Statliga myndigheters skattskyldighet till mervärdeskatt

Av docent Hans-Heinrich Vogel

1. Inledning

Mervärdeskatten är enligt 1 § MVL en skatt som skall erläggas till staten. Enligt gängse betraktelsesätt utgör staten en enda juridisk person, som emellertid kan företrädas av olika myndigheter. Skall denna juridiska person, representerad genom en myndighet, vara skattskyldig till sig själv, representerad genom en annan myndighet? Vore det inte ett fall av onödig (men straffsanktionerad) interndebitering?

För vissa statsskatter gäller generell skattefrihet för staten, t ex enligt 7 § lagen om statlig inkomstskatt, 3 § lagen om arvsskatt och gåvoskatt och 2 § stämpelskattelagen. Men t ex enligt 7 och 2 §§ vägtrafikskattelagen är staten skattskyldig till sig själv för registreringspliktiga fordon; undantag kan dock göras genom att undanta fordon — exempelvis vissa militärforden — från registreringsskyldigheten. Förklaringen till denna reglering finns i vägtrafikbeskattningens tillkomsthistoria. Automobilskatten koncipierades 1922 som specialdestinerad skatt som endast till formen skulle vara en statsskatt, men i realiteten tillkommer väghållningsdistrikten resp städerna och landstingen för vägunderhållet. Den i förarbetena till 1922 års automobilskatteförordning ursprungligen föreslagna skattefrihet för staten ansågs därför vara omotiverad.[1] Vägtrafikskattens specialdestination vid sidan om budgeten har upphört och automobilskattefonden har avvecklats. Frågan är därför, om 1922 års ställningstagande till skattskyldighet för statens fordon fortfarande är meningsfullt. Exemplet visar att skattskyldighet för staten till en skatt som betalas till staten inte utan vidare kan avfärdas som onödig interndebitering; men det torde också visa att reglerna bör ses över då och då.

2. Omsättning inom landet — införsel

När det gäller statens skattskyldighet till mervärdeskatt får man som bekant skilja på två fall, nämligen omsättning inom landet och införsel.

Införselfallet är reglerat i 58 § MVL med anvisningar, som inte frikallar staten från skattskyldighet. Tullmyndigheterna uttar därför mervärdeskatt för varor som statliga myndigheter importerar. Staten genom den importerande myndigheten betalar alltså mervärdeskatt till staten genom vederbörande tullmyndighet. Någon förklaring till denna, sannolikt ur mångårig tullbehandlingspraxis härledda reglering ges inte i förarbetena till mervärdeskattelagen eller de nu gällande tullförfattningarna. Det är frestande att gå vidare med denna fråga, men utrymmet här är alltför begränsat för det.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

Statens skattskyldighet för omsättning inom landet regleras i 2 § MV (med anv 1). Av förarbetena till 2 § MVL framgår att den bygger på 12 § förordningen (1959:507) om allmän varuskatt, som i sin tur utgick från 1 § förordningen (1940:1000) om allmän omsättningsskatt. För att få grepp om vad lagstiftaren kan ha menat med 2 § MVL måste man därför gå relativt långt tillbaka i tiden.

a) Omsättningsskatteförordningen

Omsättningsskatteförordningen grundade sig på en PM av professorn Erik Lindahl och landskamreraren Alarik Wigert, som hade föreslagit att staten som säljare (men inte som köpare) skulle vara frikallad från skattskyldighet till den nya skatten på bl a viss yrkesmässig omsättning av varor. Propositionen intog samma ståndpunkt. Departementschefen ansåg att frågan var mindre betydelsefull, eftersom staten som regel inte torde bedriva sådan yrkesmässig verksamhet som enligt förslaget skulle medföra skatteplikt.[2] Förslaget om statens skattefrihet togs dock upp i en motion.[3] Motionären åberopade ett uttalande av kommerskollegiet mot skattefrihet, när staten säljer varor i konkurrens med enskilda. Han nämnde som exempel marinens proviantbodar, mot vilka redan 1937 års statsrevisorer hade riktat anmärkningar.[4] Han föreslog att av staten i konkurrens med enskilda bedriven försäljning av varor skulle beskattas i samma ordning som annan konsumenthandel. Utskottet ansåg det principiellt riktigt att staten skulle behandlas som varje annan säljare och föreslog att det generella stadgandet om skattefrihet för staten skulle utgå, men biträdde inte motionärens önskemål i den mån dessa hade åsyftat att jämväl icke yrkesmässiga försäljningar från statens sida skulle indragas under skatteplikten.[5] Gränsdragningen skulle alltså ske helt efter yrkesmässighetskriteriet i anv till 1 § (främst punkter 2 och 4), och detta kriterium skulle — i enlighet med vad som hade föreslagits i propositionen — ha samma betydelse som vid inkomstbeskattningen, dvs bland annat för gränsdragningen mellan inkomst av rörelse och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet.[6] Vad detta skulle kunna betyda för statlig verksamhet undersöktes eller exemplifierades inte av utskottet. Utskottets förslag antogs av riksdagen.[7]

Innebörden i dessa ganska dunkla stadganden om statens skattskyldighet konkretiseras i ett yttrande av centrala omsättningsskattenämnden till KMt om vad som skall anses som yrkesmässigt och som försäljning resp uttag när fråga är om statlig verksamhet.[8]

