

Målnummer:	6964-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2004-12-22		
Rubrik:	Ett IT-konsultbolag har vägrats avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av datorutrustning som tillhandahållits anställda mot avstående av lön motsvarande bolagets anskaffningskostnad, då bolaget inte ansågs ha visat att utrustningen varit avsedd att användas i bolagets verksamhet.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 17 § första stycket, 38 § första stycket 1, 64 a § och 64 f § lagen (1968:430) om mervärdesskatt• 8 kap. 3 §, 15 kap. 11 § första stycket 1 samt 18 kap. 1 § och 6 § lagen (1994:200) om mervärdesskatt• Artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EG-domstolens dom i mål 268/83, Rompelman, REG 1985 s. 655• EG-domstolens dom i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991 s. I-3795• EG-domstolens dom i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995 s. I-983• EG-domstolens dom i mål C-230/94, Renate Enkler, REG 1996 s. I-4517• EG-domstolens dom i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000 s. I-4177• EG-domstolens dom i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001 s. I-1831		

REFERAT

WM-data eSolutions AB (bolaget) bedrev under åren 1994 och 1995 konsultverksamhet inom området administrativ systemutveckling. Bolaget ingick i WM-datakoncernen. Anställda inom koncernen hade under denna tid möjlighet att mot avstående av kontant övertidsersättning erhålla bl.a. datorutrustning m.m. till ett värde motsvarande utrustningens inköpspris exklusive mervärdesskatt. Skattemyndigheten i Stockholm vägrade avseende redovisningsperioderna november-december 1994 och november-december 1995 bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med 392 346 kr respektive 742 588 kr hänförlig till förvärv av utrustningen samt påförde bolaget skattetillägg med 20 procent av underlaget. Som motivering till beslutet anförde skattemyndigheten att bolagets tillhandahållande av utrustningen till de anställda var att anse som en löneförmån varför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte förelåg.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att de skulle undanröjas samt att skattetilläggen i vart fall skulle efterges.

Länsrätten i Stockholms län (2000-12-12, ordförande Ståhlberg) yttrade i fråga om mervärdesskatt och skattetillägg följande: Av handlingarna i målen framgår att bolagets verksamhet består av konsulttjänster inom administrativ systemutveckling. Uppdragen omfattar utredning, rådgivning, system- och programkonstruktion, databasdesign, kvalitetskontroll och säkerhet samt utveckling av distribuerade ADB-system i PC-miljö och lokala nätverk. De anställda i bolaget har därvid haft möjlighet att erhålla teknisk utrustning, företrädesvis persondatorer, mot avstående av kontant bruttolön för arbetad övertid. Enligt bolaget har syftet med tillhandahållandet varit att underlätta

arbetsituationen för den anställde, genom att denne kunnat utföra vissa arbetsuppgifter hemifrån. Efter anställningstidens utgång skall utrustningen återlämnas till bolaget. - - - Under den period som målen omfattar, har två olika lagar om mervärdesskatt varit i kraft. Till och med den 30 juni 1994 gällde lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Därefter gäller mervärdesskattelagen (1994:200), ML. - Av 8 kap. 3 § första stycket ML framgår att den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. I GML fanns en bestämmelse i 17 § första stycket med samma innehåll såvitt nu är av intresse. - Den anställdes avstående av bruttolön i form av övertid avser, enligt bolaget, inte betalning för äganderätten till den utrustning som erhållits, utan utgör ersättning till arbetsgivaren för att denne skall tillhandahålla den anställde nödvändig utrustning. Länsrätten finner dock att utrustningen regelmässigt betalats av den anställde genom att denne avstått från redan intjänad övertid, som således till sitt belopp är känt. Detta utbyte av övertidsersättning mot utrustning är en ren lönekostnad för bolaget och har därmed inte sådan anknytning till bolagets verksamhet i den mening som krävs enligt 8 kap. ML. Länsrätten finner därför att avdrag inte kan medges. - - - Enligt 64 a § GML respektive 18 kap. 1 § ML påförs skattetillägg om skattskyldig i deklaration eller annat skriftligt meddelande, som lämnats till ledning för beskattningen, lämnat uppgift som befinns oriktig. Oriktig uppgift föreligger bl.a. när de faktiska uppgifterna som den skattskyldige lämnat är direkt felaktiga. Med oriktig uppgift jämställs även att den skattskyldige underlåter att lämna uppgift som han är skyldig att lämna. - Skattetillägget utgör 20 procent av det skattebelopp som inte skulle ha påförts den skattskyldige eller som felaktigt skulle ha räknats honom till godo om den oriktiga uppgiften godtagits. - Enligt 18 kap. 6 § ML första stycket skall skattetillägg efterges, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. I GML fanns en bestämmelse i 64 f § första stycket med samma innehåll såvitt nu är av intresse. - Länsrätten har funnit att anskaffning av ifrågavarande utrustning är en ren lönekostnad. Som följd härav är bolagets förvärv av utrustningen inte hänförlig till sådan verksamhet som medför skattskyldighet. Oaktat detta faktum har bolaget felaktigt gjort avdrag för den ingående mervärdesskatten som belöper på dessa förvärv. Bolaget har således lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen och skall därmed påföras skattetillägg. Skattetillägget utgår oavsett om den oriktiga uppgiften lämnats avsiktligt eller inte. Hänsyn till subjektiva faktorer kan dock i viss mån tas genom eftergiftsreglerna i 18 kap. 6 § ML, respektive 64 f § GML. Sett i samband med de övriga förmåner bolaget gjort avdrag för och vilka inte nu är föremål för prövning, framstår det som uppenbart att bolaget satt i system att kvitta lön mot diverse anställningsförmåner. I ljuset av detta förfarande finner länsrätten att grund för eftergift inte föreligger i förevarande mål. - - - Överklagandet avslås.

