

Regeringsrätten

RÅ 1995 ref. 94

Målnummer: 226-93 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 1995-12-19

Rubrik: I en kammarrättsdom beträffande ett handelsbolags mervärdeskatt har ställning tagits till bolagets skattskyldighet och redovisningsskyldighet under viss period men inte till storleken av ingående och utgående mervärdeskatt. Eftersom någon beräkning av skattens storlek inte varit möjlig att göra på grundval av uppgifterna i domen har målet återförvisats till kammarrätten.

Lagrum:

- 40 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt
- 15 kap. 19 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Rättsfall:

REFERAT

Länsskattemyndigheten fastställde genom slutligt beslut den 20 december 1990 Bruksgårdens i Funäsdalen Handelsbolag mervärdeskatt för perioden november 1988 - februari 1989 till 0 kr och för perioden mars - april 1988 till 14 802 kr mot deklarerade 59 621 kr resp. 108 kr att återfå. Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande. Handelsbolaget hade i huvudsak bedrivit verksamhet som inte var skattepliktig. De skattepliktiga verksamheterna utgjordes av hönseri och hovslageri. Avdrag för ingående skatt medgavs därför endast till den del skatten var hänförlig till förvärv för dessa verksamheter (18 423 kr hönseri + 300 kr hovslageri). Då försäljning av hö och jackor ej hörde till den skattepliktiga delen av verksamheten medgavs ej avdrag för ingående mervärdeskatt härför. I de fall anskaffningarna avsett gemensamma förvärv för skattepliktig resp. inte skattepliktig verksamhet bestämdes den ingående skatten genom uppdelning efter skälig grund (500 kr).

Handelsbolaget överklagade och yrkade omprövning av beslutet. Därvid anfördes i huvudsak att skatteplikt förelåg även för hö- och jackförsäljningen. Vad avsåg gemensamma förvärv borde enligt bolaget även skatt hänförlig till inventarier och byggnader beaktas.

Länsrätten i Jämtlands län (1991-12-02, ordförande Lindberger) yttrade: Hos bolaget har företagits revision varöver promemorier upprättas. Av dessa framgår bl.a. följande. Omsättningen inklusive mervärdeskatt under 16 månader t.o.m. den 30 april 1989 uppgick till 307 125 kr. Bolaget har uppgett att mervärdeskattepliktig omsättning uppgått till 97 851 kr utan att närmare specificera detta. - Enligt huvudbokföringen har omsättningen fördelats enligt följande.

Konto 3011, försäljning, oreducerad skatt

Hästturer och uthyrning av hästar	47 347
Hö, halm, havre och betfor	34 226
Hovslageri	7 910
Jackor	4 131
Fodervärd	3 491
Diverse	101 020

Skatt	23 700

Konto 3012, försäljning, reducerad skatt

Förplägnad i samband med hästsafari	58 413
Skatt	7 517

Konto 3021	

Försäljning av ägg (fr.o.m. jan. 90)	10 937
Skatt	2 566
Konto 3014, skattefri försäljning	

Hästturer och ridskola (överflyttat till detta konto fr.o.m. 89-05-11)	102 972
	307 125

Vidare har vid stickprovskontroll av konto 3011 uppmärksamrats, att trots att konto 3014 påbörjats i maj 1989 har bolaget fortsatt att föra skattefri försäljning på kontot, bl.a. verifikationen 557 på 2 916 kr, som benämns hyra av kusk, vagn och hästar. Tidigare fram till den 30 april 1989 har kontot 3011 påförts ca 30 000 kr, som benämns vara transporter, men som avsett hästturer. En mindre del får dock antas utgöras av direkt uthyrning av häst för ridning. - Klagandebolaget har i målet hävdat att skatteplikt skall föreligga avseende följande verksamheter.

Försäljning av hö och halm

Försäljning av jackor

Försäljning av ägg

Hovslageri

Uthyrning av hästar

Länsrätten gör följande bedömning. I målet är ostridigt att verksamheterna avseende hönseri och hovslageri är skattepliktiga medan hästtursverksamheten inte är skattepliktig. Vidare får anses ostridigt att försäljning av hö och halm samt jackor ävensom hästuthyrning utgör skattepliktiga verksamheter och därmed grundar avdragsrätt i den mån redovisningsskyldighet föreligger för verksamheterna. Enligt 6 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, föreligger redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen överstiger 30 000 kr för beskattningsåret. - Beloppsgränsen 30 000 kr gäller därvid för varje verksamhet för sig. Med hänsyn till vad som framkommit i utredningen angående bolagets verksamheter, dessas omfattningar och kommersiella inriktning m.m. finner länsrätten skattemyndighetens ställningstagande att vid skattens bestämmande endast beakta verksamheterna hönseri och hovslageri riktigt. Ej heller i övrigt finner länsrätten att skäl framkommit att ändra det överklagade beslutet. - Länsrätten bifaller inte besvären.

Handelsbolaget överklagade länsrättens dom och yrkade att vid bestämmandet av bolagets redovisningsskyldighet för mervärdeskatt och rätt till avdrag för ingående skatt bolagets verksamhet skulle anses omfatta försäljning av halm, hö och jackor, hovslageri, hönseri samt uthyrning av hästar, eftersom den skattepliktiga omsättningen i denna verksamhet översteg 30 000 kr under ett beskattningsår.

