Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie II ang. indirekt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Im = Indirekt skatt – Mervärdeskatt

Nr 4 1982 - Årg 12

Regeringsrättens dom den 15 december 1981 i anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Im 1982:7

Bilköpare kunde inom nittio dagar efter köp av personbil mot särskild ersättning ansluta sig till en särskild utökad garanti på det köpta motorfordonet. Det skattepliktiga vederlaget för motorfordonet har ansetts omfatta också denna ersättning.

1 Ansökningen

Ford Motor Company Aktiebolag och Hans Osterman Bilbolagen Aktiebolag, båda i Stockholm, anförde följande i ansökan om förhandsbesked angående mervärdeskatt:

Ford Motor Company (FMC) försäljer genom en över hela Sverige uppbyggd återförsäljareorganisation, vilken i huvudsak består av ifrån FMC fristående aktiebolag, motorfordon samt till desamma hörande delar och utrustning i form av, exempelvis, reservdelar och dylikt. I samband med försäljningen av ett fabriksnytt motorfordon lämnar FMC, oavsett fordonstyp eller eljest, vissa garantier såvitt avser i motorfordonet ingående beståndsdelar. Det närmare handhavandet av de ifrågavarande garantierna för det fall någon av desamma utlöses genom ett inom garantitiden inträffat skadefall ligger emellertid inom respektive återförsäljares kompetensområde.

FMC överväger nu att utvidga de för respektive fabriksnytt försålt motorfordon gällande garantierna ytterligare. Sålunda har FMC för avsikt att i Sverige introducera en i England och Västtyskland redan gällande långtgående garanti, vilken i förstnämnda land benämns "The Optional Warranty Plan".

Den nu aktuella garantien skulle i Sverige gälla under en tidsperiod av trettiosex månader från dagen för registrering av motorfordonet, dock med någon begränsning såvitt avser körsträckans längd.

Genom den ifrågavarande garantien har FMC för avsikt att garantera vissa specifikt angivna delar av motorfordonet såvitt avser såväl materialfel som fabrikationsfel under den ovan angivna garantitiden. Därjämte överväger FMC att under samma tid eventuellt ersätta motorfordonsinnehavaren — garantien "följer" nämligen med motorfordonet för det fall detsamma överlåtes under garantitiden — för vissa uppkomna kostnader på grund av ett inträffat skadefall, nämligen kostnader för bärgning av motorfordonet, samt kostnader för hotellrum eller hyrbil intill vissa belopp för det fall skadan på motorfordonet ej kan åtgärdas omedelbart.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

För den aktuella garantien gäller att köparen har att erlägga en viss köpeskilling för att erhålla tillgång till densamma. I enlighet med de planerade villkoren för garantien kan emellertid köparen ansluta sig till densamma när som helst inom nittio dagar efter inköpet av det aktuella motorfordonet.

För det fall köparen väljer att ansluta sig redan i samband med inköpet av motorfordonet synes vissa skäl i och för sig tala för att lagstadgad mervärdeskatt skall utgå även på köpeskillingen för garantien. Om köparen däremot väljer att införskaffa garantien under någon av de följande nittio dagarna synes en icke skattepliktig tjänst vara för handen.

Mot bakgrund av ovanstående hemställer FMC att riksskatteverkets rättsnämnd måtte uttala att en icke skattepliktig tjänst är för handen oavsett om en försäljning av garantien äger rum samtidigt med eller i tiden efter försäljningen av det aktuella motorfordonet samt att, följaktligen, mervärdeskatt ej skall utgå på köpeskillingen för garantien.

I ärendet hade inhämtats att försäkringsinspektionen med anledning av förfrågan från FMC uttalat att enligt inspektionens mening lagen (1948:433) om försäkringsrörelse inte ägde tillämpning på ifrågavarande slag av garantier. Huruvida tillhandahållandet av garantien skedde genom återförsäljare saknade enligt inspektionen betydelse för denna bedömning.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 16 juni 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Fridolin, Lagergren, Eklund, Arvidson, Wihlborg, Bissmarck-Masreliez) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att den särskilda ersättning som en köpare får utge för att få den i ärendet angivna utökade garantin på det köpta motorfordonet måste — oavsett om anslutningen sker omedelbart vid köpet eller inom nittio dagar därefter — vid tillämpning av lagen (1968:430) om mervärdeskatt anses såsom en del av vederlaget för fordonet. På grund härav förklarar nämnden att ersättningen för den utökade garantin skall räknas in i eller hänföras till motorfordonets beskattningsvärde.

