersom bedömningarna torde ha skett på grundval av förhållandena i de enskilda fallen. Om en liknande bedömning av mervärdeskattens fördelning skulle företas i liknande situationer är därför osäkert. Jag förordar inte detta.

Noteras skall i detta sammanhang att i ett, av regeringsrätten ej prövat, förhandsbesked, RN 1972 2:4 b), har fördelningen av avdragsrätten för mervärdeskatt mellan fastighetssamägare (föreningar) bedömts. Rättsnämnden uttalade att varje fastighetsdelägare fick "tillgodogöra sig avdrag för ingående skatt som belöper på förvärv för fastigheten till den del skatten kan anses hänförlig till fastighetens användning för sådan föreningens verksamhet, som medför skattskyldighet". Detta är således en bedömning som grundar sig på användningen av förvärven, och förhandsbeskedet stödjer därför att denna norm bör gälla vid mervärdebeskattningen.

⁴⁹ Se Mattsson, NORD 1987:11 sid 113, som anger att arbetstagare i en dylik situation i princip borde få avlyfta mervärdeskatten, men att detta knappast är praktiskt möjligt.

⁵⁰ Se vidare Melz 1986 sid 185 ff och Melz SN 1988 sid 296 f där denna praxis kritiserats.

5.6.2 Kostnader bestridna med skattefria intäkter

1. Vid mervärdebeskattningen finns ett antal biintäkter i verksamheten som inte är skattepliktiga. I några fall utgår dessa för att direkt bestrida kostnader i verksamheten. De fall som skall behandlas är skadeersättningar och näringsbidrag. Det råder i dessa situationer inte någon tvekan om kostnadernas samband med verksamheten, och enligt den norm som angivits i föregående avsnitt bör avdragsrätt tillkomma näringsidkaren. Avdragsrätten skulle dock kunna ifrågasättas antingen på den grunden att kostnaderna bestridits med medel som skattefritt erhållits av annan person och därför inte är egna kostnader, eller på den grunden att de skattefria intäkterna konstituerar en icke-skattskyldig verksamhetsdel där avdragsrätt inte föreligger. Nedan skall först behandlas det gällande rättsläget för skadeersättningar och därefter näringsbidrag. Därefter diskuteras allmänt om avdragsrätten principiellt sett är inskränkt på grund av att finansieringen skett med skattefria medel och den mer rättstekniska frågan om en s k blandad verksamhet kan anses föreligga i någon av dessa situationer.

2. Som framhållits i avsnitt 4.4.4 utgår inte mervärdeskatt på erhållen försäkrings- eller annan skadeersättning. Detta medför inte någon begränsning i avdragsrätten för ingående skatt som belöper på ersättningsanskaffningar etc. Enligt 17 § anv p 7:e st ML föreligger "förvärv eller införsel för verksamhet ... även när skattskyldigs kostnad härför bestrides av skadevållande eller försäkringsgivare". För det fall att skadan i stället botas genom att den skadevållande anskaffar vara, utför reparation etc erhåller den skadevållande avdrag för ingående mervärdeskatt; 17 § anv p 6:e st. Enligt praxis, RÅ 1972 ref 7 (RN 1972 2:4 a), skall den skadevållande inte heller debitera utgående mervärdeskatt på avhjälpandet av skadan såsom för uttag.⁵¹

Regleringen vid mervärdebeskattningen skiljer sig från inkomstbeskattningen. Vid inkomstbeskattningen gäller sedan gammalt som princip att intäktsbeskattningen av skadeersättningen och avdragsrätten för skadekostnaden sammanhänger. I de fall skadekostnaden är avdragsgill är skadeersättningen skattepliktig och vice versa; 19 § 7:e st KL. I näringsverksamhet är skadeersättningar så gott som alltid

⁵¹ Se även ett uttalande härom i prop 1973:163 sid 156 och 159.

skattepliktiga, och de intäktsredovisas givetvis i bokföringen. Detta innebär att när skadeersättning utgått i näringsverksamhet kommer beräkningen av den skattepliktiga inkomsten och det bokförda resultatet å ena sidan och det skattemässiga mervärdet å andra sidan att skilja sig åt.

Mot bakgrund härav kan diskuteras om behandlingen vid mervärdebeskattningen är **principiellt** korrekt. Ett stort antal situationer kan diskuteras och de betecknas för tydlighetens skull med bokstavs/sifferkombinationer. Först skall frågan behandlas ur **producentsskatteperspektivet**.

A. Såväl skadevållande som skadelidande är skattskyldiga. Regleringen innebär att det skattemässiga mervärdet kommer att underskattas hos den skadelidande genom att han erhåller avdrag för en kostnad som han bestrider med skattefria medel. Häremot svarar dock att någon avdragsrätt för mervärdeskatt på utgivet skadestånd inte föreligger för skadevållaren, varigenom hans skattemässiga mervärde överskattas.

B. I det fall ersättning erhålls från ett försäkringsbolag utgår inte mervärdeskatt på försäkringsersättningen. Detta är som framhållits ovan i avsnitt 4.4.4 korrekt eftersom avdrag för ingående mervärdeskatt inte erhålls vid betalning av försäkringspremie. Det finns då i slutändan inte heller något att invända mot avdragsrätten för ingående mervärdeskatt på ersättningsanskaffningar. Ersättningsanskaffningarna har ju ytterst finansierats genom försäkringspremierna som betalats med medel från de skattskyldiga verksamheterna.⁵²

I ett **konsumentskatteperspektiv** är det hela även korrekt. I producentleden skall ju all ingående mervärdeskatt få avlyftas, såvida inte förvärvet skall jämföras med konsumtion. Det är knappast aktuellt här.

Övergår man därmed slutligen till fall där en av parterna är konsument kan följande sägas.

C. I de fall den skadevållande är en konsument, kan man i och för sig anse att det totalt sett föreligger en underskattning av det skattemässiga mervärdet hos producenten. Den underskattning som sker

⁵² Vid översynen av reglerna 1973 uttryckte dock en remissinstans farhågor att "staten i sista hand kan komma att få vidkännas skattebortfall med de föreslagna reglerna, eftersom varken försäkringsgivare, skadevållare eller skadelidande i vissa fall torde komma att redovisa utgående mervärdeskatt"; prop 1973:163 sid 157.

hos den skadelidande producenten har här inte heller någon motsvarighet i en överskattning av ett skattemässigt mervärde hos konsumenten. Betraktas mervärdeskatten ur konsumtionsskatteperspektiv är detta dock invändningsfritt, om man som jag anser att konsumentens betalning av skadestånd principiellt sett inte bör betraktas som konsumtion, jfr ovan avsnitt 2.4.3.1.

D. I den omvända situationen då skadevållaren är skattskyldig och den skadelidande är konsument, uppstår inte heller några diskutabla effekter. Skadevållaren kan få avdrag enligt 17 § anv p 6:e och 7:e st för avhjälpande av skadan om han vållat skadan i sin verksamhet.

D1. Om skadan drabbat en vara eller tjänst den skattskyldige sålt till konsumenten får avhjälpandet bara ses som att varan/tjänsten försätts i det skick för vilket konsumenten betalat vederlag inklusive mervärdeskatt. En kontant ersättning borde ha behandlats som en reduktion av beskattningsvärdet och beskattningsresultatet skulle blivit detsamma.

D2. Vållas en konsument utanför en kundrelation skada, exempelvis om en åkare kör på en privatbil och sedan reparerar den på egen verkstad, medges likaså avdrag enligt 17 § anv p 6:e och 7:e st bör.⁵³ Avdrag kommer härigenom att medges för mervärdeskatt som belöper på en reparation som skulle behandlats som en icke-avdragsgill konsumtionskostnad om i stället kontant ersättning utgått, om privatbilisten själv vållat skadan respektive skadan vållats av annan icke-mervärdeskattskyldig person.

De lege ferenda kan anföras att det är från neutralitetssynpunkt otillfredsställande att beskattningsresultatet skiljer sig mellan de nu nämnda fallen. Det leder dock inte till någon konkurrens- eller konsumtionssnedvridning, eftersom konsumenten inte väljer mellan olika alternativa sätt för skadans uppkomst.⁵⁴ Vidare är det inte heller så allvarligt att mervärdeskatt inte utgår på skadekostnader då dessa inte enligt mitt förmenande har en riktig konsumtionskaraktär.

3. Slutligen kan noteras att det förhållandet att försäkring inte utgör en mervärdeskattepliktig tjänst inte medför något mer väsentligt bortfall av skatteunderlag. I de fall försäkringstagaren är mervärde-

⁵³ Jfr RÅ 1972 ref 7 där förhandsbeskedet anger att sådant avdrag medges i en situation där den skadelidande inte var redovisningsskyldig för mervärdeskatt.

⁵⁴ Regeln innebär dock ett incitament för att reparationen sker hos skadevållaren.

skattskyldig är effekten tvärtom att kumulativa beskattningseffekter uppstår. I de fall försäkringstagaren är konsument undgår däremot mervärdet av produktionen av själva försäkringstjänsten beskattning.⁵⁵

Rättsläget är i allt väsentligt klart avseende detta områdes huvudfrågor. Mot bakgrund av ovanstående diskussion kan rättsläget dock diskuteras för en situation som inte är direkt reglerad, då en säljare själv "försäkrar" en såld vara. Först kan konstateras att till den del försäljningspriset inkluderar ersättning för förväntade framtida garantiutgifter så är detta en del av beskattningsvärdet för den sålda varan. Vad som skall diskuteras här är utfästelser om reparationer och ersättningar för skador av annan orsak än vad som sedvanligen inkluderas i garantibegreppet. Diskussionen begränsas till de praktiskt mer intressanta fallen då köparen är konsument.

Frågan kan analyseras från konsumentperspektiv. Neutralitet bör föreligga vid konsumentens val mellan att förvärva en fristående försäkring eller att låta försäkringen ingå i köpet. I förstnämnda alternativ utgår inte mervärdeskatt på försäkringspremien, men det föreligger inte heller avdragsrätt för mervärdeskatt som belöper på reparationen. I det sistnämnda fallet kommer reparationen att utföras av den skattskyldiga säljaren och han kommer att ha avdragsrätt för ingående skatt. Denna avdragsrätt bör därför neutraliseras. Neutralitet mot försäkringsfallet får anses uppnådd om utgående skatt debiteras på all ersättning från köparen.

Denna metod har angivits i ett ej överklagat förhandsbesked, RSV/FB Im 1985:5. X sålde skattepliktiga varor till enskilda konsumenter. Försäljningspriset inkluderade en försäkring. Vid skada betalade kunden 50 kr i självrisk och X utförde reparationen. X hade i sin tur träffat avtal med ett försäkringsbolag om försäkring av de sålda varorna. Här bortses från sistnämnda led.

Rättsnämnden ansåg dels att X hade rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv av material som åtgick vid reparation, dels att utgående mervärdeskatt skulle redovisas på självrisken som kunden betalade.⁵⁶ Någon utgående mervärdeskatt skulle däremot inte redovisas på den reparationskostnad bolaget stod för. Av motiveringen till förhandsbeskedet framgick vidare att hela priset för den sålda varan utgjorde beskattningsvärde för mervärdeskatt.

⁵⁵ Dvs grovt taget summan av försäkringsbolagens vinst samt ersättningar till anställda och borgenärer.

⁵⁶ I RÅ80 1:31 har regeringsrätten ansett "att den ersättning som hyresmannen utger till sökandebolaget på grund av att han övertagit bolagets självrisk enligt försäkringsavtal inte kan anses som likvid för omsättning".

Det är tvivelaktigt om de två avgörandena går att förena; se ovan avsnitt 4.4.4.

4. Som framgått i avsnitt 4.4.3 skall mervärdeskatt inte utgå på bidrag som utges utan krav på motprestation i form av skattepliktiga varor eller tjänster. En klar sådan situation är när statliga näringsbidrag erhålls.⁵⁷

Avdragsrätten för anskaffningar företagna med näringsbidrag torde inte påverkas av att mervärdeskatt inte utgått på bidraget. I RÅ 1973 A 13 (RSV Im 1973:13) förklarade regeringsrätten att avdragsrätt förelåg för all ingående mervärdeskatt oaktat att viss del av anskaffningsutgiften för uppförande av en hotellanläggning bestridits med AMS-bidrag. I RSV Im 1986:5, punkt 6, ger RSV följande likartade anvisning för uppfinnarverksamhet:

"Om STU-anslag eller dylikt erhålls i en uppfinnarverksamhet bör detta inte innebära begränsningar i avdragsrätten för anskaffningar till verksamheten trots att sådana anslag inte utgör omsättning."

Vid inkomstbeskattningen utgör näringsbidrag skattepliktig intäkt alternativt medges inte avdrag för kostnader som bestridits med bidraget; 19 § anv p 2 KL. Den förstnämnda metoden tillämpas om bidraget avser utgift som är omedelbart avdragsgill,⁵⁸ och den sistnämnda metoden då bidraget avser anskaffning som skall kostnadsföras genom värdeminskningsavdrag.

I det senare fallet skulle en anknytning av avdragsrätten för mervärdeskatt till avdragsrätten vid inkomstbeskattningen medföra att avdrag vägrades för ingående mervärdeskatt. Det finns dock inte grund för en sådan anknytning, eftersom det inkomstskatterättsliga avdragsförbudet inte är ett principiellt ställningstagande till kostnadsbegreppet vid inkomstbeskattningen utan en teknik som valts tämligen slumpartat. Då ovannämnda RÅ 1973 A 13 gäller just anskaffning av anläggningstillgångar som kostnadsföras genom värdeminskningsavdrag, är det klart att rättspraxis innebär att finansiering med näringsbidrag inte medför några inskränkningar i avdragsrätten.⁵⁹ Detta innebär att om näringsbidrag utgått kommer beräkningen av den skattepliktiga inkomsten och det bokförda

⁵⁷ Se RÅ80 1:41 i nämnda avsnitt.

⁵⁸ Till denna kategori hänförs även lageranskaffning då utgiften härför enligt uppfattning i prop 1982/83:94, sid 71, är omedelbart avdragsgill.

⁵⁹ Rättsläget vid inkomstbeskattningen var vid denna tidpunkt inte reglerat i KL, men behandlingen i praxis var likartad med den nu gällande; se prop 1973:190 sid 9.

resultatet å ena sidan och det skattemässiga mervärdet å andra sidan att skilja sig åt, så att, om allt annat är lika, det skattemässiga mervärdet blir lägre. Betraktar man mervärdeskatten som en konsumtionsskatt är detta åtminstone delvis korrekt, då det mervärde som skatten totalt kommer att beräknas på är det pris konsumenterna erlägger.⁶⁰ Det är dock möjligt att näringsbidraget, åtminstone i vissa fall, kan ses som en subvention av priset och utgör en del av värdet av konsumtionen, dvs konsumenterna skulle vara beredda att betala åtminstone en del av den prishöjning som avsaknaden av bidraget skulle medföra. Om man i ett enskilt fall skulle kunna visa att det allmänna saluvärdet är högre än det tillämpade priset, skulle man med en mekanisk regeltillämpning även kunna hävda att ett uttag förelåg och att beskattningsvärdet borde höjas till det allmänna saluvärdet.⁶¹ Teoretiskt sett skulle detta kunna gälla exempelvis för Operan och vissa teatrar där vid rådande priser efterfrågan tycks överstiga utbudet. Detta får dock, om inte annat så praktiskt sett, anses uteslutet.

5. Inledningsvis angavs att skattefria intäkter kan konstituera en **icke-skattskyldig verksamhetsdel** där avdragsrätt inte föreligger. Denna begränsning i avdragsrätten aktualiseras dock knappast i de ovan diskuterade fallen med skadeersättning och näringsbidrag. Avdragsrätten i skadesituationer är särskilt reglerad. I näringsbidragsfallet sker inte förvärvet i en verksamhetsdel som syftar till intjänande av näringsbidrag, utan förvärvet sker för den skattskyldiga verksamheten - låt vara att en del av förvärvet kan finansieras med näringsbidraget.

En blandad verksamhet kan däremot anses föreligga när förvärven sker i syfte att användas för verksamhet vari skattefria intäkter intjänas. Så kan anses vara fallet för biintäkter som räntor. Mer osäkert är vad som gäller om man med bidrag finansierar en verksamhetsdel som inte ger några direkta försäljningsintäkter, men som ingår i samma förvärvskälla som den skattskyldiga verksamheten. Det är svårt att ge några bra konkreta exempel härpå, men teoretiskt sett

⁶⁰ Skulle mervärdeskatten i stället utgjort en produktionsfaktorskatt vore behandlingen inte korrekt då en del av ersättningen till produktionsfaktorerna kommer att undgå beskattning.

⁶¹ Se ovan avsnitt 4.3.

torde det finnas fall där avdrag inte medges för förvärv till en sådan verksamhetsdel.

6. Skall då avdragsrätten för kostnader som bestridits med skadeersättning eller näringsbidrag ses som uttryck för en **allmän norm** eller som undantag härifrån? Något entydigt svar härpå kan inte ges, men här skall diskuteras vilka skäl som talar för det ena och det andra svaret. Vad som skall diskuteras här är de fall där de skattefria intäkterna inte konstituerar en särskild verksamhetsdel (blandad verksamhet) utan där biintäkterna används för förvärv i den skattepliktiga verksamheten.

Här kan lämpligen först behandlas motsvarande situation vid **inkomstbeskattningen**. Rättsläget är där tämligen motsägelsefullt, och skulle i sig kräva en ingående behandling som inte kan ske här. Endast en översiktlig bild kan ges.

I KL finns, som angivits ovan, uttryckliga regler angående skadeersättning och näringsbidrag, varigenom avdragsrätten antingen neutraliseras genom skatteplikt för bidraget eller direkt genom att avdragsrätten inskränks. Mer intressant för överväganden om en allmän norm är avgöranden i praxis för fall där sådana regler saknats.

Som exempel på att avdragsrätten har inskränkts kan anges följande fall: RÅ 1954 ref 27 där reparationskostnader bestridits med skattefritt statligt bidrag och RÅ 1964 Fi 105 där omkostnadsbeloppet vid realisationsvinstberäkning reducerats med erhållen försäkringsersättning.

Ett exempel på att avdragsrätten inte inskränkts är RÅ 1987 ref 76 där avdrag medgavs för anskaffning av en flistugg trots att den endast användes för framställning av sådant vedbränsle vars värde enligt särskilt undantag i 21 § anv p 5 KL inte är intäkt av jordbruksfastighet.

Rättsläget vid inkomstbeskattningen kan anges på följande sätt. Vid realisationsvinstbeskattningen har man i äldre praxis ansett att omkostnadsbeloppet kan reduceras med skattefria ersättningar.⁶² I näringsverksamhet torde gälla att driftkostnader alltid är avdragsgilla

⁶² Jag har tidigare, Melz 1986 sid 133, formulerat mig som att det är "en allmän princip att utgifter som bestritts med skattefri ersättning inte är avdragsgilla". Formuleringen är för vid. För de fall jag uttalade mig om, realisationsvinstberäkning vid försäljning av lös egendom, torde normen gälla i praktiken. Mot bakgrund av vad som ovan anförts är det dock inte riktigt att beteckna den som en allmän princip.

såvida inte annat följer av särskilda lagregler.⁶³ Det bör således vara betydelselöst att en driftkostnad finansieras med skattefria medel. Det är ju helt självklart exempelvis i det fall då en fader skänker sin son pengar för att denna skall kunna anskaffa anläggningstillgångar för att utvidga sin näringsverksamhet. Det finns dock fall där rättstillämpningen i praktiken är annorlunda, och där det kan vara materiellt korrekt beroende på kopplingen mellan bidraget och anskaffningen.

Även vid mervärdebeskattningen bör utgångspunkten vara att avdragsrätten inte är beroende av vilka medel som använts för att bestrida förvärven. Detta är även innebörden av den befintliga praxisen. Främst kan anföras det ovan diskuterade rättsfallet RÅ 1973 A 13, angående anskaffningar finansierade med AMS-bidrag. Regeringsrättens ställningstagande grundar sig inte på någon särskild regel i ML och knappast heller på några säregna förhållanden i det enskilda fallet. Vidare talar ML:s systematik för avdragsrätt.

Allmänt torde därför gälla att avdragsrätten vid mervärdebeskattningen inte utsläcks av att skattefria bidrag erhållits för en kostnads bestridande. En avgränsning får ske mot fall där bidraget och omständigheterna i övrigt gör att kostnaden inte kan anses vara den skattskyldiges utan i stället bidragsgivarens egen kostnad. Jfr härom vad som sagts i föregående avsnitt 5.6.1.

7. Någon anledning att förorda en förändring *de lege ferenda* finner jag inte. Betraktas mervärdeskatten som en konsumtionsskatt kan bidragen normalt inte betraktas som en del av beskattningsvärdet då de inte utgör en del av konsumtionsvärdet. Med detta synsätt finns då inte heller anledning att inskränka avdragsrätten eftersom förvärven i sin helhet är hänförliga till den försäljning som sker. Skall något ifrågasättas är det dock om priset för försäljningen motsvarar hela konsumtionsvärdet. Som ovan framhållits torde man i teorin kunna hävda att sådana fall existerar, men de är inte sådana som lagstiftaren torde vara intresserad av att inskrida emot.

⁶³ Jfr vad regeringsrådet Wahlgren anför till utveckling av sin mening i RÅ 1987 ref 76.

Under rättsfallet har ett antal rättsfall anmärkts som har likartad innebörd; se närmast RÅ84 1:27 och RÅ85 1:44. I äldre praxis finns åtminstone ett fall som har annan innebörd; se RÅ 1959 ref 13.

5.7 Avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt

1. Avdragsrätt för fiktiv mervärdeskatt föreligger vid förvärv av vara från icke-skattskyldig säljare i Sverige. Avdragsrätten är således ett avsteg från den reciprocitet som normalt föreligger, och innebär ett närmande till avdragsmetoden vid inkomstbeskattningen, dvs avdrag medges oavsett vilken skatt säljaren betalat.

Innebörden av avdragsrätten är att köparen kan dra av den andel av försäljningspriset som skulle utgjort mervärdeskatt om säljaren varit skattskyldig. Om en vara förvärvas för 100 000 kr får således 19 000 kr avdras som ingående mervärdeskatt.

Avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt har införts för att undvika kumulativa effekter som uppstår när en produktions/distributions-kedja innehåller en icke-skattskyldig person:

En produktionskedja består av A, B och C. Varje producent tillför varan ett mervärde på 81 kr. Om alla producenter är skattskyldiga kommer var och en att inbetala 19 kr i mervärdeskatt och varan säljs till konsumenten D för 300 kr.

En kumulativ effekt uppstår om endast A och C är mervärdeskattskyldiga. A säljer varan för 100 kr till B. B kan dock inte dra av den ingående mervärdeskatten. Han måste därför kräva täckning för denna kostnad vid försäljningen till C och måste därför sätta försäljningspriset till 181 kr. Då ingen del härav är mervärdeskatt kan C inte dra av någon del av priset. Han måste därför kräva täckning för hela inköpspriset och sälja varan för 181 kr + 81 kr + 61 kr (mervärdeskatt) = 323 kr.

Erhålls avdrag för fiktiv mervärdeskatt kan C dra av 19 % av 181 kr = 34 kr och sälja varan för 289 kr.

Undvikande av kumulativa effekter är en av de viktigaste neutralitetsaspekterna vid utformningen av mervärdebeskattningen.⁶⁴ I här förevarande avseende framhölls i SOU 1964:25 sid 370 följande:

"Skulle ... icke skattepliktig verksamhet rikta sig mot skattskyldiga i produktions- och distributionskedjan resulterar skattefriheten i en dubbelbeskattnings-effekt, motsvarande den ingående skattebelastningen för den icke skattepliktiga verksamheten. Har den skattskyldige köparen i detta fall möjlighet att i stället välja en skattskyldig leverantör, torde han föredra detta"

I prop 1968:100, sid 37, anförde dock dep chefen att "praktiska och andra skäl (dock kan) göra det nödvändigt eller önskvärt att vidtaga

⁶⁴ Prop 1968:100 sid 42.

speciella inskränkningar, även om därmed följer en viss kumulativ effekt".

De kumulativa effekterna har därefter i avsevärd mån minskat genom avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt. Avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt omfattar samtliga varor som en skattskyldig förvärvar från en ej skattskyldig säljare.⁶⁵ Härigenom undviks dock inte bara den kumulativa effekten, utan det mervärde som producerats hos den icke skattskyldige säljaren undgår definitivt mervärdebeskattning. Avdragsrätten kan därför idag innebära en omvänd neutralitetsbrist i valet mellan mervärdeskattskyldiga eller icke-mervärdeskattskyldiga leverantörer.

A och B tillverkar varor som utgör substitut för varandra. Produktionsförhållandena är identiska. Däremot skiljer sig producenterna åt genom att A, men ej B, är mervärdeskattskyldig. Insatsvaran i produktionen kostar 100 kr inklusive 19 kr mervärdeskatt. Både A och B värdesätter sin egen arbetsinsats till 81 kr.

A säljer varan för 200 kr varav 38 kr är utgående mervärdeskatt. Hans nettovinst efter redovisning av in- och utgående mervärdeskatt är 81 kr.

B kan sätta priset lägre än A och ändå erhålla samma eller högre nettovinst per försåld vara som A. Om han väljer att erhålla samma nettovinst som A sätter han priset till 181 kr.

För köparen blir därvid priserna efter avdrag för ingående faktisk respektive fiktiv mervärdeskatt 162 kr vid förvärv från A och 147 kr⁶⁶ vid förvärv från B.

Vid förvärv av tjänster saknas avdragsrätt för fiktiv mervärdeskatt och kumulativa effekter kan därför alltjämt uppstå om en mervärdeskattskyldig näringsidkare förvärvar tjänster från en icke mervärdeskattskyldig producent.

2. Förutsättningarna för avdrag för fiktiv mervärdeskatt anges i 17 § 6:e st ML:

"Förvärvar skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara inom landet från den som ej är skattskyldig för omsättning av varan, skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses det belopp som skulle ha utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren om denne hade varit skattskyldig för omsättningen."

⁶⁵ Prop 1978/79:141 sid 72.

⁶⁶ 181 kr minus 19 % fiktiv mervärdeskatt på 181 kr.

Avdragsrätten omfattar således förvärv från icke-skattskyldiga säljare, som inte debiterar mervärdeskatt på grund av att de inte bedriver yrkesmässig verksamhet i ML:s mening. I övrigt skall försäljningen uppfylla de rekvisit som eljest medför skattskyldighet för köparen.⁶⁷

Beräkningen av avdragets storlek kan för köparen kräva en del ställningstaganden som normalt säljaren företar. Köparen måste avgöra vilket beskattningsvärde varan skulle ha haft för säljaren om denne varit skattskyldig. Det blir således köparen som får tillämpa reglerna i 14 § anv p, med de eventuella problem som kan uppstå och som diskuterats i kapitel 4.

Vissa händelser som påverkar beskattningsvärdet och därmed storleken på den avdragsgilla fiktiva skatten kan inträffa efter förvärvet. I 15 § ML finns regler som för vissa fall innebär att mervärdeskatt som belöper på en kundkreditering får avdras av säljaren. Detta avdrag innebär en minskning av den redovisade utgående mervärdeskatten.⁶⁸ Företar en icke-mervärdeskattskyldig säljare en dylik kundkreditering bör denna därför även påverka storleken på den fiktiva mervärdeskatt köparen får dra av. Regeln i 17 § 6:e st har denna innebörd då den talar om vad som skulle "utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren".

5.8 Sammanfattande synpunkter

Grunderna för avgränsningen av avdragsrätten vid mervärdebeskattningen är desamma som vid inkomstbeskattningen. Såväl KL som ML har ett kausalt kostnadsbegrepp. I KL anknyts kostnaderna till intäkternas förvärvande och i ML till den skattskyldiga verksamheten.

⁶⁷ Se närmare härom RÅ 1988 ref 42 och Handledningen 1987 sid 131 f.

⁶⁸ Faktiskt sett rör det sig om en reduktion av utgående mervärdeskatt. Lagtexten talar i och för sig om avdrag för skatt, men reglernas placering i 15 §, som i lagen tillsammans med 13 - 16 §§ står under rubriken "Skattesats, beskattningsvärde m m" innebär att det inte kan råda någon tvekan om att avdraget är en reduktion av redovisad utgående skatt.

Avdragsrätten vid mervärdebeskattningen får i allt väsentligt avgöras på grundval av förvärvets *samband* med verksamheten. I motsats till KL finns i ML inte några ytterligare positiva eller negativa rekvisit för avdragsrättens begränsning. Eventuella begränsningar i avdragsrätten får därför alltid grundas på sambandsrekvisitet.

På några punkter borde avdragsrättens omfattning klarare anges. Detta gäller exempelvis frågan om vissa värdebeständiga förvärv bör behandlas som investeringar av konsumtionskaraktär, om någon motsvarighet till KL:s normalitetskrav föreligger vid mervärdebeskattningen samt om några begränsningar i avdragsrätten föreligger på grund av att förvärv skett med bidrag el dyl. Vidare är reglerna om s k blandade verksamheter inte tillräckligt tydliga, vare sig i fråga om vilka situationer som omfattas av reglerna eller i fråga om att avdrag vägras. Rättsläget är på dessa punkter genom praxis i stora delar klart, men lagregleringen borde ändå utvidgas och förtydligas.

I flera avseenden medför själva mervärdeskattesystemet avvikelser från inkomstbeskattningens kostnadsbegrepp. Avdragsrätten avser inte kostnader utan ingående skatt, med undantag för avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt. Någon periodisering av avdraget skall inte ske. Mervärdeskattens karaktär av konsumtionsskatt motiverar skillnader gentemot inkomstbeskattningen i behandlingen av avdragsrätt när näringsbidrag utgått etc.

Likheten med inkomstbeskattningens kostnadsbegrepp är därför i allt väsentligt endast sambandsrekvisitet som grund för avgränsningen. I detta avseende finns däremot inte någon anledning till skilda bedömningar utan de bör vara helt lika.

Dessa bedömningar diskuteras vidare i nästa kapitel om avdragsförbudet för konsumtion.

6. Avdragsförbud för och uttagsbeskattning av konsumtion

6.1 Inledning

Då mervärdebeskattningen skall träffa konsumtionen är den principiellt viktigaste avgränsningen på kostnadssidan att skilja konsumtionskostnader från driftkostnader. Skulle konsumtionskostnader kunna dras av skulle skattebasen ju utplånas. I allt väsentligt effektueras avdragsförbudet för konsumtion genom att konsumenterna inte är skattesubjekt. Även vissa skattesubjekt kan dock företa konsumtionsförvärv. Det gäller dels fysiska personer som bedriver mervärdeskattskyldig verksamhet, dels indirekt då skattskyldiga subjekt förvärvar varor för att utan sedvanlig överlåtelse tillhandahålla dem till ägare eller anställda.

Effektueringen av beskattningen kan i dessa fall ske på två olika sätt. Antingen *vägras avdrag för ingående skatt* vid förvärvet eller så sker en *utgående beskattning av konsumtionens värde*. Metoderna leder till något skilda resultat om varan tillförs ett värde i den skattskyldiga verksamheten, men de har samma syfte och ger i huvudsak samma effekter. Det är därför motiverat att behandla dem i ett sammanhang. I avsnitt 6.2 diskuteras allmänt när respektive metod skall komma till användning. Därefter diskuteras i följande avsnitt hur metoderna används i olika situationer.

Ett avdragsförbud för konsumtionsförvärv är inte något unikt för mervärdebeskattningen utan har sin motsvarighet vid inkomstbeskattningen i avdragsförbudet för personliga levnadskostnader. Inkomsten är ett mått på konsumtionsförmågan och personliga levnadskostnader minskar inte konsumtionsförmågan utan utgör i stället det faktiska utnyttjandet av förmågan att konsumera.

Vad som bör förstås med konsumtions- respektive driftkostnader har diskuterats tidigare i avsnitt 2.4.3.1. Där framfördes vissa skäl för att ett något snävare konsumtionsbegrepp kan användas vid mervärdebeskattningen än vid inkomstbeskattningen. Detta har dock på sin höjd bara relevans vid bestämningen av skattepliktens omfattning.

Vid bestämningen av avdragsförbudets principiella omfattning bör däremot överensstämmelse föreligga mellan inkomst- och mervärde-

beskattningen. Vägledning bör därför kunna hämtas från den mer utvecklade inkomstskatterättsliga praxisen om gränsdragningen mellan personliga levnadskostnader och driftkostnader. Vad däremot gäller de rättsliga förutsättningarna att effektuera avdragsförbudet innehåller ML och KL skilda regler. I framställningen skall skillnaderna uppmärksammas.

6.2 Avdragsbegränsning eller uttagsbeskattning?

1. En begränsning i avdragsrätten kan synas vara det mest naturliga sättet att förhindra avdrag för konsumtionskostnader. I ett antal situationer framstår dock uttagsbeskattning som mer motiverad av principiella och praktiska skäl. Den viktigaste principiella skillnaden mellan metoderna är att vid uttagsbeskattning beskattas även det mervärde som produceras i den skattskyldiga verksamheten. För att så skall ske krävs att uttaget inte värderas till självkostnadspris utan till försäljningspris. Det är den gällande värderingsnormen.

Uttagsbeskattning motiveras av att neutralitet skall föreligga i valet mellan att konsumera egentillverkade eller förvärvade varor.¹ Konsumtionsvalet skulle snedvridas till förmån för egenproduktion om mervärdet undgick beskattning, och detta skulle leda till minskad effektivitet i produktionen. Vidare talar rättviseskäl för att alla konsumenter skall betala mervärdeskatt i relation till sin konsumtions verkliga värde.

Ibland kan ett avdragsförbud vara enklare att praktiskt effektuera än uttagsbeskattning och om skillnaden mellan förvärvspris och konsumtionsvärde är liten bör det enklare förfarandet väljas. Det finns andra fall där uttagsbeskattning är praktiskt enklare än ett avdragsförbud, eftersom det uttagna värdet skapas genom en rad olika anskaffningar och anställdas arbetsinsatser.

¹ Jfr Edvardsson, SN 1988 sid 344, som anger att neutralitetsprincipen är grunden för uttagsbeskattningen.

Mattsson anger, i NORD 1987:11 sid 108, att mervärdet i det led som varan uttas från också skall ingå i skatteobjektet.

Vid uttagsbeskattning kan värdet av eget arbete bli beskattat. Detta är i och för sig i överensstämmelse med att vid en neutral beskattning skall värdet av allt arbete för egen räkning beskattas, se ovan avsnitt 2.5.3.1, men en generell sådan beskattning är dock inte praktiskt möjlig och torde inte accepteras. Då beskattning av värdet av eget arbete inte är en generell norm för mervärdebeskattningen, kan inte uttagsbeskattningen ha till syfte att generellt beskatta värdet av eget arbete, utan denna beskattning får begränsas till de fall då det egna arbetet klart är en del av den yrkesmässiga produktionen i verksamheten.

2. Avdragsförbudet för konsumtion är motiverat att upprätthållas oavsett vem som företar konsumtionen; den skattskyldige, närstående till denne, ägare till det subjekt som är skattskyldigt, den skattskyldiges anställda m fl. En skillnad mellan mervärdebeskattningen och inkomstbeskattningen är att vid inkomstbeskattningen kan avdragsförbudet för konsumtion ofta upprätthållas genom förmånsbeskattning hos konsumenten, eftersom i princip alla konsumenter är skattesubjekt. Exempelvis beskattas anställda för naturaförmåner som arbetsgivaren tillhandahåller samtidigt som arbetsgivaren erhåller avdrag för anskaffningarna. Motsvarande förfarande är inte möjligt vid mervärdebeskattningen, då de anställda inte är skattesubjekt.

6.3 ML:s och KL:s regler

1. ML innehåller ingen generell regel om avdragsförbud för konsumtion (personliga levnadskostnader). Att ett sådant avdragsförbud är en självklar del av ett mervärdeskattesystem är i och för sig ställt över allt tvivel, men avsaknaden av en regel skapar ändå viss osäkerhet.

För flertalet fall följer av regeln i 17 § om rätt till avdrag för förvärv för verksamheten ett avdragsförbud för konsumtion, eftersom förvärv i konsumtionssyfte inte kan anses ha samband med den yrkesmässiga verksamheten. För vissa förvärv är en sådan bedömning dock inte självklar, exempelvis sådana som sker för att tillhandahålla anställda i verksamheten naturaförmåner.

Bedömningen kompliceras av att ML innehåller regler om avdragsförbud i särskilda fall, som avser anskaffningar vars användning

primärt kan antas vara personlig konsumtion för anställda i eller ägare av verksamheten:

I 18 § stadgas avdragsförbud för ingående skatt som belöper på "1) stadigvarande bostad, 2) anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning" samt hyra för dylikt fordon.

I 17 § 7:e st ML fanns intill 1 januari 1990 en regel varav *e contrario* framgick ett avdragsförbud för livsmedel eller andra förbrukningsvaror avsedda för tillhandahållande av kost till personal.

ML innehåller däremot mycket omfattande regler om uttagsbeskattning i 2 § anv p 2. Utagsbeskattningen är dock inte helt generell. I punkten a) anges att en förutsättning för beskattning av varuuttag är att avdrag för ingående skatt har förelegat vid förvärvet. Detta innebär en osäkerhet om när avdragsförbud respektive uttagsbeskattning skall ske, vilket skall diskuteras i avsnitt 6.4. Vidare beskattas inte alla typer av tjänsteuttag, vilket innebär att viss konsumtion helt kan undgå mervärdebeskattning. Detta diskuteras nedan i avsnitt 6.6.

2. Som tidigare angivits är frågan om effektueringen av beskattningen av konsumtionsförvärv (personliga levnadskostnader) likartad vid mervärde- och inkomstbeskattningen. Ledning bör hämtas från inkomstbeskattningen vid bedömningen av vad som är en personlig levnadskostnad. Däremot finns inte någon direkt ledning att hämta vad gäller de rättsliga möjligheterna att effektuera ett avdragsförbud alternativt uttagsbeskattning, eftersom regleringarna skiljer sig väsentligt åt. Det finns dock några beröringspunkter som i följande avsnitt kommer att behandlas. Här skall ges en allmän översikt över regleringen vid inkomstbeskattningen.

Ett avdragsförbud för personliga levnadskostnader anges som principiell norm i 20 § KL.² Avdragsförbudet tillämpas dock inte generellt. Kostnader av driftkostnadskaraktär i näringsverksamhet är avdragsgilla även om anskaffningarna konsumeras av näringsidkaren, men avdraget neutraliseras genom uttagsbeskattning. Även i de fall KL innehåller uttryckliga inskränkningar av uttagsbeskattningen medges avdrag för driftkostnader som har samband med de skattefria

² Härutöver finns några särskilda avdragsförbud som i huvudsak avser personliga levnadskostnader. I 20 § anv p 1 finns regler om representationsavdrag och i 29 § anv p 3 om inventarier för personligt bruk.

uttagen; se RÅ 1987 ref 76.³ Gränsdragningen mellan avdragsgilla driftkostnader och icke-avdragsgilla personliga levnadskostnader torde vara den, att som driftkostnader räknas anskaffningskostnader för tillgångar som omsätts i verksamheten samt tillgångar som åtminstone delvis skall användas som anläggningstillgångar i verksamheten medan kostnaderna för sådana anskaffningar som är artfrämmande för näringsverksamheten inte är avdragsgilla.⁴

Uttagsbeskattning sker vid tillgodogörande av förvärvskällans normala avkastning eller uttag av omsättnings- och anläggnings-tillgångar. Exempel härpå är hyresförmånsvärde på konventionellt beskattade fastigheter, 24 § 1 mom KL, och uttagsbeskattning i rörelse; 28 § 1 mom KL.

6.4 Gränsdragningen mellan avdragsbegränsning och uttagsbeskattning vid varuuttag

1. Som framgått i de föregående avsnitten leder de två alternativa metoderna för effektivering av konsumtionsbeskattning inom ett skattesubjekt till skilda resultat, och det är ibland oklart vid mer-värdebeskattningen när respektive metod skall ha företräde. I detta avsnitt skall diskuteras vad som gäller då reglerna överlappar varandra så att det är möjligt att antingen vägra avdrag eller beskatta uttaget.

Reglerna om uttagsbeskattning och avdragsbegränsning har i ML huvudsakligen införts dels genom den ursprungliga lagstiftningen, dels genom ändringar som trädde i kraft 1981. Uttalandena i förarbetena till dessa lagstiftningsarbeten är något motsägelsefulla, vilket bl a gör att det inte är helt klart om det principiella synsättet förändrades 1981. Det blir därför svårt att nedan ge en klar bild av lagstiftarens syfte.

³ Se särskilt regeringsrådet Wahlgrens utveckling av sin mening.

⁴ I 29 § anv p 3 2:a st anges att värdeminskingsavdrag inte medges för inventarier som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedda för privat bruk. Vid inkomstbeskattningen brukar med "så gott som uteslutande" förstås ca 90 %; se exempelvis RSV Dt 1976:43 (angående definitionen för s k garageföreningar i 2 § 7 mom SI).

I SOU 1964:25, sid 442, anges allmänt att en skillnad föreligger mellan när en "förmån tillhandahålles närmast såsom ett utflöde av den av företagaren bedrivna verksamheten (t ex kost åt anställda i en yrkesmässig restaurangrörelse) och det fall då förmånen inte har sådant omedelbart samband med den bedrivna verksamheten (t ex upplåtelse av tjänstebostad åt anställd)" och att uttagsbeskattning bör gälla i det första fallet och avdragsbegränsning bör gälla i det andra fallet.

Enligt detta uttalande är *arten* på tillhandahållandet avgörande för tillämplig beskattningsmetod. I efterföljande förarbetsuttalanden beskrivs däremot gränsdragningen så att den mer är beroende av *sättet* för hur förvärv och anskaffningar sker.

I Ds Fi 1967:10, sid 263, anges att:

" ... fördelningsproblem föranleds av inskränkningen i avdragsrätten för anskaffningar som är att hänföra till eller likställa med privat konsumtion. Såsom beredningen anført har man här att skilja på två fall. Det ena är då det redan vid anskaffningstillfället är klart att förvärvet är avsett för konsumtionsändamål. En sådan anskaffning ger ingen avdragsrätt utan den ingående skatten blir en definitiv belastning. Det andra fallet är då anskaffningen primärt avsett den skattepliktiga verksamheten men den sedan helt eller delvis disponerats för konsumtionsändamål. Ett exempel härpå är när en affärsman från sitt lager tar ut varor för egen förbrukning. I detta fall föreligger avdragsrätt vid anskaffningen och ianspråktagandet för konsumtion får redovisas som skattepliktigt uttag".

Detta uttalande återges även i prop 1968:100,⁵ och där anges på ett annat ställe, sid 73 när utredningen refereras, att den allmänna regeln för uttagsbeskattning är "att skattepliktigt uttag föreligger endast om rätt till avdrag för ingående skattebelastning inträtt innan i och för sig skattepliktigt objekt tas i anspråk för ett icke avdragsgillt ändamål, dvs för konsumtion".

De sistnämnda uttalandena kan tolkas så att det föreligger valrätt mellan beskattningsmetoderna då uttagsbeskattning kan undvikas genom att avdrag för ingående skatt inte yrkas vid förvärvet. Någon antydning om en sådan valrätt fanns dock inte i den ursprungliga formuleringen av uttagsbeskattningsregeln i 2 § anv p 2:

⁵ Återgivet på sid 137. Dep chefen instämde i utredningens förslag; prop 1968:100 sid 139.

"Med omsättning förstås vidare uttag av vara ur verksamhet för annat ändamål än för försäljning, när rätt till avdrag för ingående skatt föreligger enligt 17 §."⁶

1981 fick 2 § anv p 2 punkt a) en ny lydelse:

"Med uttag förstås att ... vara tas i anspråk ... när rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat ...".

Ändringen till perfektum-formen kan ha haft som syfte att avgörande skall vara om avdrag har erhållits.⁷ Även i den nya lagregeln talas dock om att *rätt* till avdrag har förelegat, vilket åtminstone innebär att en skattskyldig inte kan undvika uttagsbeskattning enbart genom att avstå från att yrka avdrag om han har rätt till avdrag. Gränsdragningen bör därför ske på ett sätt som inte är beroende av den skattskyldiges dispositioner utan som utgår från förvärvets *art* och *syfte*.

I förarbetena till lagändringen 1981 ges viss ledning om vilka fall som hänförs till respektive kategori. I Ds B 1977:6, sid 61, anges att avdragsrätt inte bör föreligga och uttagsbeskattning inte ske vid "förvärv av varor enbart för överlåtelse till anställda". Utredningen ville vidare införa en lagregel med följande lydelse:

"Omsättning anses icke föreligga när skattskyldig tillhandahåller anställd eller ägare vara eller tjänst som annars icke omsättes yrkesmässigt i verksamheten."⁸

Utredningen torde ha menat att det är i dessa fall en avdragsbegränsning skall gälla och att uttagsbeskattning skall ske i övriga fall.

I prop 1978/79:141, sid 61, uttalar dep chefen:

"Jag delar den av utredningen uttryckta uppfattningen att förvärv av vara eller tjänst endast för tillhandahållande åt t ex anställd inte berättigar till avdrag för ingående skatt. Mot denna bakgrund anser jag inte att någon särskild regering av denna situation behövs."

Dep chefen torde således anse att vad som angavs i den föreslagna regeln gäller även utan uttrycklig lagreglering.

2. Av ovanstående drar jag följande slutsatser. Klart är att uttagsbeskattning alltid kommer att ske när uttaget avser varor som tillverkats i verksamheten, eftersom avdragsrätt därvid måste ha inträtt för de insatsvaror som använts i tillverkningen.

⁶ Se SFS 1968:430.

⁷ Se prop 1978/79:141 sid 59 och prop 1978/79:33 sid 99.

⁸ Ds B 1977:6 sid 202 f.

Mindre klart är vad som gäller om varor förvärvas direkt i syfte att uttas. Den enligt mitt förmenande mest närliggande tolkningen av lagreglerna är att man skall avgöra om varan är en sådan vara som även annars yrkesmässigt omsätts i verksamheten.⁹ Eftersom då *rätt* till avdrag föreligger bör avdrag ske och ett uttag beskattas. Man bör inte kunna hävda att sambandet saknas bara för att avsikten är att vissa av dessa varor skall uttas ur verksamheten.

Om varan är av annat slag än vad som omsätts i verksamheten ligger anskaffningen åtminstone när det gäller den skattskyldiges egen konsumtion helt klart utanför verksamheten. Vad gäller anskaffningar till anställda är det inte lika klart att de kan sägas sakna samband med verksamheten och avdrag därför inte skall ske, men i enlighet med uttalandet i prop 1978/79:141 och eftersom detta är till fördel för den skattskyldige bör tillämpningen vara att rätt till avdrag inte anses föreligga varför uttagsbeskattning inte skall ske.

6.5 Uttag av varor

1. I 2 § anv p 2 punkt a) anges att med uttag förstås att

"vara tas i anspråk av den skattskyldige eller överläts utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, när rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat".

Av de rekvisit som anges i regeln har frågan om rätt till avdrag för ingående skatt behandlats i föregående avsnitt. Vidare har i avsnitt 4.3 behandlats frågan om regelns tillämpning på överlåtelser i oneröst syfte men mot vederlag under allmänna saluvärdet.

2. Uttag av varor föreligger antingen genom överlåtelse till pris under det allmänna saluvärdet eller genom att den skattskyldige tar vara i **anspråk**. I förtydligande syfte anges i prop 1978/79:141, sid 62, att "begreppet 'tas i anspråk' innebär att den skattskyldige tar ut varan antingen för att själv förbruka den eller för att ge bort den till någon

⁹ Jfr regeln i 2 § anv p 2 punkt d) om uttag av tjänst, se nedan 6.6.1.

annan".¹⁰ Alla slags förfoganden över varor för privat konsumtion torde således omfattas av uttagsregeln. Detta innebär även att uttagsbeskattning sker oavsett vem som kommer att företa konsumtionen; ägare, närstående, anställda etc.

3. Utagsbeskattningen av tjänster är i vissa avseenden mer inskränkt än beskattningen av varuuttag. Det kan därför vara viktigt att särskilja **varuuttag från tjänsteuttag**. Särskilt gäller detta vid nyttjanden av anläggningstillgångar som oftast inte kan bli föremål för uttagsbeskattning som tjänst.

Uttag av vara föreligger om varan tas i anspråk av den skattskyldige. Som ovan angivits innebär "begreppet 'tas i anspråk' ... att den skattskyldige tar ut varan antingen för att förbruka den eller för att ge bort den till någon annan".¹¹ Avgörande för om ett varuuttag eller ett nyttjande föreligger torde vara i vilken utsträckning den skattskyldige disponerar över tillgången. På grundval av förarbetsuttalandet får antas att lagstiftaren har tänkt sig en nära nog exklusiv disposition, närmast i linje med vad som brukar benämnas "uteslutande eller så gott som uteslutande" i olika skatteregler.¹²

Avgränsningen får ske på annat sätt när någon annan än den skattskyldige nyttjar tillgången, exempelvis en anställd eller ägaren till en juridisk person som bedriver mervärdeskattskyldig verksamhet. För att ett varuuttag skall anses föreligga i dessa fall måste en överlåtelse ha skett, annars föreligger ett nyttjande, dvs ett uttag i form av en tjänst. Bedömningen av om en överlåtelse föreligger får göras på grundval av transaktionens civilrättsliga innebörd, och en disposition av ovan diskuterat slag torde inte kunna behandlas som ett varuuttag. Detta skulle exempelvis innebära att i de fall inkomstbeskattning kan ske enligt 35 § 1 a mom 1:a st KL (fåmansföretags anskaffning av lös egendom att uteslutande eller så gott som uteslutande användas

¹⁰ I Handledningen, 1987 sid 38, tilläggs även fallet att varan skall användas som bytesvaluta för tillbyte av varor och tjänster.

¹¹ Prop 1978/79:141, sid 62.

¹² Detta rekvisit används i 35 § 1 a mom 1:a st KL när beskattning skall ske av förmån som fåmansföretag anskaffat för företagsledarens räkning. Angående rekvisitets innebörd se ovan fotnot 4.

av företagsledaren eller honom närstående) torde inte ett varuuttag kunna anses föreligga vid mervärdebeskattningen.¹³

6.6 Uttag av tjänster

1. I föregående avsnitt har konstaterats att all konsumtion genom varuuttag blir mervärdebeskattad. Reglerna om uttagsbeskattning av tjänster - 2 § anv p 2 1:a st d), e) och f) ML - omfattar däremot inte alla slags tjänster. Det är intressant att närmare undersöka omfattningen av denna beskattning, eftersom gränserna för beskattningen är tämligen oklara vid såväl mervärde- som inkomstbeskattningen. Framställningen begränsas så att punkt e) som gäller särskilt för yrkesmässig byggnadsverksamhet lämnas utanför.

Behandlingen i detta avsnitt begränsas i huvudsak till de fall då uttagen görs för privat konsumtion. Regeln är dock tillämplig även på tjänster som vederlagsfritt utförs åt annan näringsidkare. Däremot gäller regeln rimligtvis inte tjänster som utförs inom den egna skattskyldiga verksamheten.¹⁴ I Ds B 1977:6, sid 62, uttalas t o m att regeln skall innebära att "ingen omsättning anses föreligga när i en s k blandad verksamhet en tjänsteprestation i verksamhetsgren som medför skattskyldighet utförs för annan verksamhetsgren."¹⁵ Rättstillämpningen skiljer sig härvid från vad som gäller för motsvarande dispositioner med varor, vilket regleras i 2 § anv p 2 1:a st b).

¹³ Som framgår av följande avsnitt torde det i en sådan situation inte heller bli frågan om uttagsbeskattning av någon tjänst, varför i stället avdrag bör vägras för ingående skatt.

¹⁴ Det är en lagteknisk brist att detta inte klart framgår. För varor stadgas i 2 § anv p 3:e st att "som omsättning avses ej uttag av vara, som utgör omsättningstillgång, för användning i verksamhet som medför skattskyldighet"; se ovan avsnitt 4.2.

Ett motsvarande stadgande borde finnas även för tjänster och anläggningstillgångar.

¹⁵ Utredningen menade att vägrad avdragsrätt enligt reglerna för blandad verksamhet enklare gav avsedd beskattningseffekt.

2. 2 § anv p 2 punkt d) har följande lydelse:

"Med uttag förstås att ... tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, om ej annat följer av andra stycket."

I andra stycket anges att

"Utför skattskyldig själv tjänst för egen räkning anses omsättning enligt första stycket d) föreligga endast om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde."

Utagsbeskattningen inskränks således dels av rekvisitet att endast tjänst som *även på annat sätt yrkesmässigt omsätts* beskattas, dels av rekvisitet att tjänst för *egen räkning* endast beskattas om samtidigt varuuttag sker. Dessa rekvisit skall diskuteras i nämnd ordning, men först skall ges en översikt av rättsläget vid inkomstbeskattningen till vilken senare i olika delar anknyts. När det gäller några mer specifika frågor så behandlas inkomstskattereglerna först i samband med dem.

3. För inkomstbeskattningen innehåller KL inga uttryckliga generella regler om uttagsbeskattning av tjänster. Vissa regler gäller dock för uttag av tjänster i särskilda fall. I 27 § anv p 3 3:e st KL finns en regel om beskattning av arbete vid uttag ur byggnadsrörelse. 21 § och 24 § 1 mom KL innehåller regler om beskattning av hyresvärdet av boende i egen fastighet. Slutligen stadgas i 28 § för rörelseidkare om uttagsbeskattning av varuuttag samt "så ock av annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo".

Sistnämnda regel skulle kunna anses innefatta alla slags tjänsteuttag, men har i praxis inte getts en så vid innebörd. Detta framgår av RÅ85 1:12:

Tor bedrev åkerirörelse i enskild firma. I rörelsen redovisades en husvagn som rörelseinventarium. Frågan gällde om Tor skulle beskattas för förmån av nyttjande av husvagnen.

Regeringsrätten redogjorde inledningsvis för reglerna om förmånsbeskattning i 28 § och avdragsreglerna för driftkostnader i 29 § KL och anförde därefter:

"Ifråga om rörelseinventarier i enskild firma, vilka används dels i rörelsen och dels av rörelseidkaren privat, bör den privata användningen beaktas inte genom en förmånsbeskattning utan genom en fördelning av kostnaderna för tillgången på avdragsgilla driftkostnader i rörelsen och icke avdragsgilla

privata levnadskostnader. Kostnadsfördelningen får göras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet."

Beskattningen av konsumtion i form av nyttjande av anläggningstillgångar (vilket är en tjänst) sker således genom avdragsbegränsning i stället för genom uttagsbeskattning.¹⁶ Även om skrivningen i domen är tämligen generell är det knappast troligt att den använda normen gäller vid allt privat nyttjande av anläggningstillgångar.¹⁷ Ingår nyttjandet som en del av tillhandahållandet av en mer komplex tjänst som även annars yrkesmässigt omsätts i verksamheten, torde liksom vid mervärdebeskattningen uttagsbeskattning kunna komma ifråga vid inkomstbeskattningen.

Vid inkomstbeskattningen finns å andra sidan inte generellt någon begränsning i uttagsbeskattningen genom ett krav att tjänsten även eljest skall yrkesmässigt omsättas. Exempelvis kan en ägare till en konventionellt beskattad annan fastighet inte undgå förmånsbeskattning på grund av att hela fastigheten används vederlagsfritt av honom och honom närstående.

6.6.1 Tjänstens karaktär

1. Det framgår inte direkt av förarbetena - Ds B 1977:6 och prop 1978/79:141 - varför uttagsbeskattningen inskränks till tjänster som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet. Det finns inte heller någon vägledning att hämta från inkomstbeskattningen, eftersom någon motsvarighet till denna avgränsning inte anges i KL och inte heller har anförts i praxis.

I prop 1978/79:141 sid 60, anger dep chefen endast att:

¹⁶ Regeln i 29 § anv p 3 2:a st KL, om att avdrag inte medges för vissa inventarieanskaffningar som så gott som uteslutande är för personligt bruk, får således inte tolkas e contrario så att fullt avdrag medges i alla övriga fall. Detta är ett exempel på de tolkningsproblem som uppstår då endast en del av ett problemkomplex regleras i lagtexten.

¹⁷ Vilka överväganden som gjorts vid regeringsrättens val av metod framgår inte. Sedan lång tid tillbaka har dock i praxis (RÅ 1950 Fi 1038) avdragsförbud gällt som metod avseende bil använd delvis i rörelsen, delvis privat. Denna metod har även framförts i lagförarbeten; se prop 1972:120 sid 210 (jordbruksbeskattning) och prop 1981/82:197 sid 57 f (räntetillägg för personbil i näringsverksamhet).

"Jag anser inte att det i praktiken bör vara förenat med särskilda svårigheter att avgöra om fråga är om tjänst som annars tillhandahålls yrkesmässigt eller har förvärvats av den skattskyldige endast för att tillhandahållas t ex anställd utan vederlag."

Den skattskyldige skall utöver själva uttagen även i övrigt omsätta en sådan tjänst. Eftersom uttag föreligger om vederlaget understiger det allmänna saluvärdet, betyder det att den andra omsättningen skall vara en sådan omsättning där vederlaget är marknadsmässigt.

Frågan är om denna omsättning kan vara hur liten som helst eller om det skall vara en tjänst av det slag som normalt omsätts i verksamheten.

Att tjänsten skall vara *yrkesmässigt* omsatt i verksamhet kan tyckas innebära ett krav på en viss omfattning på omsättningen. Så är dock knappast fallet. För den som bedriver yrkesmässig verksamhet torde även tjänster som normalt inte ingår i verksamheten få anses yrkesmässigt omsatta om de utförs av personal i verksamheten eller med dess tillgångar. Intäkter av sådan biverksamhet omfattas av bokföringsskyldigheten och skall med all sannolikhet beskattas som rörelseinkomst vid inkomstbeskattningen.

Antag exempelvis att en arbetsgivare driver en personalmatsal där även andra än personalen kan äta. Intäkter härifrån ingår givetvis i den yrkesmässiga verksamheten (rörelsens förvärvskälla). Av RSV Im 1981:2, punkt 2.2, framgår att även vid tillhandahållande i ringa omfattning av servering till utomstående är verksamheten yrkesmässig, om den bedrivs i förvärvssyfte. Det förefaller dock svårt att föreställa sig någon situation där inte förvärvssyfte föreligger. Förvärvssyftet behöver ju inte avse just överskott av serveringsrörelsen, utan kan gälla exempelvis reklamvärde för huvudverksamheten etc.

Detta skulle innebära att även enstaka tillhandahållande av tjänsten mot marknadsmässigt vederlag skulle medföra att rekvisiten för uttagsbeskattning av tjänsten förelåg. Av Handledningen erhålls dock en annan uppfattning. I Handledningen, 1987 sid 41, är rubriken till avsnittet om dessa uttag formulerad på följande sätt: "Uttag av en skattepliktig tjänst av samma slag som den skattskyldige normalt tillhandahåller."¹⁸ Enligt denna formulering är alla tjänster som inte normalt tillhandahålls uteslagna från uttagsbeskattning.

¹⁸ RSV Im 1981:5, p 4.1, innehåller en rubrik med liknande lydelse: "Tjänst av samma slag som den skattskyldige brukar utföra."

Dep chefs exempel stöder inte uppfattningen i Handledningen. Det exempel han anger som utesluter uttagsbeskattning tycks avse en tjänst som överhuvudtaget inte produceras i den egna verksamheten. Regeln bör därför tillämpas så att tjänster som produceras inom ramen för en yrkesmässig verksamhet omfattas när de omsätts till utomstående, oavsett omfattningen på denna omsättning.

2. För de fall då en tjänst inte, på sätt som nyss diskuterats, "även på annat yrkesmässigt omsätts i verksamheten", kan man fråga sig om **uttagen i sig själva kan konstitueras en skattskyldig verksamhet** vari uttagen beskattas. Detta är ett långsökt synsätt som inte skulle tas upp till behandling om det inte fanns exempel härpå i rättsstillämpningen.

En intressant illustration med praktiskt intresse för perioden 1 mars 1990 - 31 december 1990 är **kostförmåner**. Enligt 10 § 1) är servering en tjänst. Förmån av fri kost är således inte ett varuuttag utan en tjänst. ML innehöll fram till 1 januari 1981 inte någon regel om uttagsbeskattning av tjänster. Trots detta mervärdebeskattades enligt RN 1969 II 5:5 förmånen av helt fri eller subventionerad kost hos skattskyldig arbetsgivare. I förarbetena, Ds Fi 1967:10 sid 264, hade angivits att "tillhandahåller skattskyldig kost åt personal mot särskild avgift bör denna omsättning anses som skattepliktig".

Fr o m 1 januari 1981 inskränktes denna uttagsbeskattning genom att i 2 § anv p 1 3:e st angavs att: "Tillhandahållande av kost åt personal anses som yrkesmässig verksamhet endast när det sker i serveringsrörelse."¹⁹ Samtidigt trädde den nu gällande regeln om uttag av tjänster i 2 § anv p 2 1:a st d) i kraft.

Fr o m den 1 mars 1990 upphör regeln i 2 § anv p 1 3:e st att gälla, och lagstiftaren ansåg att man därmed åter skulle ha den rättsstillämpning man hade före den 1 januari 1981. I prop 1989/90:50, sid 92 f, anges att "förslaget innebär att tillhandahållande av serveringstjänster åt den egna personalen medför skattskyldighet enligt ML:s allmänna bestämmelser om yrkesmässighet". Hur detta lagtekniskt skall åstadkommas diskuterades däremot inte.

Uppfattningen är således att uttagen i sig konstituerar en skattskyldig serveringsverksamhet. Detta kan diskuteras, vilket skall ske nedan.

Först skall konstateras att ett liknande betraktelsesätt tidigare även anlades i vissa fall av förmån av fri bil. I RSV Im 1976:20, angavs att "tillhandahållande av s k leasingbil till anställd mot ersättning från den anställde i princip skall medföra skattskyldighet enligt ML för arbetsgivaren för uthyrning endast om den ersättning arbetsgivaren erhåller sammanlagt är större än både den

¹⁹ I övriga fall förelåg avdragsförbud för förvärv till personalserveringar, med undantag för vissa förvärv som angavs i 17 § 7:e st.

ersättning arbetsgivaren själv betalar till ursprunglig uthyrare och övriga kostnader som arbetsgivaren har för leasingbilen".

Numera gäller begränsningar i arbetsgivarens avdragsrätt för detta fall och för att uttagsbeskattning inte skall ske stadgas därför i 2 § anv p 2 2:a st att uttag enligt 1:a st d) inte anses föreligga "om tjänst som uttas avser nyttjande av personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning". Detta har ansetts nödvändigt att uttryckligen ange, vilket torde bero på att man ansett att en sådan tjänst, i linje med vad som angavs i RSV Im 1976:20, i sig skulle kunna anses yrkesmässigt omsatt.

Uppfattningen att tjänsteförmåner till anställda i sig konstituerar skattskyldighet står i dålig överensstämmelse med den nuvarande utformningen av 2 § anv p 2 1:a st punkt d). I ett fall där arbetsgivaren har en personalrestaurang enbart för anställda där servering sker till priser under allmänna saluvärdet, är dessa tjänster *enbart* föremål för uttag. 2 § anv p 2 1:a st punkt d) kan rimligtvis inte tolkas annorlunda än att sådana tjänsteuttag inte skall beskattas. Det vore då märkligt om sådana tjänsteuttag skulle kunna beskattas på någon annan lagteknisk grund.

Enligt min mening finns inte heller någon sådan annan lagteknisk grund. Det förefaller tveksamt om uttag i sig kan konstituera en verksamhet, men detta är onödigt att diskutera. Det är tillräckligt att konstatera att för beskattning krävs att omsättning föreligger, och att de nu diskuterade uttagen inte är omsättning enligt 2 § anv p 2.

Detta innebär då att en tjänst som *enbart* uttas, varmed förstås tillhandahållande utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, inte kan mervärdebeskattas eftersom tjänsten inte omsätts i den mening som anges i 2 § anv p 2 ML. Som stöd för denna uppfattning kan även anföras ett förhandsbesked av RSV:s nämnd för rättsärenden, se RÅ 1989 ref 86, där ett aktiebolag i en koncern enbart skulle tillhandahålla tjänster vederlagsfritt till andra koncernbolag. Skattskyldighet för tillhandahållandet av tjänsterna ansågs inte föreligga då aktiebolaget inte på annat sätt yrkesmässigt omsatte de aktuella tjänsterna i verksamhet. Regeringsrätten ansåg dock på annan grund, nämligen att koncernbidrag som utgick var vederlag, att skattskyldighet förelåg för tjänsten.