Nämnden anser till en början att skattepliktig omsättning inte föreligger, om en statlig myndighet levererar varor till en annan sådan, eftersom sådana leveranser inte innebär äganderättsövergång utan endast att förfoganderätten till varorna överflyttas till ett annat organ för samma juridiska person, staten. Med detta fall likställer nämnden uttag av lagervaror för ändamål som icke äger samband med verksamheten, om alla leveranser från myndigheten sker uteslutande till annan sådan. Sedan fortsätter nämnden:

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

''Därest åter en statlig myndighet verkställer leveranser ej endast till annan statlig myndighet utan jämväl till ett enskilt (eller kommunalt) företag — således till ett annat rättssubjekt — lärer det avgörande vara vad som skall anses såsom *rörelse*.

Enligt 53 § 1 mom b) kommunalskattelagen åligger skattskyldighet staten för inkomst av rörelse, såvida ej inkomsten härflutit av, bland annat, industriell verksamhet, som huvudsakligen avser att tillgodose statens egna behov.

Det vill synas nämnden som om ledning vid ifrågakomna tolkningsspörsmål skulle kunna hämtas ur det betraktelsesätt, som torde ligga till grund för sistberörda lagstadgande. Sker av en statlig myndighet tillverkning av varor eller föras av densamma sådana i lager huvudsakligen i ändamål att tillgodose ett rent statligt behov — likgiltigt vilket — bör enligt nämndens mening skatteplikt enligt 1 § e) omsättningsskatteförordningen ej föreligga vare sig vid uttag för nämnda myndighets behov eller vid leverans till en annan statlig myndighet.

Vad härefter angår leverans av varor från ett statligt organ till ett annat, självständigt rättssubjekt lärer fråga endast kunna vara om tillämpning av 1 § c) omsättningsskatteförordningen. Här äger tydligen försäljning rum, och det avgörande i skattehänseende är därför uteslutande, huruvida denna skall anses vara *yrkesmässig* eller icke. Detta spörsmål, som enligt uttalande i punkt 2 av anvisningarna till 1 § är att bedöma på samma sätt som vid inkomstbeskattningen, torde icke kunna generellt avgöras utan lärer besvarandet bero av omständigheter, som äro olika vid skilda statliga myndigheters verksamhet.''

Från omsättningsskatteförordningens tid härrör vidare rättsfallet RÅ 1944 ref 48 II.

I detta rättsfall skulle regeringsrätten pröva, om marinens proviantbod i Karlskrona var skattskyldig till omsättningsskatt. I boden kunde vissa befattningshavare köpa butiksvaror, som ingick i flottans förråd, till låga priser, som kalkylerades efter anskaffningskostnaden med tillägg för försäljningskostnaden och var tydligen lägre än priserna i den allmänna handeln, som proviantboden alltså konkurrerade med. Verksamheten skulle trygga omsättningen av de förråd som flottan höll för den ordinarie verksamheten. Taxeringsnämnden taxerade boden till omsättningsskatt, och chefen för Karlskrona örlogstation anförde besvär, men hade framgång varken hos prövningsnämnden eller i kammarrätten. Först regeringsrätten undanröjde taxeringen, ''enär, såvitt handlingarna utmärka, proviantbodens verksamhet bestått allenast i utlämnande enligt gällande bestämmelser av varor ur kronans förråd till personal vid försvarsväsendet, och nämnda verksamhet icke kan anses hava utgjort yrkesmässig försäljning av varor, samt ej heller eljest, såvitt visats, någon omständighet förekommit av beskaffenhet att föranleda skyldighet att utgöra omsättningsskatt för de från proviantboden utlämnade varorna.''

Detta rättsfall är givetvis särskilt intressant, eftersom invändningar mot proviantbodsystemet hade framförts i den motion, som ledde till att riksdagen inte godtog regeringens förslag att generellt befria staten från omsättningsskatt. Mot denna bakgrund får väl regeringsrättens utslag tolkas så att det för ett ställningstagande till yrkesmässighets- och skattskyldighetsfrågorna inte är tillräckligt att konstatera om statens verksamhet konkurrerar med privat näringsverksamhet och om statens priser är lägre än den enskilda handelns. Betydelse torde också få tillmätas, varför staten driver verksamheten i fråga och hur verksamheten har författningsreglerats.

b) Förordningen om allmän varuskatt

Den allmänna omsättningsskatten avvecklades 1948, men kom att användas som förebild för förordningen (1959:507) om allmän varuskatt (AVF). Sta-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

tens skattskyldighet reglerades i allt väsentligt som i 1940 års omsättningsskatteförordning. I förarbetena åberopas uttryckligen förarbetena från 1940, omsättningsskattenämndens meddelande nr 41 och rättsfallen RÅ 1944 ref 48 I och II.[9] Den uttryckliga anknytningen av yrkesmässighetsbegreppet till inkomstbeskattningen i anv 2 till 1 § omsättningsskatteförordningen saknas dock i AVF. I ställes föreskrivs i anv till 12 § AVF att denna fråga får bedömas främst med hänsyn till omfattningen av och syftet med verksamheten. Som motivering anförde departementschefen:[10]

"Bedömningen av om en verksamhet är yrkesmässig eller ej torde oftast bli densamma som när man vid inkomsttaxeringen har att avgöra huruvida rörelse föreligger eller icke. Jag vill tillägga att frågan om yrkesmässigheten såvitt bekant inte föranledde några svårigheter under omsättningsskattens tid."

