SN DEBATT
SKATTENYTT

Kjell-Åke Strömberg

Leverans i mervärdeskattelagens mening

I skattenytt nr 1—2 1985 behandlas i en artikel av universitetslektorn Ulf Göransson bl a Omsättning i mervärdeskattelagens mening. Där konstateras att regeringsrätten i målet RÅ 1983 1:5 löst frågan huruvida omsättning förelegat, utan att lägga det sakrättsliga borgenärsskyddet, separationsrätten, till grund för bedömningen.

Förvärvaren i det aktuella fallet hade alltså inte nått sakrättsligt skydd genom det överlämnande av nycklar som företogs. Trots detta ansåg regeringsrätten att omsättning förelegat i mervärdeskattelagens mening. Göransson kommer till den logiska slutsatsen att det är det kontraktsrättsliga regelsystemet som tillämpats d v s transaktionen bedömdes utifrån vad som avtalats.

I regeringsrättens dom den 1 november 1988 mål nr 3274-1987 rörande ett överklagat förhandsbesked, ställs frågan på sin spets. Omständigheterna var följande. Ett byggföretag överväger att till ett finansbolag överlåta sina inventarier såsom byggnadsställningar, maskiner m m. Inventarierna skall därefter leasas tillbaka av byggföretaget och kommer därför att bli kvar hos byggföretaget. Inga åtgärder vidtas för att finansbolaget som köpare skall få sakrättsligt skydd. Frågan gällde huruvida omsättning i mervärdeskattelagens mening förelåg då byggföretaget överlät inventarierna till finansbolaget. Rättsnämnden ansåg med hänvisning till RÅ 1983 1:5 att så var fallet. Omsättningsbegreppet bedömdes alltså utifrån det kontraktsrättsliga regelsystemet.

I besvär över förhandsbeskedet yrkar byggföretaget att det sakrättsliga regelsystemet skall vara styrande och följaktligen omsättning inte anses föreligga.

I regeringsrättens dom definieras omsättningsbegreppet enligt följande.

”För att omsättning skall anses föreligga måste enligt det nyss anförda leverans

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

ha skett i den bemärkelsen åtminstone att varan har avlämnats till köparen eller avsänts till denna mot postförskott eller efterkrav.''

Definitionen är i det närmaste ett citat av anvisningarna till 4 § lagen om mervärdeskatt.

Regeringsrätten gör vidare en jämförelse mellan omständigheterna i här aktuellt fall och de i RÅ 1983 1:5. Man konstaterar att förhållandena i RÅ 1983 1:5 inte var likartade dem som föreligger i förevarande mål. I det nu aktuella målet finns inget ''moment av avlämnande'' eller avsändande av det försålda godset.

Tydligen anser regeringsrätten att sådant moment fanns i RÅ 1983 1:5. Det åsyftade momentet måste vara just tradition av nycklarna. Denna nyckeltradition uppfyller således enligt regeringsrätten mervärdeskattelagens krav för att omsättning skall anses föreligga. Att sådan tradition däremot inte ger sakrättsligt skydd är konstaterat tidigare.

Kan man genom de två domarna sägas ha fått klarlagt om det mervärdeskatterättsliga omsättningsbegreppet är kopplat till det sakrättsliga eller till det kontraktsrättsliga regelsystemet?

Den senaste domen visar att omsättningsbegreppet inte bygger på enbart kontraktsrättsliga regler. Enbart den omständigheten att ett civilrättsligt bindande avtal föreligger är inte tillräcklig för att skattskyldighet skall föreligga.

Å andra sidan visar RÅ 1983 1:5 att sakrättsligt skydd inte är en nödvändighet för att betrakta en överlåtelse som omsättning.

Svaret på frågan blir alltså att mervärdeskatten har ett eget omsättningsbegrepp som förutsätter åtminstone ''moment av avlämnande'', t ex avlämnande av nycklar.

Gemensamt för de båda domarna är att fråga är om fall där köparen inte nått sakrättsligt skydd.

Förutom genom tradition kan sakrättsligt skydd nås genom förfarande enligt lagen om lösöreköp eller genom denuntiation. Båda varianterna kräver emellertid inget ''moment av avlämnande'', i vart fall inte för sakrättsligt skydd. Men hur förhåller det sig mervärdeskatterättsligt? Kan ett sakrättsligt giltigt förvärv undgå att betraktas som omsättning i fråga om mervärdeskatt?

