

Målnummer:	5499-98	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1999-07-13		
Rubrik:	Avdrag för ingående mervärdesskatt har inte medgetts bolag för anskaffning av datorer avsedda att användas för utlåning eller uthyrning till anställda för privat bruk. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• R78 1:51• R78 1:57• RÅ 1997 ref. 16• C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co, REG 1997 s. I-5577		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde ett bolag i huvudsak följande. - Från och med inkomståret 1998 utvidgas skattefriheten vid inkomstbeskattningen för datorer som arbetsgivare tillhandahåller anställd personal, prop. 1996/97:173, bet. 1997/98:SkU4 och SFS 1997:770. - Bolaget avser att inköpa ett stort antal datorer som skall tillhandahållas personalen. - 1. Om bolaget lånar ut datorerna vederlagsfritt till de anställda, har då bolaget rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt? - 2. Om den anställde går med på att sänka sin bruttolön med exempelvis 300 kr per månad, har då bolaget rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt? - 3. Om den anställde går med på nettolöneavdrag på exempelvis 300 kr per månad, har då bolaget rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt? - Enligt bolagets mening föreligger avdragsrätt i de tre beskrivna alternativen ovan, datorerna köps in i den beskrivna rörelsen, att sedan de fysiska personerna inte blir föremål för inkomstbeskattning enligt ett nytt lagrum medför inte att bolagets avdragsrätt för ingående moms beskärs. Inköp av datorer skall ses som sedvanliga rörelseutgifter för vilka avdragsrätt föreligger enligt mervärdesskattelagen.

Skatterättsnämnden (1998-07-10, Wingren, ordförande, Edlund, Nyström, Sjöberg, Sjöstrand) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1, 2 och 3 - Bolaget har under de i motiveringen till förhandsbeskedet angivna förutsättningarna inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till anskaffning av ifrågavarande datorer. - Motivering. - Fråga 1 - Enligt 32 § 3 c mom. andra stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall en förmån av att använda en av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning för privat bruk inte tas upp som intäkt, om förmånen väsentligen riktar sig till hela den stadigvarande personalen på arbetsplatsen. Bestämmelsen kan sägas utgöra ett undantag från huvudregeln om underlåten förmånsbeskattning i momentets första stycke, där det föreskrivs att om en vara eller tjänst, som en anställd erhåller av arbetsgivaren, är av väsentlig betydelse för utförandet av hans arbetsuppgifter, skall förmånen av varan eller tjänsten inte tas upp som intäkt, om förmånen är av begränsat värde för den anställde och inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Undantaget har tillkommit för att undanröja oklarheter som kan uppkomma vid tillämpningen av huvudregeln i de fall då anställda får använda en av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning i hemmet. Syftet har också varit att underlätta för företagen att höja personalens allmänna datamognad och vidga möjligheterna till alternativa former för personalutbildning utan skattekonsekvenser för den enskilde och därmed förbereda en övergång till användning av informationsteknologi inom företagen (jfr prop. 1996/97:173 s. 50-54). - Ansökningen om förhandsbesked