Ledamoten Udd anmälde skiljaktig mening och anförde:

> Till skillnad mot vad som anges i förhandsbeskedet anser jag att köpeskillingen för den *utökade* garantin inte utgör del av vederlaget för den skattepliktiga varan bilen utan vederlag för en tjänst som inte är skattepliktig enligt mervärdeskattelagen.

3 Regeringsrätten

I besvär yrkade bolagen att regeringsrätten skulle förklara att den utvidgade garantin utgjorde en icke skattepliktig tjänst och att mervärdeskatt därför inte skulle utgå på köpeskillingen för denna garanti.

Regeringsrätten (Paulsson, Simonsson, Hilding, Björne) beslöt i dom den 15 december 1981 att ej göra ändring i riksskatteverkets förhandsbesked.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

Regeringsrättens dom den 20 oktober 1981 i anledning av överklagat förhandsbesked

Mässhake har i visst fall ansetts utgöra sådant alster av bildkonst som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 8) lagen om mervärdeskatt

RSV/FB Im 1982:8

1 Ansökningen

Monica Bertilsson, Vara, ansökte om förhandsbesked angående mervärdeskatt.

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

Sökanden var textilkonstnär med egen ateljé för framställning av kyrkliga textilier för kyrkor och församlingshem. Hon hade genomgått en 4-årig utbildning vid Slöjdföreningens skola i Göteborg under åren 1948—1952 och haft egen ateljé sedan 16 år. Verken var komponerade, vävda, broderade och signerade av sökanden. Skisserna till verken arkiverades. Sökanden begärde — såsom ansökningen slutligen hade utformats — förhandsbesked huruvida en mässhake, ett antependium och en fondtextil utförda i gobeläng var att hänföra till sådana alster av bildkonst som enligt 8 § 8) lagen om mervärdeskatt var undantagna från skatteplikt. Sökanden hade gett in skisser på dessa verk.

Beträffande mässhaken hade sökanden anfört följande:

> Mässhaken är icke något nytto- (bruks-) föremål. Den är icke ett klädesplagg för prästen att skyla sin nakenhet med eller skydda sig mot köld och vind med. Nyttopåklädd är prästen redan när han kommer till kyrkan. Mässhaken bär han endast, när han träder för altaret vid nattvardsfirande. En uråldrig symboltradition syftande till att med färg, form o bild tillföra öga och sinne vad som är svårt att utsäga i ord och skrift.

I ett av nämnden på sökandens begäran inhämtat yttrande från f d landsantikvarien Sven-Axel Hallbäck huruvida ifrågavarande verk var att hänföra till alster av bildkonst eller brukskonst, anfördes bl a följande:

— — — — —

> Prästens normala tjänstedräkt vid gudstjänsten är prästkappan, som finns i alla kyrkor och med all rätt kan hänföras till bruksföremålen. Av mässhakar finns gärna inte endast en i varje församling. För varje ”tid” inom kyrkoåret Adventstid, Fastlagstid etc finns i flera kyrkor en särskild mässhake med tidens speciella liturgiska färg och med dess symboler. Syftemålet med dessa mässhakar är således inte i första hand att vara prästens brukskläsel utan att i stället genom färg och utförande fördjupa innehållet i gudstjänsten under just den tiden.
>
> Dessa mässhakar är — som i detta aktuella fallet — utförda av ofta specialutbildade textilkonstnärer på ett sätt, som helt motsvarar bildkonstnärliga tillverkningsmanér och med hänsynstagande till bildkonstens krav på form, färg, material, komposition, grundade på skisser, studier och utkast. Det är enligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

min mening dessa faktorer som är de tyngst vägande och avgörande för definieringsfrågan, och man undrar om inte detta också är lagens ursprungliga mening. Låt mig för enkelhetens skull exemplifiera från ett annat konstnärligt område. En pokal av glas signerad av exempelvis Grate kan ju mycket väl användas såsom bruksföremål att placera exempelvis rosor i, men det är ändock just som konstverk den har sitt värde och sin stora betydelse.

Min uppfattning är alltså klar och svaret blir: Mässhakar av detta slag (observera det finns också andra) och tillhörande textilier bör betraktas såsom bildkonst. Härför talar också, att en del kyrkor och även museer har särskilda skrudkammare eller montrar, där allmänheten kan uppleva dessa mässhakar direkt som konstverk.