Någon mera betydelsefull ändring i sak var alltså inte åsyftad.

AVF konkretiserades i anvisningar som riksskattenämnden (RN) utfärdade redan den 6 februari 1960.[11] I dessa anvisningar hänvisar nämnden till omsättningsskattenämndens meddelande nr 41. RN anser att yrkesmässighetsbegreppet vid inkomstbeskattningen i huvudsak fortfarande torde vara vägledande för den allmänna varuskatten, men antar att en något friare tolkning varit åsyftad genom den nya författningstextens utformning, så att yrkesmässighetsbegreppet vid de olika beskattningsformerna inte alltid behöver sammanfalla. Liksom omsättningsskattenämnden menar RN att frågan om skattskyldigheten bör bedömas från fall till fall. Men RN går ett steg längre och ger exempel, som torde vara inspirerade dels av RÅ 1944 ref 48 II, dels av besked på frågor som omsättningsskattenämnden hade givit 1941 och 1942.[12]

Yrkesmässighet och skattskyldighet föreligger enligt RN,
1 när myndighet stadigvarande driver förvärvsverksamhet i vinstsyfte och
2 när myndighets verksamhet bedrivs gentemot allmänheten i former likartade med dem som förekommer i det enskilda näringslivet och i vissa fall i direkt konkurrens med det enskilda näringslivet samt med en prissättning i anslutning till det enskilda näringslivet.

Det första av dessa två exempel torde vara formulerat med ledning i den sedvanliga definitionen på rörelsebegreppet vid inkomstbeskattningen.[13] Det andra exemplet torde grunda sig på vad som uttalades av första särskilda utskottet 1940, när utskottet delvis följde motionärens förslag om skattskyldighet för staten i speciella fall.

RN anser vidare att yrkesmässighet och skattskyldighet *icke* föreligger
1 när varor levereras från en statlig myndighet till annan sådan myndighet,
och icke heller bör föreligga
2 när en myndighet uteslutande till myndighetens egen personal låter försälja varor som förvärvats eller tillverkats för myndighetens eget behov eller om myndighetens personal kan få reparationsarbeten utförda vid reparationsverkstäder, avsedda att tillgodose myndighetens eget behov, och
3 när en myndighet i servicesyfte till kommunala myndigheter, allmänna inrättningar eller allmänheten försäljer speciell vara till ett pris som motsvarar eller understiger självkostnaden eller till egen personal säljer arbetskläder till självkostnadspris eller därunder.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

Det första av dessa tre exempel härrör från omsättningsskattenämndens meddelande nr 41, som uttryckligen åberopas av RN. Av det andra exemplet kan den första varianten förmodas vara hämtad från RÅ 1944 ref 48 II, som har återgivits ovan. Även det tredje exemplet tycks grunda sig på RÅ 1944 ref 48 II och torde innebära en försiktig generalisering av tolkningen att författningsreglering av verksamheten i fråga och prisberäkning enligt självkostnadsprincipen talar mot yrkesmässighet.

c) Allmänna skatteberedningens förslag

1964 avgav allmänna skatteberedningen sina förslag till bl a övergång till mervärdebeskattning. Förslagen innehöll naturligtvis principiella nyheter, men vad tekniska detaljer beträffar fortsatte beredningen i åtskilliga avseenden på den i omsättningsskatteförordningen och AVF inslagna vägen.

I fråga om skattskyldighet för statlig verksamhet förordar skatteberedningen mycket kortfattat att regleringen enligt AVF i sak bibehålls och upprepar, utan att komma med nya synpunkter, det redan från 1940 års lagstiftning kända konkurrensargumentet.[14] På några ställen i beredningens betänkande finns dessutom korta uttalanden om skillnader och likheter mellan varubeskattning och mervärdebeskattning av vissa offentliga tjänster.[15] I författningsförslagen finns vidare i första stycket i anvisningarna till 12 § dels ett förtydligande av yrkesmässighetsbegreppet (1—3 p), dels en inskränkning i skattskyldigheten i förhållande till 12 § AVF i 1959 års lydelse (4 p). Dessa förslag bröts ut ur mervärdeskattereformen och förverkligades redan 1965 genom en ändring i anv till 12 § AVF, som så småningom kom att överflyttas till 1968 års mervärdeskattelag.[16]

Inskränkningen i 4 p av skattskyldigheten för viss samverkan mellan stat och kommun innebär ett undantag från de principer som hade formulerats i 1941 års ovan återgivna meddelande från omsättningsskattenämnden och behöver inte kommenteras här.

