



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Niklas Svantesson

Gränsdragningen mellan
serveringstjänst och
livsmedelsförsäljning
*- ur ett mervärdesskatterättsligt
perspektiv -*

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Jur.dr. Mats Tjernberg

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
Vt 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 PRESENTATION AV ÄMNET	5
1.2 SYFTE	6
1.3 PROBLEMFÖRMULERING	6
1.4 AVGRÄNSNINGAR	6
1.5 FORSKNINGSLÄGE	7
1.6 METOD OCH MATERIAL	8
1.7 DISPOSITION	8
2 MERVÄRDESSKATTERÄTTENS ALLMÄNNA GRUNDER.....	10
2.1 ALLMÄNT OM MERVÄRDESSKATTEN	10
2.2 HISTORIK	10
2.3 EG:S MERVÄRDESSKATTERÄTT	13
2.4 RÄTTSKÄLLELÄRAN OCH TOLKNING AV SKATTELAG	14
2.4.1 <i>Konstitutionell grund och legalitetsprincipen</i>	15
2.4.2 <i>Förarbeten</i>	15
2.4.3 <i>Rättspraxis</i>	16
2.4.4 <i>Närmare om den skatterättsliga lagtolkningen</i>	16
2.4.5 <i>Anvisningar, råd och rekommendationer</i>	17
2.5 MERVÄRDESSKATTELAGENS UTFORMNING OCH BEGREPP.....	18
2.5.1 <i>Skattskyldighet</i>	18
2.5.2 <i>Yrkesmässig verksamhet</i>	19
2.5.3 <i>Skatteplikt</i>	20
2.5.4 <i>Omsättning</i>	20
2.5.5 <i>Beskattningsunderlag och skattesatser</i>	21
2.5.6 <i>Blandad omsättning</i>	22
3 SERVERINGSBEGREPPET I LAGSTIFTNINGSBETET.....	24
3.1 FÖRORDNING 1940 NR 100, OM ALLMÄN OMSÄTTNINGSSKATT	24
3.2 LAG 1959 NR 507 OM ALLMÄN VARUSKATT	24
3.3 GAMLA MERVÄRDESKATTELAGEN (1968:430)	26
3.4 MERVÄRDESSKATTELAGEN (1994:200).....	28
4 RIKSSKATTEVERKETS REKOMMENDATIONER OM SERVERINGSTJÄNSTER, RSV S 1995:20.....	30
4.1 ALLMÄNT OM REKOMMENDATIONERNA.....	30
4.2 KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONERNA	32
5 RÄTTSPRAXIS	36
5.1 EG-RÄTTSLIG PRAXIS.....	36
5.1.1 <i>Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S ./ Finanzamt Flensburg</i>	36
5.1.2 <i>Kommentarer till Faaborg-Gelting-målet</i>	38
5.2 SVENSK RÄTTSPRAXIS.....	39
5.2.1 <i>Rättspraxis hänförlig till GML</i>	39
5.2.2 <i>Kommentarer till rättspraxis hänförlig till GML</i>	40
5.2.3 <i>Rättspraxis hänförlig till ML</i>	40

5.2.4	<i>Kommentarer till rättspraxis hänförlig till ML</i>	44
6	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	46
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	52
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Sammanfattning

Gränsdragningen mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning – ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv

Denna uppsats behandlar gränsdragningen mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. Ett livsmedel kan tillhandahållas en konsument antingen genom en serveringstjänst eller genom en varuförsäljning. I mervärdesskattehänseende gäller för närvarande olika skattesatser för de respektive tillhandahållandena. Gränsdragningen blir därför avgörande för att kunna bedöma under vilka förutsättningar som försäljning av livsmedel blir att anse som omsättning av serveringstjänst.

Undersökningen syftar till att utröna innebörden av serveringsbegreppet och gränsdragningen till livsmedelsförsäljning ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. Studien har härvid fokuserat på hur problemet berörs i mervärdesskattelagen och dess förarbeten, men också hur problemet behandlats i äldre mervärdesskatterättsligt lagstiftningsarbete. Vidare undersöks vilken betydelse EG-rätten har på området, samt om den svenska mervärdesskatterätten i aktuellt hänseende står i överensstämmelse med EG-rätten. Även för uppsatsen relevant domstolspraxis, såväl från nationella domstolar som EG-domstolen, och riksskatteverkets rekommendationer i ämnet undersöks.

Analysen ger att frågan om serveringsbegreppets innebörd och dess avgränsning gentemot livsmedelsförsäljning inrymmer en rad komplexa svårigheter och avvägningar. Vid tidpunkten vid mervärdesskattelagens (1994:200) ikraftträdande den 1 juli 1994 förelåg ingen gränsdragningsproblematik eftersom samma skattesats gällde för både serveringstjänster och livsmedelsförsäljning. Dagens gränsdragningsproblematik uppstod i och med att lagstiftaren fr.o.m. 1 januari 1995 höjde skattesatsen för serveringstjänster till 25 procent samtidigt som skattesatsen för livsmedel om 21 procent bibehölls. Hur gränsdragningen mellan de respektive tillhandahållandena skulle göras klargjordes emellertid inte i vare sig lagtexten eller i förarbetena till lagändringen.

Undersökningen visar emellertid att gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning även förelåg under den gamla mervärdesskattelagens tid, då i samband med tillämpningen av den s.k. reduceringsregeln, vilken innebar att försäljning av livsmedel i samband med servering beskattades lindrigare. I lagen angavs att med servering förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats. Tillämpningen av reduceringsregeln visade sig emellertid problematisk. De få rättsfall som berörde problematiken under den gamla mervärde-

skattelagens tid förmådde inte klargöra rättsläget. Gränsdragnings- och tillämpningsproblematiken medförde att riksdagen fr.o.m. 1 januari 1990 upphävde reduceringsreglerna och därmed bortog skillnaden i beskattningshänseende mellan omsättning av serveringstjänst och livsmedelsförsäljning.

Med anledning av den återuppstådda gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning år 1995, utfärdade riksskatteverket rekommendationer om mervärdesskatt för serveringstjänster i RSV S 1995:20. Undersökningen visar att rekommendationerna innehåller formuleringar som är ägnade att missförstås och dessutom kan komma att stå i strid med legalitetsprincipen i det att rekommendationerna bygger på en tolkning av vaga förarbetsuttalanden hänförliga till den gamla mervärdesskattelagen.

I uppsatsen framgår vidare att problematiken varit föremål för prövning i EG-domstolen i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S ./. Finanzamt Flensburg. Vid lösningen av problemet använder sig EG-domstolen inte av någon särskild definition av serveringsbegreppet, utan utgår istället ifrån allmänna bestämmelser i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG), om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter. Domstolen klargör här att när tjänstemoment och varumoment tillhandahålls mot gemensamt vederlag har man att göra en huvudsaklighetsbedömning för fastställandet av transaktionens karaktär.

Mot bakgrund av analysen blir slutsatsen att gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning bör bedömas mot bakgrund av ML:s allmänna bestämmelser i ljuset av EG-rätten tillsammans med vedertagna mervärdesskatterättsliga principer såsom delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen. Det är därför inte nödvändigt att, såsom riksskatteverket förordar, använda sig av den definition av serveringsbegreppet som hänför sig till den gamla mervärdesskattelagen och därmed riskera att göra avkall på den traditionella rättskällevärdet och de särskilda rättssäkerhetsaspekter som gäller inom skatterätten för att finna en lösning på problemet. Undersökningen visar emellertid att det inte finns någon vägledande rättspraxis i Sverige som klargör problematiken, utan tvärtom visar undersökningen att det i underrätternas rättstillämpning råder en oklarhet i hur ifrågakvarande problem skall bedömas. Mot bakgrund av slutsatsen att gränsdragningen mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning följer av mervärdesskatterättens grundstruktur, följer att den problematik som föreligger i rättstillämpningen bör lösas *de sententia ferenda*.

Förord

Den nationella suveräniteten är inom skatterätten mycket stark, vilket har fått till följd att det är få skatteregler som inom den europeiska gemenskapen blivit harmoniserade. Undantaget är mervärdesskatten. Det har antagits en rad direktiv inom mervärdesskatterätten som medlemsländerna måste anpassa sig till. Till detta kommer att medlemsländerna måste ta fullständig hänsyn till EG-domstolens rättspraxis inom mervärdesskatteområdet.

Den dynamiska förändring som sålunda i snabb takt äger rum inom mervärdesskatterätten, tillsammans med mervärdesskattens statsfinansiellt stora betydelse, gör att jag finner det mycket intressant att behandla ett mervärdesskatterättsligt problem. Min förhoppning är att jag, utifrån det specifika mervärdesskatterättsliga problem som detta arbete behandlar, nämligen gränsdragningen mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning, kan bidra till belysningen av mervärdesbeskattningens komplexitet.

Under arbetets gång har jag av flera personer fått värdefulla råd. Framförallt av min handledare Jur.dr. Mats Tjernberg. Han har väglett mig med sina råd. Genom att ge frikostigt av sin tid och sina kunskaper har han varit ett stort stöd för mig.

Även från många andra har jag fått värdefull hjälp. Till alla berörda vill jag rikta ett varmt tack.

Lund i juni 2002

Niklas Svantesson

Förkortningar

anv.p.	anvisningspunkt till skattelag
BeU	Bevillningsutskottet
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska Unionen
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
GML	Gamla mervärdeskattelagen (1968:430)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KR	Kammarrätt
kap.	kapitel (i hänvisning till lagtext etc.)
LR	Länsrätt
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Moms	Mervärdesskatt
Oms	Allmän varuskatt
prop.	proposition
ref	referatmål i Regeringsrätten
RomF	Romfördraget
RR	Regeringsrätten
RSFS	Riksskatteverkets författningssamling
RSN	Riksskattenämnden
RSV	Riksskatteverket
RSV Im	RSV:s meddelanden avseende indirekt skatt mervärdeskatt
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SkFInstr	Förordning (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen
SkU	Skatteutskottet
SM	Skattemyndighet
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
st.	stycke (i hänvisning till lagtext etc.)
UStG	Umsatzteuergesetz

1 Inledning

1.1 Presentation av ämnet

Denna uppsats handlar enligt sin titel om gränsdragningen mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. Inom mervärdesbeskattningen är gränsdragningen mellan *vara* och *tjänst* många gånger betydelsefull. Frågan om vad som kan anses utgöra en serveringstjänst enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är ett exempel på när en sådan gränsdragningsproblematik aktualiseras. Gränsdragningen är här avgörande för att kunna bedöma under vilka förutsättningar som försäljning av livsmedel blir att anse som omsättning av serveringstjänst för vilken mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent istället för omsättning av livsmedel för vilken mervärdesskatt ska tas ut med 12 procent enligt 7 kap. 1 § ML. Gränsdragningen klargörs inte uttryckligen i vare sig ML eller dess förarbeten. Rättspraxis av prejudicerande karaktär saknas i frågan efter införandet den 1 juli 1994 av ML och den ändring som genomfördes i ML den 1 januari 1995 vid Sveriges anslutning till EU.

Att gränsdragningen i ifrågavarande hänseende klargörs är av stor betydelse utifrån flera aspekter. Förutom av rent praktiska skäl är det viktigt att utifrån bl.a. förutsebarhets- och rättssäkerhetsskäl kunna avgöra vilka skatteregler som gäller för en viss verksamhet. Klara regler i detta hänseende är även av vikt för undvikande av konkurrensnedvridningar mellan snarlika verksamhetstyper.

Frågan har fått ökad betydelse med anledning av att konsumtionsmönstret av livsmedel förändrats. Handeln är idag inte lika strikt uppdelad mellan "livsmedelsbutiker" och "restauranger" som tidigare. En rad olika blandformer och nya typer av verksamheter har under de senaste åren utvecklats. Som exempel härvid kan nämnas bensinmackar som i ökande utsträckning säljer livsmedel och färdiglagad mat utöver deras traditionella verksamhet. Vidare kan nämnas de allt mer förekommande kvällsöppna jourbutiker som tillhandahåller olika kombinationer av färdiglagade livsmedel. Även inom den traditionella dagligvaruhandeln uppvisas idag en rad olika s.k. "fast-food"-koncept. Enligt branschinstitut är detta en utveckling som kommer att öka kraftigt framöver.¹ Det är i dessa mellanformer som gränsdragningsproblematiken tydligast framgår.

¹ *Fast Food*, nr 3, april 2001, s. 11 ff. Se även www.foodnet.se.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv belysa gränsdragningsproblematiken mellan tillhandahållande av serveringstjänst och försäljning av livsmedel. Avsikten är att behandlingen av huvudfrågan skall bidra till klarläggandet av de centrala mervärdesskatterättsliga begreppen ”vara” och ”tjänst”, samt dessa begrepps förhållningssätt gentemot varandra. I ett djupare plan är avsikten att utröna hur detta specifika mervärdesskatterättsliga problem förhåller sig till mervärdesskattningens rättsliga grundstruktur.