Efter remiss hade yttrande kommit in från allmänna ombudet i Skaraborgs län. I detta anfördes bl a följande:

Mässhaken, som är prästens liturgiska överplagg vid förrättningen av mässan, är enligt Bengt Stolts "Kyrklig skrud enligt svensk tradition" vårt vanligaste kyrkliga klädesplagg. Med hänsyn till plaggets praktiska användning kan det, även om ett konstnärligt arbete ligger bakom utformningen och tillverkningen av detsamma, inte anses hänförligt till sådant alster av bildkonst, som enligt mervärdeskattelagen är skattefri. Beträffande mässhaken bör sålunda förhandsbesked lämnas av innehåll att detta plagg ej undantages från skatteplikt.

Ett antependium är ett altarkläde (förhänge) på altarets framsida och är en textil utsmyckning av altaret. En sådan utsmyckning bör liksom även fondtextilier enligt mitt förmenande anses hänförlig till sådan bildkonst, som omfattas av skattefriheten enligt 8 § 8) mervärdeskattelagen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 16 december 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Fridolin, Lagergren, Mellbin, Rydberg, Eklund, Wihlborg) följande förhandsbesked.

Enligt 8 § 8) lagen om mervärdeskatt i dess lydelse från och med den 1 mars 1980 gäller att alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo är undantagna från skatteplikt. Däremot är inte alster t ex av brukskonst undantagna från skatteplikt.

I ärendet är fråga om gränsdragning mellan begreppen bildkonst och brukskonst. Av den proposition (prop 1979/80:57), genom vilken förslaget att just bildkonst skulle undantas från skatteplikt lades fram, framgår att uttrycket alster av bildkonst bör ges samma innebörd som i 1 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Av förarbetena till denna lag (förslag av auktorrättskommittén SOU 1956:25) framgår att med uttrycket alster av bildkonst avses sådan framställning där "bilden" — det för åskådaren synliga i två eller tre dimensioner — utgör framställningens egentliga syfte och däri inte såsom i arkitektur

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

och annan nyttokonst ingår även ett nyttosyfte.

Vad avser antependiet och fondtextilen får "bilden" enligt ovan anses utgöra framställningens egentliga syfte. På grund härav och med hänsyn till vad som upplysts i ärendet om det sätt på vilket sökanden bedriver sin skapande verksamhet, förklarar nämnden att antependiet och fondtextilen enligt ingivna skisser skall anses hänförliga till sådana alster av bildkonst som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § 8) lagen om mervärdeskatt.

Beträffande mässhaken gör nämnden den bedömningen att denna på grund av sin egenskap av klädesplagg, förutom syftet att genom dess konstnärliga utformning fördjupa innehållet i gudstjänsten och därigenom fylla samma funktion som exempelvis antependiet och fondtextilen, även får anses ha sådant nyttosyfte att den bör hänföras till alster av brukskonst. Nämnden förklarar därför att mässhaken inte skall omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 8 § 8) lagen om mervärdeskatt.

Ledamoten Arvidson anmälde skiljaktig mening och anförde:

> Mässhaken eller mässkruden är ett vanligt förekommande liturgiskt rekvisit. Mässhaken görs i olika färger beroende på under vilken av kyrkans "årstider" den skall användas.
>
> Kyrkan har fyra "årstider" och respektive mässhake kan endast användas under rätt sådan. Detta faktum begränsar påtagligt mässhakens användning.
>
> Om en konstnär får i uppdrag att utföra en mässhake anpassas utformning till att harmoniera med antependium och altarbrun och man bör alltså betrakta all utsmyckning såsom t ex antependium och mässhake som en enhet.
>
> Dessutom används mässhaken i dag i Svenska kyrkan nästan uteslutande vid fullständig mässa, d v s vid gudstjänst innefattande nattvardsgång. Detta innebär att mässhaken inte är, som allmänna ombudet påstår, kyrkans vanligaste klädesplagg och talar emot att mässhaken skulle vara en brukskonst.
>
> Mässhakens utformning och utsmyckning syftar till att estetiskt harmoniera med kyrkans övriga konstnärliga utsmyckning för resp årstider inom kyrkan. Sammantaget innebär detta att mässhaken, i likhet med antependium, är att betrakta som en bildkonst då den praktiska användningen är starkt begränsad.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade Monica Bertilsson att regeringsrätten skulle förklara att mässhaken utgjorde sådant alster av bildkonst som var undantaget från skatteplikt enligt 8 § 8) lagen om mervärdeskatt.

Regeringsrätten (Simonsson, Ericsson, Engblom) beslöt i dom den 20 oktober 1981 följande.