Bolaget fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall.

Kammarrätten i Stockholm (2002-10-07, Willén, Wahling Bexhed, Wittrock, referent) yttrade i fråga om mervärdesskatt och skattetillägg följande: Kammarrätten i Stockholm har i lagakraftvunna domar den 5 december 2001 avseende bolaget i mål om arbetsgivaravgifter och avseende flera anställda i mål om inkomsttaxering funnit att äganderätten till ifrågavarande arbetsplatsutrustningar inte övergått till de anställda (kammarrättens mål nr 6709-1999, 6710-1999 och 6872--6876-1999). Kammarrätten anförde bl.a. följande i bolagets mål om arbetsgivaravgifter (mål nr 6875-1999 och 6876-1999). "Av samstämmiga uppgifter från bolaget och de anställda framgår att man muntligen avtalat att bolaget skulle behålla äganderätten till ifrågavarande

datorutrustning. Vidare framgår att den främsta anledningen till arrangemanget var att möjliggöra för anställda att arbeta på annan plats än på kontoret, t.ex. från hemmet eller ute hos kund." Kammarrätten ansåg inte att de anställda hade åtnjutit någon skattepliktig förmån. - För att bolaget som ostridigt bedriver verksamhet som medför skattskyldighet skall få göra avdrag för ingående skatt krävs att anskaffningen av arbetsplatsutrustningen (datorerna) hänför sig till förvärv i verksamheten. De anställda, som målet gäller, har avstått från övertidsersättning för att erhålla den aktuella utrustningen. Enligt bolaget har förvärven av utrustningen skett för användning i bolagets verksamhet, i de konsulttjänster som utförs av konsulterna och inte för privat bruk. - Kammarrätten har inte nu anledning att göra annan bedömning av frågorna om äganderätten till och användningen av ifrågavarande utrustning än den bedömning kammarrätten har gjort i målen om arbetsgivaravgifter och inkomsttaxering. Utrustningen får därför anses anskaffad för bolagets verksamhet och inte för de anställdas privata bruk. Den omständigheten att de anställda för att få tillgång till utrustningen fått avstå övertidsersättning påverkar enligt kammarrättens mening inte frågan om bolagets avdrag för ingående skatt på utrustningen ifråga. - Bolaget är således berättigat till avdrag för ingående skatt hänförlig till ifrågavarande förvärv av datautrustning. Bolagets överklagande skall följaktligen bifallas i den delen. - Vid denna utgång i beskattningsfrågan skall de påförda skattetilläggen undanröjas. - Kammarrätten förklarar, med ändring av länsrättens dom och skattemyndighetens beslut, att bolaget har rätt till avdrag för de i målen yrkade avdragen för ingående skatt och att de påförda skattetilläggen skall undanröjas.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och i enlighet med länsrättens dom vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt samt påföra bolaget skattetillägg. Skatteverket anförde bl.a. följande. Kammarrätten har ansett att äganderätten till utrustningen inte övergått till de anställda och låtit detta vara avgörande för bedömningen av bolagets rätt till avdrag. En bedömning av vem som har äganderätten till utrustningen har emellertid endast betydelse om man anser att utrustningen förvärvats i verksamheten. De aktuella förvärven är inte av sådant slag. Det har nämligen stått de anställda fritt att välja teknisk utrustning eller annan naturakompensation för övertid, vilket visar att det främst var de anställdas privata önskemål och inte bolagets behov som styrde förvärven av utrustningen. Det framstår inte heller som sannolikt att bolaget - i den expansiva fas som IT-branschen befann sig i under den i målen aktuella tiden - inte skulle ha tillhandahållit sina anställda den utrustning de behövde för att utföra arbetet. Även om utrustningen använts i arbetet har detta inte någon avgörande betydelse. Avgörande är i stället om den