1.3 Problemformulering

Den principiella frågeställningen som undersökningen syftar till att besvara är följande. Vilken är innebörden av begreppet ”serveringstjänst” i mervärdesskatterättslig mening och hur dras gränsen gentemot livsmedelsförsäljning? Den skatterättsliga analysen av problematiken innebär att de materiella skatteregler som härvid berörs penetreras ingående. Härigenom kommer ett antal ytterligare frågeställningar att identifieras och bli föremål för mina slutsatser. Hur har problemet behandlats i lagstiftningsarbetet till ML? Hur har frågan berörts i äldre mervärdesskatterättslig lagstiftning och i dess förarbeten? Står den svenska mervärdesskatterätten i aktuellt hänseende i överensstämmelse med den EG-rättsliga? Hur har problematiken behandlats i domstolarna? Vilken betydelse har de särskilda förutsebarhets- och rättssäkerhetsaspekterna som gäller inom skatterätten i sammanhanget? Hur förhåller sig riksskatteverkets (RSV) rekommendationer i ämnet till problemet? Är de beskrivningar som ges av gällande rätt riktiga? Harmoniserar rekommendationernas normativa innehåll med dessa källor? Verkar m.a.o. de tolkningsförslag m.m. som RSV lämnar till uppfyllelse av syftet med den lagtext som de avser?

1.4 Avgränsningar

I enlighet med syftet omfattar detta arbete gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning. Inom mervärdesskatterätten förekommer emellertid liknande gränsdragningsproblem även mellan andra typer av tillhandahållanden än just serveringstjänster och livsmedelsförsäljning. Även inom civilrätten, särskilt i köprättsliga sammanhang, förekommer gränsdragningsfrågor mellan ”vara” och ”tjänst”.² Av utrymmesskäl har någon jämförande analys inte kunnat göras till dessa angränsande problemområden. Hänvisningar till dessa har bara gjorts där det av sammanhanget givits anledning.

² Se bl.a. frågan om köplagens (1990:931) tillämplighet när en tjänst ingår som ett moment vid köp, Håstad, Torgny: *Den nya köprätten*, 3 uppl. Uppsala 1993, s. 25 f.

I det inledande kapitlet ges en beskrivning av mervärdesskatterättens allmänna grunder. Redogörelsen i detta kapitel är av översiktlig karaktär, dock görs vissa fördjupande beskrivningar över de delar som bedömts särskilt väsentliga för uppsatsens problemområde.

Av de skrivna regler som förekommer i rättssystemet är det normalt enbart sådana som är bindande som blir föremål för rättsvetenskapliga insatser. I denna uppsats är det emellertid av stor vikt att noggrant även behandla RSV:s rekommendationer i ämnet. Detta därför att det torde vara dessa som i praktiken används mest ute bland landets skattemyndigheter vid handläggandet av olika skattefrågor, samt därför att rekommendationerna även tillmäts stor betydelse i domstolarna.³

Någon uttömmande analys av alla de problem som blir aktuella kan naturligtvis inte göras; bl.a. skulle en mer omfattande komparativ undersökning vara av intresse, men för det finns inget utrymme. Utländskt material, utöver EG-rätten, har därför i princip inte beaktats. Av utrymmes-skal innehåller uppsatsen vidare inte några rättssociologiska eller rättsekonomiska analyser.

1.5 Forskningsläge

Mervärdesskatten har i den rättsvetenskapliga litteraturen inte till-närmelsevis behandlats lika utförligt som inkomstbeskattningen. Detta trots att mervärdesskatten rent statsfinansiellt är viktigare.⁴ Först i och med Peter Melz år 1990 utgivna bok, *Mervärdeskatten – rättsliga problem och grunder*, har en bred, rättsvetenskaplig analys av svensk mervärdesskatterätt gjorts. En fördjupad genomlysning av nordisk och EG-rättslig mervärdes-skatt har presenterats i Björn Westbergs avhandling från år 1994, *Nordisk mervärdesskatt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*. På senare tid har rättsvetenskapen inom mervärdesskatterätten berikats med Jesper Öbergs avhandling från år 2000, *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, och Eleonor Alhagers avhandling från 2001, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*.

Mervärdesskattens stora samhällsekonomiska betydelse understryker väsentligheten av rättsvetenskapliga studier av mervärdeskatterättsliga problem. Ett ökat intresse för mervärdesskattliga frågor har också kunnat skönjas under 1990-talet. Förklaringen härtill torde delvis vara att vi fick en ny mervärdesskattelag år 1994, men kanske framförallt p.g.a. EG-rättens alltmer uppmärksammade inverkan på mervärdesskatteområdet.

³ Pahlsson, Robert: *Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala 1995, s. 45.

⁴ För år 2001 svarade mervärdesskatten i Sverige för 25 procent av statsbudgetens inkomster och utgjorde därvid den enskilt största inkomstposten, prop. 2001/2002:100 s. 67.

Någon doktrin som särskilt behandlar denna uppsats problemområde finns inte. Däremot berörs problematiken rent allmänt i flera böcker av handbokscharaktär, nämnas kan exempelvis Björn Forsséns bok *Momshandboken – Enligt 2001 års regler*.

1.6 Metod och material

Behandlingen av det valda undersökningsområdet har så långt det varit möjligt utförts med rättsdogmatisk metod. Med detta menar jag att jag sökt klarlägga rättsläget i enlighet med den traditionella rättskälleläran. Det material som använts till uppsatsen är således främst lagar, förarbeten, rättspraxis, rättsvetenskaplig litteratur, samt visst annat material såsom RSV:s rekommendationer. Sedan Sverige den 1 januari 1995 blivit medlem av EU är det uppenbart att även EG-rättsligt material har stor praktisk betydelse i svensk rätt. Genomgående har därför beaktats även för undersökningen relevant EG-rättsligt material, främst EG-rättslig domstolspraxis. Utländskt material, utöver EG-rätten, har i princip inte beaktats. Hänvisningar till utländskt material har enbart gjorts där det givits anledning. Informationen från de olika källorna har granskats kritiskt och olika uppgifter har ställts mot varandra.

Vad det gäller begreppet ”mervärdesskatt” i terminologiskt avseende bör framhållas att det i äldre lagstiftning stavades med ett ”s”, d.v.s. ”mervärdeskatt”. I samband med en teknisk översyn av den gamla mervärdeskattelagen (1968:430), GML, föreslogs att begreppet skulle stavas med två ”s”, då det ansågs mer språkligt korrekt.⁵ Denna språkliga justering anammades i ML.⁶ I uppsatsen stavar jag begreppet genomgående med två ”s”, utom i de sammanhang där jag ansett det mer korrekt att använda den äldre lydelsen.

1.7 Disposition

Uppsatsen är disponerad enligt följande. I kapitel två inleds uppsatsen med en beskrivning av mervärdesskatterättens allmänna grunder. Som en utgångspunkt för den fortsatta framställningen redogörs här översiktligt om mervärdesskattens historiska utveckling, EG:s mervärdesskatterätt, rättskälleläran, skatterättslig lagtolkning och om den svenska mervärdeskattelagen. Den rättsliga regleringen av det mervärdesskatterättsliga serveringsbegreppet och dess behandling i lagstiftningsarbetet analyseras därefter närmare i kapitel tre. I kapitel fyra följer därefter en redogörelse och analys av RSV:s rekommendationer i ämnet. Att ett eget kapitel valts för i sig icke rättsligt bindande rekommendationer beror på, som ovan framgått, att dessa torde vara det material som inom skatteförvaltningen används mest i praktiken. Avgörande rättspraxis, såväl från nationella domstolar som EG-

⁵ SOU 1992:6 s. 11.

⁶ Prop. 1993/94:99 s. 105.

domstolen, behandlas i kapitel fem. Sammanfattande slutsatser av undersökningen avges därefter i det avslutande sjätte kapitlet.

2 Mervärdesskatterättens allmänna grunder

2.1 Allmänt om mervärdesskatten

Mervärdesskatten är en statlig konsumtionsskatt som utgår på omsättningen av varor och tjänster och som bäres av konsumenterna. Det är emellertid inte konsumenterna som direkt redovisar mervärdesskatten till staten, utan skatten uppbärs i stället av de näringsidkare som säljer skattepliktiga varor och tjänster. Mervärdesskatten är därmed en s.k. *indirekt skatt*.⁷ Varje producent och distributör av skattepliktiga varor och tjänster inbetalar skatt på det mervärde som skapas i respektive produktionsled.⁸ Mervärdesskatten kan därför även karaktäriseras som en s.k. *flerledsskatt*.

2.2 Historik

De indirekta skatterna har en lång historia. Redan under antikens Rom togs en försäljningsskatt ut på varor som såldes på marknader och auktioner. Romarna överförde senare systemet till bl.a. Frankrike, Spanien och Egypten. Systemet med försäljningsskatt utvecklades även efter romarrikets fall och blev vanligt förekommande under medeltiden. I samband med kolonialismen kom skattesystemet sedermera att spridas över världen. I modern tid har försäljningsskattesystem ofta utvecklats och introducerats i samband med krig och ekonomiska kriser. Exempelvis infördes sådana system i Tyskland (år 1916), Frankrike (år 1920) och Belgien (år 1921) för att finansiera de kostnader som uppstått med anledning av första världskriget. År 1940 införde även England ett konsumtionsskattesystem för att finansiera landets kostnader i samband med andra världskriget. Under depressionen i USA minskade statens skatteintäkter från framförallt inkomstskatten då inkomsterna sjönk markant. I syfte att kompensera detta skattebortfall infördes under 1930-talet även en försäljningsskatt i USA. Idag finns det mervärdesskattesystem i ett stort antal länder i världen.⁹

Även i Sverige har det under en lång tid förekommit indirekt beskattning i form av tullar, tionde och punktskatter. Vid 1900-talets början svarade de indirekta skatterna, som då huvudsakligen bestod av tullar, skatt på

⁷ Melz, Peter: *Mervärdesskatten – Rättsliga grunder och problem*, Stockholm 1990, s. 13 f.

⁸ Varje skattskyldig skall vara registrerad hos skattemyndigheten, 3 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, och är skyldig att lämna mervärdesskattedeklaration, 10 kap. 9 § 4 p. SBL. Deklarationen visar utgående mervärdesskatt, avdragsgill ingående mervärdesskatt och det belopp som skall betalas in till staten. Redovisningsperiodens omfattning och tillfället för företagets redovisning till skattemyndigheten varierar beroende på företagets årsomsättning.

⁹ Kleerup, Jan & Melz, Peter: *Handbok i mervärdesskatt*, Stockholm 1992, s. 15 f.

alkoholhaltiga drycker och sockerskatt, för mellan 80 och 90 procent av statens skatteintäkter.¹⁰ Under 1920- och 1930-talen ökades de indirekta skatterna ständigt. Tobaksskatten liksom rusdrycksmedlen kom vid den tiden att bli två av statsbudgetens större inkomster.¹¹ Tiden efter andra världskrigets utbrott karaktäriserades av högre skattesatser tillsammans med ständigt tillkommande skatter. Förloppet ledde till införandet av en allmän omsättningsskatt, förordning 1940 nr 100.¹² Den allmänna omsättningsskatten var av tillfällig karaktär och utgick mellan åren 1941 och 1946. Skatten utgick i detaljhandelsledet med fem procent av den skattepliktiga omsättningen. Skattepliktigt var främst butikshandelsvaror, restaurangförsäljning och uthyrning av varor.¹³ År 1947 upphörde omsättningsskatten, men redan år 1948 höjdes de flesta indirekta skatterna. Under 1950-talet förelåg en konstant expansion av konsumtionsbeskattningen. Riksdagen motiverade skattehöjningarna främst utifrån behovet av att bekämpa inflationen och stabilisera ekonomin.¹⁴

En mer bestående allmän konsumtionsskatt infördes år 1959 med den från 1 januari 1960 gällande förordningen (1957:507) om allmän varuskatt, den s.k. *omsen*.¹⁵ Skatten var en i princip generell skatt på konsumtion, men undantagen var många särskilt beträffande tjänster. Tjänstebeskattningen var primärt ett komplement till varubeskattningen och avsåg därför i princip endast sådana tjänster som i huvudsak hade avseende på skattepliktiga varor. Den allmänna varuskatten infördes med en skattesats på 4 procent av beskattningsvärdet, d.v.s. priset inklusive skatt. Under 1960-talet höjdes skattesatsen tämligen snabbt. År 1961 höjdes den till 6 procent, år 1965 till 9.1 procent och år 1967 till 10 procent.¹⁶ Skatten var en detaljhandelskatt som endast utgick i ett produktionsled. Tanken var m.a.o. att enbart försäljningar till konsumenter skulle beskattas, men i praktiken var det inte möjligt att undvika att belasta även företagets investeringar. Allt eftersom skattetrycket ökades blev denna effekt allvarligare. Detta tillsammans med en ökad konsumtionsbeskattning förutsatte en förbättrad beskattningsteknik i form av en flerledsskatt. År 1968 infördes därför mervärdesskatten, den s.k. *momsen*, som alltså fick ersätta varuskatten. Mervärdesskattelagen (1968:430) trädde i kraft den 1 januari 1969.

Införandet av mervärdesskattelagen föregicks av ett omfattande utredningsarbete. Detta arbete avsåg att genomföra en genomgripande reformering av såväl inkomstbeskattningen som formerna för den indirekta beskattningen.¹⁷ I utredningsarbetet beaktades såväl EG:s direktiv som

¹⁰ Rodriguez, Enrique: *Den svenska skattehistorien*, Lund 1981, s. 23 och SOU 1957:13 s. 19 tabell 2.

¹¹ Rodriguez s. 30.

¹² Rodriguez s. 35.

¹³ SOU 1957:13 s. 38 ff.

¹⁴ Rodriguez s. 41.

¹⁵ SOU 1957:13, prop. 1959:162.

¹⁶ Prop. 1968:100 s. 33.