Den konstnärliga utformningen av en mässhake har till ändamål att fördjupa innehållet i gudstjänsten. Även om mässhaken i och för sig utgör ett klädesplagg, måste den med hänsyn till sin utformning och nära anknytning till kyrkans övriga utsmyckning och liturgi anses utgöra ett alster av textil bildkonst, där bilden utgör framställningens egentliga syfte och nyttomomentet är av helt underordnad betydelse. På grund

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

RSV/FB Im 1982:8

härav förklarar regeringsrätten med ändring av riksskatteverkets förhandsbesked att den mässhake som avses med ansökningen är att hänföra till sådant alster av bildkonst som enligt 8 § 8) lagen om mervärdeskatt är undantaget från skatteplikt.

Regeringsrådet Widmark var skiljaktig och anförde:

> Undantaget från skatt i 8 § 8) lagen om mervärdeskatt torde avse vad som i vanlig mening utgör alster av bildkonst. En mässhake är ett kyrkligt klädesplagg och ingår som sådant i prästens tjänstedräkt vid särskilda tillfällen. Oavsett att en mässhake kan ha en i hög grad konstnärlig utformning utgör den alltså väsentligen ett bruksföremål och kan därför inte hänföras till det nämnda undantaget. Jag lämnar därför besvären utan bifall.

Regeringsrättens dom den 17 november 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Im 1982:9

Ideell förenings butiksmässiga försäljning av begagnade varor som skänkts till föreningen har ansetts som yrkesmässigt bedriven

1 Ansökningen

I ansökningen anförde Föreningen Emmaus Stockholm bl a följande.

> Emmaus Stockholm är en ideell förening vars verksamhet främst består i att förmedla gåvor, huvudsakligen i form av begagnade kläder, till mottagare i olika u-länder.
>
> En del av de gåvor föreningen mottager från allmänheten omsätts till pengar genom försäljning på föreningens loppmarknad. Loppmarknaden hålles öppen regelbundet, två dagar per vecka. Intäkterna från försäljningen går, förutom till försäljningens omkostnader, till omkostnader för klädsändningar och andra direkta biståndsinsatser. Eftersom föreningen inte betalar någonting för de varor som säljs ger försäljningen ett stort ekonomiskt överskott som alltså går till det ändamål givarna avser att stödja med sina gåvor till föreningen.
>
> Denna försäljning har belagts med mervärdeskatt. Den har ansetts yrkesmässig eftersom den bedrivits butiksmässigt och därmed i konkurrens med den övriga yrkesmässiga handeln med begagnade varor. Fr o m juli 1979 har dock mervärdeskattelagen ändrats på ett sådant sätt att beskattningen av vår försäljning har kommit att framstå som felaktig och rent orättvis. Då infördes i mervärdeskattelagen den s k "fiktiva avdragsrätten". Den innebär att en skattskyldig, som köper en vara från någon som inte är skattskyldig, får göra avdrag för ingående skatt med det belopp som skulle ha utgjort mervärdeskatt om säljaren hade varit skattskyldig. Effekten härav blir att endast den skattskyldiges mervärde, d v s skillnaden mellan hans inköps- och försäljningspris, beskattas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

Eftersom de varor föreningen säljer är skänkta och inget inköpspris finns att avräkna någon fiktiv ingående skatt ifrån, så beskattas vid vår försäljning hela försäljningssumman. Konsekvensen härav blir att även värdet av gåvorna beskattas, vilket innebär att mervärdebeskattningen av vår försäljning blir mer en gåvobeskattning än en mervärdebeskattning. Detta medan Emmaus, liksom andra allmännyttiga föreningar, är befriade från gåvoskatt enligt § 38 i lagen om arvs- och gåvoskatt.

Föreningen ger i ansökningen några exempel i syfte att belysa de skattemässiga konsekvenserna för Emmaus i jämförelse med antikhandeln. I anslutning härtill erinrar föreningen om följande uttalande av departementschefen i den proposition till riksdagen (prop 1978/79:141), i vilken förslaget till avdrag för s k fiktiv skatt lades fram:

"I nuvarande andra stycket av punkt 1 av anvisningarna till 2 § anges att försäljning av inventarier, material m m i verksamhet som inte medför skattskyldighet anses som yrkesmässig endast om den sker i butiksmässiga former. Enligt vad jag har förordat i det föregående skall den som yrkesmässigt säljer begagnade varor få göra avdrag för beräknad skatt som belöper på förvärven för verksamheten. I konsekvens med detta förslag borde motsvarande avdragsrätt tillkomma den som säljer inventarier m m, i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Det torde dock i åtskilliga fall vara svårt att vid försäljningstillfället utreda beloppet av den ingående skatten. Jag anser därför att försäljning av utrangerade varor och annan överskottsmaterial i verksamhet som inte medför skattskyldighet skall anses som ej yrkesmässig."