anställde fått använda utrustningen på samma sätt som om han själv förvärvat eller hyrt den (RÅ 1999 ref. 37). Det har inte framkommit annat än att så har varit fallet. Bolaget har inte haft någon förteckning över utlånad utrustning. Några skriftliga avtal som begränsat användningen av utrustningen har inte ingåtts. Bolaget kan inte anses ha visat vad som hänt med utrustningen sedan den anställde fått den i sin hand. Bolaget har försökt dölja hur utrustningen använts. - Den av bolaget tillämpade avräkningen har gått till så att varans inköpspris exklusive den mervärdesskatt för vilken bolaget yrkat avdrag har dividerats med den anställdes timlön och kvoten, dvs. antalet arbetstimmar, har räknats av från den anställdes övertid. Den tillämpade avräkningsmetoden utgör ett starkt stöd för uppfattningen att förvärven av utrustning i allt väsentligt gjorts i syfte att utrustningen skulle användas privat. - Bolaget har använt en personorienterad, sidoordnad redovisning av övertid med uppgift om vilka naturaersättningar som lämnats och om hur många övertidstimmar ersättningsarna motsvarat. Övertiden har alltså inte bokförts löpande över några konton i affärsbokföringen men ändå noterats löpande på ett ordnat sätt. I de fall naturaersättning lämnats har detta inte kunnat läsas ut av den löneredovisning som legat till grund för de anställdas kontrolluppgifter och bolagets underlag för arbetsgivaravgifter. Det angivna tillvägagångssättet har inneburit fördelar för såväl bolaget som de anställda. Bolaget har kunnat göra avdrag för ingående

skatt och sänka sitt underlag för arbetsgivaravgifter. De anställda har - till skillnad från andra konsumenter - sluppit bära den slutliga mervärdesskatten på utrustningen samt även undgått inkomstskatt på en del av övertidsersättningen.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 75 000 kr samt anförde i huvudsak följande. Målen gäller bolagets rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv av arbetsplatsutrustning, dvs. den utrustning som den anställde har behövt för att arbeta från en annan plats än bolagets kontor. Den fråga som underinstanserna prövat är om denna utrustning anskaffats för verksamheten. När arbetsplatsutrustningen förvärvades skedde detta för att både bolaget och den anställde hade bedömt att det fanns ett behov av att den anställde arbetade på platser utanför bolagets kontor. Utrustningen har alltså anskaffats i syfte att användas i bolagets verksamhet och den har också uteslutande eller så gott som uteslutande använts på detta sätt. Detta har styrkts genom omfattande muntlig bevisning i mål om bolagets underlag för arbetsgivaravgifter och i mål om vissa anställdas inkomsttaxeringar. Skatteverket har däremot inte åberopat någon egen bevisning för att styrka att syftet med förvärven har varit ett annat än bolaget gör gällande. - Det förhållandet att de anställda har varit beredda att avstå viss övertidsersättning för att få tillgång till utrustningen förändrar inte syftet med bolagets förvärv av utrustningen. Att bolaget inte har haft någon förteckning över utrustningen saknar betydelse vid bedömningen av bolagets rätt till avdrag. De anställda har inte haft rätt att förfoga över utrustningen genom att t.ex. sälja, hyra ut eller pantsätta den. - Om Regeringsrätten skulle göra en annan bedömning av bolagets rätt till avdrag för ingående skatt än den kammarrätten gjort hemställer bolaget om att förhandsavgörande från EG-domstolen inhämtas. - För det fall att Regeringsrätten skulle anse att grund för att påföra skattetillägg föreligger bör i första hand eftergift meddelas med hänsyn till att målen gäller en svår skatterättslig fråga och att det i vart fall framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. I andra hand bör skattetilläggen sättas ned.