¹⁷ Se SOU 1964:25 och prop. 1968:100.

beskattningen i Danmark, Frankrike och Tyskland.¹⁸ I dessa länder hade man i allt större utsträckning gått över till mervärdeskattesystem, som innebar att företag fick avdrag för skattebelastning på investeringar, samt befriades från skatt på exportomsättningar. Därmed gynnades framförallt exportindustrierna. Om Sverige inte anpassade sig till detta skulle den svenska exportnäringen försättas i en mycket besvärlig konkurrenssituation. Detta eftersom en indirekt beskattning utan möjlighet till avdrag naturligtvis ökar produktionskostnaderna. Bevillningsutskottet markerade tydligt att införandet av mervärdeskattelagen var ett led i de handelspolitiska strävandena.¹⁹

I samband med den stora skattereformen i början av 1990-talet gjordes en översyn av mervärdesbeskattningen.²⁰ Härvid framhölls bl.a. att man ansåg det angeläget att lagstiftningen förenklades och att specialdefinierade uttryck minskade.²¹ I motiven underströks vidare betydelsen av en konsumtions- och konkurrensneutral beskattning.²² Den mest genomgripande förändringen på mervärdeskatteområdet blev att skattebasen breddades, m.a.o. kom skatt att tas ut på fler varor och tjänster än vad som tidigare varit fallet. Vi fick en i princip generell mervärdesbeskattning av samtliga varor och tjänster, dock med vissa särskilt uppräknade undantag. Det övergripande syftet med detta var att finansiera de skattesänkningar, bl.a. av marginalskatteerna, som skattereformen innebar på inkomstskattesidan.²³ Vid införandet av mervärdeskattelagen fastställdes skatteuttaget till 10 procent. År 1971 höjdes skattesatsen till 15 procent, år 1977 till 17.1 procent, år 1980 till 19 procent och år 1990 till 20 procent. Fr.o.m. år 1991 kom mervärdeskattesatsen att anges som en påläggsprocent, vilken var 25 procent vid 20 procent mervärdeskatt.²⁴

Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen lämnade år 1992 förslag till en ny mervärdeskattelag.²⁵ Den 1 juli 1994 ersattes GML med ML.²⁶ Avsikten med den nya lagen var att den skulle vara mer överskådlig och därmed mer lättillgänglig. Lagen fick en helt ny systematik med kapitelindelning. Den fick också en utformning som närmare stämmer överens med de EG-rättsliga mervärdeskattereglerna.²⁷ I samband med Sveriges medlemskap i EU den 1 januari 1995 genomfördes ytterligare EG-anpassningar i lagen.²⁸ Dagens mervärdeskattelag kan således sägas utgöra

¹⁸ Prop. 1968:100 s. 25.

¹⁹ BeU 1968:45 s. 76.

²⁰ Prop. 1989/90:111, 1989/90:SkU 31.

²¹ Se exempelvis lagrådets yttrande, i vilket flera kritiska synpunkter framfördes bl.a. vad gällde den begreppsjuridik som ansågs genomsyra mervärdeskattelagen (prop. 1989/90:111 s. 295).

²² 1989/90:SkU 31 s. 102.

²³ Prop. 1989/90:111 s. 82, 1989/90:SkU 31 s. 1.

²⁴ Kleerup & Melz s. 16.

²⁵ SOU 1992:6.

²⁶ Prop. 1993/94:99, 1993/94:SkU 29.

²⁷ 1993/94:SkU 29 s. 2.

²⁸ Prop. 1994/95:57.

resultatet av en inhemsk rättsutveckling i kombination med implementering av EG-rättsliga regler. För närvarande uppgår skattesatsen till 25 procent, 12 procent eller 6 procent av beskattningsunderlaget, varvid 25 procent utgör normalskattesatsen, 7 kap. 1 § ML.

2.3 EG:s mervärdesskatterätt

I samband med Sveriges medlemskap i EU den 1 januari 1995 blev en stor del av EG-rätten automatiskt gällande rätt i Sverige. Andra delar av EG-rätten skall däremot implementeras under en i enlighet med Sveriges anslutningsfördrag fastställd övergångsperiod.

En bedömning av EG-rätten tar sin utgångspunkt i Romfördraget (RomF) från 1957. I RomF anges inledningsvis att de fördragsslutande parterna bl.a. har till uppgift att upprätta en gemensam marknad och gradvis har att samordna eller koordinera medlemstaternas ekonomiska politik. Fri rörlighet för varor och tjänster mellan medlemstaterna och förbud mot nationell diskriminering är härvid vitala mål. En fri handel över gränserna förutsätter bl.a. att gränskontrollen mellan medlemsländerna tas bort, men också att medlemsländerna har en beskattning av varor och tjänster som i stora delar är enhetlig. Den nationella suveräniteten inom skatteområdet är emellertid mycket stark, vilket har fått till följd att det är få skatteregler som blivit harmoniserade. Det enda område inom den materiella skatterätten som regleras i RomF avser mervärdes- och punktskatter.²⁹ Den skatterättsliga regleringen har också kommit längst inom mervärdesskatteområdet där ett flertal direktiv har antagits sedan 1960-talet.³⁰

Den mest centrala rättsakten inom mervärdesbeskattningen utgörs av rådets sjätte direktiv (77/388/EEG), om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (sjätte direktivet). Detta direktiv utfärdades år 1977 och ersatte det andra direktivet från år 1967.³¹ Sjätte direktivet utgör, tillsammans med senare tillägg, grunden för det gemensamma mervärdesskattesystemet. Syftet med mervärdesskatte-direktiven är att harmonisera lagstiftningen i medlemsländerna för att upprätta ett enhetligt system och ett likadant regelverk vad det gäller exempelvis att bestämma vilka personer som har att erlägga skatt, den tidpunkt som utlöser skatt, vilka transaktioner som utlöser skatt och vilka värden som skall skattebeläggas. Fortfarande finns det dock vissa

²⁹ Artikel 99 RomF, "Rådet skall enhälligt... anta bestämmelser för en harmonisering av lagstiftningen angående omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar inom den tid som anges i artikel 7a."

³⁰ Quitzow, Carl Michael: *EG-rätten – Ny rättskälla i Sverige*, Stockholm 1993, s. 167 ff.

³¹ Quitzow s. 169.

möjligheter för medlemsstaterna att utöva den grundläggande skatte-soveräniteten med avseende på bl.a. skattesatser.³²

Ett direktiv är enligt RomF artikel 189 bindande för medlemsländerna såvitt det gäller det resultat som skall uppnås. Det är emellertid upp till varje medlemsland att själv bestämma form och tillvägagångssätt. Om ett medlemsland inte genomför direktivet korrekt och i tid kan, i enlighet med EG-rättslig praxis, direktivet ändå få rättslig verkan i medlemslandet. Bestämmelser som är tillräckligt klara, tydliga och ovillkorliga kan ge upphov till direkta rättigheter till förmån för enskilda rättssubjekt, s.k. *direkt effekt*. Detta följer av EG-rättens företräde framför nationell rätt.³³

Nya medlemsländer skall alltså anpassa sin nationella mervärdesskattelagstiftning till de befintliga direktiven på mervärdesskatteområdet. För att implementeringen skall bli komplett fordras dessutom att fullständig hänsyn tas till den rättspraxis från EG-domstolen som växt fram på mervärdesskatteområdet sedan det sjätte direktivets tillkomst.³⁴ På grund av den speciella lagstiftningsprocessen inom EU, i vilken förarbeten i traditionell bemärkelse saknas, får praxis från EG-domstolen större betydelse för tolkning och utfyllnad av den skrivna EG-rätten än i den nationella rätten där förarbeten oftast föreligger som användbar rättskälla vid tolkning av lagen.³⁵

För rättstillämpningen är det av intresse att de nationella domstolarna i medlemsländerna är skyldiga att tolka nationell mervärdesskatterättslig reglering så att överensstämmelse om möjligt uppkommer med direktivens ordalydelser och syften. Detta för att skillnader i tolkning mellan medlemsländer skall undvikas. Om nationell lagstiftning eller nationell rättspraxis inte ger någon vägledning, kan de nationella domstolarna i oklara fall begära förhandsavgörande från EG-domstolen. Ett förhandsavgörande är bindande för den nationella domstolen. Om rättsläget inte är uppenbart (*acte-claire*) måste den nationella domstolen i sista instans begära ett förhandsavgörande från EG-domstolen.³⁶

2.4 Rättskällevärdet och tolkning av skattelag

I detta kapitel beskrivs den skatterättsliga rättskällevärdet och dess betydelse för tolkningen av skattelagstiftningen. Statsmakternas starka ställning gentemot den enskilde skattebetalaren gör att rättssäkerhetsaspekterna blir särskilt framträdande när det gäller tolkning av skattelag. Enligt Lodin m.fl.

³² Persson-Österman, Roger: ”Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen”. I: *Skattenytt 1998* s. 585.

³³ Quitzow s.139 ff.

³⁴ Hansson, Ulrika: ”Implementeringen i praktiken av EG-domstolens domar på mervärdesskatteområdet”. I: *Skattenytt 1998* s. 607.

³⁵ Hansson (1998) s. 608.

³⁶ Quitzow s. 114 ff. Se Art. 177 RomF.

har detta medfört att det finns en relativt etablerad uppfattning om rättskällornas inbördes förhållande och vilka tolkningsmetoder som bör användas i skatterättsliga sammanhang.³⁷ Enligt Peczenik innebär de viktigaste rättskälleprinciperna att bindande regler, såsom lagar, *skall* beaktas i juridisk argumentation. Prejudikat och lagars förarbeten *bör* beaktas. Rättsvetenskaplig litteratur, institutionella rekommendationer, såsom RSV:s rekommendationer, utländsk rätt m.m. *får* beaktas.³⁸

2.4.1 Konstitutionell grund och legalitetsprincipen

De skatterättsliga författningarna ingår i det s.k. obligatoriska lagområdet. Vilket innebär att föreskrifter om skatter meddelas av riksdagen genom lag, se 8 kap. 3 § regeringsformen. Kravet på lagstöd för betungande beslut vilar på den s.k. *legalitetsprincipen*.³⁹ Att beskattningskonsekvenserna skall kunna utläsas av lagtexten är viktigt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Det har härvidlag föreslagits att man kan komplettera den straffrättsliga sentensen "*nulla poena sine lege*" (inget straff utan lag) med satsen "*nullum tributum sine lege*" (ingen skatt utan lag).⁴⁰ P.g.a. skattens tvångskaraktär och dess starkt ingripande påverkan i den enskildes ekonomi skall konsekvenserna av ett skatterättsligt handlande m.a.o. vara förutsebart genom lagtexten utan att det krävs alltför avancerade tolkningsmetoder. Det är också av förutsebarhetsskäl som det införts en möjlighet att erhålla s.k. *förhandsbesked* beträffande de skatterättsliga konsekvenserna av olika transaktioner.⁴¹

2.4.2 Förarbeten

I Sverige har förarbetena av tradition en stor betydelse vid tillämpningen av lagarna.⁴² Särskilt viktiga förarbeten vid lagtolkning är propositionen och utskottets betänkande. Även kommittébetänkandet eller departementspromemorian kan vara betydelsefulla. Allmänt gäller att ju senare under lagstiftningsproceduren ett förarbete tillkommit desto större vikt har det. Om förarbetenas betydelse vid skatterättslig lagtolkning behandlas nedan i kapitel 2.4.4.

³⁷ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 8 uppl. Lund 2001, s. 556.

³⁸ Peczenik, Aleksander: *Juridikens teori och metod*, Göteborg 1995, s. 35.

³⁹ Legalitetsprincipens betydelse vid tillämpning av skattelag har analyserats i en avhandling av Anders Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995. Hultqvist framhåller bl.a. att skatt endast får uttas med stöd av föreskrift (normalt i lag), samt att bestämmelserna inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde (utanför mängden "rimliga tolkningar"), Hultqvist s. 332.

⁴⁰ Lodin m.fl. s. 568.

⁴¹ Lodin m.fl. *ibid.*

⁴² Bergström, Sture: "Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten". I: *Svensk skattetidning* 9/98 s. 824 f.

2.4.3 Rättspraxis

För domstolsprövning av mål om mervärdesskatt finns för närvarande tre olika instanser. Dessa är i stigande ordning länsrätt (LR), kammarrätt (KR) samt Regeringsrätten (RR). När det gäller förhandsbeskeden⁴³ är det en fristående myndighet, Skatterättsnämnden (SRN), som är första instans och RR överinstans. När man studerar svensk rättspraxis i allmänhet är det viktigt att beakta den förvaltningsreform som genomfördes år 1971. Det var genom denna reform som de högsta instanserna gjordes till renodlade prejudikatinstanter.⁴⁴ Följdriktigt är det idag i princip enbart de högsta instansernas avgöranden som har betydelse som prejudikat i svensk skatterätt. För att ett mål skall tas upp av RR krävs att domstolen beviljar s.k. *prövningstillstånd*, förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, 35 §. Sådant krävs emellertid inte vid överklagande av förhandsbesked. För att prövningstillstånd skall beviljas krävs att fråga i målet är av vikt för ledning av rättstillämpningen eller att det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, FPL 36 §.