I förhandsbesked RSV/Im 1978:7 har beslutats att förfarande enligt lagen om lösöreköp inte utgjort omsättning i mervärdeskattelagens mening. Av detta dras den slutsatsen att utan ''moment av avlämnande'' föreligger ingen omsättning, oavsett utformning av affären. Å andra sidan torde inte kunna hävdas att omsättning inte föreligger om ett lösöreköp kombineras med någon form av avlämnande.

I denuntiationsförfarandet uppkommer frågan hur sådant moment skall konstrueras.

Exempelvis ett finansbolag äger en datorutrustning som man leasar ut till en användare. Finansbolaget säljer utrustningen till en tredje part men utrustningen förblir hos användaren vilken underrättas om äganderättsövergången. Sakrättsligt skydd har alltså uppnåtts av köparen av utrustningen. Emellertid saknas i detta skede'' moment av avlämnande''. En fysisk förflyttning av utrustningen ter sig olämplig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

Sammanfattningsvis kan konstateras att det mervärdeskatterättsliga omsättningsbegreppet klarlagts såtillvida

— att ett civilrättsligt bindande avtal i sig inte garanterar att omsättning i mervärdeskattelagens mening föreligger,
— att säkrättsligt skydd inte krävs för att omsättning skall anses föreligga, RÅ 1983 1:5
— samt vidare att ett sakrättsligt giltigt förvärv inte alltid utgör omsättning, RSV/FB Im 1978:7.

Omsättning enligt mervärdeskattelagen förutsätter leverans i betydelsen fysisk leverans av godset eller åtminstone ett ''moment av avlämnande'', exempelvis överlämnande av nycklar för ett ögonblick. Det torde inte vara djärvt att utgå ifrån att omsättningsbegreppet i praktiken kommer att bedömas utifrån det kontaktsrättsliga regelsystemet. Med andra ord, avtalstextens formulering avgör huruvida en affär skall omfattas av mervärdebeskattningen. Är man överens om att någon form av avlämnande ägt rum torde det vara svårt för någon utomstående part att hävda motsatsen. SN

Byrådirektör Kjell-Åke Strömberg, verksam vid Mervärdeskatteenheten i Härnösand.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57

SRF
Står för trygghet

Att anlita en Redovisningskonsult SRF ger trygghet.
Beteckningen SRF är en garanti för kvalificerad *ekonomisk utbildning*, minst 5 års praktisk *yrkeserfarenhet* och en kontinuerlig *aktualitetsutbildning*.

Över hela landet

Redovisningskonsulter SRF finns på de flesta orter. Mer än 100 000 företag i vårt land anlitar någon av Sveriges över 700 Redovisningskonsulter SRF.

Mest mindre och medelstora företag

De flesta som anlitar en Redovisningskonsult SRF är mindre företag. Småföretagare som har verklig nytta av en aktiv rådgivare vid sin sida. Som vill ha en kunnit samtalspartner — inte en siffergranskare eller kontrollant.

SRF är inte vem som helst

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF ge en omfattande information och utbildning åt sina ledamöter. SRF har egen Servicebyrå för distribution av facklitteratur, blanketter m m, en Dataenhet för hjälp med utvärdering av datautrustning, Expertpanel med specialistkompetens. SRF är också representerat i offentliga nämnder och utgör remissinstans i bl a redovisnings- och skattefrågor.



Vill du veta mer om SRF?

Beställ vårt informationsmaterial från förbundskansliet i Falun.
Du hittar oss också i Gula Sidorna under ”Redovisningskonsulter” markerade med SRF eller △.

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND
— småföretagarens rådgivare och samtalspartner.

Förbundsadress: Stigaregatan 7, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023-181 30.

☐ Sänd mig informationsmaterial om SRF.
☐ Sänd mig ansökningshandlingar för ledamotskap i SRF.

Namn _____

Företag _____

Adress _____

Postadress _____

Brevporto

SRF:s SERVICEBYRÅ AB
Box 143
791 23 FALUN

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:57