Vad förtydligandet i 1—3 p beträffar redogörs i 1965 års proposition[17] till en början för RN:s ovannämnda anvisning om statens skattskyldighet och sedan för allmänna skatteberedningens överväganden och förslag:

"Allmänna skatteberedningen har i denna fråga uttalat, att en omläggning av den allmänna varuskatten till en mervärdeskatt enligt föreslagen modell i princp inte innebär annan ändring än att begränsningen av skattskyldigheten till tillhandahållande till konsumenter måste ersättas med bestämmelser om att skattskyldigheten gäller generellt för alla näringsidkare och därmed jämställda. Skattskyldigheten är således även i skatteberedningens mervärdeskatteförslag anknuten till yrkesmässighetsbegreppet. Dock har anvisningarna härom givits en annan utformning än de nu gällande."

För sin del anför departementschefen:

"I allt väsentligt anknyter den av skatteberedningen föreslagna utformningen av yrkesmässighetsbegreppet vid en mervärdeskatt till vad som gäller i varuskattehänseende. Förslaget innebär

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

dock ett förtydligande direkt i författningen av vad som bör läggas i begreppet. Det bör vara av värde, att en motsvarande formulering intas i anvisningarna till 12 § AVF."

Förtydligandet innebär alltså att kopplingen till inkomstbeskattningen lyfts fram ur förarbetena och skrivs in i författningstexten — på liknande sätt som i omsättningsskatteförordningen. Texten i anvisningarnas 1 st 1—3 p, som ytligt sett kan tyckas vara en nyhet, är således i själva verket en sammanhållande länk mellan 1940 års omsättningsskatteförordning, 1959 års AVF och den nu gällande lagen om mervärdeskatt.

d) Mervärdeskatten

Övergången till mervärdeskatten och regleringen i 2 § mervärdeskattelagen i 1968 års lydelse innebar inte någon mera principiell ändring i förhållande till vad som gällde under den allmänna varuskattens sista tid.[18] I 1968 års proposition med förslag till mervärdeskatteförordning säger departementschefen sig dela

". . . både utredningens och remissinstansernas uppfattning, att skattskyldighet bör föreligga för statlig och kommunal verksamhet, som direkt konkurrerar med det enskilda näringslivet på den allmänna marknaden. Det är dock inte enligt min mening motiverat att gå så långt att föreskriva skattskyldighet för all offentlig verksamhet med avseende på skattepliktiga objekt och prestationer. Det får anses vara en helt onödig omgång att under mervärdeskatten inrymma sådan offentlig verksamhet, som endast tillgodoser egna behov. . . Jag anser därför inte, att övergången till mervärdeskatt bör föranleda någon ändring av de regler, som redan nu gäller för den allmänna varuskatten."

I ett par motioner påpekades dock att den föreslagna regeln skulle innebära skattefrihet t ex för SJ:s transporter för domänverket och domänverkets leveranser av slipers till SJ, dvs gynna internomsättning mellan statliga företag. Bevillningsutskottet uttalde därför att mervärdeskatt borde utgå på alla statliga transporttjänster, [19] och mervärdeskattelagen kompletterades något senare med bestämmelsen i nuvarande anv 1 8 st 2 p till 2 § MVL.[20] Men hur skulle en myndighet fördela och redovisa ingående mervärdeskatt, om dess verksamhet avsåg dels utomstående (med skattskyldighet och avdragsrätt för myndigheten), dels statens egna behov (utan sådan skyldighet och avdragsrätt)? För att åtminstone från fall till fall kunna lösa detta problem infördes möjligheten för regeringen i anv 1 9 st till 2 § MVL att förordna om yrkesmässighet och därmed skattskyldighet för hela myndighetens verksamhet, som alltså med stöd av ett sådant förordnande skulle kunna dra av hela den ingående mervärdeskatten.[21] Slutligen måste omnämnas, särskilt med tanke på luftfartsverket, att uttryckliga specialföreskrifter gäller för skattskyldighet till hamn- och flygplatsverksamhet enligt förordningen (1976:674).[22]

RN utfärdade den 10 januari 1969 sina kända anvisningar till de nya bestämmelserna,[23] som i skattskyldighetsfrågan ansluter sig nära till 1960 års anvisningar till AVF. Inledande uttalanden om yrkesmässighet och skattskyldighet är mindre inriktade på resp verksamhets art än på den form, i vilken verksamheten bedrivs: Statlig verksamhet i bolagsform utlöser skattskyldighet, och även affärsverkens verksamhet anses i princip som yrkesmässig. Sedan upprepar RN — med mindre tillägg, förtydliganden och inskränkningar — de tre situationerna, i vilka yrkesmässighet och skattskyldighet enligt 1960

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

års anvisningar inte skulle föreligga, och lägger till en nyhet: Enligt RN bör yrkesmässig verksamhet inte heller föreligga om statlig myndighet utför tjänst mot ersättning åt allmänheten i de fall skyldighet föreligger för vederbörande person att låta myndigheten utföra tjänsten i fråga.

Bestämmelserna om statens skattskyldighet var 1973 föremål för översyn genom mervärdeskatteutredningen, som efter inträngande resonemang om konkurrensneutralitet nöjde sig med att föreslå ett tillägg om yrkesmässighet av viss kommunal verksamhet i nuvarande anv 1 8 st sista p till 2 § MVL.[24] I övrigt är det fortfarande 1968 års lydelse av bestämmelserna som gäller i dag.

e) Rättspraxis

I praxis finns bara några enstaka fall om statens skattskyldighet till allmän varuskatt och mervärdeskatt.[25] Fallet RÅ 1970 Fi 2455 gällde åter marinens proviantbod i Karlskrona.