2.4.4 Närmare om den skatterättsliga lagtolkningen

Inom rättstillämpningen innebär legalitetsprincipen att samhällsmedborgarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag, vilken skall tolkas utan hänsyn till vad beskattningsmyndigheterna för sin egen del anser vara skäligt.⁴⁵ Vid skatterättslig lagtolkning är sålunda lagtexten utgångspunkten. Kravet på att beskattningen skall ha stöd i lag anses vidare förutsätta att lagen tolkas med viss försiktighet eller restriktivitet. Welinder har utvecklat denna tanke med följande uttalande:

*”Vi förstår alltså här inte med legalitetsprincipen, att lagtolkningen överhuvudtaget ej får vara ”fri” gentemot lagtexten, utan att den fria lagtolkningen ej får vara till nackdel för skattebetalarna. Detta innebär ej blott det självklara kravet, att en ny skatt ej får påläggas utan stöd av lag, utan även att de i lagen givna bestämmelserna ej får utvidgas utöver sin föreskrivna räckvidd.”*⁴⁶

När lagtexten inte ger klart besked tolkas i svensk rätt traditionellt regeln *subjektivt*, d.v.s. regeln tolkas i enlighet med de uttalanden som gjorts i lagens förarbeten under förutsättning att dessa inte står i strid med regelns ordalydelse.⁴⁷ Om ordalydelsen är oklar och den inte heller klart går att fastställa efter beaktande av förarbeten och eventuell praxis så följer, enligt

⁴³ Se lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

⁴⁴ Prop. 1971:45 s. 88.

⁴⁵ Bergström, Sture: *Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1978, s. 66.

⁴⁶ Welinder, Carsten: *Beskattning av inkomst och förmögenhet*, Del I och II, 5 uppl. Malmö 1976 s. 237.

⁴⁷ Lodin m.fl. s. 563.

Lodin m.fl., av rättsäkerhetskraven inom skatterätten att man har att se till den skattskyldiges fördel.⁴⁸

Vad det gäller förarbetenas användning i skatterätten har i den rättsvetenskapliga litteraturen flera olika uppfattningar uttalats om hur och i vilken utsträckning förarbeten bör användas vid tolkning av skattelag. Enighet råder om att förarbetena i sig utgör en viktig rättskälla. Däremot råder oenighet ifråga om hur stor vikt motiven *bör* tillmätas.⁴⁹ Förarbeten som avser frågor som faller utanför ramen för den lagstiftning som är under behandling bör i princip inte tillmätas någon betydelse.⁵⁰ Utifrån ett internationellt perspektiv tillmäts förarbetena en särskilt stor betydelse i Sverige.⁵¹ Den europeiska integrationen inom ramen för bl. a. EU, kan emellertid tänkas påverka den svenska synen på förarbetenas betydelse inom rättskällevärdet.⁵² EG-domstolen är en aktiv författningsdomstol, vars främsta uppgift är att tolka EG:s författningar. Inom EU saknas, som tidigare framgått, förarbeten av svensk typ. EG-domstolens tolkningsmetoder skiljer sig delvis från de metoder svenska domstolar traditionellt använt sig av. Legalitetsprincipen tillmäts en stor betydelse av EG-domstolen och därmed kraven på förutsebarhet och likabehandling. Härav följer att EG-domstolen i stor utsträckning kan sägas tolka regler *objektivt*, d.v.s. regelns ordalydelse, objektivt tolkad, tillmäts ofta avgörande vikt. Enligt Bergström tycks EG-rättens tolkningsprinciper i allt större utsträckning börjat påverka Regeringsrätten.⁵³

2.4.5 Anvisningar, råd och rekommendationer

På skatteområdet spelar allmänna råd i form av anvisningar, uttalanden och rekommendationer från olika myndigheter en betydelsefull roll. Dessa råd är inte formellt bindande, men torde i praktiken ha en stor betydelse. Exempel

⁴⁸ Lodin m.fl. s. 565 ff.

⁴⁹ Se bl.a. Welinder, Carsten: "Något om motivens betydelse för lagtolkning". I: *Svensk juristtidning 1953* s. 78, Mattsson, Nils: "Hur tolkas skattelag". I: *Svensk skattetidning 1981* s. 291, Lindencrona, Gustav: "Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag". I: *Festskrift till Thornstedt*, Stockholm 1983 s. 491. Bergström, Sture: "Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?". I: *Skattenytt 1984* s. 309 och Hultqvist s. 345. Welinder, Lindencrona har förespråkat en större bundenhet till förarbetena än Mattsson och Bergström. De sistnämnda har givit uttryck för den principiella uppfattningen att domstolarna borde inta en friare hållning till förarbetena. Hultqvist förordar en restriktiv användning av förarbetena, för att på så sätt förmå lagstiftaren att bättre utnyttja föreskrifter för att reglera skatterätten.

⁵⁰ Peczenik s. 42

⁵¹ Peczenik s. 41.

⁵² Bergström (1998) s. 823 - 828.

⁵³ Bergström (1998) s. 828. Särskilt under 1990-talet kan man enligt Bergström notera att Regeringsrätten i allt större utsträckning anammat EG-domstolens tolkningsprinciper, härvid nämner han bl. a. RÅ 1994 ref. 57 och RÅ 1996 ref. 101.

på allmänna råd av betydelse vid beskattningen är RSV:s rekommendationer till ledning för taxeringen.⁵⁴

RSV:s uppgifter formuleras i förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen (SkFInstr). Verket skall enligt 2 kap. 1 § SkFInstr vara ”central förvaltningsmyndighet för frågor om skatter, socialavgifter, folkbokföring och val, om något annat inte följer av särskilda föreskrifter”. Vidare åligger det enligt förordningen RSV att bidra till normgivningen inom sitt kompetensområde med verkställighetsföreskrifter. Verket skall också verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet genom att lämna allmänna råd m.m.⁵⁵ RSV publicerar *föreskrifter* i serien Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och *rekommendationer* i serien Riksskatteverkets meddelanden.⁵⁶ RSV gör emellertid uttalanden även i andra sammanhang, t.ex. i handledningar och broschyrer.

Rekommendationerna skiljer sig från lagregler på det avgörande viset att rekommendationerna inte anses bindande, vare sig för myndigheter eller för enskilda. Därmed avses självklart att de inte skall beaktas om de strider mot lagstiftning, förarbeten eller rättspraxis. Dessutom är skattemyndigheter och domstolar inte skyldiga att följa dem ens i en situation då rättskällor av högre dignitet inte ger någon ledning. Med andra ord bör man enbart se till den övertygande effekt RSV:s rekommendationer kan ha genom den sakliga styrkan i de förda resonemangen.⁵⁷

2.5 Mervärdesskattelagens utformning och begrepp

ML är indelad i två avdelningar. Den första avdelningen (kap. 1 – kap. 10) innehåller materiella bestämmelser, medan den andra avdelningen (kap. 11 – kap. 22) innehåller bestämmelser som berör fakturering, redovisning och förfarande. Nedan kommer enbart huvuddragen av lagens materiella bestämmelser att behandlas.

2.5.1 Skattskyldighet

I 1 kap. 1 § ML framgår vad som ska beskattas och vilka transaktioner som medför skattskyldighet. Mervärdesskatt skall betalas till staten vid sådan

⁵⁴ Tidigare utförde riksskattenämnden flera av de uppgifter som numera tillkommer RSV. Riksskattenämndens uppgifter övertogs av RSV den 1 januari 1971, se lag (1970:912) med anledning av riksskatteverkets inrättande.

⁵⁵ Fram till 1989 betecknades RSV:s allmänna råd som *anvisningar*.

⁵⁶ Det finns ett stort antal olika rekommendationer och flera av dessa behandlar skatterättsliga områden av såväl praktiskt som teoretiskt intresse. Publikationerna, vilka ofta omfattar tiotals sidor, utgör viktiga hjälpmedel av handbokskaraktär för bl.a. skatteförvaltningens personal. Enligt Pålsson betraktas rekommendationerna av RSV:s tjänstemän som deras mest betydelsefulla icke-bindande regelgivning (Pålsson s. 182).

⁵⁷ Lodin m.fl. s. 570.

omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i yrkesmässig verksamhet. För att skattskyldighet skall föreligga enligt huvudregeln krävs att alla tre rekvisit är uppfyllda. Mervärdesskatt skall även betalas vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom, samt vid import av varor som är skattepliktig.⁵⁸ Skattskyldigheten innebär skyldighet att redovisa och inbetala mervärdesskatt, samt rätt att erhålla avdrag och återbetalning av mervärdesskatt. Redovisning av mervärdesskatt sker för varje skattskyldig verksamhet för sig.⁵⁹

I 1 kap. 2 § ML framgår vem som är skyldig att betala skatten till staten. I princip varje fysisk eller juridisk person kan härvidlag vara skattskyldig, även om det i första hand är företag som kommer i fråga. I 6 kap. ML finns bestämmelser om vem som i särskilda fall är skattskyldiga, som exempel kan anges handelsbolag. Frivillig skattskyldighet kan dessutom beviljas för vissa fastighetsupplåtelser i enlighet med 9 kap. ML.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde regleras i 1 kap. 3 – 5 §§ ML. Denna tidpunkt är avgörande för vilka beskattningsregler som skall gälla för en viss transaktion. Enligt huvudregeln inträder skattskyldigheten när varan levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Enligt 3 § 2 st. ML förstås med leverans av vara att varan avlämnats eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.⁶⁰ Ett tillhandahållande av en tjänst får i regel anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom.⁶¹

2.5.2 Yrkesmässig verksamhet

Skattskyldigheten avgränsas till dem som bedriver *yrkesmässig verksamhet*. Vad som avses med yrkesmässig verksamhet framgår i 4 kap. 1 – 8 §§ ML. Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § p. 1. ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och omsättningen under beskattningsåret överstiger 30.000 kronor. Yrkesmässighetsbegreppet i ML har sålunda knutits till definitionen för näringsverksamhet i IL. Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL *förvärvsverksamhet* som bedrivs *yrkesmässigt* och *självständigt*. Samtliga tre rekvisit skall vara uppfyllda.⁶² Till

⁵⁸ Vad som utgör gemenskapsinternt förvärv anges i 2 a kap. ML. Begreppet avser förvärv inom EU. Termen ”import” avser införsel av varor från ett land utanför EU.

⁵⁹ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001, avsnitt 2.

⁶⁰ Enligt prop. 1993/94:99 s. 126 ff. avses med leverans ett civilrättsligt avlämnande.

⁶¹ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001, avsnitt 4.5.2.

⁶² En näringsverksamhet kännetecknas av de s.k. *rörelsekriterierna*, d.v.s. varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Vinstsyfte innebär att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte. Rekvisitet har främst betydelse som avgränsning mot *hobbyverksamhet*. Avgörande är syftet, inte att verksamheten faktiskt går med vinst. Självständighetskriteriet används vid gränsdragningen mot inkomstslaget *tjänst* i IL. Detta innebär att näringsidkaren skall driva sin verksamhet självständigt gentemot uppdragsgivaren. Varaktighetskriteriet

näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § IL räknas också innehav av näringsfastighet m.m. I dessa fall är yrkesmässigheten knuten till själva innehavet av fastigheten m.m. och de ovan nämnda rekvisiten behöver inte vara uppfyllda. I 4 kap. ML finns även rad kompletterande regler som i särskilda fall utvidgar eller inskränker yrkesmässighetsbegreppet.

2.5.3 Skatteplikt

Skattskyldigheten till mervärdesskatt förutsätter vidare att man omsätter *skattepliktiga varor eller tjänster*. Enligt 3 kap. 1 § ML är skatteplikten *generell*, d.v.s. omsättningen av en vara eller tjänst är skattepliktig såvida inte undantag från skatteplikt särskilt föreligger. För skatteplikt krävs m.a.o. dels att objektet för omsättningen utgör vara eller tjänst och dels att undantag för skatteplikt inte föreligger. Med *vara* förstås, enligt 1 kap. 6 § ML, materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med *tjänst* förstås allt annat än vara som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Undantagen från skatteplikt behandlas i 3 kap. och 9 c kap. ML. De viktigaste områdena som är undantagna från skatteplikt är sjuk- och tandvård, social omsorg, bank- och försäkringsområdet samt ett antal områden inom kultursektorn.

2.5.4 Omsättning

En tredje förutsättning för att en transaktion skall utlösa skattskyldighet är att det är fråga om en omsättning av vara eller tjänst enligt bestämmelserna i 2 kap. ML.

Med *omsättning av vara* förstås att en vara *överlåts* mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag, 2 kap. 1 § 1 st. ML. Med överlåtelse mot ersättning avses en övergång av äganderätten till varan.⁶³ I första hand är det köp, byte och därmed jämförliga fång (s.k. *onerösa fång*) som härvidlag kan bli föremål för beskattning, s.k. *benefika fång* som gåvor kan emellertid bli föremål för uttagsbeskattning. Om det är fråga om en äganderättsövergång eller inte skall avgöras mot bakgrund av civilrättsliga regler.⁶⁴

Med *omsättning av tjänst* förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag, 2 kap. 1 § 2 st. ML. I regel får ett tillhandahållande anses ha skett när den som utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom.⁶⁵

innebär att verksamheten skall bedrivas regelbundet och inte endast tillfälligt. Varaktighetskravet kan i huvudsak användas vid avgränsning mot inkomstslaget *kapital*. (Lodin m.fl. s. 229 ff.).

⁶³ Jfr artikel 5.1 i sjätte direktivet, där det stadgas att med omsättning av vara avses "... överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen."

⁶⁴ Prop. 1993/94:99 s. 135.

⁶⁵ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001, avsnitt 7.3.