Rättsliga förutsättningar synes därför saknas för beskattning av kostförmån i flertalet av de fall som utvidgningen avses omfatta.²⁰ En objektiv tolkning av 2 § anv p 2 kan inte ge annat resultat, och ett beaktande av syftena vid lagändringen torde inte kunna ändra detta då 2 § anv p 2 är så precist och mekaniskt utformad. Jag anser i och för sig att inte heller lagstiftningen före den 1 januari 1981 gav en sådan möjlighet till beskattning som hävdades i RN 1969 II 5:5, men det är mer osäkert då utformningen av 2 § anv p 2 var mer

²⁰ Se dock nedan avsnitt 6.7 om möjligheten att personalförmåner inte är uttag.

6.6.1

vag än nu.²¹ Vid utarbetandet av de i prop 1989/90:50 föreslagna lagändringarna borde man åtminstone ha övervägt konsekvenserna av den ändrade lydelsen av 2 § anv p 2.

Konsekvensen av att en kostförmån inte skulle anses vara ett uttag som kan beskattas blir att avdragsförbud föreligger för förvärv för tillhandahållandet av förmånen; se nedan avsnitt 6.6.4.

Lagstiftaren har numera insett ovannämnda brist i lagstiftningen och med ikraftträdande från den 1 januari 1991 införs i 2 § anv p 2 ML en ny regel enligt vilken serveringstjänst vid tillhandahållande i personal kan uttagsbeskattas även om tjänsten inte i övrigt omsättes yrkesmässigt.

En mindre fråga är avslutningsvis hur tjänster som är yrkesmässigt omsatta i verksamheten skall avgränsas mot andra tjänster som *enbart* uttas, dvs vad avses i 2 § anv p 2 med en tjänst? Lagtexten tyder på att det primära avgränsningsrekvisitet är artskillnader mellan tjänsterna.

Vad gäller graden av artskillnad finns ingen direkt ledning. Handledningen, 1987 sid 42, anger en relativt liten artskillnad då som exempel anges att den som yrkesmässigt enbart arbetar med markundersökningar på egen mark inte skall bli uttagsbeskattad för schaktningsarbeten som utförs på egen mark. RSV:s gränsdragning tycks utgå från att varje begrepp som uppräknas i 10 § ML är den avgränsade tjänsten.

6.6.2 Den skattskyldiges självtjänster

1. Utagsbeskattning av tjänster är inskränkt när den skattskyldige själv utför tjänsten för egen räkning. Denna regel torde bara avse fall då den skattskyldige är en fysisk person som utför konsumtions-tjänster åt sig själv, men en sådan begränsning framgår inte tydligt av lagtexten. I prop 1978/79:141, sid 60, anges att "uttrycket 'själv utför en tjänst' (bör) innebära att den skattskyldige fysiskt skall utföra en tjänsteprestation". Detta är praktiskt sett uteslutet för en juridisk person.

I lagtexten borde klart, såsom i motsvarande inkomstskatterättsliga regel i 27 § anv p 3 KL, anges att regeln endast gäller fysiska personer. Uttrycket "själv utför en tjänst" utesluter inte tydligt juridiska

²¹ I RSV:s nämnd för rättsärendens förhandsbesked i RÅ78 1:57, som gällde den äldre lagstiftningen, framhölls att "någon grund att beskatta uttag av tjänst - t ex tillhandahållande av bil åt anställd för personligt bruk - föreligger därmed icke vid mervärdebeskattningen." Regeringsrätten uttalade sig inte i denna fråga.

Rättsnämnden uttryckte således en annan uppfattning än RSV i RSV Im 1976:20.

personer, eftersom man i övrigt upprätthåller den rättsliga konstruktionen att ett rättssubjekt kan utföra en tjänst, sälja en vara etc, utan att den juridiska personen som sådan ens kan "lyfta ett finger". Anses självtjänstregeln tillämplig även för juridiska personer, skulle detta utesluta uttagsbeskattning av tjänster som utförs i en skattskyldig verksamhetsgren för en icke-skattskyldig verksamhetsgrens räkning. Som framhållits i avsnitt 6.6 har en sådan beskattning i förarbetena på annan grund ändå ansetts utesluten.

Nedan begränsas behandlingen av regeln till tjänster för privat konsumtion som utförs av skattesubjekt som är fysiska personer.

2. Regeln i 2 § anv p 2 2:a st har följande lydelse:

"Utför skattskyldig själv tjänst för egen räkning anses omsättning enligt första stycket d) föreligga endast om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde."

I prop 1978/79:141, sid 60, motiveras regeln endast med att man ville undvika en påtaglig ökning av antalet fall då uttagsbeskattning skall ske. För tillämpningen av regeln finns därför inte något vägledande syfte att finna i förarbetena. Man kan inte heller från inkomstbeskattningen hämta särskilt mycket ledning för den principiella inställningen.

Det är av allmänt intresse att närmare diskutera skälen för och emot beskattning av värdet av arbete för egen räkning, även om dessa skäl inte kan läggas direkt till grund för tillämpning av självtjänstregeln.

3. **Principiellt** kan följande synpunkter anföras om uttagsbeskattning av värdet av eget arbete. Den teoretiskt konsekventa regeln är att alltid beskatta värdet av en arbetsinsats oavsett om arbetet sker åt annan eller åt den skattskyldige själv. Praktiskt sett är dock en beskattning av alla självtjänster omöjlig, dels av kontrollskäl, dels då det torde vara mycket svårt att få allmän acceptans för en sådan beskattning. Värdet av arbete beskattas därför aldrig då det sker helt privat oavsett om arbetet avser varu- eller tjänsteproduktion för egen räkning.

Frågan är då om ett sådant värde skall beskattas då produktionen sker inom ramen för en skattskyldig verksamhet. Som skäl för beskattning kan anföras att den ovannämnda neutralitetsbristen inte bör få för vid omfattning. Vidare kan anföras skäl som angivits i avsnitt 6.2 för uttagsbeskattning i stället för avdragsbegränsning,

nämligen att i en produktion som innefattar såväl egna som andras arbets- och varuinsatser det är svårt att särskilja dessa värden.

Som skäl emot beskattning för vissa fall kan anföras att sådana prestationer som de flesta kan utföra åt sig själva inte heller bör beskattas hos den som är yrkeskunnig.

Grovt angivet skulle man kunna säga att beskattning är mest motiverad när man producerar något som innebär nyttjande inte bara av den egna arbetsinsatsen utan även av andra produktionsresurser - arbetskraft, omsättnings- och anläggningstillgångar etc - som finns i den skattskyldiga verksamheten.

ML:s uttagsbeskattning har ungefär denna omfattning, men som den fortsatta framställningen skall visa torde självtjänstregeln inte alltid medföra en tillämpning i linje härmed.

4. För inkomstbeskattningen finns i 27 § anv p 3 KL sedan 1984 en med mervärdeskatteregeln likartad regel, vars tillämpning inskränks till byggnadsrörelse o dyl. Inte heller förarbetena till denna regel ger någon vägledning, då utformningen av regeln i huvudsak motiveras med att den bör samordnas med regeln om mervärdeskatter som här diskuteras.²²

I litteraturen finns en del allmänna uttalanden om beskattningen av värdet av eget arbete. Sandström, 1951 sid 4 f, har uppfattningen att uttagsbeskattning av värdet av eget arbete inte kan ske då det är "rent intellektuellt arbete" utan endast då arbetet "förkroppsligats i ett gripbart yttre föremål - såsom handelsvarorna och de tillverkade skodonen". Avseende äldre praxis anger Sandström, med hänvisning till RÅ 1909 ref 11, att "byggmästaren, som leder byggandet av ett hus åt sig själv och därigenom besparar kostnaden för avlönning åt arbetsledare, beskattas icke härför". Sandström menar således att värdet av eget arbete inte heller skall beskattas då arbetet sker tillsammans med utnyttjandet av andra arbetsinsatser från förvärvskällan.

Sandströms uppfattning har dock inte stöd i det anförda rättsfallet, då fastigheterna inte var privatbostäder för byggmästaren utan omsättnings-tillgångar i rörelsen, varför något uttag för konsumtion inte förelåg. Det bör även anmärkas i anslutning till Sandströms uppfattning att praxisen om den s k byggmästarsmittan såsom den utvecklades innebar ett undvikande av uttagsbeskattning, och att denna praxis var speciell för byggnadsrörelserna. Se nedan angående RÅ83 1:48.

Även Welinder, 1981 sid 128, uttalar sig emot uttagsbeskattning i "fria yrken". Skälet som anges är att "bortsett från att tjänster inte nämnes i 28 § i samband

²² Prop 1980/81:68 del A sid 165.

med uttag, skulle detta dock verka stötande och dessutom vara omöjligt att kontrollera". I motsats till Sandström anger Welinder bara exempel på tjänster som endast omfattar eget arbete.

5. För tillämpningen av självtjänstregeln i 2 § anv p 2 2:a st ML finns inte någon allmän vägledning att hämta från förarbetena och inte heller från inkomstbeskattningen. Varje rekvisit i lagtexten får då prövas efter sin objektiva innebörd samt mot bakgrund av de principiella aspekter som anförts ovan i punkt 3.

Regeln gäller tjänster som den skattskyldige utför för **egen räkning**. Frågan om när en tjänst skall anses utförd för egen respektive annans räkning är inte behandlad i förarbetena. I RSV Im 1981:5, p 4.1, anges att med tjänst för egen räkning bör även avses tjänster som utförs åt närstående. Regeln bör ta sikte på de situationer då den skattskyldige utför arbetet av eget personligt intresse och bör därför kunna vara tillämplig i ytterligare fall såsom exempelvis när arbetet utförs åt en vän, en ideell förening el dyl. Exempelvis bör en person som bedriver yrkesmässig bokföringsbyrå inte bli uttagsbeskattad om han utan arvode sköter bokföringen i en ideell förening.

En sådan tolkning av regeln är dock osäker och objektivt sett kan man tänka sig att det är mer närliggande att förstå det som att för egen räkning avses en sådan tjänst som direkt konsumeras av den skattskyldige själv.

Ett exempel på vad som säkerligen bör anses vara tjänst utförd för annans räkning kan hämtas från inkomstbeskattningen. I RÅ 1967 ref 28 ansågs att en författare skulle bli uttagsbeskattad om han bortskänkte en hel upphovsrätt till sina barn. Regeringsrätten uttalade att de verk som författaren skapar i rörelsen och till vilka han har upphovsrätt får i "beskattningshänseende anses likställda med omsättningstillgångar".

6. Vidare gäller som ytterligare rekvisit för självtjänstregelns tillämplighet att om "skattskyldig själv (utför) tjänst" kan uttagsbeskattning endast ske "om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde". Att den skattskyldige själv skall utföra tjänsten kan tolkas så att tjänsten uteslutande skall produceras av den skattskyldige själv, varför anlitande av anställda medför uttagsbeskattning även för värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats.

I förarbetena till regeln anges endast att man vill undvika att en "påtaglig ökning av antalet beskattningstillfällen inte sker eftersom

uttaget av varan enligt gällande bestämmelser skall beskattas."²³ Det är då i överensstämmelse med syftet för regeln, att begränsningen inte sker i de fall då uttagsbeskattning ändå skall ske, på grund av att anställda utfört arbete.

I den liknande regeln i 27 § anv p 3 3:e st KL anges att "värdet av ... eget arbete tas upp som intäkt endast om varor av mer än ringa värde tas ut ur byggnadsrörelsen i samband med arbetet". Regeln i KL är formulerad så att den närmast tillhands liggande tolkningen är, att utför den skattskyldige arbetet tillsammans med en anställd, men utan varuuttag, uttagsbeskattas endast värdet av den anställdes arbete. I propositionen, 1980/81:68 sid 165, till den inkomstskatterättsliga regeln beskrivs den mervärdeskatterättsliga regeln även på ett sådant sätt: "Värdet av den skattskyldiges egen arbetsinsats skall ... - om den skattskyldige är en fysisk person - uttagsbeskattas endast om varor av mer än ringa värde tas ut i samband med arbetet."²⁴ Sannolikt har lagstiftaren avsett att de båda reglerna skulle ha samma innebörd, vilket dock inte innebär att de har samma innebörd. Faktum är att man kan spekulera i om inte den annorlunda och tydligare skrivningen av regeln i KL, grundar sig på en senare uppkommen insikt om att regeln i ML inte precist anger de rekvisit man tycker den borde innehålla.²⁵ Rättsläget får anses osäkert.

7. Såsom angavs inledningsvis i avsnittet gäller självtjänstregeln endast i de fall den skattskyldige är en fysisk person. Enligt Handledningen, 1987 sid 42, gäller dock självtjänstregeln även för handelsbolag när en delägare utför tjänsten. Skälet för uppfattningen framgår inte.²⁶ Då handelsbolag är rättssubjekt och vid mervärdebeskattningen dessutom är skattesubjekt kan ett utförande av tjänst åt en handelsbolagsman inte anses utförd av den skattskyldige (handelsbolaget) för

²³ Prop 1978/79:141 sid 60.

²⁴ Detta omnämns som en regel för uttag vid egenregiarbeten i byggnadsrörelse, men man måste onekligen åsyftat den allmänna regeln härom, då någon särskild regel av detta slag för byggnadsrörelser inte finns i ML.

²⁵ Här åsyftas dels den här behandlade frågan om kombinationen med uttag av anställdas arbetsinsatser, dels frågan om att regeln bara gäller för skattskyldiga som är fysiska personer, dels vad som nedan sägs om regelns tillämpning på handelsbolagsfallen.

²⁶ Ånys kan antas en inkomstskatterättslig påverkan. Motsvarande regel i 27 § anv p 3 gäller uttryckligen även för handelsbolagsfallet.

egen räkning. Objektivt sett är självtjänstregeln därför bara tillämplig då skattesubjektet är en fysisk person.

Detta kan förefalla märkligt då neutralitetsskäl motiverar att beskattning av bolagsägare sker på samma sätt som av enskilda näringsidkare. Det förhåller sig dock troligen så att även om regeln inte är tillämplig i bolagsfallen blir beskattningsresultatet sannolikt ändå likartat. Vad som skall avgöras i bolagsfallen är om bolagsägaren utför tjänsten åt sig själv för bolagets räkning eller om han utfört den privat. Så länge bolagsägaren utför tjänsten enbart med egen arbetskraft torde man inte kunna anse att den är utförd av bolaget. Används däremot bolagets anställda, varor m m torde man anse att tjänsten utförs av det skattskyldiga bolaget, och uttagsbeskattning kan då ske. Då tjänsten skall värderas till allmänna saluvärdet torde den komma att inkludera även värdet av bolagsägarens egen arbetsinsats.

Rättsläget vid mervärdebeskattning är dock osäkert då denna fråga inte alls berörts i förarbetena eller praxis. Vid inkomstbeskattningen har frågan berörts dock utan att någon beaktansvärd vägledning erhålls.

I prop 1980/81:68 del, A sid 164, angående införande av uttagsregler för inkomstbeskattningen av byggnadsrörelse, anger dep chefen att det i flera hänseenden är oviss hur uttag ur aktiebolag skall beskattas. Dessa frågor behandlas inte heller i detta lagstiftningssammanhang.

I RÅ83 1:48 har en sådan uttagssituation bedömts, men fallet avser äldre regler och en fastighet som enligt då gällande praxis var en s k byggmästarsmittad villa. J ägde samtliga aktier i byggnadsfirman J AB. J anlitade det egna aktiebolaget för uppförande av en villa på en privatägd fastighet. J fakturerades för kostnaderna, dock inte värdet av sin egen arbetsinsats.

I sin av regeringsrätten ej ändrade dom uttalar kammarrätten i Jönköping bl a följande: "Visserligen torde fastigheten vara behäftad med s k byggmästarsmitta, vilket innebär att eventuell vinst vid försäljning av fastigheten kan komma att beskattas som inkomst av rörelse. Vid en försäljning av fastigheten kommer vinstens storlek i så fall att påverkas av att J utfört eget arbete på fastigheten. Däremot skall värdet av det egna arbetet ej medräknas när det gäller att avgöra om försäljning från J:s bolag till J skett till underpris"

Domen står i överensstämmelse med den behandling av uttag som tidigare gällde för byggnadsrörelser. I stället för genom uttagsbeskattning, så kommer värdet att bli beskattat vid försäljning av den smittade fastigheten. Därför går det inte att av domen dra några slutsatser om hur värdet av eget arbete skall beaktas i de fall överföringar till underpris från aktiebolag skall beskattas i andra situationer.

6.6.3 Nyttjande av verksamhetens tillgångar

1. Nyttjande av verksamhetens tillgångar är en typ av uttag av tjänster som har stort praktiskt intresse. Uttagsbeskattnings omfattning i dessa fall skall diskuteras med utgångspunkt från vad som angivits i de föregående avsnitten.

För nyttjande av varor som utgör **omsättningstillgångar** i skattskyldigs verksamhet finns en särskild regel i 2 § anv p 2 1:a st punkt f), som anger att uttagsbeskattning sker om värdet av nyttjandet är mer än ringa. Regeln utgör en uttrycklig utvidgning av den uttagsbeskattning som kan ske enligt punkten d).²⁷

Någon särskild regel för uttagsbeskattning vid nyttjande av **anläggningstillgångar** finns inte, med undantag för ett särskilt fall som reglerats i 2 § anv p 2 f).²⁸ Enligt Handledningen, 1987 sid 43, kan, "någon uttagsbeskattning överhuvudtaget inte ske för anläggningstillgångar".

Enligt min uppfattning finns det dock några situationer då nyttjande av **anläggningstillgångar** kan uttagsbeskattas enligt den allmänna regeln i 2 § anv p 2 1:a st d). Uttagsbeskattning förutsätter därvid, som framgått av de två föregående avsnitten, att två rekvisit är uppfyllda. Dels skall nyttjandet av anläggningstillgången vara en tjänst som även eljest yrkesmässigt omsätts (benämns nedan *yrkesmässighetsrekvisitet*), dels skall om den skattskyldige själv utför tjänsten för egen räkning han i samband med tjänsten ta ut varor av mer än ringa värde (benämns nedan *varurekvisitet*).

Man kan skilja på nyttjande av tre slags anläggningstillgångar; anläggningstillgångar som används för yrkesmässig uthyrning, anläggningstillgångar som används i annan tjänsteproduktion samt övriga anläggningstillgångar. Fallen skall behandlas i nämnd ordning.

2. När nyttjandet gäller anläggningstillgångar som används för **yrkesmässig uthyrning** är det klart att yrkesmässighetsrekvisitet är upp-

²⁷ Se prop 1978/79:141 sid 60.

²⁸ Enligt punkt f) uttagsbeskattas nyttjande av personbil eller motorcykel som är anläggningstillgång hos den som yrkesmässigt omsätter sådant fordon. Se nedan punkt 4.

fyllt. Däremot kan diskuteras om varurekvisitet är uppfyllt. Härom har dep chefen uttalat följande i prop 1978/79:141, sid 60:

"Enligt min mening bör uttrycket 'själv utför en tjänst' innebära att den skattskyldige fysiskt skall utföra en tjänsteprestation, vilket innebär att uthyrning av vara skall följa huvudregeln om beskattning av uttag av tjänst."

Uttalandet i propositionen är tämligen dunkelt. Sannolikt innebär det att dep chefen anser att nyttjande av en sådan anläggningstillgång inte är en tjänst som den skattskyldige själv utför. Varurekvisitet gäller då inte och uttag kan därför alltid beskattas.

3. Nästa typ av nyttjande av anläggningstillgångar gäller tillgångar som inte uthyrs men som **används för att utföra yrkesmässiga tjänster**, exempelvis lastbilar hos ett transportföretag. Nyttjandet innebär produktion av en sådan tjänst som även annars omsätts i verksamheten. Yrkesmässighetsrekvisitet är således uppfyllt. Varurekvisitet är däremot inte uppfyllt eftersom utförandet av denna tjänst får anses innefatta en fysisk prestation av den skattskyldige.²⁹ I den yrkesmässiga tjänsteproduktionen ingår nämligen fysiska prestationer i form av det arbete chaufförer och lastare utför.

I det föregående typfallet med hyrbilen ingår däremot körandet inte i den yrkesmässiga tjänsten. Som synes blir avgränsningen av uttagsbeskattningen något godtycklig, då det inte finns någon relevant skillnad mellan att nyttja ett uthyrningsföretags eller en transportfirmas skåpbilar.

4. Nyttjande av anläggningstillgångar, som **inte uthyrs eller används i tjänsteproduktion** (exempelvis ett varuproducerande företags datoranläggning, varubilar, fritidsbostäder för personal etc), torde inte i något fall kunna medföra uttagsbeskattning. Ett sådant nyttjande är nämligen inte en tjänst som annars yrkesmässigt omsätts.

Enligt särskild reglering, uttagsbeskattas nyttjande av personbilar som utgör anläggningstillgångar hos yrkesmässiga säljare av personbilar; 2 § anv p 2 punkt f). I propositionen, 1985/86 sid 38, till regeln anger dep chefen som sin uppfattning, att utan regeln skulle inte någon uttagsbeskattning kunna ske i dessa fall:

"Den som sysslar med yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning av bilar har full avdragsrätt för ingående skatt på alla fordon. Om fordonet bokförs som en

²⁹ Utagsbeskattning kan däremot enligt min mening ske om en anställd utför tjänsten.

6.6.3

omsättningstillgång skall privat nyttjande av fordonet uttagsbeskattas. Om fordonet däremot bokförs som en anläggningstillgång sker ingen sådan uttagsbeskattning."

Uttalandet och regeln gäller dels nyttjande av anläggningstillgångar av det slag som diskuteras här i punkt 4, dels anläggningstillgångar i uthyrningsverksamhet och är i denna del motstridigt mot det ovan i punkt 2 citerade propositionsuttalandet. Sannolikt är uttalandet felformulerat, för om dep chefen ansett att uttagsbeskattning inte kunde ske enligt 2 § anv p 2 1:a st d) för uthyrningsverksamheter så borde han rimligtvis ha föreslagit att specialregeln även skulle omfatta denna situation.

6.6.4 Avdragsbegränsning vid konsumtion av tjänster

1. I avsnitt 6.2 diskuterades avdragsbegränsning och uttagsbeskattning som två alternativa metoder för beskattning av konsumtion av varor. Praktiskt sett är frågan om avdragsbegränsning som en supplementär metod mer intressant med avseende på tjänster, eftersom uttag av tjänster i motsats till uttag av varor inte generellt kan beskattas.

Den rättsliga grunden för ett avdragsförbud är att förvärvet bedöms sakna det samband med verksamheten som krävs för avdragsrätt enligt 17 § ML. Detta är klart när en tjänst förvärvas enbart för att konsumeras av den skattskyldige. Vad som är mer oklart och skall diskuteras här är om en avdragsbegränsning kan användas för att effektuera konsumtionsbeskattning vid uttag av tjänster som producerats i verksamheten och som inte kan uttagsbeskattas. Först diskuteras nyttjande av anläggningstillgångar.

Vid inkomstbeskattningen medges inte värdeminskingsavdrag på anläggningstillgångar i den mån de används privat; se ovan avsnitt 6.6. Enligt Handledningen, 1987 sid 43, föreligger en liknande avdragsbegränsning vid mervärdebeskattningen genom att man får "vid inköpstillfället uppskatta den privata användningen och yrka avdrag för ingående moms endast till den del som tillgången skall användas för verksamheten".³⁰ Denna uppfattning finns även uttalad

³⁰ Se även Handledningen 1987 sid 129 f.

i prop 1985/86:47, sid 38, angående det äldre rättsläget för personbilar som utgjorde anläggningstillgångar hos yrkesmässig säljare av sådant fordon.

Vid inkomstbeskattningen kan årligen konstateras storleken på det privata nyttjandet, varvid värdeminskingsavdrag som belöper på denna del återläggs vid inkomsttaxeringen. Vid mervärdebeskattningen måste däremot uppskattningen ske i förväg för hela användningstiden. Det är då normalt inte möjligt att förutse om och i vilken mån tillgången kan komma att nyttjas privat. För de praktiskt viktigaste fallen, personbilar och stadigvarande bostäder, är detta dock inte ett problem då avdragsrätt överhuvudtaget inte medges, men i övriga fall föreligger problem.³¹

Parentetiskt kan även beröras de problem som uppstår vid försäljning av en dylik anläggningstillgång. Låt oss ta en husvagn som illustrationsexempel och anta att den förvärvats för 100 000 kr inklusive mervärdeskatt. Vid inköpstillfället uppskattas den privata användningen till hälften och avdrag medges endast för halva den ingående mervärdeskatten. Redan efter ett år säljs dock husvagnen för 90 000 kr.

Hur skall mervärdeskatt redovisas vid denna försäljning? Husvagnen utgör anläggningstillgång i verksamheten och utgående mervärdeskatt skall därför redovisas för försäljningen. Det är dock inte materiellt rimligt att mervärdeskatt skall utgå även på den del för vilken avdragsrätt inte förelegat.

Av ett inkomstskatterettsfall, RÅ83 1:21, framgår att regeringsrätten anser att "hinder ej möter att vid taxering av inkomst av jordbruksfastighet särbehandla en vinst eller förlust, som uppkommer enligt räkenskaperna vid försäljning, utrangering eller uttag av en personbil, som delvis använts i jordbrukets drift och delvis för privat bruk, under förutsättning att bilen i räkenskaperna redovisats på separat inventariekonto".

En liknande rättstillämpning vid mervärdebeskattningen torde dock inte vara möjlig. I 14 § anv p 7:e st ML stadgas nämligen att "vid skattepliktig omsättning av inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet utgöres beskattningsvärdet alltid av vederlaget".³²

³¹ Den schablonmässiga behandlingen av avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på dessa anskaffningar motiveras just av dylika uppdelningsproblem; se Ds Fi 1967:10 sid 264.

³² I SOU 1987:45, sid 120 f, föreslås dock en ny regel för de fall avdrag endast delvis erhållits i sk blandad verksamhet. Det är möjligt att denna regel skulle kunna användas även i den här diskuterade situationen. Jfr Ds Fi 1985:1 sid 166.

2. Utöver uttag genom nyttjande av anläggningstillgångar finns ytterligare fall av uttag av tjänst, där uttagsbeskattning inte sker, och där avdragsbegränsningar i stället bör tillämpas.

Detta gäller exempelvis då en tjänst, som inte annars yrkesmässigt omsätts i verksamheten, anskaffas direkt i syfte att tillhandahållas den skattskyldige eller annan. Avdragsförbud föreligger här på den grunden att tjänsten inte kan anses avse den skattskyldiga verksamheten. Det blir mer komplicerat att upprätthålla avdragsbegränsningar om den verksamhetsfrämmande tjänsten produceras helt eller delvis med hjälp av den skattskyldiga verksamhetens produktionsresurser, såsom i det nyss diskuterade fallet med nyttjande av anläggningstillgångar.

Uttas tjänster som inte omfattas av uttagsbeskattningsreglerna i 2 § anv p 2, kan detta anses innebära att verksamheten endast delvis medför skattskyldighet. I Ds B 1977:6, sid 56, anges att vissa uttag

"räknas inte som omsättning och utlöser inte skattskyldighet. I princip föreligger därför inte någon avdragsrätt för ingående skatt på förvärv som är att hänföra till uttag av en i och för sig skattepliktig tjänst".

Utredningen torde grunda detta på att det skattefria uttaget konstituerar en skattefri verksamhetsdel i en blandad verksamhet och att avdrag då skall vägras för förvärv till denna; se ovan avsnitt 5.4.1. Det är möjligt att man på denna grund kan vägra avdrag för varje förvärv som skall uttas utan beskattning.³³ Åtminstone bör det gälla om uttagen har en viss omfattning och varaktighet. Exempelvis bör om, som ovan i avsnitt 6.6.1 angivits, förmån av fri eller subventionerad personalmåltid inte kan uttagsbeskattas under 1991 detta vara en skattefri verksamhetsdel för vilken avdragsrätt inte föreligger.

I vissa situationer kan det dock vara svårt att vägra avdrag om tjänsten produceras i verksamheten med sådana förvärv som även används i den skattskyldiga verksamhetsdelen. Om sådana uttag sker regelmässigt torde man dock kunna schablonmässigt vägra avdrag för viss del av förvärven.

³³ Häri skiljer sig i så fall mervärdebeskattningen från inkomstbeskattningen. Vid inkomstbeskattningen föreligger normalt avdragsrätt även för kostnad som har samband med skattefria intäkter; se ovan avsnitt 6.3 punkt 2. Det gäller dock oftast fall där skattefrihet införts i syfte att omfatta hela intäktsvärdet och det gäller ett fåtal fall.

Detta synsätt innebär även att reglerna i 17 § anv p 2:a st och 18 § 3:e st ML blir tillämpliga.³⁴ Detta innebär bl a att en avdragsbegränsning blir aktuell först om 5 % eller mer av en anskaffning avser den icke-skattskyldiga verksamhetsdelen.

6.7 Personalförmåner

1. Vid **inkomstbeskattningen** gäller som huvudregel att lön till anställda i verksamheten är en avdragsgill driftkostnad i förvärvskällan, men är å andra sidan skattepliktig intäkt av tjänst för de anställda. Detta gäller förutom kontant lön som huvudregel även varje annan form av personalförmån. Arbetsgivaren kan som personalförmån således bestrida anställdas personliga levnadskostnader utan avdragsbegränsningar, eftersom de anställda normalt i stället förmånsbeskattas för dessa anskaffningar.³⁵

Vid **mervärdebeskattningen** drar arbetsgivaren inte av ingående mervärdeskatt på lön till anställda eftersom dessa inte redovisar någon utgående mervärdeskatt. Det mervärde de anställda producerar blir i stället en del av det skatteobjekt som arbetsgivaren netto erlägger mervärdeskatt för.

De konsumtionsförvärv för anställda som en arbetsgivare företar kan därför inte i mervärdeskattehänseende förmånsbeskattas hos de anställda. Avdragsförbudet för konsumtion måste då upprätthållas genom att förvärv och uttag till anställda av varor och tjänster i princip behandlas på samma sätt som den skattskyldige arbetsgivarens egna förvärv och uttag.³⁶ Detta följer av principen för en omsättningsskatt av mervärdeskattetyper. Lagreglerna och lagförarbetena är dock sådana att det är oklart om denna norm får full genomslagskraft i alla avseenden.

³⁴ Ds Fi 1985:1 sid 166.

³⁵ Ett undantag härifrån är vissa kostnader för hälsovård, sjukvård och företagshälsovård; 20 § och dess anv p. I gengäld beskattas inte förmånens värde hos de anställda.

³⁶ Se McDaniel och Surrey 1985 sid 74 f och Mattsson i NORD 1987:11 sid 109.

I ML finns numera inga regler som uttryckligen behandlar personalförmåner. Tidigare fanns regler i 2 § anv p 1 3:e st och 17 § 7:e st om tillhandahållande av kost åt personal.

2. Att uttagsbeskattningsreglerna i 2 § anv p 2 även omfattar tillhandahållanden till anställda är klart. Intill 1 januari 1981 angavs det även uttryckligen i lagtexten:

"Som omsättning anses i enlighet härmed uttag av vara för den skattskyldiges eller hans anställdas personliga bruk."

Uttagsbeskattningen grundar sig på att varan eller tjänsten överläts respektive tillhandahålls "utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet". Det kan dock ifrågasättas om en naturaförmån som utgår till en anställd kan anses överlåtten utan vederlag. Transaktionen är en *bytestransaktion* där den anställdes vederlag utgörs av hans arbetsprestation. Konsekvensen av att behandla utgivandet av varor och tjänster till anställda som byten, skulle bli att dessa överlåtelser och tillhandahållanden generellt skulle bli föremål för mervärdebeskattning, utan de inskränkningar som finns i uttagsbeskattningen. Av förarbetena, RSV:s anvisningar och praxis framgår dock så klart att dessa tillhandahållanden är uttag i ML:s mening att ifrågasättandet bara torde ha relevans de lege ferenda.

I uttagsbeskattningsreglerna görs, med ett undantag, inte någon skillnad beroende på vem som erhåller den uttagna varan eller tjänsten. I de fall uttag till den skattskyldige medför beskattning, i enlighet med vad som angivits i de föregående avsnitten, bör beskattning även ske vid uttag till anställda.

Det undantag som finns är självtjänstregeln i 2 § anv p 2 2:a st, som gäller då den skattskyldige själv utför tjänst för egen räkning. I flertalet liknande situationer då en anställd själv utför en tjänst för egen räkning torde inte heller uttagsbeskattning aktualiseras. En sådan tjänst kan nämligen oftast anses utförd utanför den skattskyldiga verksamheten. En situation där uttagsbeskattning av anställd dock kan tänkas ifrågakomma är utnyttjande av verksamhetens anläggningstillgångar, i det fall som diskuterats ovan i avsnitt 6.5.3 p 1.

3. I vissa fall kan en förmån till en anställd inte uttagsbeskattas. Det gäller i huvudsak samma slags uttag av tjänster som inte kan uttagsbeskattas när en skattskyldig uttar dem. Liksom för den

skattskyldige bör i sådana fall i stället föreligga **avdragsförbud** för arbetsgivarens förvärv av tjänsten.

Ett avdragsförbud måste här liksom för den skattskyldiges uttag grundas på att samband med verksamheten enligt 17 § saknas. Det är inte lika självklart att man kan anse att ett sådant samband saknas när det gäller förvärv för de anställda som när det gäller den skattskyldige själv. Inte heller kan några paralleller dras till begränsningar i avdragsrätten vid inkomstbeskattningen eftersom sådana i huvudsak inte finns när det gäller förmåner till anställda.

Förarbetena ger en något motsägelsefull bild av de uppfattningar som funnits vid lagstiftningsarbetet. Detta gäller även praxis. Genomgången av förarbetena och praxis blir därför lång och säkert något svår att överblicka.

I SOU 1964:25, sid 442, förordade beredningen en avdragsbegränsning när arbetsgivaren tillhandahöll de anställda förmåner av olika slag. Utredningen, Ds Fi 1967:10 sid 263 f, förordade däremot en annan behandling av personalförmåner och uttalade att vid mervärdebeskattningen skall föreligga överensstämmelse med avdragsrätten vid inkomstbeskattningen och att "undantag från avdragsrätt endast skall gälla för ingående skatt på inköp och motsvarande för stadigvarande bostad åt den skattskyldige eller anställd hos honom. Annan ingående skatt blir därmed avdragsgill, även om den kan anses avse konsumtion".³⁷ Dep chefen torde i prop 1968:100, sid 140, ha instämt häri.

Skälen för en sådan reglering är oklara. Sannolikt har utredningen påverkats av några remissyttranden,³⁸ där man anförde att det av beredningen framförda skälet mot avdragsrätt "att det är fråga om konsumtion" inte ansågs "helt logiskt eftersom det här rör sig om kostnader som återspeglas i priserna på produkterna och därmed i en högre skattepliktig omsättning".³⁹

I själva verket är det argumentet i remissyttrandena som inte är logiskt. Det normala är att alla produktionsfaktorsättningar såsom kontantlöner och näringsidkarens vinst liksom naturalöner påverkar priserna på produkterna. Om lön utgår kontant eller i natura bör givetvis inte påverka storleken på

³⁷ Utredningen nämner i den citerade första meningen inte bara anställda utan även "den skattskyldige". Man kan dock inte ha menat att vad som uttalas i andra meningen om avdragsrätt för konsumtion skulle gälla på samma sätt för "den skattskyldige", eftersom sådan avdragsrätt normalt inte föreligger vid inkomstbeskattningen, med vilken ju överensstämmelse eftersträvades.

³⁸ Ds Fi 1967:10 sid 263.

³⁹ Ds Fi 1967:10 sid 259.

verksamhetens skattemässiga mervärde, varför avdragsrätt inte skall föreligga för förvärv som används som naturalön.

Argumentet återkommer i ett rättsfall, RÅ78 1:51, där RSV:s nämnd för rättsärenden anför följande i sitt, av regeringsrätten ej ändrade, förhandsbesked: "Dessa anskaffningar får anses utgöra driftkostnader i bolagens verksamhet till vilka hänsyn torde tas i de kalkyler som ligger till grund för bolagens prissättning." Varefter avdragsrätt medgavs för ingående skatt på förvärv för personalvårdsändamål; se vidare nedan.⁴⁰

Kronologiskt följer härfter två avgöranden i regeringsrätten 1978:⁴¹

I förhandsbeskedet RÅ78 1:51 (RSV/FB Im 1978:1) medgavs avdrag för ingående mervärdesskatt på anskaffningar för personalvårdsändamål (bl a byggande och reparation av fritidstugor). Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.

I RÅ78 1:57 (RSV/FB Im 1978:8) meddelade RSV:s nämnd för rättsärenden likaså ett förhandsbesked som stod i överensstämmelse med utredningens uppfattning. Regeringsrätten ändrade dock förhandsbeskedet och uttalade att "sådan ingående skatt som belöper på personbil som bolaget innehar på grund av leasing och som skall användas även av anställda privat får anses endast delvis hänföra sig till verksamheten. Avdragsgillt belopp skall därför ... bestämmas enligt skälig grund".⁴²

Vid översynen 1977 - 78 av uttagsbeskattningsreglerna behandlades ånyo personalförmånerna i förarbetena på ett motsägelsefullt sätt. I Ds B 1977:6, sid 62, framhöll utredningen följande:

"Vi vill även framhålla att vårt förslag inte heller innebär någon ändring vad gäller förvärv som har karaktär av rena personalomkostnader. I sådana fall skall någon uttagsbeskattning inte komma i fråga. Full avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv föreligger i verksamhet som medför skattskyldighet.

Vad vi nu har förordat innebär t ex, att skattskyldig, som köper in måltidskuponger för att vederlagsfritt eller mot vederlag tillhandahållas personalen, inte får rätt till avdrag för ingående skatt för inköpta kuponger. Å andra sidan anses tillhandahållandet av kupongerna åt personalen inte som yrkesmässig

⁴⁰ Även i RÅ78 1:57 återkommer uttalandet. Rättsnämndens majoritet åberopade explicit utredningens uttalande. En minoritet åberopade likaså utredningen, men synes ha missförstått den kryptiska skrivningen i utredningen.

⁴¹ RSV gjorde häremellan några uttalanden som går emot utredningens uppfattning; se RSV Im 1973:23 och 1976:20.

⁴² Frågan är nu särskilt reglerad så att avdrag för ingående skatt som belöper på hyra av personbil, när ändamålet är annat än yrkesmässig återuthyrning, antingen inte medges alls, 18 § 2:a st ML, eller endast medges till 50 %; 17 § anv p 2:a st ML.

omsättning och någon utgående skatt på vederlag eller saluvärde skall inte redovisas."

Det inledande allmänna uttalandet och det därefter följande exemplet är direkt motstridiga.⁴³ Uttalandet kan därför inte tillmätas någon betydelse, och i prop 1978/79:141, sid 61, uttalar dep chefen följande om sin uppfattning av rättsläget:

"Jag delar den av utredningen uttryckta uppfattningen att förvärv av vara eller tjänst endast för tillhandahållande åt t ex anställd inte berättigar till avdrag för ingående skatt."

Dep chefens uttalande kan ha grundats inte bara på utredningen, vars uttalanden ju är motstridiga, utan även på RÅ78 1:57. Problematiskt för tolkningen av rättsläget är att varken RÅ78 1:57 eller RÅ78 1:51 kommenterades samt att någon allmän lagregel om begränsningar i avdragsrätten inte föreslogs i propositionen.

I samband med förslaget till uttagsbeskattning av nyttjande av personbilar, som utgör anläggningstillgång hos yrkesmässig säljare av personbilar, återfinns uttalanden som stöder uppfattningen om att en avdragsbegränsning gäller för anskaffningar till anställda. I prop 1985/86:47, sid 38, uttalas, angående rättsläget före lagändringen, att en avdragsbegränsning gällde vid inköp av personbilar till den del de skulle användas för privata ändamål. I Ds Fi 1985:1, sid 166, anges att detta var fallet eftersom de var "avsedda att nyttjas för privat bruk av den skattskyldige eller hans anställda".⁴⁴

4. På grundval av ovanstående kan följande uttalas om rättsläget.

Av de regler som infördes om uttagsbeskattning 1979 och uttalandena därom i prop 1978/79:141 är klart att uttagsbeskattningsreglerna även omfattar uttag till anställda.

Begränsningarna i avdragsrätten är mer osäkra. Av uttalandet i prop 1978/79:141 framgår att en avdragsbegränsning anses föreligga, vilket även framgår av RÅ78 1:57. Ett klart lagstöd för en allmän begränsning i avdragsrätten saknas dock. I RÅ78 1:57 ansågs anskaffning av personbil för tillhandahållande till anställda inte hänförlig till verksamheten, varför ett avdragsförbud grundades på regeln i 17 § ML. En sådan tillämpning är inte självklar då förvärven avser att användas för avlöning av i verksamheten anställd personal. Tillämp-

⁴³ En möjlighet är att "rena personalomkostnader" är ett trängre begrepp som inte omfattar måltidskuponger, men det är i så fall märklit att måltidskuponger används som exempel.

Jfr vidare nedan skillnaden mellan personalvårdsförmåner och andra naturaförmåner.

ningen är dock inte utesluten när förvärven gäller tjänster vars konsumtion helt saknar samband med arbetsplatsen. Vidare kan man, såsom utvecklats i avsnitt 6.6.4 ovan, möjligen stödja ett avdragsförbud på att förvärvet avsågs att användas till ett skattefritt uttag och detta uttag anses i sig konstituera en skattefri verksamhetsdel. Avdragsbegränsningen gäller då en blandad verksamhet föreligger. Uppenbarligen har inte ett sådant synsätt anammats generellt i praxis, eftersom man i så fall borde ha vägrat avdrag även i RÅ78 1:51. RÅ78 1:57 samt uttalanden i prop 1978/79:141 i kombination med att de är möjliga att förena med lagreglerna föranleder dock den slutsatsen att det föreligger förbud för avdrag för förvärv av vara eller tjänst som inte annars yrkesmässigt omsätts i verksamheten och som direkt skall uttas som avlöning till anställd.

Om grunden för det vägrade avdraget i RÅ78 1:57 är att alla direkta konsumtionsförvärv ligger utanför verksamheten bör avdragsrätt inte heller anses föreligga för sådana förvärv vars uttag eljest skulle kunna beskattas, dvs vid förvärv av varor, som normalt inte används i verksamheten utan som direkt är avsedda för avlöning av anställda medges inte avdrag, vilket då utesluter en annars möjlig uttagsbeskattning. I RN 1970 4:1 har angivits att "utdelning av varor av personalkostnadskaraktär till anställda, t ex enklare julgåvor o dyl, bör inte i mervärdeskattehänseende hänföras till uttag ur verksamheten". Julgåvor torde normalt vara sådana varor som saknar samband med verksamheten.

Det är mer långsökt att hävda att ett förvärv saknar samband med verksamheten när förmånens konsumtion har ett närmare samband med anställningen, såsom är fallet med sk personalförvärdsförmåner med en inkomstskatterättslig term.⁴⁴ Även de personalförmåner som utgick i RÅ78 1:51 där avdrag medgavs kan eventuellt, även om de inte utgör personalförvärdsförmåner, anses ha en sådan anknytning till verksamheten att lagstödet för en avdragsbegränsning är begränsat. Dep chefens uttalande i prop 1978/79:141 om avdragsbegränsningen är i och för sig sådant att det torde omfatta även sådana tillhållanden som skedde i RÅ78 1:51, men då detta inte anges helt klart och någon relevant lagändring inte skedde kan man knappast bortse

⁴⁴ Personalförvärdsförmåner är vid inkomstbeskattningen en viss kategori av personalförvärdsförmåner; se 32 § 3 e mom KL.

från RÅ78 1:51.⁴⁵ Ett avdragsförbud, på grundval av att en blandad verksamhet förelåg, var då lika möjligt som nu och då det inte företogs kan det inte anföras som ett skäl för avdragsförbud nu. Slutsatsen är därför att avdragsrätt alljämt föreligger för förvärv av det slag som skedde i RÅ78 1:51. En sådan rättstillämpning avviker dock från vad jag anser vara en konsekvent behandling av personalförmåner.

5. **De lege ferenda** kan följande anföras. Det är inte bra att rättsläget på området är så osäkert. Redan av detta skäl borde förtydliganden av lagstiftningen ske. Den principiella utgångspunkten är klar, personalförmåner som innebär privat konsumtion skall mervärdebeskattas.

Liksom vid inkomstbeskattningen är det ändå motiverat att vissa förmåner inte beskattas. I KL har införts omfattande regler om beskattning av naturaförmåner till anställda. Det hade varit naturligt att man i det sammanhanget även hade sett över mervärdeskatte-reglerna och samordnat dessa med inkomstskattereglerna. De överväganden som motiverar inkomstbeskattning alternativt inkomstskattefrihet för förmåner bör motivera motsvarande behandling vid mervärdebeskattningen.

Någon sådan samordning finns dock inte. Det har ovan framgått att konsumtion av vissa inkomstskattepliktiga personalförmåner torde undgå mervärdebeskattning. Å andra sidan saknas i ML en motsvarighet till KL:s regler om skattefrihet för vissa personalförmåner. Enligt KL finns vissa förmåner där kostnaden är avdragsgill för arbetsgivaren, men förmånsvärdet är skattefritt för arbetstagaren. Detta gäller för vissa "gåvor" enligt 32 § 3 d mom KL samt personalförmåner enligt 32 § 3 e mom KL. Om rättsläget vid mervärdebeskattningen är sådant som ovan antagits blir förstnämnda, men inte sistnämnda, kategori av förmåner beskattade genom avdragsbegränsningar.

I ML borde ske en samordning med KL:s regler om beskattning av personalförmåner. Vad som är inkomstskattepliktiga personalförmåner bör även mervärdebeskattas, genom avdragsbegränsning alternativt uttagsbeskattning. Vad som är inkomstskattefria personalförmåner bör

⁴⁵ Fredriksson-Holmberg-Olofsson, 1982 sid 128, återger alljämt fallet.

inte bli föremål för mervärdebeskattningen, dvs ingen uttagsbeskattning men ändå avdragsrätt.

6.8 Representation och gåvor

1. Genom representation bestrids vad som annars delvis skulle ha varit en personlig levnadskostnad för dem som deltar i representationen. Man kan dock knappast behandla hela representationskostnaden som en personlig levnadskostnad. Vidare skulle representationens syfte förfelas om den som representationen riktades emot skulle beskattas härför. Vid inkomstbeskattningen talar det emot förmånsbeskattning. Det är inte heller motiverat att ersätta en sådan beskattning med ett generellt avdragsförbud för representationskostnader, då dessa onekligen är driftkostnader.

Vid mervärdebeskattningen kan däremot beskattningen effektueras hos den som representerar och det är i linje med behandlingen av andra uttag som löneförmåner etc att beskattning kan ske även om kostnaden från företagets synvinkel är en driftkostnad.

I förarbetena till ML har synen på avdragsrätt för representationskostnader varierat. Beredningen ansåg i SOU 1964:25, sid 443, att avdrag för ingående skatt på representation överhuvudtaget inte skulle medges då detta var en form av konsumtion. I några remissyttranden invändes häremot att då det rör sig om kostnader som avspeglas i priserna för de sålda produkterna borde avdragsrätt föreligga.⁴⁶ I Ds Fi 1967:10, sid 264, föreslogs full avdragsrätt för ingående mervärdeskatt och häri instämde dep chefen.⁴⁷ Han ansåg vidare att inte ens de begränsningar som fanns vid inkomstbeskattningen borde gälla vid mervärdebeskattningen, då enligt hans upp-

⁴⁶ Se Ds Fi 1967:10, sid 259.

Samma argument anfördes även för avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på personalförmåner; se ovan avsnitt 6.7. Som där invänts har argumentet inte saklig relevans avseende personalförmåner, men är riktigt avseende representationskostnader i den utsträckning dessa inte anses vara personliga levnadskostnader.

⁴⁷ Prop 1968:100 sid 140.

fattning "åtgärder som riktar sig mot representation inte (bör) ske i den indirekta beskattningen utan i den direkta, dvs inkomstbeskattningen".⁴⁸

Avdragsrätten vid inkomst- och mervärdebeskattningen överensstämde således inte, vilket ledde till gränsdragningsproblem.⁴⁹ Avdragsrätten har numera anpassats till den vid inkomstbeskattningen gällande. Fr o m den 1 juli 1982 gäller samma begränsning i avdragsrätten för utgifter för spritdrycker och vin vid mervärdebeskattningen som vid inkomstbeskattningen.⁵⁰ Fr o m den 1 juli 1988 gäller att ingående skatt på utgifter som avser representation blir avdragsgilla endast i den mån avdragsrätt föreligger vid inkomstbeskattningen; 18 § 3) ML. Några egentliga skäl för förändringen anges inte i prop 1987/88:150, (bilaga 3) sid 34. Det enda som anges är att det finns stora begränsningar i avdragsrätten i utländska mervärdeskattesystem. Då den tidigare ordningen, som ovan angivits, var praktiskt problematisk och principiellt felaktig är förändringen motiverad, men en förklaring till det ändrade synsättet borde ändå ha angivits i förarbetet.

2. Liksom vid inkomstbeskattningen föreligger inte avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på **gåvor**. ML innehåller i motsats till KL inte något uttryckligt avdragsförbud för gåvor, men avdragsrätt saknas då gåvan inte har samband med verksamheten.

I praxis finns några fall som gäller avdragsrätt för belopp lämnat som gåva. I RÅ 1983 Aa 76 (RSV/FB Im 1983:23) förvärvades brevmärken från en välgörenhetsförening som sålde brevmärkena i insamlingssyfte. Avdrag medgavs inte för fiktiv mervärdeskatt för dessa förvärv. Som motivering angavs att förvärven inte hade någon direkt anknytning till bolagets mervärdeskattskyldiga verksamhet. I RÅ 1975 Aa 639 (RSV Im 1976:2) minskades inte beskattningsvärdet med den del av försäljningspriset som gick till en insamling.

⁴⁸ A s.

⁴⁹ Exempelvis framhölls i RN 1970 4:1:

"En gränsdragnings måste därför ske mellan representationskostnader i verksamhet som medför skattskyldighet å ena sidan samt personliga levnadskostnader och andra den skattepliktiga verksamheten främmande kostnader å andra sidan."

⁵⁰ Se 18 § 3) ML i SFS 1982:449.

I övrigt kan exempelvis varor bortges som gåvor. Bestämningen av vad som är en icke-avdragsgill gåva torde vara densamma vid inkomst- och mervärdebeskattningen. Den uttagsbeskattning som diskuterats ovan gäller även för gåvor, och vad som där sagts om uttagsbeskattning eller avdragsförbud torde även gälla för gåvor.⁵¹

Tidigare då full avdragsrätt för ingående skatt på representationsutgifter förelåg, fick en gränsdragning ske mellan representationsgåvor och icke-avdragsgilla gåvor. Alltjämt måste en gränsdragning ske mellan avdragsgilla och icke-avdragsgilla gåvor, men numera kan till den senare kategorien även hänföras icke-avdragsgilla representationsgåvor.

Ett problem finns för **representationsgåvor** vad gäller frågan huruvida uttagsbeskattning eller avdragsförbud skall gälla. För representation finns en avdragsbegränsning i 18 § 3) ML. I de fall avdragsbegränsningen gäller blir resultatet att uttagsbeskattning utesluts. I vissa fall är dock en avdragsbegränsning inte praktiskt möjlig och då måste uttagsbeskattning ske. Ett exempel härpå är då representationsgåvan är en vara som tillverkats i företaget och där avdrag gjorts för ingående skatt på insatsvaror i produktionen.

3. I avsnitt 4.4.3 diskuterades gränsdragningen för mottagaren mellan skattefria bidrag och ersättning för tjänster i samband med **sponsoring**. Vid mervärdebeskattningen är det i huvudsak mottagarens beskattning som skall bedömas, medan det vid inkomstbeskattningen framförallt är utgivarens avdragsrätt som skattemässigt får bedömas.

Om bidraget för mottagaren anses vara ersättning för en mervärdeskattepliktig tjänst eller vara, innebär detta normalt att prestationen har ett värde för utgivarens verksamhet och att utgivaren har avdragsrätt för den ingående mervärdeskatten. Detta gäller exempelvis om tjänsten anses vara en reklamtjänst.⁵² Om mottagaren å andra

⁵¹ I RN 1970 4:1 anges endast att "har avdrag gjorts för ingående skatt som belöper på förvärv för anskaffning eller tillverkning av gåvorna skall vid uttag varornas värde beskattas".

⁵² Teoretiskt kan tänkas fall där en skattepliktig reklamtjänst kan anses avse reklam för något annat än utgivarens skattskyldiga verksamhet, men det torde vara mycket sällsynt.

sidan inte anses utföra någon mervärdeskattepliktig tjänst, finns inte någon ingående mervärdeskatt att dra av för utgivaren.

En mer självständig bedömning om utgivarens avdragsrätt får däremot göras om en icke-mervärdeskattskyldig bidragsmottagare tillhandahåller utgivaren en vara. Om varan anses förvärvad för utgivarens verksamhet kan avdrag yrkas för fiktiv mervärdeskatt; jfr RÅ 1983 Aa 76 ovan.

6.9 Värdering av uttag

1. Av 14 § ML framgår att vid uttag utgörs beskattningsvärdet av omsättningens saluvärde. I 14 § anv p 5:e st anges att "varans saluvärde bestämmes enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrivs i kommunalskattelagen". Hänvisningen i 14 § anv p 5:e st ML till KL gäller värdering av *varor* men enligt 14 § gäller att även *tjänster* skall värderas till saluvärdet.⁵³ Någon praktiskt skillnad innebär detta knappast. Hänvisningen till KL gäller grunderna för bestämmandet av ortens pris, dvs allmänna värderingsprinciper vilka även utan direkt hänvisning torde vara gemensamma för inkomst- och mervärdebeskattningen. Hänvisningen till KL kan däremot inte anses omfatta särskilda värderingsschabloner, såsom för lunchförmån, eftersom dessa kan innebära avvikelser från ortens pris.

Värderingsregler finns för inkomstbeskattningen i 42 § KL. De principer som där kommer till uttryck samt den praxis som utvecklats vid inkomstbeskattningen har således direkt relevans för mervärdebeskattningen.

2. Genom uttagsbeskattningen skall bl a upprätthållas neutralitet mellan den skattskyldiges val att konsumera egenproducerade varor och att förvärva liknande varor från utomstående. För att neutralitet skall föreligga skall uttaget därför värderas till de priser som skulle gälla för den skattskyldiges inköp i egenskap av konsument, dvs konsumentpriser.

I RSV Im 1976:18, punkt 3, anges att:

⁵³ För uttag av tjänster som avser fastighet finns en särskild värderingsregel i 14 § anv p 9:e st ML.

"Vid uttag utgör beskattningsvärdet enligt 14 § ML saluvärdet inräknat skatt. Varans saluvärde bestäms enligt ortens pris efter samma grunder som föreskrivs i 42 § KL med anvisningar, dvs när det gäller vara eller produkt från egen rörelse tas denna upp till belopp som det kan beräknas att den skattskyldige skulle ha erhållit vid försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter."

Härav framgår inte direkt vad som gäller för sådana näringsidkare som inte säljer direkt till konsumenter. Frågan är om uttaget skall värderas till det pris som skulle erhållits vid försäljning till konsumenter eller vid försäljning till de kunder som näringsidkaren normalt handlar med. Svaret på denna fråga får hämtas från inkomstbeskattningen.

Av skrivningen i 42 § anv p 1 KL, särskilt mot bakgrund av uttalanden i förarbetena, framgår att detaljhandelspriset vid försäljning till konsumenter från näringsidkarens driftställe skall användas.⁵⁴ I praxis - RÅ82 1:45 angående utköp av bil - har värderingsnormen uttryckts så att "marknadsvärdet bör beräknas efter ortens pris och till det belopp, som bolaget (den skattskyldige, min anm) skulle ha erhållit vid försäljning av bilen till utomstående".⁵⁵

Ett äldre avgörande, RÅ 1932 ref 54, väcker visst tvivel huruvida man alltid i praxis tillämpar detaljhandelspriser. Den skattskyldige, Andersson, bedrev grosshandelsrörelse. Regeringsrätten ansåg att värdet av i "hushållet förbrukade varor ... författningen enligt bort upptagas till det belopp, Andersson skulle hava erhållit vid försäljning av samma varor".

Det framgår inte av domen vilka de hypotetiska köparna antogs vara, men närmast till hands är att tänka sig Anderssons normala kunder, dvs detaljhandlare, och att därmed grossistpriserna skulle tillämpas.

⁵⁴ I prop 1927:102, sid 419, anges:

"Å andra sidan kan icke, då man strävar att åstadkomma jämlikhet mellan dem, som åtnjuter dessa naturaförmåner, och övriga skattskyldiga, tillämpas det *partipris*, efter vilket exempelvis jordbrukarna försälja sina alster. Vid värdesättningen av naturaförmåner måste därför hänsyn tagas till det pris, som de på samma ort bosatta skattskyldiga, vilka icke åtnjuta dessa förmåner måste betala för att förskaffa sig dem. ... Detta innebär, att *detaljpriset* skall läggas till grund, men icke detaljpriset vid mejeriet eller i närliggande samhälle utan det detaljpris, som i allmänhet kommer till användning, då jordbrukaren försäljer förnödenheter till kringboende löntagare och andra för deras egen konsumtion."

⁵⁵ Fallet gäller utköp av en personbil ur ett aktiebolag och beskattning med tillämpning av uttagsregeln i 28 § KL.

Det finns inte anledning att anföra denna osäkra tolkning av rättsfallet som grund för en avvikelse från uttalandet i KL:s förarbeten. Särskilt inte som målet gällde 1929 års taxering, varvid KL ännu inte var tillämplig.⁵⁶

I Handledningen, 1987 sid 111, formuleras värderingsnormen på ett ställe så att "i praktiken godtas normalt det pris som lämnas till 'mest gynnad kund'." Detta skulle i en grossistverksamhet innebära värdering till grossistkundernas priser. Man anser dock sannolikt inte att detta gäller generellt eftersom man på annat ställe anger att ortens pris för omsättningstillgångar skall vara detaljhandelspris minskat med sedvanliga rabatter.⁵⁷

Förmåner till anställda kan enligt Handledningen, 1987 sid 39, värderas under detaljhandelspriset, exempelvis genom att sedvanlig rabatt på produkter som ingår i arbetsgivarens ordinarie utbud inte utgör beskattningsbar förmån. Skälet härför torde vara att motsvarande gäller vid inkomstbeskattningen. Som angivits ovan innebär hänvisningen till KL dock inte att man kan frånga ortens pris, vilket ju är ett allmänt tillämpat pris. Vid inkomstbeskattningen följer skattefriheten för sedvanliga personalrabatter av en särskild regel i 32 § anv p 3 b, men motsvarande gällde sannolikt även tidigare i praktiken.⁵⁸

⁵⁶ Den författningsenliga värderingsnormen i förordningen (1910:115) om inkomst- och förmögenhetsskatt torde i och för sig varit densamma som i KL. I de särskilda anvisningarna, 1:o II, anges angående inkomst av jordbruk att uttag värderas "med ledning af ortens gällande försäljningspris". Jag har inte funnit att detta stadgande är direkt tillämpligt vid beräkning av inkomst av rörelse, men då någon annan norm inte angivits torde det tillämpas generellt.

⁵⁷ A a sid 367.

⁵⁸ Se vidare prop 1987/88:52 sid 60.

6.9.1 Samordning vid värdering av uttag mellan inkomst- och mervärdebeskattningen

1. Vid värderingen krävs samordning vad gäller mervärdeskattens beaktande vid inkomstbeskattningen.

Vid inkomstbeskattningen förstås med saluvärdet priset inklusive mervärdeskatt:

Se exempelvis RÅ 1988 not 51: Inventarier för byggnad hade anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk. "Han skall därför beskattas för intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 a mom första st KL för ett belopp som motsvarar anskaffningskostnaden för inventarierna inkl den på bolagets anskaffning av dessa inventarier belöpande avlyfta mervärdeskatten."⁹⁹

För en mervärdeskattskyldig näringsidkare gäller dock, som eljest vid inkomstbeskattningen, att han lyfter av den utgående mervärdeskatt som han redovisar enligt reglerna för mervärdebeskattning av uttag, och intäktsrapporterar värdet exklusive mervärdeskatt. Detta följer av den allmänna regeln i 73 § ML att "utgående mervärdeskatt räknas icke som intäkt ... vid inkomsttaxeringen".

Att detta leder till neutralitet vid beskattningen visar följande exempel, som visar att totalkostnaden vid ett uttag som beskattas på ovan angivet sätt är lika med totalkostnaden vid köp av vara från annan säljare.

Förutsättningar: 50 % inkomstskatt och 19 % mervärdeskatt. En vara förvärvas för 50 kr inkl 9,50 kr i mervärdeskatt. Varans försäljningspris är 150 kr inkl 28,50 kr i mervärdeskatt.

Som mervärdeskatt redovisas vid ett uttag 28,50 kr i utgående mervärdeskatt minus 9,50 kr i ingående mervärdeskatt lika med 19 kr.

Inkomstskatten (50 %) beräknas på en inkomst lika med 121,50 kr ./ . 40,50 kr = 81 kr och skatten blir 40,50 kr.

Den skattskyldige betalar totalt 59,50 kr i mervärde- och inkomstskatt samt 50 kr vid inköpet av varan och uppoffrar därutöver en alternativ försäljningsvinst på 40,50 kr efter skatt. Totalkostnaden blir 150 kr vilket är lika med vad den skattskyldige skulle få betala vid förvärv av varan från en annan detaljistsäljare.

Är näringsidkaren inte mervärdeskattskyldig intäktsrapporterar han vid inkomstbeskattningen hela saluvärdet, dvs även vad som hade

⁹⁹ Se även behandlingen av värdegränserna för skattefria gåvor i prop 1987/88:52 sid 51. Dessa värden anges inklusive mervärdeskatt.

utgjort mervärdeskatt om han vore redovisningsskyldig. Detsamma gäller i de fall en mervärdeskattskyldig näringsidkare inte mervärdebeskattats för ett uttag, exempelvis för att avdragsbegränsningar i stället föreligger. Konsekvenserna härav kan visas i ett exempel med samma förutsättningar som i föregående exempel:

Inkomstskatt beräknas på $150 \text{ kr} \cdot 50\% = 75 \text{ kr}$. 50 kr inbetalas i inkomstskatt. Varan har kostat 50 kr och 40,50 kr i vinst efter skatt uppoffras.⁶⁰ Hans totalkostnad för konsumtionen av varan blir i detta fall 140,50 kr, vilket är 9,50 kr mindre än om han köper varan från en annan detaljistsäljare.

De 9,50 kronornas motsvarar den icke uttagna mervärdeskatten (19 kr) minus inkomstskatt (50%) på denna vinst.

2. För **personalförmåner** gäller i vissa fall att avdragsrätt inte föreligger vid mervärdebeskattningen men däremot vid inkomstbeskattningen. Avdragsrätten vid inkomstbeskattningen skall då omfatta anskaffningskostnaden inklusive mervärdeskatt.

6.10 Sammanfattande utvärdering

1. ML saknar ett principiellt stadgande om avdragsförbud för konsumtion. Däremot finns omfattande uttagsbeskattningsregler samt regler om avdragsbegränsningar för vissa specialsituationer. En allmän regel om avdragsförbud för konsumtion innebär inte några betydande förändringar i rättstillämpningen, men skulle ge denna en större konsekvens och stadga.

Det principiella avdragsförbudet för konsumtion kan rättsligt effektueras genom en begränsning i avdragsrätten för förvärv eller genom uttagsbeskattning. Som angivits i avsnitt 6.2 måste båda metoderna tillämpas, då olika metoder lämpar sig för olika situationer. I allmänhet bör uttagsbeskattning alltid ske då den skattskyldige tillgodogör sig sådana varor och tjänster som omsätts eller används i verksamheten, medan avdragsförbud bör tillämpas för förvärv av

⁶⁰ Vid en alternativ försäljning skulle inkomstskatt och mervärdeskatt utgå som i föregående exempel varför den uppoffrade vinsten efter skatt är lika med vad som angavs i föregående exempel.

varor och tjänster som inte omsätts genom försäljning eller byte i verksamheten.