avser frågor om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt belöpande på sådan av bolaget förvärvad datorutrustning, som lånas ut till de anställda att användas i hemmet under sådana villkor att någon skattepliktig förmån inte uppkommer för dem i enlighet med den ovannämnda bestämmelsen i 32 § 3 c mom. andra stycket KL. - Bolaget bedriver företagshälsovård och har 60 anställda. Samtliga anställda använder eller kommer att använda dator i sitt arbete. Bolagets anskaffning och erbjudandet till personalen uppges ske för att höja datamognaden hos de anställda. - Den bestämmelse i ML som aktualiseras är 8 kap. 3 § första stycket ML enligt vilket den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Närmare bestämt är frågan om bolagets anskaffning av datorutrustningen hänförelse till förvärv i verksamheten. - I den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, fanns en bestämmelse i 17 § första stycket med samma innehåll såvitt nu är av intresse. I förarbetena till denna bestämmelse gjordes olika uttalanden om rätt till avdrag för ingående skatt som belastat inköp som tagit sig uttryck i olika förmåner för de anställda. Bakgrunden härtill var att följden av en avdragsrätt för ingående skatt på sådana förvärv angavs bli att dessa former av slutlig konsumtion undgick beskattning och därmed behandlades förmånligare än annan likartad konsumtion. En skillnad ansågs emellertid föreligga mellan att en förmån tillhandahölls som ett utflöde av den av företagaren bedrivna verksamheten, i vilket fall värdet av den tillhandahållna förmånen räknades in i den skattepliktiga omsättning med följande rätt till avdrag för ingående skatt, och att en förmån inte hade sådant omedelbart samband med den bedrivna verksamheten, i vilket fall förmånen inte räknades in i omsättningen varav följde att avdragsrätt för den ingående skatten inte förelåg (jfr Allmänna skatteberedningens betänkande SOU 1964:25 s. 442 f. och s. 636 /18 § 2 mom. c lagtextförslaget/). - Vid remissbehandlingen av skatteberedningens förslag accepterades i princip att skatt skulle belasta vad som inom företagen var att jämföra med konsumtion. Med hänsyn till de praktiska komplikationer som detta förde med sig vid utformningen av avdragsrätten yrkades vid remissbehandlingen ändringar av reglerna, varvid åberopades inte bara praktiska utan också principiella skäl, såsom att avdragsrätt i mervärdesskattehänseende borde föreligga så snart fråga var om något som utgjorde avdragsgill kostnad i inkomstskattehänseende. En sådan avgränsning av avdragsrätten föreslogs också, dvs. vad som var avdragsgillt direkt eller via avskrivningsförfarande i inkomstskattehänseende borde medföra avdragsrätt i mervärdesskattehänseende (jfr Ds Fi 1967:10 s. 263 f. och s. 303 /16 § 2 mom. lagtextförslaget/). Denna avgränsning synes också ha accepterats i propositionen med förslag till förordning om mervärdesskatt (prop. 1968:100 s. 137 f. och s. 140). Vad som närmare avsågs med vad som var att jämföra med konsumtion inom företagen för vilken skatten var avdragsgill får dock anses ha varit oklart. Som exempel på avdragsrätt enligt den nämnda principen anfördes representationskostnader (a.prop. s. 138). Andra exempel på sådan konsumtion var stadigvarande bostad åt bl.a. anställda och bil i rörelse, som också utnyttjades privat, vilka fall emellertid blev föremål för en särskild reglering i detta sammanhang. Inte heller praxis var entydig i förevarande hänseende (se RÅ78 1:51 och RÅ78 1:57 samt bl.a. Melz, Mervärdesskatten - rättsliga problem och grunder, Stockholm 1990, s. 211 ff.). - Oklarheten understryks i ett senare sammanhang i samband med att särskilda bestämmelser om uttagsbeskattning av tjänster infördes i punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § GML (SFS 1979:304). Enligt dessa bestämmelser skulle med uttag av tjänst bl.a. förstås att tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsattes i verksamhet, utfördes eller tillhandahölls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understeg det allmänna saluvärdet. Med anledning av vad som i lagstiftningsärendet hade anförts i den föregående remissbehandlingen angående problem som kunde uppstå att avgöra vad som var skattepliktigt, anförde föredragande departementschefen att det inte i praktiken borde vara förenat med särskilda svårigheter att avgöra om fråga var om en tjänst som annars tillhandahölls yrkesmässigt eller hade förvärvats av den skattskyldige endast för att tillhandahållas t.ex. anställd utan vederlag. Han anförde vidare