För att omsättning skall föreligga måste vederlaget kunna kopplas till en direkt motprestation. Exempel på sådant som härvid inte utgör omsättning är bidrag, skadestånd och böter. För att ett bidrag skall kunna konstituera en omsättning mervärdesskatterättsligt sett, måste bidraget m.a.o. kunna kopplas till någon kvantifierbar motprestation i form av varor eller tjänster från skattesubjektet ifråga.⁶⁶ SRN har i förhandsbesked 1998-05-15, avseende ett EU-bidrag som erhållits från Europeiska socialfonden⁶⁷ till ett sökandebolag, framhållit bl.a. följande.

”Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f).”

Även EG-domstolen har i ett antal rättsfall klargjort att det måste finnas en *direkt koppling* (eng. ”direct link”) mellan tillhandahållandet å ena sidan och mottagandet av ersättning å den andra. EG-domstolen har uttalat att för att en tjänst skall anses ske mot vederlag skall det finnas ett rättsförhållande mellan parterna som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, och där det vederlag som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet av den tjänst som tillhandahålls.⁶⁸ Essensen av principen om ”direkt koppling” kan sägas vara den ömsesidiga förpliktelsen mellan säljaren och kunden, d.v.s. att kunden skall komma i åtnjutande av något som säljaren skall tillhandahålla denne särskilt, mot ett visst vederlag.⁶⁹ Exempel på en omständighet som talar för att omsättning föreligger är om utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd.⁷⁰

2.5.5 Beskattningsunderlag och skattesatser

I ML:s sjunde kapitel regleras beskattningsunderlag och skattesats. Beskattningsunderlaget är det värde på vilket mervärdesskatten skall beräknas. Normalt utgörs beskattningsunderlaget av ersättningen för en såld

⁶⁶ Forssén, Björn: *Momshandboken – Enligt 2001 års regler*, Uppl. 2:1 Stockholm 2001, s. 32 f.

⁶⁷ Bidrag från Europeiska socialfonden ges i enlighet med rådets förordning (EEG) nr 2052/88 och nr 4253/88. Bidragen har till syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader mellan regionerna inom EU.

⁶⁸ Se bl.a. mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, p. 12, 102/86 Apple and Pear Development, p. 11-12, C-16/93, Tolsma, p. 12-16 och C-172/96 First National Bank of Chicago, p. 26.

⁶⁹ Hansson, Ulrika: ”Bidrag och mervärdesskatt – en ytterligare jämförelse mellan mervärdesskattelagen och det sjätte mervärdesskattedirektivet”. I: *Skattenytt 1999* s. 242.

⁷⁰ RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001, avsnitt 7.4.

vara eller tjänst minskad med den mervärdesskatt som ingår i ersättningen. Gällande skattesats uttrycks som en viss procentsats som ett pålägg på beskattningsunderlaget. I Sverige finns det för närvarande tre olika skattesatser. Enligt 7 kap. 1 § ML utgör normalskattesatsen 25 procent av beskattningsunderlaget. För vissa varor och tjänster utgår dock skatt med en lägre skattesats, 12 respektive 6 procent. Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511)⁷¹ med undantag för vatten från vattenverk, spritdrycker, vin och starköl och tobaksvaror, 7 kap. 1 § 2 st. p. 5.

I sjätte direktivet finns riktlinjer för skattesatsernas nivå, artikel 12.3. Bestämmelserna i artikel 12.3 a utgör anvisningar för medlemsländerna att tillämpa en normalskattesats om minst 15 procent av beskattningsunderlaget. För vissa varor och tjänster, som räknas upp i bilaga H till sjätte direktivet, får medlemsländerna ta ut en lägre skatt än 15 procent. Medlemsländer tillåts tillämpa högst två reducerade skattesatser.

2.5.6 Blandad omsättning

Av 7 kap. 7 § andra stycket ML framgår att när en omsättning består av olika delar, som skall beskattas med olika procentsatser, skall beskattningsunderlaget delas upp efter skälig grund och beskattas enligt respektive skattesats. Denna uppdelning kan ske när det utgår gemensam ersättning för avskiljbara prestationer. I förarbetena framgår att när denna s.k. *delningsprincip* inte kan tillämpas skall beskattningsunderlaget beskattas efter den s.k. *huvudsaklighetsprincipen* enligt vilken beskattningsunderlaget bestäms utifrån prestationens huvudsakliga karaktär. Föredraganden framhåller emellertid att det är svårt att i lagtext uppställa någon generell och entydig gräns för när uppdelning alternativt en huvudsaklighetsbedömning skall ske och att frågan därför måste överlämnas till rättstillämpningen.⁷²

EG-domstolen har i domen C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, lämnat riktlinjer för när delningsprincipen respektive huvudsaklighetsprincipen skall tillämpas. EG-domstolen har i nämnda förhandsavgörande angivit att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämrats. Det är därför, enligt domstolen, av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten flera huvudsakligen fristående tjänster eller en enda tjänst. En tjänst ska, enligt domstolen, anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig,

⁷¹ Med livsmedel förstås enligt livsmedelslagen 1 § 1 p. matvaror, dryckesvaror, njutningsmedel eller andra varor som är avsedda att förtäras av människor med undantag av vara på vilken läkemedelslagen (1992:859) är tillämplig.

⁷² Prop. 1993/94:99 s. 112.

utan den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (p. 30).⁷³

⁷³ Se vidare diskussionen i kapitel 5.1.2.

3 Serveringsbegreppet i lagstiftningsarbetet

3.1 Förordning 1940 nr 100, om allmän omsättningsskatt

Första gången man finner en rättslig beskrivning av vad som avses med en serveringsrörelse är i förordning 1940 nr 100, om allmän omsättningsskatt. Som redan framgått i kapitel 2.2 utgick den allmänna omsättningsskatten som en detaljhandelsskatt med fem procent av den skattepliktiga omsättningen mellan åren 1941 och 1946. Den skattepliktiga omsättningen avsåg främst all yrkesmässig försäljning av varor från butik eller därmed likartat försäljningsställe, anv. 1 § p. 4 a.⁷⁴ Även tillhandahållande av varor mot betalning inom en restaurang-, pensionat-, kafé- eller konditorirörelse ansågs emellertid innefatta försäljning. För att sådan rörelse skulle föreligga förutsattes enligt anv. 1 § p. 4 b, *”att rörelsen drives i lokal eller inom område, där bord och sittplatser ordnats för kundernas bekvämlighet”*.

3.2 Lag 1959 nr 507 om allmän varuskatt

1959 infördes den allmänna varuskatten (omsen), vilken var en mer bestående allmän konsumtionsskatt.⁷⁵ Skatten var en i princip generell skatt på konsumtion. Huvudregeln var emellertid att endast varor var beskattningsbara och att tjänster ej var beskattningsbara. Den tjänstebeskattning som dock förelåg var primärt att ses som ett komplement till varubeskattningen och avsåg därför i princip endast sådana tjänster som i huvudsak hade avseende på skattepliktiga varor.⁷⁶ Serveringstjänst var en sådan tjänst, 11 §. I anvisningarna till 11 § angavs att med *servering* förstås *”tillhandahållande av varor till förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats”*. I enlighet med den s.k. *reduceringsregeln* i 18 § 2 mom. skulle emellertid skatten enbart beräknas på 60 procent av den skattepliktiga omsättningen i en serveringsrörelse.

I utredningsarbetet bakom lagstiftningen framhöll kommittén⁷⁷ att de ansåg det motiverat att kombinera en varubeskattning i detaljistledet med en beskattning av serverings- och restaurangtjänster.⁷⁸ Kommittén framhöll härvidlag att inom vissa verksamheter, såsom kaféer och konditorier, var servering regelmässigt kombinerad med varuförsäljning. Om servering

⁷⁴ Se vidare SOU 1957:13 s. 38 ff.

⁷⁵ Se kapitel 2.2.

⁷⁶ Prop. 1959:162 s. 225.

⁷⁷ 1952 års kommitté för indirekta skatter, SOU 1957:13.

⁷⁸ SOU 1957:13 s. 173.

undantogs från beskattning, skulle redovisning och kontroll av varuskatt i dessa verksamheter bli mycket komplicerade. Vidare framhöll kommittén att matserveringar och restauranger i regel inte drivs i kombination med direktförsäljning av varor, men att gränsen mellan dessa företagsformer och kaféer och konditorier inte var exakt, då det fanns olika övergångstyper. Eftersom det enligt kommittén inte kunde anses lämpligt att tillämpa olika regler för olika slag av serveringar, förordade kommittén således att serveringsverksamhet skulle beskattas. Härför talade dessutom, enligt kommittén, det förhållandet att färdiglagad mat i livsmedelsbutik beskattades.⁷⁹

Kommitténs förslag föranledde flera erinringar vid remissbehandlingen. Ett flertal remissinstanser avstyrkte kommitténs förslag om att beskatta serveringstjänster mot bakgrund av att en sådan beskattning skulle innebära en orättvisa. Orättvisan ansågs ligga i att beskattningen inte bara skulle belasta själva livsmedelskostnaden utan också serveringskostnaderna som till betydande del var att hänföra till eljest skattefria tjänster.⁸⁰

I propositionen framhöll föredraganden att riktpunkten för tjänstebeskattningen borde vara att tjänsteprestationen hade avseende på skattepliktiga varor. Föredraganden ansåg därför, i likhet med kommittén, att allmän varuskatt skulle utgå för serveringstjänster, inbegripet därvid tillhandahållna varor.⁸¹ Vidare framhöll emellertid föredraganden, bl.a. mot bakgrund av remissyttrandena, att en beskattning av en serveringsrörelse skulle innebära en jämförelsevis hårdare beskattning än vad som skulle bli fallet på övriga områden. Detta eftersom att varorna i en serveringsrörelse påverkas av kostnader som är speciella för serveringsrörelser, nämligen de med varans tillhandahållande förenade särskilda serveringskostnaderna.⁸²

”Det är de sistnämnda kostnaderna – för serveringslokal, möbler, glas och porslin, serverings- och diskpersonal o.s.v. – som kan sägas utgöra serveringstjänster i egentlig bemärkelse. Dessa kostnader uppgår till en betydande del av de totala kostnaderna och föranleder, att en konsument måste betala ett avsevärt högre pris för en restaurangmåltid än om han exempelvis inköper motsvarande mängd färdiglagad mat jämte tillhörande måltidsdryck i en livsmedelsaffär. Därav följer också, att skattebelastningen blir förhållandevis mycket högre för serveringsvarorna. Det bör vidare beaktas att den fördyrande faktorn, serveringskostnaden, till betydande del är att hänföra till eljest skattefria tjänster. Jag åsyftar här upplåtelsen av lokal åt gästerna men också det förhållandet att serveringstjänsterna i avsevärd mån är av personlig natur.”⁸³

⁷⁹ SOU 1957:13 s. 173 f.

⁸⁰ Prop. 1959:162 s. 216 ff.

⁸¹ Prop. 1959:162 s. 227.

⁸² Prop. 1959:162 s. 228.

⁸³ Prop. 1959:162 *ibid.*

Till lösning av ifrågavarande problem föreslog föredraganden att restauranger i sina skatteredovisningar skulle tillåtas minska den skattepliktiga omsättningen med vad som kunde antagas motsvara de med serveringstjänsterna förenade kostnaderna. I enlighet härmed föreslog föredraganden ett införande av en reduceringsregel innebärande att enbart 60 procent av den skattepliktiga omsättningen i en serveringsrörelse skulle tas upp till beskattning. Detta skulle innebära att i restauranger, i likhet med renodlade livsmedelsbutiker, enbart kostnaden för själva varan skulle bli beskattad.⁸⁴

3.3 Gamla mervärdeskattelagen (1968:430)

Förordningen (1957:507) om allmän varuskatt ersattes den 1 januari 1969 av mervärdeskattelagen (1968:430), GML.⁸⁵ I 10 § första stycket GML angavs att en "[t]jänst är skattepliktig, (---) när tjänsten avser skattepliktig vara och innefattar servering." I fjärde stycket av anvisningarna till 10 § första stycket GML angavs att med *servering* förstås "tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats." I enlighet med reduceringsregeln i 14 § utgjorde beskattningsvärdet vid tillhandahållande av serveringstjänster 60 procent av vederlaget.

I förarbetena till GML finner man att nämnda stadganden härrör sig från förordningen (1957:507) om allmän varuskatt och att de infördes i GML utan någon kommentar.⁸⁶

Tillämpningen av reduceringsregeln i fråga om serveringstjänster visade sig emellertid problemfylld. Skattereduceringen tog sikte på serveringstjänster, men inte livsmedelsförsäljning. Eftersom det i bägge fallen ingår ett tillhandahållande av livsmedel uppstod en gränsdragningsproblematik. Mot bakgrund av denna problematik föreslog RSV i en rapport från 1985 att reduceringsregeln för serveringstjänster skulle slopas.

"Beskattningen av serveringstjänster har givit upphov till stora tillämpningssvårigheter. Detta beror främst på att den s.k. 60%-regeln gäller för servering men inte för i servering förekommande varuförsäljning. De påtalade svårigheterna skulle i allt väsentligt försvinna om serveringstjänsterna belades med full skatt. RSV föreslår därför att reduceringsreglerna för servering slopas. Fördelarna med en sådan lösning är många. För de skattskyldiga skulle det innebära en enklare tillämpning och redovisning. Den möjlighet till skattefusk, som reduceringsregeln otvivelaktigt utgör, försvinner. Förslaget innebär emellertid ett ökat

⁸⁴ Prop. 1959:162 s. 228 f.

⁸⁵ Se kapitel 2.2.

⁸⁶ Prop. 1968:100 s. 87 f.