Proviantboden hade taxerats till allmän varuskatt fr o m den 1 juli 1960. Chefen för Marinkommando Syd anförde besvär till kammarrätten som lämnade dem utan bifall, ''enär den i proviantboden bedrivna verksamheten får anses hava avsett sådan yrkesmässig försäljning av skattepliktiga varor som omförmäles i 12 § KF om allmän varuskatt.'' Samma resultat blev det i regeringsrätten, som dock inte var enig. Minoriteten (två ledamöter) ansåg situationen i allt väsentligt vara densamma som i 1944 års mål och ville, med bifall till besvären, undanröja taxeringen. Regeringsrättens majoritet (tre ledamöter) gjorde emellertid ej ändring i det slut kammarrättens utslag innehöll och motiverade sitt ställningstagande så: ''Proviantbodens uppgift är enligt därom meddelade bestämmelser att genom försäljning av livsmedel bidraga till att trygga omsättningen av förråd som upplagts av beredskapsskäl vid marinkommando Syd. Bestämmelser har också meddelats om inköpsrätt, varusortiment, maximikvantiteter och prissättning. För att fylla denna uppgift har emellertid proviantboden organiserats som en modern snabbköpsbutik; varusortimentet har ungefär samma omfattning som i en normal livsmedelsbutik, kundkretsen är stor — motsvarande omkring 1/3 av Karlskronas befolkning — och omsättningen är över 2 miljoner kronor om året. Oavsett proviantbodens egentliga uppgift får den där bedrivna verksamheten sålunda med hänsyn till dess uppläggning och omfattning anses yrkesmässig vid tillämpning av KF om allmän varuskatt.''

I rättsfallet håller alla ledamöter tydligt fast vid den omsorgsfullt avvägande syn på yrkesmässighetsbegreppet som hade kommit till uttryck i 1944 års fall och underkänner kammarrättens motivering. Skillnaden mellan majoritetens och minoritetens vota ligger i värderingen av den nya snabbköpsinredningen och kundkretsens storlek, alltså inte på det principiella planet. Att regeringsrätten tillmätt fallet begränsad betydelse torde framgå av att det återges som notis, inte som referat som 1944 års fall. Förklaringen till detta kan visserligen ligga i att förordningen om allmän varuskatt redan hade upphört att gälla när regeringsrättens utslag meddelades. Men man torde få anta att regeringsrättens ledamöter var medvetna om att yrkesmässighetsbegreppet inte hade förlorat utan snarare ökat i aktualitet genom övergången till mervärdeskatt 1969.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

Om kommuns skattskyldighet föreligger något fler fall.[26] Men kommunal verksamhet präglas i många avseenden av alldeles särskilda villkor — t ex förekomsten av privata företag, som utför kommunala uppgifter på entreprenad — som bara undantagsvis har motsvarigheter på det statliga området. Det är därför inte utan vidare möjligt att dra slutsatser för statlig verksamhet ur rättsfall, förhandsbesked och beskattningsanvisningar som avser kommunal verksamhet.[27]

3. Skattskyldighet för staten normalfall eller undantag?

De nu gällande bestämmelsernas tillkomsthistoria torde ha visat att skattskyldighet för staten inte är avsedd att vara normalfallet utan att den skall vara en undantagsföreteelse. 1940 års motion ville gå mycket långt, men utskottet och riksdagen nöjde sig med snävt begränsad skattskyldighet. Detta ställningstagande har konkretiserats i 1944 års regeringsrättsutslag. Senare förändringar framstår i förarbetena genomgående som tekniska justeringar, trots att 1968 års mervärdeskatt som bekant är en sofistikerad flerledsskatt, medan föregångarna var tänkta som ganska enkla ettledsskatter. Både 1965 och 1973 uttalade sig departementschefen mycket tydligt mot en utvidgning av skattskyldighetens omfattning. Riksdagsdebatten 1968 med ändringar i och kompletteringar av lagtexten först under hösten 1968 och sedan under våren 1969 antyder att lagstiftaren nog inte hade grepp om problematiken. Föreskriften om viss skattskyldighet för postverket och SJ täcker endast en liten del av statens mervärdeskapande verksamhet. Bemyndigandet till regeringen i anv 2 9 st till 2 § MVL kan inte sägas utgöra en genomtänkt lösning utan erbjuder — begränsade — möjligheter att komma fram till ad hoc lösningar i enskilda fall.

Att i detalj kartlägga skattskyldighetsfrågorna på hela detta område i en mindre uppsats är givetvis ogörligt.

4. Reflexioner i anledning av det redovisade materialet

a) Inledningsvis måste det framhållas att skattskyldighet och skatteplikt utgör skilda beskattningsrekvisit. Inte varje hantering av skattepliktiga varor eller tjänster medför skattskyldighet.