att han delade utredningens uttryckta uppfattning att förvärv av vara eller tjänst endast för tillhandahållande åt t.ex. anställd inte berättigade till avdrag för ingående skatt (jfr prop. 1978/79:33 s. 100 och s. 132 f. samt prop. 1978/79:141 s. 60 f.). - I förarbetena till nu gällande ML uttalas beträffande den aktuella bestämmelsen i 8 kap. 3 § första stycket bl.a. följande. Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten används eller förbrukas i verksamheten. Förvärvet eller införseln av varan eller tjänsten är därmed en omkostnad i verksamheten som skall föranleda avdragsrätt för ingående skatt (prop. 1993/94:99 s. 209). Någon uttrycklig anknytning till avdragsrätten vid inkomstbeskattningen görs inte. I senare lagstiftningssammanhang finns dock uttalanden som antyder att bestämmelsen uppfattats kunna ha sådan anknytning (se SOU 1994:88 s. 226 och s. 237). - Nämnden gör mot bakgrund av det anförda följande bedömning. - Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet får det anses underförstått att den anställde får använda datorutrustningen på samma sätt som om han själv hade hyrt utrustningen. Den utrustning som bolaget förvärvat kommer således i praktiken att användas av den anställde och kanske också av hans familjemedlemmar privat till nytta och nöje. Utrustningen är därför inte anskaffad för att användas eller förbrukas i bolagets egna verksamhet. Den omständigheten att den anställde genom användandet förvärvat kunskaper och färdigheter som kan komma bolaget till godo i dess verksamhet ändrar inte detta förhållande. - Som framgått ovan har avdragsrätten för ingående mervärdesskatt i GML särskilt genom uttalanden i förarbetena starkt anknytits till avdragsrätten vid inkomstbeskattningen och således har avdragsrätt, om särskild reglering inte införts, gällt för konsumtion inom företagen. Vad som närmare avsetts därmed är dock inte helt klart. I förarbetena till nu gällande ML har några motsvarande uttalanden inte gjorts. Istället har det markerats att för avdragsrätt krävs att den ingående skatten hänför sig till förvärv i verksamheten och att varan eller tjänsten används eller förbrukas i denna. Så kan enligt nämndens mening som ovan nämnts inte anses vara fallet med den aktuella utrustningen. Ingående skatt på utrustningen är därför inte avdragsgill. - Bestämmelserna i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) föranleder inte annan bedömning. Någon sådan direkt och omedelbar anknytning till bolagets verksamhet som förutsätts i dessa direktivbestämmelser föreligger inte vid tillhandahållandet av datorutrustningen till de anställda för deras privata bruk (jfr EG-domstolens mål C-4/94 ang. BLP Group och mål C-258/95 ang. Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co). - Även om avdragsrätten i ML skulle ha den anknytning till inkomstbeskattningen som hävdats finner nämnden att följande bör beaktas. - Den ifrågavarande utrustningen är avsedd att användas av den anställde i hemmet utan krav på att arbetsuppgifter utförs. Utrustningen är således inte anskaffad för stadigvarande bruk i verksamheten. Kostnaden för anskaffningen torde därmed inte vara avdragsgill för bolaget vid inkomstbeskattningen enligt de regler som gäller för avdrag för kostnader för anskaffning av inventarier avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten. Avdragsrätten avser istället en personalkostnad jämställd med lön. Vid inkomstbeskattningen grundar sig således i princip avdragsrätten inte på en anskaffning för eller användning av utrustningen i verksamheten utan på utgivandet av en förmån på vilken mervärdesskatt inte tas ut. Det torde vara i belysningen härav som man bör se departementschefens ovan nämnda uttalanden i prop. 1978/79:33 och 141 om utesluten avdragsrätt vid anskaffningar endast till anställda. Någon avdragsrätt för ingående skatt på utrustningen skulle således inte föreligga. - Frågorna 2 och 3 - Frågorna får anses gälla huruvida bedömningen vid ett nekande svar på fråga 1 blir en annan om den anställde går med på sänkt bruttolön för att få låna utrustningen eller tillåter bolaget att göra visst avdrag på nettolönen. Med frågorna synes förutsättas att bolaget lånar ut datorutrustningen till de anställda mot vederlag och att därmed skulle föreligga en skattepliktig omsättning av tjänster avseende uthyrning av utrustningen i en yrkesmässig verksamhet. - Nämnden gör följande bedömning. - Bolaget bedriver såvitt handlingarna utvisar ingen skattepliktig yrkesmässig verksamhet avseende

uthyrning av datorer i vilken avdragsrätt för ingående skatt skulle föreligga. Den omständigheten att bolaget i ett på anställningsförhållande grundat erbjudande lånar ut datorerna till sina anställda medför inte att bolaget skall anses bedriva sådan verksamhet. Även i de fall kontant lönenedsättning eller -avdrag förekommer får utlåningen anses utgöra en del i avlöningsförmånerna och således inte till någon del ett tillhandahållande mot vederlag i en yrkesmässig verksamhet. Någon avdragsrätt föreligger därför inte heller i något av dessa fall.