*skatteuttag som uppskattas till 1,9 Mdr kr. Härav beräknas statsverket tillföras ökade intäkter med 1,6 Mdr kr.*⁸⁷

I *prop. 1985/86:47 om ändrad mervärdeskatt* togs RSV:s förslag om slopande av reduceringsregeln för serveringstjänster upp till behandling. Föredraganden följde emellertid inte RSV:s förslag utan föreslog att den dåvarande reduceringsregeln för serveringstjänster bibehölls. Föredraganden instämde i att reduceringsregeln otvivelaktigt lett till tillämpningssvårigheter och att ett slopande av regeln skulle underlätta för dem som bedriver serveringsrörelse. Föredraganden framhåller emellertid att han ändock inte var beredd att förorda förslaget. Detta bl.a. mot bakgrund av att han i likhet med vissa remissyttranden ansåg att en mer omfattande analys av effekterna av förslaget, från såväl företagsekonomisk som samhällsekonomisk synpunkt, var nödvändig. Däremot framhöll föredraganden att fortsatta ansträngningar borde göras för att undanröja de problem som finns för företag som har att tillämpa olika skattesatser i sin verksamhet.⁸⁸

Gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelförsäljning medförde dock att riksdagen i lag (1989:1027) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt upphävde de då gällande reduceringsreglerna och på så sätt borttog skillnaden i beskattningshänseende mellan omsättning av serveringstjänst och livsmedelförsäljning. I praktiken innebar det att skattesatsen för serveringstjänster höjdes från 15 procent till 25 procent.

Lagändringen föregicks av *prop. 1989/90:50 om inkomstskatten för år 1990 m.m.*, i vilken föredraganden föreslog att de särskilda reduceringsreglerna för serverings- och hotelltjänster skulle slopas.⁸⁹ Föredraganden börjar med att konstatera att reduceringsregeln för serveringstjänster infördes i GML utan någon kommentar. Vidare framhöll föredraganden följande.

”Tillämpningen av reduceringsreglerna i fråga om serveringstjänster har inte varit problemfri. RSV föreslog 1985 i en rapport bl.a. att reduceringsreglerna för serveringstjänster skulle slopas (RSV Rapport 1985:4). I rapporten pekade verket på svårigheterna att avgöra och kontrollera om ML:s krav på servering var uppfyllda och om uppdelningen av omsättningen på servering och varuförsäljning var korrekt. (---) För att uppnå konkurrens- och konsumtionsneutralitet har kommittén föreslagit en generell och enhetlig mervärdeskatt som träffar i princip all yrkesmässig omsättning. Vid en sådan mervärdebeskattning saknas enligt kommittén skäl att bibehålla reduceringsreglerna för serverings- och hotelltjänster. Jag

⁸⁷ Riksskatteverkets sammanfattning av rapport (RSV Rapport 1985:4) förenklar inom mervärdeskatten, *prop. 1985/86:47 bilaga 3 s. 67.*

⁸⁸ *Prop. 1985/86:47 s. 42 f.*

⁸⁹ *Prop. 1989/90:50 s. 92 f.*

*delar denna uppfattning och anser att ifrågavarande tjänster bör beskattas som annan konsumtion. (---) Förändringarna i denna del bör därför träda i kraft den 1 januari 1990.*⁹⁰

I lagen (1991:1755) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt sänkte riksdagen mervärdesskatten för bl.a. serveringstjänster och omsättning av livsmedel från 25 procent till 18 procent. I förarbetena framgår att skattesatssänkningen primärt avsåg livsmedel. Föredraganden ansåg emellertid att även hotell- och restaurangtjänster borde omfattas av sänkningen av mervärdesskatten.⁹¹ Detta bl.a. mot bakgrund att slopandet av reduceringsreglerna genom lagändringen 1 januari 1990 för hotell- och restaurangtjänster medfört negativa effekter för turistnäringen. Utöver restaurangtjänsternas betydelse för turistnäringen framhåller föredraganden även följande som skäl.

*”Fram till den 1 januari 1990 omfattades som nämnts också serveringstjänster av de s.k. reduceringsreglerna. Detta innebar att mat som köptes från ett serveringsställe för hemtagning fick en högre mervärdesskatt än den mat som åts upp på serveringsstället. De praktiska och kontrollmässiga svårigheterna med denna ordning var påtagliga. Resurser fick tas i anspråk för att se till att denna olikhet i skattebelastning verkligen upprätthölls. Erfarenheterna från denna tid visar att man bör undvika att serveringsställena hamnar i samma situation som tidigare. Försäljningen av livsmedel på serveringsställen för hemtagning omfattas av den av mig föreslagna sänkningen av mervärdesskatt. Också för att undvika gränsdragnings- och kontrollproblem bör därför serveringstjänster beskattas efter den lägre skattesatsen. Med serveringstjänst bör liksom tidigare förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal.”*⁹²

3.4 Mervärdesskattelagen (1994:200)

Den 1 juli 1994 upphörde GML att gälla och ersattes i stället med nuvarande mervärdesskattelagen (1994:200), ML.⁹³ I lagens sjunde kapitel, som tidigare framgån, regleras skattesats och beskattningsunderlag. Enligt 7 kap. 1 § ML utgör normalskattesatsen 25 procent av beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av varor och tjänster. För vissa varor och tjänster utgår dock skatt med en lägre skattesats. Vid tidpunkten för lagens ikraftträdande stadgade nämnda paragrafs andra stycke att skatten skulle tas ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för *serveringstjänster* och

⁹⁰ Prop. 1989/90:50 *ibid.*

⁹¹ Prop. 1991/92:50 s. 92.

⁹² Prop. 1991/92:50 s. 13 f.

⁹³ Se kapitel 2.2.

omsättning av livsmedel. Någon definition av serveringsbegreppet fanns emellertid inte i ML. Å andra sidan förelåg heller ingen tillämpningsproblematik eftersom samma skattesats gällde för både serveringstjänster och livsmedelsförsäljning.

Genom lag (1994:1798) om ändring i ML höjdes skattesatsen för *omsättning av serveringstjänst* från 21 procent till 25 procent från och med den 1 januari 1995. Däremot ändrades inte skattesatsen för omsättning av livsmedel. I propositionen som låg till grund för denna lagändring, *prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG*, framkommer det att skattesatsjusteringen för serveringstjänst föranleddes med anledning av den nödvändiga anpassningen till EG:s beskattningsordning inför Sveriges då eventuella medlemskap i EU.

”När det gäller de områden där det är möjligt att tillämpa en lägre mervärdesskatt kan konstateras att de svenska skattesatserna för serveringstjänster(---) formellt avviker från EG:s regler. Av reglerna följer att oreducerad skatt skall tas ut i dessa fall. En höjning av skattesatserna till den allmänna nivån 25 % skall alltså ske för omsättning av sådana tjänster.”⁹⁴

I och med denna skillnad i skattesats återaktualiserades gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning, dock i omvänd bemärkelse ur skattesatshänseende. Någon definition av begreppet servering eller hur eventuell gränsdragnings gentemot livsmedelsförsäljning skall göras framkommer emellertid inte i propositionen.

Genom lagen (1995:931) om ändring i ML sänktes skattesatsen för *omsättning av livsmedel* från 21 procent till 12 procent från och med den 1 januari 1996. I propositionen som låg till grund för denna lagändring, framgår det indirekt att skattesatssänkningen inte gäller serveringstjänster, men det framkommer inte heller här någonting som definierar begreppet servering eller hur eventuell gränsdragnings gentemot livsmedelsförsäljning skall göras.⁹⁵



⁹⁴ Prop. 1994/95:57 s. 124.

⁹⁵ Prop. 1994/95:150.

4 Riksskatteverkets rekommendationer om serveringstjänster, RSV S 1995:20

4.1 Allmänt om rekommendationerna

RSV har utfärdat rekommendationer om mervärdesskatt för serveringstjänster m.m. i RSV S 1995:20.⁹⁶ Dessa rekommendationer utkom år 1995, att tillämpas från 1 november 1995, och har sedan dess inte blivit föremål för några ändringar.⁹⁷ Inledningsvis framgår i rekommendationerna att de föranleddes av att skattesatsen för omsättning av serveringstjänster ändrades från 21 procent till 25 procent genom lagen (1994:1798) om ändring i ML.⁹⁸ I rekommendationerna finns regler om vad som avses med serveringstjänst och om gränsdragningen mot varuförsäljning. Vidare behandlas i rekommendationerna beskattning av servering i samband med andra tillhandahållanden, t.ex. konserter, hotelltjänster och personbefordran. Rekommendationerna omfattar fem sidor och är disponerad enligt följande.

1. Inledning
2. Serveringstjänst
3. Redovisning av skatten
4. Servering i samband med andra tillhandahållanden
5. Kost åt personal

Rekommendationens tyngdpunkt ligger i andra kapitlet som alltså behandlar serveringsbegreppet. Det är främst det kapitlet som nedan kommer att redovisas och kommenteras.

⁹⁶ Rekommendationen benämns rekommendationer *med mera*. Dels innehåller den s.k. referattext, d.v.s. beskrivningar av innehållet i de traditionella rättskällorna. Referattexten är *deskriptiv* till sin karaktär och har därför principiellt ingenting med allmänna råd eller rekommendationer att göra. Själva rekommendationerna utmärks dels av att marginalerna dragits in, och dels av att de föregås av den kursiverade underrubriken "*Rekommendationer*". Det är i rekommendationerna man finner *normativa* uttalanden om hur gällande rätt enligt RSV *bör* vara beskaffad, och det är således dessa rekommendationer som kan förutsättas innehålla de allmänna råden. Vid granskningen kallar jag rekommendationerna för *rekommendationer* och övrig text för *referattext*. Begreppsvalen är hämtade från Pahlsson s. 185 f.

⁹⁷ Redan 1969 lämnade Riksskattenämnden anvisningar angående servering, RSN II 1969:61.7.

⁹⁸ Se kapitel 3.4.

I den inledande referattexten i kapitel 2.1 framhåller RSV, med en hänvisning till prop. 1991/92:50 s. 14⁹⁹, ”att med serveringstjänst förstås tillhandahållande av serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal. Med omsättning av serveringstjänst avses omsättning av en tjänst där varor, som utgör livsmedel, ingår som ett underordnat led. Enbart försäljning av mat, dryck eller annat livsmedel är däremot omsättning av en vara.”

I kapitel 2.2 lämnar RSV följande rekommendationer kring begreppet ”serveringsvara”.

”Med serveringsvara bör förstås mat, dryck eller annat livsmedel. Livsmedel bör ha samma innebörd som i 1 § livsmedelslagen (1971:511) dock inte vad gäller tobaksvaror. Som serveringsvara bör inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrvaror och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.”

I kapitel 2.3 framhåller RSV att en förutsättning för att en serveringstjänst skall föreligga är att serveringsvaran tillhandahålls för förtäring i en serveringslokal. Härvid lämnar RSV följande rekommendationer kring begreppet ”serveringslokal”.

”Som serveringslokal bör anses restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd för att mat och dryck skall intas där. Lokalen behöver inte vara fast inredd för servering eller enbart användas för serveringsändamål. Sammanträdesrum, hotellrum och liknande lokal i anslutning till restaurangverksamhet bör anses som serveringslokaler. Detsamma bör gälla särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarsservering. Även en på sådant sätt iordningställd lokal eller plats som beställaren av serveringstjänsten tillhandhåller bör betraktas som serveringslokal.

Som serveringslokal bör anses café- eller restaurangvagn på tåg, men däremot i allmänhet inte sittvagn. Samma synsätt bör gälla för fartyg. Flygplan bör normalt ses som en serveringslokal. Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreligga.”

⁹⁹ Se kapitel 3.3.

I kapitel 2.4 framhåller RSV vidare att serveringsvaran skall *tillhandahållas för förtäring på stället*. Avsikten skall enligt RSV vara att maten skall ätas i serveringslokalen och inte tas med därifrån.¹⁰⁰

Finner man att alla ovannämnda kriterier är uppfyllda föreligger det enligt RSV en beskattningsbar serveringsverksamhet. I en serveringsverksamhet kan det emellertid uppstå gränsdragningsproblem om rörelsen dessutom bedriver viss varuförsäljning, exempelvis vid s.k. hämtmatförsäljning i en restaurang. Med anledning av detta ger RSV i kapitel 2.5.1 följande rekommendationer för lösandet av ifrågavarande gränsdragningsproblem.

”För att försäljning av serveringsvara i serveringslokal skall anses som omsättning av livsmedel bör varan tillhandahållas på ett sådant sätt att det är uppenbart att förtäringen inte skall ske i serveringslokalen. Så kan vara fallet om varan tillhandahålls i kartong, påse, folieform eller att det på annat sätt, exempelvis genom prissättningen, framstår som uppenbart att avsikten är att förtäringen skall ske utanför lokalen.

Enbart den omständigheten att serveringsvaran tillhandahålls i varuautomat inom serveringslokalen bör inte innebära att omsättningen skall anses som en varuförsäljning.”

Beträffande matvaruleveranser lämnar RSV i kapitel 2.5.2 följande rekommendationer.

”Om tillhandahållande av serveringsvara i annans lokal även innebär ett åtagande att med egen personal t.ex. tillaga mat, duka, servera eller diska bör omsättningen ses som en serveringstjänst. Detta bör gälla även vid enstaka tillhandahållanden och även om det sker i privatbostad.