Skatteverket ansåg inte att frågan i målen var sådan att ett förhandsavgörande fordrades.

Regeringsrätten (2004-12-22, Ragnemalm, Sandström, Ersson, Dexe, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målen är fråga om bolaget har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till bolagets förvärv av personatorer och annan utrustning, som anskaffats för användning främst i personalens hem.

Enligt GML, som i målen är tillämplig i fråga om förhållandena före den 1 juli 1994, får skattskyldig göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet (17 § första stycket). Enligt motsvarande reglering i ML, som i övrigt skall tillämpas i målen, gäller att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten (8 kap. 3 §).

Bestämmelserna i ML har anpassats till innehållet i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Enligt direktivet har en skattskyldig person rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som tillhandahålls av annan skattskyldig person i den mån varorna eller tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner (artikel 17.2).

EG-domstolens praxis innebär såvitt nu är av betydelse följande.

Bevisbördan för att avdragsrätt föreligger vilar på den skattskyldige (EG-domstolens dom i mål 268/83, Rompelman, REG 1985 s. 655, punkt 24). Eftersom avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet är det endast den egenskap i vilken en person uppträder vid

detta tillfälle som avgör om avdragsrätt föreligger (EG-domstolens dom i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991 s. I-3795, punkt 8). Huruvida en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att använda dessa i sin ekonomiska verksamhet är en bevisfråga som skall bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs (domen i Lennartz-målet, punkt 21, och EG-domstolens dom i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001 s. I-1831, punkt 29). Om en vara med hänsyn till sin karaktär lämpar sig för såväl privat användning som användning i en ekonomisk verksamhet, måste alla omständigheter undersökas för att avgöra om varan faktiskt används med avsikt att erhålla inkomster (EG-domstolens dom i mål C-230/94, Renate Enkler, REG 1996 s. I-4517, punkt 27).

Avdragsrätten förutsätter att de anskaffade varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till den skattskyldiges utgående skattepliktiga transaktioner (EG-domstolens dom i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995 s. I-983, punkt 19 och i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000 s. I-4177, punkt 24). Även om det inte föreligger något sådant direkt och omedelbart samband mellan förvärven och särskilda utgående transaktioner kan kostnaderna för förvärven - som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i denna egenskap - utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Förvärven har då ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet och rätt till avdrag föreligger på denna grund (t.ex. domen i målet Midland Bank, punkt 31).

Det råder således inte någon oklarhet angående innebörden av sjätte mervärdesskattedirektivet i nu aktuella hänseenden. Anledning att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen föreligger därför inte.

Av utredningen framgår följande.

Bolaget var under den i målen aktuella tiden det största dotterbolaget i WM-datakoncernen och hade ca 500 anställda. Verksamheten bestod i att tillhandahålla konsulttjänster inom administrativ systemutveckling.

Vid taxerings- och skatterevision hos bolaget noterades i upprättade revisionspromemorior att bolaget anskaffat ett stort antal persondatorer inklusive tillbehör att användas som arbetsredskap för datakonsulter och tekniker och som administrativt hjälpmedel för lednings-, ekonomi- och stabspersonal. Utöver dessa anskaffningar - varom inte är fråga i målet - hade anställda inom koncernen möjlighet att mot avstående av kontant ersättning för arbetad övertid erhålla utrustning i form av "företrädesvis persondatorer jämte tillbehör till sådana och mobiltelefoner". Tillvägagångssättet med s.k. övertidskvittning angavs ha varit frekvent förekommande och av mycket stor omfattning i flertalet av de granskade företagen inom koncernen. De anställda kunde på detta sätt även erhålla nöjes- och rekreationsresor. Det angavs i promemoriorna att bolaget fört en sidoordnad redovisning över inarbetad övertid för respektive anställd. I det fall den anställde utnyttjat möjligheten att utfå utrustning eller resor som kompensation för övertiden, har övertiden reducerats med det antal timmar som motsvarat priset (exklusive mervärdesskatt) på utrustningen eller resan. Den ingående mervärdesskatt som belöpt på anskaffningarna har den anställde generellt inte behövt kompensera bolaget för. Enligt promemoriorna har i vissa enstaka fall konstaterats att övertidstimmarna reducerats i något mindre omfattning än vad som motsvarade värdet på den uttagna utrustningen. Någon förklaring till denna rabatt har inte kunnat lämnas.