Uttag av varor blir alltid beskattat då rätt till avdrag inte förelegat. Det är osäkert om när uttagsbeskattning alternativt avdragsförbud skall tillämpas. Sannolikt gäller vad som anförts i föregående stycke, men lagregeln bör förtydligas.

Uttagsbeskattningsreglerna för **tjänster** åsyftar inte en fullständig uttagsbeskattning av tjänster. Reglerna är skrivna med syftet att vara precisa, men oklarhet om uttagsbeskattningens totala omfattning föreligger ändå. Reglerna är inte heller konstruerade så att uttagsbeskattning omfattar alla de fall där avdrag för förvärvet har utgått. Tjänstekonsumtion kan därför i vissa fall ske utan någon som helst mervärdebeskattning av konsumtionens värde.

Det torde inte vara varken möjligt eller önskvärt att beskatta alla uttag av tjänster. Däremot bör reglerna förtydligas så att det framgår allmänt när avdragsförbud gäller som alternativ till uttagsbeskattningen. Ett sådant avdragsförbud bör gälla, och gäller sannolikt redan, i alla de fall förvärv sker i syfte att direkt användas för ett uttag av tjänst som inte kan uttagsbeskattas.

Nyttjande av anläggningstillgångar, vilket är en tjänst, kan endast undantagsvis bli föremål för uttagsbeskattning vid mervärdebeskattningen. Vid inkomstbeskattningen tillämpas i allmänhet en avdragsbegränsning för dessa nyttjanden, och i teorin är detta möjligt även vid mervärdebeskattningen. Praktiskt är det dock väsentligt svårare att använda denna metod vid mervärdebeskattningen. Praktiska skäl talar därför för uttagsbeskattning. En sådan beskattning kräver en värdering som inte är helt okomplicerad och den skulle kunna behöva tillämpas i ett stort antal fall med mindre värden. De lege ferenda förordas uttagsbeskattning endast då nyttjandet har ett mer väsentligt värde.

2. Reglerna om uttagsbeskattning av värdet av **eget arbete** som finns i ML respektive KL avviker något från varandra och en samordning bör ske. Reglerna bör även få en mer flexibel innebörd. Vad som bör klargöras är om utöver varuuttag utnyttjande av andra av verksamhetens resurser såsom anställda och anläggningstillgångar skall medföra beskattning av värdet av eget arbete.

Näringsidkarens egen arbetsinsats avser i många fall arbeten som även personer som inte är näringsidkare kan utföra åt sig själva utan

skattekonsekvenser. En uttagsbeskattning framstår som motiverad först när förvärvskällans resurser nyttjas i en mer beaktansvärd omfattning. Den gällande gränsdragningen beaktar endast varuuttag och möjligtvis nyttjandet av anställda. En mer flexibel gränsdragning skulle ske om man företog en helhetsbedömning av i vilken utsträckning anställda, material och anläggningstillgångar använts jämfört med den skattskyldiges egen arbetsinsats.

3. **Personalförmåner** uttagsbeskattas idag inte i alla de situationer då förmånen är skattepliktiga vid inkomstbeskattningen. I stället gäller ett avdragsförbud i vissa av dessa fall. I vissa andra fall torde någon mervärdebeskattning av personalens konsumtion överhuvudtaget inte ske.

Då förvärv av varor till personalförmåner ofta kan anses ha samband med verksamheten följer en avdragsbegränsning inte omedelbart av regeln i 17 § om avdrag för förvärv för verksamheten. Avdragsförbudet bör därför uttryckas explicit i lagtexten.

En samordning med inkomstbeskattningen bör övervägas så att mervärdebeskattning sker i de fall personalförmånerna är inkomstskattepliktiga och att mervärdeskattefrihet råder i de fall inkomstskattefrihet föreligger.

4. En allmän samordning mellan mervärde- och inkomstbeskattningen bör ske. En bristande överensstämmelse i behandlingen av personliga levnadskostnader i mervärdebeskattningen och inkomstbeskattningen torde föreligga i flera fall, trots lagstiftarens uttalade vilja att åstadkomma en samordning:

"Någon remissinstans har efterlyst en samordning mellan den aktuella uttagsbeskattningen och inkomstbeskattningen. En sådan samordning, som behövs främst när det gäller att likställa den sammanlagda beskattningseffekten för enskild företagare och anställd, bör enligt min mening eftersträvas. Detta är dock möjligt enligt gällande bestämmelser om uttagsbeskattning i ML och KL."⁶¹

Principiella och praktiska skäl motiverar att reglerna för avdragsförbud för konsumtion så långt som möjligt bör samordnas vid inkomst- och mervärdebeskattningen. Det är svårt att finna några skäl för att konsumtionsbegreppet skall avgränsas olika vid dessa två typer

⁶¹ Prop 1978/79:141 sid 61.

av beskattning. Praktiskt skulle det underlätta för såväl de skattskyldiga som taxeringsmyndigheterna om reglerna hade samma innebörd.

7 Skattskyldighetens respektive redovisningsskyldighetens inträde

7.1 Regeluppbyggnaden

1. All beskattning måste avgränsas i tidshänseende. Detta kräver regler som anger dels den tidsperiod för vilken skatteobjektet skall beräknas, dels regler som anger till vilken period en viss transaktion skall hänföras. Dessa regler måste utformas för den skattskyldige. Mervärdeskattens redovisningsregler gäller således näringsidkarna och de är därför likartade med reglerna för bokföringsmässig och inkomstskattemässig redovisning. Framställningen kommer därför i detta kapitel, liksom i de föregående, att delvis bestå av en jämförelse med dessa regelkomplex. Regelutformningen påverkas dock något av mervärdeskattens karaktär av konsumtionsskatt och detta skall uppmärksammas.

2. Inledningsvis ges en översiktlig presentation av regeluppbyggnaden i ML.

Redovisningsperiodens längd regleras i 22 § ML. Perioden är som huvudregel två månader, alltså väsentligt kortare än redovisningsperioden vid inkomstbeskattningen. Å andra sidan finns ingen motsvarighet till den preliminära uppbörden av inkomstskatt, som ju för näringsidkare sker med tvåmånaders-intervaller.

Regler som anger på vilken period mervärdeskatt skall redovisas finns i ML för intäktssidan i form av regler om tidpunkten för **skattskyldighetens**, 4 §, och **redovisningsskyldighetens**, 5 a §, inträde.¹ Mervärdebeskattningens avdragssida regleras i 17 § ML där regler för tidpunkten för **avdragsrättens** inträde finns. Dispositionen av reglerna för intäkter respektive kostnader skiljer sig åt. På intäktssidan är periodiseringsreglerna åtskilda från reglerna om beskattningens omfattning. På avdragssidan finns däremot periodiseringsreglerna i samma lagrum som anger avdragsrättens omfattning.

Närmast skall den använda terminologin för de nämnda reglerna diskuteras. Kapitlet disponeras därefter så att i avsnitten 7.2 - 7.4

¹ Vidare finns redovisningsregler för vissa särskilda fall i 15 § ML.

behandlas reglerna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde, redovisningsskyldighetens inträde respektive avdragsrättens inträde. Framställningen syftar här främst till att ge en bild av hur reglerna fungerar i normala situationer. I avsnitt 7.5 ges vissa principiella synpunkter på regeluppbyggnaden. I kapitel 8 diskuteras därefter, med utgångspunkt från den principiella diskussionen, mervärdeskat-teredovisningen i särskilda situationer.

3. Användningen av de två snarlika termerna skattskyldighet och redovisningsskyldighet har inte någon terminologisk motsvarighet vid inkomstbeskattningen, där man endast talar om tidpunkten för skattskyldighetens inträde.²

Tidpunkten för den beskattningsgrundande affärshändelsen och den tidpunkt då skyldighet inträder att erlagga mervärdeskatt för intäkten av affärshändelsen sammanfaller normalt inte vid mervärdebeskattningen. Vid mervärdebeskattningen benämns detta skattskyldighetens respektive redovisningsskyldighetens inträde.

Rättsföljderna av att skattskyldighet respektive redovisningsskyldighet för mervärdeskatt inträder framgår inte omedelbart av de lagrum som anger *när* skyldigheterna inträder.

Rättsföljden av att skattskyldighet inträder går inte att utläsa ur lagtexten. I 4 § anges endast när skattskyldigheten inträder. I prop 1978/79:141, sid 40, anges att regeln "innebär bl a att de regler om skatteplikt, skattesats, m m som gäller vid leveranstidpunkten blir avgörande för om skatt skall utgå och med vilket belopp". I RSV Im 1984:2 p 2 anges följande:

"Bestämmelserna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde har betydelse för att bedöma efter vilka regler en affärstransaktion skall beskattas. Så skall t ex skatt redovisas enligt den vid skattskyldighetens inträde gällande skattesatsen även om denna senare har ändrats. Enligt samma grunder skall omsättning av en vara, som var skattefri vid leveransen, inte beskattas om den senare, innan redovisningsskyldighet har inträtt, genom lagändring har blivit skattepliktig."

Denna innebörd av regeln kan härledas ur allmänna grunder för beskattningen såsom legalitetsprincipen, 8 kap 3 § regeringsformen,

² Ursprungligen gällde vid mervärdebeskattningen att rättsföljderna av skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten inträdde vid en och samma tidpunkt som benämndes tidpunkten för skattskyldighetens inträde; se 4 § i SFS 1968:430 och prop 1978/79:141 sid 42.

och förbudet mot retroaktiv beskattning, 2 kap 10 § regeringsformen, och är således inte något för mervärdebeskattningen specifikt. Regelns betydelse för att undvika retroaktiva beskattningseffekter skall diskuteras närmare i nästa avsnitt.

I 5 § stadgas att redovisning av mervärdeskatt sker löpande för vissa redovisningsperioder. I 5 a § anges sedan när redovisningsskyldighet inträder. För att koppla ihop de två stadgandena måste dock läsaren även finna stadgandet i inledningen till 15 § som anger:

"Redovisning av skatt för viss redovisningsperiod skall omfatta affärshändelser genom vilken redovisningsskyldighet har inträtt enligt 5 a §."

Däremot framgår det direkt av 17 § för vilken redovisningsperiod avdragsrätt för ingående mervärdeskatt föreligger.

Kritik kan riktas mot bristande tydlighet beträffande rättsföljderna av ML:s reglering om skattskyldighetens respektive redovisningsskyldighetens inträde. Det är dock förtjänstfullt att man i ML gjort en klar distinktion mellan rättsfaktumen för dessa två rättsföljder.

4. Redovisningsreglerna för intäkts- och kostnadssidan blir sedan bestämmande för den redovisning som sker för **redovisningsperioden**. Redovisningsperioderna är således ML:s motsvarighet till inkomstbeskattningens beskattningsår. ML innehåller dock dessutom regler om **beskattningsår**. Detta sammanfaller med inkomstbeskattningens beskattningsår; 5 a § anv p. Begreppen har dock skilda betydelser, då beskattningsåret inte är deklarationsperiod enligt ML. ML:s beskattningsår har betydelse när man avgör om omsättningens storlek medför redovisningsskyldighet enligt 6 § eller ej, för deklarationsperiodens omfattning i de fall redovisningsperioden får vara helt eller halvt beskattningsår samt för vissa förfaranderegler.³

³ Se exempelvis 34, 35, 36 och 40 §§ ML.

7.2 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Reglerna i 4 § ML för skattskyldighetens inträde har följande lydelse:

"Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo."

Rättsföljden av att skattskyldigheten inträder är primärt att mervärdeskatt skall beräknas enligt de regler som är i kraft vid denna tidpunkt. Regeln har vidare den betydelsen att redovisningsskyldighet inte kan inträda innan skattskyldighet har inträtt; 5 a §. Diskussionen i detta avsnitt begränsas till skattskyldighetsregelns betydelse för tillämpliga lagregler. Regeln betydelse för redovisningsskyldighetens inträde diskuteras i avsnitt 7.3.

7.2.1 Retroaktiva effekter av ändringar i mervärdeskattelagen

1. Mot bakgrund av att skattskyldighetsregeln ytterst motiveras av att retroaktiv beskattning skall undvikas, kan man ställa sig frågande till den valda tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Skälen mot en retroaktiv beskattning är främst att de skattskyldiga skall kunna förutse konsekvenserna av de rättshandlingar som de företar.⁴ Förutsebarheten bör därför föreligga vid den tidpunkt då den skattskyldige ingår ett bindande avtal som får beskattningskonsekvenser. Detta torde vara anledningen till att man ofta väljer dagen för bindande avtal som utgångspunkt för tillämpningen av ny lagstiftning.

Exempel härpå är att vid tidigare ändringar av realisationsvinstbeskattningen har regelmässigt stadgats i övergångsbestämmelserna att ändringarna endast är tillämpliga på avyttringar som skett efter ikraftträdandet; se prop 1966:90 sid 5, prop 1967:153 sid 23 och prop 1983/84:67 sid 15. En avvikelse härifrån

⁴ Prop 1978/79:195 sid 55 och Hagstedt 1974 sid 128 ff. Hagstedt hänvisar bl a till motiven till förhandsbeskedsinstitutet, prop 1951:64 sid 43. Utöver förutsebarheten anför han, sid 129, som ytterligare skäl för ett förbud mot retroaktiv skattelagstiftning likviditetsaspekten, den skattskyldige skall få fram medel till betalning av skatten, och subjektaspekten, möjligheten att finna rätt skattebärare för beskattningen.

föreligger vid den senaste förändringen av aktievinstbeskattningen. I prop 1989/90:50, sid 79, anges att i de fall avyttring skett före ikraftträdandet men betalning och därmed skyldighet att deklarerat realisationsvinsten inträtt efter ikraftträdandet, skall de nya reglerna tillämpas. De nya reglerna innebär dock inte några reella skärpningar av beskattningen.⁵

Hagstedt framhåller att man i verkligheten inte kan räkna med fullständig förutsebarhet för all framtid,⁶ och att vissa sekundära rättsfakta kan ligga i det förgångna utan att retroaktivitet kan anses föreligga.⁷ Den som förvärvar en fastighet kan inte kräva att reglerna om beskattningen av det fortsatta fastighetsinnehavet skall vara oförändrade så länge innehavet består. Dessa regler tar ju nämligen inte bara sikte på själva förvärvet, utan fast mer på det fortlöpande innehavet. Förvärvaren bör däremot kunna kräva att en beskattning som följer av själva förvärvet, såsom lagfartsavgiften, skall kunna bedömas vid förvärvstidpunkten.

Vid mervärdebeskattningen är beskattningen en tämligen omedelbar följd av köpeavtalet och tidrymden mellan avtal och leverans är sällan mer avsevärd vid konsumentköp.⁸ Den skärpning i beskattningen som inträder om skattesatsen vid leveranstidpunkten är högre än den som gällde vid avtalstidpunkten, är en principiellt tvivelaktig retroaktivitetseffekt. Skattskyldighet borde därför inträda redan då bindande avtal om köp och försäljning ingås. I detta avsnitt skall diskuteras varför inte denna tidpunkt används vid mervärdebeskattningen.

2. I det följande kommer att diskuteras när en lagändring kan anses innebära retroaktivitet. För att skilja synpunkter de lege ferenda från uttalanden om gällande rätt, används i det följande termen *retroaktivitetseffekter* då sådana effekter enligt mitt förmenande uppstår utan att retroaktivitet föreligger enligt regeringsformen. Retroaktivitet

⁵ Hagstedt, 1974 sid 48, anför att "HD har i flera fall antagit att köplagen, vars övergångsbestämmelser endast innehåller att lagen träder i kraft viss dag, icke är tillämplig på avtal som slutits före denna dag."

I förslaget till ny köplag, prop 1988/89:76 sid 18, anges att "i fråga om avtal som har ingåtts före ikraftträdandet gäller dock äldre bestämmelser."

⁶ Hagstedt 1974 sid 16 f.

⁷ A a, sid 39.

⁸ Vid köp mellan mervärdeskattskyldiga näringsidkare är retroaktivitetsfrågan av mindre intresse om säljaren kan debitera köparen den höjda mervärdeskatten, då köparen har avdragsrätt för denna ingående mervärdeskatt.

7.2.1

används som beteckning på vad som är förbjudet enligt regeringsformen.

3. I 2 kap 10 § 2:st regeringsformen (1974:152) anges att:

"Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten."

I prop 1978/79:195, sid 55, anförde dep chefen tvekan om det var möjligt att på ett tillfredsställande sätt ange vad som skall förstås med retroaktiv skattelagstiftning. Han godtog dock den av rättighets-skyddsutredningen, SOU 1978:34, föreslagna avgränsningsmetoden att använda tidpunkten för skattskyldighetens inträde, och hänvisade till utredningens behandling av frågan när skattskyldigheten inträder vid olika skatteformer.

Utredningen framhöll att det på skatteområdet var svårare att avgöra om en lag var retroaktiv än inom straffrätten:

"För att skattskyldighet skall utlösas krävs nämligen att flera faktorer föreligger samtidigt, t ex att den det gäller är bosatt i riket, att en rättshandling företas yrkesmässigt eller att en viss relation finns mellan två parter (t ex anställningsförhållande, äktenskap). Men härutöver krävs regelmässigt att en transaktion av något slag sker, t ex att kontant betalning tas emot eller ges ut, att fakturor utfärdas eller tas emot eller att en gåva ges bort. Utredningen har efter en genomgång av olika typfall funnit att det är en framkomlig väg att låta en grundlagsregel bygga på att tidpunkten för en transaktion (rättshandling) av nu nämnt slag - jämförd med tidpunkten för lagens ikraftträdande - i regel blir avgörande för om lagen är retroaktiv eller inte."⁹

Av utredningens genomgång¹⁰ av olika typfall framgår att med dagen för skattskyldighetens inträde avses den tidpunkt då skyldighet uppstår att redovisa inkomsten i deklaration för innevarande beskattningsår respektive redovisa mervärdeskatt i deklaration för innevarande redovisningsperiod.¹¹ Utredningen tycks finna en sådan ordning acceptabel och menar utan avståndstagande, att genom kontantprincipens tillämpning vid realisationsvinstbeskattning kan en

⁹ SOU 1978:34 sid 157.

¹⁰ A a sid 158 f.

¹¹ Vid tidpunkten för utredningen inträdde skattskyldighet och redovisningsskyldighet samtidigt vid mervärdebeskattningen.

"säljare inte ... vara säker på att försäljningen kommer att bli bedömd enligt de vid avtalsslutet gällande skattereglerna, om han inte samtidigt får uppbära åtminstone någon del av köpeskillingen".¹²

Regeringsrätten har i RÅ 1989 ref 116 I och II tolkat retroaktivitetsförbudet vid **inkomstbeskattningen** på grundval av uttalandet och därvid angivit (i fall I):

"Det som här upptagits tillåter slutsatsen att skattskyldigheten för en realisationsvinst inte skall anses utlöst, i den mening som avses i 2 kap 10 § andra stycket regeringsformen, förrän den omständighet inträffat som medför att skattskyldighet inträder enligt KL:s bestämmelser om rätt beskattningsår. I normalfallet inträffar detta i samband med avyttringen, men har vid det tillfället inte någon del av köpeskillingen blivit betald (eller hållits tillgänglig för lyftning) är det den första därefter gjorda delbetalningen som i regeringsformens mening skall anses utlösa skattskyldighet för realisationsvinsten."

4. Utredningen ansåg att vid mervärdebeskattningen kunde, på liknande sätt som vid inkomstbeskattningen, beskattningen bli avgjord efter regler som gällde efter avtalsslutet, exempelvis enligt då gällande kontantmetod vid uppbärande av köpeskillingen. Viss otillfredsställelse uttrycktes häröver genom att man uttalade att "denna konsekvens är en ofrånkomlig följd av behovet att ha en enkel grundlagsregel ...".¹³

5. De därefter ändrade reglerna i ML innebär att skattskyldigheten nu inträder redan vid leveransen. Detta innebar en förbättring från retroaktivitetssynpunkt.

Det framhölls i SOU 1978:34, sid 159, att "grundlagsregeln givetvis inte hindra tvärtom skulle det ligga i linje med dess syften - att lagstiftaren vid en momshöjning låter den äldre skattesatsen gälla för vissa avtalade leveranser eller tjänster, som ännu ej har betalats eller fakturerats, då höjningen träder i kraft". Ett undvikande av retroaktivitet hade tidigare skett genom särskilda övergångsbestämmelser som anknöt ikraftträdandet till tillhandahållandetidpunkten; se SFS 1977:291 (prop 1976/77:144). Efter införandet av skattskyldighetsregeln i 4 § ML har sådana övergångsbestämmelser inte ansetts nödvändiga att meddela; se exempelvis prop 1982/83:55 sid 23 och 25.

I Ds B 1977:6, sid 28 f, motiveras den valda tidpunkten med att en likformig beskattning skall ske av den slutliga konsumtionen. Detta

¹² A a sid 158.

¹³ SOU 1978:34 sid 159.

7.2.1

uppnås om skattskyldigheten inträder då det skattepliktiga objektet tillhandahålls. I prop 1978/79:141, sid 40, delade dep chefen utredningens uppfattning och framhöll att regeln "ger ett för konsumenterna rättvisare beskattningsresultat samtidigt som det generellt sett ger enklare rutiner för de skattskyldiga". Bedömningen tycks således inte primärt ha skett med utgångspunkt från retroaktivitetsaspekten.

Från retroaktivitetssynpunkt vore det, som inledningsvis framhölls, bättre att skattskyldigheten inträdde redan på avtalsdagen. Övergångsbestämmelserna vid höjningar av den allmänna varuskatten hade även fram till 1967 innebörden att "från högre skatten undantagits fall, där tillhandahållandet skett enligt ett före offentliggörandet av höjningsförslaget ingånget skriftligt avtal, vari vederlaget fastställts".¹⁴

Denna ordning frångicks dock vid en skattesatshöjning 1967 då den högre skattesatsen skulle tillämpas vid redovisningen oavsett om avtal och leverans skett före lagändringens ikraftträdande. Dep chefen motiverade detta med dels att den äldre regleringen försvårade de skattskyldigas redovisning, dels att försäljningsavtalen normalt innehöll klausuler, som möjliggjorde prisändringar vid höjd beskattning.¹⁵ Bevillningsutskottet, 1967:2 sid 32, delade denna uppfattning och tillade att den tillämpade ordningen hade medfört konkurrensrubbnings till fördel för dem som kunnat tillämpa äldre skattesatser samt att skattehöjningen denna gång var mindre än tidigare.¹⁶ Utskottet betonade vikten av att "näringslivet kommer till full insikt om innebörden av den här förordade ändringen" så att "alla avtal i fortsättningen förses med förbehåll för eventuella skattehöjningar."¹⁷

De retroaktiva effekterna av skattehöjningarna blir enligt nu gällande regler mer begränsade, men det är sannolikt att de 1967 anförda synpunkterna haft betydelse även vid införandet av de nuvarande

¹⁴ BevU 1967:2 sid 31. En utförlig beskrivning av ikraftträdandebestämmelserna vid varubeskattningen finns i SOU 1964:25 sid 476 ff. Vissa särskilda krav uppställdes angående avtalen, vilket "närmast betingats av riskerna för ett kringgående av beskattningen"; a a sid 476.

¹⁵ BevU 1967:2 sid 32.

¹⁶ Dessa två skäl går emot varandra då konkurrensrubbningsarna blir större ju större skattehöjning som föreslås, dvs då skattehöjningen nu var mindre än tidigare var det mindre angeläget än tidigare att ingripa mot de påstådda konkurrensrubbningsarna.

¹⁷ A a sid 33.

reglerna. Ett uttalande i prop 1978/79:141, sid 41 f, tyder nämligen på att dep chefen där ansett möjligheten till övervältring på köparna vara av betydelse:

"Den som beställer en vara eller en tjänst måste självfallet vara beredd att betala även den skatt som belöper på varan eller tjänsten vid avtalstidpunkten. Han måste också räkna med att drabbas av eller dra nytta av eventuella förändringar av beskattningen mellan avtalsdagen och leveransdagen."

Det finns därför anledning att diskutera de skäl som anfördes 1967.¹⁸

6. Utskottet menade att regler som anknyter skattskyldighetens inträde till avtalstidpunkten medför **konkurrensrubbningar**. Det är svårt att förstå vilka konkurrensrubbningar som kan uppstå om en skattehöjning endast omfattar försäljningar som avtalats efter höjningens ikraftträdande. Olika säljare konkurrerar ju om att få köpare att binda sig för köpet. Den nuvarande regeln, om att skattskyldigheten inträder vid leveranstidpunkten, innebär därvid en konkurrensfördel för den som kan erbjuda leverans snabbare än vad som eljest hade varit motiverat. Exempelvis kan kapitalstarka detaljister med stora leveranslager, genom att effektuera leveranser snabbare än sådana detaljister som måste beställa från grossister etc, erbjuda kunderna försäljningar till den lägre skattesatsen. En anknytning av skattskyldighetens inträde till avtalstidpunkten hade därför inneburit större neutralitet i detta hänseende.¹⁹

Det andra argumentet, möjligheten att genom särskilda prishöjningsklausuler **överbältra** skattehöjningen på köparna, diskuteras av Hagstedt, 1974 sid 122 f, som anser att förekomsten av sådana klausuler undanröjer retroaktiva effekter:

"Förekomsten av sådana klausuler är även ett lagstiftarintresse eftersom man härigenom när som helst kan ändra uttagsprocenten i vetskap om att detta ej träffar skattskyldiga med retroaktiv verkan."

¹⁸ Problemet för de skattskyldigas redovisning skall inte diskuteras närmare. De skattskyldiga kommer att vara tvungna att redovisa försäljningar med äldre skattesatser oavsett om skattehöjningen omfattar avtal eller endast leveranser som har skett efter ändringens ikraftträdande. Någon skillnad föreligger således inte.

¹⁹ Denna effekt minskar genom att skattskyldighet kan bringas att inträda före leveransen genom förskottsbetalning. Denna möjlighet kan dock inte utnyttjas av alla kunder.

Påståendet är formellt korrekt då retroaktiviteten inte drabbar de skattskyldiga.²⁰ I stället övervältras den retroaktiva skattehöjningen på skattebärarna, dvs de köpare som inte är mervärdeskattskyldiga.²¹ Även retroaktivitetens effekter på skattebärarna bör dock beaktas, då de korrekta förutsättningarna för ett inköpsbeslut kan vara väl så viktiga för en konsument som för en näringsidkare även om de absoluta beloppen är mindre.

De i förarbetena anförda skälen för att vissa retroaktivitetseffekter accepteras vid mervärdebeskattningen har således enligt mitt förmenande inte tillräcklig tyngd. Ett mer väsentligt skäl, som inte anförts i ML:s förarbeten, är däremot att tidpunkten för den omständighet som medför att skattskyldigheten inträder bör vara enkel att konstatera och kontrollera.²² Detta ligger i linje med uttalandena i SOU 1974:34, sid 159, om en enkel regel. Tidpunkten för en leverans är lättare att utåt konstatera än tidpunkten för ingåendet av ett avtal, och en anknytning till avtalsdagen medför möjlighet att felaktigt daterade avtal kommer att upprättas.²³

De lege ferenda är min uppfattning att en skattehöjning eller en utvidgning av det skattepliktiga området inte skall omfatta sådana försäljningar där bindande avtal med bestämt pris träffats före det lagen trätt i kraft.²⁴ Genom en sådan regel undviker man obilliga retroaktiva effekter. Om man vill undvika att ett antal avtal tidigare läggs då förslaget till lagändring blir känt, kan ikraftträdandet ske innan lagförslaget antagits av riksdagen, genom utnyttjandet av undantagsbestämmelsen i regeringsformens 2 kap 10 § 2:a st 2:a och

²⁰ Ett liknande uttalande finns i SOU 1964:25, sid 476: "De återgivna ikraftträdandebestämmelserna har tillkommit i de skattskyldigas intresse för att skydda dem från en retroaktiv verkan av beskattningen i de fall, när ingen skatteövervältring på avnämarna skulle vara möjlig."

²¹ Hagstedt har måhända primärt skattskyldiga köpare i åtanke; jfr a a sid 170 f.

²² Jfr Thorell 1984 sid 249 f angående skatterättsliga kontrollaspekter på lagernedskrivningsrätt på kontrakterade varor.

²³ Denna aspekt torde även i vissa fall ha styrt ikraftträdandereglerna vid inkomstbeskattningen. Exempel härpå finns vid införandet av begränsningar i avdragsrätten för förskottsräntebetalningar. Dessa begränsningar blev tillämpliga på betalningar som skedde efter visst datum; se prop 1981/82:80 och prop 1987/88:62.

²⁴ För att undvika kringgående kan det eventuellt vara nödvändigt att uppställa särskilda krav på avtalets form el dyl; jfr SOU 1964:25 sid 476.

3:e meningarna.²⁵ För att minska risken för missbruk genom feldatering av avtal bör anknytningen till avtalsdagen endast gälla de fall då skriftliga avtal upprättats.

7.2.2 Skattskyldighetens inträde vid leverans

1. Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst utförs, uttag sker eller förskottsbetalning uppbärs. I detta avsnitt skall skattskyldighet till följd av varuleverans behandlas.

I 4 § anv p anges att:

"Med leverans av vara förstås att varan avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller efterkrav."

I prop 1978/79:141, sid 40 f, uttalar dep chefen följande:

"(M)ed leverans avses att vara *civilrättsligt* (min kursiv) har avlämnats till köparen. Jag delar även utredningens uppfattning att man av praktiska skäl bör i mervärdesskattelhänseende betrakta avsändandet av en vara till köparen som leverans även om varan inte därigenom har avlämnats till köparen. Detta bör dock begränsas till de fall varan avsänds mot efterkrav eller postförskott."

Det framgår inte mer än så vad lagstiftaren har avsett. Då avlämnande är ett begrepp som endast används i köplagen så måste dep chefen ha åsyftat en anknytning till de köprättsliga reglerna om avlämnande.²⁶ Regeringsrätten har även i RÅ 1986 ref 117, som dock gällde tillämpning av annat lagrum i ML, uttalat att "med leverans av vara förstås bl a att varan avlämnas till köparen i den mening som avses i 10 § köplagen".²⁷ Detta innebär att tidpunkten för leverans får

²⁵ Enligt dessa bestämmelser kan lagändringen få effekt från den dag regeringen eller riksdagsutskott lämnat förslag till riksdagen eller t o m från den dag regeringen i skrivelse till riksdagen meddelat att förslag är att vänta.

²⁶ I Handledningen, 1987 sid 36, anges att leveransbegreppet grundar sig på köplagens regler.

²⁷ Frågan i målet gällde om upphovsmannen eller köparen var ägare till ett konstverk vid tidpunkten för anmälan av försändelsen till förtullning. Enligt uttalanden i förarbetena skall detta bedömas bl a med ledning av om leverans av varan skett till köparen före införseltillfället. Därvid uttalade regeringsrätten den nu citerade meningen.

avgöras med utgångspunkt från vad som har avtalats om avlämnandet eller vad som eljest gäller enligt köplagens dispositiva regler.²⁸

Innebörden av köplagens regler skall inte närmare analyseras här. Här skall diskuteras om säljare och köpare med skatterättslig verkan kan disponera över tidpunkten för avlämnandet och härigenom förskjuta tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Parterna kan ha intresse av att antingen tidigarelägga denna tidpunkt för att undvika effekten av en lagändring varigenom mervärdeskatten höjs eller den sålda varan blir skattepliktig, eller att senarelägga tidpunkten för att uppskjuta säljarens redovisning av mervärdeskatten.

2. **Avlämnandet** är ett "juridiskt samlingsbegrepp som används för att bestämma flera viktiga rättsverkningar, nämligen den tidpunkt" då man avgör om säljaren är i dröjsmål med sin prestation, om varan är avtalsenlig, när faran för godset övergår på köparen, som används för fördelning av avkastning och då köparen skall erlagga betalning om inte annat avtalats.²⁹ Bestämmelser om när avlämnandet skall anses ha skett finns i 6 - 7 §§ köplagen.³⁰ 6 § reglerar s k hämtningsköp, varvid varan är avlämnad när köparen har tagit hand om den. 7 § regler om transportköp, varvid varan är avlämnad då den överlämnats till transportör eller i vissa fall först då den överlämnats till köparen.

Dessa regler liksom köplagens regler i övrigt är dispositiva och parterna kan därför avtala om att avlämnandet skall inträda genom någon annan händelse än de i lagreglerna angivna. Vid den mervärdeskatterättsliga bedömningen får avlämnandetidpunkten avgöras på grundval av avtalet mellan parterna.³¹ Oftast framgår det entydigt av avtalet när avlämnandet skall ske.

²⁸ Vid tidpunkten för dep chefens uttalande var 1905 års köplag (1905:38 sid 1) gällande. Enligt förslag i prop 1988/89:76 skall en ny köplag införas.

En hänvisning till det köprättsliga avlämnandet gäller regler vars innebörd kan bestämmas genom avtal eller annars genom köplagens dispositiva regler. Då hänvisningen är så allmän finns det ingen anledning att hänvisningen inte skulle omfatta de avlämnanden som eventuellt bestäms enligt den nya köplagen på ett från 1905 års lag skiljaktigt sätt.

Hänvisningar nedan till köplagen avser förslaget till ny köplag om inte annat särskilt anges.

²⁹ Ramberg 1989 sid 78.

³⁰ 9 - 10 §§ och 62 - 65 §§ i 1905 års köplag.

³¹ Jfr Strömberg SN 1989 sid 107.

Ett problem är att det *faktiska* avlämnandet kan skilja sig från det *avtalade*.³² Ett exempel är om köparen vid ett hämtningsköp inte avhämtar varan vid avtalad tidpunkt. I ett sådant fall inträder flertalet av ovannämnda rättsverkningar redan vid den avtalade avlämnandetidpunkten,³³ men den omständighet som enligt avtalet utgör avlämnandet inträder vid avhämtandet. Vidare kan undantagsvis tänkas situationer där enligt avtalet inte alla de rättsverkningar som förknippas med avlämnandebegreppet skall inträda vid samma tidpunkt. Det är då inte omedelbart klart vad som skall anses som avlämnandet. Vid bedömningen av avtalets civilrättsliga konsekvenser finns inte anledning att diskutera när "avlämnandet" skall anses ha skett, eftersom det civilrättsligt endast är av intresse att avgöra när var och en av de olika civilrättsliga rättsföljderna skall inträda.

I det stora flertalet fall är den civilrättsliga avlämnandetidpunkten entydig och mervärdebeskattningen anknyter då direkt till denna. I sådana fall där komplikationer av ovannämnt slag föreligger måste däremot särskilda överväganden ske vid mervärdebeskattningen. Något generellt kriterium för hur alla varierande fall skall bedömas kan inte anges, men däremot kan några specifikt mervärdeskatte-rättsliga utgångspunkter anges.

Först kan konstateras att bedömningen skall ske på grundval av reella händelser och rättsverkningar. Anges i avtalet att ett "avlämnande" skall ske vid viss tidpunkt utan att då några reella civilrättsliga rättsverkningar skall inträda kan man bortse från detta. Ett sådant "tomt avlämnande" har nämligen ingen civilrättslig innebörd utan skulle bara bli ett skatterättsligt "avlämnande".

Då *en* avlämnandetidpunkt inte kan bestämmas civilrättsligt bör man anknyta till den omständighet som främst har framhävts i förarbetena till ML. I Ds B 1977:6, sid 28 f, angavs att skattskyldighetens inträde borde "direkt knytas till tillhandahållandet av skattepliktigt objekt", för att härigenom få en "likformig beskattning av konsumtionen". Man torde därför med leverans principiellt sett syfta på själva överlämnandet till köparen så att hans konsumtion kan påbörjas. Praktiskt sett föreslogs en anknytning till den civilrättsliga leveransen, samt några fränsteg härifrån. Dessa fränsteg anknöt leveransen till avsändandet.

³² Ramberg 1989 sid 78 f.

³³ A a sid 79.

Man torde därför med leverans praktiskt sett tänkt sig den handling varigenom säljaren *faktiskt* skiljde sig från varan. I prop 1978/79:141, sid 40 f, delade dep chefens utredningens uppfattningar, men föreslog några smärre modifikationer samt en uttrycklig anknytning i lagtexten till det civilrättsliga avlämnandebegreppet. Man torde därför kunna utgå från att säljarens överlämnande av varan till köparen eller tredje man är den omständighet, man primärt haft i åtanke när anknytningen till avlämnandebegreppet föreslogs.

RSV har i sina anvisningar, RSV Im 1984:2 p 2.1, förordat en tillämpning med utgångspunkt från köparens besittningstagande av varan. Man anger att varan skall anses avlämnad "då säljaren enligt försäljningsvillkoren har fullgjort vad som ankommer på honom för att köparen skall komma i besittning av varan." Begreppet besittning förknippas normalt med inträdet av sakrättsliga rättsverkningar, vilka inte ingår i det civilrättsliga avlämnandebegreppet.³⁴ Anvisningen syftar dock på den köprättsliga definitionen av avlämnandet då formuleringen nästan exakt motsvarar Alméns definition av avlämnandet.³⁵ Denna definition blir dock inaktuell efter införandet av den nya köplagen som med avlämnande vid hämtningsköp avser varans faktiska omhändertagande.³⁶

I *praxis* har bedömts några transaktioner där en vara sålts under sådana villkor att avlämnandets typiska rättsverkningar var mycket uttunnade. I RÅ83 1:5 ansågs leverans ha skett, men i RÅ 1988 ref 106 ansågs så inte vara fallet. Rättsfallen gäller särskilda transaktionstyper och skall därför analyseras och kommenteras i särskild ordning nedan i avsnitt 8.2.4.

I RÅ85 1:40 har regeringsrätten ansett att en transaktion som innebar att en vara såldes genom en kedja av försäljningar men fysiskt levererades från tillverkaren till slutkunden, ingick i en skattskyldig verksamhet för en av de mellanliggande parterna. Detta måste innebära att denna part även har ansetts leverera varan. Av fallet framgår dock inte när leveransen ansågs ha skett för denna part. Av rättsfallet framgår åtminstone att leverans kan ske utan att en mellanliggande köpare/säljare tar faktisk befattning med varan.

³⁴ En arbetsgrupp inom RSV har även kommit fram till att begreppen leverans och avlämnande bör tolkas med ledning av de separationsrättsliga (sakrättsliga) reglerna; se RSV 1984 sid 22 ff.

³⁵ Se Ramberg 1989 sid 80.

³⁶ A s.

7.2.3 Skattskyldighetens inträde vid tjänstprestationer och uttag

1. Enligt 4 § inträder skattskyldighet när tjänst tillhandahålls och när uttag sker. Innebörden härav är inte närmare preciserad i lagtexten. I Ds B 1977:6, sid 29, anges endast att "i fråga om tjänst med utsträckning i tiden inträder skattskyldigheten ... successivt vartefter tjänsten tillhandahålls" och i prop 1978/79:141 berörs frågan endast avseende några särskilda fall.

Någon koppling till civilrätten finns inte, i motsats till vid varuöverlåtelser. Den principiella utgångspunkten bör dock vara densamma, att av primärt intresse är tidpunkten då beställaren kan börja nyttja tjänsten och säljaren skiljer sig från denna.

I RSV Im 1984:2 ges relativt utförliga anvisningar härom, som har en innebörd i linje med det nyss sagda:

"Ett tillhandahållande får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten fullgjort vad som ankommer på honom.

Vissa tjänster, t ex uthyrningstjänster, kommer beställaren tillgodo kontinuerligt. Sådana tjänster, med en utsträckning i tiden, får anses tillhandahållas successivt.

På motsvarande sätt gäller i fråga om uttag av tjänst att skattskyldighet uppkommer i takt med att en tjänst utförs eller tillhandahålls."

2. Som precisering anges att en tjänst utan utsträckning i tiden "bör anses tillhandahållen först när en beställare godkänt fullgjord prestation". Med tidpunkten för beställarens godkännande avses sannolikt den tidpunkt då anmärkning mot tjänsten senast skall ha framställts och någon sådan anmärkning inte har skett. För konsumentförvärven gäller enligt konsumenttjänstlagens (1985:716) tvingande regel i 17 § att konsumentens anmärkning skall ha skett inom "skälig tid efter det att han märkt eller bort märka felet". Företas anmärkning kan ett godkännande inte anses föreligga förrän felet eller bristen avhjälpes utan förnyad anmärkning. Det finns vidare fall där besittningstagandet sker

avsevärd tid innan den fullgjorda prestationen kan anses godkänd. Exempelvis gäller detta vid uppförande av byggnader.³⁷

Från retroaktivitetssynpunkt är som tidigare framhållits önskvärt att skattskyldighet inträder tidigt och det är därför olämpligt att tidpunkten för skattskyldighetens inträde hålls svävande beroende på besiktnings- och reklamationsförfaranden.³⁸ Det står bättre i överensstämmelse med den principiella utgångspunkten för skattskyldighetsregeln att skattskyldighet inträder då beställaren kan börja nyttja den utförda tjänsten, exempelvis vid småhusproduktion på tillträdesdagen.³⁹

3. Det finns ett antal prestationer som har inslag av **såväl varuförsäljning som utförande av tjänst**. Det gäller fall av leverans av tillgång förenad med inmontering etc. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde borde vara densamma oavsett om prestationen enligt ML är vara eller tjänst.⁴⁰ Oavsett om man anser sig bestämma en avlämnande- eller en tillhandahållandetidpunkt borde tidpunkten vara densamma, nämligen den ovan förordade då beställaren kan börja bruka tillgången.⁴¹

4. Enligt RSV Im 1984:2 får tjänster som har **utsträckning i tiden** delas upp på vad som är hänförligt på tid före respektive efter en skatte-

³⁷ Som exempel kan tas standardavtalet "Allmänna bestämmelser för småhusentreprenader där enskild konsument är köpare (ABS 80)". Besiktning sker före tillträdesdagen, men därefter har beställaren två månader på sig att efter det att han erhållit besittningsutlåtandet påtala brist eller fel, 8 §.

³⁸ En annan sak är att detta kan motivera att mervärdeskatteredovisning ännu inte skall ske. Härtill återkommer jag i avsnitt 8.4.

³⁹ Jfr 5 b § ML angående uttag ur byggnadsverksamhet av ny-, till- eller ombyggnad där det anges att redovisningsskyldigheten anstår har kunnat tas i bruk.

⁴⁰ Här för finns i och för sig en omfattande rättspraxis angående leveranser till byggnader som gäller frågan om prestationen utgör byggnadsentreprenad med reducerat beskattningsvärde eller varuförsäljning med normalt beskattningsvärde.

⁴¹ Som praktiskt exempel kan anföras standardavtalet "Allmänna bestämmelser av år 1964 för leverans innefattande montage av gods (Montage 64)". Enligt punkt 26 förstås med leveransdag den dag då anläggningen av leverantören färdigställts och anmälts för besiktning. Enligt punkt 28 kan beställaren med leverantörens godkännande ta anläggningen i drift innan anläggningen godkänts. Oavsett om denna prestation ses som vara eller tjänst borde skattskyldigheten inträda då beställaren kan börja använda anläggningen.

satsändring. Även här förefaller det korrekt att knyta an till det faktiska nyttjandet. Fördelningen av beskattningsvärdet bör kunna ske med hjälp av den periodisering som företas i bokföringen enligt god redovisningssed.

Ur retroaktivitetssynpunkt vore det i och för sig mer tillfredsställande att skattskyldigheten ansågs inträda redan i och med att tillhandahållandet påbörjas av en i tiden utsträckt tjänst, i den mån hyran då är fastställd.⁴² Härigenom skulle även neutralitet föreligga i detta avseende mellan leverans av vara och hyra av vara.⁴³ Lagtextens angivelse om tillhandahållande samt uttalandena i förarbetena utesluter dock en sådan rättstillämpning.

5. Gränsdragningen mellan vad som skall anses vara tjänster med respektive utan utsträckning i tiden är inte direkt kommenterad i förarbetena. Mest riktigt synes vara att utgå från tjänstens tillhandahållande till beställaren. Skattskyldighet skall i princip inte inträda innan beställaren kan börja nyttja tjänsten. Att en tjänst såsom en reparation tar tid att utföra gör den inte till en i tiden utsträckt tjänst, då beställaren inte har någon nytta av reparationen förrän den är avslutad. Därefter tillhandahålls den färdiga reparationen på en gång och tjänsten har inte någon fortsatt utsträckning i tiden. En sådan bedömning innebär även största likhet med regeln om skattskyldighetens inträde vid varuleverans. Vid uthyrning o dyl finns däremot en fortsatt kontakt mellan uthyraren och hyresmannen och prestationen tillhandahålls successivt.

Mot den här lämnade beskrivningen av gränsdragningen talar dock vissa uttalanden i prop 1978/79:141, sid 66 f, angående skattskyldighetens inträde vid byggnadsentreprenader. Där anges att skattskyldighet för en uppförd byggnad inträder först när byggnaden tas i anspråk. Av neutralitetsskäl skall detsamma gälla vid uttagsbeskattning av egenregiarbeten "som till större delen avser ny-, till-, eller ombyggnad", men senare anføres att vid uttagsbeskattning av "mindre omfattande underhållsarbeten och liknande bör liksom vid fortlö-

⁴² Med mitt ovan i avsnitt 7.2.1 angivna synsätt borde skattskyldigheten av retroaktivitetshänsyn inträda redan då avtal träffas om ett bestämt vederlag för en hyresperiod etc. Om avtalet omfattar hyresperiod för vilken hyran inte är fastställd finns däremot inte anledning att låta skattskyldighet inträda innan hyran fastställs, då för det första nyttjaren normalt inte torde vara bunden och för det andra har accepterat en osäkerhet om prisnivån.

⁴³ I RSV Im 1984:2 ägnas nu, i p 2.2, relativt stort uppmärksamhet åt gränsdragningen mellan köp och hyra av vara.

pande arbeten åt beställare skattskyldigheten inträda successivt för vad som har utförts under perioden". Innebörden härav är att en reparationstjänst anses vara en successivt tillhandahållen tjänst. Om detta vore riktigt så skulle endast tjänster som utförs momentant sakna utsträckning i tiden.

Från retroaktivitetssynpunkt finns inte anledning att invända häremot, då ett tidigareläggande av skattskyldigheten är positivt. Rent faktiskt förefaller dock klassificeringen av en reparation som en successiv tjänst oriktig. Vidare är det, som framhållits ovan, mer i överensstämmelse med skattskyldighetsreglernas utgångspunkt om neutralitet mellan olika typer av förvärv att skattskyldighet inträder när reparationen är färdig. Dep chefens uttalande står dåligt i överensstämmelse härmed, och uttalandet bör därför inte tillmätas allmän betydelse. Det torde dock inte gå att bortse från det med avseende på de fall som direkt anges, dvs byggnadsarbeten.

6. Skattskyldighet för **uttag** inträder enligt 4 § när uttaget sker. Detta bör i princip vara samma tidpunkt som när skattskyldighet skulle inträda för motsvarande onerösa transaktion. Vid varuuttag gäller detta i princip och skattskyldighet inträder när konsumtionen av varorna kan påbörjas. I Ds B 1977:6, sid 61 f, anges att skattskyldighet för uttag av tjänst bör inträda när förmånen utges. Vidare anges att "(n)är det gäller tjänst med utsträckning i tiden bör beskattningen ske fortlöpande." En särskild regel härom infördes i 5 b §:

"Vid uttag av tjänst som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod skall ... till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har utförts under perioden."

I 5 b § regleras endast redovisningsskyldigheten, men regeln måste innebära att även skattskyldigheten inträder åtminstone senast vid denna tidpunkt.

Som ovan angivits uttalas i prop 1978/79:141, sid 67, att vissa byggnadstjänster, som enligt mitt förmenande inte tillhör kategorien tjänster med utsträckning i tiden, skall behandlas som sådana. Detta innebär successivt inträdande skattskyldighet och detsamma gäller enligt dep chefen även vid uttag av sådana tjänster.

I RSV Im 1981:3, punkt 4, anges detta som en generellt gällande regel vid egenregiarbeten: "För alla uttagna byggnadsarbeten inträder skattskyldigheten successivt i takt med att tjänsterna tas ut." Handledningen, 1987 sid 328, uttrycker detta än tydligare genom att efter nyss citerade mening tillägga att "detta betyder att skattskyldigheten inträder när en spik slås i, när målarfärgen appliceras på väggen o s v."

Häremot kan resas samma invändningar som ovan i punkt 5 angående externa reparationstjänster. Här kan tilläggas att vid uttag inträder sannolikt på grund av 5 b § skattskyldighet och redovisningsskyldighet samtidigt, vilket

medför ytterligare invändningar mot den ovan angivna rättstillämpningen. Mervärdeskatt bör redovisas vid samma tidpunkt oavsett om en reparation utförs självt eller förvärvas externt.⁴⁴

7.2.4 Skattskyldighetens inträde vid förskottsbetalning m m

1. I 4 § anges som undantag från huvudregeln om skattskyldighetens inträde vid leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst att:

"Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo."

Av den diskussion som fördes i förarbetena,⁴⁵ framgår att regelns primära syfte är att redovisningsskyldighet skall inträda i dessa fall. Dep chefen framhöll dock i prop 1978/79:141, sid 41 f, även regelns konsekvenser avseende tillämpliga lagregler om skattskyldighet och skattesats.⁴⁶

Regeln medför en skillnad i beskattningen av beställare som kan betala i förskott och de som endast kan betala efter leveransen. Regeln är därför inte invändningsfri med den utgångspunkt lagstiftaren har på retroaktivitet; att konsumtionstidpunkten bör vara avgörande för vilka lagregler som skall tillämpas. Dep chefen ansåg dock inte detta förhållande vara någon avgörande nackdel.⁴⁷

2. Regeln kräver en **gränsdragning** mellan vad som är ett förskott för beställd vara eller tjänst och vad som är ett lån från beställningen oberoende lån till säljaren. I syfte att uppskjuta redovisningsskyldighe-

⁴⁴ För externa reparationer inträder redovisningsskyldighet, oavsett vad som gäller för skattskyldighetens inträde, när tjänsten faktureras enligt god redovisningssed; se vidare nedan avsnitt 8.4.

⁴⁵ Ds B 1977:6 sid 29, prop 1978/79:33 sid 94 f (remissyttrandena) och prop 1978/79:141 sid 41 f.

⁴⁶ 1990 har förskottsregeln ändrats genom ett tillägg så att den inte är tillämplig vid en utvidgning av skatteplikten.

⁴⁷ Prop 1978/79:141 sid 42.

Med min inställning till när retroaktivitetseffekter föreligger innebär förskottsregeln ett steg i rätt riktning då den tidigare lägger tidpunkten jämfört med huvudregeln.

tens inträde kan parterna vara intresserade av att en transaktion skall bedömas ha den senare innebörden, och gränsdragningen skall därför beröras även nedan i avsnitt 7.3.4. Parterna kan även ha det omvända intresset, att en betalning skall behandlas som förskott för att härigenom undvika en skattesatshöjning. Gränsdragningen skall här diskuteras ur denna aspekt.

Enligt lagtexten skall vederlaget avse "beställd vara eller tjänst". En förutsättning för att skattskyldighet skall inträda måste då vara att det med tillräcklig säkerhet går att fastställa att en betalning avser en skattepliktig vara eller tjänst. Detta bör anses vara fallet om betalningen enligt bindande avtal avser en bestämd prestation.⁴⁸ Däremot torde det inte krävas att priset är bestämt.⁴⁹ Exempelvis torde inte betalning enligt ett avtal om framtida leverans av en bil, men där biltypen och priset inte bestämts, kunna anses vara ett förskott. Betalningen torde i detta fall få anses vara en deposition vars användning skall bestämmas vid senare tidpunkt.

7.3 Redovisningsskyldighetens inträde

Reglerna om redovisningsskyldighetens inträde anger för vilken redovisningsperiod utgående mervärdeskatt skall redovisas. Reglerna har anpassats till de bokföringsregler som i övrigt gäller för de skattskyldiga. Ursprungligen var kontantmetoden huvudregel då en stor del av de skattskyldiga hade en kontantmässig redovisning.⁵⁰ När bokföringsskyldigheten utvidgades 1976 blev det naturligt att i stället anknyta till den bokföringsmässiga redovisningen. Fr o m den 1 januari 1981 är den s k *faktureringsmetoden* huvudregel. Därjämte finns

⁴⁸ Jfr behandlingen av vissa betalningar vid inkomstbeskattningen. I RSV Dt 1983:12 punkt 3.2 anges: "Vidare bör i fråga om förskottsränta anmärkas att avdrag medges endast om långivaren har godtagit att ränta skall betalas förskottsvis och under förutsättning att låntagaren inte därefter - utan att återbetala lånet - kan återfå det i förskott inbetalda beloppet."

⁴⁹ Det enda rättsfall jag funnit angående den ovan behandlade gränsdragningsfrågan är RÅ 1976 Aa 68, men det ger ingen vägledning då omständigheterna var sådana att det helt klart rörde sig om ett förskott.

⁵⁰ Ds B 1977:6 sid 5.

dock i vissa fall möjlighet att använda den s k *bokslutsmetoden* varigenom det finns en begränsad kontantmässig redovisning kvar. I avsnitt 7.3.2 och 7.3.3 skall innebörden av reglerna behandlas. Först skall i avsnitt 7.3.1 uppbyggnaden av ML:s redovisningsregler jämfört med redovisningsreglerna i bokföringslagen (BFL) och KL diskuteras samt sambandet dem emellan.

7.3.1 Karaktären på och sambandet mellan redovisningsreglerna i ML, KL och BFL

1. **Inkomstbeskattningen** samordnas med den bokföringsmässiga resultatberäkningen genom reglerna i 41 § anv p 1 KL. Inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i KL, och vid denna beräkning skall innebörden av god redovisningssed iaktas.⁵¹ Anknytningen till den bokföringsmässiga resultatberäkningen är såväl praktisk som principiell. En praktisk anknytning finns genom att inkomstbeskattningen måste bygga på det underlag av löpande noteringar och verifikationer som finns i bokföringen. En principiell anknytning finns då de bokföringsmässiga och inkomstskattemässiga resultatberäkningarna i huvudsak bygger på samma principer. Ett bokföringsmässigt resultat är en god mätare på den skatteförmåga som verksamheten ger, med realisationsprincipens och försiktighetsprincipens restriktioner.

I KL har flertalet frekventa redovisningsfrågor särskilt reglerats. Direkt betydelse har de bokföringsmässiga principerna endast för frågor som är helt oreglerade, och för rättstillämpningen då regleringen inte är tillräckligt tydlig eller omfattande.

2. Beräkningen av skatteobjektet vid **mervärdebeskattningen** skiljer sig väsentligt från den bokföringsmässiga resultatberäkningen. Näringsverksamhetens affärsmässiga mervärde är möjligt att beräkna enligt bokföringsmässiga principer och det förekommer även i vissa redovisningar.⁵² Vid beskattningen beräknas mervärdet på ett annat sätt, eftersom beskattningen bygger på en så långtgående reciproci-

⁵¹ Se Thorell 1984 sid 169 ff.

⁵² Se Gröjer och Stark, Social redovisning, 1978.

7.3.1

tet som möjligt vid transaktioner mellan näringsidkare. Detta innebär att avdragsrätten inte grundar sig på bokföringsmässiga principer om kostnadsrapportering, utan på det faktum att mervärdeskatt debiteras av en affärskontrahent.⁵³

Inte heller ML:s regler för redovisning av utgående skatt anknyter primärt till redovisningen av intäkter utan till redovisningen av löpande inkomster. Den vid mervärdebeskattningen använda faktureringsmetoden innebär i princip att redovisning skall ske när fordran på betalning för en skattepliktig prestation uppstår.⁵⁴ Redovisningsskyldighet förutsätter vidare att skattskyldighet inträtt, vilket som huvudregel sker vid varuleverans respektive tillhandahållande av tjänst. Detta är även normalt den tidpunkt då intäkter anses realiserade vid en bokföringsmässig inkomstberäkning. Genom förskottsregeln i 4 § 2:a st ML inträder dock skattskyldighet redan före leveransen o dyl om förskott uppbärs. Förskottsregeln är ett exempel på att redovisningsreglerna inte syftar till att anknyta till bokföringens intäktsredovisning. Syftet är inte att mervärdeskatt skall utgå på verksamhetens affärsmässiga mervärde.

Mervärdeskatteredovisningen anknyts till tidpunkten för bokföring av affärshändelser. Genom kravet att skattskyldighet skall ha inträtt kan dock redovisningsskyldighet komma att inträda vid en senare tidpunkt än då affärshändelsen bokförs. Skälet härtill torde primärt vara rent mervärdeskatterättsligt. Innan skattskyldighet har inträtt är det inte klart vilken skattesats m m som skall tillämpas. Regeln torde även vara motiverad utifrån bokföringsmässiga aspekter. Innan leverans etc har skett är det inte definitivt klart om en skattepliktig transaktion kommer att genomföras eller ej och skatteredovisningen bör anstå till dess.

Anknytningen till bokföringsmässiga resultatberäkningsprinciper är således svag, vilket beror på att mervärdebeskattningen inte skall fungera som en skatt på den skattskyldiges mervärde utan som en skatt på konsumtion. Därvid skjuts kravet på en likformig beräkning av det skattemässiga mervärdet i bakgrunden till förmån för kravet

⁵³ Det finns i den nationalekonomiska litteraturen en diskussion om inte en successiv avdragsrätt vid anskaffning av anläggningstillgångar är mer teoretiskt korrekt; se Normann i SOU 1977:87 sid 49. Det ligger utanför framställningens ram att föra en de lege ferenda-diskussion härom.

⁵⁴ Prop 1978/79:141 sid 44.

på en enkel och praktisk metod, som så nära som möjligt anknyter till den skattskyldiges affärsbokföring.⁵⁵ Även vissa likformighetsaspekter måste dock beaktas och i prop 1978/79:141, sid 45, har denna aspekt betonats då det uttalas att "de skattskyldiga bör ... kunna kräva att redovisningsmetoden inte ger upphov till störningar av konsumtions- eller konkurrensneutraliteten".

3. Mervärdeskatteredovisningens **anknytning till bokföringen** är således i huvudsak av praktisk karaktär, och anknyter till den löpande bokföringen och de normer för denna som finns i god redovisningssed. I 5 a § anges att "redovisningsskyldighet inträder när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts". I 17 § anges att "rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts".⁵⁶

God redovisningssed avseende den löpande bokföringen kommer således till användning. I vissa avseenden torde även god redovisningssed i övrigt komma till användning. Jämfört med tillämpningen av god redovisningssed vid inkomstbeskattningen är tillämpningen vid mervärdebeskattningen dock begränsad.

BFL är till stor del en ramlagstiftning som får utfyllas genom god redovisningssed. I prop 1975:104, sid 148, beskrivs god redovisningssed som att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Enligt Thorell, 1984 sid 52, uttrycker detta de två huvudvillkoren för förekomsten av en god redovisningssed: "Villkoret god kan sägas svara mot ett krav på en teoretiskt och praktiskt acceptabel metod, och villkoret sed mot en faktiskt tillämpad praxis." Den teoretiska grunden för den goda redovisningsseden utgörs av de allmänt accepterade redovisningsprinciper som bl a finns återgivna i BFL:s förarbeten.⁵⁷

Allmänt kan sägas att regeringsrätten i inkomstskattemål i allt väsentligt följer god redovisningssed sådan den uttrycks i redovisningsrekommendationer eller yttranden från bokföringsnämnden.

⁵⁵ Prop 1978/79:141 sid 45.

⁵⁶ I båda paragraferna anges därefter vissa undantag härifrån.

⁵⁷ Thorell 1984 sid 36.

7.3.1

Detta framgår av den praxissammanställning Rabe företagit 1986, sid 144 ff.⁵⁸ Det finns exempel på fall där regeringsrätten inte direkt följt bokföringsnämndens uppfattning, men detta behöver inte innebära en avvikelse från god redovisningssed utan kan bero på en annan uppfattning av sakomständigheterna.⁵⁹

Vad som här anförts gäller i allt väsentligt även vid användningen av god redovisningssed vid mervärdebeskattningen. Således kan konstateras att regeringsrätten även i mervärdeskattemål inforrar yttranden från bokföringsnämnden, vilka beaktas.⁶⁰ Innebörden av god redovisningssed kan fastställas på samma sätt vid mervärdebeskattningen som vid inkomstbeskattningen. Den inkomstskatterättsliga praxisen kan härvid även användas, liksom den mervärdeskatte- rättsliga praxisen bör kunna användas vid den inkomstskatterättsliga bedömningen. Härvid måste dock beaktas om någon särskild inkomstskatte- alternativt mervärdeskatte- rättslig regel kan ha påverkat utgången.

När det gäller särskilda skatterättsliga hänsynstaganden som kan påverka rättstillämpningen bör vid mervärdebeskattningen särskild hänsyn tas till att redovisningen allmänt sett är kraftigt förenklad jämfört med den bokföringsmässiga redovisningen samt att reciprocitetssynpunkter bör kunna tillmätas större betydelse vid transaktioner mellan mervärdeskattskyldiga, än vid annan rättstillämpning.

7.3.2 Faktureringsmetoden

1. Enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet "när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts"; 5 a § 1:a st ML.

⁵⁸ Se även Thorell, SN 1989 sid 585, som anger att bokföringsnämnden har yttrat sig direkt till regeringsrätten nio gånger.

⁵⁹ Se RÅ 1986 ref 153 som gäller tidpunkten för uppkomsten av en fordran på försäkringsersättning, där regeringsrätten och BFN kom till skilda uppfattningar i det konkreta fallet. Detta torde primärt bero på att regeringsrätten i det konkreta fallet ansett att ytterligare omständigheter måste föreligga för att en fordran skulle föreligga. Se vidare Thorell, SN 1989 sid 588.

⁶⁰ Se RÅ81 1:33 och RÅ 1986 ref 125.

Bokföringen av en affärshändelse kan i princip tänkas ske vid två alternativa tidpunkter.

Vid en likformig och neutral redovisning bör bokföringen ske när affärshändelsen inträffar; nedan benämns detta alternativ *metod A*.

En mer praktisk metod är att anknyta till den tidpunkt då affärshändelsen faktiskt bokförs; nedan benämns detta alternativ *metod B*. Denna metod är inte helt tillfredsställande från likformighets- och neutralitetssynpunkt, men är motiverad av praktiska skäl. Deklaration skall avlämnas "senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser"; 22 § ML. Deklarationen kan rimligen bara grundas på vad som bokförts och därutöver krävs skälig tid för sammanställning av mervärdeskatterapporten för perioden.

Affärshändelsen och bokföringen av densamma inträffar normalt inte samtidigt. Affärshändelser är enligt 4 § BFL "in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder". Enligt 8 § BFL behöver dock affärshändelser inte bokföras omedelbart då de inträffar:

"Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. I fråga om fordringar och skulder gäller att de skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärs-sed."

5 a § ML är formulerad i enlighet med metod B. I förarbetena finns dock en rad motsägelsefulla uttalanden, varför frågan skall diskuteras närmare.

2. Faktureringsmetoden utgjorde i den ursprungliga mervärdeskatteförordningen en alternativ metod till huvudregeln, kontantmetoden.⁶¹ I 4 § angavs metoden så att "uppkomna fordringar" skulle inräknas i omsättningen (metod A). I prop 1968:100 beskrevs faktureringsmetoden både på detta sätt, sid 135, samt så att "skattskyldighet inträder ... när faktura utfärdas", sid 133, (metod B). I RSV Im 1976:26 uppmärksammades tydligen motsättningen då följande uttalades i punkt 7:

⁶¹ Dessa två alternativ förelåg redan vid den allmänna varubeskattningen; prop 1968:100 sid 125.

"Fordran anses i regel ha uppkommit när vara eller byggnad levererats eller tjänst tillhandahållits. ... Med hänsyn till att viss eftersläpning förekommer, bör redovisning av utgående skatt kunna godtas för den redovisningsperiod då faktura utfärdas och bokförs."

I RÅ 1986 ref 125 tillämpades de äldre reglerna om redovisningsskyldighetens inträde, men det här aktuella problemet ställdes inte på sin spets och regeringsrätten uttalade endast att "fordran har i vart fall inte uppkommit senare än när fakturan ... avsändes till beställaren".