När det sedan gäller det egentliga skattskyldighetsrekvisitet måste man som sagt undersöka vad som menas med yrkesmässig verksamhet. Här skulle man kunna tro att den grundläggande distinktionen i 2 § MVL avser yrkesmässig verksamhet å ena och verksamhet för egna behov å andra sidan. Omsättningsskattenämnden och riksskattenämnden tycks dock hävda en annan tolkning, som förefaller mig vara den riktigare, nämligen att lagen vill skilja yrkesmässig verksamhet från annan verksamhet. Den förra skall leda till skattskyldighet enligt huvudregeln i 2 § MVL, på den senare är MVL inte tillämplig. Om man har kunnat konstatera att yrkesmässighet och därför skattskyldighet föreligger, gäller det att i ett andra steg undersöka, om denna yrkesmässiga verksamhet har avsett egna behov eller inte. Egna behov leder enligt anv 1 till 2 § MVL till undantag från skattskyldigheten; men föreligger inte sådana behov, kvarstår skattskyldighet enligt huvudregeln.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

Kriterierna för vad som skall konstituera yrkesmässighet är oklara. Än så länge torde man vara hänvisad till de av RN 1960 i anslutning till kommunalskattelagen formulerade synpunkterna på yrkesmässighetsbegreppet i den allmänna varubeskattningen.

b) Vad statens affärssektor beträffar uttalar sig RN 1969 rätt kategoriskt för yrkesmässighet och skattskyldighet, om statens verksamhet bedrivs i bolagsform. Uttalandet 1960 var mera försiktigt hållet. Man kan hålla med RN att statens aktiebolag ofta har verksamhet som utan tvekan måste betecknas som yrkesmässig. Men det är inte givet att så alltid är fallet. Regeringens årliga redogörelser till riksdagen för de statliga företagen[28] visar att statens bolag har mycket heterogena målsättningar och ingalunda alltid har tillkommit för att driva rörelse eller liknande verksamhet i vinstsyfte. Är det riktigt att grunda en tillämpningsanvisning om yrkesmässighetsbegreppet på verksamhetens *form,* när lagen förutsätter att verksamhetens *art* skall vara avgörande och form och verksamhet inte i författningsregleringen är kopplade till varandra?[29] Varken aktiebolagslagen eller lagen om handelsbolag och enkla bolag eller den ofullständiga lagstiftningen om stiftelser kräver yrkesmässig verksamhet som förutsättning för ett bolags eller en stiftelses existens och kommunalskattelagen stadgar skattskyldighet endast för sådan verksamhet som är hänförlig till någon förvärvskälla. Exempel på verksamheter, som inte utan vidare torde kunna betecknas som yrkesmässiga, kan finnas bland sådana som utan vinstsyfte bedrivs på självkostnadsbasis eller t o m med anslagsmedel. AB Svensk bilprovnings obligatoriska kontrollverksamhet kan nämnas här[30] och Svenska Statens Språkresor AB[31], som skall bedriva affärsverksamhet i konkurrens med andra researrangörer, dock såsom ideell verksamhet utan egentligt vinstintresse. Stiftelsen Samhällsföretag har sin primära uppgift inom arbetsmarknadspolitiken, men samtidigt skall verksamheten bedrivas affärsmässigt.[32] Stiftelsen Tekniska museet däremot skall belysa utvecklingen inom ingenjörskonsten m m och finansieras till stor del via statsbudgeten.[33] Ytterligare exempel finns i regeringens redogörelse för de statliga företagen. Verksamhetens form kan alltså inte utan vidare tjäna som argument för eller emot yrkesmässighet och skattskyldighet. Och frågan är också vad ''affärsmässighet'' skall betyda, när det är fråga om ideella eller sociala målsättningar och verksamheten skall bedrivas utan vinstsyften resp på självkostnadsbasis. Det enda som torde vara klart i detta sammanhang är att likhetstecken inte kan sättas mellan affärsmässighet och yrkesmässighet så som detta sistnämnda begrepp hittills har tolkats.

Har man dock enligt 1960 års anvisning konstaterat att yrkesmässighet och därför skattskyldighet enligt huvudregeln föreligger, skall man som sagt enligt mitt förmenande i nästa steg undersöka, om verksamheten avser egna behov. Här skiljer sig aktiebolagens och stiftelsernas situation grundläggande från affärsverkens. Aktiebolag och stiftelser är i förhållande till staten självständiga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

juridiska personer. Varuleveranser eller tjänsteprestationer från dem till en annan juridisk person — även staten — uppfattas sedan omsättningsskattenämndens uttalande 1941 inte som omsättningshändelse för egna behov. Undantaget från skattskyldighet trots yrkesmässighet kan inte bli aktuellt i dessa fall. Endast denna begränsade betydelse torde kunna tillmätas 1969 års uttalande av RN.

c) Om affärsverken uttalar sig RN mindre bestämt. Deras verksamhet bör endast ''i princip'' anses som yrkesmässig.

Affärsverkens verksamhet är ytterligt mångfasetterad. Postverket och televerket innehar formella eller faktiska monopol på viss verksamhet och saknar i dessa avseenden konkurrenter; deras prissättning sker och kontrolleras med tanke på dessa monopol. Domänverket arbetar utan monopolskydd. Affärsverket FFV åter är verksamt bl a inom krigsmaterielindustrin, som är reglerad på ett alldeles speciellt sätt. Osv. Med anledning av konkurrensdebatterna 1940, 1968 och 1973 är monopolfrågan naturligtvis särskilt intressant. Konkurrenssituationer utgjorde anledningen för 1940 års urtima riksdag att införa föreskrifter om skattskyldighet, och efter konkurrensdebatten 1968 lade regeringen fram sina förslag om tydligare beskattningsregler för SJ och postverket. Men författningsregleringarna 1940 och 1968 anknöt inte till förekomsten av konkurrenssituationer utan till yrkesmässighetsbegreppet.