Avgörande vid bedömningen av om en serveringstjänst skall anses föreligga bör vara serviceinsatsens omfattning. Bedöms denna som ringa bör det inte vara fråga om en serveringstjänst. Som exempel på detta kan nämnas att färdiglagad mat levereras till kundens personalmatsal och denne själv håller med serveringspersonal eller att kundens anställda själva får ta maten från levererade kantiner eller uppläggningsfat.”

4.2 Kommentarer till rekommendationerna

Först vad det gäller rekommendationens deskriptiva skatterättsliga innehåll i kapitel 2.1 är följande att anmärka.

¹⁰⁰ Jfr RSN II 1969:61.7, här framför riksskattenämnden att tillhandahållandet skall, för att servering skall anses kunna föreligga, ske på ett sådant sätt att serveringsvarorna måste förutsättas skola ätas i lokalen.

Begreppet servering saknar legaldefinition men är, som ovan framgått, föremål för en beskrivning i prop. 1991/92:50. Som vi kunnat konstatera är det denna beskrivning som rekommendationen bygger på. Det första man noterar härvid är att rekommendationen, som enligt sin lydelse avser nu gällande mervärdesskattelag (ML), stöder sig på förarbetsuttalanden hänförliga till den gamla lagen om mervärdesskatt (GML). Det är i sig kontroversiellt vilken vikt förarbeten bör ges vid tolkning av skattelag.¹⁰¹ Att dessutom uteslutande använda sig av förarbeten till en upphävd skattelag är särskilt anmärkningsvärt. Vidare bör dessutom noteras att det vid tiden för GML rådde ett omvänt förhållande i skattesatshänseende.

I referattexten framhåller RSV vidare att med omsättning av serveringstjänst avses omsättning av en tjänst där varor, som utgör livsmedel, ingår som ett underordnat led. Detta är ett uttryck för *huvudsaklighetsprincipen*. Av uttalandet följer rimligtvis att det inte blir fråga om omsättning av serveringstjänst om det motsatta föreligger, d.v.s. om den prestation som konsumenten utger vederlag för avser ett "livsmedel" och där tjänstemoment utgör underordnade led. RSV framhåller emellertid att "*[e]nbart försäljning av mat, dryck eller annat livsmedel är däremot omsättning av en vara.*" Det sistnämnda uttalandet ger intryck av att RSV är av uppfattningen att det överhuvudtaget inte får ingå tjänstemoment i prestationen för att den skall betraktas som en varuförsäljning, vilket är motsägande mot RSV:s förra uttalande. Det är enligt min mening olyckligt att RSV inte är mer klagörande härvidlag. Eftersom RSV inte utvecklar om och i så fall hur en huvudsaklighetsbedömningen bör göras finns det risk att man vid användandet av rekommendationerna förbiser denna, enligt mig, mycket viktiga fråga.¹⁰²

Vad det sedan gäller rekommendationens normativa innehåll, d.v.s. de tolkningsförslag m.m. som RSV avger i anslutning till serveringsbegreppets olika delar, finns uttalanden och formuleringar som är diskutabla utifrån olika aspekter. De synpunkter som jag på grund härav uppmärksammat är bl.a. följande.

I RSV:s rekommendationer kring begreppet "serveringsvara" i kapitel 2.2 andra meningen framhåller RSV, som ovan framgått, att "*som serveringsvara bör inte anses varor som närmast inte är avsedda att förtäras på stället, såsom konfektyrvaror och glasspinnar som säljs utan samband med en serveringstjänst.*" Motsatsvis följer av denna formulering att om ifrågavarande typ av varor tillhandahålls *i samband* med en serveringstjänst anses de som serveringsvaror. Var skulle skillnaden härvidlag ligga mot övriga livsmedel? Oavsett karaktären på ett livsmedel torde det aldrig bli fråga om en serveringstjänst om livsmedlet tillhandahålls

¹⁰¹ Ang. förarbetenas betydelse vid tolkning av skattelag, se ovan i kapitel 2.4.4.

¹⁰² Notera att i avsnitt 32 som behandlar serveringstjänster i RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001 behandlas huvudsaklighetsprincipens betydelse i sammanhanget överhuvudtaget inte.

utan samband med en serveringstjänst. Denna formulering är därför kryptisk och skapar enligt min mening enbart onödiga tolkningsproblem.¹⁰³

När det gäller RSV:s rekommendationer i kapitel 2.3 angående innebörden av begreppet ”serveringslokal” kan följande framhållas. Vad som avses med begreppet serveringslokal framkommer inte i vare sig lag eller förarbeten, d.v.s. det framkommer inte att lokalen behöver se ut på något visst sätt eller bestå utav ett visst antal bord eller stolar för att kunna anses utgöra en serveringslokal. Det gör att utgångspunkten måste vara att en serveringslokal kan se ut i princip hur som helst så länge den fyller sin funktion såtillvida att förtäring kan och är tänkt att kunna ske där. Detta gör att jag i huvudsak delar RSV:s uppfattning kring begreppet ”serveringslokal”, dock ej vad det gäller RSV:s resonemang om att ett *fåtal* bord eller stolar inte bör medföra att serveringslokal kan anses föreligga. Rekommendationen har härvid ingen motsvarighet i varken lagtext, eller förarbeten. Det är inte i första hand RSV:s uppgift att komplettera förarbetsuttalandena med egna tillämpningsanvisningar av detta slag. Det rör sig här mindre om traditionell lagtolkning och mer om något som kan karaktäriseras som skönmässig uppskattning. Oklarheten med vad som enligt RSV avses med begreppet ”fåtal” skapar, enligt min mening, enbart en rättsosäkerhet.¹⁰⁴

Sammanfattningsvis är jag starkt kritisk till detta sätt att utforma rekommendationer på. Redan det faktum att flera delar av rekommendationerna ur juridisk synvinkel föranleder tolkningsproblem, gör dem klandervärda. Det saknas förutsättningar inom ramen för traditionell juridisk metod att tolka rekommendationer. RSV bör därför naturligtvis sträva efter att formulera sina rekommendationer på ett så konkret sätt som möjligt. Den kanske viktigaste kvalitativa aspekten av rekommendationernas innehåll härvidlag utgörs av legalitetsprincipen. Principen innebär bl.a. att skatt inte får tas ut utan uttryckligt stöd i lag.¹⁰⁵ I aktuella rekommendationer inlåter sig RSV på tolkning av i sig vaga förarbetsuttalanden till en upphävd lagstiftning. En tillämpning av dessa rekommendationsuttalanden kan därför, enligt min mening, komma att medföra att skatt tas ut i strid med legalitetsprincipen. Mot bakgrund av att rekommendationerna utfärdades så sent som i slutet av år 1995, är det vidare

¹⁰³ Jfr Riksskattenämndens formulering i RSN II 1969:61.7: ”*Tillhandahållande av varor som i första hand inte är avsedda att förtäras på stället, exempelvis (----) glass i form av glasspinnar och glassbägare, hänförs därför inte till servering.*”

¹⁰⁴ En tänkbar logisk förklaring till varför RSV överhuvudtaget låter resonera kring *antalet* bord och stolar vid bedömningen om serveringslokal bör anses föreligga, är att antalet bord och stolar möjligtvis under reduceringsreglernas tid kunde vara ett relevant *tolkningsfaktum* vid bedömningen om en verksamhet då verkligen bedrev servering. Naturligtvis var det på den tiden många som ville klassificeras som serveringsrörelse eftersom det innebar reducerad mervärdesskatt. Man kan tänka sig att det förekom verksamheter som lät sätta ut några enstaka bord och stolar ”för syns skull” i förhoppningen att bli klassificerade som restauranger.

¹⁰⁵ Ang. innebörden av legalitetsprincipen, se ovan i kapitel 2.4.2.

anmärkningsvärt att EG-rättens eventuella inverkan på frågan överhuvudtaget inte beaktats.

5 Rättspraxis

5.1 EG-rättslig praxis

5.1.1 Mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S ./. Finanzamt Flensburg

I mål C-231/94, mellan Faaborg-Gelting Linien A/S och Finanzamt Flensburg (Faaborg-Gelting), ombads EG-domstolen att tolka rådets sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). Härvid hade domstolen att bedöma om en ”restaurangverksamhet” är en form av leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster i direktivets mening.

Omständigheterna i målet var följande. Det danska färjebolaget Faaborg-Gelting Linien A/S (nedan kallad FG-Linien) drev en färjelinje mellan Gelting i Tyskland och Faaborg i Danmark. Under överfarten tillhandhölls passagerarna måltider och drycker för konsumtion ombord.

FG-Linien ansåg att den ovannämnda försäljningen av måltider och drycker var att anse som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som framgår av 3a § första stycket i Umsatzsteuergesetz från 1980 (tysk lag om mervärdesskatt, nedan kallad UStG). I enlighet med artikel 9 i sjätte direktivet ansåg FG-Linien följaktligen att platsen för tillhandahållandet av tjänsterna var den plats där bolaget etablerat sin rörelse, nämligen Danmark. Bolaget redovisade därför inte ifrågavarande verksamhet i sina mervärdesskattedeclarationer till den tyska skattemyndigheten.

Den tyska skattemyndigheten ansåg däremot att restaurangverksamheten utgjorde en leverans av varor enligt UStG (1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 samt 3 § första och sjätte stycket). Följaktligen ansåg den tyska skattemyndigheten, i enlighet med artikel 8 i sjätte direktivet, att den ifrågavarande leveransen skulle beskattas på den plats där leveransen skett, nämligen Tyskland.¹⁰⁶

FG-Linien förde talan mot den tyska skattemyndighetens beslut att påföra bolaget mervärdesskatt, dock utan att vinna bifall. FG-Linien överklagade därefter till Bundesfinanzhof.

Bundesfinanzhof utgick härvid ifrån att ett tillhandahållande av måltider i en *restaurangverksamhet* var att betraktas som en *leverans av varor* i den mening som avses i UStG. Vidare menade Bundesfinanzhof att en sådan bedömning inte heller stred mot sjätte direktivet eftersom det inte innehåller

¹⁰⁶ Jfr den s.k. *destinationslandsprincipen*, som innebär att mervärdesskatt inom EU skall tillfalla staten i det land där varan konsumeras.

några bestämmelser som specifikt berör frågan om restaurangverksamhet skall hänföras till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Bundesfinanzhof framhöll emellertid att eftersom inte alla medlemsländer anser sådan verksamhet utgöra leverans av varor, föreligger en risk för dubbelbeskattning, vilken skulle kunna undvikas genom en enhetlig tolkning, varav Bundesfinanzhof ansåg det nödvändigt att begära ett förhandsbesked från EG-domstolen i enlighet med artikel 177 EG-fördraget.

EG-domstolen uttalade härvid följande beträffande begreppet restaurangverksamhet.

”Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen. Enligt artikel 6.1 i direktivet förstås med ”tillhandahållande av tjänster” varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. (p.3)

(...)

Frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga. (p.12)

I detta avseende kan anmärkas att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagning av maten till det fysiska överlämnande av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. (p.13)

Restaurangverksamheten kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld ett annat om verksamheten avser livsmedel ”för avhämtning” och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. (p.14)”

5.1.2 Kommentarer till Faaborg-Gelting-målet

Vid läsandet av Faaborg-Gelting-målet kan konstateras att EG-domstolen, vid bedömningen av vad som utmärker en ”restaurangverksamhet”, inte använder sig av någon särskild definition över restaurang- eller serveringsbegreppet. Istället utgår EG-domstolen från sjätte direktivets allmänna bestämmelser kring vad som avses med ”leverans av varor” respektive ”tillhandahållande av tjänster”. Domstolen framhåller att det är en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga, som skall avgöra om en verksamhet skall betraktas som varuförsäljning eller som ett tillhandahållande av tjänster. Domstolen uttalar att en restaurangverksamhet karaktäriseras av en samling kännetecken och handlingar, av vilka tillhandahållandet av mat endast är en komponent och i vilken service starkt överväger. EG-domstolen klargör tydligt att det är en huvudsaklighetsbedömning som skall göras, vilket är den vedertagna metoden att lösa denna typen av problem. Jämför EG-domstolens dom i mål C-349/96 Card Protection Plan Ltd, där domstolen framhåller att när prestationer, som i sig skall behandlas olika i beskattningshänseende, tillhandahålls mot ett och samma vederlag har man att göra en huvudsaklighetsbedömning, såvida en uppdelning av de ingående momenten inte kan ske (se särskilt punkterna 26 – 32). I punkten 28 hänvisar man i detta sammanhanget även till Faaborg-Gelting-målet.

Även i de förenade målen C-322/99, Finanzamt Burgdorf och Hans-Georg Fischer och C-323/99, Finanzamt Düsseldorf-Mettmann och Klaus Brandenstein hänvisar EG-domstolen till Faaborg-Gelting-målet i samband med att domstolen definierar avgränsningen mellan tillhandahållande av vara respektive tillhandahållande av tjänst (p. 62).