Genom förslag i prop 1978/79:141 blev faktureringsmetoden huvudregel och lagtexten fick sin nuvarande lydelse. Ånyo förekom i förarbetena något motsägelsefulla uttalanden om tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. I propositionen gör dep chefen följande uttalande:

"Den grundläggande principen för affärsbokföringen, både när det gäller rörelseidkare och jordbrukare, är att affärshändelser skall bokföras när de inträffar. Detta innebär att fordringar och skulder skall bokföras när faktura har utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed."⁶²

Syftet är uppenbarligen att ange *en* tidpunkt för bokföringen, och det är möjligt att dep chefen felaktigt förstått bokföringsreglerna så att även om faktureringen och bokföringen skett senare än affärshändelsen, bokföringen skall ske *per* den dag affärshändelsen inträffat. Mer sannolikt är dock att i den första meningen bara anges vad som gäller i princip och att i den andra meningen anges vad som gäller i praktiken enligt BFL. Ett stöd för att dep chefen anser att redovisningsskyldighet normalt inte inträder redan då affärshändelsen inträffar är att han strax innan uttalat att "redovisningsskyldigheten (bör) ske i *nära anslutning* (min kursiv) till tidpunkten för skattskyldighetens inträde".

I senare förarbeten, vid en ändring av reglerna för redovisning av avbetalningsförsäljning, återfinns ytterligare uttalanden som kan ge ledning till tolkning av huvudregeln. I prop 1983/84:75, sid 15, föreslogs en regel med syfte att redovisningsskyldig som tillämpade bokslutsmetoden vid avbetalningsköp skulle redovisa skatt vid samma tidpunkt som redovisningsskyldiga som tillämpade faktureringsmetoden. Dep chefen uttalade därvid att redovisning skall ske i den

⁶² Prop 1978/79:141 sid 45.

"redovisningsperiod under vilken varan har levererats". För att uppnå detta föreslogs att medgivande enligt 5 a § 2:a st ML att tillämpa bokslutsmetoden inte skulle omfatta avbetalningsköp. Härigenom skulle faktureringsmetoden bli tillämplig på dessa fall.

Skatteutskottet, 1983/84:19 sid 10, ansåg att den föreslagna regeln behövde "ett visst förtydligande"⁶³ och föreslog den regel som nu finns i 5 a § 3:e st vilken stadgar att, "vid avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl inträder redovisningsskyldighet när faktura eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats". Utskottet torde mena att detta överensstämmer med faktureringsmetodens normala tillämpning, eftersom man anger att även den som tillämpade bokslutsmetoden bör redovisa i anslutning till leveransen och att reglerna skall förtydligas "så att det klart framgår att dessa principer gäller generellt för alla".⁶⁴

I dessa förarbeten ges således två skilda beskrivningar av faktureringsmetodens innebörd.

Den mest närliggande tolkningen av 5 a § ML är att redovisningsskyldighet inträder när bokföringen sker enligt reglerna i BFL, vilket normalt är senare än då affärshändelsen inträffar; dvs metod B. I förarbetsuttalandena finns stöd om än inte entydigt för att detta är avsikten. Tillräckligt stöd för att metod A skulle gälla finns helt klart inte. Med utgångspunkt från att metod B är tillämplig övergår jag till att diskutera vid vilken tidpunkt fordringar skall bokföras enligt god redovisningssed.

3. Bokföring av fakturor behandlas i BFN:16. Av anvisningen framgår inte helt klart om bokföring av fakturor skall ske per viss dag, och om denna dag kan vara dagen för fordrans uppkomst. Av bokföringsnämndens yttrande i RÅ 1986 ref 125 framgår dock att det "normala är att utgående fakturor grundnoteras *per* (min understrykning) den dag fakturan utställts", och häri instämde regeringsrätten. Det torde således kunna uteslutas att man med bokföringsdag normalt avser dagen då fordran uppstod.

⁶³ Anledningen härtill framgår inte av betänkandet. Troligen var den av dep chefen föreslagna regeln inte tillräcklig, då vissa redovisningsskyldiga även utan särskilt tillstånd kan tillämpa bokslutsmetoden; se nedan avsnitt 7.3.3.

⁶⁴ SKU 1983/84:19 sid 10.

I BFN:16 punkt D 2 anges att bokföringsskyldig som använder "bokföring med löpande förda förteckningar" skall avsluta förteckningarna för redovisning vid kortperiodiska bokslut och av mervärdeskatt. "Härvid sker summering av samtliga då obetalda fakturor." Mervärdeskatteredovisningen antas således inte omfatta andra fordringar än de som då fakturerats.⁶⁵

Det är således i överensstämmelse med god redovisningssed att fordringar kan bli bokförda på en dag som ligger senare i tiden än den dag då de uppkom. Denna dag är normalt dagen för fakturans upprättande, men enligt bokföringsnämndens yttrande i RÅ 1986 ref 125 kan det i vissa fall vara acceptabelt att fakturan "grundnoteras per den dag den avsänts".

Det kan inte heller stå i strid med god redovisningssed att en faktura grundnoteras per den dag då fordran uppstod. Detta är ju den materiellt mest riktiga bokföringen. I RSV Im 1976:26 (anvisning angående de äldre reglerna om skattskyldighetens inträde) anmärktes att:

"Har faktura utfärdats under en senare redovisningsperiod än den då leverans ägt rum, men bokföring av den uppkomna fordran skett i anslutning till leveransen, skall redovisning av utgående skatt ske för den period då fordran bokförts."

Motsvarande måste gälla även nu. En förutsättning för att denna redovisning skall stå i överensstämmelse med god redovisningssed och därför accepteras vid redovisning av mervärdeskatt torde vara att den bokföringsskyldige konsekvent tillämpar denna metod vid bokföring av alla fakturor eller att åtminstone vissa grupper av väsentligare transaktioner konsekvent bokförs på detta sätt.⁶⁶ Det torde exempelvis inte vara acceptabelt att enbart använda denna bokföringsmetod för inköpsfakturor.

4. I 4 § BFL stadgas att:

"Inför bokslut skall bokföringen ... tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret."

⁶⁵ Motsvarande förfarande torde avses för bokföringsskyldig som använder "bokföring med periodiskt förda förteckningar"; punkt D 3.

⁶⁶ Jfr Thorell 1984 sid 97 ff om jämförbarhetsprincipen.

I prop 1975:104, sid 207, anges att regeln gäller "s k periodisering" och att "bestämmelsen får störst betydelse i fråga om t ex räntor, hyror, kreditavgifter och olika premier". Däremot nämns inget om upplupna, men ej fakturerade, kundfordringar och dep chefen torde åtminstone inte primärt ha haft dessa i åtanke.⁶⁷

Det finns olika meningar huruvida denna regel innebär ett krav att alla affärshändelser som inträffat före bokslutet skall redovisas. I företagsskatteberedningens betänkande, SOU 1977:86 sid 487, förmodades att BFL inte ställde något krav på redovisning i årsbokslutet av en levererad men ej fakturerad varuförsäljning.⁶⁸ I anledning härav infördes vid inkomstbeskattningen regeln i 41 § anv p 1 5:e st KL:

"... värdet av avyttrade varor skall - även om fakturering inte skett - redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång."

Enligt Thorell 1984, sid 151, är beredningens tolkning av BFL tveksam, då en dylik regel torde vara självklar vid den bokföringsmässiga värderingen.

Som framgått ovan har dock regeln inte kommit till klart uttryck i BFL:s förarbeten⁶⁹ och inte heller senare har frågan blivit uttryckligen behandlad i någon redovisningsrekommendation. I ett svar från bokföringsnämnden har angivits att "tidpunkten för leverans, dvs avlämnande, till kund utgör den tidpunkt när intäktsredovisning bör ske."⁷⁰ I ett annat svar från bokföringsnämnden ges en beskrivning av

⁶⁷ Härför talar även att regeln kommenterades i samband med balansräkningsposterna A.I.6 och B.I.4 avseende förutbetalda alternativt upplupna kostnader respektive upplupna alternativt förutbetalda intäkter, men därvid nämndes inte balansräkningsposten kundfordringar; prop 1975:104 sid 234.

På liknande sätt kommenteras regeln i 4 § endast i samband med dessa poster i Kedner och Roos 1988 sid 115 och 122 samt Böckmark och Svensson 1988 sid 40.

⁶⁸ I inkomstskatterättslig praxis före införandet av 1976 års bokföringslag finns exempel på att man inte krävt intäktsredovisning av ofakturerade fordringar; se RÅ 1969 Fi 1320. Detta fall gäller dock en tjänsteprestation (elmontör) och för vissa tjänsteprestationer kan det vara mer motiverat än vid varuleveranser att uppskjuta intäktsredovisningstidpunkten till faktureringen; jfr KL:s regler om intäktsredovisning av pågående arbeten.

⁶⁹ I 1967 års utredning om bokföringslagstiftning, såsom den återges i SOU 1973:57 sid 133, uttalas dock klart att detta gäller för köparens bokföring av skuld för levererade varor, men däremot sägs inte något klart om säljarens redovisning.

⁷⁰ (C14/5); se BFN 1987 sid 227 f.

bokslutsarbetet som bl a anger att mottagna ofakturerade varuleveranser skuldförs.⁷¹ Vidare torde den inkomstskatterättsliga regeln i 41 § anv p 1 5:e st KL om redovisning av fullgjorda leveranser även få genomslag på bokföringen.⁷²

Det torde därför vara klart att den vedertagna tillämpningen, åtminstone numera, är att såväl kundfordringar som leverantörsskulder tillförs bokslutet. Detta under förutsättning att ingen väsentlig osäkerhet råder på bokslutsdagen om deras slutliga beloppsmässiga storlek.

Med hänsyn till att dep chefen i prop 1975:104 sid 168, som motiv för att uppskjuta bokföringstidpunkten till faktureringen, betonat att det i vissa fall kan föreligga svårigheter att avgöra när en fordran eller skuld uppstår, är det motiverat att iaktta försiktighet. Det är dock inte ett motiv för att generellt underlåta att redovisa uppkomna men ej fakturerade fordringar. Jfr även BFN 1987 sid 227.

Detta innebär att redovisningsskyldighet för mervärdeskatt inträder när dessa fordrings- och skuldposter tillförs bokslutet. Detta medför dock praktiska problem. Mervärdeskatt skall exempelvis för redovisningsperioden november-december betalas den 5 februari. Bokslutsarbetet är då inte avslutat och praktisk möjlighet saknas att redovisa mervärdeskatt för fordrings- och skuldposter som ännu inte är förtecknade.⁷³

I RSV Im 1984:2, angående bokslutsmetodens tillämpning, anges att man i praktiken kan acceptera en viss förskjutning i redovisningen. I anvisningen återges först en beskrivning av bokföringsnämnden (BFN) hur redovisningen sker i praktiken:

⁷¹ (C18/7); se a a sid 262 f.

Något lika explicit uttalande om leveransfordringar ges inte utan det talas mer allmänt om fordringsposter.

⁷² Som regeln är skriven innebär den ett krav på att redovisningen skall ske i bokslutet. Jfr dep chefens uttalande "att en regel av detta innehåll minskar risken för att en säljare redovisar varken de sålda varorna eller fordringen som tillgång i sitt bokslut"; prop 1978/79:210 sid 100.

⁷³ Är räkenskapsåret exempelvis lika med kalenderåret skall bokslutet vara klart senast den 30 juni; 11 § BFL. I praktiken krävs dock att bokslutet föreligger klart till inkomstskattedeklarationen vilken normalt skall avlämnas den 31 mars, men för vilket näringsidkare ofta kan ha anstånd.

Mervärdeskattedeklaration skall för skattskyldig med två-månaders-redovisningsperioder avlämnas den 5 februari; 22 § ML.

Först konstateras att man i "större företag ... vanligen avbryter fakturaregistreringen avseende det 'gamla' räkenskapsåret ganska snart efter räkenskapsårets utgång". I övrigt beaktas "mottagna ofakturerade leveranser" som interimsposter i bokslutet. Därefter uttalas att "denna praxis torde innebära att företagen i sin momsredovisning avseende räkenskapsårets två sista månader tar med enbart de registrerade fakturorna. Interimsförda poster momsredovisas automatiskt under nästkommande redovisningsperiod."⁷⁴

RSV menar i sin anvisning att ovanstående rutiner får anses uppfylla kraven på en korrekt skatteredovisning vid tillämpning av bokslutsmetoden. RSV måste då även anse att denna metod är acceptabel vid tillämpning av faktureringsmetoden.

En redovisning enligt ovanstående rutiner överensstämmer dock inte med den innebörd regeln om redovisningsskyldighetens inträde har vid en strikt tolkning.⁷⁵ Lagstiftaren torde dock inte ha uppmärksammat de särskilda problem som mervärdeskatteredovisningen i samband med årsbokslut medför och starka ändamålsskäl motiverar att man tillämpar de mer praktiska rutinerna. Det leder till rättsosäkerhet att lagtexten har en annan innebörd och en lagändring bör därför genomföras.

Det kan diskuteras om inte regeln i 4 § BFL är tillämplig även på kortperiodiska bokslut, då där inte anges årsbokslut utan endast bokslut. Det är dock inte sannolikt då kvalitetskraven vid dylika bokslut torde vara lägre än vid årsboksluten.⁷⁶ Det torde därför i mindre mån än vid årsbokslut vara ett krav enligt god redovisningssed att kortperiodiska bokslut skall omfatta uppkomna, men ofakturerade, fordringar.

7.3.3 Bokslutsmetoden

Enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet "när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed

⁷⁴ BFN:s beskrivning är utförligare angiven i C18/7, se BFN 1987 sid 261 ff.

⁷⁵ Det kan noteras att mervärdeskatteutredningen i Ds B 1977:6, sid 42, angivit att vid tillämpning av bokslutsmetoden skall vid årsskiftet utestående fordringar och skulder beaktas. Med tanke på den motstridiga användningen i förarbetena av dessa uttryck, kan man dock inte vara säker på vad utredningen menat.

⁷⁶ Jfr kraven på delårsbokslut enligt aktiebolagslagen (1975:1385) 11 kap 13 § och kommentaren därtill i Kedner och Roos 1988 sid 225 f.

7.3.3

bokförs eller borde ha bokförts"; 5 a § 1:a st ML. Länsskattemyndigheten kan dock "när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten för ... fordran ... inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter ..."; 5 a § 2:a st ML.

I RSV Im 1984:2 ges intrycket att bokslutsmetoden endast är tillämplig då länsstyrelsen enligt 5 a § 2:a st medgivit detta. Detta genom att RSV i punkt 4.3.1 anger att "tillämpning av bokslutsmetoden förutsätter länsstyrelsens särskilda medgivande efter ansökan". Under punkt 5 i anvisningen finns dock en tablå, hämtad från BFN:16, som antyder att den som i sin bokföring använder kontantprincipen utan tillstånd kan använda bokslutsmetoden. Det senare förefaller mest sannolikt. Kontantprincipen grundar sig på regeln i 8 § 3:e st BFL att bokföring kan dröja till dess betalning erhålls, "under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed". I BFN:16, punkt D 4, har angivits i vilka fall kontantprincipen kan få tillämpas. Vid tillämpning av kontantprincipen sker enligt BFL den löpande bokföringen av affärshändelser vid betalningstidpunkten. I dessa fall följer bokslutsmetoden redan av 5 a § 1:a st ML.⁷⁷

Således torde bokföringsskyldiga som tillämpar kontantprincipen alltid tillämpa bokslutsmetoden. För övriga bokföringsskyldiga kan kontantprincipen endast tillämpas med länsstyrelsens tillstånd.

I regeln i 5 a § 2:a st ML om länsstyrelsens medgivande anges när redovisningsskyldighet inträder enligt bokslutsmetoden utan att, såsom enligt faktureringsmetoden, det anges att det dessutom krävs att skattskyldighet skall ha inträtt. Det måste vara ett förbiseende, och även utan detta stadgande måste den rättsliga systematiken innebära att redovisning av mervärdeskatt inte kan ske för en transaktion innan skattskyldighet för denna inträtt.

7.3.4 Förskottsbetalningar

1. Huvudregeln i 4 § för skattskyldighetens inträde innebär att skattskyldighet och därmed även redovisningsskyldighet inträder först när en prestation är fullgjord genom varas leverans eller tjänsts tillhandahållande. En viktig inskränkning häri är förskottsregeln i 4 § som stadgar:

⁷⁷ Denna tolkning stöds även av att 5 a § 2:a st infördes på förslag i propositionen för att utvidga tillämpningsområdet för bokslutsmetoden jämfört med utredningens förslag. Utredningen ansåg att endast de som tillämpade kontantprincipen (eller som den där benämndes den renodlade pärmmetoden) skulle få tillämpa bokslutsmetoden; prop 1978/79:141 sid 46.

"Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo."

Förskottsregeln innebär en väsentlig avvikelse från huvudregeln för mervärdeskatteredovisningen. Tillämpningen av regeln med avseende på skattskyldighetens inträde har diskuterats ovan i avsnitt 7.2.4. I detta avsnitt skall diskuteras vad regeln betyder med avseende på redovisningsskyldighetens inträde.

2. Regeln är tillämplig på varje form av betalning för skattepliktig vara eller tjänst när betalningen sker före den tidpunkt då skattskyldighet inträder enligt huvudregeln. Någon skillnad görs således inte mellan à-conto-betalningar och rena förskott. Gränsdragningsproblem finns däremot mellan å ena sidan förskott för beställd vara eller tjänst och å andra sidan ett från beställningen oberoende lån till säljaren.

Detta problem finns även vid inkomstbeskattningen av pågående arbeten som utförs på löpande räkning. I förarbetena till dessa regler finns en närliggande situation kommenterad, nämligen "om den skattskyldige formellt sett avstår från att fakturera medan arbetet pågår men i stället fortlöpande uppbär delbetalningar som skall avräknas mot den slutliga fakturan".⁷⁸ I en sådan situation anses den särskilda skatteflyktsregeln i 41 § anv p 3 a 8:e st KL tillämplig, som stadgar att "belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat ... faktureras" skall intäktsredovisas.

Vid mervärdebeskattningen är regeln om redovisningsskyldighet i 5 a § ML utformad på liknande sätt då den hänvisar till vad som enligt god redovisningssed *borde* ha bokförts. Att bokföring skall ske är dock inte tillräckligt för att redovisningsskyldighet skall inträda. I de fall en betalning erhållits inträder bokföringsskyldighet oavsett om betalningen avser ett lån eller ett förskott. Avgörande för att betalningen skall medföra redovisningsskyldighet är dock att skattskyldighet inträtt vilket kräver att betalningen avser ett förskott.

Det enda möjligheten att åtkomma felaktigt betecknade betalningar är således att påvisa transaktionens reella karaktär. Skall åter-

⁷⁸ Prop 1980/81:68 del A sid 143.

betalning av "lånet" ske som avräkning på prestationer som säljaren utfört, är detta ett tecken på att en förskottsbetalning kan föreligga.⁷⁹

I RÅ 1986 ref 46 har regeringsrätten bedömt mervärdebeskattningen vid ett tilltänkt förfarande enligt vilket 100 000 kr skulle erläggas som deposition för en maskin som förhyrdes. Hyra skulle erläggas successivt och depositionsbeloppet återbetalas vid hyresperiodens slut. Frågan om depositionen kunde ses som en förskottsbetalning diskuterades överhuvudtaget inte i fallet, utan diskussionen gällde bestämmandet av beskattningsvärdet; se vidare nedan avsnitt 8.10.

I det av regeringsrätten ej ändrade förhandsbeskedet anges utan motivering att "redovisningsskyldigheten inträder allteftersom vederlagen enligt god redovisningssed skall bokföras". Rättsfallet torde utvisa att det, i enlighet med vad som ovan antagits, finns möjligheter att i realiteten undvika förskottsregelns tillämpning genom lån eller depositioner. Vid hyra av lös egendom framstår en deposition som en normal företeelse, men så behöver inte vara fallet vid andra transaktionstyper exempelvis vid beställning av varor. Det är därför möjligt att sådana depositioner ses som förskottsbetalningar.

3. **Förskottsbetalningar** redovisas så att först utställs och bokförs faktura på betalning varefter betalning sedan inflyter och bokförs. Redovisningsskyldighet enligt 5 a § ML inträder inte vid bokföringen av fakturan eftersom då skattskyldighet enligt 4 § ML ännu inte inträtt, utan först då betalningen bokförs.

Enligt 8 § BFL skall kontanta inbetalningar bokföras senast dagen efter betalningen. Regeln omfattar endast kassabetalningar.⁸⁰ För inbetalningar på postgiro etc gäller att de skall bokföras så snart det kan ske, vilket blir beroende på de former som gäller för bokföringen i det konkreta fallet.⁸¹

I RSV Im 1984:6, p 2.3, uttalas däremot att "förskott eller a contobelopp skall bokföras när det uppbärs". Uttalandet överensstämmer inte med BFL:s regler, men i realiteten torde redovisningsskyldighet ändå inträda i stort vid den

⁷⁹ Se närmare om gränsdragningen mellan förskott och lån vid tillämpning av kontantprincipen i Englund 1962 sid 87 ff.

⁸⁰ Prop 1975:104 sid 164.

⁸¹ Prop 1975:104 sid 164. I propositionen utesluts inte att fall kan finnas där den bokföringsskyldige sänder in sina verifikationer en gång per månad för grundbokföring hos bokföringsbyrå.

tidpunkt RSV anger. Detta då bokföringen av postgirobetalningar bör ske per den dag underlaget mottas.⁸²

Ett särskilt problem med förskottsregeln är att skattskyldighet inträder vid en tidpunkt som ligger senare i tiden än den då faktura för förskottet utfärdas. I bokföringen brukar detta hanteras så att den fakturerade mervärdeskatten bokförs på ett "vilande" mervärdeskattkonto. När betalning uppbärs redovisas mervärdeskatten. Om skattesatsen däremellan ändrats får mervärdeskattens belopp justeras i bokföringen. Huruvida denna korrigering resulterar i en korrigerande fakturering till köparen är en civilrättslig fråga.

Till den del redovisningsskyldighet inte inträtt genom förskottsbetalningar inträder redovisningsskyldighet för överskjutande belopp vid fakturering efter utförd prestation. Visar slutredovisningen att köparen har rätt till återbetalning av en del av förskottet måste en korrigering av tidigare redovisad mervärdeskatt ske. Detsamma gäller om beställningen helt eller delvis avbeställs. Problemet är inte direkt reglerat i ML, men reglerna i 15 § ML om kundkreditering är tillämpliga.⁸³ Korrigeringen sker när kreditfakturan bokförs.

7.4 Avdragsrättens inträde

1. Avdragsrätten för mervärdeskatt skiljer sig väsentligt mer från inkomstbeskattningens kostnadssida än vad redovisningsskyldigheten för mervärdeskatt skiljer sig från inkomstbeskattningens intäktssida. Avdragsrätt förutsätter att mervärdeskatt debiterats av en säljare etc, och avsikten är att avdragsrätten för köparen och redovisningsskyldigheten för säljaren så långt som möjligt skall inträda samtidigt.⁸⁴ Avdragsrätten är omedelbar och någon anknytning till köparens kostnadsredovisning finns därför inte.

2. För skattskyldig som tillämpar faktureringsmetoden stadgas i 17 § ML:

"Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts ...".

⁸² Det finns inte anledning att bokföra en mottagen postgirotalong senare än en mottagen faktura.

⁸³ Se vidare om denna regel nedan avsnitt 8.6.

⁸⁴ Ds B 1977:6 sid 45.

Bokföring av inköpsfakturer sker efter samma principer som tillämpas vid bokföring av försäljningsfakturer och som har diskuterats ovan. Detta innebär normalt att bokföring sker per den dag då fakturan mottas. Det torde dock inte strida mot god redovisningssed att bokföra fakturer per den dag då leverans erhållits. Det bör i så fall krävas att den bokföringsskyldige tillämpar samma metod på såväl försäljningar som inköp; jfr ovan avsnitt 7.3.2.⁸⁵

Någon anknytning till säljarens redovisning av mervärdeskatt finns inte. Dennes redovisningsskyldighet kan exempelvis vara uppskjuten på grund av tillämpning av bokslutsmetoden, men detta förhindrar inte att köparen drar av mervärdeskatt enligt faktureringsmetoden.

3. "Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning erlagts"; 17 § 1:a st. Avdragsrätten är anpassad till när redovisningsskyldighet inträder för säljaren. Dessa tidpunkter behöver dock inte sammanfalla exakt. Redovisningsskyldigheten anknyter till bokföringen av betalningen, men motsvarande är inte stadgat för avdragsrättens inträde. Avsikten torde vara att av praktiska skäl även avdragsrätten skall anknytas till bokföringen av betalningen. Regelns innebörd är vidare att bokföringen av själva förskottsfakturan inte medför att avdragsrätt inträder.⁸⁶

4. Redovisningsskyldighet för mervärdeskatt förutsätter att skattskyldighet har inträtt, vilket innebär att en faktisk händelse - varuleverans, tjänstetillhandahållande eller betalning - har skett. Något motsvarande krav finns inte direkt angivet för avdragsrättens inträde. En bristande reciprocitet i mervärdeskatte-redovisningen hos säljare och köpare skulle därför kunna uppstå när en säljare avsänder faktura före leveransen, vilket inte medför redovisningsskyldighet för honom, om köparen kan erhålla avdragsrätt redan genom bokföring av fakturan.

Denna fråga har bedömts av regeringsrätten i RÅ81 1:33 med tillämpning av en äldre lydelse av 17 §. Enligt denna lydelse inträdde avdragsrätt "då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit".

⁸⁵ Jfr Thorell 1984 sid 97 ff om jämförbarhetsprincipen.

⁸⁶ Prop 1978/79:141 sid 41 och RSV/FB Im 1985:2.

I rättsfallet drog köparen av ingående mervärdeskatt på en leverantörsfaktura utfärdad av säljaren under redovisningsperioden. Någon leverans ägde inte rum under redovisningsperioden och fakturan annullerades senare i samband med att ny faktura utställdes. Anledningen härtill var en reducering av tidigare beställning. I infordrat yttrande anförde bokföringsnämnden att fakturor normalt skall bokföras då de mottas, samt vidare följande:

"Principiellt skall sålunda vid normala affärstransaktioner en leverantörsfaktura grundbokföras vid mottagandet, såvida det inte av handlingen eller av omständigheter i övrigt klart framgår att den är proforma, dvs närmast skall ses som en avtalsbekräftelse, underlag för importlicensansökan e d. Bokföringsnämnden grundar sitt principiella uttalande på den förutsättningen att ett avtal träffats med det innehåll som återges i fakturan."

Regeringsrätten medgav avdrag för mervärdeskatten.

Vad bokföringsnämnden anförde torde fortfarande ha relevans. Det torde således vara riktigt att grundbokföra en leverantörsfaktura vid mottagandet även om leverans ännu inte erhållits. Det torde däremot inte vara i överensstämmelse med god redovisningssed att bokföra de köpta varorna före leveransen, utan som motpost till skuldbokföring får i stället en fordran på leverans bokföras.

Frågan är om avdragsrätt inträder i ett sådant fall enligt nu gällande regler. Enligt 17 § ML inträder avdragsrätt när faktura mottas, men ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller à conto-likvid avdras då betalning erläggs. Av 4 § ML framgår att med förskott förstås vederlag som erläggs innan leverans etc skett. I en situation då varken leverans eller betalning skett är det ännu inte klart för säljaren om skattskyldighet inträder enligt huvudregeln eller förskottsregeln; det avgörs av om betalningen eller leveransen kommer först. För köparen är rättsläget mer oklart. Enligt huvudregeln krävs endast att fakturan skall ha mottagits för att avdragsrätt skall inträda, men om sådan avdragsrätt ovillkorligen förelåg skulle förskottsregeln praktiskt taget alltid vara verkningslös. Faktura mottas ju nästan alltid innan betalning sker. Av förskottsregeln i 17 § får därför anses följa att det måste vara klarlagt att transaktionen inte innefattar ett förskott innan avdragsrätt inträder. Så är fallet först då leverans skett, eftersom vederlag som därefter utgår inte är ett förskott.

Denna tolkning styrks av diskussionen i förarbetena om förskottsregeln. I Ds B 1977:6, sid 29, föreslogs att skattskyldighet och därmed redovisningsskyldighet skulle inträda då faktura med krav på för-

skottslikvid utfärdades. En remissinstans invände att förslaget inbjöd till missbruk:

"En säljare skulle kunna utfärda förskottsfaktura, innan leverans skett, till skattskyldig köpare. Fakturan skulle ge köparen en omedelbar avdragsrätt och återbetalning av överskjutande skatt. Därefter skulle köparen kunna avbeställa leveransen och säljaren minska sin utgående skatt. Köparen, som kanske aldrig påbörjat verksamhet eller som under tiden nedlagt bedriven verksamhet, vidtar emellertid ingen åtgärd. Saknar han utmätningsbara tillgångar, saknar också staten möjlighet att få skattebeloppet åter."⁸⁷

I prop 1978/79:141, sid 41, anslöt sig dep chefen till detta synsätt och uttalade att "risk föreligger för att mindre nogräknade skattskyldiga utfärdar skenfakturer med skattskyldig mottagare". I anledning härav utformades regeln så att skattskyldighet för förskott inträder först då betalning erhålls och avdragsrätt inträder då betalning erläggs.

Reglerna i 17 § bör omformuleras så att vad som ovan anförts tydligt framgår. In till dess råder viss osäkerhet om rättsläget.

7.5 Sammanfattande synpunkter

1. De bokföringsmässiga och inkomstskattemässiga resultatberäkningarna har en gemensam principiell grund. Syftet är att, med vissa restriktioner, beräkna den konsumtions- respektive skatteförmåga som en verksamhet ger upphov till. Mervärdeskatteredovisningen skulle ha en liknande grund om syftet vore att beräkna det mervärde som producerades hos skattesubjektet. Skattesubjektet skall dock i princip vara uppbördsman för en mervärdeskatt som uttas av andra. Som framhållits ovan i avsnitt 7.3.1 syftar därför reglerna om redovisning av mervärdeskatt inte primärt till en korrekt beräkning av verksamhetens mervärde, utan till en snabb framåtvältring av mervärdeskatten samt ett enkelt förfarande vid uppbörden av skatten.

Vid transaktioner mellan mervärdeskattskyldiga subjekt är syftet att åstadkomma en reciprok redovisning av mervärdeskatten som inte

⁸⁷ Prop 1978/79:33 sid 95. En annan remissinstans menade att förslaget om att skattskyldighet inträder redan vid utfärdande av förskottsfaktura kunde leda till oacceptabla effekter vid skattesatshöjning.

påverkar subjektens affärsverksamhet i något avseende. Skattens karaktär av konsumtionsskatt motiverar att någon slutlig skattebetalning inte sker förrän konsumtionen sker. Detta innebär att redovisningen bör fungera så att effekten blir densamma som om någon mervärdeskatt inte utgick vid transaktioner mellan redovisningsskyldiga subjekt, utan endast vid försäljningar till konsumenter. Fungerar redovisningen på ett sådant sätt är den konkurrensneutral. För att redovisningsreglerna skall fungera på detta sätt krävs det att redovisningsskyldighet för utgående mervärdeskatt och avdragsrätt för ingående mervärdeskatt skall inträda samtidigt.

Faktureringsmetoden torde var utformad för att fungera på detta sätt och normalt uppnås även detta resultat. Reglerna är dock inte utformade så att säljarens inbetalning av mervärdeskatt direkt sammanfaller med återbetalningen av mervärdeskatten till köparen. Mervärdeskatte-redovisningen innebär därför vissa *räntekostnader* alternativt ränteintäkter för de skattskyldiga.

För en säljare som lämnar kundkredit inträder redovisningsskyldighet innan han erhåller betalning. Inbetalning av mervärdeskatten sker dock först vid en uppbördstidpunkt som ligger efter tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde, varför säljaren kan ha hunnit erhålla betalning från köparen dessförinnan. Redovisningsperioderna är normalt två månader och inbetalningen skall ske en månad och fem dagar efter periodens slut. För en faktura som utfärdas på redovisningsperiodens första dag erhålls betalning på uppbördsdagen om kredittiden är ungefär 95 dagar. En faktura som utfärdas på redovisningsperiodens sista dag kommer att betalas på uppbördsdagen om kredittiden är ungefär 35 dagar. Vid kontantaffärer och normala kundkrediter, dvs 10 till 30 dagar, erhåller därför säljaren en väsentlig räntevinst.

För köparen gäller normalt det omvända förhållandet. Han erhåller en förskjutning i återbetalningen av skatten som innebär mot säljaren spegelvända ränteresultat.⁸⁸ Dessa förhållanden torde vara praktiskt ofrånkomliga och torde inte heller vara särskilt allvarliga. Om det rör sig om väsentliga belopp bör säljaren kunna kräva köparen på en

⁸⁸ Köparen kan i vissa fall erhålla en snabbare återbetalning.

kontantbetalning som svarar mot den för köparen avdragsgilla ingående mervärdeskatten.⁸⁹

Då normal tidsmässig reciprocitet föreligger mellan säljarens och köparens mervärdeskatteredovisning är ränteeffekterna således normalt så begränsade att effekterna av eventuella skilda redovisningsalternativ är begränsade. Skillnaderna kan däremot bli viktiga om det föreligger en beaktansvärd *insolvensrisk* e dyl. Om exempelvis avdragsrätt inträtt utan att köparen sedermera erlägger betalning, kan staten göra en definitiv förlust av mervärdeskatt, eftersom säljaren erhåller rättelse för den mervärdeskatt han redovisat för en transaktion som han sedermera inte får betalt för.

Detsamma gäller i huvudsak vid tillämpning av regeln om skattskyldighetens inträde. Det väsentliga är inte vilken skattesats som används vid debiteringen av mervärdeskatt, utan att köparen kan avdra samma belopp som säljaren skall redovisa.

2. Situationen är annorlunda vid transaktioner med **konsumenter** och andra icke-skattskyldiga subjekt. Då man i dessa fall är framme vid mervärdebeskattningens slutpunkt, bör det finnas mer principiella ställningstaganden till när skattskyldighet och redovisningsskyldighet skall inträda. Det går dock inte att i förarbetena hitta några klara ställningstaganden. Det blir i huvudsak fråga om en utfyllande tolkning av förarbetena. Denna försvåras av att redovisningsskyldigheten gjorts beroende av skattskyldighetens inträde. Det råder därmed en viss osäkerhet om regeln om skattskyldighetens inträde enbart utformats för att bestämma tillämpliga lagregler eller om utformningen även styrts av överväganden om lämplig redovisningstidpunkt.

Vad gäller **retroaktivitetsfrågan** bör, av skäl som angivits i avsnitt 7.2.1, tidpunkten för beställning av skattepliktig prestation vara avgörande. Lagstiftaren har dock valt att låta skattskyldigheten inträda vid vad som närmast är konsumtionstidpunkten.⁹⁰

Vad gäller **redovisningsskyldighetens inträde** är det naturligt att en beskattning av konsumtionen sker vid den tidpunkt då konsumtionen kan ta sin början. Denna händelse är entydig och tidpunkten för konsumtion är därför enkel att fastställa. Detta i motsats till tidpunk-

⁸⁹ Jfr nedan avsnitt 8.8 mervärdeskatteutredningens uppfattning om avbetalningsköp.

⁹⁰ Ds B 1977:6 sid 28 f och prop 1978/79:141 sid 40. Se ovan avsnitt 7.2.2.

ten för uppkomsten av en inkomst, vilken principiellt kan anknytas till flera olika relevanta faktorer såsom värdeförändring, avyttring, betalning etc. Vid mervärdebeskattningen är det således inte kontroversiellt att konsumtionstidpunkten bör vara avgörande för när beskattning skall ske.

I förarbetena är det inte klart uttryckt om regeln om redovisningsskyldighetens inträde utformats med tanke på när skattebärarna bör erlägga skatten. Anknytningen till regeln om skattskyldighetens inträde, och den motivering som givits för utformningen av den senare regeln, visar dock att lagstiftaren ansett att redovisning inte skall ske innan konsumtionen kan ta sin början. I övrigt har i förarbetena uttalats att redovisningsmetoden inte bör ge "upphov till störningar av konsumtions- och konkurrensneutraliteten".⁹¹ Ytterst innebär kravet på konsumtionsneutralitet att skatten bör erläggas i så nära anknytning till konsumtionstidpunkten som möjligt.⁹²

Av praktiska skäl kan dock inte själva konsumtionstidpunkten användas. Skatten skall erläggas till säljaren, och skatten måste då rimligen betalas till säljaren senast innan affärstransaktionen är avslutad. Något annat vore mycket opraktiskt, och därför gäller att redovisningsskyldighet inträder i samband med att leverans av varan etc sker.⁹³

Därefter kan diskuteras om betalningstidpunkten bör ha betydelse vid försäljningar till konsumenter. Skattesubjektet bör, i sin egenskap av uppbördsman för mervärdeskatten, inte göra några egna ekonomiska upppoffringar för skatteuppbörden. Detta talar för att redovisningsskyldighet inte borde inträda förrän betalning erhållits från konsumenten. En sådan regel medför dock en bristande konsumtions- och konkurrensneutralitet och måste redan på denna grund avvisas.⁹⁴ Dessutom kan hävdas att det står en säljare fritt att lämna kredit för köpeskillingen, men att han inte bör disponera över betalnings-

⁹¹ Prop 1978/79:141 sid 45.

⁹² Se ovan avsnitt 2.3.1 om konsumtionsneutralitet.

⁹³ Det faktum att vid köp av varaktiga konsumtionskapitalvaror mervärdeskatten erläggs på en gång vid inköpet är, som visats ovan i avsnitt 2.5.3.1, inte en nackdel för köparen jämfört med en successiv beskattning i takt med konsumtionen. Detta faktum skall därför inte medtas i bedömningen här.

⁹⁴ Av dessa skäl avskaffades kontantmetoden för mervärdeskatteredovisning.

tidpunkten för statens krav på konsumtionsskatten. Vill han utsträcka krediten att även omfatta mervärdeskatten får han därför göra detta på egen bekostnad.

Hänsyn bör dock tas till den tid det i praktiken tar att erhålla betalning från konsumenten. Den kredit som normalt ges vid fakturering bör inte primärt ses som ett lån, utan som ett av praktiska skäl medgivet betalningsanstånd. Det kan inte krävas att säljaren skall effektuera statens skatteanspråk snabbare än kravet på den egna betalningen.

Enligt faktureringsmetoden inträder redovisningsskyldighet redan vid fakturans utfärdande. Som angivits i den föregående punkten sker inbetalning av mervärdeskatten dock i genomsnitt så mycket senare att betalning för fakturan i allmänhet bör ha erhållits innan dess. Om man jämför den tidpunkt då betalning bör erhållas, i andra fall än där anstånd av rena kreditskäl beviljats, med tidpunkten för mervärdeskattebetalningen torde säljarna genomsnittligt göra beaktansvärda räntevinster. Vid konsumentförsäljningar neutraliseras inte dessa vinster av en motsvarande ränteförlust hos ett betalningsskyldigt subjekt.

Det kan således konstateras att den gällande redovisningsregeln är materiellt rimlig, åtminstone är den inte för ofördelaktig för säljaren, även vid konsumentförsäljningar. Den är vidare praktiskt välmotiverad.

3. Som en avvikelse från huvudregeln för redovisningsskyldighetens inträde gäller att redovisningsskyldighet inträder redan då betalningen erhålls i förskott. Som nyss konstaterats är det principiellt riktigt att redovisningsskyldighet inträder när konsumtionen kan påbörjas, och att en kredit som säljaren beviljar köparen inte bör medföra att statens krav på mervärdeskattebetalning uppskjuts. Staten bör då inte heller kunna kräva att mervärdeskatt betalas innan konsumtionstidpunkten för att köparen erlagt ett förskott.

Det finns ytterligare principiella aspekter som kan läggas på förskottsregeln och dessa skall diskuteras närmare innan en sammanfattande bedömning av regeln företas. Motiveringen till förskottsregeln är något motsägelsefull. Som framhållits ovan i avsnitt 7.2.4 torde regelns syfte inte vara att tidigarelägga tidpunkten för skattskyldighetens inträde, utan endast att tidigarelägga tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. Vid regelns införande anfördes som skäl för tidigareläggningen, att i vissa fall kunde en uppskjuten

mervärdebeskattning medföra neutralitetsbrister och förlustrisker för det allmänna.⁹⁵ Den bristande neutraliteten förelåg vid en jämförelse mellan "de stora total- och generalentreprenaderna och en långt driven delad upphandling eller sådan egenregiverksamhet som inte medför skattskyldighet".⁹⁶ Vid totalentreprenaderna behöver beställarna betala mervärdeskatt först efter slutfakturerings, medan mervärdeskatt erläggs tidigare vid en upphandling som uppdelats på olika delentreprenader.

Denna neutralitetsbrist föreligger även vid inkomstbeskattningen. Vid pågående arbeten till fast pris deklarerar inkomsten först efter arbetets slutförande; 41 § anv p 3 a KL. Vid delentreprenader inträder därför skattskyldigheten snabbare än vid totalentreprenader. Detta påverkar konkurrenssituationen mellan stora och små entreprenörer. När reglerna om pågående arbete infördes i KL ansågs detta tydligen inte vara ett problem som ens var värt att diskutera. Det är något märkligt att problemet tillmäts så olika stor betydelse vid de skilda skatteformerna.

Dep chefen fann senare i sin framställning särskilda motiv att undanta byggnads- och anläggningsentreprenader från regeln.⁹⁷ Genom den särskilda regeln undantas nu en mycket stor del av de situationer som enligt vad dep chefen tidigare anfört motiverade regeln.⁹⁸ Med hänsyn till att den angivna neutralitetsbristen endast torde ha någon beaktansvärd betydelse i de fall beställaren inte är mervärdeskattskyldig, torde det endast finnas ett fåtal fall kvar där de skäl dep chefen anförde motiverar förskottsregeln.

Däremot är regeln tillämplig på ett antal andra fall där något motiv för den knappast föreligger. De skäl som anförts för regeln motiverar bara dess tillämpning då betalningar avser utförda delprestationer, dvs vad som brukar benämnas à conto-betalningar. Däremot är det inte av neutralitetsskäl motiverat att den skall omfatta betalningar av rena förskott, dvs betalningar före arbetets utförande. Dessa fall omfattas dock av regeln och torde vara relativt vanligt förekommande.

⁹⁵ Förlustrisken för det allmänna kunde uppstå genom att en entreprenör uppbar väsentliga delar av entreprenadsumman genom delfakturerings och att vid en konkurs för entreprenören hade boet sällan någon mer betydande fordran kvar; se vidare prop 1978/79:141 sid 49.

⁹⁶ Prop 1978/79:141 sid 49.

⁹⁷ Motivet var att man inte ville fördyra bostadsproduktionen; prop 1978/79:141 sid 54.

⁹⁸ I SOU 1989:35, sid 168, föreslogs att regeln skulle avskaffas. I prop 1989/90:111, sid 93, avvisades dock ändringen av bostadspolitiska skäl.

Förskottsregeln åstadkommer således inte nämnvärt ökad neutralitet eftersom den inte påverkar redovisningsskyldigheten i byggnads- och anläggningsbranschen. Däremot kan den i stället skapa en bristande neutralitet mellan leverantörer som inte behöver begära förskott eller företa delfaktureringar och de som av likviditetsskäl tvingas därtill. De förstnämnda leverantörerna behöver finansiera utläggerna för beställningens utförande exklusive mervärdeskatt, medan de sistnämnda leverantörerna måste avkräva beställaren en finansiering som är lika med kostnaderna inklusive mervärdeskatt. För en beställare utan avdragsrätt för mervärdeskatt blir därvid finansieringskostnaderna för beställningen dyrare, genom att mervärdeskatten erläggs tidigare.⁹⁹ Om merkostnaden bärs av beställaren eller leverantören beror på marknadssituationen. Leverantören har att välja mellan att minska sin vinstmarginal eller att komma i ett sämre konkurrensläge.

Detta rimmar illa med de neutralitetsambitioner som allmänt utmärker mervärdebeskattningen. Så uttalas exempelvis följande i Ds Fi 1983:10 sid 61:

"Som vi understrukt tidigare är en grundförutsättning för en konkurrensneutral beskattning att samtidigt yrkesmässig omsättning av likvärdiga objekt beskattas samtidigt oavsett de betalningsvillkor säljaren lämnar."

Det är dock sannolikt att neutralitetsbristen elimineras eller åtminstone väsentligen mildras om räntenaspekten tas med i beaktande. Leverantörer som inte uppbär förskott bär själv finansieringskostnaden och bör därför debitera beställaren ett i motsvarande mån högre pris. Härigenom ökar även beskattningsvärdet jämfört med om förskottsbetalning hade uppburits. Ett enkelt exempel illustrerar detta:

En beställning som skall levereras till en konsument om ett år kan antingen betalas i förskott med 100 000 kr eller vid leverans med 112 000 kr (priser exklusive mervärdeskatt). Skillnaden motsvarar 12 % ränta som är leverantörens kreditkostnad.

⁹⁹ Även för en beställare med avdragsrätt uppstår en marginell fördyring genom att effekten av avdragsrätten normalt inträder något senare än betalningen.

I det första alternativet erlägger köparen 123 460 kr inklusive mervärdesskatt. Beaktas köparens räntekostnad för denna förskottsbetalning, utgör priset plus ränta härpå fram till tidpunkten för varulevereransen, 138 275 kr.¹⁰⁰

Det är även priset inklusive mervärdesskatt enligt det andra alternativet; 112 000 kr + 26 275 kr i mervärdesskatt.

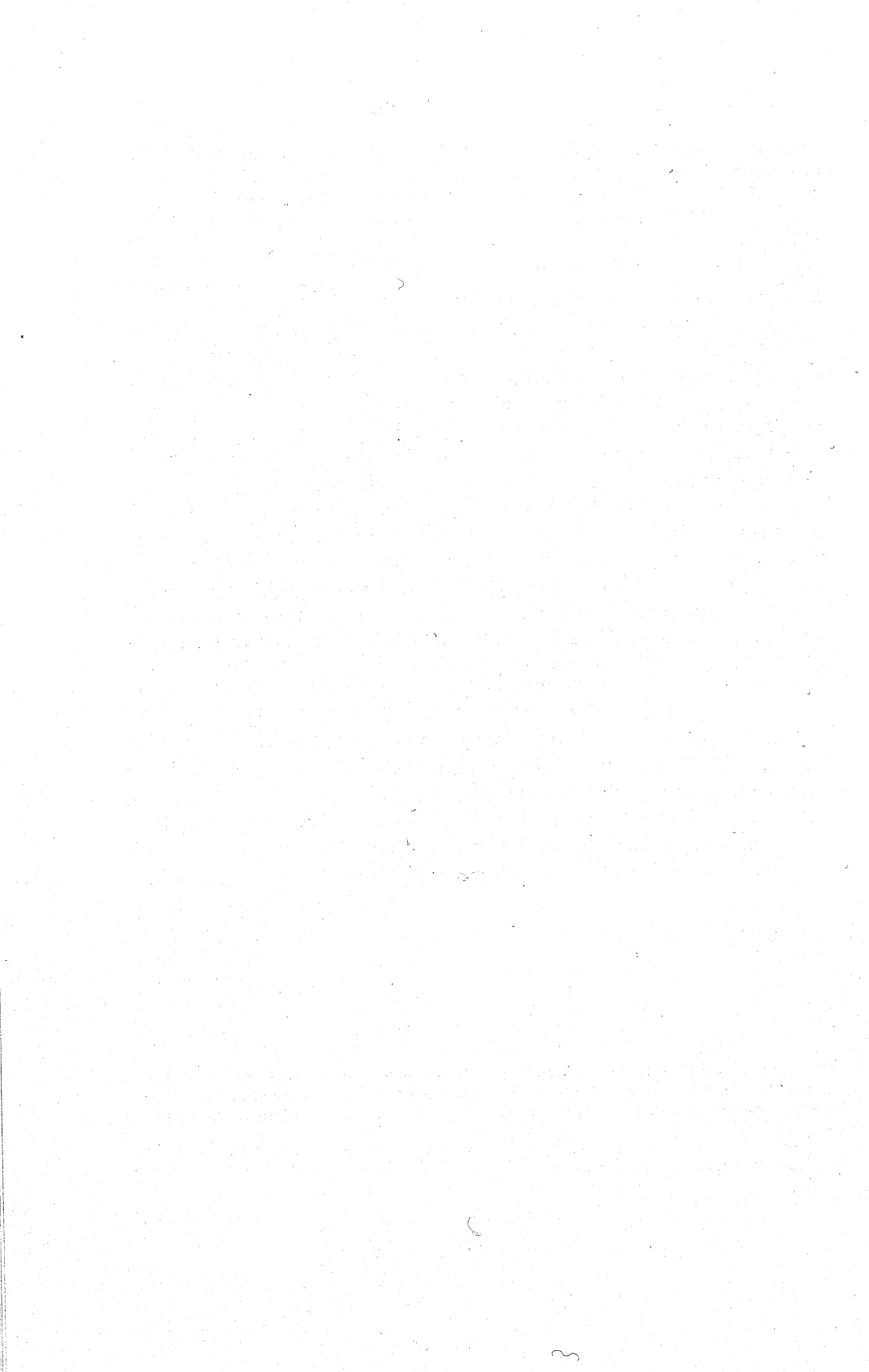
Alternativen är således för kunden likvärdiga.

Beaktas ränteeffekterna är förskottsregeln neutralitetsskapande på ett sätt som lagstiftaren inte tycktes vara medveten om när regeln infördes. Förutsättningen för att regeln har den nu redovisade inbörden är dock att man i rättstillämpningen inte inräknar värdet av räntefriförmånen i beskattningsvärdet för säljaren. På grundval av den praxis som finns på området, och som skall behandlas nedan i avsnitt 8.10, kan detta dock inte uteslutas. Den här redovisade neutralitetsaspekten är dock ett motiv mot en sådan rättstillämpning.

Sammanfattningsvis kan sägas att det inte är materiellt riktigt att redovisningsskyldighet inträder när förskottsbetalning erhålls, med den uppfattning om den riktiga tidpunkten för redovisning som anförts i punkt 2 ovan, dvs mervärdesskatt skall inte behöva erläggas innan konsumtionen kan ta sin början. Om räntevinsten av förskottsbetalningen inte inräknas i beskattningsvärdet har dock förskottsregeln en neutralitetsskapande innebörd.¹⁰¹

¹⁰⁰ Beräknat med 12 % ränta och utan hänsyn till inkomstskatt. Beaktas inkomstskatt är det fördelaktigare att betala i förskott. Denna fördel beror på de inkomstskatterättsliga reglerna och skall därför inte vägas in vid bedömningen av de mervärdesskatterättsliga reglerna.

¹⁰¹ Till denna fråga återkommer framställningen nedan i avsnitt 8.10.



8 Redovisningsproblem

8.1 Inledning

I detta kapitel skall särskilda redovisningsfrågor behandlas med utgångspunkt från genomgången av redovisningsreglerna i föregående kapitel.

8.2 Omsättning eller inte i särskilda fall

1. Ett vid inkomst- och mervärdebeskattningen gemensamt problem är att bedöma om vissa transaktioner som inte har alla de karaktäristika som utmärker typiska överlåtelse skall behandlas som sådana. En överlåtelse kan medföra en rad olika skatterättsliga rättsverkningar. I den föregående framställningen om mervärdebeskattningen har frågan berörts i avsnitt 4.2 om omsättningsbegreppet och avsnitt 7.2 om skattskyldighetens inträde, och den följande framställningen bygger vidare på vad som där diskuterats. Vid inkomstbeskattningen har frågan betydelse bl a med avseende på rörelseperiodiseringsfrågor såsom lagernedskrivningsrättens och avskrivningsrättens inträde och för intäktsskattningen. Den har även betydelse för fördelningen av fastighetsbeskattningen mellan säljare och köpare, och för frågan om en avyttring eller upplåtelse skall inkomstbeskattas.

Det är således många olika rättsverkningar som anknyts till överlåtelsen eller något särskilt moment i överlåtelsen. Det är inte givet att man för alla rättsverkningar måste grunda bedömningen på samma kriterier och det finns i lag och praxis exempel på anknytning till olika kriterier. Det krävs en omfattande och komplicerad analys för att klarlägga innebörden av och skälen för rättstillämpningen i alla dessa fall. Detta ligger utanför denna framställnings ram. Frågans mångsidiga betydelse motiverar dock att de allmänna utgångspunkterna söks klarläggas något mer allmänt än vad som kanske är nödvändigt för den rent mervärdeskatterättsliga bedömningen.

2. En typisk överlåtelse medför för parterna omedelbart eller successivt en rad konsekvenser av ekonomisk och rättslig art. Det gäller dels rättsföljder som har primära ekonomiska konsekvenser såsom *a)* rätten att vidareföra tillgången och härigenom realisera värdeförändringar, *b)* uppbära tillgångens avkastning, och *c)* stå faran för tillgångens förstörelse, dels rättsföljder som får medelbara ekonomiska konsekvenser såsom *d)* rättsligt skydd mot säljarens borgenärer och *e)* skatterättsliga konsekvenser.

Enligt det civilrättsliga regelsystemet inträder dessa konsekvenser såsom rättsföljder av äganderättens övergång när olika rättsfaktum inträffar. Således inträder de nämnda konsekvenserna normalt genom följande rättsfaktum: *a)* genom det bindande avtalet, *b)* och *c)* genom avlämnandet (tillträdet) och *d)* genom att separationsrätt erhålls genom tradition eller denuntiation.

Vid beskattningen brukar man använda *ett* av dessa rättsfaktum som kriterium för den skattemässiga rättsföljdens inträde. Oftast är det dock underförstått att ytterligare något av rättsfaktumen måste föreligga. Således kan exempelvis inte ett avlämnande anses föreligga om inte det sker enligt ett avtal om överlåtelse.

De bedömningar som sker vid inkomst- och mervärdebeskattningen kan indelas i två grupper. Den första kategorien gäller bedömningen av *om* transaktionen skall behandlas som en överlåtelse eller ej. Om transaktionen anses vara en överlåtelse måste därefter avgöras *när* överlåtelsen fortskridit så långt att skattskyldighet, avdragsrätt etc skall inträda. Det är frågor av den förstnämnda typen som skall diskuteras här.

Som tidigare framhållits kan regler med skilda rättsföljder motivera anknytning till olika rättsfaktum. Som utgångspunkt kan dock antas att frågan *om* en överlåtelse föreligger bör bedömas på samma sätt vid inkomst- och mervärdebeskattningen. De konkreta transaktioner som skall behandlas är överlåtelser som kan vara säkerhetsöverlåtelser - i form av lösöre köp, sale and lease-back etc -, varulån, bokslutslager, legotillverkning och kommissionärsförhållanden. Några särskilda skatterättsliga regler för just dessa transaktionstyper finns inte utan såväl vid den inkomst- som mervärdeskatterättsliga bedömningen får man utgå från allmänna regler. Dessa är dock inte helt desamma främst beroende på att man i ML mer detaljerat har reglerat omsättningsbegreppet.

Den fortsatta behandlingen disponeras så att härafter diskuteras utgångspunkterna för bedömningen vid mervärdebeskattningen och vid inkomstbeskattningen. Därefter behandlas hur de civilrättsliga förhållandena har beaktats i den inkomstskatterättsliga praxisen och slutligen behandlas mervärdebeskattningen vid olika transaktioner.

8.2.1 Mervärdeskatterättsliga utgångspunkter

Mervärdeskatt skall utgå på konsumtion. De transaktioner som skall mervärdebeskattas är primärt förvärv för konsumtionsändamål. Då mervärdeskatten är en flerledsskatt måste dock även överlåtelser i tidigare produktionsled medföra beskattning. Beskattning bör ske när ett förvärv sker i syfte att användas för förädling i produktionen eller för överlåtelse. I dessa fall sker nämligen överlåtelse till ett nytt led i en kedja som leder fram mot konsumenten. Härifrån bör skiljas förfoganden över varor där syftet inte är att varan skall omsättas. Det gäller exempelvis då varan skall tjäna som säkerhet, utlånas, repareras, bearbetas etc.¹

Genom mervärdebeskattningens reciproka uppbyggnad medför en missbedömning av en transaktion mellan två mervärdeskattskyldiga parter normalt inte några särskilt allvarliga konsekvenser. En mervärdeskattedebitering får vissa likviditetseffekter. Vidare kan i en insolvenssituation staten göra förluster om ett felaktigt avdrag medgivits. Administrativa besvär uppstår om felaktigheter skall rättas, och konsekvenserna kan beröra även efterföljande transaktioner. Även om dessa konsekvenser normalt är mindre omfattande, är det naturligtvis värdefullt att man vid mervärdebeskattningen kan klassificera transaktioner någorlunda konsekvent och enkelt.

Särskiljningsproblem uppkommer då transaktioner som inte sker i omsättningssyfte ges formen av överlåtelser - exempelvis säkerhetsöverlåtelser. Det kan även vara så att en transaktion som inte getts formen av och inte heller har till syfte att vara en överlåtelse - exempelvis ett varulån - kan ha en sådan innebörd att reella omsätt-

¹ En annan sak är att reparationen, bearbetningen etc i sig kan vara en tjänst som bör beskattas.

8.2.1

ningskriterier är så övervägande att transaktionen bör behandlas som en omsättning.

Problemet är inte bara att genomlysas transaktionens form för att eftersöka dess reella innebörd, utan det kan även vara så att transaktionens reella innebörd är dubbeltydig. Vidare måste konstateras att även transaktioner där syftet är entydigt inte behöver ha en entydig reell innebörd. Kläs transaktionen i en annan form än den som normalt svarar mot den åsyftade innebörden - exempelvis då en åsyftad pantsättning sker genom en överlåtelse - kan formen under vissa omständigheter även leda till reella konsekvenser som inte är de åsyftade, såsom att köparen behåller eller säljer tillgången.

Vid mervärdebeskattningen aktualiseras en bedömning av *om* en transaktion är en omsättning eller inte i allt väsentligt endast vid debiteringen av utgående mervärdeskatt. Avdragsrätten för ingående mervärdeskatt grundar sig ju på att sådan debitering skett. Den aktuella bedömningen enligt **gällande rätt** vid mervärdebeskattningen baseras därför på reglerna om *omsättning* i 2 § anv p 1, *skattskyldighetens inträde* i 4 § och *redovisningsskyldighetens inträde* i 5 a §. Framställningen återkommer till reglernas närmare innebörd för bedömningen senare.

Av förarbetena framgår inte att dessa regler utformats för en specifik mervärdeskatterättslig bedömning av *om* en transaktion är en överlåtelse. Det kan dock inte uteslutas att reglernas utformning, åtminstone vid en mekanisk tillämpning, kan medföra att bedömningen vid mervärdebeskattningen kan bli en annan än vid inkomstbeskattningen. Tills vidare konstateras att det saknas principiell anledning att bedömningen av överlåtelser vid mervärdebeskattning *allmänt* skall ges en särskild utformning. Den principiella utgångspunkten bör därför, som tidigare angivits, vara att bedömningen är likartad vid mervärde- och inkomstbeskattningen.

8.2.2 Inkomstskatterättsliga utgångspunkter

Vid inkomstbeskattningen finns först och främst regler för när omsättningsöverlåtelse skall medföra rättsverkningar. Dessa har begränsad betydelse för frågan om en överlåtelse föreligger, men har ett visst intresse då de utpekar kriterier som även kan ingå i denna bedömning. De skall därför kortfattat behandlas.

Huvudregeln är att den temporala frågan avgörs i enlighet med god redovisningssed i de inkomstslag där bokföringsmässig inkomstberäkning tillämpas. För vissa särskilda fall har det dock utvecklats normer som antingen kan ses som ett framhävande av vad som gäller enligt god redovisningssed eller som särskilda skatterättsliga regleringar som i viss mån kan avvika från god redovisningssed.

41 § anv p 1 KL innehåller en regel om att intäktsredovisning vid försäljning av vara skall ske vid leveransen. I 41 § anv p 3 a KL finns regler om intäktsredovisning för pågående arbeten som anknyter till faktureringen.

I RÅ 1987 ref 45 har regeringsrätten, på grundval av förarbetsuttalanden, ansett att köparen har rätt till lagernedskrivning på varor under transport "från den tidpunkt då de har avlämnats till en självständig fraktförare för transport från säljarens fabrik".

I praxis om köparens rätt till avskrivning på inventarier tycks man ha anknutit till det fysiska överlämnandet; se RSV/FB Dt 1978:22.

KL innehåller inte några mer specificerade regler som anger om en transaktion skall medföra beskattning av intäkt. Allmänt talas om avyttring och försäljning.² Normer för vilka transaktioner som skall anses ge upphov till en intäkt grundas ytterst på *realisationsprincipen*. Denna tillämpas primärt i de skattskyldigas intresse och innebär därvid främst ett krav på att en värdestegring på den avyttrade egendomen skall med tillräcklig säkerhet ha realiserats genom att säljaren erhåller ett annat förmögenhetsobjekt, varigenom värdestegringen objektivt kan värderas samt i vissa fall att betalningsförmåga tillkommer säljaren. Denna norm har i princip betydelse för bedömningen om en transaktion skall anses vara en intäktsrealisation eller inte.

Detta kan illustreras med avseende på bedömningen av sale and lease back-transaktioner och varulån. (Till den närmare innebörden av dessa transaktioner återkommer framställningen nedan.) Utmärkande för sale and lease

² Se 35 § 1 mom respektive 28 § anv p 1 KL.

back-transaktioner är att säljaren³ har en rätt men inte en skyldighet att återköpa egendomen.⁴ Säljaren behöver således inte återbära intäkten till köparen om han inte väljer att återköpa egendomen. Att behandla överlåtelsen som en vinstrealisation står därför inte i strid med realisationsprincipens funktion av rättssäkerhetsgaranti för säljaren.⁵ Denna uppfattning försvagas dock av att avtalen många gånger har en sådan utformning att det föreligger mycket starka skäl för säljaren att utnyttja återköpsrätten, eftersom återköpspriset sannolikt kommer att understiga marknadsvärdet vid återköpstillfället. Säljaren har dock åtminstone säkerställt intäkten för den händelse att prisutvecklingen på fastigheten blir dålig.

I de fall överlåtelsen innebär att säljaren har en återköpsskyldighet är det mer tvivelaktigt att anse att en intäkt är realiserad. Varulånen torde vara ett exempel härpå. De innebär en återtagandeskyldighet för långivaren och han erhåller inte dessförinnan någon betalning. Det är då tvivelaktigt att anse en intäkt realiserad.

Vad som ovan angivits avser normalsituationen där en realisation antas resultera i en beskattningsbar vinst. I de fall transaktionen medför en förlust utgör kravet på realisation inte en norm i den skattskyldiges intresse, utan den fyller där i stället en fiskal funktion att förhindra avdrag för orealiserade förluster. I praxis har krävts att förlusten bedömts vara definitiv för att avdrag skall medges.⁶ Man kan därför diskutera om en avdragsgill realisationsförlust skall anses föreligga i de fall säljaren har en giltig återköpsrätt.

De allmänna normerna för bedömningen bör dock inte variera beroende på nettoresultatet av transaktionen. Däremot är det fullt möjligt att införa särskilda krav för avdragsrätten för realisationsförluster.

I KL:s regler om **avskrivning och nedskrivning** anges inte närmare på vilket sätt tillgångar skall innehas för att avdragsrätt skall föreligga. Den väsentligaste omständigheten bör vara vem som bär värdeminskningen på tillgången. Lagtext och förarbeten ger dock inte någon

³ Jag benämner fortsättningsvis parterna efter de beteckningar som följer av transaktionernas formella uppläggning.

⁴ Se härom exempelvis Nerep, SST 1989 sid 305.

⁵ Säljaren ikläder sig samtidigt en förpliktelse genom ett långsiktigt hyresavtal med köparen. Denna förpliktelse kan eventuellt anses minska nettovärdet av realisationen av fastighetsvärdet. Ett sådant synsätt behöver dock inte anläggas i den mån hyran inte överstiger värdet av den framtida upplåtelsen.

⁶ Detta gäller på de områden vid inkomstbeskattningen där inte redan realiserade förluster får kostnadsföras. Se exempelvis om avdrag för förlust på organisationsaktier RÅ 1982 Aa 108 (RSV/FB Dt 1982:22) och för realisationsförlustavdrag RÅ 1978 Aa 54. Se även den fr o m 1991 gällande regeln med denna innebörd i 24 § 3 mom SI.

direkt grund för att detta faktum kan användas vid bedömningen, men utesluter inte heller dess användning.

I praxis har kriteriet tillmätts betydelse i RÅ 1956 ref 5 där rörelseidkare medgavs avskrivningsrätt på inventarier som han sålt genom lösöreköp. I RÅ 1987 ref 119 har det däremot inte berörts vid bedömningen av nedskrivningsrätt vid varulån.

Av de diskuterade kriterierna är realisationskriteriet i viss mån tjänligt för mervärdebeskattningen, då utgående mervärdeskatt bör redovisas först om säljaren med tillräcklig säkerhet förvärvat vederlaget.