Monopolbestämmelserna för hantering av alkoholiska drycker[34] hindrar inte att omsättning av sådana drycker genom monopolföretagen AB Vin- & Spritcentralen och Systembolaget AB mervärdebeskattas. För postverkets del finns en specialföreskrift om skattskyldighet i anv 1 till 2 § MVL, och övriga frågor anses möjligen vara indirekt lösta genom undantaget från skatteplikt i 11 § 2) MVL. För televerkets del saknas uttryckliga regler för differentierad beskattning av monopolverksamhet å ena och övriga verksamhet å andra sidan.[35] Rättsläget är alltså inte entydigt.

Vid tolkningen av yrkesmässighetsbegreppet förefaller differentieringar med hänsynstagande till monopolsituationer inte vara uteslutna. Ett klassiskt skäl för monopolisering av någon vara eller tjänst utgör behovet av reglerande ingrepp från statens sida. Sådana ingrepp torde kunna leda till så speciell marknadsföring, att verksamheten hamnar utanför yrkesmässighetsbegreppets tillämpningsområde.[36]

d) Uppdragsmyndigheters och reglerande myndigheters verksamhet behandlas inte uttryckligen i vare sig MVL eller dess förarbeten och föregångare eller i RN:s tillämpningsanvisningar.

Uppdragsmyndigheters verksamhet kan uppvisa likheter med enskilda näringsverksamhet, men är i detalj reglerad genom ett nät av finansrättsliga föreskrifter.[37] Bl a skall ekonomiska mål formuleras för verksamheten, som är bestämmande för avgiftsuttaget. Avgiftstaxan beräknas oftast så att myndighetens kostnader täcks. Uppdragsverksamhet i syfte att få inkomster som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

överstiger myndighetens kostnader torde normalt inte förekomma.[38] Dessa omständigheter bör i regel tala mot yrkesmässighet och därmed skattskyldighet.

Reglerande myndigheters verksamhet ger staten visserligen också inkomster, men deras verksamhet torde oftast vara så organiserad att tecken på yrkesmässighet inte föreligger.

5. Deklarationsskyldigheten

Avslutningsvis ett ord om statliga myndigheters deklarationsskyldighet: 11§ MVF föreskriver att kungörelsen (1957:515) om fullgörande av deklarationsskyldighet vid inkomstbeskattningen också skall gälla för mervärdeskatten. 1957 års kungörelse är dels föråldrad, dels ofullständig när det gäller koncernliknande myndighetsstrukturer. T ex på universitetsområdet torde det vara rätt svårt att med ledning av 1957 års kungörelse ange på vilken nivå som deklarationen skall avges.

Noter

1 Jfr prop 1922:199 s 80—82.
2 Prop till urtima riksdagen 1940:3 s 4, 50 och 87.
3 Mot av Torsten Henriksson till urtima riksdagen 1940 II:32 s 13 f.
4 Riksdagens revisorers berättelse (för 1935/36) 1937 s 28—33 och prot 1937 II:34 s 18 f.
5 1SäU till urtima riksdagen 1940:10 s 26.
6 A a s 19.
7 Urtima riksdagens skrivelse 1940:79.
8 Meddelande nr 41 i Från centrala omsättningsskattenämndens verksamhet, (del I), Stockholm 1941, s 79—82. Se även nämndens besked på frågor nr 21, 43, 150, 154, 156—158 samt — i Från centrala omsättningsskattenämndens verksamhet, del II, Stockholm 1942 — besked nr 184 och 296.
9 Se SOU 1957:13 s 140—143, prop 1959:162 s 124 f, BevU 60 (s 95) och 67, rskr 329.
10 Prop 1959:162 s 200.
11 RN 1960 II 2:8 (och 9); i SvSkT 1960 s 264—266.
12 Se not 8.
13 Se prop 1921:213 s 16: ". . . en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet . . .". Se även SOU 1957:13 s 134.
14 SOU 1964:25 s 412: "Liksom för närvarande . . ."
15 A a s 400 och 402: uthyrning av teleapparater, försäljning av undervisningsmaterial (se även RN 1960 II 2:9, ovan not 11), försäljning av vykort och böcker m m på museer, badinrättningar som inte drivs i vinstsyfte och utan tankte på mervärde.
16 SOU 1964:25 s 491 och 653 f (med remissyttranden i SOU 1965:28), prop 1965:87 s 24—27, BevU 31 s 16 f, rskr 329 och SFS 1965:507.
17 Prop 1965:87 s 25 f.
18 Prop 1968:100 s 120—123, BevU 45 s 87 f.
19 Mot 1968 II:1181 (I:913) som dessutom åberopar riksdagens revisorers berättelse (för 1967) 1968 s 196—199 (med hänvisning till ett opublicerat beslut av JO den 26 januari 1967). Se även BevU 1968:45 s 87 f och (numera) 16 § upphandlingsförordningen (1973:600). Jfr även stencil Fi 1967:10 s 214 f.
20 Prop 1968:137 s 14 f, BevU 62 s 29, rskr 352, SFS 1968:580.
21 Prop 1969:18, BevU 25, rskr 121, SFS 1969:70.
22 Ang luftfartsverkets skattskyldighet se även förhandsbeskedet RSV/FB Im 1980:2.
23 RN 1969 II 2:3; i SvSkT 1969 s 170—174.
24 Ds Fi 1973:3 s 39—49, prop 1973:163 s 44—50 och 64—66, SkU 62 s 25.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