Ledamöterna Peterson och Rabe var skiljaktiga och anförde: Enligt vår mening har sökanden rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärvade datorer till den del anskaffningen blir till nytta för företaget. Denna uppdelning är en ren utredningsfråga. Eftersom ansökan inte ger något närmare underlag för bedömningen av nyttan för företaget lämpar sig ansökan inte för förhandsbesked. I övrigt är vi ense med majoriteten.

Bolaget överklagade och yrkade i första hand att Skatterättsnämndens beslut skulle ändras på så sätt att rätt till "avdrag medges för ingående mervärdesskatt i samtliga de situationer som anges i frågorna 1, 2 och 3". I andra hand yrkade bolaget att Regeringsrätten skulle förklara att avdrag skulle medges i de fall mervärdesskatt skulle tas ut på arbetsgivarens omsättning av lånedatorerna. Till stöd för andrahandsyrkandet anfördes i huvudsak följande. Nämndens ställningstagande till frågorna 1, 2 och 3 syntes innebära att anskaffning/hyra av datorer som utlånas till personalen ansågs ske utom ramen för bolagets verksamhet och därför ej omfattades av därmed följande avdragsrätt för ingående skatt (och uttagsbeskattning). I den mån detta synsätt accepterades borde likväl den särskilda verksamheten bestående av tillhandahållande av lånedatorer mot vederlag prövas särskilt i yrkesmässighetsavseende. Härvid syntes bestämmelserna i 4 kap. 1 § 2 ML leda till att yrkesmässighet för datoruthyrningsverksamhet skulle anses föreligga i de fall summa brutto- eller nettolöneavdrag översteg 30 000 kr per beskattningsår. Nämndens ställningstagande till i vart fall frågorna 2 och 3 måste således vara felaktigt i de fall förutsättningen för yrkesmässighet enligt detta lagrum förelåg. En utebliven avdragsrätt/uttagsbeskattning i dessa fall skulle medföra en allvarlig konkurrensnedvridande diskriminering av leasing som alternativ till köp av lånedatorer. Datorerna skulle hyras ut till de anställda under 36 månader. I ansökan om förhandsbesked angavs uthyrning med brutto/nettoavdrag till exempelvis 300 kr per månad. Efter att ha undersökt marknaden närmare torde beloppet i dagsläget bli ungefär 500 kr per månad. Det slutliga beloppet som skulle fastställas för månadsavgiften skulle komma att ligga på en nivå som medförde att bolaget erhöll full kostnadstäckning för de datorer som köptes in.

Riksskatteverket hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet i den del bolaget inte ansetts ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänförde sig till anskaffning av hemdatorer. Riksskatteverket anförde vidare följande. Med anledning av vad bolaget uppgett beträffande utlåningen av hemdatorer, beloppens storlek och verksamhetens omfattning i övrigt borde bolagets uthyrning av hemdatorer mot bruttolöneavdrag anses vara yrkesmässig. För det fall Regeringsrätten skulle anse att bolaget hade rätt till avdrag för förvärvet av hemdatorer borde uttagsbeskattning ske så snart datorerna lånats ut eller hyrts ut till ett pris som understeg bolagets kostnader för tillhandahållandet.

Regeringsrätten (1999-07-13, Werner, Billum, Eliason, Nilsson) anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning såvitt avsåg den överklagade delen av nämndens förhandsbesked och fastställde nämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Föredraget 1999-06-29, föredragande Grip, målnummer 5499-1998

Sökord: Förhandsbesked; Mervärdesskatt

Litteratur: prop. 1993/94:99, s. 209; Bohlins momshandbok 1998, s. 89; Melz, Mervärdeskatten, 1990, s. 211 ff.