8.2.3 Omsättning eller inte i inkomstskatterättslig praxis

1. De bedömningar som skett i inkomstskatterättslig praxis av *om* en transaktion skall behandlas som en överlåtelse är av intresse för mervärdebeskattningen då grunderna för den inkomstskatterättsliga bedömningen inte kan antas strida mot den mervärdeskatterättsliga. I de rättsfall som främst är av intresse har inte heller några särskilda inkomstskatterättsliga ändamålsöverväganden anförts. Behandlingen här begränsas i huvudsak till regeringsrättens avgöranden om varulån (RÅ 1987 ref 119) och sale and lease back (RÅ 1989 ref 62).⁷ Fallen är intressanta då de visar *den skatterättsliga kopplingen till civilrätten*, vilken är mer diskuterad och utvecklad vid inkomstbeskattningen än vid mervärdebeskattningen.

Eftersom all beskattning avser transaktioner som har en civilrättslig innebörd är en skatterättslig anknytning till civilrätten ofrånkomlig. Beroende på hur den skatterättsliga regleringen är utformad har anknytningen olika innebörd för olika fall. Vissa allmänna drag finns dock för den skatterättsliga metoden för anknytning till civilrätten.⁸ Metoden skall här diskuteras i belysning av de nämnda rättsfallen, men först skall jag försöka precisera metodens innebörd såsom jag uppfattar den.

⁷ Domen dikterades av tre regeringsråd. Två var skiljaktiga. Nedan återges majoritetens uppfattning om inte annat särskilt anmärks.

⁸ Detta har diskuterats utförligt av Bergström 1978.

2. Skattedomstolarna söker självständigt klarlägga den civilrättsliga innebörden av en transaktion. Innebörden kan överensstämma med den yttre form transaktionen givits eller så kan den avvika härifrån.⁹ Avvikelsen kan bestå i antingen att någon transaktion alls inte föreligger (civilrättslig ogiltighet, simulerad rättshandling) eller att transaktionen har en annan civilrättslig innebörd än den angivna (dissimulerad rättshandling).¹⁰

Frågan är om den skatterättsliga bedömningen därvid kan ha en viss självständighet till den civilrättsliga. Bergström, 1978 sid 94, anser att då civilrättsliga termer kan ha en varierande funktionell betydelse i olika civilrättsliga sammanhang, det är mest naturligt att de även har varierande innebörd i skatterätten. Jag skulle vilja framställa saken något annorlunda, men den sakliga innebörden torde i allt väsentligt vara densamma.

De skatterättsliga reglernas anknytning till civilrätten kan ha olika utformning allt ifrån angivelsen av ett klart definierat civilrättsligt begrepp, såsom aktiebolag, till användning av rent skatterättsliga definitioner som anknyter direkt till transaktionernas ekonomiska innebörd.¹¹ Här emellan finns många olika fall. Ett exempel är den, ovan i avsnitt 7.2.2, behandlade hänvisningen i 4 § anv p till det civilrättsliga avlämnandet. Hänvisningen gäller helt klart ett civilrättsligt begrepp, men dess innebörd är i vissa fall inte entydigt.

I de här aktuella fallen gäller det användningen i inkomstskatterättsliga intäktsregler respektive mervärdesskatterättsliga omsättningsregler av begreppen avyttring och försäljning. I KL och ML anges inte

⁹ Se ovan avsnitt 8.2.1 angående komplexiteten i detta problem.

¹⁰ Nerep, SST 1989 sid 353, menar att den skatterättsliga "genomsynsdoktrinen" innebär att skattedomstolarna ser "till transaktionens verkliga innebörd, d v s ... en i förhållande till obligationsrätten självständig skatterättslig bedömning av transaktionen". (Se vidare Nerep sid 351.)

Enligt min mening utgår skattedomstolarnas bedömning av en transaktions verkliga innebörd från deras uppfattning av transaktionens civilrättsliga innebörd. Den civilrättsliga bedömningen kan dock ofta bli konstlad då den kan behöva bygga på moment som primärt bara får praktiskt intresse vid en skatterättslig bedömning, och sällan ställs på sin spets i civilrättsliga mål eller tvister.

¹¹ Exempel på det senare är regeln i 35 § anv p 4 om allframtidsupplåtelser. Enligt denna skall upplåtelser vars ekonomiska innebörd är densamma som en överlåtelse behandlas som avyttringar. Regeln är naturligtvis ändå inte frigjord från civilrätten eftersom kontraktets innebörd ändå skall bedömas (upplåtelse på all framtid, engångsbetalning).

några särskilda skatterättsliga definitioner för vad som avses med avyttring, försäljning, förvärv o dyl. Det är då ofrånkomligt att anknyta dessa begrepp till civilrättsliga regler om köp. Avsaknaden av en direkt hänvisning till dessa regler innebär dock att man vid den skatterättsliga bedömningen bör undersöka om det finns anledning och möjlighet till särskilda skatterättsliga hänsynstaganden.

3. RÅ 1989 ref 62 är ett förhandsbesked som besvarar frågor om hur ett finansbolag som köpare av en fastighet i en sale and lease back-transaktion skall beskattas för fastighetsinnehavet.¹² För besvarandet av dessa frågor bedömdes transaktionen i sin helhet. Regeringsrätten anförde:

"De frågor Koopfinans AB ställt ... avser en del av ett större frågekomplex, nämligen hur man vid inkomsttaxeringen skall bedöma en transaktion som omfattar tre led: för det första ett köp av en bebyggd fastighet, för det andra ett avtal om uthyrning av befintlig byggnad till den tidigare ägaren under tre till tio år och för det tredje en utfästelse av köparen som avses ge den tidigare ägaren/hyresgästen rätt att återköpa fastigheten (option) till ett på förhand bestämt pris."

Regeringsrätten analyserar sedan situationen på följande sätt:

- 1) Man konstaterar att transaktionens form är ett köpeavtal.
- 2) Man utgår ifrån att transaktionen är civilrättsligt giltig som fastighetsköp.¹³
- 3) Under dessa förutsättningar skall godtas att äganderätten till fastigheten övergått på finansbolaget, "för såvitt det inte föreligger omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen (överlåtelse-hyra-option) är en annan".
- 4) En analys av avtalets innebörd företas därefter, varvid man inte finner tillräckliga skäl för att "anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar".¹⁴
- 5) "Avtalen bör således anses innefatta en överföring av äganderätten till fastigheten till bolaget. Denna bedömning av det civilrättsliga förhållandet mellan parterna bör också läggas till grund för bolagets inkomsttaxeringar ..."

¹² I ett samtidigt avgjort mål besvarades motsvarande frågor avseende byggnad på annans mark.

¹³ Någon diskussion om giltigheten förs inte. Se Nereps, SST 1989 sid 357, beskrivning av hur giltighet förutsatts av regeringsrätten.

¹⁴ Denna formulering är märklig. Med rättsläge menas ju rättsreglernas innebörd. Här är det fråga om tolkning av ett avtals innebörd, dvs av parternas rättshandlingar.

En första fråga som diskuterats i litteraturen är om en civilrättsligt giltig överlåtelse av fastigheten föreligger vid sale and lease back-transaktioner.¹⁵ Det är märkligt att regeringsrätten inte tagit ställning till om fastighetsöverlåtelsen är giltig eller inte. Är överlåtelsen ogiltig måste detta rimligtvis påverka bedömningen.

Bergström har 1984 utförligt behandlat beskattningen av ogiltiga transaktioner. Den skattemässiga behandlingen varierar. Någon realisationsvinstbeskattning sker inte vid ogiltiga fastighetsöverlåtelse.¹⁶ Bergström anser dock att man skall beskatta alla ogiltiga fastighetsöverlåtelse så länge som parterna agerar som om de vore giltiga.¹⁷ I sin behandling av sale and lease back, 1988 sid 55 f, anser han dock att om en fastighetsöverlåtelse är ogiltig skall säljaren beskattas som fastighetsägare.

Nerep, SST 1989 sid 343 f, menar att möjligen bör skattemyndigheterna utgå från att transaktionen är giltig till dess den förklarats ogiltig av behörig domstol. Han är dock ändå kritisk till att regeringsrätten inte företagit en självständig bedömning av giltigheten av sale and lease back-transaktionen.¹⁸ Han tycks mena att sale and lease back-transaktioner skatterättsligt borde kunna behandlas som fastighetsöverlåtelse även om de vore ogiltiga.

Jag har inte anledning att inom ramen för denna studie ta ställning till ogiltighetsfrågan, och behandlar därför fortsättningsvis domen med samma förutsättningar i detta avseende som regeringsrätten.

Regeringsrätten har i övrigt gjort en bedömning av transaktionernas civilrättsliga innebörd.¹⁹ Regeringsrätten har därvid bedömt varje

¹⁵ Rättsfallet har utförligt analyserats av Nerep, SST 1989 sid 299 ff, som är kritisk till att regeringsrätten inte företagit en analys av transaktionernas civilrättsliga giltighet. I motsats till Bergström, 1988 sid 33 ff, anser han att ett giltigt fastighetsköp föreligger. Se härom även Hellner 1989 sid 14.

Bergström har kommenterat rättsfallet i SN 1989 sid 261 ff.

Senast har Helander, JT 1989/90 sid 435 ff, noggrannt analyserat rättsläget avseende giltigheten av sale and lease back av fast egendom. Han kommenterar dock inte närmare den skatterättsliga bedömningen.

¹⁶ Bergström 1984 sid 88 ff.

¹⁷ A a sid 119 f.

¹⁸ Nerep SST 1989 sid 361.

¹⁹ Nerep, 1989 sid 361, anser däremot att bedömningen skett "med tillämpning av skatterättsliga kriterier". "Att regeringsrättens majoritet ändå uttalar att bedömning har skett av 'det civilrättsliga förhållandet mellan parterna' får därför reduceras till att gälla en bedömning av vilken avtalstyp som transaktionen omfattar."

led i transaktionen för sig.²⁰ Första ledet anses i sig vara ett fastighetsköp, som medför vissa faktiska rättsverkningar.²¹ Efter att ha bedömt övriga led i transaktionen finner regeringsrätten inte tillräckligt starka skäl för att inte behandla transaktionen som en överlåtelse.

Vid en starkt formbunden transaktion, som fastighetsköpet, där formen medför vissa konsekvenser för parternas rättsställning under lång tid, är det ofrånkomligt att såsom regeringsrätten utgå från den avtalade utformningen av transaktionen och uppställa höga krav för att på grundval av övriga omständigheter frågå denna.

Vid en sale and lease back-transaktion är det möjligt att överlåtelsen skall anses vara en säkerhetsöverlåtelse.²² Det är dock en omväg att ta ställning till om transaktionen är en säkerhetsöverlåtelse eller inte. Det som skall avgöras är om transaktionen skall behandlas på samma sätt som en omsättningsöverlåtelse av fastighet eller ett lån med pantsättning. Normalt har en sale and lease back-transaktion inte entydiga karaktäristika som helt motsvarar endera av dessa transaktionstyper.²³ Sannolikheten för att fastigheten inte återgår till säljaren är vid transaktioner av detta slag liten men ändå beaktans-

²⁰ Metoden att företa en prövning av varje led för sig har tillämpats sedan gammalt i regeringsrätten vid bedömningen av en serie transaktioner; se RÅ 1953 ref 10 (Nordbäcksmålet). Se om denna tolkningsmetod LLMS 1989 sid 536.

Den genomsyn som avvisades i Nordbäcksmålet var av helt annat slag än den som skulle kunna komma ifråga här. I Nordbäcksmålet genomfördes flera olika transaktioner vars innebörd var för sig var klar, och alternativet var att bortse härifrån och i stället gå på slutresultatet. I här förevarande fall är det däremot innebörden av en transaktion som kan ifrågasättas på grundval av avtalets samtliga komponenter.

²¹ Regeringsrätten anger inte vilka dessa är utan bara att "det måste således antagas att parterna verkligen velat uppnå andra effekter av affärstransaktionen än de som enligt 6 kap jordabalken är förenade med pantsättning".

²² Enligt Nerep ligger det närmast till hands att anse att sale and lease back av fast egendom är att betrakta som en säkerhetsöverlåtelse; SST 1989 sid 324.

Helander, JT 1989/90 sid 479 ff, anser att det finns skäl för såväl en klassificering som särskild avtalstyp, säkerhetsöverlåtelse som omsättningsöverlåtelse, och en allmän avvägning av alla omständigheter ger anledning att anse att överlåtelsen är mest lik en omsättningsöverlåtelse.

²³ Med avseende på den civilrättsliga innebörden av fastighetsleasingtransaktioner hänvisas till Bergström resp Nerep. Dessa har delvis olika syn på innebörden och kommer även till olika slutsatser avseende den skatterättsliga behandlingen. Av bådas redogörelser framgår dock att transaktionens karaktäristika är komplicerade och inte enkelt kan påstås vara helt desamma vare sig som vid en omsättningsöverlåtelse eller en pantsättning.

värd då avtalsperioderna är långa. Under denna period uppträder finansbolaget som ägare och har gentemot tredje man äganderättsbefogenheter. Även om transaktionens reella innebörd i allt väsentligt överensstämmer med en pantsättning finns således en viss sannolikhet att överlåtelseformen medför andra konsekvenser än de som åsyftas vid en pantsättning.

Regeringsrätten är i den otacksamma situationen att någon civilrättslig bedömning av sale and lease back-transaktioner ännu inte skett i HD. Regeringsrätten har inte uttryckligen angivit att den bedömning som företagits i RÅ 1989 ref 62 gäller sale and lease back-transaktionens civilrättsliga innebörd. Jag antar dock att den prövning som skett primärt gällt den civilrättsliga innebörden, men att regeringsrätten möjligen känt en viss frihet att lägga in vissa skatterättsliga överväganden i bedömningen.

Anledningen till att man vid den skatterättsliga bedömningen inte torde vara absolut bunden till den civilrättsliga bedömningen är, som angivits tidigare, att begreppen avyttring och försäljning i KL etc inte är direkta hänvisningar vare sig till civilrättsliga lagrum eller termer som är unikt civilrättsliga. Åtminstone i praktiken är denna frihet i ett fall som det förutvarande dock i det närmaste obefintlig. Regeringsrätten har angivit att "stor restriktivitet" måste iakttas då det annars "uppstår lätt betydande svårigheter - för såväl den enskilde som det allmänna - att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer". Som skäl härför kan ytterligare anföras svårigheterna att överblicka konsekvenserna av framtida led och händelser i en fastighetsleasingtransaktion om man frångår det primära transaktionsledets formella innebörd. En behandling som pantsättning bör bara ske om man med tillräcklig säkerhet kan bedöma att några beaktansvärda "överlåtelse"-konsekvenser av transaktionen inte kan uppstå.

Sammanfattningsvis delar jag på grundval av de förutsättningar som antagits i fastighetsleasingmålet regeringsrättens bedömning.²⁴ Detta oaktat att min allmänna uppfattning är att man så långt som möjligt skall eftersöka en transaktions reella innebörd.²⁵

²⁴ Jag menar dock att regeringsrätten borde företagit ett ställningstagande till om överlåtelsen var giltig eller ogiltig.

²⁵ Se härom Melz 1986 bl a sid 57 ff.

4. I RÅ 1987 ref 119 har regeringsrätten som överlåtelse behandlat en transaktion som parterna betecknat som lån av vara (olja). Den rättsföljd som stod i fokus för bedömningen var nedskrivningsrätten på lager. Det är däremot oklart om regeringsrätten menat att överlåtelserna även skulle behandlas så att en vinst kunde beskattas:

I rättsfallet har överlåtarens fordran värderats lika med det av överlåtarens "tillämpade anskaffningsvärdet för varulagrets eldningsolja 1". Detta var taxeringsintendentens yrkande varför skattedömstolarna i och för sig inte prövat möjligheten att åsätta fordran ett högre värde.

Av de skäl jag angivit ovan i avsnitt 8.2.2 angående realisationsprincipens innebörd för dessa fall, anser jag en vinstbeskattning vore oriktig och håller en sådan rättstillämpning för mindre sannolik.

Som visst stöd för denna ståndpunkt kan anföras ett äldre rättsfall. I RÅ 1963 Fi 854 ansåg regeringsrätten att i samband med utarrendering av rörelse, arrendatorns övertagande av varulagret med skyldighet för arrendatorn att vid frånträde av arrendet återställa lagret enligt avräkning, inte innebar avyttring utan en försträckning och således inte medförde skattepliktig intäkt av rörelse för dess ägare.

Det är dock tvivelaktigt om rättsfallet längre är relevant, då grunden för avgörande att försträckning inte sågs som en avyttring, kan vara obsolet efter avgörandet i RÅ 1987 ref 119.

RÅ 1987 ref 119 är intressant att jämföra med RÅ 1989 ref 62 då det rör en transaktion som inte är lika formbunden och då regeringsrätten frångick parternas beteckning på transaktionen.

Regeringsrätten menade att avtalsvillkoren var sådana att "sedan oljan omhändertagits" av låntagaren var långgivaren "inte längre ägare till oljan". De för denna bedömning avgörande omständigheterna framgår inte direkt av regeringsrättens dom. I kammarrättens dom, till vilken regeringsrätten hänvisade, anges att långgivaren inte har separationsrätt i låntagarens konkurs.²⁶ I mellankommunala skatterättens dom anges att vid s k försträkningsavtal inget hindrar låntagaren att förfoga över varorna på samma sätt som om han vore ägare, exempelvis genom vidareförsäljning.²⁷

²⁶ Se härom även Thorell 1984 sid 258 som hänvisar till Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, Lund 1982 sid 120 f.

²⁷ Jfr RÅ 1965 ref 19 (RN 1965 serie I 5:5) där lån av aktier i en s k blankningsaffär ansågs som en överlåtelse. Rättsläget har därefter ändrats genom lagstiftning i 36 § anv p 2 b 5:e st, vilken regel i detta avseende inte förändras till 1991.

De ekonomiska konsekvenserna av innehavet övergår däremot bara i begränsad utsträckning på låntagaren. Han kan i och för sig sälja oljan och därigenom realisera en vinst eller en förlust, men effekten härav elimineras dock åtminstone momentant av att hans skyldighet att återlämna oljan utgör en förpliktelse av samma storlek som försäljningsintäkten.

Den skillnaden föreligger mellan RÅ 1989 ref 62 och RÅ 1987 ref 119 att regeringsrätten i det förstnämnda fallet följt parternas beteckning på transaktionen, men i det sistnämnda frångått den. I sakligt hänseende är bedömningarna dock likartade. I båda fallen har regeringsrätten ansett att transaktionen inneburit att äganderättsbefogenheterna övergått. I oljelånefallet har äganderättsbefogenheterna inte övergått genom en formbunden transaktion såsom i fastighetsleasingfallet, där ju JB:s krav på skriftlig form förelegat och iakttagits. Å andra sidan har låntagarens äganderättsbefogenheter en mer reell innebörd än fastighetsköparens, genom att avsikten är att han skall kunna förfoga över oljan och sälja den vidare, medan det inte är åsyftat att fastighetsköparen skall göra något sådant.

5. Av de båda rättsfallen kan följande beskrivning av regeringsrättens metod ges:

- a) De beteckningar som parterna åsätter transaktionerna har begränsat självständigt värde.
- b) Transaktionens innebörd bestäms *inledningsvis* på grundval av vilken part som har vad som här kommer att kallas *primära* äganderättsbefogenheter till tillgången. Härmed åsyftas exempelvis att denna part kan överlåta tillgången till tredje man.²⁸ Att den andra parten härigenom *sekundärt* har anspråk på att erhålla ersättning på sådant sätt att överlåtelsens ekonomiska konsekvenser reellt tillkommer honom, är vid denna bedömning utan betydelse.
- c) Den sålunda bestämda innebörden av transaktionen kan frångås om andra omständigheter, såsom de nyssnämnda *sekundära*, är sådana att den reella innebörden av transaktionen i sin helhet och därmed även

²⁸ Enligt Hellner 1989 sid 358 gäller som huvudregel att inskränkningar i säljarens rätt att förfoga över egendom inte binder förvärvaren.

Även köparens rätt att upplåta egendomen är viktig. Vid sale and leaseback är dock denna rätt åtminstone på kort sikt i praktiken utan värde på grund av att avtal om uthyrning till säljaren föreligger.

det första transaktionsledet är en annan. Regeringsrätten är mycket restriktiv med att frånga den innebörd som följer av de primära äganderättsbefogenheterna. Även en mindre sannolikhet för att äganderättsbefogenheterna kommer att medföra några reella konsekvenser torde räcka för att den primära innebörden upprätthålls.

6. Slutligen skall i detta avsnitt ytterligare ett rättsfall kort analyseras enligt de nu uppställda punkterna.

RÅ 1986 ref 51 gäller en situation som liknar oljelånet. Enligt förutsättningarna för fråga 1 - 5 i förhandsbeskedet skulle ett lån lämnas mot pant av guldackor. Återbetalningen var anknuten till guldpriset. Vidare innehöll avtalet en bestämmelse som innebar att långivaren kunde förfoga över panten genom försäljning och att lånet skulle anses återbetalat härigenom.

RSV:s nämnd för rättsärenden, vars förhandsbesked inte ändrades av regeringsrätten, ansåg att "långivaren" erhöll "sådana befogenheter med avseende på det överlämnade guldmetallet att han i beskattningshänseende bör behandlas som ägare till detta".

Långivaren ansågs således ha *primära* äganderättsbefogenheter till guldmetallet. Dessutom var de *sekundära* omständigheterna enligt avtalet sådana att de reella ekonomiska konsekvenserna av värdeförändringar på guldmetallet berörde långivaren. De sekundära omständigheterna stödde således den primära bedömningen. Å andra sidan var de primära äganderättsbefogenheterna något mindre klara än i oljelånefallet, där det inte bara fanns möjlighet att avyttra varan utan det även var syftet.

8.2.4 Omsättning eller inte i mervärdeskatterättslig praxis

1. Den bedömning som diskuterats i föregående avsnitt bör som utgångspunkt gälla även vid mervärdebeskattningen. Frågan om en viss transaktion utgör en *överlåtelse eller inte* bör således besvaras på samma sätt vid mervärdebeskattningen som vid inkomstbeskattningen. Därav följer dock inte nödvändigtvis att utgående mervärdeskatt skall redovisas. Härfor måste avgöras om omsättning, skattskyldighet och redovisningsskyldighet föreligger enligt reglerna i ML.

Vid mervärdebeskattningen har i tre rättsfall bedömts transaktionstyper som till sin innebörd är eller är närliggande säkerhetsöverlåtelser.

2. I RSV/FB Im 1978:7 ansåg RSV:s nämnd för rättsärenden att en säkerhetsöverlåtelse i form av ett lösöreköp inte utgjorde omsättning:

"Av ansökningen framgår att ifrågavarande överlåtelse i form av s k lösöreköp enligt förordningen (1845:50 sid 1) i avseende på handel om lösören som köparen låter i säljarens vård kvarbliva, sker i pantsättningssyfte (säkerhetsöverlåtelse). Med hänsyn till vad sålunda framgår angående syftet med transaktionen, finner nämnden att omsättning av vara i mervärdeskattelagens mening icke föreligger".

3. I RÅ83 1:5 (RSV/FB Im 1983:20) ansåg däremot regeringsrätten en säkerhetsöverlåtelse som skedde i en annan form vara en omsättning. Ett bolag bedrev långivning mot säkerhet i fritidsbåtar. Bolaget avsåg att köpa en båt som därefter återköptes på avbetalning med äganderättsförbehåll. Båten skulle traderas i bägge riktningarna genom överlämnande av nycklar.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked:

"Av ansökningen framgår bl a att bolagets verksamhet avser långivning mot säkerhet i fritidsbåtar, att båtägarna säljer sina båtar till bolaget för att kort därefter teckna avtal om återköp till samma pris mot avbetalning och att ifrågavarande överlåtelser sker i syfte att göra kapital disponibelt för båtägarna utan pantförskrivning. Med hänsyn till vad sålunda upplysts om bolagets verksamhet, syftet med transaktionerna och det sätt på vilket de genomförs, finner nämnden att omsättning av vara i mervärdeskattelagens mening inte föreligger".

Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet och yttrade:

"Genom de avtal om köp av båt som träffas mellan båtägaren såsom säljare och bolaget såsom köpare får under i ansökningen angivna förutsättningar båten anses övergå till bolaget med äganderätt. Bolagets förvärv av båten enligt avtalet innefattar omsättning av vara i mervärdeskattelagens mening."

4. Slutligen ansåg regeringsrätten i RÅ 1988 ref 106 att en **sale and lease back**-transaktion inte medförde mervärdebeskattning. En byggmästare avsåg att sälja rörelseinventarier till ett finansbolag som sedan, utan att inventarierna lämnade byggmästarens besittning, skulle hyra ut dem till denne för fortsatt bruk i rörelsen.²⁹

²⁹ Målet gäller således inte fastighetsleasing. I ett fastighetsleasingmål kan mervärdebeskattning aktualiseras avseende industritillbehör och andra verksamhetstillbehör som (fortsätter...)

Regeringsrätten ansåg inte att någon omsättning förelåg. Det fanns "inget moment av avlämnande eller avsändande till köparen" och "enbart den omständigheten att ett civilrättsligt bindande avtal föreligger är inte - mot bakgrund av kraven i ML om skattskyldighet på grund av omsättning manifesterad genom leverans - tillräcklig för att skattskyldighet enligt lagen skall inträda".

Bedömningen verkar enbart ha skett på grundval av om det förelåg sådan *leverans* som föreskrivs i 4 § anv p ML.

Två dissidenter ansåg att en omsättning förelåg. Avgörande för denna uppfattning torde ha varit att då "godset redan finns hos säljaren krävs inte att det tillhandahålls genom leverans i vanlig bemärkelse för att leasingavtalet skall kunna tillämpas". Den avtalade försäljningen ansågs "vara att jämföras med leverans".

5. I RSV/FB Im 1978:7 och RÅ 1988 ref 106 ansågs ingen omsättning föreligga med hänvisning till "syftet med transaktionen" respektive avsaknaden av "moment av avlämnande eller avsändande till köparen". I RÅ83 1:5 ansågs omsättning föreligga då varan fick "anses övergå till bolaget med äganderätt".

På grundval av domskälen kan inte säkert konstateras om bedömningarna har skett efter en konsekvent linje eller om de är motstridiga.³⁰ Enligt min mening bör man klart skilja på frågorna om omsättning föreligger respektive om skattskyldighet inträder. Vid komplicerade transaktioner bör dessa frågor bedömas åtskilda, vilket skall ske i den fortsatta behandlingen.

6. I 2 § anv p 2 anges att "med omsättning förstås ... att vara levereras i samband med försäljning". Vid bedömning av om omsättning föreligger skall enligt huvudregeln avgöras om en försäljning och en leverans har skett.

Bedömningen av om en försäljning föreligger bör, som tidigare angivits, vara av samma karaktär som den som företagits i den

²⁹ (...fortsätter)

inbegrips i överlåtelsen samt i vissa särskilda fall även fastigheten i övrigt.

Noteras kan att i SOU 1989:35, sid 291, anges att sale and lease back-transaktioner kan användas vid utvidgningen av mervärdebeskattningen till ny områden, så att inventarier säljs innan utvidgningen och därefter återhyrs. Utredningen förordar därför särskilda övergångsbestämmelser.

³⁰ Regeringsrättens majoritet i RÅ 1988 ref 106 anger explicit att de anser att omständigheterna är annorlunda i detta mål än i RÅ83 1:5.

inkomstskatterättsliga praxis som behandlats i föregående avsnitt. Vid bedömningen av om en försäljning skett är leverans en av flera omständigheter som kan beaktas.

Leverans är inte en *nödvändig omständighet* för att en omsättning skall föreligga. I 2 § anv p 2 anges att som omsättning förstås även "att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara". Vad som är intressant att diskutera i anslutning till RÅ 1988 ref 106 är om transaktionen, trots avsaknaden av leverans, utgör en omsättning när betalning erläggs. Denna uppfattning har Eklund, SST 1989 sid 191. Slutsatsen torde vara riktig, även om den inte omedelbart följer av förskottsregeln eftersom den avser en situation då betalning erlagts innan prestationen utförs. En överlåtelse med betalning i förskott behandlas med all sannolikhet som en omsättning utan att man inväntar att leverans följer. Det är då i praktiken meningslöst och sakligt omotiverat att en liknande överlåtelse där betalning utgår i efterhand inte behandlas som en omsättning. Förskottsregeln visar därför att de omständigheter som anges i omsättningsregeln - leverans av vara, betalning av beställd vara etc - inte bör tolkas såsom strikta och uttömmande rekvisit, utan att de snarast är beskrivningar av de situationer som lagstiftaren har föreställt sig som normala för omsättning.³¹ Enligt min uppfattning saknas det därför anledning att vid bedömning av om en omsättning föreligger undersöka om en leverans har skett. Detta rekvisit har primärt bara en funktion för bedömningen av när skattskyldighet inträder för en omsättning.

Möjligen kan man hävda att mervärdeskattelagens omsättningsbegrepp, genom att där inte bara anges försäljning utan "leverans i samband med försäljning", innebär en något större frihet gentemot den civilrättsliga bedömningen än vad som föreligger vid inkomstbeskattningen, dvs det kan finnas transaktioner som civilrättsligt är köp, men som inte är omsättningar enligt ML. I RÅ 1977 Aa 95, har RSV:s nämnd för rättsärenden klart uttalat att den mervärdeskatterättsliga bedömningen kan ske självständigt från civilrätten:

³¹ Tidigare angavs i ML att med omsättning förstods försäljning mot vederlag. Genom förslag i prop 1978/79:141 infördes i 2 § anv p 2 a de rekvisit som samtidigt infördes i 4 §. I propositionen, sid 42, kommenterades detta endast avseende förskottsbetalningar dock utan någon förklaring.

Bedömningen gällde försäljning av diamantringar i ett s k kedjeköp där köpet kunde ske enligt olika alternativ; det var öppet en längre tid, det kunde återgå vid köp av ny dyrare ring alternativt byte till dyrare ring.

RSV:s nämnd för rättsärenden gjorde sin bedömning "jämlikt grunderna för mervärdeskattelagen" och "oavsett frågans civilrättsliga sida", och ansåg att återlämnandet av ringarna var nya omsättningar.

Regeringsrätten lämnade besväret utan bifall och instämde således inte i rättsnämndens motivering men väl i dess förhandsbesked. En dissident gjorde däremot en bedömning som synbarligen utgick ifrån transaktionernas civilrättsliga innebörd. Regeringsrättens ställningstagande kan därför eventuellt ses som en mervärdeskatterättslig självständighet mot civilrätten, men prejudikatvärdet av målet torde vara begränsat på grund av att regeringsrätten inte lämnade någon motivering till sitt ställningstagande.

Regeringsrättens ställningstagande i rättsfallet stöder således inte att någon klar självständighet gentemot civilrätten föreligger. Någon klar angivelse härom ger inte heller lagtexten och förarbetena. Normalt bör därför bedömningen ske på likartat sätt som vid inkomstbeskattningen.

Om överlåtelsebedömningen skulle ske på det sätt ovan beskrivits för inkomstbeskattningen finns mindre anledning att anse transaktionen i RÅ83 1:5 (nyckeltraditionen) vara en överlåtelse än transaktionen i RÅ 1989 ref 62 (sale and lease back). I RÅ83 1:5 skedde återköpen tämligen omedelbart och regeringsrätten kunde därför överblicka hela transaktionskedjan, medan återköpen i RÅ 1989 ref 62 skulle ske långt senare. Vidare var de reella civilrättsliga konsekvenserna av "överlåtelsen" mer begränsade.³² I RÅ83 1:5 överlämnades båtnycklarna till köparen som återlämnade dem vid återköpet. Nyckeltradition medförde inte sakrättsligt skydd för förvärvaren vare sig om transaktionen sågs som en säkerhetsöverlåtelse eller som en omsättningsöverlåtelse, och inte heller några andra civilrättsliga rättsverkningar synes ha inträtt.³³

I RÅ 1988 ref 106 är avtalet mycket knapphändigt återgivet, varför omständigheterna är svåra att jämföra med omständigheterna i RÅ 1989 ref 62. De primära äganderättsbefogenheterna torde ha övergått på köparen och några omständigheter som klart talar för att transaktionen inte skulle bedömas som en överlåtelse framgår inte.

³² Det senare under förutsättning att säkerhetsöverlåtelser av fastigheter är giltiga.

³³ Se härom Göransson, SN 1985 sid 28 f.

Frågan är slutligen vad som skall antas gälla i ett lösöreköpsfall av det slag som bedömdes av rättsnämnden i RSV/FB Im 1978:7. Det är relativt enkelt att uttala att om bedömningen i regeringsrätten skulle ske på samma sätt som i RÅ83 1:5 skulle en omsättning anses föreligga, men skulle bedömningen ske såsom i RÅ 1988 ref 106 skulle inte en omsättning anses föreligga. Vilken slags bedömning regeringsrätten väljer är inte möjligt att säga. Själv anser jag att bedömningen inte bör ske på någondera av dessa sätt. Man kan först konstatera att syftet med transaktionen är att företa en säkerhetsöverlåtelse, men att den valda formen för transaktionen - lösöreköpslagen - även kan användas för omsättningsöverlåtelser. Köparen har primära äganderättsbefogenheter till tillgången. Övriga omständigheter som följer av avtalet eller ett biavtal är delvis liknande dem som gäller vid fastighetsleasing. Således finns en bestämmelse om återköp eller återgång.³⁴ Denna är till skillnad mot fastighetsleasing bindande. En ytterligare skillnad är att den valda överlåtelseformen vid lösöreköp så gott som undantagslöst används för säkerhetsöverlåtelser,³⁵ medan den valda formen för fastighetsöverlåtelsen normalt används för omsättningsöverlåtelser. Det kan även förhålla sig så att säljaren vid lösöreköp i större utsträckning direkt står faran för godset samt direkt belastas med dess värdeminskning än vid fastighetsleasing.³⁶ Det torde därför finnas större anledning i lösöreköpsfall än vid fastighetsleasing att frångå transaktionens form och anse att "det ... föreligger omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden i den totala transaktionen ... är en annan".³⁷ Flertalet

³⁴ Eckerberg, SvJT 1983 sid 643.

³⁵ Omsättningsöverlåtelser är mycket ovanliga. Enligt en undersökning av Eckerberg, SvJT 1983 sid 643 ff, var 7 av 595 undersökta överlåtelser omsättningsöverlåtelser.

³⁶ Intressant för bedömningen härav är RÅ 1956 ref 5 där regeringsrätten ansåg att värdeminskningsskatt vid inkomstbeskattningen skulle medges säljaren vid en säkerhetsöverlåtelse enligt lösöreköpsförordningen, med följande motivering:

"Såvitt framgår av utredningen kan det ifrågavarande avtalet icke anses innebära, att bolaget fritt förfogar över inventarierna såsom ägare men däremot att bolaget för den händelse lånet icke infrias äger realisera dem och tillgodoräkna klaganden vad realisationen inbringar.

Enär således klaganden bär förlusten av den värdeminskning som under lånetiden drabbar inventarierna, bör han enligt inkomstskattelagstiftningens grunder njuta avdrag härför."

³⁷ Citerat från RÅ 1989 ref 62.

överlåtelse enligt lösöreköpslagen torde ha sådan karaktär att de inte bör anses vara omsättningar i ML:s mening.

7. Om man konstaterar att en omsättning föreligger måste man gå vidare för att konstatera om *skattskyldighet* inträder. Som har angivits i avsnitt 6.2.2 innebär huvudregeln att avgörande är när leverans sker.

Enligt mitt uppfattning har regeln om leverans i 4 § en rent temporal funktion; att ange *när* skattskyldighet inträder. Bedömningen av *om* omsättning föreligger bör ske såsom diskuterats i den föregående punkten. Om transaktionens karaktär är sådan att man anser att den bör behandlas som en omsättning, måste därav följa att något moment i transaktionen sedan skall betraktas som sådan leverans att skattskyldighet inträder. Syftet med regelsystematiken är ju att man enligt reglerna i 2 § anv p 2 avgör *om* beskattning skall ske och då måste regeln i 4 § tillämpas så att man finner en tidpunkt för denna beskattning. Detta resultat måste uppnås såvida inte reglerna i 4 § konstruerats så mekaniskt att det för vissa överlåtelse inte går att hitta något moment av leverans. Enligt min mening innebär detta att leveransbegreppet inte behöver innefatta moment av någon utåt mer påtaglig karaktär, såsom ett fysiskt besittningstagande.³⁸

Av RÅ 1988 ref 106 framgår att regeringsrätten ansett att en leverans inte skett och att detta faktum avgjort hela bedömningen. Detta är enligt min nyss redovisade uppfattning ett väl enkelt sätt att klara bedömningen av transaktionen.

Av RÅ 83 1:5 framgår inte något ställningstagande till på vilket sätt en leverans anses ha skett.³⁹ Regeringsrätten måste antingen ha ansett att transaktionerna innefattade leverans eller så har man ansett att omsättning och skattskyldighet inträdde till följd av betalningen. Enligt regeringsrättens uppfattning i RÅ 1988 ref 106 har i RÅ 83 1:5 "prövats förutsättningarna för att leveranskravet enligt ML skall anses uppfyllt"

³⁸ Jfr Strömberg, SN 1989 sid 107, som menar att om avtalsparterna är "överens om att någon form av avlämnande ägt rum torde det vara svårt för någon utomstående part att hävda motsatsen".

³⁹ I rättsfallet framställdes frågor dels om avdragsrätten för finansbolaget vid det första förvärvet, dels om redovisningsskyldighet för finansbolaget vid återförsäljningen. För besvarandet av den första frågan torde leveransbegreppet inte ha en direkt betydelse. Se härom ovan i avsnitt 7.4 om avdragsrättens inträde för fiktiv mervärdesskatt. Vid besvarandet av den andra frågan bör däremot ett ställningstagande till leverans ha skett.

8.2.4

och regeringsrätten har i RÅ83 1:5 funnit moment av avlämnande som saknas i transaktionen som bedömdes i RÅ 1988 ref 106. Det är dock svårt att inse vilka dessa moment är. Av referatet framgår som enda faktiska disposition att båtens nycklar har traderats efter att avtalen om försäljning ingåtts. Faran för båten torde hela tiden ha varit kvar hos den ursprunglige båtägaren.

8. Slutligen krävs för att redovisningsskyldighet skall inträda att affärshändelsen enligt god redovisningssed skall bokföras; 5 a § ML. För frågan om en transaktion medför mervärdebeskattning torde detta rekvisit sakna praktisk betydelse. Oavsett om en transaktion såsom sale and lease back enligt god redovisningssed skall bokföras som försäljning/hyra eller som lån/amortering föreligger en affärshändelse som skall bokföras.

Det är i och för sig märkligt om en situation uppstår där mervärdeskatt anses skola debiteras på en omsättning samtidigt som transaktionen bokförs som ett lån. ML:s hänvisning till god redovisningssed är dock mer inskränkt än KL:s, och då regeringsrätten i inkomstskattemålet RÅ 1989 ref 62 företagit bedömningen utan att diskutera innebörden av god redovisningssed, är det inte motiverat att förvänta sig större hänsynstaganden till den goda redovisningsseden vid mervärdebeskattningen.

9. Sammanfattningsvis visar ovanstående genomgång att det är svårt att ange en generell innebörd av regeringsrättens praxis då skillnaden i bedömningen mellan RÅ83 1:5 och RÅ 1988 ref 106 är svårförklarlig. Av rättsfallen framgår inte att metoden för att bedöma den civilrättsliga innebörden av transaktionerna är någon annan än vid inkomstbeskattningen.

Enligt min uppfattning bör rättstillämpningen - de lege lata - vid mervärdebeskattning i de hänseenden som ovan diskuterats vara densamma som vid inkomstbeskattningen. Detta innebär att överlåtelser som sker i sådana former som är normala för omsättningsöverlåtelser och som medför övergång av primära äganderättsbefogenheter skall behandlas som omsättningar, utom när det är klart av omständigheterna att sannolikheten är mycket liten för att dessa äganderättsbefogenheter skall få några reella konsekvenser. Den diskuterade mervärdeskatterättsliga praxisen kan dock inte förklaras på ett sådant sätt att detta kan sägas vara den gällande bedömningsnormen vid mervärdebeskattningen.

10. Slutligen skall något diskuteras de mervärdeskatterättsliga konsekvenserna av att en sale and lease back-transaktion såsom i RÅ 1988 ref 106 inte anses medföra att skattskyldighet inträder. Härigenom inträder inte heller redovisningsskyldighet för säljaren.

Bedömningen av övriga mervärdeskatterättsliga frågor är däremot oklar eftersom i domen inte klargörs om transaktionen ansågs vara en omsättning eller inte. Föreligger inte någon omsättningsöverlåtelse bör inte heller några ytterligare mervärdeskatterättsliga konsekvenser inträda.

Om en omsättning däremot skall anses föreligga uppstår många frågor vars svar bara skall antydast:

- Skall säljaren debitera utgående mervärdeskatt på försäljningen? Skall detta åtminstone gälla om betalning erläggs (förskottsregeln)?

- Har köparen avdragsrätt om mervärdeskatt debiterats trots att leverans inte sker? Svaret är antagligen nej; se ovan avsnitt 7.4. Däremot föreligger avdragsrätt om betalningen behandlas enligt förskottsregeln.

- Om mervärdeskatt inte debiteras på försäljningstransaktionen skall mervärdeskatt ändå debiteras på uthyrningen från köparen till säljaren? Om försäljningen anses vara en omsättning måste konsekvensen bli att uthyrningen till säljaren behandlas som en uthyrning och någon grund för att inte debitera mervärdeskatt föreligger då knappast. Möjligen kan man hävda att eftersom varan inte levererats från säljaren kan köparen inte i nästa led anses tillhandahålla honom tjänsten.

8.2.5 Omsättning vid legotillverkning, varulån m m

1. Med utgångspunkt från diskussionen i föregående avsnitt skall här mer kortfattat diskuteras om omsättning eller inte föreligger vid några andra särskilda transaktioner.

I avsnitt 8.2.3 behandlades inkomstskattemålet RÅ 1987 ref 119 angående **varulån**, vari regeringsrätten behandlar transaktionen som en överlåtelse. Enligt min uppfattning bör transaktionen då även behandlas som omsättning vid mervärdebeskattningen. En sådan bedömning kan även regeringsrätten förväntas företa eftersom transaktionen innefattar en klar leverans. Således inträder även skattskyl-

dighet. Vad som möjligen är osäkert är om redovisningsskyldighet inträder.

Thorell har, 1984 sid 257 ff, med avseende på nedskrivningsrätt på lager, diskuterat om utlånade tillgångar bör redovisas hos långivaren eller låntagaren.⁴⁰ Thorells uppfattning är att de bokföringsmässiga aspekterna motiverar att långivaren fortsätter att redovisa tillgången.⁴¹ Någon manifesterad redovisningssed finns inte på området och i RÅ 1987 ref 119 anförde kammarrätten detta som skäl för att man inte kunde frånga en bedömning grundad på vem äganderätten tillkom.⁴² Det är möjligt att avgörandet i RÅ 1987 ref 119 medför att redovisningen anpassas till den skattemässiga behandlingen, dvs varulånet behandlas som en överlåtelse. Om någon sådan god redovisningssed inte kan anses föreligga torde det dock vara möjligt att undvika mervärdeskatte-redovisning genom att inte bokföra lånet som en affärshändelse och i stället bara fortsätta och bokföra den utlånade tillgången som egen.

2. **Legotillverkning** innebär att legotillverkaren bearbetar varan för beställarens räkning. Båda parterna torde så gott som alltid vara mervärdeskattskyldiga. Beställaren är skattskyldig på grund av att han omsätter skattepliktiga varor och legotillverkaren för att han bearbetar skattepliktiga varor. I de undantagsfall beställaren inte bedriver skattskyldig verksamhet är legotillverkaren skattskyldig om bearbetningen avser varor som till sin karaktär är skattepliktiga.⁴³

Angående legotillverkning anför Thorell, 1984 sid 250 ff, att äganderätten till varorna antingen kan ligga hos beställaren eller hos tillverkaren.⁴⁴ Bokföringsmässigt har dock äganderättsfrågan mindre

⁴⁰ Se även Roos 1986 sid 65 ff.

⁴¹ A a sid 262.

⁴² Av regeringsrättens dom kan inte utläsas om man ansett att god redovisningssed har betydelse för ställningstagandet eller ej.

⁴³ Enligt 10 § 1) ML är tjänst skattepliktig om den innebär bearbetning av skattepliktig vara. Är varan undantagen från skatteplikt enligt 8 § ML är även bearbetningen skattefri. Är det däremot så att beställaren inte är skattskyldig på grund av undantag i skattskyldighetsreglerna i 2 § så är bearbetningen ändå skattepliktig om varan är av skattepliktig karaktär.

⁴⁴ Thorell hänvisar för den civilrättsliga bedömningen till Håstad, Studier i sakrätt, Lund 1980 sid 9 ff.

intresse än frågan vem som bär de affärsmässiga riskerna.⁴⁵ Då dessa normalt bärs av beställaren skulle detta motivera att tillgången bokfördes hos honom. Thorell anser att detta är den normala situationen men att bedömningen får göras från fall till fall och att det kan leda till olika lösningar.⁴⁶

Normalt torde såväl äganderätten som de affärsmässiga riskerna vara beställarens. Några problem med mervärdeskatteredovisningen uppkommer då inte. För de fall då äganderätt ligger hos legotillverkaren och affärsriskerna hos beställaren kan däremot problem uppstå. Flera olika situationer finns men ett exempel härpå får räcka:

Beställaren (B) har överlämnat en tillgång till legotillverkaren (L). Anses L till följd av bearbetningen etc erhålla äganderätt till tillgången torde en omsättning enligt ML ha skett. Om tillgången fortsätter att bokföras hos B, bokförs inte någon affärshändelse och är detta i överensstämmelse med god redovisningssed inträder inte redovisningsskyldighet för B. Detta innebär i så fall att legotillverkaren endast skall debitera mervärdeskatt på den tjänst han utför i form av legotillverkningen, medan däremot någon mervärdebeskattning av omsättning av varan inte sker.

3. **Kommissionsgoods** förblir kommittentens egendom till dess överlåtelse skett till tredje man eller kommissionären självinträder.⁴⁷ Självfallet föreligger därför i mervärdeskattehänseende inte en omsättning från kommittenten till kommissionären. Roos, 1986 sid 53 ff, har för inkomstbeskattningen diskuterat gränsdragningen mot försäljning, då det kan vara frestande för en säljare att vid kreditförsäljning i stället hävda att det föreligger kommission med senare självinträde. Vid mervärdebeskattningen är frågan som vanligt inte lika väsentlig då skattskyldighet föreligger för såväl kommittenten som kommissionären; 2 § anv p 3 ML. Av ordningsskäl samt för vissa situationer, som konkurs, måste dock en gränsdragning ske. Här skall endast noteras att samma kriterier torde bli avgörande för mervärdebeskattningen som vid inkomstbeskattningen, och att det är fråga om att avgöra transaktionens innebörd utifrån civilrättsliga kriterier.⁴⁸

4. I 41 § anv p 2 9:e st KL finns särskilda regler om nedskrivningsrätt på s k bokslutslager. De motiveras av att köparen kan skaffa sig en oberättigad

⁴⁵ Thorell 1984 sid 255.

⁴⁶ Se även Roos 1986 sid 51 med där anmärkt inkomstskattepraxis.

⁴⁷ 53 § kommissionslagen (1914:45).

⁴⁸ Se Roos 1986 sid 56 med där angivna källor.

skattekredit om han skulle få nedskriva ett sådant lager.⁴⁹ Någon mot köparens fördel svarande nackdel finns normalt i huvudsak inte hos säljaren.

I 41 § anv p 2 9:e st utesluts nedskrivningsrätten om "det på grund av överenskommelse om återköp eller annan omständighet (är) uppenbart att vissa varor anskaffats för annat ändamål än att ingå i den skattskyldiges normala verksamhet". Även i praxis, RÅ 1972 ref 44 II, före lagregelns tillkomst har nedskrivning vägrats då ett reellt köp inte ansetts föreligga. Rättsläget vid inkomstbeskattningen torde i starkt sammandrag kunna anges så att nedskrivningsrätten kan uteslutas antingen på grund av att något reellt köp inte föreligger eller på grund av att de anskaffade tillgångarna är rörelsefrämmande.⁵⁰

Regeln i 41 § anv p 2 9:e st KL har inte direkt betydelse för mervärdebeskattningen. Föreligger inte ett reellt köp eller avser förvärvet inte den mervärdeskattskyldiga verksamheten är dock avdragsrätten för ingående mervärdeskatt utesluten. En likartad gränsdragning kommer därför, om än på andra vägar, att ske vid inkomst- och mervärdebeskattningen.

Vid mervärdebeskattningen får frågan om ett reellt köp avgöras på liknande sätt som diskuterats i avsnitt 8.2 om överlåtelse föreligger eller inte. Bedömningen om avdragsrätten är utesluten på grund av att förvärvet inte avser den mervärdeskattskyldiga verksamheten, kan ansluta till den inkomstskattemässiga bedömningen. Den mervärdeskattskyldiga verksamheten är ju lika med den inkomstskattemässiga förvärvskällan.

8.3 Upplåtelser och andra successivt tillhandahållna tjänster

1. Huvuddelen av alla förvärv av varor eller tjänster är avsedda att förbrukas successivt under en kortare eller längre period. Mervärdebeskattning sker i sin helhet vid förvärvet när säljaren levererar varan. Detsamma gäller för tjänster som tillhandahålls på en gång. Det är i dessa fall dels svårt att i praktiken avgöra när förbrukningen sker hos köparen, dels inte möjligt att genomföra en successiv skatteuppbörd genom säljaren. En tidigareläggning av beskattningen är således ofrånkomlig.

⁴⁹ Detta problem försvinner fr o m 1991 då lagernedskrivningsrätten avskaffas.

⁵⁰ Se närmare Grosskopf 1985 sid 49 f.

Situationen är annorlunda då prestationen successivt tillhandahålls. Exempel på sådana prestationer är uthyrning av skattepliktig vara, service- och underhållsavtal m m. Det finns här praktiska förutsättningar att låta beskattningen ske i takt med förbrukningen. Reglerna i ML är även utformade så att redovisningen normalt sker på detta sätt. Som angivits i avsnitt 2.5.3.1 minskas fördelen av en uppskjuten beskattning av hyran av att kapitalkostnaderna för uthyrningen kommer att ingå i beskattningsvärdet. Någon väsentlig skillnad mellan alternativen behöver därför inte föreligga för konsumenterna.

2. Enligt 4 § ML inträder skattskyldighet för tjänst när denna tillhandahålls. Enligt RSV Im 1984:6, p 2.2, får tjänster med **utsträckning i tiden** anses tillhandahållna successivt och skattskyldigheten inträder således successivt. Redovisningsskyldighet inträder när skattskyldighet inträtt och affärshändelsen bokförs.

Innan innebörden av dessa regler diskuteras närmare, skall konstateras att dessa regler inte behöver tillämpas om betalning sker i förskott, eftersom redovisningsskyldighet för förskott inträder när betalningen bokförs. Detta är inte en situation som typiskt sett åsyftas med förskottsregeln, men såsom regeln utformats är den tillämplig.

3. För de fall då förskottsregeln inte är tillämplig är tidpunkterna för skattskyldighetens inträde respektive bokföringen av affärshändelsen av intresse.

Först skall diskuteras när en successiv tjänst skall bokföras enligt god redovisningssed. Osäkerhet motiverar en uppskjuten redovisning av intäkter såväl vid bokföringsmässig som inkomstskattemässig redovisning. Om osäkerhet föreligger på intäktssidan, exempelvis vid ett royaltavtal som anknyter betalningen till vissa framtida händelser, får intäktsredovisningen anstå tills klarhet erhålls.⁵¹ Det är då knappast heller aktuellt att bokföra någon fordran, även om detta skulle kunna ske utan intäktsredovisning genom att en motstående skuld bokfördes.

Även i fall där nyttjarens betalning är på förhand bestämd enligt avtalet är det klart såväl vid bokföringsmässig som inkomstskattemässig redovisning att intäkter redovisas successivt om nyttjandet

⁵¹ Se exempelvis Mutén SN 1968 sid 209.

innebär att upplåtaren successivt utför prestationer.⁵² I dessa fall föreligger osäkerhet på kostnadssidan.

När inte någon beaktansvärd osäkerhet föreligger vare sig på intäkts- eller kostnadssidan skall däremot engångsbetalningar intäktsredovisas på en gång.⁵³

För mervärdebeskattningen är inte intäktsredovisningen av primärt intresse utan i stället frågan när fordran skall redovisas. Frågan har inte diskuterats i förarbeten eller redovisningsrekommendationer med direkt tillämpning på förevarande fall. Allmänt gäller att "frågan om när fordran eller skuld har uppkommit måste avgöras med ledning av civilrättens regler", men att bokföring inte behöver ske förrän det att "faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits", dock senast då fakturering "bort ske enligt god redovisningssed".⁵⁴ Detta innebär att bokföringen knappast skall ske innan prestationen genomförts då någon civilrättslig fordran på betalning dessförinnan normalt inte föreligger.⁵⁵ Bokföringen kan inte heller i princip ske senare än vid denna tidpunkt eftersom intäkten realiserar i takt med att prestationen utförs. Intäktsredovisningen är dock primärt av intresse först i samband med upprättande av bokslut och intäktsaspekten har därför mindre betydelse vid den löpande bokföringen under året. Exempelvis har en hyresvärd under räkenskapsåret inte anledning att successivt beräkna upplupen hyra, utan detta sker först då han enligt avtalet har rätt att kräva betalning. I bokslutet skall han dock beräkna den fordran han har vid årsskiftet.⁵⁶

Sammanfattningsvis kan konstateras att vid successiva tjänster kan affärshändelsen inte bokföras innan intäkten är realiserad enligt god redovisningssed. Någon kontinuerlig löpande bokföring av realiserade affärshändelser sker knappast under räkenskapsåret och det är osäkert

⁵² Se Thorell 1984 sid 298 ff, Melz 1986 sid 223 ff, SOU 1983:47 sid 67 ff samt i dessa källor anmärkt praxis. Regeringsrättens praxis är dock inte helt entydig. I RÅ 1977 ref 13 intogs en restriktiv hållning till periodisering av inkomst över kommande perioder och regeringsrätten har bekräftat denna praxis i RÅ 1987 not 533. Thorell, SN 1989 sid 587 f är kritisk härtill.

⁵³ Se Thorell 1984 sid 298 ff.

⁵⁴ Prop 1975:104 sid 168.

⁵⁵ Om en rätt till sådan betalning finns föreligger det närmast en förskottssituation.

⁵⁶ Detta på grund av 4 § BFL. Se härom ovan avsnitt 7.3.2.

i vilken utsträckning bokföring av realiserade intäkter skall ske innan fakturering skett. De realiserade intäkterna måste åtminstone bokföras senast vid räkenskapsårets slut.

4. Frågan om bokföringen av affärshändelsen utgår från skattesubjektets situation. Regeln om skattskyldighetens inträde är däremot i princip utformad med tanke på skattebärandens konsumtion. Rättsligt anknyter den dock till skattesubjektets agerande; leverans och tillhandahållande. När man skall avgöra när skattskyldighet inträder för en tjänsteprestation är det utan intresse om den konsumeras på en gång eller successivt. Det finns nämligen ingen anledning att anlägga ett annat synsätt än vid köp av varor som även de ofta konsumeras successivt. Avgörande är i stället om upplåtaren utför prestationer successivt eller inte. Detta faktum har som ovan angivits även betydelse för när intäktsredovisningen skall ske. Intäktsredovisningen kan inte i något fall ske innan prestationen utförts och man torde därför normalt kunna utgå ifrån att om intäktsredovisning skall ske enligt god redovisningssed så är även rekvisiten för skattskyldighetens inträde uppfyllda.

5. Ovannämnda frågor är inte närmare prövade i praxis.

I RÅ 1986 ref 46 har i och för sig besvarats frågan om när redovisningsskyldighet för leasinghyror inträder, men fallet är inte refererat på denna fråga. Omständigheterna i fallet var, såvitt här är av intresse, att ett leasingbolag skulle köpa en maskin som därefter uthyrdes för en tid av 36 månader. Hyran skulle totalt uppgå till maskinens inköpspris plus tillägg för bolagets övriga kostnader. Hyresmannen hade rätt att förlänga avtalet och skulle då betala 1/12 av ursprungshyran. RSV:s nämnd för rättsärenden uttalade att "redovisningsskyldighet för leasingavgifterna ... bör inträda allteftersom de enligt god redovisningssed skall bokföras". Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.⁵⁷

I domen anges inte närmare när den bokföringsmässiga redovisningstidpunkten anses infalla. Formuleringen "allteftersom" antyder

⁵⁷ Överklagandet av förhandsbeskedet torde inte ha omfattat frågan om redovisningstidpunkten. Redovisningstidpunkten anges inte heller i referatrubriken. Formuleringen av regeringsrättens dom tyder dock på att man instämde i förhandsbeskedet i dess helhet.

dock att man anser att denna infaller successivt.⁵⁸ Det kan vidare noteras att tidpunkten för skattskyldighetens inträde inte diskuteras.

I RSV:s anvisningar om skattskyldighet för uppfinnarverksamhet m m (RSV Im 1986:5) anges att vid upplåtelse av patent eller nyttjanderätt till konstruktion "bör skattskyldigheten anses inträda successivt". Att detta skulle gälla generellt för dessa fall anser inte jag. Ofta torde uppfinnaren redan ha fullgjort alla sina prestationer innan upplåtelseavtalet ingås och från hans sida sker då tillhandahållandet i allt väsentligt i samband med avtalet. Om intäkten skall bokföras i anslutning till avtalet eller senare beror däremot på hur man bestämt att ersättningen skall beräknas. Exempelvis skall ett engångsbelopp intäktsredovisas på en gång, medan royaltybetalningar redovisas allteftersom de blir beloppsmässigt kända.

6. Regeln om avdragsrättens inträde är inte uttryckligen formulerad så att vid förvärv av successiva tjänster redovisningen hos beställaren klart blir reciprok med upplåtarens redovisning av utgående mervärdeskatt.

Av intresse är bl a situationen då faktura utställs innan den successiva tjänsten utförs utan att betalning erläggs. Det är möjligt att man kan betrakta detta fall på det sätt som diskuterats ovan i avsnitt 7.4. Detta innebär att intill dess tjänsten tillhandahålls kan fakturan anses avse ett förskott, för vilket avdragsrätt enligt förskottsregeln i 17 § inte föreligger förrän betalning erlagts. Huvudregeln att avdragsrätt inträder vid bokföring av fakturan blir då först tillämplig i takt med att tjänsten tillhandahålls.

Ett omvänt problem föreligger om uppdragstagaren i enlighet med vad som ovan anförts skulle debitera mervärdeskatt i sin bokföring för successivt utförda tjänster innan han utfärdar faktura. Förutsättningarna för avdragsrätt enligt 17 § är uppfyllda, men däremot kan problem uppstå med kravet i 17 § anv p om styrkande av skattedebiteringen. För upprätthållande av reciprociteten måste uppdragstaga-

⁵⁸ I ett fall som detta skulle man kunna diskutera om inte intäkten skall redovisas på en gång. Detta eftersom dess storlek är känd och då leasingbolaget inte skall utföra några direkta prestationer. Enligt god redovisningssed torde man dock vid uthyrning av materiella ting ändå i allmänhet acceptera en successiv intäktsredovisning.

Vidare kan noteras att leasingavgiften normalt erläggs i förskott för bestämda hyresperioder. Redovisningsskyldigheten inträder då när betalningen bokförs.

ren utfärda en handling som styrker att han debiterat uppdragsgivaren mervärdeskatt i sin bokföring.

8.3.1 Försäljning eller upplåtelse

1. Redovisningsskyldighet för mervärdeskatt kan inträda vid väsentligt olika tidpunkter för en transaktion som behandlas som en varuleverans jämfört med om transaktionen behandlas som ett succesivt tillhandahållande av en tjänst. Detta gäller även vid inkomstbeskattningen och problemet är därför gemensamt. Vid inkomstbeskattningen finns det större incitament att försöka behandla en transaktion som uthyrning, då detta uppskjuter upplåtarens beskattning medan nyttjarens beskattning normalt inte radikalt skiljer sig mellan köp och hyra.⁵⁹ Vid mervärdebeskattningen motsvaras däremot den förskjutning som inträder i redovisningsskyldigheten för uthyrning av en motsvarande förskjutning av nyttjarens avdragsrätt, som ju vid köp hade varit omedelbar. Detta gäller dock bara i de fall köparen/nyttjaren är redovisningsskyldig, medan det vid transaktioner med konsumenter eller andra icke redovisningsskyldiga däremot kan finnas ett intresse hos parterna att uppskjuta redovisningen.⁶⁰

2. Gränsdragningen mellan köp och hyra är behandlad i RSV Im 1984:2, p 2.2, där följande anges:

"Ett leasingavtal kan betraktas antingen som ett köp eller som hyra.

Leasingavtal kan vara konstruerade på så sätt att egendomen tillfaller leasingkunden vid hyrestidens utgång. Avgörande för frågan om köp eller hyra föreligger bör i beskattningshänseende vara hyresavtalets verkliga innehåll.

Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal utan någon överenskommelse om att inventariet skall övergå i kundens ägo efter hyrestidens slut, bör inventariet betraktas som leasingföretagets egendom.

Om det däremot i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Leasingkunden erhåller i så fall värdeminskningsavdrag för inventarier. 'Hyran' blir i sådant fall att anse som avbetalning."

⁵⁹ Detta gäller för avskrivningsbara anläggningstillgångar där den skattemässiga avskrivningsperioden i stort överensstämmer med tillgångens livslängd.

⁶⁰ Som angivits i avsnitt 2.5.3.1 begränsas detta intresse om beskattningsvärdet blir högre vid en uthyrning till följd av att räntekostnader ökar hyran jämfört med en köpeskilling.

8.3.1

Den metod för gränsdragningen som anges skiljer sig inte från den bedömning som angivits för **inkomstbeskattningen**.⁶¹ Att utreda den för inkomst- och mervärdebeskattningen gemensamma bedömningen på samma sätt som i avsnitt 8.2 är inte motiverat, då inte några direkt nya metodaspekter kan anläggas. I avsnitt 8.2 har bedömningen primärt diskuterats med utgångspunkt från säljarens/pantsättarens situation. I två inkomstskatterättsliga rättsfall har gränsdragningen mellan hyra och köp bedömts från uthyrarens synvinkel och ett av dem skall därför här kort beröras:

I RÅ 1987 ref 166 bedömde regeringsrätten en som uthyrning betecknad transaktion vara en försäljning:

"Regeringsrätten finner ... att den omständigheten att bolaget förlorar sitt sakrättsliga anspråk på täckdikesanläggningen inte i sig hindrar att avtalet i skatterättsligt hänseende behandlas såsom avseende uthyrning men att, om även det obligationsrättsliga anspråket på att återfå egendomen går förlorat, avtalet i beskattningsavseende bör betraktas som ett kreditköp."

Regeringsrätten fann att parterna redan från början syftat till att "hyresmannen" skulle bli ägare till anläggningen då några realistiska alternativ till att låta anläggningen bli kvar på hans fastighet inte syntes föreligga. Detta då kostnaderna att skilja anläggningen från fastigheten skulle "stå i klart missförhållande till anläggningens därefter återstående värde".

Bedömningen torde kunna inpassas i den metod som angivits ovan i avsnitt 8.2.3. Det var helt orealistiskt att de äganderättsbefogenheter som hyresmannen formellt innehade skulle kunna utnyttjas i realiteten.⁶²

⁶¹ RSV:s anvisning överensstämmer nära med motsvarande praxis i inkomstskattehänseende; RN 1967 serie I 6:3 och RÅ 1967 Fi 41.

⁶² Det andra rättsfallet tillför härutöver inte något ytterligare. I RÅ 1987 ref 5 utgick bedömningen från "att det verkligen är fråga om uthyrning" och det självständiga ställningstagandet begränsade sig till att den omständigheten att uthyraren inte skulle ha sakrättsligt skydd till uthyrd egendom inte förtog transaktionen dess karaktär av uthyrning.