Föreningen tillägger:

Det problem som här behandlas är snarlikt det som gäller vår försäljning. Den lösning som förordas, d v s att även butiksmässig försäljning skall anses som icke yrkesmässig, borde nu också gälla vår försäljning.

Vad som gäller för icke butiksmässig försäljning av vårt slag anges i riksskattenämndens anvisning II:100, 2 från den 15 april 1969:

"Sådan försäljning som sker på basar eller liknande som anordnas av ideell sammanslutning, t ex kyrkoförsamling, Rädda Barnen, Röda Korset eller liknande organisation, och som i huvudsak avser varor som skänkts till föreningen eller tillverkats av föreningens medlemmar bör normalt inte anses medföra skattskyldighet för organisationen. Om försäljningen däremot huvudsakligen avser varor som av föreningen inköpts för försäljning kan verksamheten anses yrkesmässig och medföra skattskyldighet."

Denna regel borde nu rimligtvis utsträckas till att gälla även vår butiksmässiga försäljning. En sådan tilllämpning av anvisningen skulle vara helt i överensstämmelse med mervärdeskattelagen så som den nu är utformad efter den "fiktiva avdragsrät-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

tens" införande.

Vi hemställer således om att vår försäljning av begagnade varor, som skänkts till föreningen, icke skall medföra skattskyldighet för föreningen.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 16 juni 1981 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Fridolin, Lagergren, Eklund, Arvidson, Wihlborg, Bissmarck-Masreliez, Udd) följande förhandsbesked.

Föreningens försäljning av begagnade varor får anses ske under rörelseliknande former och är därför enligt punkt 1 anvisningarna till 2 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt att betrakta som yrkesmässig. Som en följd härav är föreningen skattskyldig till mervärdeskatt enligt bestämmelserna i 2 § samma lag för sin försäljning av begagnade varor. Nämnden besvarar ansökningen i enlighet härmed.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten fullföljde föreningen sin talan.

I dom den 17 november 1981 beslöt regeringsrätten (Cars, Nordlund, Hultqvist, Björne) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

PROGRAMVARA FÖR:

- Advokatredovisning
- Fakturering — tjänster
- — artiklar
- Klientredovisning
- Kundreskontra
- Lagerredovisning
- Leverantörsreskontra
- Lön (SAF's Allmänna Grupp)
- Ordbehandling (Word Star)
- Projektredovisning
- Redovisning 1
- Redovisning 2
- Skatteberäkning
- Textredigering
- Tidredovisning



Hogia data

Doterödsvägen 1, 444 00 Stenungsund. Tel 0303-805 10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58

Returneras vid obeställbarhet
till utgivaren
SKATTENYTT
Box 5, 793 01 Leksand
som erlägger returportot

Ska du vinna eller förlora på den nya skatte-reform-en?



Nu när skattereformen är beslutad gäller det för dig, särskilt om du är jordbrukare, företagare eller villa-ägare att se om ditt hus. Vad som från början var avsett att bli en marginalskattereform kommer sannolikt redan innan genomförandet att förvandlas till en åtgärd som enbart begränsar värdet på underskottsavdragen.

Genom kvittningsförbud mellan olika förvärvskällor kan reformen drabba såväl privatpersoner som jordbrukare och rörelseidkare hårt om man inte redan nu planerar. Orättvisorna inbyggda i regelsystemet gör att det ofta kommer att bero på tillfälligheter om dina underskott blir avdragsgilla eller ej.

Boken som räddar dina avdrag

För vanliga människor har det hittills varit omöjligt att överblicka effekterna, men nu har du chansen! Den kände juristen Holger Hvenfeldt har gjort en grundlig studie på ca 200 sidor. På ett lättåskådligt sätt analyserar han och drar konsekvenserna av de nya reglerna. Köp boken, den kostar bara 98:-, men kan rädda 1000-tals kronor.

Beställ boken idag, upplagan är begränsad.
Beställningstelefon 046-12 96 65 eller
040-785 50

Porto tillkommer. PORTOFRITT om ni betalar förskott med check eller sätter in pengarna på PG 66 04 34 - 2 eller BG 570 - 4689. (Om ni beställer över PG eller BG skicka då inte in denna kupong utan gör beställningen på PG eller BG-blanketten)

Jag vill rädda mina avdrag och
beställer ex av boken
"Din nya avdragsrätt". Pris 98:-

Namn .....

Företag .....

Adress .....

Postadress .....

Frankeras ej
Adressaten
betalar
portot

HIPPOS
FÖRLAG HB
Svarsförsändelse
Kontonummer 3114
200 22 MALMÖ

Detta nr är tryckt i 22.500 ex.

DALA OFFSET AB, FALUN

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:58