Kammarrätten i Sundsvall (1992-11-11, Zackari, Sjödin, Mobacke, referent) yttrade: Enligt 2 § ML - i dess för ifrågavarande perioder aktuella lydelse - är den skattskyldig som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter bl.a. skattepliktig vara eller tjänst. I anvisningarna till bestämmelsen sägs att verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av bl.a. rörelse enligt kommunalskattelagen i dess för ifrågavarande tid gällande lydelse. I 5 § ML sägs att redovisning skall ske för varje verksamhet för sig och i anvisningarna till paragrafen sägs att med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen. - Bolaget omsätter skattepliktiga varor och tjänster och är därför skattskyldigt till mervärdeskatt. Mot bakgrund av vad som framkommit i målet och vad som sägs i anvisningarna punkt 3 till 18 § kommunalskattelagen gör kammarrätten den bedömningen att hönseriverksamheten utgör egen förvärvskälla enligt kommunalskattelagen och att övrig verksamhet - försäljning av halm, hö och jackor, hovslageri samt hästuthyrning - utgör annan egen förvärvskälla i kommunalskattelagens mening.

- Eftersom den skattepliktiga omsättningen i vardera verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr är bolaget redovisningsskyldigt för mervärdeskatt. - I 17 § ML sägs att skattskyldig som är redovisningsskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § samma lag vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Ovan har konstaterats att bolagets båda verksamheter medför skattskyldighet och att bolaget är redovisningsskyldigt. Bolaget har därför rätt att vid redovisning av skatt dra av ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för båda verksamheterna. - Kammarrätten bestämmer att bolaget med avseende på räkenskapsåret den 1 november 1988 - den 30 april 1990 är skattskyldigt och redovisningsskyldigt för den verksamhet som omfattar försäljning av halm, hö och jackor, uthyrning av hästar samt hovslageri.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och återförvisa målet till kammarrätten för ny behandling. Till stöd för sin talan anförde Riksskatteverket sammanfattningsvis följande. Saken i ett mervärdeskattemål kan inte begränsas på sätt kammarrätten gjort. För att det skulle vara möjligt att fatta ett beslut som kan verkställas i form av ett beslut om skatteberäkning krävs ytterligare utredning. Den utredningen företogs lämpligen i kammarrätten (jfr 37 § första stycket förvaltningsprocesslagen).

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-12-19, Dahlman, Werner, von Bahr) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 40 a § ML skall skattemyndigheten snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om skatt fatta det beslut om skatteberäkning som föranleds av domstolens beslut (en likalydande bestämmelse finns i 15 kap. 19 § mervärdeskattelagen /1994:200/ som trädde i kraft den 1 juli 1994). Skattemyndighetens beräkning kan, som Riksskatteverket anført, inte genomföras på ett tillförlitligt sätt om beräkningen förutsätter inhämtande och bedömning av uppgifter som hänför sig till det av domstolen avgjorda målet men som domstolen inte tagit ställning till.

Kammarrättens dom rörande handelsbolagets mervärdeskatt innefattar inte något ställningstagande i fråga om storleken av bolagets ingående eller utgående skatt under den i domslutet angivna tidsperioden. Någon beräkning av skattens storlek är därför inte möjlig att göra på grundval av uppgifterna i domen. Med hänsyn härtill - och då avgörandet innebär att kammarrätten slutligen skilt sig från målet - bör detta visas åter till kammarrätten för ny behandling.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och visar målet åter till kammarrätten för ny behandling.

Regeringsrådet Lavin var skiljaktig beträffande motiveringen och anförde: Länsskattemyndigheten har genom sitt slutliga beslut fastställt bolagets skatt och därvid angett visst belopp för vardera redovisningsperioden. Som skäl för beslutet har länsskattemyndigheten anført bl.a. att den del av verksamheten som avser hönseri och hovslageri är skattepliktig medan försäljningen av hö och jackor inte hör till den skattepliktiga delen. I länsrätten har bolaget yrkat "omprövning" av beslutet och har därvid i huvudsak anført att skatteplikt föreligger även för hö- och jackförsäljningen. Länsrätten har inte bifallit besvären, vilket fått till följd att länsskattemyndighetens beslut skall stå fast. Bolaget har hos kammarrätten yrkat att rätten på visst sätt skall besluta om bolagets redovisning för mervärdeskatt och att länsrättens beslut skall undanröjas. - Den fråga om skattskyldighet och redovisningsskyldighet för viss bolagets verksamhet som kammarrätten besvarat i sitt domslut har i tidigare instanser behandlats i skälen för respektive avgörande. Ett överklagande kan i princip inte rikta sig blott mot skälen i ett beslut, och bolagets talan kan inte heller anses ha haft en så inskränkt innebörd. Kammarrätten skulle således med hänsyn till dels omfattningen av tidigare instansers avgöranden, dels innebörden av bolagets talan ha prövat även frågan om storleken av de belopp med vilka skatt skulle utgå för respektive period. Resultatet av sistnämnda prövning borde ha utgjort domslutet i kammarrättens dom. Med hänsyn härtill -

och då avgörandet innebär att kammarrätten slutligen skilt sig från målet - bör målet visas åter till kammarrätten för ny prövning.

Föredraget 1995-11-28, föredragande Andersson-Jarl, målnummer 226-1993

Sökord: Mervärdesskatt

Litteratur: prop. 1989/90:74, s. 370-381, 403; Bertil Wennergren, Skattenytt s. 500-504; Börje Leidhammar, Sv. Skattetidning s. 109-116.