8.4 Pågående arbeten

1. Kommunalsskattelagen innehåller i 41 § anv p 3 a särskilda regler för redovisning av pågående arbeten som utförs av "skattskyldiga, som bedriver byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse eller konsultrörelse". Även mervärdesskattelagen innehåller i 5 b § särskilda regler för "byggnads- och anläggningsentreprenader". I SOU 1989:35 föreslås att denna regel skall avskaffas.

2. 5 b § 3:e st ML har följande lydelse:

"Har den som utfört byggnads- eller anläggningsentreprenad uppburit betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd, om ej annat följer av 5 a § fjärde stycket. Motsvarande gäller i fråga om betalning i förskott eller a conto för vad som enligt denna lag räknas som leverans av vara och som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad."

Regeln infördes som ett undantag från förskottsregeln i 4 § ML. Motiveringen var rent bostadspolitisk. Dep chefen anförde, i prop 1978/79:141 sid 54:

"De ökade kostnaderna för kapitalanskaffning kommer att leda till högre kostnader för bostadsproduktionen och för investeringar i byggnader och andra anläggningar. De bostadsförvaltande företagen och kommunerna kommer därför att få bära en ökad kostnad i dessa delar. Med hänsyn till nu rådande förhållanden på bostadsmarknaden och till kommunernas ekonomiska situation är jag inte beredd att f n genomföra utredningens förslag om att redovisningsskyldighet skall inträda när förskott eller a conto-betalning som hänför sig till byggnads- eller anläggningsentreprenad uppbärs."

3. Den lagtekniska regleringen kan medföra osäkerhet vid tolkningen av regelns innebörd för skattskyldighetens inträde. Enligt 4 § inträder denna när betalning erhålls i förskott. Regeln i 5 b § innebär inte något undantag härifrån, utan innebär endast ett undantag med avseende på förskottsregelns konsekvenser för redovisningsskyldighetens inträde. En sådan rättstillämpning blir något opraktisk då detta innebär att den mervärdesskatt som skall debiteras på slutfakturan skall beräknas med tillämpning av de regler och skattesatser som gällde då förskottsbetalningarna uppbars.

Vidare överensstämmer den inte särskilt väl med de allmänna principerna för skattskyldighetens inträde. Förskottsregeln i 4 § har tillkommit endast i avsikt att påverka tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde. Att regeln trots allt infördes som en skattskyldighetsregel torde bero på att redovisningsskyldighet inte gärna kan inträda innan skattskyldighet har inträtt. Som framhållits i avsnitt 7.2.2 bör skattskyldigheten eljest dock enligt lagstiftarens

uppfattning inträda så nära konsumtionstidpunkten som möjligt, varför det vore principiellt mer riktigt att skattskyldigheten inträdde när arbetet slutredovisades.

I prop 1978/79:141, sid 55, diskuteras inte frågan om regelns i 5 b § innebörd för skattskyldigheten inträde.⁶³ I RSV Im 1984:2, punkt 2.3, anges angående skattskyldigheten inträde vid förskottsbetalningar att särskilda regler gäller för byggbranschen, varefter hänvisning görs till punkt 7.6. I punkt 7.6 kommenteras bara redovisningsskyldighetens inträde. Handledningen, 1987 sid 317 ff, ger däremot en beskrivning enligt vilken regeln i 5 b § inte påverkar skattskyldigheten inträde. Det framgår särskilt av att man anger att konkursregeln i 5 a § 4:e st skall tillämpas så att mervärdeskatt skall beräknas efter den skattesats som gällde när skattskyldigheten inträdde för å conto-betalningarna.⁶⁴ I Fredriksson-Holmberg-Olofsson, 1982 sid 161, anges att regeln i 5 b § inte påverkar tidpunkten för skattskyldigheten inträde.

Sammanfattningsvis kan sägas att om det än finns vissa skäl för att regeln i 5 b § även bör omfatta tidpunkten för skattskyldigheten inträde finns det inte någon grund att frånga lagtextens lydelse. Regeln torde således, som även anges i litteraturen, inte ha någon betydelse för skattskyldigheten inträde.

4. Regeln i 5 b § avser redovisningsskyldighetens inträde för förskott och å conto-likvider. I RSV Im 1984:2, p 7.6, anges följande angående fakturering av mervärdeskatt:

"Mervärdeskattebärande faktura får utfärdas först när redovisningsskyldighet inträder. Detta innebär att en mervärdeskattebärande faktura kan ställas ut tidigast vid slutbesiktning av en entreprenad eller en etapp av entreprenaden och senast två månader därefter."

I 5 b § anges när redovisningsskyldigheten *senast* inträder och den torde därför inte hindra att entreprenören redovisar mervärdeskatt på förskott vid en tidigare tidpunkt. I RSV Im 1984:2, p 7.6, anges att om entreprenören utfärdar en mervärdeskattebärande å conto-faktura blir han redovisningsskyldig då betalningen uppbärs.

5. För resterande fakturering gäller huvudregeln i 5 a § att redovisningsskyldighet inträder när affärshändelsen bokförs eller borde

⁶³ Den beskrivning som ges av regeln ger närmast intrycket att dep chefen inte ansett eller insett att skattskyldighet och redovisningsskyldighet kommer att inträda vid skilda tidpunkter.

⁶⁴ A a sid 320.

I prop 1978/79:141, sid 57, nämns vid diskussionen om förslaget till konkursregeln inget om förskottsfallen, men då förskottsregeln i 5 b § särskilt anger att undantag från den kan följa av konkursregeln i 5 a § är det klart att lagstiftaren ansett att förutsättningarna för konkursregelns tillämpning är uppfyllda i förskottsfallen.

bokförts. I prop 1978/79:141, sid 54 f, uttalar dep chefen följande härom:

"I princip bör skatteredovisningen i likhet med vad som nu tillämpas anstå till dess entreprenaden är avslutad och entreprenörens fordran preciseras i utställd slutfaktura. Sådan faktura synes i de flesta fall utfärdas eller kunna utfärdas inom två månader efter slutbesiktningen."

Enligt god redovisningssed torde dock gälla att intäktsredovisningen sker vid en senare tidpunkt.

Vid inkomstbeskattningen sker intäktsredovisningen vid samma tidpunkt som enligt god redovisningssed. Enligt RSV Dt 1983:3, p 6, skall pågående arbete utfört till fast pris vid tillämpningen av 41 § anv p 3 a redovisas "när den slutliga ekonomiska uppgörelsen har träffats eller borde ha träffats ... Även om slutlig ekonomisk uppgörelse med uppdragsgivaren inte har träffats, t ex på grund av tvist mellan parterna, bör resultatavräkning ändå ske senast ett år efter slutbesiktning eller annan liknande åtgärd".

Thorell, SST 1984 sid 1213, menar att innebörden härav får bestämmas branschvis. I byggnadsbranschen tillämpas normalt "Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader (AB 72)", enligt vars 6 kap 12 § entreprenören har åtta månader på sig att efter slutbesiktningen översända faktura. Beställaren har sedan en månads reklamations tid. Enligt Thorells uppfattning skall bokföring ske när arbetet varit möjligt att slutfaktureras.⁶⁵ Normalt skall inte reklamations tiden beaktas.

Qwerin och Eriksson, SST 1985 sid 37 ff, har en avvikande uppfattning och menar att det råder sådan osäkerhet om resultatet till dess slutfakturan godkänts, att en därtill uppskjuten redovisning är motiverad enligt försiktighetsprincipen. Detta är enligt deras mening god redovisningssed i byggbranschen. RSV:s anvisningar torde ha en innebörd i överensstämmelse härmed.

Redovisningen torde i praktiken ske på det sätt som angivits av Qwerin och Eriksson. Slutfakturan torde dock bokföras i samband med dess utfärdande och intäktsrapporteringen uppskjutas genom passivering av fordran.

⁶⁵ Qwerin och Eriksson, SST 1986 sid 38, anser att det är oklart om Thorell menar att resultatredovisningen skall ske så snart entreprenören skickat sin slutfaktura eller redan då beställaren godkänt arbetet. Den senare tolkningen baserar de på att Thorell i fotnot 104 anger att RSV Dt 1983:3 "närmast ger uttryck för att företaget inte är skyldigt att rapportera intäkten förrän beställaren godkänt arbetet".

RSV:s anvisning ger dock närmast uttryck för uppfattningen att resultatredovisning inte behöver ske förrän slutfakturan godkänts; se vidare nedan. Detta torde även Thorell ha avsett och då detta inte är en uppfattning som han delar kan han endast avse att resultatredovisningen skall ske när det är möjligt att upprätta och avsända slutfakturan.

Handledningen, 1987 sid 319, ansluter till vad som gäller enligt standardavtalet AB 72 och anger att "slutredovisning av moms kan anstå till dess en slutfaktura har utfärdats, dock längst till åtta månader efter slutbesiktningen". Detta gäller normalt eftersom slutfakturan skall bokföras när den utfärdas varigenom redovisningsskyldighet inträder för mervärdeskatt.⁶⁶ Redovisningsskyldigheten för mervärdeskatt torde därför ofta inträda innan intäkten redovisas i bokföringen. Detta är en avvikelse från vad som normalt gäller vid mervärdeskatteredovisningen.

De justeringar av slutfaktureringen som kan ske i anledning av beställarens invändningar kan, även om de är begränsade i förhållande till den totala entreprenadsumman, vara betydande i förhållande till entreprenörens resterande fordran. Detta innebär att osäkerheten om storleken på den mervärdeskatt som skall redovisas på slutfakturan kan vara betydande fram till dess slutfakturan godkänts. Det finns därför skäl för att redovisningsskyldigheten för mervärdeskatt borde inträda först när intäkten av entreprenaden skall rapporteras enligt god redovisningssed.⁶⁷ Detta torde dock inte vara möjligt enligt gällande regler.⁶⁸

6. Som tidigare framhållits är tillämpningen av redovisningsregeln i 5 b § begränsad till "byggnads- och anläggningsentreprenad". Även tillämpningen av KL:s regler om pågående arbeten är begränsad till "byggnads-, hantverks- eller anläggningsrörelse". Enligt respektive anvisningar från RSV sammanfaller de båda kategorierna i huvudsak då det anges som huvudregel att hit hör "företag vars verksamhet enligt svensk standard för näringsgrensindelning, SNI, tillhör kod 5."⁶⁹ Gränsdragningen har väsentligt större konsekvenser vid mervärdebeskattningen än vid inkomstbeskattningen. Vid inkomstbeskattningen torde nämligen intäktsredovisningen ske på likartat sätt, på

⁶⁶ Se RÅ 1986 ref 125.

⁶⁷ Se avsnitt 8.3 ovan angående hänsynstagande till osäkerhet för skattesubjektet.

⁶⁸ En möjlighet därtill vore om skattskyldigheten ansågs inträda först vid denna senare tidpunkt. Skattskyldigheten skall dock inträda när tjänsten tillhandahålls, vilket enligt RSV Im 1984:6 p 2.2 bör anses vara när beställaren godkänt fullgjord prestation, dvs vid slutbesiktningen.

⁶⁹ RSV Im 1984:6 p 7.6 respektive RSV Dt 1983:3 p 2. En något vidare krets föreskrivs dock vid inkomstbeskattning då det anges att "även andra företag med hantverksmässig verksamhet, t ex vissa tillverkningsföretag och reparationsverkstäder, kan omfattas av reglerna".

grundval av vad som gäller enligt god redovisningssed, även för verksamheter av likartat slag som faller utanför tillämpningsområdet för 41 § anv p 3 a KL.⁷⁰ Vid mervärdebeskattningen är däremot redovisningsskyldigheten för mervärdeskatt på förskotts- och à conto-likvider väsentligt annorlunda om regeln i 5 b § inte är tillämplig. Reglernas syften är även väsentligt olika vid inkomst- respektive mervärdebeskattningen. Man bör därför inte utan vidare ta ledning från praxis angående tillämpningen av den ena regeln vid tillämpning av den andra regeln.

7. För beställaren inträder **avdragsrätt** för mervärdeskatt som belöper på förskotts- eller à conto-likvid "när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits"; 17 § ML. Av 16 § 6:e st framgår att sådan faktura får utställas först när redovisningsskyldighet för förskotts- och à conto-likvid inträtt för entreprenören. Det finns, som ovan framhållits, inget som hindrar entreprenören att redovisa mervärdeskatt på förskott innan fristen härför enligt 5 b § utgår, och då inträder även avdragsrätten för mervärdeskatt som påförts sådan faktura.⁷¹

Avdragsrätt för mervärdeskatt som belöper på entreprenadsumman i övrigt inträder enligt vanliga regler, dvs då fakturan enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Fakturan på entreprenadsumman utöver förskotten bör beställaren bokföra då den mottas, redan innan han godkänt fakturabeloppet. Det torde följa av BFN:s yttrande i RÅ81 1:33, se ovan avsnitt 7.4,⁷² att fakturan kan bokföras när den mottas trots att osäkerhet föreligger om betalningen slutligen kommer att bli den i fakturan angivna.

8. Enligt 5 b § 3:e st ML gäller regeln om redovisningsskyldighetens inträde vid byggnads- och anläggningsentreprenad även vid "leverans av vara ... som tillhandahålls enligt avtal som avser byggnads- eller anläggningsentreprenad". Enligt RSV Im 1984:2, p 7.6, bör regeln även kunna tillämpas för alla tjänster

⁷⁰ Se RÅ 1987 not 533.

Inkomstskatterättsligt kan däremot skillnader föreligga för säljarens/entreprenörens nedskrivningsrätt beroende på om en beställning anses vara ett pågående arbete eller produkter i arbete (lager). Dessa skillnader blir dock små fr o m 1991 genom den avskaffade lagernedskrivningsrätten.

⁷¹ RSV Im 1984:2 p 7.6.

⁷² I avsnitt 7.4 anfördes att RÅ81 1:33 numera inte torde gälla på grund av förskottsregeln i 4 §. Utgången i målet torde däremot alltså ha relevans för byggnads- och anläggningsentreprenader då förskottsregeln saknar betydelse för redovisningsskyldighetens inträde i dessa fall.

enligt 10 § 2) och 4) ML. Fr o m den 1 juli 1986 gäller att byggkonsulttjänster är skattepliktiga enligt 10 § 1) ML. I RSV Im 1986:4, p 2.7, anges dock inte att dessa omfattas av undantagsregeln i 5 b § utan huvudregeln om förskottsbetalning anges vara tillämplig. Med detta undantag skulle den uppskjutna redovisningsskyldigheten gälla för underentreprenörer och underleverantörer.

De skäl som anfördes i prop 1978/79:141 för att undanta byggnads- och anläggningsentreprenader från förskottsregelns tillämpning gällde dock redovisningen mot icke-mervärdeskattskyldiga beställare, och något motiv varför undantaget skall gälla mellan mervärdeskattskyldiga parter i en entreprenad finns inte. Mellan mervärdeskattskyldiga parter är dock skillnaderna mellan de olika reglerna för förskottsbetalningar inte särskilt stora, varför gränsdragningsfrågan inte skall diskuteras vidare.

9. Enligt RSV Im 1984:6, punkt 7.6, skall mervärdeskattebärande faktura för förskotts- och à conto-fakturering utställas efter avslutande av en **etapp** av en entreprenad. I RSV 1987 sid 319 anges detta mer allmänt: "Om en entreprenad omfattar flera etapper (huvuddelar) bör redovisningsskyldighetens inträde bedömas för varje etapp för sig."

Liknande anvisningar finns vid inkomstbeskattningen. Om en etapp bör slutredovisas eller inte får avgöras efter innebörden av god redovisningssed.⁷³ Thorell, SST 1984 sid 1214, menar att en sådan resultatmässig delavstämning torde medföra mycket höga krav på att intäkter och kostnader särskiljs i projektet och att en delavstämning därför bara undantagsvis kan komma ifråga.

Vid mervärdebeskattningen kan slutredovisning av mervärdeskatt för en etapp inte ske i vidare mån än vad som redovisats i bokföringen. Däremot kan oberoende härav krävas att mervärdeskattebärande faktura för förskotts- och à conto-likvider utställs efter ett etappavslut. Denna redovisning är oberoende av bokföringen och redovisningsskyldigheten får avgöras helt enligt ML:s regler. I prop 1978/79:141, sid 55, anger dep chefen att han anser "att redovisningsskyldighet skall inträda när en färdigställd del kan tas i bruk av beställaren efter slutbesiktning eller motsvarande åtgärd. Skyldigheten att redovisa skatt bör omfatta den del av uppburna förskott eller à conto-betalningar som kan anses belöpa på den färdigställda delen".

En redovisning av mervärdeskatt i takt med att beställaren tar byggnaden i bruk innebär neutralitet mellan olika uppläggningar för avräkning av entreprenaden då redovisningsskyldighetens inträde inte blir beroende av utformningen av själva entreprenadavtalet.

⁷³ RSV Dt 1983:3 punkt 3.

8.5 Uttagsbeskattning, egenregiarbeten etc

1. Enligt 4 § ML inträder skattskyldighet när uttaget sker. I RSV Im 1984:2, 6.1, anges att mervärdeskatt skall redovisas för den period då uttaget sker.

För **varuuttag** och omedelbart tillhandahållna tjänster finns ingen särskild redovisningsregel utan redovisning sker enligt huvudregeln i 5 a § när affärshändelsen skall bokföras. Enligt 4 § BFL räknas uttag ur verksamheten som affärshändelse. Uttag skall enligt 8 § 2:a st BFL bokföras så snart det kan ske.⁷⁴ Utfärdande av faktura eller liknande underlag behöver inte inväntas, utan bokföringen skall företas så snart det kan ske efter uttaget.

För att närmare avgöra när ett uttag kan anses ha skett torde liknande kriterier som vid försäljning av varor och tjänster få användas. I RSV Im 1984:6, punkt 2.2, anges att skattskyldigheten inträder på motsvarande sätt vid uttag av tjänst som vid försäljning av tjänst. Vid uttag av varor respektive tjänster till anställda eller till annan person torde uttaget ske då varan avlämnas respektive tjänsten tillhandahålls.⁷⁵ Som angivits i avsnitt 6.2.3 innebär detta i huvudsak att skattskyldigheten inträder när konsumtionen kan påbörjas. I Ds Fi 1967:10 del 1, sid 117, anges att "skattskyldighet (föreligger) när uttaget sker och varan blir disponibel för konsumtion i det skick den då har". En sådan bedömning kan vara svårare att företa när en näringsidkare gör ett uttag för egen konsumtion eller egen användning i icke-mervärdeskattskyldig verksamhet, då ägarförhållandet inte förändras. Skattskyldighet måste i dessa fall åtminstone inträda då konsumtionen faktiskt påbörjats.

2. För några uttagssituationer finns **särskilda regler** om redovisningsskyldighet. I 5 b § 1:a st ML stadgas följande:

"Vid uttag av tjänst som sträcker sig över mer än en redovisningsperiod skall, om ej annat framgår av andra eller tredje stycket, till varje redovisningsperiod hänföras den del av tjänsten som har utförts under perioden."

⁷⁴ Se prop 1975:104 sid 207.

⁷⁵ Som exempel på en särskild situation av denna typ kan följande anges att vid inkomstbeskattningen har uttag genom bodelning i livstid ansetts ske först då bodelningen vinner laga kraft; RÅ80 1:64. Värderingen av uttaget skedde även efter förhållandena vid denna tidpunkt.

Regeln tillkom på förslag i Ds B 1977:6, sid 62, där det angavs att tjänster med utsträckning i tiden bör beskattas fortlöpande. Om härmed endast åsyftas successivt tillhandahållna tjänster förefaller regeln överflödigt då en sådan redovisningsskyldighet torde följa redan av reglerna om skattskyldighetens inträde samt av att bokföring skall ske så snart uttaget skett. Om regeln å andra sidan även syftar på tjänster som utförs med utsträckning i tiden, men som kan konsumeras först när de fullgjorts, exempelvis reparationstjänster, innebär regeln en avvikelse från den mervärdebeskattning som skulle ha gällt vid förvärv av tjänsten från tredje man, dvs enligt regeln i 5 b § 1:a st skulle redovisningsskyldighet inträda redan innan reparationen är fullgjord, medan enligt vanliga regler skattskyldighet och därmed redovisningsskyldighet inträder när kunden hämtar varan.⁷⁶ Detta torde inte vara åsyftat, då härigenom en neutralitetsbrist inträder. Vidare kan praktiska problem uppstå då redovisning kan behöva ske innan skattskyldighet inträtt.

Det är dock sannolikt att regeln även omfattar tjänster utan utsträckning i tiden. Detta är den mest närliggande objektiva tolkningen av lagrummet. Ett stöd för denna tolkning är att de undantag som föreskrivs, med hänvisning till 5 b § 2:a och 3:e st, gäller just tjänster typ reparationer. Hade 5 b § 1:a stycket inte varit tillämpligt på dessa slag av tjänster hade något undantag inte behövt föreskrivas. Vidare stöds tolkningen av att dep chefen angående uttag genom egenregiarbeten som inte omfattas av 5 b § 2:a st, uttalat i prop 1978/79:141, sid 67, att för dessa "bör liksom vid fortlöpande arbeten åt beställare skattskyldigheten inträda successivt för vad som har utförts under perioden". Av skäl som anförts i avsnitt 7.2.3 bör dep chefs uttalande inte ges generell giltighet för bedömningen av när skattskyldighet för tjänster inträder, men det är svårare att bortse från att uttalandet sammantaget med regeln om redovisningsskyldighetens inträde för uttag i 5 b § innebär att för uttag gäller att såväl skattskyldighet som redovisningsskyldighet inträder när tjänsten utförs även om den ännu inte kan tas i bruk av nyttjaren. Då detta är såväl principiellt som praktiskt olämpligt förordas en ändring av regeln.

⁷⁶ Se RSV Im 1984:2 punkt 2.2 samt ovan avsnitt 7.2.3. Regeln i 5 b § får även tolkas så att redovisning skall ske oavsett om skattskyldighet inträtt eller inte, då något krav härpå i likhet med vad som anges i 5 a § inte finns.

3. Ett uttag kan föreligga även när vederlag lämnats om vederlaget understiger marknadsvärdet. När inträder redovisningsskyldigheten för en blandad transaktion? Som framgår ovan i punkt 1 inträder redovisningsskyldighet för varuttag när uttaget sker medan redovisningsskyldighet för varuförsäljning inträder när fakturan skall bokföras. Eftersom transaktionen enligt 2 § anv p 2 är ett uttag bör den i skattskyldighets- och redovisningshänseende i sin helhet behandlas som ett uttag, men av praktiska skäl bör redovisningsskyldighet för hela transaktionen få anstå till dess fakturan bokförs. Detta måste åtminstone gälla om det innan faktureringen är omöjligt att uppskatta uttagets värde. På liknande sätt kan det förhålla sig vid tjänsteuttag.

En omvänd situation uppstår om vederlagsdelen i transaktionen erläggs i förskott. Förskottsregeln i 4 § är tillämplig även i denna situation varför skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder för förskottet när betalning erhålls.

8.6 Skadestånd, rabatter och andra reduktioner av köpeskillingen

1. Vid mervärdebeskattningen bestäms inte skattesubjektens avdragsrätt av de kostnader verksamheten företagsekonomiskt sett medför, utan avdragsrätten grundar sig på den ingående mervärdeskatt som erlagts. Därför medför en avsättning för framtida utgifter inte någon avdragsrätt för ingående mervärdeskatt vid avsättningstidpunkten, utan avdrag medges först om utgifter uppstår för vilka ingående mervärdeskatt erläggs. I vissa fall där intäkten av en genomförd transaktion reduceras genom kostnadsföring kan dock avdrag för mervärdeskatt ifrågakomma genom en korrigerig av redovisningen av utgående mervärdeskatt på transaktionen. I detta och nästa avsnitt skall behandlas några fall där detta gäller enligt regler i ML eller rättspraxis.

2. Det är tämligen självklart att beskattningsvärdet för utgående mervärdeskatt skall beräknas med hänsyn till eventuella prisreduktioner. Frågan har behandlats i avsnitt 4.4.5 varvid dock konstaterades att i några förhandsbesked har vissa prisreduktioner betecknats som

skadestånd eller viten och inte medfört reduktion av beskattningsvärdet.

I redovisningshänseende kan för de avdragsgilla prisreduktionerna två olika situationer särskiljas. Prisreduktioner som sker vid faktureringen minskar det beskattningsvärde för vilket utgående mervärdeskatt skall redovisas innevarande redovisningsperiod. Regler om sådana prisreduktioner finns i 14 §. Prisreduktioner som sker under en senare redovisningsperiod får beaktas genom avdrag vid denna senare redovisning. Regler härom finns i 15 §.

De i 15 § behandlade prisreduktioner för kundförluster, rabatter etc kan även infalla efter faktureringen men innan den redovisningsperiod har gått till ända då faktureringen skedde. Denna situation omfattas inte av reglerna i 15 § och inte heller direkt av reglerna i 14 §. Självklart måste mervärdeskatteredovisningen få korrigeras för innevarande redovisningsperiod i en sådan situation.

I detta avsnitt skall reglerna i 15 § angående prisreduktioner under senare redovisningsperioder behandlas. Först behandlas avdragsgilla prisnedsättningar och därefter sådana fall där det är oklart om avdragsrätt föreligger eller inte.

3. I 15 § 3:e st ML finns regler för redovisning av mervärdeskatt på rabatter o dyl:

"Lämnas återbäring, bonus eller annan rabatt, som icke utgör s k villkorlig rabatt, i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning, för vilken utgående skatt redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på den utgivna förmånen avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av handlingen skall framgå minskningen av både vederlag och skatt.

Handling som avses i tredje stycket skall ligga till grund även för avdrag för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning."

Angivelsen att avdrag skall ske i samma ordning som gäller för redovisning av utgående skatt torde primärt vara en kvarleva från den tid då även kontantmetoden tillämpades, men har alltså relevans då det fortfarande finns två olika redovisningsmetoder; faktureringsmetoden och bokslutsmetoden. Vid tillämpning av faktureringsmetoden bör avdraget ske då kreditfakturan bokförs och vid tillämpning av bokslutsmetoden då återbetalning sker.

I 15 § 3:e st anges att avdraget skall grundas på kreditfaktura då köparen är mervärdeskattskyldig. I 15 § anv p anges att detta medför

skyldighet för köparen att minska sitt avdrag för ingående mervärdeskatt.⁷⁷

Skyldigheten att minska avdraget för ingående skatt gäller även enligt lagregeln när köparen "har överlätit verksamheten, för den som tar emot förmånen". Vad gäller vid ett gäldenärsbyte då betalningsförpliktelsen övergår, exempelvis tillsammans med den förvärvade varan, utan att verksamheten har överlåtits? Om rabattförmånen tillkommer förvärvaren bör korrigeringen av mervärdeskatten ske hos honom även i detta fall. Lagtextens innebörd är dock sådan att den ursprunglige köparen torde vara tvungen att företa korrigeringen.⁷⁸ Detta förefaller olämpligt, och det är inte alltid lätt att beakta effekten, genom prissättning vid överlåtelsen. Regeln bör ändras.

4. Man kan fråga sig om reglerna i 15 § innebär större möjligheter att ta hänsyn till prisreduktioner o dyl än reglerna i 14 §. Närmare bestämt, skulle ett sådant vite som enligt RSV Im 1973:30 inte får avdras vid beräkning av beskattningsunderlaget enligt 14 § kunna avdras som kundkreditering enligt 15 §.⁷⁹ Det är givetvis sakligt omotiverat att så skulle vara fallet. Vad som inte kan minska beskattningsunderlaget när reduktionen sker redan vid faktureringen bör inte heller kunna minska mervärdeskatten om en återbetalning sker senare. Tvärtom borde förutsättningarna för att behandla ett skadestånd som en prisreduktion i mervärdeskattehänseende bli mindre ju längre tid som förflutit från försäljningen.

Säljarens avdragsrätt enligt 15 § avser fall där köparen har fått en faktisk fordran på återbetalning från säljaren. Det kan därför exempelvis inte komma ifråga att dra av mervärdeskatt redan på grundval av de schablonmässiga avsättningar som sker i bokföringen för framtida

⁷⁷ Enligt Handledningen, 1987 sid 138, föreligger valfrihet om korrigerings skall ske eller inte.

⁷⁸ Det var på förslag i prop 1978/79:141, sid 52, som tillägget i 15 § anv p om överlätit verksamhet gjordes. Samtidigt gjordes även en ändring i 15 § 3:e st så att den som övertog en fordran skulle ha rätt till avdrag för mervärdeskatt som belöpte på kundförlust. Formuleringen av den senare ändringen blev sedermera sådan att detta inte bara gäller vid övertagande av verksamheten; se vidare nedan avsnitt 8.7 punkt 6.

Dep chefen tycks i båda fallen bara haft verksamhetsöverlåtelser i åtanke och trots att båda ändringarna hade samma syfte fick de olika formuleringar.

⁷⁹ Se ovan avsnitt 4.4.5.

garantiutgifter. Avdragsrätten avser faktiska utgifter för garantiåtaganden etc.

Frågan är då när uppstår en utgift till skillnad från en avsättning för befarade framtida utgifter. Enligt 4 § BFL skall såsom affärshändelser bl a bokföras uppkomsten av skulder. Härav framgår att en utgift uppstår när en skuld uppstår, dvs i här förevarande fall då köparen erhåller en fordran på skadeståndsbetalning genom säljarens medgivande eller lagakraftvunnen dom eller skiljedom. Vid inkomstbeskattningen ställs gränsdragningen på sin spets vid tillämpning av regeln i 41 § anv p 1 a om avsättning för framtida garantiutgifter, och av RÅ 1980 Aa 85 framgår att ett faktiskt skadeståndsanspråk som ännu inte reglerats inte anses vara en inträffad utgift.

Säljarens reduktion av redovisad mervärdeskatt kräver även att sådan kreditfaktura som omnämns i 15 § 2:a och 3:e st ML utställs och det torde vara bokföringen av denna faktura som avgör när avdragsrätten inträder.

Infriande av garantiförpliktelser kan även ta sig formen av reparationsåtgärder etc. I dessa fall är det givetvis inte frågan om någon reduktion av det ursprungliga priset och därmed beskattningsvärdet för mervärdeskatt. I stället erhålls avdrag för ingående mervärdeskatt i den mån sådan belöper på utgifterna för reparationen. Här skall slutligen anmärkas att då i RÅ 1972 ref 7 avdrag medgivits för ingående mervärdeskatt vid reparationer och ersättningsanskaffningar i utomobligatoriska skadeståndsförhållanden, det vore märkligt om inte motsvarande avdrag medgavs i kontraktuella skadeståndsförhållanden.

En begränsning i avdragsrätten för skadestånd torde vara att de nu behandlade reglerna innebär korrigering av redovisad mervärdeskatt. Det torde därför inte kunna komma ifråga att avdra mer än vad som tidigare redovisats som utgående mervärdeskatt på försäljningsintäkten.

8.7 Kundförluster

1. I 15 § ML stadgas följande angående kundförluster:

"Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas vid redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen."

Regeln är så vitt jag kunnat finna inte närmare kommenterad i förarbetena. RN har i RN 1970 II 5:7 gett anvisningar för tillämpningen av 15 §. Av dessa framgår bl a följande:

"Beträffande förlust på fordran, som inräknats i skattepliktig omsättning, får avdrag göras för den på förlusten belöpande skatten i redovisningen för den period då förlusten uppkommit, dvs det skall vara fråga om faktiska eller som faktiska bedömda kundförluster. Schablonmässiga skatteavdrag för osäkra fordringar får inte göras."

Av 15 § framgår inte någon direkt anknytning till bokföringen. Även om mervärdeskattelagen saknar en generell anknytning till bokföring enligt god redovisningssed är det rimligt att en anknytning till bokföringen eftersträvas av praktiska skäl. Detta har även allmänt uttalats i förarbetena.⁸⁰ Det är därför motiverat att korrigeringen av mervärdeskatteredovisningen sker samtidigt med korrigeringen i bokföringen. Lagtexten borde därför kompletteras med en skrivning motsvarande den i 15 § 3:e st att mervärdeskatten fick "avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt".⁸¹

Vissa avvikelser från bokföringen måste dock ske. Det torde vara riktigt, som anges i RN 1970 II 5:7, att schablonmässiga avdrag för osäkra fordringar inte får göras.⁸² Formuleringen av stadgandet i 15 § torde markera att det är frågan om **individuella bedömningar** av fordringarna. Det är även i viss mån praktiskt motiverat då avdragsrätten anknyter till den utgående mervärdeskatt som redovisats på en specifik kundfordran. Generella nedskrivningar förekommer i bokföringen och i dessa fall kan därför inte det praktiska sambandet med bokföringen upprätthållas.

⁸⁰ Prop 1978/79:141 sid 45.

⁸¹ Se vidare om innebörden av denna regel ovan avsnitt 8.6.

⁸² Se ävenHandledningen, 1987 sid 140. Fridolin och Helmers, 1969 sid 164, anger att "korrigering av mervärdeskatteredovisningen får således inte göras för osäkra fordringar på sätt som accepteras i inkomstskattehänseende, dvs med viss procent av utestående fordringar".

Storleken på det fel som skulle uppstå om man godtog en schablonmässig korrigering av mervärdeskatten kan diskuteras. Fel skulle uppstå i de fall de faktiska förlusterna avsåg fordringar där mervärdeskatt hade uttagits enligt annan skattesats än den som skulle användas vid den schablonmässiga korrigeringen eller inte alls uttagits. Jag har inte möjlighet att här väga felrisken och praktiska fördelar mot varandra.

2. Det är oklart om man vid **inkomstbeskattningen** i allmänhet medger avdrag för den nedskrivning som sker i bokföringen enligt god redovisningssed eller om man mer allmänt intar en restriktivare hållning. Om så är fallet hur påverkar detta bedömningen vid mervärdebeskattningen?

En för god redovisningssed och inkomstbeskattningen gemensam förutsättning för avdragsrätt är att förlusten framstår som tillräckligt sannolik. Enligt företagsskatteberedningen, SOU 1977:86 sid 211, torde bedömningen av förlustrisker vid inkomstbeskattningen böra ske efter följande linjer:

"Grundläggande är att bedömningen sker individuellt, dvs varje enskilt kundsaldo analyseras i reskontran. Hänsyn tas därvid till erhållna säkerheter såsom personlig borgen, företagsinteckningar, fastighetsinteckningar etc. Därefter avskrivs fordringar på kunder vilkas betalningsförmåga är klart konstaterad t ex genom konkurs, upptagna ackordsförhandlingar och liknande. Poster av tvistig natur, t ex debiterade expeditionsavgifter, dröjsmålsräntor etc, avförs i den mån företaget överväger att fria kunden från debiteringen. Fordringar beträffande vilka förfallotider överskridits mera väsentligt brukar erfarenhetsmässigt tyda på en bristande betalningsförmåga hos gäldenären."

Det går inte att avgöra om detta är en mer restriktiv bedömning än den som följer av god redovisningssed då någon manifesterad sed inte finns. Det finns dock en uppfattning att bedömningen vid inkomstbeskattningen kan vara mer restriktiv.⁸³

Det kan åtminstone vara så att man vid inkomstbeskattningen är mer restriktiv när det gäller att godta generella nedskrivningar än vad som följer av god redovisningssed. I inkomstskattepraxis har dock generell nedskrivning

⁸³ Se exempelvis ett svar från BFN (C 15/6) angående nedskrivning av kundfordringar där nämnden bl a uttalar följande: "Bedömer sålunda företaget en fordran som osäker bör nedskrivningen ske i bokföringen. I den mån ett sådant ställningstagande skulle strida mot mera restriktiva fiskala värderingsregler vid deklarationstillfället sker återföring till beskattning på rörelsebilagan." Se BFN 1987 sid 243.

godtagits i vissa fall, exempelvis för företag med omfattande avbetalningsförsäljningar; RÅ 1965 Fi 1355 och RÅ 1968 Fi 696.⁸⁴ Dessa fall har inte relevans vid mervärdebeskattningen där lagtexten inte tycks ge något utrymme för generell nedskrivning.

Oavsett vilken överensstämmelse eller skillnad som föreligger mellan bedömningen vid inkomstbeskattningen och i redovisningen, torde det vara motiverat att man vid mervärdebeskattningen hämtar ledning från vad som gäller vid inkomstbeskattningen. ML innebär ju i detta fall mindre följsamhet med god redovisningssed än KL, och de skäl som eventuellt kan finnas för vissa särskilda beviskrav vid inkomstbeskattningen torde ha relevans även vid mervärdebeskattningen.

Handledningen, 1987 sid 140, anger för mervärdebeskattningen en något mer restriktiv bild av förutsättningarna för avdragsrätt än vad företagsskatteberedningen angivit för inkomstbeskattningen:

"Med en konstaterad kundförlust bör jämföras en osäker fordran om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid och om indrivningsåtgärder har varit resultatlösa eller om det på annat sätt har gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar."

3. Vid inkomstbeskattningen skall ytterligare en förutsättning vara uppfylld för att avdrag skall få företas för kundförlust. Avdrag medges endast för förlust på fordran som är en driftfordran.⁸⁵ Motsvarande bedömning borde inte behöva företas vid mervärdebeskattningen då avdragsrätten endast omfattar fordringar för vilka tidigare utgående mervärdeskatt redovisats, och vilka därför rimligtvis bör vara driftfordringar.

Som framhållits i avsnitt 5.5 torde det dock finnas fall då mervärdeskattebelagda driftfordringar anses kunna ändra karaktär och bli långfristiga kapitalplaceringar, men som där angivits bör avdragsrätt föreligga även för förlust på sådana fordringar. Om en fordran anses ha "lämnat" verksamheten genom att den inte längre är tillgång i inkomstslaget rörelse utan i stället hänförs till inkomstslaget kapital torde avdragsrätt däremot inte föreligga. De lege ferenda kan

⁸⁴ För nedskrivning på fordringar i politiskt eller ekonomiskt instabila länder; se RN I 1967 5:5.

⁸⁵ För andra fordringar föreligger en kapitalförlust för vilken avdrag endast kan erhållas som realisationsförlust vid en avyttring av fordran. För förlust på driftfordringar föreligger avdragsrätt vid den löpande beskattningen.

diskuteras om det är motiverat att redovisningen av utgående mervärdeskatt skall få ske även i sådana fall. Avdraget gäller ju inte fordran som sådan utan avser en korrigering av utgående mervärdeskatt i den skattskyldiga verksamheten.

4. Den närmare tidpunkten för redovisningen av den avgående mervärdeskatten anges i 15 § som att avdrag i redovisningen skall ske "för den period då förlusten uppkommer". I praktiken torde företagen dock ta ställning till nedskrivning av kundfordringar i huvudsak endast vid upprättande av bokslut och periodbokslut. Även här bör de praktiska skäl som motiverar en anknytning till bokföringen få gälla så att avdrag sker för den period då förlusten bokförs.⁸⁶

5. Näringsidkare kan överlåta sina kundfordringar, med eller utan med dem förenade kreditrisker, till kreditinstitut. Detta brukar benämnas factoring. Överlåtelseerna sker regelmässigt till priser understigande de nominella fordringsbeloppen. Härigenom uppkommer i bokföringen en kostnad, vilken inkomstskattemässigt är avdragsgill. Prisdifferensen beror på ersättning för den räntekostnad kreditinstitutet påtar sig, hanteringskostnader samt den kreditrisk förvärvaren övertar. Factoringverksamheten medför mervärdeskattskyldighet till den del den avser reskontrahantering (bokföring), men inte i övrigt.⁸⁷

Frågan är om överlåtelsen av fordran till kreditinstitutet medför en sådan förlust för vilken överlåtaren har avdragsrätt för mervärdeskatt som belöper på förlusten. Handledningen, 1987 sid 115, anger endast, under rubriken provisioner, att "vid överlåtelse av fordringar till ett sk factoringföretag tillgodoräknar sig factoringföretaget en del av fordringsbeloppet. Detta medför inte rätt att reducera det skattepliktiga vederlaget". I RN 1969 II 7:19 anges något mer utförligt att beskattningsvärdet för fordran som överlåtits fastställs "oberoende av storleken av den ersättning som säljaren erhåller som likvid för

⁸⁶ Motsvarande torde gälla vid tillämpning av bokslutsmetoden. Det kan inte komma ifråga att dra av mervärdeskatt för förlust på fordringar som ännu inte har bokförts och där således någon utgående mervärdeskatt inte heller ännu redovisats.

⁸⁷ RSV Im 1986:6 punkt 6.

fordringen från finansieringsföretaget". Förlust på fordringen "som kan konstateras före överlåtelsen" får dock beaktas.⁸⁸

Det är inte omedelbart självklart varför inte hela prisreduktionen medför avdragsrätt. Vid en närmare analys av situationen framstår dock RSV:s uppfattning som i huvudsak korrekt. Prisreduktionen som sker på överlåtna kundfordringar måste av kreditinstitutet uppdelas på en mervärdeskattepliktig bokföringstjänst och en skattefri belåningstjänst. På förstnämnda del debiteras utgående mervärdeskatt som säljaren av kundfordran kan dra av som ingående mervärdeskatt. Det kan då givetvis inte komma ifråga att behandla denna del som kundförlust med ytterligare rätt till avdrag för mervärdeskatt. Belåningstjänsten kan uppdelas ytterligare i en kreditkostnad och i en ersättning för kreditrisk. På ränta utgår inte mervärdeskatt och den prisreduktion som är räntenediskontering kan då inte behandlas som en kundförlust.⁸⁹ Prisreduktionen för kreditrisken bör däremot behandlas som en kundförlust i mervärdeskattehänseende. Det framgår inte av RN 1969 II 7:19 om denna prisreduktion skall beaktas vid bedömningen av vad som är en före överlåtelsen konstaterad förlust. Troligen är så inte fallet eftersom prisreduktionen inte beror på en konstaterad förlust utan på factoringbolagets sannolikhetsbedömning. För säljaren är dock förlusten på fordran definitiv oavsett på vilken grund kreditrisken fastställs. Säljaren bör därför få minska beskattningsvärdet med den del av prisreduktionen som beror på factoringbolagets övertagande av kreditrisken.

Avdragsrätten för förlust på kundfordringar omfattar även den som förvärvat kundfordringarna. Som tidigare angivits är kreditinstituten dock inte skattskyldiga för belåningstjänsten och något avdrag för mervärdeskatt kan därför inte göras om kundfordringarna förlorar ytterligare i värde. Å andra sidan behöver inte heller någon mervärdeskatt redovisas om större betalning än väntat inflyter på kundfordringarna. Detta innebär således sammantaget att beskatt-

⁸⁸ Vidare tillägs att "också förändringar som sker efter överlåtelsen (kan) medföra ändring av säljarens skattepliktiga omsättning. Det skall då vara fråga om fall där säljaren på grund av avtalet med finansieringsföretaget är skyldig att återtaga sådan fordran som är tvistig och som hos säljaren föranleder kreditering av något slag".

⁸⁹ Denna bedömning är dock beroende av den referenspunkt man bestämmer för räntans beräkning. Denna fråga behandlas nedan i avsnitt 8.10.

ningsvärdet i dessa situationer totalt sett kan avvika från vad en konsument betalar för den mervärdeskattepliktiga prestationen.

6. 15 § ändrades från den 1 januari 1981 så att avdragsrätten för kundförluster inte bara omfattar den ursprunglige borgenären. Ändringen har som nyss angivits ingen betydelse vid factoring, utan tillkom med sikte på mervärdeskatteredovisningen efter överlåtelse av verksamheten. I prop 1978/79:141, sid 57, uttrycktes ändringen såsom att den endast skulle gälla för denna situation: "Bestämmelserna i 15 § tredje stycket om rätt till avdrag för skatt som hänför sig till uppkomna kundförluster bör utsträckas till att omfatta även den som övertar fordringar i samband med övertagande av verksamhet." Såsom regeln formulerats måste dock avdragsrätten gälla även vid andra slags övertaganden.

8.7.1 Ackordsförluster o dyl⁹⁰

Ovan har angivits att avdragsrätt föreligger då en förlust är konstaterad och att detta kan gälla även innan förlusten är definitiv. Definitiv blir förlusten först då fordran eller del av fordran avyttras eller upphör genom att den preskriberas eller efterskänks exempelvis genom ackord. Inte alla definitiva förluster medför dock rätt till korrigering av mervärdeskatt.

I RSV 1972 II 2:3 anges att avdrag under vissa omständigheter inte medges vid ackord mellan närstående företag:

"Med uttrycket ackord i detta uttalande avses sådant ackord som samtliga borgenärer beviljar gäldenär som kommit på obestånd. Har däremot borgenär beviljat gäldenär ackord under sådana omständigheter som avses i punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL föreligger enligt RSV inte förutsättning för tillämpning av 15 § tredje stycket MF. Något avdrag för förlusten - bidraget får ej ske."

Uttalandet innehåller dels en positiv bestämning av vad som förstås med ackord - underförstått med avdragsrätt för förlust på sådant ackord - dels en negativ bestämning av ackordssituationer då

⁹⁰ De särskilda problem som gäller mervärdeskatteredovisning vid konkurs behandlas inte i denna framställning vare sig avseende konkursgäldenärer eller konkursborgenärer.

avdragsrätt inte föreligger. Om vi börjar med den *negativa* bestämningen så anges klart att avdragsrätt inte anses föreligga vid ackord under sådana omständigheter som angivits i 29 § anv p 10 KL. Detta lagrum, som numera är upphävt, hade följande lydelse:

"Har borgenär beviljat gäldenär, med vilken han är i sådan intressegemenskap som avses i anvisningarna till 43 §, ackord och kan det antagas att ackordet haft sin grund i intressegemenskapen, såsom när ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord eller gäldenären uppenbarligen icke är på obestånd, äger borgenären rätt till avdrag för avskrivning på sin fordran endast som för koncernbidrag enligt 43 § 3 mom."⁹¹

Det förefaller invändningsfritt att ett ackord i en sådan situation kan presumeras vara ett koncernbidrag el dyl och inte en verklig förlust.

För de övriga situationerna, där ackord beviljats på affärsmässig grund utan benefikt syfte, bör däremot avdrag medges. Av den *positiva* bestämningen i RSV 1972 II 2:3 framgår dock endast att avdrag anses skola medges i de fall då samtliga borgenärer beviljat gäldenären ackord.⁹² Detta måste vara en för snäv avgränsning och Handledningen, 1987 sid 283, anger att avdragsrätt föreligger vid offentligt ackord⁹³ samt andra ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl.

Med hänvisning till RSV/FB Im 1985:3 II anges dock i Handledningen "att avdrag för förlust inte får ske när en borgenär endast har skrivit ned sin fordran".⁹⁴ Omständigheterna i detta förhandsbesked var att säljaren "skrev ned sin fordran" på gäldenären för vilken han var huvudleverantör och huvudfordringsägare. Trans-

⁹¹ Upphävandet av regeln syftade inte till någon ändring av rättsläget vid inkomstbeskattningen; se prop 1980/81:68 del 1 sid 201 samt RÅ 1987 not 439.

I anvisningspunkterna till 43 § angavs för vilka företag som korrigeringsregeln i 43 § 1 mom, kommissionärsföretagsregeln i 43 § 2 mom samt koncernbidragsregeln i 43 § 3 mom KL var tillämpliga.

⁹² Detta anges inte klart men slutsatsen kan dras av att denna situation ställs i motsats till närståendefallet.

Hela uttalandet är oklart i ett annat avseende. RSV:s uttalande gäller en förklaring av "uttrycket ackord" i ett tidigare uttalande, RN 1971 II 3:3. 1971 års uttalande gällde köparens redovisning av mervärdeskatt, men 1972 års uttalande om närstående avser däremot säljaren.

⁹³ Ett sådant ackord kräver inte anslutning av alla borgenärer utan kan genomdrivas med tvång mot en minoritets vilja; se ackordslagen (1970:847).

⁹⁴ Man torde mena "endast en borgenär"; se nästa not.

aktionen kallades i ansökan underhandsackord. Något ägarsamband mellan parterna framgår inte av förhandsbeskedet. RSV:s nämnd för rättsärenden uttalade att den fann "att bolaget genom att efterskänka sina fordringar på återförsäljaren ... inte åsamkats en sådan förlust som avses" i 15 § 2:a st ML.⁹⁵

Det är svårt att förstå varför inte ackordet ansågs vara en kundförlust. Efterskänkandet av fordran hade affärsmässig grund. I skälen till ett förhandsbesked, RSV/FB Im 1985:3 I, till gäldenären i det aktuella fallet, anges att borgenären "har, för att undvika det avbrott i försäljningen och servicen på N-distriktet och den minskade goodwill som det skulle innebära om dess representant gått i konkurs, beslutat att stödja detta företag genom att ge det ett finansiellt tillskott".

Möjligen har rättsnämnden ansett att förutsättningar funnits att vid konkurs erhålla utdelning på fordran även till den del den nedskrivits, och att efterskänkandet då var att se som ett fristående bidrag till verksamheten.⁹⁶ En annan möjlighet är, att man ansett att säljaren låtit kundfordringarna övergå till att vara kapitalfordringar, vilket som angivits i avsnitt 4.5.5 kan motivera att mervärdeskatteredovisningen inte får korrigeras. Några omständigheter som tyder på att bedömningen har sådan grund framgår dock inte av förhandsbeskedet.

Det är mer sannolikt att rättsnämnden utgått från RSV 1972 II 2:3 och ansett att i en situation då endast *en* borgenär efterskänkt fordran

⁹⁵ Av formuleringen i Handledningen, 1987 sid 283, kan möjligen den slutsatsen dras att det endast skedde en bokföringsmässig *nedskrivning* och inte ett definitivt efterskänkande av fordran, *avskrivning*. Handledningen avser dock med att skriva ned ett efterskänkande. På sid 282 anges att ackord innebär att "borgenärerna sätter ned sina fordringar med en viss procentsats. Fordringarna bortfaller till den del som de överstiger ackordsprocenten". Vidare har rättsnämnden i förhandsbeskedet angivit att fordran efterskänkts.

⁹⁶ Ett sådant bidrag borde i och för sig även det omfattas av mervärdebeskattningen då det lämnas i en kundrelation. Rättsnämnden har dock i RSV/FB Im 1983:4 ansett att ett s k samaktivitetsbidrag inte var återbäring eller rabatt och därför inte medgivit bidragsgivaren (säljaren) reduktion av den utgående mervärdeskatt som utgick på hans försäljning till bidragstagaren; se vidare ovan avsnitt 4.4.5. De båda förhandsbeskeden ligger således i linje med varandra.

medges inte avdrag för denne.⁹⁷ Någon saklig grund för en sådan begränsning, annat än i de ovan angivna närståendefallen, anser jag inte att det finns och en sådan begränsning sker inte vid inkomstbeskattningen.⁹⁸

Det vore vidare märkligt om avdrag medges för nedskrivning på en dylik kundfordran, men inte för en definitiv förlust. Skillnader uppstår då mellan borgenärer som nedskrivit fordringarna olika mycket före efterskänkandet. Handledningen, 1987 sid 140 och 283, anger dock inte att motsvarande bedömning skall utsträckas till nedskrivningar på kundfordringar.

Mervärdeskatteredovisningen vid ackord skall diskuteras vidare i nästa avsnitt där köparens beskattning behandlas.

8.7.2 Korrigering av köparens avdrag för ingående mervärdeskatt

Köparens avdragsrätt för ingående mervärdeskatt är som huvudregel beroende av säljarens debitering av utgående mervärdeskatt. Denna grundläggande reciprocitetsnorm innebär även att köparen skall korrigera sin redovisning av ingående mervärdeskatt om säljaren korrigerar redovisningen av motsvarande utgående skatt. I 15 § anv p ML finns i enlighet härmed föreskrifter om reduktion av avdraget i de fall säljaren företagit en kundkreditering enligt 15 § 3:e eller 4:e st ML. Dessa regler har i avsnitt 8.6 behandlats med avseende på rabatter o dyl.

Något krav på att säljaren skall utställa en sådan kreditfaktura för att erhålla avdrag för utgående mervärdeskatt som belöper på kundförluster finns däremot inte. I RSV 1971 II 3:3 dras härav den slutsatsen "att avdrag för ingående skatt som köpare gjort inte behöver återföras till beskattning med anledning av att han inte eller endast delvis betalar den faktura eller motsvarande handling varå han

⁹⁷ Handledningen, 1987 sid 140, anger fallet som stöd för ett generellt uttalande att "om en leverantör, t ex genom underhandsackord, skriver ned sin fordran anses inte någon kundförlust ha uppkommit". På sid 283 anges dock att underhandsackord kräver samtycke av samtliga borgenärer vars fordringar är oprioriterade.

⁹⁸ Av citatet från SOU 1977:86 framgår inte någon sådan begränsning; se ovan avsnitt 8.7.

grundat avdraget". Vidare uttalas att detta även gäller vid köparens konkurs eller ackord.⁹⁹

Med kundkreditering kan endast avses fall där säljaren nedsatt sin fordran så att hans civilrättsliga fordringsanspråk på köparen minskat. En kundkreditering kan därför inte anses ske i de fall fordran såsom osäker nedskrivits utan att säljaren för den skull civilrättsligt har eftergivit sin fordran. Det finns därför inte anledning att på denna punkt ifrågasätta vad som anges i RSV 1971 II 3:3.

Annorlunda förhåller det sig då säljaren definitivt efterskänker en fordran såsom vid ackord.¹⁰⁰ I dessa fall finns inte någon anledning varför säljaren inte skulle kunna företa en kundkreditering, och uppfattningen som anges i RSV 1971 II 3:3 är därför inte självklar.

I RSV/FB Im 1985:3 I angav RSV:s nämnd för rättsärenden att ett efterskänkande av fordran inte medförde skyldighet för köparen att korrigera tidigare erhållet avdrag för ingående mervärdeskatt. Säljaren hade inte utställt någon kreditfaktura. Som angivits ovan i avsnitt 8.7.2 medgavs säljaren inte heller korrigering av sin redovisade utgående mervärdeskatt.

I RÅ 1988 ref 102 hade säljarna däremot utställt kreditfakturer efter att överenskommelse träffats om efterskänkande av fordringar. Regeringsrätten ansåg att köparen skulle minska avdraget för ingående mervärdeskatt. Av domskälen framgår inte när regeringsrätten anser att säljaren är skyldig att utfärda kreditfakturer. Av domskälen kan däremot den slutsatsen dras att regeringsrätten anser att köparen inte behöver minska avdraget för ingående skatt när offentligt ackord meddelats även om kreditfaktura erhållits.

Några klara uttalanden om när kundkreditering, och därmed korrigering av säljarens mervärdeskatteredovisning, skall ske finns inte i förarbetena. Nyssnämnda praxis klargör inte heller detta. Gränsdragningen får då diskuteras på grundval av allmänna ändamålsskäl. Först diskuteras en lämplig rättstillämpning förutsättningslöst varefter där företagna ställningstaganden anknyts till praxis.

Som *skäl mot* en korrigering av köparens avdragsrätt kan anföras att vid inkomstbeskattningen har köparens ackordsvinster inte be-

⁹⁹ Angående ackord se även RSV 1972 II 2:3.

¹⁰⁰ Se ackordslagen (1970:847) där detta indirekt framgår. Vid konkurs efterges däremot inte fordringar som förblir obetalda.

skattats.¹⁰¹ Motivet härför framgår inte av praxis, men torde vara att den bokföringsmässiga vinsten inte utgör någon reell förmögensökning då gäldenären är på obestånd.¹⁰² Motsvarande på skatteförmågeprincipen baserade motivering torde inte ha samma tyngd vid mervärdebeskattningen.

Som *skäl för* korrigering kan framhållas att vid mervärdebeskattningen framstår reciprociteten mellan säljarens och köparens redovisning av mervärdeskatt som viktig. Reciprociteten kan upprätthållas genom att, såsom i RSV/FB Im 1985:3 II, säljaren inte medges korrigering av utgående mervärdeskatt. Som tidigare framhållits är det dock svårt att finna skäl för att inte behandla ackordsförlusten som en driftförlust för säljaren, och det är min uppfattning att en driftförlust bör anses föreligga med rätt för säljaren att korrigera sin mervärdeskatteredovisning. Det förefaller omotiverat att avvika från verkligheten för att åstadkomma reciprocitet. Det är vidare inte alltid ointressant vilketdera alternativ som är tillämpligt, exempelvis då köparens solvens alltfjämt kan vara osäker samt då köparen inte är mervärdeskattskyldig.¹⁰³ Reciprocitet bör därför allmänt åstadkommas genom att säljaren åläggs utfärda kreditfaktura och att köparen då skall korrigera sin redovisning av ingående mervärdeskatt.

Innebörden av **gällande rättstillämpning** förefaller vara en annan. Av RÅ 1988 ref 102 kan dras slutsatsen att om säljaren utfärdar kreditfaktura skall köparen korrigera sitt avdrag för ingående mervärdeskatt, såvida inte det på grund av ett "offentligt ackord eller på annan grund" finns anledning frita från denna skyldighet. En ytterligare slutsats härav är att även säljaren måste få korrigera sin redovisning av utgående mervärdeskatt i ett sådant fall.

Säljaren bör således, med undantag för de närståendesituationer som diskuterats i föregående avsnitt, alltid ha *rätt* att korrigera sin

¹⁰¹ Ackordsvinst har inte beskattats i RÅ 1929 Fi 396 och 2032. Gäldenären har inte heller beskattats när en fordran i annat fall har satts ned på grund av bristande betalningsförmåga; RÅ 1963 ref 48 och RÅ79 1:96.

¹⁰² Jfr SOU 1989:33 del II sid 168.

¹⁰³ För den ackordsgivande säljaren behöver det dock inte medföra några förluster om rättstillämpningen innebär att varken han eller köparen får korrigera den redovisade mervärdeskatten. Om han är medveten om denna rättstillämpning låter han inte ackordet omfatta mervärdeskatten.

Exempel: Fordran är på 100 000 kr + mervärdeskatt. Avsikten är att ge ackord för 40 % av fordran. Ackord medges då med 40 000 kr.

8.7.2

mervärdeskatteredovisning genom utställande av kreditfaktura. RÅ 1988 ref 102 kan i detta avseende antas innebära en förändring jämfört med RSV/FB Im 1985:3 II där säljaren vägrades korrigerig på grund av *förlustens karaktär*. Av rättsfallsreferaten framgår inte någon beaktansvärd skillnad mellan förlusternas karaktärer i de båda fallen.¹⁰⁴

Någon *skyldighet* för säljaren att utställa kreditnota och korrigera sin mervärdeskatteredovisning torde däremot inte föreligga. I RÅ 1988 ref 102 anges att "lagtexten uppställer inte något krav på att en minskning av den utgående skatten på grund av förlust på fordran skall grundas på kreditnota eller motsvarande handling".

Min uppfattning *de lege ferenda* är att vid efterskänkande (avskrivning) av kundfordringar bör reciprocitet föreligga så att i de fall säljaren äger rätt att minska sin redovisning av utgående mervärdeskatt skall kreditfaktura utställas och köparen minska sin redovisning av ingående skatt. Säljaren bör ha rätt att minska mervärdeskatteredovisningen i alla situationer då efterskänkandet har en sådan affärsmässig grund som diskuterats ovan i avsnitt 8.7.1 punkt 1.

8.8 Avbetalningsköp och återtagande av vara

1. Fram till den 1 mars 1984 inträdde redovisningsskyldighet vid avbetalningsköp med återtagandeförbehåll först när betalning erhöles från köparen. Regeln motiverades av de mervärdeskatteproblem som eljest kunde uppstå vid ett återtagande av varan.¹⁰⁵ Regeln ansågs dock leda till konkurrenssnedvridningar mellan avbetalningshandeln

¹⁰⁴ Omständigheterna i de två fallen förefaller likartade. Dock fanns i RÅ 1988 ref 102 två huvudleverantörer som nedsatte fordringarna medan det i RSV/FB Im 1985:3 bara fanns en huvudleverantör.

Vidare hänvisar regeringsrätten i RÅ 1988 ref 102 till RSV/FB Im 1985:3 och anger då särskilt att säljaren inte utställt någon kreditnota eller korrigerat sin mervärdeskatteredovisning i RSV/FB Im 1985:3.

¹⁰⁵ Se prop 1983/84:75 sid 11.

och andra försäljningar som skedde på kredit och särregleringen avskaffades därför.¹⁰⁶

Regelförändringen den 1 mars 1984 innebär att den särskilda regeln för avbetalningsköp avskaffats samt att följande tillades i 5 a § 3:e st:

"Har vara sålts med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl inträder redovisningsskyldigheten när faktura eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats."

Regeln innebär, som angivits i avsnitt 7.3.3, inget annat än att vid tillämpning av bokslutsmetoden får kontantredovisning inte ske för dessa försäljningar.

Rättsläget är numera följande. Vid tillämpning av faktureringsmetoden skall redovisning som vanligt ske när varan avlämnats och fakturan utfärdats. Vid tillämpning av bokslutsmetoden gäller som huvudregel att under året inträder redovisningsskyldighet först när betalning erhålls. Regeln i 5 a § 3:e st utgör därvid ett undantag från huvudregeln, och innebär att de i 3:e st omnämnda avbetalningsköpen skall redovisas redan när faktura utfärdas. På motsvarande sätt har en avbetalningsköpare som tillämpar bokslutsmetoden rätt till avdrag redan när faktura mottagits; 17 § 2:a st ML.

2. Reglerna i 5 a § 3:e st och 17 § 2:a st fick sin lydelse på förslag av skatteutskottet - SkU 1983/84:19 - som ett förtydligande av den regel som föreslagits i prop 1983/84:75. Innebörden av reglerna är klart angiven så att "vid avbetalningshandel mellan näringsidkare bör ... av praktiska skäl också den som redovisar enligt bokslutsmetoden redovisa utgående skatt resp göra avdrag för ingående skatt i anslutning till leveransen".¹⁰⁷ Den i propositionen föreslagna regeln var alltför inskränkt för att detta resultat skulle uppnås. De införda reglerna torde å andra sidan var för vida, då de blir tillämpliga även för redovisningsskyldiga som redovisar enligt faktureringsmetoden.

¹⁰⁶ Prop 1983/84:75 sid 11 och 13.

Reglerna hade även vid vissa lånekonstruktioner använts så att i realiteten staten, utan ränta, kom att tillhandahålla en del av krediten. Se RÅ83 1:5 där ett bolag som bedrev långivning mot säkerhet i fritidsbåtar förvärvade båtar och erhöll avdrag för fiktiv ingående mervärdeskatt. Därefter återförsåldes båten på avbetalning varvid utgående mervärdeskatt redovisades först i takt med köparens avbetalningar.

¹⁰⁷ SkU 1983/84:19 sid 10.

Detta bör i och för sig inte ha någon betydelse då reglerna syftar till att åstadkomma en redovisning enligt faktureringsmetoden. Av betalningsregeln i 5 a § 3:e st framgår dock inte att skattskyldighet skall ha inträtt för att redovisningsskyldighet skall inträda. Avdragsrätten anges inträda vid fakturans mottagande och förefaller därför kunna inträda redan innan varan mottagits. I dessa båda avseenden innebär därför regelns formulering en avvikelse från faktureringsmetoden.¹⁰⁸ Detta är dock inte åsyftat och någon avvikelse bör därför inte föreligga.

Här kan vidare framhållas att återtagandeförbehåll som görs vid avbetalningsförsäljningar inte påverkar tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Dylika förbehåll påverkar inte avlämnandet av varan.¹⁰⁹

3. I enlighet med återtagandeförbehållet kan den sålda varan av säljaren (S) återtas från köparen (K) under vissa förutsättningar. Återtagandet skulle vid mervärdebeskattningen kunna behandlas som en försäljning från K till S där mervärdeskatt skall utgå på det värde som S gottskrivar K vid återtagandet. Vid återtagande mellan mervärdeskattskyldiga har detta dock ansetts vara en onödig omgång då den ursprungliga transaktionen fiskalt sett inte givit något nettoresultat.¹¹⁰ I ML finns därför en regel om att avdragsrätt, för S, inte föreligger i dessa fall, 15 § 2:a st:

"Återtages vara med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl får avdrag göras för vad säljaren vid avräkning gottskrivar köparen för värdet av den återtagna varan, endast om det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan."¹¹¹

För tydlighetens skull borde det även ha införts ett stadgande om att K inte skall debitera utgående mervärdeskatt i detta fall. Mot bakgrund av förarbetsuttalandena torde det dock stå klart att

¹⁰⁸ Se avsnitt 7.4.

¹⁰⁹ Transaktionen anses vidare utgöra omsättning trots de begränsningar i äganderätsbefogenheterna som föreligger.

¹¹⁰ Säljarens redovisning av utgående mervärdeskatt motsvaras av köparens avdragsrätt för ingående mervärdeskatt.