25 Förutom RÅ 1970 Fi 2455 kan nämnas RÅ 1978 Aa 200 (= RSV/FB Im 1978:6) (dotterbolag till televerket, projektering m m huvudsakligen utomlands), förhandsbeskeden RSV/FB Im 1980:2 (luftfartsverket, förordningen 1976:674) och RSV Im 1975:9 b (postverket, omsättning av s k kilovara) samt RegR i RSV/FB Im 1978:3 (ej i RÅ) (vägverket, tjänster ''på enskild och kommunal väg'').
26 Reningsverk, soptipp och renhållning: RSV 1972 II 2:1 och 2 (SvSkT 1972 s 193—195), RÅ 1975 Aa 794, RSV/FB Im 1977:7, RÅ 1979 Aa 45 (RSV/FB Im 1979:3) och RÅ 1980 1:66 (I, II). Gatu- och vägbelysning: RÅ 1979 Aa 46 (RSV/FB Im 1979:5). Värmeförsörjning: RSV/FB Im 1978:6, RÅ 1979 1:15 (RSV/FB Im 1979:9), RÅ 1983 1:26. Campingplats: RSV/FB Im 1983:12. Servering (och försäljning av hobbymaterial): RÅ 1978 Aa 227 (RSV/FB Im 1979:2) (se även anv i RN 1969 II 2:8, SvSkT 1969 s 181 f, och RN 1960 II 2:5, SvSkT 1960 s 262 f, samt förhandsbeskedet RN 1963 II 4:2, SvSkT 1963 s 564 f, och RÅ 1978 Aa 202. Gravskötsel: RSV/FB Im 1979:11 med anv RN II 1969 2:9, SvSkT 1969 s 182—184, RN II 1964 2:2, SvSkT 1964 s 200 f, RN II 1961 1:2, SvSkT 1961 s 173 f.
27 I stället hänvisas till Stig Ekmark, Åke Edberg, Arne Pihl: Kommunerna och mervärdeskatten. Kommunförbundet 1981.
28 Se senast skr 1983/84:20. Ang dessa redogörelser se prop 1980/81:22, NU 29, rskr 147.
29 Se även Statskontoret: Myndighet, stiftelse eller aktiebolag. Rapport 1976:22. Stockholm 1977.
30 Skr 1983/84:20 s 169 och prop 1964:71, SU 99, rskr 219. Se även 11 § 7) MVL med knapp motivering i prop 1968:100 s 110. Frågan är om denna, från statens bilinspektion övertagna, verksamhet överhuvudtaget kan betecknas som yrkesmässig. Är den inte det, hade befrielsen i 11 § MVL inte behövts.
31 Skr 1983/84:20, prop 1978/79:25 s 70 f, UbU 15, rskr 124; uppgifterna har övertagits från centralnämnden för skolungdomsutbytet med utlandet.
32 Skr 1983/84:20 s 161 f.
33 Statsliggaren 1983/84 VIII/U B 45 s 31 f.
34 Se t ex översikten i prop 1976/77:108.
35 Jfr departementschefens något kryptiska uttalande i prop 1980/81:66 s 28 (med TU 9).
36 Se även RN:s uttalande i anvisningen 1969 II 2:3 mot yrkesmässighet, när skyldighet föreligger att låta myndigheten utföra tjänsten i fråga.
37 Se Hans-Heinrich Vogel: Finansrätt och finansvetenskap. Stockholm 1984. S 65—68.
38 Jfr Riksrevisionsverket: Taxor och avgifter 1982. Stockholm 1983.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37

"Jag väljer Capitex...

...de är steget före när det gäller program för privatekonomi till persondatorer".

- ***SKATTEBERÄKNING*** *(Taxering -84)*
- ***KALKYLPROGRAM*** ***(Boendekalkyler)***
- ***REAVINSTBERÄKNINGAR*** ***(Aktier, Fastigheter)***
- ***UC*** *(Kreditupplysningar)*
- ***CFD*** *(Kommunikation med fastighetsdata)*

Vill Du veta mer, ring oss idag!

CAPITEX

LINKÖPING 013-10 21 85 vx KALMAR 0480-174 00 STOCKHOLM 08-13 09 90

Kupongen skickas till: CAPITEX AB, S:t Larsgatan 31, 582 24 LINKÖPING

JA TACK, skicka mig mer information om

- ☐ SKATTEBERÄKNINGAR
- ☐ KALKYLPROGRAM
- ☐ UC
- ☐ CFD
- ☐ REAVINSTBERÄKNINGAR, aktier
- ☐ REAVINSTBERÄKNINGAR, fastigheter

Namn: .....

Adress: .....

Postadress: .....

Tel: .....

Open access från www.skattenytt.se, 2026-02-06 23:17:37