Enligt handlingarna har under år 1994 utrustning tillhandahållits 114 anställda till ett totalt värde inklusive mervärdesskatt om 1 961 731 kr. Beloppen per anställd varierar mellan ca 1 000 och 62 000 kr. Det framgår inte närmare vad beloppen avser eller varför beloppen varierar per anställd på nu angivet sätt. Under år 1995 har utrustning tillhandahållits 188 anställda till ett totalt värde inklusive mervärdesskatt om 3 712 943 kr. De individuella beloppen uppgår till mellan ca 500 och 162 000 kr. Vissa anställda har på detta sätt erhållit

utrustning såväl under år 1994 som under år 1995. De nu angivna beloppen innefattar inte de förvärv av nöjes- och rekreationsresor som också hanterats inom ramen för systemet med "övertidskvittning".

Regeringsrätten gör följande bedömning.

En persondator får anses vara en sådan vara som med hänsyn till sin karaktär kan lämpa sig såväl för privat bruk som för användning i en ekonomisk verksamhet. Även när en persondator anskaffas för att placeras i hemmet hos en anställd kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för den ingående skatten, nämligen om det kan visas att den anställde skall använda datorn i sitt arbete.

Bifall till bolagets yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt förutsätter således att bolaget kan visa att datorer och annan s.k. utrustning varom fråga är i målen skulle användas i verksamheten. Först kan konstateras att bolaget inte lämnat några fullständiga uppgifter om vad anskaffningarna avser, annat än att däri i viss utsträckning ingår persondatorer m.m. Den avdragna ingående skatten synes, av utredningen att döma, emellertid avse också annat än datorer m.m. Det framgår, bl.a. mot bakgrund av de stora skillnaderna i anskaffningskostnad avseende inköpen till olika anställda, att de anställdas individuella önskemål varit styrande för inköpen. En förutsättning för att bolaget skulle åta sig anskaffning av persondatorer eller annan utrustning var i varje enskilt fall, i princip, att den anställde avstod från avtalad lön med belopp som exakt motsvarade bolagets anskaffningskostnad. Det förhållandet att kostnaderna för anskaffningarna på detta sätt direkt belastade de anställda talar enligt Regeringsrättens mening mot att förvärven av datorer och annan utrustning har ett direkt och omedelbart samband med bolagets skattepliktiga verksamhet, eller att kostnaderna för förvärven är att bedöma som allmänna omkostnader i verksamheten. I sammanhanget kan inte heller bortses från den omständigheten att bolaget under de aktuella åren i betydande omfattning låtit de anställda använda systemet med övertidskvittning för att förvärva nöjesresor åt sig själva och sina familjer.

Även med beaktande av vad bolaget och anställda hos bolaget har anfört om att de ifrågakvarande datorerna faktiskt använts i tjänsten och på det sättet kommit bolaget till nytta, kan bolaget mot den angivna bakgrunden inte anses ha visat att de avdragna beloppen avser anskaffningar för bolagets skattepliktiga verksamhet. Bolaget har inte heller lämnat sådana detaljerade uppgifter om anskaffningarna som skulle möjliggöra en bedömning av om avdragsrätt skulle kunna finnas i vissa delar. Det har i målen inte gjorts gällande att avdragsrätt skulle föreligga på den grunden att datorer m.m. införskaffats för att yrkesmässigt omsättas till de anställda.

Bolaget har således vid tillämpningen av ML inte rätt till avdragen. Det saknas skäl att göra annan bedömning avseende de anskaffningar för vilka reglerna i GML gäller.

Väsentliga sakförhållanden har framkommit först vid revision av bolaget. Det finns därför förutsättningar för att med stöd av 38 § första stycket 1 GML och 15 kap. 11 § första stycket 1 ML efterbeskatta bolaget för redovisningsperioden november-december 1994. Regeringsrätten finner vidare att bolaget lämnat sådana uppgifter som utgör grund för att påföra skattetillägg enligt 64 a § GML och 18 kap. 1 § ML. Skäl för eftergift enligt 64 f § GML respektive 18 kap. 6 § ML föreligger inte.

På grund av det anförda skall överklagandet bifallas.

Skäl att bevilja bolaget ersättning för kostnader i Regeringsrätten föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet om inhämtande av förhandsavgörande.

Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut som länsrättens dom innehåller.

Regeringsrätten avslår bolagets yrkande om ersättning för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2004-11-24, föredragande Palmstierna, målnummer 6964--6965-02

Sökord: EG-rätt mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1993/94:99 s. 209; SOU 1994:88 s. 237