¹¹¹ Se även 17 § anv p 5:e st ML.

återtagandet inte kan anses vara en omsättning enligt 2 § anv p 2 för K.¹¹²

Skulle det även efter återtagandet hos säljaren kvarstå en fordran på köparen har säljaren rätt till avdrag för mervärdeskatt som belöper på en eventuell kundförlust enligt reglerna i 15 § 2:a st.¹¹³ Det faktum att återtagandet inte påverkar köparens ursprungliga avdrag för ingående mervärdeskatt på förvärvet, har i förarbetena antagits få till följd att avbetalningssäljaren vid försäljningen kommer att kunna kräva omedelbar betalning av den mervärdeskatt som belöper på leveransen.¹¹⁴ Denna betalning kan dock inte anses specifikt hänförlig till mervärdeskatten som angivits på fordran utan avser avbetalningsfordran i sin helhet.¹¹⁵ En eventuell kundförlust på återstående avbetalningsfordran omfattar därför även mervärdeskatt och avdragsrätt föreligger för denna mervärdeskatt.

4. Regeln i 15 § om återtagande avviker från vad som gäller vid ett återköp och innebär därför andra effekter än de som skulle uppstå vid ett återköp. Dessa effekter skall diskuteras med utgångspunkt från hur återtaganden behandlas vid bokföringen och inkomstbeskattningen.

Återtagandet av varor har mig veterligen inte berörts i praxis avseende inkomstbeskattning och är inte heller behandlat i någon redovisningsrekommendation.

I inkomstskatterättslig praxis angående återgång av fastighet har återgången inte behandlats som ett återköp; RÅ82 1:10.¹¹⁶ Detta torde vara den vedertagna uppfattningen av återtagandenas rättsliga karaktär.¹¹⁷

¹¹² Ds Fi 1983:10 sid 64 och prop 1983/84:75 sid 14.

¹¹³ Ds Fi 1983:10 sid 64.

¹¹⁴ A s.

¹¹⁵ A s.

¹¹⁶ Säljaren beskattas inte för realisationsvinst, men för behållen handpenning etc som inkomst enligt 35 § 1 mom 1); se Melz 1986 sid 166.

¹¹⁷ Norske høyesterett har även uttalat sig i denna riktning i ett merverdiavgiftsmål: "Det synes også helt fremmed og i strid med vanlig juridisk tankegang at en avbetalnings-sælger som må ta tilbake den solgte ting i medhold av sitt eiendomsforbehold, kan sies å ha kjøpt tingen av avbetalingskjøperen"; citerat efter Gjems-Onstad 1987 sid 32.

Vid återgång av anläggningstillgång i rörelse¹¹⁸ torde det inte ha någon betydelse om återgången behandlas som återköp eller ej, då beskattningen torde bli densamma oavsett vilket alternativ som väljs. Vid återtagandet måste värdet av anläggningstillgången avbokas. Det förefaller svårt och omotiverat att rubba redan företagna avskrivningar. Anläggningstillgången har använts och varit föremål för värdeminskning och kostnaden härför stannar på köparen.¹¹⁹ Återtagandet bör därför bokföras på samma sätt som ett återköp, dvs avskrivningsunderlaget minskas enligt nettometoden med det värde köparen gottskrivs av säljaren.

Det finns inte heller anledning att rubba säljarens redovisning av försäljningen. Den nettointäkt som har realiserats på transaktionen som helhet framkommer genom att säljaren kostnadsför kundförlusten. Den återtagna varan upptas som lagertillgång till det värde som gottskrivs köparen.¹²⁰

Med utgångspunkt från den nu förordade redovisningen av återtaganden skall ett exempel få visa vilka konsekvenser en sådan bokföring får i inkomstskatte- och mervärdeskattelhänseende:

Säljaren A har förvärvat en vara för 700 000 kr inklusive 133 000 kr i mervärdeskatt och säljer den på avbetalning för 1 000 000 kr inklusive 190 000 kr i mervärdeskatt. Om vi bortser från andra transaktioner så inbetalar säljaren denna period 57 000 kr i mervärdeskatt och redovisar en skattepliktig inkomst på 810 000 kr. /. 567 000 kr = 243 000 kr.

Köparen drar av 190 000 kr i ingående mervärdeskatt, kostnadsför genom avskrivning 30% av det därefter återstående anskaffningsvärdet 810 000 kr (lika med 243 000 kr). Förvärvet sker genom ett avbetalningsköp och köparen hinner avbetala 400 000 kr (varav 324 000 kr belöper på köpeskillingen exklusive mervärdeskatt och 76 000 kr belöper på mervärdeskattedelen av köpeskillingen) innan han inställer sina betalningar och går i konkurs.

¹¹⁸ Då överlåtelser med återtagandeförbehåll normalt är förenade med överlåtelseförbud torde det vara ovanligt att godset utgör annat än anläggningstillgång hos köparen. Enligt Håstad, 1986 sid 160, är återtagandeförbehåll åtminstone sakrättsligt ogiltiga om köparen har rätt att konsumera eller överlåta föremålet innan han betalat sin skuld till säljaren.

¹¹⁹ Av RÅ 1968 ref 54 framgår, även om fallet inte är refererat på denna fråga, att anläggningstillgång förvärvad på avbetalning avskrivs på sedvanligt sätt.

¹²⁰ Möjligen skulle detta värde inte få sättas över säljarens ursprungliga anskaffningskostnad för varan, då eljest sett från ursprungsanskaffningens perspektiv man skulle kunna anse att en orealiserad intäkt netto redovisas. Det ligger utanför framställningens ram att närmare diskutera detta.

Varan återtas och köparens konkursbo tillgodoräknas ett varuvärde som nu antas vara 405 000 kr.¹²¹

Säljaren innehar efter återtagandet en tillgång med nettoförsäljningsvärdet 405 000 kr.¹²² Säljaren har vid återtagandet en kundfordran på 600 000 kr inklusive mervärdeskatt. Kundfordran minskar med det värde som gottskrivs köparen och därefter återstår en fordran på 195 000 kr. Om någon betalning härav inte kan förväntas uppstår en kundförlust på detta belopp. Säljaren erhåller vid mervärdeskatteredovisningen avdrag för den mervärdeskatt som belöper härpå, 37 050 kr. I övrigt får återtagandet inga mervärdeskattkonsekvenser för säljaren och köparen.

Om säljaren därefter säljer varan för 500 000 kr skall han redovisa ytterligare 95 000 kr i mervärdeskatt trots att något mervärde ej uppstår. Totalt inbetalat säljaren härigenom 114 500 kr (190 000 ./ 133 000 kr ./ 37 050 + 95 000) i mervärdeskatt. Detta medför en överbeskattning av säljaren. Han har totalt erhållit 900 000 kr i försäljningsintäkt inklusive mervärdeskatt och haft en anskaffningskostnad på 700 000 kr inklusive mervärdeskatt. Han har således realiserat ett mervärde på 200 000 kr, varav 114 500 kr inbetalats som mervärdeskatt (57%).¹²³

En korrekt redovisning av mervärdeskatt ur säljarens synvinkel vore att han netto redovisade 19 % av 200 000 kr (nyssnämnda mervärde) lika med 38 000 kr i mervärdeskatt. En sådan resultat erhålls vid ett regelrätt återköp då säljaren kan avräkna 95 000 kr i ingående mervärdeskatt på den återköpta varan. Han tillgodoräknar då köparen varans värde inklusive mervärdeskatt och kundförlusten minskar till 100 000 kr, på vilken 19 000 kr i mervärdeskatt belöper. Skillnaden mot regeln i 15 § är att säljaren enligt 15 § skall kräva de 95 000 kr av köparen, medan han vid återköpet kan kräva dem av staten.

¹²¹ Enligt 9 § lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl skall "värdet beräknas efter vad säljaren kan antagas få ut genom att på lämpligt sätt försälja varan". Enligt prop 1976/77:123 sid 181 är detta lika med "vad som kan inflyta genom försäljning med avdrag för försäljningskostnaderna". Detta är försäljningsintäkten exklusive mervärdeskatt.

¹²² Som framgår av föregående not torde värderingen enligt avbetalningsköplagen i stort överensstämma med en värdering till nettoförsäljningspris enligt BFL.

Enligt det bokföringsmässiga lägsta värdets princip skall varan värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vid en försiktig värdering bör man beakta säljarens ursprungliga anskaffning och nedräkna denna med värdeminskningen till följd av begagnandet, vilken kan beräknas till 50% (405/810). Anskaffningsvärdet beräknas då till 350 000 kr. Det är inte klart om en sådan försiktig värdering krävs enligt god redovisningssed. Här sker inte en sådan värdering då den skulle göra exemplet mindre illustrativt och då frågan ligger vid sidan om det här behandlade problemet.

¹²³ I förarbetena har angivits att regeln i 15 § utformats efter norsk förebild; Ds Fi 1983:10 sid 57 f. Norsk praxis har även den i detta stycke angivna innebörden vilket kritiserats av Gjems-Onstad 1987 sid 32 f.

Innebörden av regeln i 15 § är således att staten överflyttar den förlust, som kan förväntas till följd av köparens för stora avdrag för ingående mervärdeskatt, på säljaren.

Om det rättmätiga i denna reglering kan man ha olika uppfattningar. Man kan hävda att säljaren som valt att lämna kredit bör stå risken för hela fordran inklusive mervärdeskatt. Om det då inte är möjligt att korrigera köparens avdragsrätt skall inte heller säljaren få korrigera sin redovisning av utgående mervärdeskatt. Ett sådant synsätt strider dock dels mot principen att även vid mervärdebeskattningen måste skattesubjektets skatteförmåga beaktas,¹²⁴ dels mot behandlingen i övrigt av risken för kundförluster vid inkomst- och mervärdebeskattningen.¹²⁵

Regeln i 15 § strider därför mot principerna för beskattningens utformning. Man kan då se den som att staten på säljaren övervältrar effekten av sin oförmåga att korrigera köparens för stora avdrag för ingående mervärdeskatt. Staten debiterar säljaren 95 000 kr som utgör "skatt" på ett hos säljaren icke existerande mervärde och härför ges kompensation i form av en fordran med osäkert värde.¹²⁶ Säljarens situation förbättras något genom att han vid inkomstbeskattningen får avdrag för förlusten på 95 000 kr.

Vidare kan konstateras att regelns innebörd är sådan att kundförlusten skall beräknas till köparens restskuld minskat med den återtagna varans värde exklusive mervärdeskatt. Ett för säljaren korrekt mervärdeskatteresultat skulle uppnås om som kundförlust i stället räknades hela den uteblivna betalningen, utan avdrag för tillgodoräknat värde på den återtagna varan. En sådan rättstillämpning är dock inte avsedd då den skulle sätta regeln i 15 § helt ur spel och den förefaller inte sannolikt.

5. Om avbetalningsköparen inte är redovisningsskyldig till mervärdeskatt har något avdrag för ingående mervärdeskatt inte erhållits vid förvärvet. Det har därför ansetts motiverat att säljaren (A) erhåller avdrag för mervärdeskatt som belöper på det värde som till-

¹²⁴ Se ovan avsnitt 2.5.4.

¹²⁵ Se avsnitt 8.6 och 8.7.

¹²⁶ Lagregeln har inte varit föremål för lagrådsgranskning då lagstiftningen ansetts vara av enklare beskaffenhet; prop 1983/84:75 sid 17.

godoräknas köparen (B) vid återtagandet och att B gottskrivs varans värde inklusive mervärdesskatt, dvs att samma beskattningsresultat inträder som vid ett regelrätt återköp av varan, då köparen (A) kan avdra fiktiv mervärdesskatt. Detta resultat erhålls genom den avdragsrätt som stadgas i 15 § 2:a st:

"Återtages vara med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl får avdrag göras för vad säljaren vid avräkning gottskriver köparen för värdet av den återtagna varan, endast om det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan."

Regeln är oklar i flera avseenden. Av förarbetena framgår att regeln innebär att "säljaren kan tillgodoföra sig avdrag med belopp som motsvarar redovisad skatt för uppkommen fordran till den del denna krediteras köparen vid avräkning i samband med återtagande".¹²⁷ I lagtexten anges dock att "avdrag (får) göras för vad säljaren vid avräkning gottskriver köparen för värdet av den återtagna varan", dvs avdragsrätten skulle omfatta inte bara den mervärdesskatt som belöper på värdet, utan hela värdet. Lagtexten är uppenbarligen felformulerad, men den återges utan kommentar i RSV Im 1984:2 p 7.3.

Avdragsrätten är begränsad till de fall då köparen *helt* saknat avdragsrätt vid förvärvet. Några remissinstanser ansåg att man i förtydligande syfte skulle ange att avdragsrätt inte föreligger i de fall köparen *delvis* haft avdragsrätt för förvärvet.¹²⁸ Anledningen härtill torde vara att full skattskyldighet torde föreligga vid försäljning av vara som förvärvats för en blandad verksamhet, och att därför beskattningsresultatet för A och B vid en jämförande hypotetisk återförsäljning netto skulle bli noll.¹²⁹

Kravet att köparen skall ha *saknat avdragsrätt* för mervärdesskatt *vid förvärvet* innebär att beskattningsresultatet inte alltid blir detsamma som vid ett återköp. Exempelvis kan avdragsrätt ha förelegat, men avdraget kan ha neutraliserats genom uttagsbeskattning vid ett senare

¹²⁷ Ds Fi 1983:10 sid 65. Detta torde innebära att det är en andel av den utgående mervärdesskatt som redovisats vid försäljningen som skall avdras. Senare ändringar av skattesats och skatteplikt bör ej påverka avdragets storlek; jfr RSV Im 1973:9.

¹²⁸ Prop 1983/84:75 sid 26.

¹²⁹ Se 2 § anv p 1 2:a st ML.

uttag ur den skattskyldiga verksamheten. Detta kan exempelvis ha skett då den skattskyldiga verksamheten upphör och tillgångarna överförs till icke-skattskyldig verksamhet.¹³⁰ Regeln i 15 § 2:a st borde omfatta även denna situation.

Även den omvända situationen kan föreligga. Köparen (B) har saknat avdragsrätt vid förvärvet, men är mervärdeskattskyldig vid återtagandet. Säljaren (A) skall då enligt regeln i 15 § erhålla avdrag vid återtagandet. Frågan är vad som gäller för köparen. Materiellt rimligt är att han inte skall redovisa utgående mervärdeskatt. Han vore dock skyldig att göra detta om han i stället hade sålt varan. Om återtagandet anses jämställt med omsättning finns en risk att B blir skyldig att redovisa utgående mervärdeskatt. Sannolikt är ett återtagande dock inte omsättning i ML:s mening; se vidare nedan.

6. Regeln tillämpas i de fall återtagande sker. Detta betyder att regelrätta återköp inte omfattas av regeln. I RÅ 1986 ref 86 uttalar regeringsrätten följande om detta:

"Bestämmelsen i 15 § andra stycket sista meningen lagen (1968:430) om mervärdeskatt avser endast det fallet att varan återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl. Bestämmelsen är således inte tillämplig när en vara förvärfvas genom köp. Den omständigheten att ett köp avser en vara som omfattats av förbehåll om återtagande enligt nämnda lagstiftning föranleder inte annan bedömning."

Härigenom finns alltid möjlighet för parterna att genom återköp erhålla avdragsrätt för ingående mervärdeskatt respektive redovisa utgående mervärdeskatt. Detta är av intresse i de fall som ovan diskuterats där regeln leder till ofördelaktiga resultat för säljaren, vilket ofta gäller vid transaktioner mellan redovisningsskyldiga samt i det ovan diskuterade fallet där säljaren (A) vid ett återtagande ej skulle få avdragsrätt, trots att köparen (B) numera ej längre är mervärdeskattskyldig. Genom köp får A däremot sådan avdragsrätt för fiktiv mervärdeskatt.

Återköp innebär utöver vad som tidigare visats ytterligare vissa materiella skillnader jämfört med de återtaganden som omfattas av

¹³⁰ Överlåtelse av tillgången är normalt inte tillåten enligt avbetalningskontrakten; se exempelvis "Avbetalningskontrakt mellan näringsidkare, A79". Uttag kan dock ske, exempelvis i enskild firma eller genom överföring till en skattskyldig verksamhetsgren, utan att överlåtelse sker.

15 §. Dels skall mervärdeskatt uttas och den kommer med någon tidsfördröjning sedan att inbetalas av respektive återbetalas till parterna, dels inträder skattskyldigheten för återtagandet när varan återlämnas vilket kan innebära att en annan skattesats och andra regler för skatteplikt skall tillämpas.

7. Återtaganden med stöd av avtalat återtagandeförbehåll kan även ske utan att konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl är tillämplig, vilket innebär att regeln i 15 § inte är tillämplig.¹³¹ Här skall inte närmare diskuteras dessa lagars tillämpningsområden, men som ett exempel på ett fall då lagarna inte är tillämpliga kan anges kreditförsäljning till näringsidkare när betalning inte sker i flera särskilda poster.

Vad som gäller vid mervärdebeskattningen när 15 § inte är tillämplig är inte helt klart. Tre alternativ kan tänkas:

a) Regeln i 15 § tillämpas analogt.

b) Återtagandet anses inte som en omsättning enligt 2 § anv p 2 och medför inga mervärdeskattekonsekvenser. Till skillnad från vid tillämpning av regeln i 15 § kan då inte avdrag för mervärdeskatt medges vid återtagande från icke skattskyldig köpare.

c) Återtagandet behandlas som en omsättning, dvs lika med ett återköp.

Då någon väsentlig saklig skillnad mellan olika typer av återtaganden inte föreligger borde de behandlas på samma sätt.¹³² Detta skulle kunna motivera att tillämpningsområdet för regeln i 15 § 2:a st borde utsträckas att omfatta alla återtaganden. En sådan rättstillämpning är dock inte möjlig då lagstiftaren, trots påpekanden i denna riktning från remissinstanser, har valt att avgränsa regelns tillämpningsområde till de i 15 § särskilt angivna fallen.¹³³ Varför man valt att företa denna avgränsning framgår inte.

Lagregeln är skriven som om rättsläget eljest vore att återtagande skulle behandlas som ett återköp. Enligt Ds Fi 1983:10, sid 11, har dock återtagande i äldre praxis behandlats som återgång av köp, varvid säljaren fått göra avdrag för skatt som han hade redovisat vid försäljningen till sådan del som svarade mot utebliven betalning. I RSV Im 1973:9 har RSV förklarat att vid återtagande skall köparen (B) på grundval av säljarens (A) kreditfaktura justera sitt

¹³¹ Avseende praxis kan noteras att RÅ 1981 Aa 167 gäller tillämpning av äldre regler som inte direkt hänvisade till den civilrättsliga lagstiftningen.

¹³² Alla köp kan innehålla förbehåll om återtagande till dess betalning skett; se 28 § i 1905 års köplag.

¹³³ En remissinstans föreslog att "reglerna om återtagande bör göras generella och gälla allt återtagande av varor där köparen inte fullgjort sina förpliktelser enligt köpeavtalet"; prop 1983/84:75 sid 26.

avdrag för mervärdeskatt. Man har således inte ansett att återtagande utgör omsättning.¹³⁴

I den rättstillämpning som föregick den nuvarande regeln i 15 § har således återtaganden inte behandlats som återköp. Det är sannolikt att skattedomstolarna fortsätter med en sådan rättstillämpning utanför tillämpningsområdet för regeln i 15 §. Sannolikt anser man det inte möjligt att behandla ett återtagande som en omsättning av vara.¹³⁵

8. Vid bokföringsmässig och inkomstskattemässig redovisning har betalningsvillkoren normalt ingen betydelse vid bedömningen av rätt tidpunkt för intäcksredovisning. Vid mervärdebeskattningen ansågs det däremot tidigare nödvändigt att vid avbetalningsköp med återtagandeförbehåll uppskjuta redovisningen av mervärdeskatt till betalningstidpunkten. Anledningen var att man ville "förhindra ett skattebortfall som annars skulle uppkomma när ett avdrag som tillfallit en skattskyldig köpare inte kunde korrigeras vid ett återtagande".¹³⁶

Detta torde även vara skälet till utformningen av regeln i 15 § 2:a st ML.¹³⁷ Köparen får numera full avdragsrätt omedelbart vid förvärvet. Staten tar dock alltså ingen risk för att detta avdrag inte kan korrigeras vid ett återtagande utan låter, som visats ovan, säljaren stå denna risk. Av skäl som där angivits är detta inte rimligt. Vidare framgår av framställningen ovan att regeln kan kringgås genom återköp, att den inte är lagtekniskt väl utformad samt inte har ett helt konsekvent utformat tillämpningsområde. De lege ferenda förordas därför en ändring av regeln. Enklarest torde vara att behandla återtaganden som självständiga försäljningar tillbaka till den ursprungliga säljaren. Särskilda regler krävs endast för de fall då köparens skatterättsliga status förändrats efter förvärvet, men detta problem är inte unikt för avbetalningsköpen.

¹³⁴ Så anges även rättsläget ha varit vid den allmänna varubeskattningen; se prop 1968:100 sid 128.

¹³⁵ Härför talar att man i skattedomstolarna sällan vill gå utöver civilrättsliga begrepps normala innebörd. Vid inkomstbeskattningen har i RÅ82 1:10 återgång av fastighet inte behandlats som köp; se ovan punkt 4 samt Melz 1986 sid 166.

¹³⁶ Prop 1983/84:75 sid 11.

¹³⁷ Detta kan dock inte utläsas i förarbetena; se Ds Fi 183:10 sid 64 f och prop 1983/84:75 sid 14.

8.9 Fiktiv mervärdeskatt

Enligt 17 § 6:e st föreligger rätt till avdrag för fiktiv mervärdeskatt vid förvärv av vara inom landet från den som inte är skattskyldig utan att det anges när avdraget erhålls. Inte heller i förarbetena kommenteras tidpunkten för avdragsrätten.¹³⁸ I anvisningen RSV Im 1979:3, punkt 3, anges att "avdraget får göras när betalning erläggs i det fall kontantmetoden tillämpas och annars när skuld uppkommer, dvs när varan tas emot". Efter det att anvisningen utfärdades har faktureringsmetoden blivit huvudregel för redovisningen. Någon ändring av anvisningen har dock inte skett.

Frågan om när avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt inträder får avgöras med tillämpning av den allmänna regeln i 17 § 1:a st vilken innebär att avdragsrätt föreligger när förvärvet enligt god redovisningssed bokförts eller bort bokföras. Som angivits i avsnitt 7.4 är detta normalt tidpunkten då fakturan mottas. Detta gäller även för fiktiv mervärdeskatt och det framgår även av 17 § anv p sista meningen att avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt förutsätter att faktura eller liknande handling utfärdats. Uttalandet i RSV Im 1979:3 är därför inte korrekt och torde bero på en bristande precision i uppfattningen om BFL:s regler om redovisning av affärshändelser.¹³⁹

8.10 Räntefrågor

1. Som angivits i avsnitt 4.4.1 ingår ränta inte i beskattningsvärdet för mervärdeskatt. Det gäller dels då räntan utgör ersättning för en separat finansieringstjänst, dels då ränta debiteras i samband med tillhandahållande av skattepliktig prestation. I avsnitt 4.4.1 angavs som norm för mervärdebeskattningen att ränta är ersättning för anstånd med betalningen efter fullgjord prestation, kundkredit. Här

¹³⁸ Ds B 1977:6 och prop 1978/79:141.

¹³⁹ Samma brist på precision finns även i förarbetena till ML:s redovisningsregler; se ovan avsnitt 7.3.2.

skall denna norm appliceras på några situationer som anknyter till reglerna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde.

Bedömningen av när en kundkredit uppstår kan anknytas till god redovisningssed, nämligen till den tidpunkt då man enligt god redovisningssed kan anse att en fordran på betalning på köparen uppstår, vilket är tidpunkten då säljaren fullgör sin prestation. Denna tidpunkt är normalt tidpunkten för leverans av vara respektive tillhandahållande av tjänst, dvs tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Denna tidpunkt bör därför normalt användas för avgränsningen av ränta från beskattningsvärdet.

Ett visst stöd för användningen av denna tidpunkt finns i förarbetena till regeln i 14 § anv p 9:e st ML. Regeln anger att "vid uttag av tjänst som avser fastighet anses saluvärdet motsvara nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete". Bland nedlagda kostnader ingår räntor,¹⁴⁰ och enligt prop 1978/79:141, sid 66, skall "räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt under en redovisningsperiod ... givetvis inte ingå i beskattningsunderlaget för därefter uttagna tjänster".

Nedan skall två olika situationer behandlas; förskottsbetalningar som innebär att köparen erlägger betalning innan varan levererats och kundkrediter som innebär att köparen betalar efter det att han erhållit varan.¹⁴¹

2. Av RÅ 1986 ref 46 framgår att värdet av en räntefri deposition som en köpare erlägger före varuleverans skall ingå i beskattningsvärdet.¹⁴² Frågan är om man av rättsfallet kan dra slutsatsen att detta gäller vid varje räntefri betalning som erläggs i förskott, dvs före leveranstidpunkten.

Företagsekonomiskt sett föreligger ingen skillnad mellan en deposition och ett förskott. I båda fallen kan säljaren tillgodogöra sig avkastningen på betalningen. I mervärdeskattelhänseende föreligger dock den skillnaden att mervärdeskatt som regel debiteras redan vid

¹⁴⁰ RSV Im 1981:3 punkt 3.2.

¹⁴¹ Resonemanget har även relevans för tillhandahållande av tjänster, men för enkelhetens skull talas här endast om varor.

¹⁴² Se ovan avsnitt 4.4.1. Fallet gällde uthyrning, men här talas för enkelhetens skull om varuförsäljning.

erläggande av en förskottsbetalning. Som visats ovan i avsnitt 7.5 kan nackdelen av den förtida betalningen av mervärdeskatt anses kvitta ut fördelen av att mervärdeskatt ej skulle behöva debiteras på räntefri-förmånen. Neutralitetsskäl motiverar därför att räntefriförmånen inte inräknas i beskattningsvärdet för skattepliktiga förskottsbetalningar.

Ett exempel kan illustrera detta:

En beställning som skall levereras till en konsument om ett år kan antingen betalas i förskott med 100 000 kr (a1) eller vid leverans med 112 000 kr (b) (priser exklusive mervärdeskatt). Skillnaden motsvarar 12 % ränta som är leverantörens kreditkostnad. Om ränteförmånen inräknas i beskattningsvärdet vid förskottsbetalningen blir beskattningsvärdet 112 000 kr (a2). Debiteras mervärdeskatt på dessa belopp blir priserna inklusive mervärdeskatt 123 460 kr (a1), 126 275 kr (a2)¹⁴³ respektive 138 275 kr (b).

Efter debitering av mervärdeskatt samt omräkning av de tre beloppen - med 12 % diskonteringsränta - till värdet på leveransdagen blir värdena 138 275 kr (a1), 141 427 kr (a2) respektive 138 275 kr (b).

Det finns således starka ändamålsskäl för att någon ränteförmån inte skall beräknas på förskottsbetalningar eftersom redovisningsskyldighet inträtt. Ränteförmån bör endast beräknas i de fall då någon form av räntefri överföring, lån, deposition el dyl, sker från köparen till säljaren utan att redovisningsskyldighet inträder.

3. Som angivits tidigare finns undantag från regeln att redovisningsskyldighet föreligger för förskottsbetalningar; se 5 b § 3:e st ML. I dessa fall saknas därför nackdelen av att mervärdeskattebetalningen tidigare läggs vid en förskottsbetalning, och det saknas då skäl att inte inräkna värdet av räntefria förskotts- och à conto-likvider i beskattningsvärdet. Rättsläget är dock troligen inte sådant.

Enligt RN 1969 II 7:3 skall vid fastighetsentreprenader räntor och övriga kostnader för *beställarens* byggnadskreditiv inte inräknas i beskattningsvärdet. Detta betyder att om beställaren står som låntagare kommer den del av värdet av byggnadsentreprenaden som motsvarar produktionsräntor inte att mervärdebeskattas. Denna ståndpunkt återges alltså av Handledningen, 1987 sid 315, och får antas vara den gällande rättstillämpningen. Detta styrks även av ett uttalande i prop 1978/79:141, sid 66, att "räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt under en redovisningsperiod skall givetvis inte ingå i beskattningsunderlaget för därefter uttagna tjänster". Härav har man i Handledningen dragit slutsatsen att vid uttagsbeskattning av egenproduktion av fastighet räntor "som

¹⁴³ 100 000 kr plus mervärdeskatt på 112 000 kr (26 275 kr).

är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte skall inräknas i beskattningsvärdet".¹⁴⁴

Jag är tveksam om en sådan rättstillämpning har stöd i ML och förarbetena, men nöjer mig med att här konstatera att den torde gälla. Rättstillämpningen är en förutsättning för att vissa lättnader i beskattningen av byggnadsverksamheten skall ha effekt. Som motiv för att uppskjuta redovisningsskyldighetens inträde för à conto-betalningar anförde dep chefen att en beskattning redan vid tidpunkten för förskottsbetalningen skulle leda till fördyringar för bostadsproduktionen som han ansåg för tillfället icke önskvärda.¹⁴⁵ Om värdet av räntefriheten lades till beskattningsvärdet skulle effekten ungefär bli den som dep chefen ville undvika.

4. Det finns således ändamålsskäl som talar emot att ränteförmån skall inräknas i beskattningsvärdet för ett förskott där redovisningsskyldighet inträtt. Vad som anförts i föregående punkt gör det sannolikt att detta även är i överensstämmelse med dep chefens uppfattning. Problemet är dock att det i reglerna om beskattningsvärdet knappast finns något som gör att situationerna med förskott och deposition kan särskiljas, och domskälen i RÅ 1986 ref 46 är skrivna så att man inte kan utesluta en likartad tillämpning som i rättsfallet även på förskottsbetalningar. Rättsläget borde förtydligas genom lagstiftning.

5. Den andra typsituationen som skall diskuteras är då säljaren ger köparen ett räntefritt betalningsanslånd efter leveransen. Det kan antas att ersättning för krediten beaktats vid fastställande av betalningen och att den därför ekonomiskt sett kan uppdelas i en räntedel och en köpeskillingsdel. Vid bokföring är en sådan uppdelning endast av intresse när kredittiden sträcker sig över ett bokslut. Enligt god redovisningssed torde vid långsiktiga krediter avsättning göras för finansieringskostnaden för dylik kredit.¹⁴⁶ Bokföringstekniskt torde man gå tillväga så att hela den nominella betalningen redovisas som försäljningsintäkt, varefter avsättningen för de framtida finan-

¹⁴⁴ Handledningen 1987 sid 325 f. Se även RSV Im 1981:3 punkt 3.2.

¹⁴⁵ Prop 1978/79:141 sid 54. Samma motiv anfördes ånyo när dep chefen i prop 1989/90:111, sid 93, avvisade förslaget att slopa regeln.

¹⁴⁶ Se SOU 1983:47 sid 197 f.

sieringsutgifterna kostnadsförs. Vid beskattning av rörelseinkomst har man i praxis hittills inte godtagit en sådan redovisning.¹⁴⁷

Problemet är inte berört i förarbeten eller praxis avseende mervärdebeskattning. I 14 § föreskrivs inte någon anslutning till bokföringen och god redovisningssed, och rent tekniskt torde även bokföringen ske så att som försäljningsintäkt redovisas vederlaget i dess helhet. RÅ 1986 ref 46 visar en anslutning till en företagsekonomisk bedömning av gränsdragningen mellan ränta och köpeskilling. Utgången följer dock även mer eller mindre direkt av lagtext och förarbetsuttalanden, varför det inte går att dra slutsatsen att en företagsekonomisk bedömning skett.

Det finns å andra sidan inte heller något i ML som hindrar en sådan rättstillämpning. Då en sådan tillämpning till den skattskyldiges fördel är konsekvent med den rättstillämpning som skett i ovan refererade praxis till den skattskyldiges nackdel, förordas att i de fall där man enligt god redovisningssed beaktar de framtida finansieringsutgifterna skall dessa även avräknas från beskattningsvärdet vid mervärdebeskattningen.

I praktiken är det inte motiverat och möjligt att beräkna en räntedel i alla uppskjutna betalningar. Endast i fall där krediten är väsentligt längre än normal kundkredit kan det vara praktiskt rimligt att företa en uppdelning. Vad som är normalt kredittid kan variera mellan branscher men ett riktmärke torde vara 30 dagar efter fakturans utfärdande.

6. En del ställningstaganden som diskuterats i den tidigare framställningen kan nu ånyo diskuteras i relation till referenspunkten för ränteberäkningen. Om referenspunkten sätts lika med 30 dagar efter faktureringen skall kontant-rabatter och krediträntor för betalningar som sker inom 30 dagar behandlas som ränta och inte föranleda nedsättning av beskattningsvärdet. Detta innebär en avvikelse från äldre praxis i RSV/FB Im 1977:3; se ovan avsnitt 4.4.1. I detta fall ansågs en kreditränta som erhöles vid betalning före förfallodagen minska beskattningsvärdet. Rättstillämpningen i RSV/FB Im 1977:3 är däremot konsekvent om redan leveransdagen sätts som referenspunkt för räntebeaktandet.

¹⁴⁷ Se förhandsbesked meddelade i oktober 1980 respektive september 1981 (ej prövade av regeringsrätten), återgivna i SOU 1983:47 sid 141, samt RÅ 1972 Fi 694. Vid realisationsvinstbeskattningen sker däremot normalt en uppdelning på ränta och köpeskilling; se Melz 1986 sid 79 ff och RÅ 1987 ref 102.

Ovan i avsnitt 8.7 diskuterades avdragsrätten för en säljare när han överlåter kundfordringar, varvid uttalades i anslutning till RSV:s ståndpunkt att i den mån en prisnedsättning är en ersättning till factoringbolaget för att säljaren erhåller betalning i förtid, dvs en ränta, är det inte motiverat att avdragsrätt föreligger för mervärdeskatt. Denna ståndpunkt är riktig om beskattningsvärdet aldrig minskas med den i en köpeskillingsfordran ingående räntekomponenten.

Om beskattningsvärdet däremot anses skola reduceras med räntekomponenten måste en betydligt mer komplicerad bedömning göras av i vilken mån priset vid överlåtelsen av fordran motsvarar upplupen förräntning och/eller genom användning av annan räntesats innebär en annan räntediskontering än den ursprungliga. Denna problematik skall inte här utredas närmare.

8.11 Avslutande synpunkter

1. I avsnitt 7.5 lämnades synpunkter på redovisningsreglernas principiella uppbyggnad i anslutning till behandlingen av dessa i kapitel 7. Här skall på grundval därav lämnas några synpunkter på mervärdeskatteredovisningen i de särskilda fall som behandlats i kapitel 8 samt även några synpunkter på mervärdeskatteredovisningens allmänna uppbyggnad.

Reglerna i 4 § ML om skattskyldighetens inträde fyller två funktioner, dels att bestämma tillämpliga regler för en viss transaktion (retroaktivitetsaspekten), dels att påverka tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde (redovisningsaspekten). I avsnitt 7.2.1 har kritik anförts mot skattskyldighetsreglernas effekter i retroaktivitetshänseende. Min där framförda uppfattning är att skärpningar i beskattningen inte skall omfatta transaktioner där bindande avtal, eventuellt med krav på skriftlig form, ingåtts före lagändringens ikraftträdande. En sådan förändring förordas de lege ferenda. I redovisningshänseende fungerar skattskyldighetsreglerna däremot i huvudsak väl. Reglerna anknyter till den tidpunkt då konsumtionen av den förvärvade varan eller tjänsten kan ta sin början, vilket får anses principiellt riktigt för en konsumtionsskatt. Denna norm synes i princip fungera väl även för transaktioner mellan skattskyldiga subjekt. Förändras skattskyldighetsregeln i retroaktivitetshänseende bör därför de nuvarande skattskyldighetsreglerna införlivas med regeln om redovisningsskyldighet i 5 a § ML.

För redovisningsskyldighetens inträde krävs enligt 5 a § även att bokföringstidpunkten för affärshändelsen skall ha inträtt. Denna regel fyller den praktiska funktionen att anknyta mervärdebeskattningen till den tidpunkt då de transaktioner varigenom skattskyldighet inträder blir bokförda. Anknytningen gäller däremot inte direkt de principer för intäktsrapporteringen som finns i god redovisningssed. Detta är åtminstone rättstekniskt en skillnad mot inkomstbeskattningen där intäktsredovisningen till väsentlig del är anknuten till god redovisningssed. Genomgången ovan av olika redovisningssituationer visar dock att redovisningstidpunkten för mervärdeskatt i stort blir densamma som tidpunkten för intäktsredovisningen vid inkomstbeskattningen.

En mer långtgående anknytning till god redovisningssed, av liknande slag som vid inkomstbeskattningen, är ett alternativ till mervärdebeskattningens nuvarande redovisningsregler. En sådan förändring förefaller dock inte motiverad av flera olika skäl:

a) Utvecklingen av god redovisningssed hämmas av anknytningen till beskattningsregler. En företagsekonomiskt motiverad redovisningsmetod kan vara skattemässigt negativ och kommer därför inte till stånd.

b) De bokföringsmässiga intäktsrapporteringsnormerna är utformade för att mäta skattesubjektets resultat korrekt. Mervärdebeskattningen bör däremot i princip anknytas till när skattebärarna kan påbörja sin konsumtion.

c) De mervärdeskatterättsliga reglerna tycks inte leda till några beaktansvärda nackdelar för de skattskyldiga.

d) Förutsebarheten kan vara större om redovisningstidpunkten anges genom uttryckliga regler i ML än om den anknyts till god redovisningssed som kan vara mindre klar i en del fall.

2. Det finns däremot anledning att som skett på flera ställen i framställningen förorda förändringar och förtydliganden av redovisningsreglerna i vissa fall. Några av dessa fall kan här nämnas:

a) Normalt sammanfaller dagen för skattskyldighetens inträde (leveransdagen) med den dag då en fordran uppkommer. Den löpande bokföringen av transaktionerna sker dock per den dag faktura utställs, och därmed sker redovisningen av utgående mervärdeskatt något senare än då skattskyldigheten inträder. Av praktiska skäl bör detta accepteras. Som angivits i avsnitt 7.3.2 innebär ML:s och BFL:s regler dock att i bokslut skall fordringar som föreligger på bokslutsdagen redovisas. Redovisning av mervärdeskatt för dessa fordringar medför ofta praktiska problem och det är tvivelaktigt i vilken mån en sådan redovisning sker i praktiken. En fördel med en

sådan redovisning är dock att den underlättar avstämningar för ett räkenskapsår mellan bokförd omsättning och underlaget för debitering av utgående mervärdeskatt. Det finns inte möjlighet att här väga dessa aspekter mot varandra, men under alla omständigheter borde det klargöras vilket förfarande som skall tillämpas.

b) Skattskyldighet och redovisningsskyldighet anknyts via leveransbegreppet till det civilrättsliga avlämnandebegreppet. Det är inte alltid det går att fastställa ett entydigt civilrättsligt avlämnande, och det vore därför kanske bättre att anknyta leveransbedömningen till god redovisningssed som är mer flexibel.

c) I avsnitt 8.2 har diskuterats bedömningen av om olika transaktioner är sådana att redovisning av mervärdeskatt bör ske. Därvid uttalades att bedömningen av om en omsättning skall anses föreligga bör utföras på samma sätt, och därmed även med ledning av, bedömningen vid inkomstbeskattningen. En med inkomstbeskattningen likartad bedömning bör leda till konsekvens och enkelhet i bedömningen.

d) Redovisningen av successiva tjänster är oklar. Det torde vara klart att skattskyldighet inträder successivt, men det är oklart när fordran för tjänsten skall bokföras när mer långfristiga betalningsansånd medgivits. En anknytning till enbart faktureringsstidpunkten skulle i dessa fall kunna leda till långfristiga uppskov med mervärdeskatte-redovisningen. En generell regel som skulle lösa detta, utan att i normalfallen medföra några avvikelser från bokföringsstidpunkten, vore att ange att redovisningsskyldighet alltid inföll exempelvis senast 30 dagar efter skattskyldighetens inträde. Därvid skulle även ett underlag för motpartens yrkande om avdrag för mervärdeskatten utställas.

e) De problem angående ackordsförluster som behandlats i avsnitt 8.7.1 - 2 är primärt inte redovisningsproblem. Omfattningen i begränsningarna av avdragsrätten för ackordsförluster bör klarläggas. Reciprociteten i behandlingen bör upprätthållas genom krav på kundkreditering för de fall borgenären erhåller avdrag.

f) I avsnitt 8.8 har förordats förändringar i behandlingen av återtagande vid avbetalningsköp så att dessa behandlas som återköp.

g) Förskottsregeln innebär en avvikelse från den principiellt korrekta redovisningstidpunkten. Regeln innebär dock i vissa fall stora praktiska fördelar exempelvis vid successiva tjänster som förhyrning.

Erläggs betalning i förskott, vilket torde vara vanligt, behöver man inte avgöra när prestationen skall anses utförd.

Vidare innebär regeln i huvudsak inte några materiellt felaktiga resultat då nackdelen av att mervärdeskattebetalningen tidigareläggs neutraliseras av att beskattningsvärdet vid förskottsbetalningar torde bli lägre än eljest. Det senare gäller dock endast om värdet av den ränteförmån säljaren erhåller genom förskottsbetalningen inte läggs till beskattningsvärdet. Av neutralitetsskäl bör ränteförmånen därför inte inräknas i beskattningsvärdet. Rättsläget är oklart i detta avseende och bör klarläggas. Här kan tilläggas ytterligare ett skäl för att någon kundkreditränta inte skall anses föreligga innan redovisnings-skyldighet inträtt.

h) Tidpunkten för åtskillnad mellan säljarens produktionsräntor och krediträntor bör klarläggas. Företagsekonomiskt sett utgörs denna tidpunkt av prestationstidpunkten, vilket normalt är lika med tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Vissa skäl kan dock motivera att denna tidpunkt inte används. Nyss har angivits skäl varför prestationstidpunkten inte skall användas då förskottsregeln är tillämplig. I avsnitt 8.10 har angivits att praktiska skäl motiverar att någon räntekomponent inte separeras ur priset så länge endast normal kundkredit lämnas, dvs intill 30 dagar efter fakturans utfärdande.

Det är sannolikt möjligt att uppskjuta redovisningen av mervärdes-skatt på efterskottsbetalningar av successiva tjänster till dess fakturering skett även om denna sker mycket sent.¹⁴⁸ Den fördel som erhålls i form av förskjuten mervärdeskatteredovisning neutraliseras om beskattningsvärdet ökas med den ränta uthyraren betingar sig för den uppskjutna faktureringen:

Detta kan visas med ett enkelt exempel. Räntan antas vara 12 % före inkomst-skatt och 8,4 % efter inkomstskatt för hyresmannen (konsument).¹⁴⁹

En mervärdeskattskyldig uthyrning sker för två år. Hyran för det första året kan antingen erläggas i slutet av år 1 (alternativ a) eller tillsammans med hyran för år 2 i slutet av år 2 (alternativ b).

I alternativ a) är hyran för år 1 100 000 kr. I alternativ b) utgör hyran för år 1 112 000 kr.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Se avsnitt 8.3.

¹⁴⁹ 70 % av 12 % enligt de regler som antas gälla fr o m 1991.

¹⁵⁰ Uthyraren pålägger ett års ränta 12 %.

8.11

Hyran inklusive mervärdeskatt för år 1 blir 123 460 kr respektive 138 280 kr. Lägg till hyran i alternativ a) räntekostnaden för ett år blir kostnaden i slutet av år 2 138 280 kr (12 % ränta) alternativt 133 830 kr (8,4 % ränta).

Alternativen skulle således vara likvärdiga om det inte hade förelegat avdragsrätt för konsumtionsräntor vid inkomstbeskattningen.

Således kan ett bristande beaktande av kundkreditränteinslag neutralisera brister i möjligheten att förhindra uppskjutande av redovisningsskyldigheten i vissa fall. Det är dock otillfredsställande att det är oklart hur det förhåller sig i båda dessa hänseenden och förtydliganden av reglerna bör ske.

9 Lagregleringen av mervärdebeskattningen

I detta och följande kapitel övergår studien till en övergripande utvärderande behandling av olika frågor. I detta kapitel skall diskuteras hur mervärdebeskattningen är rättsligt reglerad. Diskussionen bygger delvis på tidigare kapitel, men avsikten är även att mer allmänt diskutera tekniken för rättsregleringen, såsom lagstiftningens systematik och karaktär m m. I kapitel 10 sker en sammanfattande utvärdering av de frågor som behandlats i kapitlen 3 - 8.

Frågor om lagstiftningstekniken vid beskattning är sparsamt behandlade i svensk skatterättslig litteratur.¹ Avsaknaden av förebilder och möjliga jämförelser, gör att behandlingen inte blir fullständig samt att vissa ställningstaganden får en preliminär karaktär.

9.1 Lagstiftningen

Vid förarbetet till en lag är lagens materiella innehåll det som primärt sysselsätter lagens upphovsmän. Lagen måste dock även ges en form så att det åsyftade innehållet framgår och så att lagen kommer att tillämpas på åsyftat sätt. Formen är vid skattelagstiftning viktig på grund av legalitetsprincipen, som innebär att lagtexten svårligen kan åsidosättas om den visar sig vara illa formulerad. Vidare bör åtminstone skattelagstiftning som berör ett stort antal skattskyldiga och frekventa situationer vara utformad så att en skattskyldig utan rättsliga förkunskaper kan begripa dess innehåll.

Mervärdeskattelagstiftningen berör ett mindre antal skattskyldiga än inkomstskattelagstiftningen, och dessa är nästan alla näringsidkare. Det är därför rimligt att man kan beakta att de från branschorganisationer, revisorer etc kan erhålla sådan vägledning för tillämpning av ML, som skattskyldiga i allmänhet inte har tillgång till. Å andra sidan berör mervärdebeskattningen en rad transaktioner av mindre värde

¹ Diskussionen i litteraturen rör i huvudsak lagstiftningsåtgärder mot skatteflykt, dels i form av specialregler, dels i form av en generalklausul.

där transaktionskostnaderna skulle öka på ett orimligt sätt om överväganden om den riktiga mervärdebeskattningen skulle behöva ske återkommande. Det är därför viktigt att mervärdeskattereglerna är entydiga för de frekventa situationerna.

Vid utvärderingar av skattelagstiftning bör man beakta att förändringstakten är hög och att förändringar oftast inte primärt har syftat till förbättringar av den rättsliga tekniken för beskattningen utan har varit ekonomiskt politiskt motiverade. Lagstiftningsarbetet med mervärdeskattelagen har efter 1968 i och för sig bedrivits främst i syfte att åstadkomma tekniska korrigeringar av mervärdebeskattningen. Härmed har dock inte primärt avsetts lagens form utan brister i dess innehåll som lett till neutralitetsbrister o dyl. Dessa förändringar har inte påtagligt ändrat ML:s utformning.² De nya förändringar av ML som genomförs till 1991 kommer inte heller de att förändra utformningen av lagen. I lagrådsremissen förutskickas dock en fullständig översyn av mervärdeskattelagstiftningen. Förhoppningsvis kan vad som behandlas i detta avsnitt därvid komma till någon nytta.

Mervärdeskattelagstiftningen har före skattereformen till 1991 inte blivit föremål för **lagrådsgranskning**. Regeringen har således funnit antingen att lagen inte är "viktig för enskilda eller från allmän synpunkt" eller att "lagrådets hörande skulle sakna betydelse på grund av frågans beskaffenhet"; 8 kap 18 § Regeringsformen. Mervärdebeskattningen innebär normalt en mindre belastning på enskilda än inkomstbeskattningen, men jag anser att den är "viktig för enskilda". Som ett flertal exempel ovan visat är den knappast heller så enkel till sin beskaffenhet att lagrådsgranskningen skulle sakna betydelse. Det är därför en brist att sådan granskning inte systematiskt har skett, och härigenom saknas en källa för tolkning av lagreglerna som normalt är tillgänglig för tolkningen av inkomstskattelagstiftningen.

Inför skattereformen 1991 fick lagrådet för första gången granska mervärdeskattelagstiftningen. Lagrådet är mycket kritisk till begreppsanvändningen i ML, som de anser "medför att lagen blir otillgänglig för andra än experterna på området".³

² Det bör framhållas att RSV:s författningssamling om mervärdeskatt på ett föredömligt sätt återger all upphävd lagtext så att det går att få en god bild av förändringarna i ML sedan 1968.

³ Prop 1989/90:111 sid 295

En rad aspekter kan läggas på utformningen av lagstiftningen. Nedan skall ML diskuteras med avseende på systematiseringen av reglerna, precisionsnivån i lagreglerna samt tekniken för införlivande av rättsregler från annan skattelagstiftning.

9.1.1 Systematiken

1. En systematisk disposition av en lag är viktig för att den skall kunna tillämpas så enkelt och korrekt som möjligt. En systematisk struktur torde även underlätta för lagstiftaren att överblicka om förslag till nya regler är konsekventa med redan existerande regler, om lagen får åsyftade effekter och om den är lättbegriplig.

Det är min uppfattning att det är relativt svårt att komma ihåg var man i ML hittar svar på olika frågor. Detta tyder på brister i systematiseringen av reglerna och systematiken skall nedan undersökas efter ett schema för hur reglerna *bör* vara systematiserade.

Det finns inte någon allmänt diskuterad och accepterad systematik för en skattelag. Systematiken kan även skilja sig åt mellan olika typer av skattelagar. Nedan anges en systematik för beskattningen av ett nettovärde, såsom en inkomst eller ett mervärde. Nedan skall *en* systematik anges som förefaller naturlig för mig.

2. När en fråga uppstår är det naturligt att söka svaret där man tidigare funnit svar på likartade frågor. Det är därför naturligt att en lag systematiseras efter problemtyper. En första huvudindelning, som följer en traditionell uppdelning vid lagstiftningen är indelningen i dels materiella regler varigenom skatten beräknas, dels processuella regler som föreskriver förfarandet för bestämmandet och uppbörden av skatten. ML innehåller båda dessa kategorier av regler, medan reglerna för inkomstbeskattning fördelas på ett stort antal olika författningar. Framställningen begränsas här till att behandla ML:s materiella regler.

De materiella reglerna har som syfte att ange storleken på den skatt en viss person skall erlägga för en viss period. Sett från den enskildes synvinkel är det naturligt att den första fråga man vill ha besvarad är om man är skyldig att betala skatt eller inte. För ordningsföljden för övriga frågor finns flera variationsmöjligheter. En nästa fråga kan vara att man vill veta vilka transaktioner som medför beskattning.

9.1.1

Och så kan man fortsätta. På grundval av sådana resonemang kan exempelvis följande systematik konstrueras:

1. Regler som bestämmer vilka personer som kan vara *skattesubjekt*.
2. Regler som anger i vilken utsträckning *skattskyldighet* föreligger för ett subjekt eller en viss verksamhetstyp. Alla de typer av subjekt som enligt reglerna i 1) kan vara skattesubjekt behöver nämligen inte vara skyldiga att erlägga skatten.
3. Regler som anger *enheter* för beräkning av skatteobjektet. Redan reglerna i 2. kan innebära att skattskyldigheten inte omfattar ett skattesubjekts hela verksamhet, varigenom subjektets verksamhet får uppdelas i minst två enheter. Vidare kan den skattskyldiga verksamheten brytas upp på flera mindre resultatberäkningsenheter.
4. Regler som anger vilka av verksamhetens *intäkter* som är skattepliktiga.
4.1 En underavdelning som bör nämnas särskilt är regler som anger genom vilka transaktioner skattepliktiga intäkter uppstår.
5. Regler som anger vilka *kostnader* som är avdragsgilla.
6. Regler som anger *värderingen* av intäkter och kostnader.
7. Regler som anger *perioder* för vilka skatteobjektet skall beräknas.
8. Regler som anger hur intäkter och kostnader hänförs till de angivna beskattningsperioderna; *periodiseringsregler*.
9. Regler som anger hur *skatt beräknas* för det enligt punkterna 1 - 8 beräknade skatteobjektet.

En fördelning av ML:s regler på de ovan angivna grupperna ger följande resultat:

Regelkategori:

- | | |
|-----------------------------|-------------------------------|
| 1. Skattesubjekt. | 3 §, 17 § 4:e och 5:e st. |
| 2. Skattskyldighet. | 2 §, 2 § anv p 1 och anv p 3. |
| 3. Resultatberäkningsenhet. | 5 § med anv p och 17 § 8 st. |

- | | |
|----------------------------|---|
| 4. Skatteplikt (intäkter). | 5 § 2:a st, 7 - 12 §§ med anv punkter, 15 § 5:e och 6:e st. |
| 4.1. Transaktioner. | 2 § 5:e st, 2 § anv p 1 2:a och 3:e st, 2 § anv p 2, 2 a § och 8 § 10). |
| 5. Avdragsrätt. | 5 § 2:a st med anv p, 16 § 4:e, 5:e och 6:e st, 17 och 18 §§ med anv punkter. |
| 6. Värdering. | 14 § anv p. |
| 7. Beskattningsperiod. | 5 a § anv p och 22 §. |
| 8. Periodisering. | 4 § med anv p, 5 a §, 5 b §, 15 § och 17 §. |
| 9. Skatteberäkning. | 13 och 14 §§. |

Ytterligare kan anföras om regelgrupperingen att ML:s regler fr o m 19 § är i allt väsentligt processuella. Dock återfinns en materiell regel i 22 §, om beskattningsperioden, och vidare finns två processuella regler i 6 § och 16 §, om gränsen för redovisningsskyldighet respektive krav på fakturor och andra underlag för skatteredovisningen.

Uppställningen visar på en betydande fragmentering av ML:s regler. Även med en annan gruppering av reglerna torde ML ge ett fragmentariskt intryck. Det kan i enskilda fall finnas skäl till att en reglering av en specialfråga erhåller en samlad placering vid sidan om huvudregeln, vilket ger en fragmentarisk bild i en systematik av ovanstående slag. ML:s fragmentering beror dock inte i nämnvärd utsträckning på detta. Ovanstående schema indikerar därför att ML har beaktansvärda brister i systematiskt hänseende, och att förbättringar kan ske.

Som nyss angivits kan det finnas skäl att sammanföra regleringen av en speciell situation till ett regelkomplex, i stället för att splittra upp särreglerna genom att placera ut dem tillsammans med de huvudregler de utgör specialreglering av. Ett exempel på ett fall där detta vore lämpligt är regleringen av frivillig mervärdeskattskyldighet vid fastighetsuthyrning. I ML är dock reglerna nu uppsplittrade och återfinns på inte mindre än 11 olika ställen; 2 § 4:e och 5:e st och dess anv p 1

9.1.1

1:a och 11:e st, 5 § anv p 2:a st, 10 § 3:e st, 14 § 1:a st 1), 15 § 5:e och 7:e st, 16 § 5:e st, 17 § anv p 8:e och 9:e st och 73 § 3:e st.⁴

Skälen för en samlad reglering av denna fråga är flera. Reglerna är mycket speciella till sin karaktär och har därför ibland endast begränsat samband med övriga regler i den grupp de placerats i. Vidare behandlar de en väl avgränsad företeelse.

3. Fastighetsreglerna är ett exempel på att regler för specialfall återfinns tillsammans med regler av allmän betydelse. När så är fallet bör enligt mitt förmenande reglerna ordnas så att inom en paragraf först anges de allmänna reglerna och därefter specialreglerna. I flera av ML:s paragrafer saknas dock en sådan systematik. Följande exempel på bristande ordning kan ges (ordningen illustreras genom att paragrafens stycken markerats med a för allmänna respektive s för speciella regler).⁵

2 §: a a a s s a a.

14 § anv p: a a a s a s a a s s s.

17 §: a a s s s a s a a.

17 § kan beskrivas närmare för att illustrera bristerna i systematiken. Första meningen anger huvudregeln om förutsättningarna för avdragsrätt. Därefter följer omedelbart en utvidgning för en synnerligen perifer situation:

"Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6."

Därefter följer huvudregeln för tidpunkten för avdragsrättens inträde. Reglerna om avdragsrättens omfattning respektive tidpunkten för avdragsrätten borde lämpligen ha separerats på skilda stadganden, vilket ju är fallet på intäktssidan.

De systematiska bristerna i ML kan bl a bero på beskattningens kluvna karaktär, där skattesubjekten är näringsidkarna medan skatteobjektet ytterst är konsumtionen. Lagen har fått en väl teknisk

⁴ Specialreglerna är placerade tillsammans med motsvarande huvudregler och de bidrar därför inte till den ovan lämnade fragmentariska bilden av ML.

⁵ Indelningen i vad som är allmänt respektive speciellt är inte given. Här avses med en allmän regel en regel som kan ha betydelse för alla oavsett karaktären på varorna, tjänsterna eller subjekten.

utformning, där alltför liten vikt lagts vid att framhäva beskattningens principiella struktur.

9.1.2 Begreppsapparaten

Beståndsdelarna i ML:s regelstruktur för beräkning av skatteobjektet är likartade med inkomstbeskattningens, även om dispositionen avviker i flera avseenden. Det är naturligt att beståndsdelarna i denna struktur ges liknande benämningar som i KL. Exempel härpå är: "skattskyldighet", "skatteplikt", "avdragsrätt" och "beskattningsår". Vissa beståndsdelar har däremot givits från inkomstbeskattningen avvikande benämningar: "redovisningsskyldighet" (ML) / "deklarationsskyldighet" (KL) och "beskattningsvärde" (ML) / "intäktsvärde" (KL).

Då mervärdeskatteberäkningen sker enligt en annan teknik än beräkningen av inkomstskatt, är det naturligt att benämningarna kan avvika, och likartade benämningar bör bara användas där de inte kan ge felaktiga associationer. Från dessa utgångspunkter kan följande sägas om de ovan angivna begreppen:

Skattskyldighet avser såväl i ML som KL den subjektiva skattskyldigheten och begreppslikheten förefaller naturlig. Det faktum att skattskyldiga och skattebärare inte avses sammanfalla vid mervärdesbeskattningen, men vid inkomstbeskattningen, torde knappast skapa någon förvirring.

Skatteplikt avser vid mervärdebeskattningen varor och tjänster som är skattepliktiga, medan man vid inkomstbeskattningen avser intäkter. Begreppslikheten torde trots denna skillnad inte skapa någon förvirring.

Avdragsrätt avser vid mervärdebeskattningen ingående mervärdeskatt, medan man vid inkomstbeskattningen avser kostnader. Här föreligger en väsentlig teknisk skillnad mellan de båda skatteformerna och begreppslikheten kan därför ge felaktiga associationer.

Beskattningsår enligt ML sammanfaller med inkomstbeskattningens beskattningsår, men begreppen har skilda betydelser. Vid inkomstbeskattningen skall deklarationen omfatta de beskattningsår som gått till ända före taxeringen; 3 § KL. Vid mervärdebeskattningen avlämnas däremot deklaration för varje redovisningsperiod, vilket normalt inte

9.1.2

är lika med ett helt beskattningsår; 22 § ML. ML:s beskattningsår har betydelse exempelvis för fastställande av om omsättningen medför redovisningsskyldighet enligt 6 § eller ej. Det kan därför vara något förvillande att man i ML använder begreppet beskattningsår.

Lagrådet framför en rad andra kritiska synpunkter på begreppsapparaten; se prop 1989/90:111 sid 295.

9.1.3 Precisionsnivån

1. Beskattningsåtgärder kräver stöd i lag, vilket innebär att skattelagstiftning blir relativt utförlig. En målsättning för lagutformningen är att beskattningskonsekvenserna av en handling skall kunna utläsas av lagtexten, dvs konsekvenserna skall vara förutsebara genom att lagreglerna ger svar utan att det krävs alltför avancerade tolkningsmetoder.

Detta innebär krav på att lagtexten skall vara precis och uttömmande, två krav som inte är helt förenliga. Det finns inga realistiska möjligheter att producera en lagtext som direkt och precist reglerar varje tänkbar situation. Laganvändaren skulle inte heller alltid kunna mäta överblicka och finna svar i en sådan lagprodukt.⁶ Härav följer att förutsebarheten i praktiken inte alltid ökar med ytterligare detaljreglering. Förutsebarheten minskar om detaljregleringen inte samordnas väl med de allmänna regler detaljregleringen anknyter till. En bristande samordning kan medföra tvekan om tolkningen av den allmänna regeln, om det exempelvis inte framgår om detaljregleringen innebär ett förtydligande i linje med eller en avvikelse från den allmänna regeln.

En god lagprodukt innebär en lagom avvägning mellan å ena sidan abstraktion varigenom väsentligheter i form av genomgående principer och metoder framhävs och å andra sidan konkretion varigenom dessas betydelse för väsentliga enskilda fall anges. Hur en sådan avvägning allmänt kan ske skall inte diskuteras här.

⁶ Den federala amerikanska inkomstskattelagen är ett exempel på en mycket detaljerad lagreglering, som för en ovan person förefaller mycket svårgenomtränglig.

Här skall ges en beskrivning av precisionsnivån i ML samt exempel på olika fall av lagstiftningsteknik i ML som enligt min uppfattning kan leda till tolkningsproblem.

2. Vid en snabb anblick ger ML ett kasuistiskt intryck. I 2 § anv p 1 finns särskilda regler för försäkringsföretag, samebyar, offentliga bibliotek m m. **Skattepliktsreglerna** i 7 - 11 §§ innebär i stor utsträckning uppräknning av varor och tjänster. Dessa regler är i och för sig primärt uttryck för att beskattningen som sådan är kasuistisk eller rättare sagt partiell till sin omfattning, men kasuismen gäller dock även själva lagskrivningstekniken. Precision eftersträvas genom långtgående uppräknningar. Då de nämnda reglerna inte behandlats i de föregående kapitlen skall här inte denna teknik diskuteras.

Även på andra områden finns relativt detaljerade regler. Några av dem är mindre väl samordnade med vad som torde gälla som allmän regel på respektive område.

Reglerna om **skattskyldighet** i 2 § och dess anv p 1 är konstruerade så att skattskyldighet föreligger om verksamheten är yrkesmässig samt vissa ytterligare rekvisit är uppfyllda. Avgränsningen av skattskyldigheten sker därför i vissa fall så att verksamheter som inte är yrkesmässiga, såsom detta begrepp används i civilrätten och i skatterätten i övrigt, förklaras vara yrkesmässiga och vice versa. Skattskyldighet borde kunna anges omedelbart för dessa fall i stället för att yrkesmässighet används som medelbart rekvisit för skattskyldigheten.

2 § anv p 2 innehåller omfattande regler om **uttagsbeskattning**, vilka sannolikt är skrivna i syfte att precist och uttömmande ange de fall då uttagsbeskattning skall ske. Den detaljerade regleringen samt avsaknaden av en mer allmän angivelse om uttagsbeskattningens omfattning kan medföra tolkningsproblem. Exempelvis kan man tveka om en regel om uttagsbeskattning i en särskild situation innebär ett förtydligande av eller ett undantag från vad som gäller allmänt. Ett exempel på uttagsbeskattningsregelns komplexitet är att även lagskrivarna går fel, vilket beskrivits i avsnitt 6.6. Ett exempel på brister i äsyftad precision är regeln om beskattning av värdet av eget arbete som jämfört med motsvarande regel i KL framstår som tvetydig i flera avseenden; se avsnitt 6.6.2.

I 5 § ges regler om att varje **verksamhet** är redovisningsenhet för mervärdeskatt. I 5 § anv p föreskrivs att med verksamhet förstås förvärvskälla enligt KL. Begreppet verksamhet används även i en rad

andra stadganden i ML, och frågan är om angivelsen i 5 § anv p gäller även för dessa fall.

5 a § 3:e st finns en regel om att vid vissa **avbetalningsköp** redovisningsskyldighet inträder när faktura utfärdas etc. Detta överensstämmer med faktureringsmetoden och syftet är endast att modifiera tillämpningen av bokslutsmetoden. Regeln kan därför sägas vara ett undantag från undantaget som återställer tillämpningen till huvudregeln. Detta framgår dock inte av regeln. Den kan därför medföra felaktiga slutsatser exempelvis om redovisningsskyldighetens inträde vid andra avbetalningsköp än de som omfattas av regeln eller om faktureringsmetodens innebörd. Den regel i 17 § 2:a st som anger motsvarande förhållande på avdragssidan har däremot fått en bättre formulering, genom att däri angivits att avdragsrätten inträder då faktura mottas "oavsett principerna för den skattskyldiges bokföring".

Vad gäller regeln om **återtagande** vid avbetalningsköp i 15 § 2:a st reglerar denna bara säljarens beskattning varifrån sedan får dras slutsatser om köparens beskattning. Regeln är vidare felformulerad.

I 15 § finns bestämmelser om **reduktion** av beskattningsvärdet med hänsyn till vissa rabatter o dyl, utan att där anges vad som gäller som allmän regel avseende olika prisreduktioner. Detta medför osäkerhet vid bedömningen av andra prisreduktioner såsom för nedsättning av köpeskillingen, skadestånd, ackordsförluster etc.

Enligt 17 § föreligger avdragsrätt för **ingående skatt** utan att detta begrepp definieras i ML. Som angivits i avsnitt 5.2 skulle en sådan definition underlätta rättstillämpningen i en del mer speciella situationer.

Ett exempel på en bristande lagskrivning i 17 § är att lagreglerna måste tillämpas mycket extensivt för att upprätthålla ett helt klart åsyftat **avdragsförbud** för anskaffningar till en icke-skattskyldig verksamhetsdel; se avsnitt 5.4.1.

3. Mervärdebeskattningen innefattar mängder med transaktioner, och de skattskyldiga bör omedelbart kunna bedöma vilken mervärdeskatt som skall debiteras. Därför bör lagstiftningen vara tydlig och en sådan ambition föreligger säkert. Den har främst tagit sig uttryck i införandet av ofta mycket detaljerade regler, men däremot med mindre omsorg om systematik och konsekvens i denna regelstruktur. Problemet med detaljregler är därvid att de ger klarhet i de fall som klart anges i reglerna, men att man härigenom riskerar att oklarhet uppstår om andra fall. Detta gäller exempelvis om det är oklart om

detaljregleringen innebär en avvikelse eller ett förtydligande av huvudregeln. Genom detaljregleringen minskar även överskådligheten i lagstiftningen, vilket kan leda till tillämpningsproblem genom att reglerna i större mån tillämpas mekaniskt utan direkt förståelse av deras principiella innebörd.

9.1.4 Relationen till inkomstskatterätten

1. Ett problem som ägnats särskild uppmärksamhet i de föregående kapitlen är mervärdeskattelagstiftningens relation till inkomstskattelagstiftningen. Denna fråga skall även ägnas särskild uppmärksamhet här. I detta avsnitt skall diskuteras de direkta hänvisningar till annan lagstiftning som finns i ML. I avsnitt 10.3 diskuteras mer allmänt den principiella relationen mellan rättstillämpningen vid mervärdebeskattningen och inkomstbeskattningen.

2. I ML finns en rad direkta hänvisningar till annan lagstiftning. Till inkomstskattelagstiftningen finns direkta hänvisningar i 2 § anv p 1 (intäkt av rörelse, jordbruksfastighet m m), 5 § anv p (förvärvskälla), 5 a § anv p (beskattningsår), 14 § anv p (varas saluvärde) och 18 § 1:a st 3) (representation).

Hänvisningarna är entydiga och syftet är att samma bedömning skall gälla vid mervärdebeskattningen som vid inkomstbeskattningen. I förarbetena har jag inte funnit några direkta angivelser om hur detta skall åstadkommas. Helt klart måste samordningen innebära att om en rättsinstans har att bedöma en fråga såväl i inkomst- som i mervärdeskattelhänseende så måste den göra samma bedömning i båda hänseendena.⁷ Däremot kan inte exempelvis, för att spetsa till saken, regeringsrätten vid bedömning av en mervärdeskattefråga vara bunden av en bedömning som företagits av en inkomsttaxeringsnämnd. I taxeringsnämnden var frågan kanske utan intresse för

⁷ Se RÅ 1986 not 484 respektive 488, där regeringsrätten i samma sammansättning bedömde frågan om rörelse förelåg avseende såväl inkomst- som mervärdebeskattningen.

inkomstbeskattningen.⁸ Det måste allmänt gälla att bundenhet vid en annan rättsinstans ställningstagande inte föreligger. Syftet med hänvisningen kan därför bara vara att införliva den inkomstskatterättsliga regeln, med de rättskällor som klargör denna, i det mervärdeskatterättsliga regelsystemet. Detta kan jämföras med det införlivande av god redovisningssed som sker i KL och ML.⁹ Den efter första instans gemensamma instansordningen bidrar till att bedömningarna i praktiken torde bli likartade.

I vissa fall kan dock överensstämmelsen mellan bedömningarna framstå som mer ofrånkomliga än i andra. Exempelvis anges i 2 § anv p 1 sista st 3) ML att som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning "när inkomst därav utgör sådan inkomst av rörelse för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom SI". Eftersom denna bedömning görs i särskilda taxeringsnämnder bör det bara i extrema undantagsfall komma ifråga att en skattemyndighet i mervärdeskattelhänseende gör en annan bedömning.

Utöver ovannämnda specificerade hänvisningar till KL anges i 75 § ML att:

"Beteckning i denna lag som förekommer i kommunalskattelagen, lagen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt, taxeringslagen eller uppbördslagen har samma innebörd som i dessa författningar, om annat icke anges."

Syftet med regeln i 75 § torde vara detsamma som med de specificerade hänvisningarna, men det är däremot mer oklart vilka begrepp regeln avser. Regeln har sitt ursprung i varuskatteförordningen, och i prop 1959:162 finns endast uttalanden om den praktiska samordningen vid taxeringen av de båda skatterna.¹⁰ I 75 § talas om "beteckning"

⁸ Se exempelvis diskussionen om förvärvskälleindelningen i avsnitt 5.4.

I Ds Fi 1973:3, sid 12, anförts om anknytningen till KL:s rörelsebegrepp följande:

"Anknytningen till KL:s regler har både för- och nackdelar. Till fördelarna hör att man i mervärdeskattelhänseende kan utnyttja den erfarenhet som vunnits vid inkomsttaxeringen. Det är emellertid inte alltid av särskilt intresse av vid inkomsttaxeringen hänföra viss inkomst till rätt förvärvskälla."

⁹ Jfr Thorell, SN 1989 sid 585.

¹⁰ Se prop 1959:162 sid 287 och 301 samt prop 1968:100 sid 153. I specialmotiveringen till 6 § varuskatteförordningen (motsvarigheten till 75 § ML) anges som enda exempel på innebörden av hänvisningarna att "hänvisningen till taxeringsförordningens terminologi innebär bl a att enligt varuskatteförordningen med länsstyrelse förstås jämväl överståthållarämbetet"; prop 1959:162 sid 330.

som är gemensam för KL/SI och ML.¹¹ Med "beteckning" måste avses något begrepp som är föremål för en särskild skatterättslig definition i KL/SI. Goda exempel härpå är de fall av specificerade hänvisningar som givits ovan, såsom förvärvskälla och beskattningsår, men i dessa fall saknar dock 75 § självständig betydelse.

Det är svårt att ge exempel på fall där det framstår som klart att hänvisningen enligt 75 § har en självständig betydelse. Följande är exempel på begrepp som finns i ML och har en särskild inkomstskatterättslig innebörd:

Bostadsrätt; 2 § 4:e st ML, 35 § 3 a mom 5:e st KL.

Fast driftställe; 2 § anv p 1 6:e st ML, 53 § anv p 3 KL.

Ny-, till- eller ombyggnad; 5 b § 2:a st ML, 29 § anv p 7 5:e st KL.

Fastighet; 7 § 2:a st ML, 4 § 2:a st och 35 § 2 mom sista st KL.

Inventarium; 14 § anv p 7:e st och 17 § anv p 2:a st ML, 29 § anv p 3 och 7 KL.

Samtliga dessa begrepp ligger utanför området för den tidigare undersökningen i kapitel 3 - 8, och någon analys av begreppens användning skall inte företas. Några enkla konstateranden kan dock göras angående några av begreppen.

I ML finns en särskild definition av fastighetsbegreppet, som delvis avviker från KL:s. En egen definition i ML måste ha företräde framför den allmänna hänvisningen i 75 §.

Vad gäller övriga begrepp så är deras eventuella överensstämmelse med KL:s definitioner inte kommenterad i förarbetena. Det begrepp där en överensstämmelse förefaller mest trolig är "fast driftställe", då detta är ett rent skatterättsligt begrepp. En skattedomstol bör på grund av 75 § ML vara bunden att här införliva KL:s regel med den mervärdeskatterättsliga regeltillämpningen. Detta fall illustrerar ett allmänt problem med ett dylikt införlivande. Innebörden av begreppet fast driftställe i KL har genom lagändring förändrats efter det att begreppet infördes i ML.¹² Några överväganden om ändringens betydelse för mervärdebeskattningen framgår inte av förarbetena.¹³ Detta utesluter inte att sådana överväganden ändå företagits, men allmänt sett föreligger en risk vid hänvisningar till KL att man vid

¹¹ Jag begränsar mig här till de materiella reglerna och bortser från beteckningar i TL och uppbördslagen.

¹² Begreppet infördes i ML genom SFS 1973:928; se vidare prop 1973:163.

¹³ Prop 1986/87:30 sid 40 ff.

förändringar i inkomstskattelagstiftningen inte är medveten om att förändringarna kan ha betydelse vid mervärdebeskattningen.¹⁴

Det är däremot mindre sannolikt att begreppet "bostadsrätt" i ML skall anses ha samma innebörd som i KL. Bostadsrätt är primärt ett civilrättsligt begrepp och KL innehåller inte någon direkt egen definition av begreppet. I 35 § 3 a mom KL anges dock "att vad som sägs om realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt tillämpas även vid avyttring av andelar" i andra s k äkta bostadsföretag. Konsekvenserna av att införa en sådan omfattning av begreppet vid mervärdebeskattningen blir svåröverblickbara. Vidare infördes begreppet bostadsrätt i ML innan stadgandet i 35 § 3 a mom KL fanns och slutligen finns en klar civilrättslig definition på bostadsrätt. Detta sammantaget talar emot en anknytning till inkomstbeskattningen. Anledning saknas dock att här definitivt ta ställning, utan intressant är endast att framhålla detta som ett exempel på den osäkerhet som den allmänna hänvisningen i 75 § ML kan skapa.

En tredje kategori av begrepp i ML är sådana som är likartade men inte identiska med begrepp i KL. Exempel härpå är begreppet "byggnads- och anläggningsentreprenad" i 5 b § ML och det likartade begreppet "byggnads- ... eller anläggningsrörelse" i 41 § anv p 3 a KL. Denna kategori av begrepp skall dock inte diskuteras, då det redan av diskussionen av den föregående mer klara begreppskategorien framgår att problem föreligger med den allmänna hänvisningen i 75 § ML till KL.

3. Följande synpunkter kan lämnas på tekniken för att från ML hänvisa till KL. De specificerade hänvisningarna i lagtexten är entydiga och några problem att avgöra omfattningen av en hänvisning föreligger inte. Omfattningen av den allmänna hänvisningen i 75 § ML är däremot mer oklar. Hänvisningen fyller, åtminstone avseende ML:s materiella regler, ingen positiv funktion utan skapar endast osäkerhet. Det är av värde att hämta vägledning från inkomstbeskattningen,¹⁵ och detta bör framgå av lagtexten. Detta bör dock formuleras mer allmänt än i 75 §, så att innebörden blev att vid tolkning av ML:s

¹⁴ Ett aktuellt problem är förslagen att ändra den inkomstskatterättsliga indelningen i inkomstslag. Härtill måste hänvisningarna i 2 § anv p 1 ML anpassas.

¹⁵ Skäl för och emot denna ståndpunkt diskuteras nedan i avsnitt 10.3.

regler kan vägledning hämtas från tillämpningen av motsvarande regel i KL, men med beaktande av mervärdebeskattningens särdrag.

Vari består då fördelarna i att hänvisa till KL:s begrepp i stället för att ha egna definitioner i ML. Syftet kan först och främst vara rent materiellt, att i vissa avseenden skall objektet för mervärde- och inkomstbeskattningen vara detsamma. Exempel härpå är de direkta hänvisningarna till rörelse, varas saluvärde etc. Den materiella samordningen skall inte diskuteras här utan först i avsnitt 10.3. En rättsteknisk fördel är att man vid rättstillämpningen i mervärdeskatteavseende kan använda sig av det rättskällematerial som redan utvecklats på inkomstskatteområdet. Detta kan öka förutsebarheten i frågor varom det eljest skulle ta lång tid att utveckla en mervärdeskatte-
rättslig praxis. Detta är dock en fördel endast under förutsättning att reglerna fyller ungefär samma funktion i respektive rättssystem. Annars kan inkomstbeskattningens rättskällematerial ge felaktig vägledning för rättstillämpningen vid mervärdebeskattningen. Vidare kan, efter det att hänvisningen införts i ML, det ske en rättsutveckling vid inkomstbeskattningen, vilken det inte alltid är lämpligt att låta automatiskt få genomslag vid mervärdebeskattningen.

9.1.5 Relationen till civilrättslig lagstiftning

I ML liksom i inkomstskatterättslig lagstiftning används en rad begrepp som anger omständigheter som primärt har civilrättsliga rättsverkningar. Oftast är det fråga om användning av begrepp av allmän karaktär. Problemen för rättstillämpningen är här likartade för inkomst- och mervärdebeskattningen.

ML innehåller även några mer explicita hänvisningar till civilrättslig lagstiftning. I 4 § anv p anges att med leverans förstås att vara avlämnas och i 15 § anknyts vissa rättsverkningar till försäljningar som skett med återtagandeförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare.

De mervärdeskatterättsliga reglerna förefaller härigenom precisat angivna, men precisionen blir inte större än den precision som föreligger i den civilrättsliga rättstillämpningen. Som diskuterats i avsnitt 7.2.2 är regelns innebörd klar för de frekventa och normala

transaktionerna, men ger däremot inte klar vägledning vid transaktioner som är upplagda på ett mer komplicerat sätt. Å andra sidan kan precisionen bli för stor i den meningen att företeelser som borde inbegripas under regeln faller utanför denna när den har en strikt civilrättslig innebörd. Således har, som angivits i avsnitt 8.8, mervärdeskatteregeln om återtagande vid avbetalningsköp inte kunnat tillämpas då i stället ett återköp företagits.

Den tes som jag vill föra fram med de angivna exemplen, är att en skatterättslig regel normalt bör formuleras så att en skatterättslig grund framträder. Anknytningen till annan lagstiftning bör då bara göras exemplifierande. Exempelvis kunde leveransregeln ges följande utformning:

"Med leverans avses att säljaren fullgjort sin huvudsakliga prestation enligt försäljningsavtalet. Detta inträffar normalt vid den tidpunkt då varan enligt avtalet eller köprättslig lagstiftning anses avlämnad. Om en sådan tidpunkt inte kan fastställas entydigt skall ledning hämtas från god redovisningssed."

9.2 Förarbetena

Mervärdeskattelagstiftningen har växt fram genom successiva tekniska reformeringar. ML bygger således på 1959 års varuskattelag som i sin tur i viss mån bygger på 1940 års omsättningsskattelag. Detta medför att det i vissa fall kan vara svårt att finna grunden för en viss regels utformning. Det är min uppfattning att det i flera fall är svårt att av **förarbetena** till ML finna ett entydigt syfte för en regels utformning. Som ett exempel på motsägelsefulla uttalanden kan anges förarbetsuttalandena om uttagsbeskattning av personalförmåner; se ovan avsnitt 6.7.

10 Avslutande synpunkter

Denna studie har berört flertalet av mervärdeskattelagens materiella regler. De problem som behandlats är sådana som berör alla skattskyldiga oavsett vad slags vara eller tjänst de omsätter och oavsett vilken associationsform verksamheten bedrivs i.

I detta kapitel skall övergripande synpunkter från olika problemområden lyftas fram samtidigt som synpunkter skall lämnas på vissa teman för studien som helhet, såsom mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär, neutraliteten vid mervärdebeskattningen, mervärdeskatterättens relation till inkomstskatterätten samt brister i ML som bör föranleda förändringar. Avslutningsvis diskuteras vilka områden av mervärdebeskattningen som framstår som angelägna för fortsatta studier.

10.1 Mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär

1. Mervärdeskatten har liksom de flesta skatter nettonationalprodukten som skattekölla. Olika skatter skiljer sig främst åt genom skilda objekt för beskattningen. Mervärdeskatten skall fungera som en skatt på konsumtionen medan inkomstskatten är en skatt på konsumtionsförmågan. Det är av flera skäl bättre att fördela beskattningen på flera skilda skatter än att använda sig av färre men högre skatter, och det är därför viktigt att mervärdeskattelagen utformas och tillämpas så att mervärdeskatten i görligaste mån blir en skatt på konsumtionen.

Som visats i kapitel 2 är objektet för mervärdeskatten sett ur skattesubjektens (näringsidkarnas) synvinkel summan av ersättningsarna (inkomsterna) till verksamhetens olika produktionsfaktorer - ägare, anställda och långivare. De mervärdeskatterättsliga reglerna måste ofrånkomligen gälla skattesubjektet och reglerna behandlar därför problem som även regleras vid inkomstbeskattningen. Härigenom uppkommer en koppling till inkomstbeskattningen, vilken är grunden för de jämförelser och paralleller mellan de båda skatterna som görs i studien.

Utformningen och tillämpningen av mervärdeskattelagen är kluven genom att reglerna måste utformas för att manifesteras och under-

stödja beskattningens karaktär av konsumtionsskatt, samtidigt som reglerna måste utformas på ett praktiskt och principiellt tillfredsställande sätt för skattesubjekten vilket leder till likheter med inkomstskatten. Mervärdeskatten kan karaktäriseras som *till syftet en skatt på konsumtion men med rättsliga regler för beskattning av ett producerat nettovärde hos näringsidkare.*

Mervärdeskatten blir en konsumtionsskatt genom att den framåtvältras till konsumenterna. De viktigaste reglerna som skall åstadkomma detta är regeln om gränskorrigering enligt destinationslandsprincipen samt regeln om omedelbar avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Genom destinationslandsprincipen belastar mervärdeskatten inte varor som exporteras för konsumtion i andra länder samt debiteras mervärdeskatt på varor som importeras för konsumtion i Sverige. Genom den omedelbara avdragsrätten kommer debitering av mervärdeskatt i ett produktionsled att neutraliseras genom avdrag för motsvarande skatt hos köparen intill dess köparen är en konsument el dyl. Staten kommer således att netto inte uppbära någon mervärdeskatt på varor och tjänster så länge dessa endast omsätts i producentleden. Syftet med dessa regler är att mervärdeskatt skall utgå på konsumtionsvärdet i Sverige.

En yttre manifestation av mervärdeskatten som en konsumtionsskatt är att mervärdeskatt endast utgår vid viss slags konsumtion. Att mervärdeskatt idag exempelvis utgår då jag köper en bok men inte om jag går på teater visar att skattebetalningen påverkas av konsumtionsbeteendet. Detta är dock inte ett sakligt skäl för en partiell beskattning. Ekonomiskt sett blir framåtvältringen av skatten nämligen svårare om skatten är partiell.¹

2. Destinationslandsprincipen och den omedelbara avdragsrätten är de viktigaste skillnaderna mellan mervärdeskattens och inkomstskattens utformning. Vad gäller de regler som i grunden är likartade för de båda skatterna är det svårare att ange om skattens konsumtionskaraktär påverkat regelutformningen så att den avviker från motsvarande inkomstskatteregler.

Mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär motiverar inte heller alltid att regelutformningen avviker från inkomstskatterättens. Exempelvis har **uttagsbeskattningen** diskuterats som en metod för att konsumtionen effektivt skall beskattas, men som framgår av kapitel

¹ Se avsnitt 2.4.3.

6 är den även en nödvändig metod för en effektiv inkomstbeskattning.

Som exempel på att mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär kan ha påverkat utformningen och tillämpningen av reglerna kan dock följande anges.

Med konsumtionen som skattebas bör beskattningsvärdet vid mervärdebeskattningen beräknas så att det så nära som möjligt överensstämmer med konsumtionsvärdet. Detta kan motivera avvikelser från inkomstbeskattningen. Ett exempel på detta är att i motsats till vid inkomstbeskattningen ingår näringsbidrag inte i beskattningsvärdet vare sig direkt eller indirekt genom vägrad avdragsrätt.² Vore syftet att mervärdeskatten skulle vara en produktionsfaktorskatt vore detta fel eftersom bidragen utgör en del av ersättningen till produktionsfaktorerna. Vid en beskattning av konsumtionen är det däremot riktigt att beskattningen inte omfattar bidragen, om det pris som konsumenterna själva betalar är lika med konsumtionsvärdet.³ Det framgår inte av förarbetena om denna synpunkt har beaktats vid regelutformningen. Oavsett detta har dock ML utformats så att man vid rättstillämpningen, utan att direkt beakta synpunkten, kommit fram till att bidragen inte skall ingå i beskattningsvärdet.

På liknande grund kan hävdas att det är riktigt att det inte utgår mervärdeskatt på skadeersättning som erläggs från konsument till mervärdeskattskyldig, se avsnitt 4.4.4, om skadeståndsbetalningen inte anses vara konsumtion.⁴ Skulle skatten däremot vara en produktionsfaktorskatt vore det däremot inte korrekt.

Reglerna om kundförluster, som behandlas i avsnitt 8.7, utgör däremot ett exempel på att självklara hänsynstaganden till skattens uppbördstekniska karaktär av skatt på producenterna måste beaktas, varigenom mindre än konsumtionsvärdet blir beskattat.

I förarbetena till reglerna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde motiveras den valda tidpunkten med att en likformig beskattning skall ske av den slutliga konsumtionen, vilket uppnås om skattskyldigheten inträder då det skattepliktiga objektet

² Se avsnitt 4.4.3 respektive 5.6.2.

³ Det ligger utanför denna studies ram att diskutera om detta skall anses vara fallet exempelvis för subventionerad teater- och operaverksamhet där det är tvivelaktigt om biljettpiserna är lika med de priser som skulle utgått på en osubventionerad marknad.

⁴ Se avsnitt 2.5.3.1.

tillhandahålls.⁵ Från konsumtionsskattesynpunkt får det anses vara riktigt att omfattningen av beskattningen avgörs enligt de regler som gäller då konsumtionen sker, vilket i praktiken får bli den tidpunkt då konsumtionen kan ta sin början. Som framhållits i avsnitt 7.2.1 bör dock skattskyldighetsregler primärt utformas så att retroaktiva effekter undviks och den gällande regeln är i detta avseende inte bra.

I avsnitt 7.5 har framhållits att vid bedömningar av redovisningsskyldighetens inträde bör beaktas att utgångspunkten är att redovisningsskyldighet, såsom anslutande till skattskyldighetens inträde, i princip skall inträda när konsumtionen kan ta sin början. Denna utgångspunkt kan fungera som en mycket allmän grund vid diskussionen av rättstillämpningen i olika situationer. Detta har exempelvis skett i avsnitten 7.2.2 om leveranstidpunkten, 8.3 om beskattningen av successivt tillhandahållna tjänster och 8.4 om byggnadsentreprenader etc.

10.2 Neutralitet vid mervärdebeskattningen

Det bör vara en allmän utgångspunkt för utformningen av all beskattning att den i så liten utsträckning som möjligt skall styra de skattskyldigas beteende. Därefter får medvetna val träffas om styrning är önskvärd i vissa avseenden.

Som har framgått i avsnitt 2.5.3 har i förarbetena klart angivits att neutralitet eftersträvats vid utformningen av mervärdeskattelagen. Anledningen till att neutralitetsaspekten framhävts mer vid mervärdebeskattningen än vid inkomstbeskattningen torde vara mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär. Desto mer konsumtionsneutral skatten är desto bättre kan den övervältras på konsumenterna. Vidare saknas det skäl för att en skatt som inte skall bäras av skattesubjekten skall påverka deras beteende. I de avseenden mervärdeskatten getts en styrande utformning gäller det därför styrning av konsumtionen, och inte av producentbeteendet.

Eftersom regelutformningen således alltid kan antas ha skett med syfte att i görligaste mån uppnå neutrala resultat bör detta beaktas vid rättstillämpningen. I studien har neutralitetsaspekterna främst beaktats

⁵ Se avsnitt 7.2.2.

vid diskussion om den principiellt önskvärda utformningen av olika regler samt därav följande förslag de lege ferenda.

Detta gäller exempelvis avsnitt 3.2 om överväganden om skattskyldighetens omfattning där det kan antas att den skatteinrättningens främsta syfte är att åstadkomma konkurrensneutralitet. Uttagsbeskattning är ett annat område där neutralitetsaspekter kan anföras som skäl för omfattningen av beskattningen.

I de delar av mervärdebeskattningen som studien omfattar har bara påvisats ett mindre antal **neutralitetsbrister**, vilket är väntat mot bakgrund av de starka neutralitetsträvandena vid regelutformningen. Som exempel på mindre neutralitetsbrister kan följande nämnas:

- Om ränta för kundkredit ingår i försäljningspriset bör räntedelen av vederlaget inte ingå i beskattningsvärdet.⁶ Sannolikt sker dock inte en sådan uppdelning av försäljningspriset och detta utgör en viss neutralitetsbrist för säljare som beviljar långfristiga kundkrediter.

- Att mervärdeskatt inte utgår på näringsbidrag kan i princip utgöra en konkurrensnedvridning, men snedvridningen ligger i så fall redan i själva bidraget. Att debitera utgående mervärdeskatt på statliga näringsbidrag vore endast en rundgång, men kunde förvisso ha ett värde av budgetmässiga skäl. Undantagandet av kommunala och andra icke-statliga bidrag från mervärdebeskattning kan däremot möjligen ses som ett ytterligare statligt bidrag till dessa verksamheter.

- Avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt har i huvudsak en neutralitetsskapande funktion, men den medför samtidigt vissa nya neutralitetsbrister; se avsnitt 5.6.

- Regeln om **skattskyldighetens inträde** vid leveranstidpunkten medför en neutralitetsbrist vid skattesatshöjningar för säljare som har olika stora leveranslager. Denna neutralitetsbrist elimineras dock ofta genom regeln om skattskyldighetens inträde vid förskottsbetalning. Förskottsregeln skapar å andra sidan en annan neutralitetsbrist vid skattesatshöjningar för köpare som inte kan erlägga betalning i förskott.⁷

- **Förskottsregeln** medför i redovisningshänseende en bristande neutralitet mellan leverantörer som måste begära förskott och leverantörer som kan finansiera produktion på annat sätt. Denna

⁶ Se avsnitt 4.4.1.

⁷ Se avsnitt 7.2.4.

neutralitetsbrist tas dock ut av en motverkande effekt av om räntevinster vid förskottsbetalningar inte inräknas i beskattningsvärdet.⁸

Faktureringsmetodens anknytning till bokföringstidpunkten innebär en neutralitetsbrist då redovisningsskyldighetens inträde blir beroende av olika fakturerings- och bokföringsrutiner i företagen. Denna brist konsumeras dock av de större neutralitetsbrister som olika redovisningsperioder och den alternativa redovisningsmetoden bokslutsmetoden innebär.

Regeln i 5 b § om tidpunkten för redovisning av vissa uttag innebär annan beskattningstidpunkt än vid köp av motsvarande prestation.⁹

10.3 Jämförelsen med och relationen till inkomstskatterätten

Trots att mervärdeskatten är och skall utformas som en konsumtionsskatt, är det ofrånkomligt att den särskilt från ett rättsligt perspektiv uppvisar många likheter med inkomstskatten. I studien har relationen till inkomstskatten behandlats i flera olika avseenden.

Rättstekniskt föreligger ett direkt införlivande av de inkomstskatterättsliga reglerna genom hänvisningar från mervärdeskattelagen till KL. Dessa hänvisningar har i materiellt hänseende behandlats på flera ställen i studien och har i rättstekniskt hänseende behandlats i avsnitt 9.1.4. Det finns vidare flera regler i ML som har direkta motsvarigheter i KL varifrån ledning kan hämtas dock utan ett direkt införlivande av de inkomstskatterättsliga reglerna. Slutligen kan den gemensamma principiella grunden för regleringen av vissa problem utgöra en fruktbar grund för att upptäcka problem och diskutera dem principiellt och i syfte att föreslå förändringar.

En genomgång av olika fall där studien av mervärdebeskattningen

⁸ Se avsnitt 7.5.

⁹ Se avsnitt 8.5.

relaterats till inkomstbeskattningen berör flertalet av de problem som behandlats i studien. Framställningen kan därför lämpligen göras till en mer allmän genomgång av de för mervärdeskatten och inkomstskatten gemensamma frågor som behandlats i denna studie.

10.3.1 Skattskyldighet

Effekterna av ett undantagande från skattskyldighet har andra effekter vid mervärdebeskattningen än vid inkomstbeskattningen.¹⁰ Ett undantagande från mervärdebeskattningen kommer att omfatta det mervärde som produceras i den undantagna verksamheten vilket är ett större belopp än den vinst som vid ett undantagande från inkomstbeskattningen undgår beskattning. Å andra sidan kan ett mervärde som undantagits från beskattning hos en producent av tjänster bli beskattat hos en annan producent, vilket inte kan inträffa vid inkomstbeskattningen.

Bedöms avgränsningen av skattskyldigheten på grundval av neutralitets- och rättviseskäl bör utgångspunkten vara en så omfattande skattskyldighet som möjligt. Undantag kan motiveras av praktiska skäl samt icke-fiskala skäl för gynnande av viss slags verksamhet. Sådana skäl bör vara olika vid inkomst- och mervärdebeskattningen bl a på grund av de skilda effekter som nyss angivits. Någon gemensam principiell norm för avgränsningen av skattskyldigheten finns därför knappast för de båda skatterna. Det finns däremot ett starkt rättstekniskt samband mellan ML:s och KL:s skattskyldighetsregler genom ML:s hänvisning till KL:s regler om rörelse etc. Den yttre gränsen för beskattning sammanfaller dock inte då mervärdeskattskyldigheten utvidgas genom den s k utvidgningsregeln.¹¹

Utvidgningsregeln utsträcker framförallt mervärdebeskattningen till sådana verksamheter som bedrivs utan förvärvssyfte. Detta är av neutralitetsskäl riktigt eftersom, som ovan framhållits, dessa verksamheter ändå kan producera beaktansvärda mervärden. Å andra sidan finns verksamheter som bedrivs utan förvärvssyfte och med skattefria

¹⁰ Se avsnitt 3.1.

¹¹ Se avsnitt 3.3.2.

10.3.1

bidrag eller subventioner från annan skattefri verksamhet, där mervärdeskattskyldighet innebär en konkurrensfördel för verksamheterna då ingående mervärdeskatt överstiger utgående. Nu torde många av dessa verksamheter vara skattskyldiga och de lege ferenda förordas att i sådana fall bör inte skattskyldighet föreligga.

Ett annat fall där skattskyldigheten borde inskränkas är osjälvständiga tjänster. Bedömningen bör i dessa fall vara densamma som vid inkomstbeskattningen vilket innebär ett högre krav på uppdragstagarens självständighet än vad som f n tillämpas i mervärdeskatterättslig praxis.¹² Överhuvudtaget borde skattskyldighetens gränser klargöras bättre.

10.3.2 Skattepliktssidan

De bedömningar som sker på nettobeskattningens intäktssida gäller frågor om vilka intäkter som är skattepliktiga, hur de avgränsas från skattefria intäkter, vilka transaktioner som anses ge upphov till intäkter samt värdering av intäkter. Alla dessa problem finns såväl vid mervärde- som inkomstbeskattningen.

De skillnader som föreligger gäller främst avseende skattepliktens omfattning. Vid mervärdebeskattningen finns en rad biintäkter i näringsverksamheten som inte är skattepliktiga vilket medför avgränsningsproblem som i huvudsak saknas vid inkomstbeskattningen. Som angivits ovan i avsnitt 10.1 motiverar mervärdeskattens konsumtionsskattekaraktär vissa av dessa skillnader. Det har därför i kapitel 4 bara i begränsad utsträckning hämtats direkt vägledning från inkomstbeskattningen.

Genom mervärdebeskattningens tekniska konstruktion kan det vidare vara av betydelse om en transaktion skall behandlas som intäktsreduktion eller som en kostnad,¹³ något som normalt saknar betydelse vid inkomstbeskattningen.

¹² Se ovan avsnitt 3.3.2.

¹³ Se avsnitt 4.4.5.

Vid behandlingen av omsättningsbegreppet samt vid avgränsningen av ränta från köpeskilling har vissa jämförelser gjorts med inkomstbeskattningen. Rättstekniskt finns avseende intäktssidan i ML hänvisningar till inkomstbeskattningen avseende värderingen av skattepliktiga intäkter, vilket har behandlats i avsnitt 6.9.

10.3.3 Avdragssidan

Mervärdebeskattningens avdragssida innehåller fler anknytningar till inkomstbeskattningen än skattepliktssidan. I förarbetena finns uttalat en anknytning till avdragsrätten vid inkomstbeskattningen. I lagtexten finns dock inte någon hänvisning till KL och som angivits i avsnitt 5.3 kan uttalandet därför bara ses som ett angivande av ett syfte för regelutformningen. Det innebär att lagstiftaren har funnit det önskvärt med en samordning och att vägledning kan hämtas från inkomstbeskattningen. ML har liksom KL ett kausalt kostnadsbegrepp. ML anknyter avdragsrätten till att förvärv skall ske för verksamheten och KL till att kostnaderna skall ha samband med intäkternas förvärvande. I den mån ställningstaganden vid inkomstbeskattningen har denna grund bör de därför vara vägledande även för mervärdebeskattningen. I övrigt saknar ML vissa preciseringar av kostnadsbegreppet som finns i KL, såsom avdragsförbuden för personliga levnadskostnader och kapitalförluster.

Gränsdragningen mot icke avdragsgill konsumtion bör i princip ha samma innebörd vid båda skatteformerna. Tekniken för att effektuera avdragsförbudet måste dock skilja sig åt i ett viktigt avseende. Avdragsförbudet avseende anställdas konsumtion måste vid mervärdebeskattningen effektueras redan hos arbetsgivaren. Denna skillnad samt den relativt detaljerade regleringen i ML av uttagsbeskattningen och därvid gjorda förarbetsuttalanden gör dock att det inte är möjligt att genomgående hämta vägledning från inkomstbeskattningen. Jämförelser med inkomstbeskattningen har därför bara gjorts i vissa fall. Ett exempel är uttagsbeskattningen av självtjänster där det finns likartade regler i ML och KL.¹⁴ Trots ett uttalat syfte att dessa skall

¹⁴ Se avsnitt 6.6.2.

10.3.3

motsvara varandra skiljer de sig dock åt och det går därför inte att hämta direkt vägledning från inkomstbeskattningen.

ML:s regler borde i vissa avseenden kunna samordnas bättre med KL:s. Först och främst borde ett allmänt avdragsförbud för konsumtion anges i ML i likhet med KL:s avdragsförbud för personliga levnadskostnader. Av såväl praktiska som principiella skäl bör en samordning ske med KL:s regler om beskattning av personalförmåner. Vad som är inkomstskattepliktiga personalförmåner bör mervärdebeskattas genom avdragsbegränsning alternativt uttagsbeskattning, och vad som är inkomstskattefria personalförmåner bör inte bli föremål för mervärdebeskattningen, dvs ingen uttagsbeskattning men ändå avdragsrätt.

Reglerna om avdragsrätt för representation utgör exempel på ett område där regleringen tidigare skilde sig åt mellan de båda skatterna. Det visar att syftet om överensstämmelse mellan mervärde- och inkomstbeskattningen inte har tillämpats genomgående vid lagstiftningen.

ML innehåller inte någon motsvarighet till KL:s avdragsförbud för kapitalförluster och ett sådant förbud förefaller inte heller motiverat. Något direkt införlivande av den inkomstskatterättsliga regleringen kan inte ske vid mervärdebeskattningen, men i praxis har man eventuellt uppställt ett normalitetskrav. Det visar i så fall att man ansett sig kunna inlägga kvalificerande rekvisit i kostnadsregelns krav på samband.

Frågan är om även en sådan kvalificering kan ske avseende förvärv av varor som inte utgör företagsekonomiska kostnader, dvs inte minskar i värde. Så har skett vid inkomstbeskattningen, där visst lagstöd kan anges. Frågan borde regleras i ML.

För bedömningen av vilka kostnader som tillhör den verksamhet där avdragsrätt föreligger, finns en direkt anknytning till inkomstbeskattningen genom hänvisningar i ML till reglerna om förvärvskälla samt rörelsebegreppet i KL.¹⁵ Anknytningen till rörelsebegreppet har även betydelse vid bedömningen av när verksamheten påbörjats så att avdragsrätt föreligger.¹⁶ Här kan ledning hämtas från inkomstskatterättslig praxis.

¹⁵ Se avsnitt 5.4.

¹⁶ Se avsnitt 5.4.2.

Slutligen bör reglerna om **fiktiv mervärdeskatt** nämnas som exempel på en specifikt mervärdeskatterättslig regel, som dock innebär ett närmande av den mervärdeskatterättsliga avdragsrätten till den inkomstskatterättsliga. Genom regeln om avdrag för fiktiv mervärdeskatt utsträcks nämligen den mervärdeskatterättsliga avdragsrätten till att i likhet med vid inkomstbeskattningen omfatta alla förvärv av varor till verksamheten, och således inte bara förvärv från mervärdeskattskyldiga.

10.3.4 Periodiseringen

En av de viktigaste skillnaderna mellan inkomst- och mervärdebeskattningen är den omedelbara avdragsrätten för ingående mervärdeskatt. Det skattepliktiga mervärdet kommer period för period därför normalt att skilja sig från ett mervärde som beräknas lika med de skattepliktiga inkomsterna för produktionsfaktorerna. Rättsligt innebär detta främst skillnader avseende reglerna för avdragsrättens inträde, men inte heller reglerna för redovisning av utgående mervärdeskatt överensstämmer direkt med intäktsredovisningen vid inkomstbeskattningen.

I ML görs en distinktion mellan skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde som saknas vid inkomstbeskattningen. Distinktionen har ett pedagogiskt värde då den framhäver de skilda rättsverkningar som följer av dessa regler. Skillnaden har dock i huvudsak praktisk grund då mervärdeskatteredovisningen anknyts till den löpande bokföringen av affärshändelsen, medan skattskyldigheten anknyts i huvudsak till prestationens utförande.

Reglerna om **skattskyldighetens inträde** har som primär rättsverkan att utpeka tillämpliga lagregler.¹⁷ Huvudregeln som anknyter till varuleverans respektive tillhandahållande av tjänst innebär normalt att mervärdeskattskyldighet inträder samtidigt som skattskyldighet inträder vid en bokföringsmässig inkomstskatteredovisning. Är förskottsregeln tillämplig är detta däremot inte fallet. Utgångspunkten bör vara att det är önskvärt att förutsebarheten om tillämpliga skatteregler bör inträda vid samma tidpunkt vid mervärde- och

¹⁷ Se avsnitt 7.1.

10.3.4

inkomstbeskattningen. Exempelvis är detta av betydelse vid samtida ändringar i inkomst- och mervärdebeskattningen.

Reglerna för redovisningsskyldighetens inträde utgår från skattskyldighetens inträde men medger av praktiska skäl ett uppskov till dess bokföringen sker. Då redovisningsskyldighetens inträde ofta sammanfaller med tidpunkten för inkomstskattemässig och bokföringsmässig redovisning finns ledning att hämta därifrån i intäktperiodiseringsfrågor. Även om det i grunden är de bokföringsmässiga bedömningarna som är av värde, så kan dessa hittas bl a i inkomstskatterättslig praxis.¹⁸

Ledning från inkomstbeskattningen kan erhållas bl a i fråga om vilka transaktioner som skall behandlas som skattemässiga **omsättningar**. Denna fråga har behandlats i avsnitt 8.2.

Ett exempel på regler som borde samordnas för mervärde- och inkomstbeskattningen är när avdragsrätten skall inträda för **kundförluster**.

10.4 Fortsatta studier

Den genomförda studien omfattar en stor del av ML:s materiella regler, men har ändå betydande begränsningar. Dessa obehandlade frågor är i varierande utsträckning angelägna objekt för rättsliga studier, och här skall åtminstone några av dem utpekas.

Utanför studien ligger den för den praktiska tillämpningen viktiga frågan om avgränsningen av det skattepliktiga området genom **definitioner av skattepliktiga varor och tjänster**. Desto mer generell karaktär mervärdeskatten får ju mindre problematisk blir dock denna fråga. Avgränsningarna torde till stor del bygga på moment som inte primärt kräver bedömningar av rättslig karaktär.

De särskilda problem som föreligger vid beskattning av **byggnadsverksamhet, fastighetsupplåtelser** och andra närliggande frågor har bara berörts i något mindre avseende. På detta område finns flera särregleringar i ML som bör studeras närmare.

¹⁸ Se exempelvis avsnitt 8.3 och 8.4.

Mervärdebeskattningen av **import och export** kräver tillämpning av flera särskilda regler som inte alls berörts i studien. Dessa problem bör även studeras i ett större perspektiv med beaktande av andra länders motsvarande regler samt EG:s åtgärder avseende ändringar av reglerna för gränskorrigering.

De regler som behandlats i denna studie bör även studeras i olika särskilda situationer eller med vissa andra övergripande teman. Exempel härpå är mervärdebeskattningen vid **företagsöverlåtelser, i koncerner, för stat och kommun o dyl.**

10.5 Avslutning

I den företagna studien har angivits en rad brister i ML som enligt mitt förmenande bör åtgärdas. Som mest angelägen framstår den lagtekniska översyn som nu även påbörjats. De materiella brister som påvisats är även de i flera fall angelägna att beakta. Mervärdebeskattningen är däremot i sina huvuddrag en systematisk och förhållandevis enkel skatteform, som knappast behöver och kanske inte heller skulle kunna underkastas så omfattande strukturella förändringar som nu sker med inkomstskatten.

Källförteckning

Litteratur

Assarsson, Bengt, Effekter på produktion, sysselsättning och allmän prisnivå av förändrad indirekt beskattning, bilaga 3 i SOU 1989:

Bastholm, Johs. och Rugh, Jørgen, Momsloven, København, 1976.

Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, Stockholm 1978.

dens, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, Stockholm 1984.

dens, Fastighetsleasing - en ny finansieringsform, i Mellankommunala skatterätten 1929 - 1988, Skatterättsliga studier, Uppsala 1988.

Bokföringsnämndens praxis 1976 - 1986, Stockholm 1987.

Bratt, Percy och Tiberg, Hugo, Domare och lagmotiv, SvJT 1989 sid 407 - 425.

Bökmark, Jan och Svensson, Bo, Bokföringslagen, 2:a uppl Stockholm 1980.

Carlsson, Boris och Tidström, Göran, Avsättningar för framtida utgifter i bokslut, bilaga II i SOU 1983:47.

Christian Jr, Ernest S, If, When You Say "Value-Added Tax", You Mean, kapitel 2 i Weidenbaum m fl (se nedan), 1989.

Davidson, David, Om beskattning af s k realisationsvinst, Ekonomisk tidskrift 1914 sid 12 - 36.

Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt, förra delen, Stockholm 1929.

dens, senare delen, Stockholm 1932.

Eckerberg, Per Johan, Lösöreköp i praktiken - en undersökning, SvJT 1983 sid 643 - 649.

Edvardsson, Leif, Överlåtelse av rörelsens tillgångar till ägaren, SN 1988 sid 343 - 354.

Eggert Møller, Mogens, Om skatteneutralitetens renæssance og merværdieskatten i Danmark och fællesmarkedet. Ur Afhandlingar fra Handelshøjskolen i København, København 1967.

Eklund, Erik, Har den indirekta beskattningen blivit mera konkurrensneutral?, sid 77 - 97 i Festskrift till Gösta Ekman, Stockholm 1984.

dens, Omsättningsbegreppet i mervärdeskattelagen, SST 1989 sid 189 - 195.

Englund, Göran, Rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning, Stockholm 1962.

Eriksson, Leif, Qwerin, Eskil och Tellander, Hans, Beskattning av byggnadsrörelse, Stockholm 1983.

Föreningen auktoriserade revisorer, Samlingsvolym, Stockholm 1989.

Fink, Hans och Kleerup, Jan, Den nya momsen, Stockholm 1986.

Fredriksson, Ola, Holmberg, Rolf och Olofsson, Göran, Mervärdeskatten i Sverige, Borås 1982.

Fridolin, Hans och Helmers, Dag, Mervärdeskatten - Handledning, 2:a uppl Stockholm 1969.

Gjems-Onstad, Ole, Merverdiavgift, 2:a uppl Oslo 1987.

Grosskopf, Göran, Begreppet inneliggande lager, Stockholm 1985.

GRS Skattehandboken, Sterner, Harry, Ekman, Gösta, Berglöf, Sigvard och Gustafsson, Arne, Lösbladsedition.

Gröjer, Jan-Erik och Stark, Agneta, Social redovisning, Stockholm, 1978.

Göransson, Ulf, Det civilrättsliga äganderättsbegreppet i några skattesammanhang, SN 1985 sid 18 - 33.

Hagstedt, Jan Anders, Retroaktiv skattelag, Stockholm 1974.

Handledningen, se RSV.

Hansson, Ingemar, Konflikten mellan beskattningens fiskala och icke-fiskala ändamål, Ekonomisk generalrapport NSFR 1983 sid 87 - 131.

Helmers, Dag, Kringgående av skattelag, Stockholm 1956.

Hellner, Jan, Kommersiell avtalsrätt, 3:e uppl Stockholm 1989.

dens, i Hellner, Jan och Ramberg, Jan, Speciell avtalsrätt I, Köprätt, Stockholm 1989.

Håstad, Torgny, Sakrätt avseende lös egendom, 3:e uppl Stockholm 1986.

IFA, Cahiers de droit fiscal international vol LXVIIIb, International problems in the field of general taxes on sales of goods and services, Deventer 1983.

Kedner, Gösta och Roos, Carl Martin, Aktiebolagslagen del II, Kap 11 - 19, 2:a uppl Stockholm 1982.

Krafft, Leif, Ytterligare något om statliga myndigheters skattskyldighet till mervärdeskatt, SN 1984 sid 470 - 475.

Landerdahl, Göran och Marcks v Württemberg, Nils, Den skatterättsliga synen på sponsoring, SN 1987 sid 539 - 550.

Larsson, Hans, Ännu en gång något om värdepappersförvaltande bolag, SN 1989 sid 166 - 167.

Lennander, Gertrud, Något om säkerhetsrätter och mervärdeskatt, SvJT 1989 sid 344 - 355.

dens, Återvinning i konkurs, JT 1989/90 sid 116 - 119.

Liikevaihtoverotoimikunnan mietintö, Betänkande av omsättningsskattekommissionen, Kommittébetänkande 1989:22, Helsingfors 1989, (cit Finländska omsättningsskattekommissionen).

Lindencrona, Gustaf, Skatter och kapitalflykt, Stockholm 1972.

Lodin, Sven-Olof, Koncernbeskattning i USA, Stockholm 1972.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Beskattning av inkomst och förmögenhet, 5:e uppl Lund, 1989. (cit LLMS 1989)

Mattsson, Nils, Mervärdeskatt och socialavgifter, 5:e uppl Uppsala, 1987.

dens, Skattepolitik. En introduktion, Uppsala 1987 (cit Skattepolitik 1987).

dens, Skatteutgifter Tax expenditure, kapitel 5 och 6, Nordiska skatteutgiftsgruppen, NORD 1987:11

Mattsson, Nils och Bergkvist, Sven-Åke, Skattesubventioner - ett medel att uppnå offentliga mål, SST 1983 sid 383 - 407.

McDaniel, Paul R och Surrey, Stanley S, International aspects of tax expenditures: A comparative study, Deventers 1985.

McLure, Jr, Charles E, The Value-Added Tax, Key to deficit reduction?, Washington 1987.

Melz, Peter, Staten, mervärdeskatten och neutraliteten, SN 1985 sid 90 - 92.

dens, Kapitalvinstbeskattningens problem, Stockholm 1986.

dens, Rättspraxis angående realisationsvinstbeskattning under 1986 och 1987, SN 1988 sid 286 - 301.

dens, Anmälan av Thorell "Beskattning och utländsk valuta", SN 1989 sid 119 - 132.

dens, Harmonisering av indirekta skatter, NSFR 1989 sid 57 - 82.

Musgrave, Richard A och Musgrave, Peggy B, Public Finance in Theory and Practice, 4:e uppl New York 1984.

Mutén, Företagsbeskattningsproblem, Industriproblem, Stockholm 1960 sid 46 - 71. (cit Mutén 1960 I)

dens, Skatterättsliga förutsättningar för civilrättsliga avtal, i Rättsvetenskapliga studier tillägnade minnet av Philips Hult, Uppsala 1960 sid 369 - 412. (cit Mutén 1960 II)

dens, Volvo-SKF-målet, SN 1968 sid 205 - 210.

Nerep, Erik, Sale and lease back av fast egendom (fastighetsleasing) - obligationsrättslig, sakrättslig och skatterättslig giltighet, SST 1989 sid 299 - 373.

Normann, Göran, Bruttobeskattning och skatter på produktionsfaktorer, SOU 1977:87 bilaga 1.

OECD, Taxing consumption, 1988.

Olsen, Tom Braae, Kritisk analyse af momsen og indkomstskatten, En komparativ analyse af principperne for opgørelse af henholdsvis den afgiftspligtige merværdi og den skattepligtige indkomst i dansk skattelovgivning, København 1972.

Petrén, Gustaf, Den enskilde och tvångsåtgärder i skatteförfarandet, i Ekonomisk brottslighet och rättssäkerhet del II, Stockholm 1987.

Philipowski, Rüdiger, Umsatzsteuer: Verbrauch- oder Verkehrsteuer?, sid 183 - 207, Umsatzsteuerkongreßbericht, Köln 1985.

Qwerin, Eskil och Eriksson, Leif, Beskattning av pågående arbeten i byggnads- och anläggningsrörelse, SST 1986 sid 37 - 43.

Rabe, Gunnar, Förhållandet mellan bokföring och beskattning, Svensk juridisk nationalrapport, NSFR 1986.

Raboy, David G och Massa III, Cliff, Who Bears the Burden of Consumption Taxes?, kapitel 6 i Weidenbaum m fl (se nedan), Boston 1989.

Ramberg, Jan, i Hellner, Jan och Ramberg, Jan, Speciell avtalsrätt I, Köprätt, Stockholm 1989.

Redegørelse vedrørende merværdiafgift, København 1964.

Refsland, Thor, Innføring i merverdiavgiften, 2:a uppl Oslo 1987.

Riksrevisionsverket, Statens finanser 1989, Stockholm 1989.

Riksskatteverket, Handledningen - mervärdeskatt, Stockholm 1987.

Rodriquez, Enrique, Den svenska skattehistorien, Stockholm 1981.

Roos, Olle, Lagervärdering Resultatutjämningsfond, Järfälla 1986.

Sandström, K G A, Om beskattning av inkomst av rörelse, 3:e uppl Stockholm 1951.

Sterner, Harry, Omsättningsskatt och lyxskatt, Stockholm 1942

Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Lund 1983.

Strömberg, Kjell-Åke, Leverans i mervärdeskattelagens mening, SN 1989 sid 105 - 107.

Söhn, Hartmut, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, Steuer und Wirtschaft nr 1/1975 sid 1 - 18.

Tait, Alan A, Value added tax, International practice and problems, IMF Washington 1988

Terra, Ben, Sales Taxation, The Case of Value Added Tax in the European Community, Deventer 1988

Thorell, Per, Skattelag och affärssed, Stockholm 1984.

dens, Beskattning av pågående arbeten, SST 1984 sid 1195 - 1219.

dens, Beskattning och utländsk valuta, Uppsala 1988.

dens, Skatterättens periodiseringsregler, SN 1989 sid 577 - 596.

Tiberg, Hugo, Skuldebrev, växel och check, 5:e uppl Stockholm 1987.

Tipke, Klaus, Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 11:e uppl Köln 1987.

Vogel, Hans-Heinrich, Statliga myndigheters skattskyldighet till mervärdeskatt, SN 1984 sid 279 -290.

dens, Finansrätt och finansvetenskap, 2:a uppl Lund 1985.

Vogt, Stephen C, Macroeconomic Effects of a Consumption-Based Tax, kapitel 10 i Weidenbaum m fl (se nedan) Boston 1989.

Walden, Peter, Die umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, Berlin 1988.

Wallin, Frank Hallis, "Direkta" och "indirekta" skatter i finansvetenskaplig och finansrättslig doktrin, SN 1959 sid 351 - 362.

Webber, Carolyn och Wildavsky, Aaron, A history of taxation and expenditure in the western world, New York 1986.

Weidenbaum, Murray L, Raboy, David G och Christian, Ernest S Jr, The Value-added tax: Orthodoxy and new thinking, Boston 1989.

Welinder, Carsten, Skattepolitik, Lund 1976.

dens, Beskattning av inkomst och förmögenhet del 1, 8:e uppl Lund 1981.

Wibe, Sören, Fördelningseffekter vid en förändrad mervärdebeskattning av livsmedel, bilaga 2 till SOU 1989:35 del II.

Offentliga utredningar

SOU 1957:13, Den statliga indirekta beskattningen.

SOU 1964:25, Nytt skattesystem.

SOU 1965:28, Nytt skattesystem remissyttrandena.

SOU 1973:57, Förslag till bokföringslag.

SOU 1976:62, Progressiv utgiftsskatt - ett alternativ?

SOU 1977:86, Beskattning av företag.

SOU 1977:87, Beskattning av företag, bilagor.

SOU 1978:34, Förstärkt skydd för fri och rättigheter.

SOU 1982:1, Real beskattning.

SOU 1983:47, Skatteregler om reservering för framtida utgifter.

SOU 1986:37, Reavinst aktier och obligationer.

SOU 1987:45, Översyn av mervärdeskatten, del XI.

SOU 1989:33, Reformerad inkomstbeskattning, del I - IV.

SOU 1989:34, Reformerad företagsbeskattning, del I och II.

SOU 1989:35, Reformerad mervärdeskatt m m, del I och II.

Departementsstenciler

Ds Fi 1967:10 del I, Betänkande angående indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter

Ds Fi 1973:3, Översyn av mervärdeskatten del I Materiella regler.

Ds B 1977:6, Översyn av mervärdeskatten del III Redovisningsskyldighet m m.

Ds B 1979:2, Översyn av mervärdeskatten del IV Exportbegreppet m m.

Ds B 1979:3, Bruttoskatter, Preliminär redovisning från bruttoskattekommittén.

Ds B 1982:2, Översyn av mervärdeskatten del VI Rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt.

Ds Fi 1983:10, Översyn av mervärdeskatten del VII Konkurrensneutral skatteredovisning.

Ds Fi 1983:28, Översyn av mervärdeskatten del VIII Mervärdeskatten på tidskrifter.

Ds Fi 1985:1, Översyn av mervärdeskatten del IX Skatteplikt för tekniska och administrativa tjänster m m.

Ds Fi 1985:14, Översyn av mervärdeskatten del X Skattskyldighet för ideella föreningar och för viss kommunal verksamhet.

Rättsfallsregister

Regeringsrättens Årsbok, referat

RÅ 1909 ref 11	202
RÅ 1914 ref 109	105
RÅ 1932 ref 54	222
RÅ 1953 ref 10	285
RÅ 1954 ref 27	179
RÅ 1956 ref 5	281, 294
RÅ 1956 ref 6	157
RÅ 1958 ref 34	145
RÅ 1959 ref 13	180
RÅ 1960 ref 17	161
RÅ 1960 ref 36	157
RÅ 1963 ref 48	329
RÅ 1965 ref 19	287
RÅ 1967 ref 28	203
RÅ 1968 ref 54	334
RÅ 1972 ref 7	161, 162, 164, 173, 175, 318
RÅ 1972 ref 44	300
RÅ 1977 ref 13	302
RÅ 1977 ref 118	163
RÅ78 1:51	110, 125, 170, 214, 215, 216, 217
RÅ78 1:57	164, 200, 214, 215, 216
RÅ79 1:46	158
RÅ79 1:96	329
RÅ80 1:31	108, 127, 176
RÅ80 1:41	125, 126, 177
RÅ80 1:58	111, 116
RÅ80 1:64	313
RÅ81 1:4	93
RÅ81 1:33	252, 264, 311
RÅ82 1:10	333, 340
RÅ82 1:45	222
RÅ83 1:5	242, 290, 291, 293, 294, 295, 296, 331

RÅ83 1:21	209
RÅ83 1:26	96
RÅ83 1:48	202, 205
RÅ83 1:78	150
RÅ84 1:27	180
RÅ84 1:59	35, 97, 145
RÅ84 1:67	35, 144, 146, 147, 148
RÅ85 1:12	195
RÅ85 1:40	242
RÅ85 1:44	180
RÅ 1986 ref 25	95, 97
RÅ 1986 ref 45	124
RÅ 1986 ref 46	108, 109, 115, 116, 122, 262, 303, 342, 344, 345
RÅ 1986 ref 51	289
RÅ 1986 ref 53	153
RÅ 1986 ref 86	338
RÅ 1986 ref 117	239
RÅ 1986 ref 125	252, 254, 255, 256, 310
RÅ 1986 ref 153	252
RÅ 1986 ref 167	136
RÅ 1987 ref 5	306
RÅ 1987 ref 45	279
RÅ 1987 ref 56	151
RÅ 1987 ref 76	150, 179, 180, 189
RÅ 1987 ref 102	345
RÅ 1987 ref 119	281, 287, 297, 298
RÅ 1987 ref 155	136
RÅ 1987 ref 157	136
RÅ 1987 ref 166	306
RÅ 1988 ref 42	183
RÅ 1988 ref 45	93
RÅ 1988 ref 74	145, 146, 148
RÅ 1988 ref 102	142, 328, 329, 330
RÅ 1988 ref 106	242, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296
RÅ 1989 ref 62	281, 283, 286, 287, 288, 293, 294, 296
RÅ 1989 ref 86	199
RÅ 1989 ref 116	235

Regeringsrättens Årsbok, notiser

RÅ 1929 Fi 396	329
RÅ 1929 Fi 2032	329
RÅ 1950 Fi 1037	158
RÅ 1950 Fi 1038	196
RÅ 1959 Fi 2055	157
RÅ 1963 Fi 854	287
RÅ 1964 Fi 105	179
RÅ 1965 Fi 1355	321
RÅ 1967 Fi 41	306
RÅ 1968 Fi 696	321
RÅ 1969 Fi 1320	257
RÅ 1970 Fi 1884	93
RÅ 1972 Fi 694	117, 345
RÅ 1973 Fi 161	157
RÅ 1973 A 13	177, 180
RÅ 1973 A 390	75, 137, 138, 139
RÅ 1974 A 1149	108, 127
RÅ 1975 Aa 639	219
RÅ 1976 Aa 68	248
RÅ 1977 Aa 95	292
RÅ 1978 Aa 15	167
RÅ 1978 Aa 54	280
RÅ 1978 Aa 70	167
RÅ 1978 Aa 227	95
RÅ 1980 Aa 85	318
RÅ 1981 Aa 167	339
RÅ 1981 Aa 198	137, 138, 139
RÅ 1982 Aa 60	126
RÅ 1982 Aa 73	115
RÅ 1982 Aa 108	280
RÅ 1982 Aa 176	155
RÅ 1983 Aa 4	75
RÅ 1983 Aa 70	162
RÅ 1983 Aa 76	219, 221
RÅ 1986 not 465	167, 169
RÅ 1986 not 484	157, 361
RÅ 1986 not 488	157, 361
RÅ 1986 not 675	75

RÅ 1987 not 439	325
RÅ 1987 not 533	302, 311
RÅ 1987 not 753	109, 110
RÅ 1988 not 51	224

Riksskattenämndens och Riksskatteverkets förhandsbesked i mervärdeskattemål

RN 1967 5:5	321
RN 1967 6:3	306
RN 1969 1:7	171
RN 1969 5:5	198, 199
RN 1969 7:3	343
RN 1969 7:19	322, 323
RN 1969 9:5	120
RN 1970 4:1	216, 219, 220
RN 1970 5:7	121, 319
RN 1971 3:3	325
RN 1972 2:4	172
RSV/FB Im 1977:3	119, 345
RSV/FB Im 1977:4	108, 152
RSV/FB Im 1978:7	290, 291, 293
RSV/FB Im 1978:9	167
RSV/FB Im 1982:2	127
RSV/FB Im 1982:5	115, 116
RSV/FB Im 1982:10	137, 138, 139
RSV/FB Im 1982:12	137, 138
RSV/FB Im 1983:3	126
RSV/FB Im 1983:4	326
RSV/FB Im 1983:8	126
RSV/FB Im 1983:14	131
RSV/FB Im 1983:25	123
RSV/FB Im 1983:26	111
RSV/FB Im 1984:4	108
RSV/FB Im 1984:5	95, 96
RSV/FB Im 1985:2	264
RSV/FB Im 1985:3	325, 326, 328, 330
RSV/FB Im 1985:5	127, 176

RSV/FB Im 1986:7

169

Nytt Juridiskt Arkiv, avdelning I

NJA 1989 s 185

128

Rättsfallsreferat från kammarrätterna

RK81 1:7

145

Sakregister

ackord 324 ff
allmän omsättningsskatt 20
allmän varuskatt 20
avbetalningsköp 330 ff
avdrag, tidpunkt 263 ff
beskattningsvärde 107 ff
 vid uttag 221 ff
bidrag 124 f, 177 f
bokslutslager 299 f
bokslutsmetoden 259 ff
delningsprincipen 133 ff
deposition 115
destinationslandsprincipen 52
diskonto 121
factoring 322 f
faktureringsmetoden 252 ff
fiktiv mervärdeskatt 181 ff
 tidpunkt för 341
förskott 247 ff, 260 ff, 270 f
försäkringsersättning 127 ff, 173 ff
förvärvssyfte 94
garanti 137
gränskorrigerering 32
gåvor 218 ff
huvudsaklighetsprincipen 134 ff
kapitalförlust 161 ff
kommission 299
koncernregeln 166
korrigeringsregeln 109
kumulativa effekter 31
kundförlust 318 ff
leasing 115, 283 ff
legotillverkning 298 ff
leverans 239 ff
lösöresköp 290
mervärdeskatteprincipen 65 f

neutralitetsprincipen 67 f
näringsbidrag, se bidrag
omsättning 103 ff, 275 ff
personalförmåner 211 ff
personligt lösöre 92 f
porto 136
pågående arbeten 307 ff
rabatt 128 ff
 tidpunkt 316 ff
reciprocitet 142 ff
representation 218 ff
retroaktivitet 232 ff
ränta 112 ff
 tidpunkt 341 ff
rörelseliknande former 91 ff
sale and lease back 283 ff, 290 f
samlarobjekt 93
självständighet 98
självttjänster 200 ff
skadestånd 127 ff, 173 ff
sponsoring 126 f
säkerhetsöverlåtelse 290
undersökningsplikt 146 f
uthyrning 301 ff
 tidpunkt för 246 f, 313 ff
uttag,
 av tjänster 194 ff
 av varor 192 ff
valutakursförändringar 123 ff
varulån 287 ff, 297 ff
villkorlig rabatt 118 ff
övertärling 45 ff

Abstract

Melz, Peter

Mervärdeskatten – rättsliga problem och grunder

Value added tax – legal problems and principles

Faculty of Law

Stockholm University

S-106 91 Stockholm

Stockholm, 1990,

This is a legal study of the Swedish rules for value added tax.

VAT is a consumption tax, but is levied on the value added in enterprises. The computation of VAT therefore involve a lot of problems in common with the income taxation. A principal theme for the study is to compare the basic rules for VAT with the rules for income taxation in these cases. The comparison is used to clarify the structure of the VAT rules, to discuss the meaning of the rules and to suggest changes.

The VAT rules are further examined in order to see if they are consistent and if the result of the taxation is neutral.

PETER MELZ

MERVÄRDE- SKATTEN

Mervärdeskatten är en konsumtionsskatt. Den infördes i Sverige 1968 och inom EG är mervärdeskatten den obligatoriska formen för konsumtionsbeskattning.

I denna bok företas en rättslig studie av mervärdebeskattningens allmänna uppbyggnad. Studien visar hur reglerna för mervärdebeskattningen är uppbyggda, särskilt genom en jämförelse med inkomstskatterättsliga regler för motsvarande problem.

Först diskuteras mervärdeskattens karaktär och syften. Därefter behandlas bl a frågor om vem som är skatteskyldig, vilka transaktioner som beskattas, hur beskattningsvärdet beräknas, när avdragsrätt för ingående mervärdeskatt föreligger samt tidpunkterna för beskattning och avdragsrätt. Boken avslutas med en diskussion om lagstiftningens uppbyggnad i mervärdeskattelagen och en utvärdering.

Peter Melz är docent i skatterätt vid Stockholms universitet.



ISBN 91-7598-386-9