”Den tyska regeringen har betonat svårigheten i att göra en avgränsning mellan å ena sidan leverans av varor och å andra sidan tillhandahållande av tjänster, särskilt vad gäller arbeten som utförts på en bil. Domstolen erinrar därför om att enligt fast rättspraxis skall frågan huruvida en transaktion av ett visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster avgöras genom att de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga fastställs (dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkt 12). När en leverans av varor endast utgör en del i en transaktion där tjänsterna utgör den övervägande delen, skall transaktionen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster (domen i det ovannämnda målet Faaborg-Gelting Linien, punkt 14).”¹⁰⁷

¹⁰⁷ Generaladvokaten specificerade i domen vad som avses med begreppet ”övervägande del” och angav därvid att när tillhandahållande av varor endast är ett element i en transaktion där tillhandahållandet av tjänster överväger måste transaktionen i fråga anses som tillhandahållande av tjänster. Som exempel angav generaladvokaten att vid service av en bil kan eventuellt även krävas tillhandahållande av skruvar, oljefilter eller tändstift och för omlackeringsarbeten krävs tillhandahållande av målarfärg. I dessa fall där arbete på en

5.2 Svensk rättspraxis

5.2.1 Rättspraxis hänförlig till GML

Vad det gäller svensk rättspraxis hänförlig till GML kan man konstatera att den är ganska sparsam och främst består av några förhandsbesked från RSV:s nämnd för rättsärenden. Problemen som uppkom på GML:s tid uppstod vid tillämpningen av den s.k. reduceringsregeln, där försäljning av lagad mat i samband med servering beskattades lindrigare.¹⁰⁸ Serveringsbegreppet var föremål för behandling hos Regeringsrätten i RÅ 1985 Aa-203.

Omständigheterna i korthet: Restaurangen Kronogården AB begärde i förhandsbesked från Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden svar på vilken procentsats på utgående mervärdeskatt som gäller under olika förutsättningar i samband med leverans av luncher till andra företag.

Vid svarandet på företagets alternativa frågeställningar fick RSV:s nämnd för rättsärenden anledning att behandla serveringsbegreppets innebörd och framhöll därvid bl.a. följande.

”I fjärde stycket av anvisningarna till 10 § första stycket ML anges att med servering förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats. Av den ovannämnda bestämmelsen i 10 § första stycket 1 ML och anvisningarna framgår att enbart försäljning av mat eller dryck inte är att anse som servering. Härjämte krävs att tillhandahållandet innefattar servering, dvs sådana tjänster som tillhandahållande av lokal, porslin och vissa personliga tjänster som krävs för förtäringen av maten på stället.”

I besvär över förhandsbeskedet fastställde Regeringsrätten nämndens bedömning.

I RSV Im 1973:22 ansåg RSV:s nämnd för rättsärenden att reduceringsregeln var tillämplig i samband med försäljning av färdiglagad mat ombord på tåg, såvida serveringen tillhandahölls i särskild kafévagn. Servering i sittvagnarna skulle emellertid betraktas som en varuförsäljning på vilken reduceringsregeln ej var tillämplig.

bil inbegriper tillhandahållanden av varor som är underordnade och ouplösligt sammankopplade med tjänsterna i fråga måste, enligt generaladvokaten, detta arbete ses som ett tillhandahållande av tjänster i enlighet med artikel 6.1 i direktivet (se p. 59 i yttrandet).

¹⁰⁸ Ang. reduceringsregeln, se kapitel 3.3.

I RSV Im 1973:32 ansåg RSV:s nämnd för rättsärenden att försäljning av mellanmålstyp (grillkorv, hamburgare o d), i en lokal som var inredd med fem ståbord för sammanlagt 15 gäster, utgöra servering.

I RSV Im 1975:22 ansåg RSV:s nämnd för rättsärenden att försäljning av smörgåsar, kaffebröd etc. från varuautomat utgöra servering om automaten var placerad inom en för förtäring iordningställd lokal.

5.2.2 Kommentarer till rättspraxis hänförlig till GML

Vad det gäller förhandsbeskeden från GML:s tid kan konstateras att de generellt är relativt kortfattiga och dessutom enbart berör speciellt avgränsade frågor. Det rättsfall som i aktuellt hänseende framstår som mest intressant är RÅ 1985 Aa-203. Här utvecklar Regeringsrätten att med servering avses sådana tjänster som tillhandahållande av lokal, porslin och vissa personliga tjänster som krävs för förtäringen av maten på stället. Sammantaget belyser emellertid dessa avgöranden inte uttömmande gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning. Härvid har man också att beakta att rättsfallen avsåg tillämpningen av GML och att avgörandena inte heller var föremål för en EG-rättslig prövning. Dessa rättsfall har därför enligt min mening en svag ställning idag.

5.2.3 Rättspraxis hänförlig till ML

Det saknas ett vägledande avgörande från Regeringsrätten vad det gäller aktuell problematik sedan införandet den 1 juli 1994 av ML. I skrivande stund ligger det emellertid en ansökan om prövningstillstånd till Regeringsrätten angående ett mål som behandlar gränsdragningen mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning (inkom till Regeringsrätten i juni 2001).¹⁰⁹ Besked om prövningstillstånd har i skrivande stund ännu ej givits. I mål mellan Niklas Invest AB och skattemyndigheten har denna gränsdragnings ställts på sin spets.

Omständigheterna i korthet. Niklas Invest AB (nedan bolaget) har under 1996 bedrivit försäljning av färdiglagad mat från en på egen fastighet i Ullared uppställd gatuköksvagn. Bolaget har ansett hela omsättningen vara försäljning av livsmedel och har därför beräknat mervärdesskatt efter en skattesats på 12 procent i enlighet med 7 kap 1 § andra stycket punkt 6 ML. Skattemyndigheten ansåg emellertid att bolagets verksamhet i huvudsak avsåg servering och att bolaget därför redovisat felaktig mervärdesskatt. I sin beslutsmotivering hänvisade skattemyndigheten till RSV:s rekommendationer (RSV S 1995:20) och anförde att bolaget hade mer än ett fåtal

¹⁰⁹ Kammarrättens i Göteborg dom 2001-04-02, mål nr. 3568-2000.

sittplatser och att bolaget därför tillhandahöll en serveringstjänst så snart en kund till bolaget förtärde maten på stället. Skattemyndigheten uppskattade därvid att 70 procent av bolagets omsättning var att beskattas efter en skattesats av 25 procent såsom omsättning av serveringstjänst.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten och yrkade i första hand att bolagets hela omsättning var att hänföra till försäljning av livsmedel och att mervärdesskatten därvid skulle beräknas efter 12 procent. I andra hand yrkade bolaget att högst 40 procent av omsättningen skulle anses avse servering och beskattas efter 25 procent.

Länsrätten biföll bolagets talan. Domstolens ställningstagande baserades på en skriftväxling och en muntlig förhandling. Länsrättens domskäl var relativt omfattande och beaktade ett flertal rättskällor. Som utgångspunkt beaktade domstolen lagtexten i mervärdesskattelagen. Härvid framhöll länsrätten vad som enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara respektive tjänst, samt att mervärdesskatt som huvudregel skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget, men att som undantag gäller bl.a. att skatt på omsättning av livsmedel tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget.

Med en hänvisning till 7 kap. 7 § andra stycket ML framhöll länsrätten vidare att, när en omsättning består av olika delar som skall beskattas med olika procentsatser, skall beskattningsunderlaget delas upp efter skälig grund och beskattas enligt respektive skattesats. Enligt länsrätten kan en sådan uppdelning ske när det utgår gemensam ersättning för avskiljbara prestationer. När denna delningsprincip inte kan användas menade länsrätten, med en hänvisning till EG-domstolens dom i mål C-349/96 Card Protection Plan Ltd, att beskattningsunderlaget istället skall beskattas efter huvudsaklighetsprincipen enligt vilken beskattningsunderlaget bestäms utifrån prestationens huvudsakliga karaktär.

Härefter framhöll länsrätten att det av förarbetena till den nuvarande mervärdesskattelagen inte ges någon vägledning som klargör gränsdragningen mellan servering och varuförsäljning, men uppmärksammade samtidigt att gränsdragningsproblem mellan serveringstjänst och varuförsäljning förekommit enligt GML i samband med tillämpningen av den s.k. reduceringsregeln. Länsrätten framhöll härvid att det i fjärde stycket av anvisningarna till 10 § första stycket GML angavs att med servering förstås tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats. I sammanhanget nämnde länsrätten bl.a. att Regeringsrätten i RÅ 1985 Aa-203, för att anse reduceringsregeln tillämplig, ansett att det krävs att tillhandahållandet innefattar servering, d.v.s. sådana tjänster som tillhandahållande av lokal, porslin och vissa personliga tjänster som krävs för förtäringen av maten på stället.

Vidare beaktade länsrätten riksskatteverkets rekommendationer m.m. om serveringstjänster, RSV S 1995:20, och redogjorde för vad som enligt rekommendationerna förstås med serveringstjänst.

Härefter övergick länsrätten till att redogöra för EG-domstolens dom i mål C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S ./. Finanzamt Flensburg) och anförde härvid följande.

”EG-domstolen har genom dom den 2 maj 1996 i mål avgjort frågan om i vilket land en transaktion utförd på en färja mellan Danmark och Tyskland skulle beskattas. Domstolen hade i målet anledning att gå in på vad som karaktäriserar en restaurangtjänst eftersom beskattningslandet skulle vara olika om transaktionen ansågs vara en varuförsäljning eller en tjänst. EG-domstolen anförde (länsrättens översättning från engelska språket) att det för att avgöra om en transaktion är en omsättning av vara eller tjänst, måste hänsyn tas till alla omständigheter under vilken transaktionen äger rum, för att på så sätt komma fram till vad som karaktäriserar transaktionen. EG-domstolen kom fram till att en serveringstjänst är resultatet av en mängd tjänster från tillagandet av själva maten till själva serveringen. En kund har även tillgång till en infrastruktur bestående av bl a matsal, toaletter, möbler och porslin. I restaurangen finns personal som utför i restaurang förekommande sysslor såsom duka bord, ge kunden råd om mat och dryck, servera gästen vid bordet m m. Domstolen uttalade att restaurangtjänster karaktäriseras av en samling kännetecken och handlingar, av vilka tillhandahållandet av mat endast är en komponent och i vilken service starkt överväger. Domstolen fann att under här beskrivna förhållanden var den av bolaget utförda transaktionen att anse som ett tillhandahållande av tjänst i mervärdesskattesammanhang. Annorlunda är det när det gäller tillhandahållande av ”take-away” mat, då det i tillhandahållandet inte ingår tjänster som är avsedda att öka konsumtionen på plats.”

Mot denna bakgrund gjorde länsrätten följande sammanfattade bedömning.

”För att bolaget skall anses vara skyldiga att betala skatt enligt normalskattesatsen krävs att bolaget omsätter något som får anses vara en serveringstjänst. Länsrätten finner att det, på grund av de tillhandahållna borden, finns vissa drag av tjänst i den av bolaget bedrivna verksamheten. Det får dessutom anses att bolaget omsätter denna tjänst, eftersom det är bolagets kunder som i priset för bolagets produkter betalar bolagets kostnad för tillhandahållandet av sittplatserna. I övrigt anser länsrätten att det saknas tjänsteinslag i den av

bolaget bedrivna verksamheten. Bolaget omsätter något som kan betraktas som en blandad omsättning, d v s det finns inslag av både varuförsäljning och tjänsteförsäljning i en och samma omsättning.

En enskild omsättning hos bolaget består inte av avskiljbara prestationer. Den s k delningsprincipen kan således inte tillämpas på bolagets omsättningar. Till vilket slag av transaktioner en prestation är att hänföra skall således avgöras med ledning av en huvudsaklighetsbedömning. En sådan bedömning innebär att en omsättning skall betraktas som en enda prestation, vars art skall avgöras av karaktären på det eller de delmoment som utgör dominerande inslag för transaktionen.

Omsättning av nyttjanderätt till sittplats i en serveringslokal är en av de beståndsdelar som karaktäriserar en serveringstjänst. Den prestation som bolaget tillhandahåller sina kunder saknar dock ett flertal av de traditionella tjänsteinslag som normalt förekommer i en restaurang och som karaktäriserar en serveringstjänst. Det förekommer varken glas, porslinsallrikar, rostfria bestick eller brickor. Bolaget använder sig inte heller av bordsservering. De uppställda borden är av enkel beskaffenhet och bolaget utför överhuvudtaget inte några prestationer av serveringskaraktär vid sidan av själva tillhandahållandet av borden. Vad kunden erhåller när han köper bolagets produkter består av livsmedel och det engångsemballage i vilket livsmedlet tillhandahålles. Det tjänsteinslag som bolaget tillhandahåller sina kunder består således endast av nyttjanderätt till sittplats i en serveringslokal. Vad kunden främst betalar för måste, för den normala kunden, anses vara livsmedlet. Med hänsyn till det huvudsakliga inslag av varuförsäljning och det ringa inslag av tjänst som bolagets prestation innebär skall bolagets omsättning av livsmedel i mervärdesskattehänseende betraktas som omsättning av vara.”

I kammarrätten blev utgången den motsatta.¹¹⁰ Kammarrättens domskäl var betydligt mer kortfattiga än länsrättens. I huvudsak angav kammarrätten följande som skäl för sin bedömning.

¹¹⁰ Däremot gav kammarrätten bolaget rätt i deras andrahandsyrkande med följande motivering. ”SM har ansett att 70 procent av bolagets omsättning skäligen skall räknas som serveringstjänst medan bolaget menat att denna del av omsättningen bara uppgår till högst 40 procent. Någon utredning som med tillräcklig grad av säkerhet styrker SMS skälighetsuppskattning har inte presenterats i målet. Bolagets uppgifter bör därför äga företräde.”

”Med serveringstjänst förstås tillhandahållande av serveringsvara för förtäring på stället inom en serveringslokal. En förutsättning för att serveringstjänst skall anses föreligga är således att varan förtärs inom en serveringslokal.

Riksskatteverket har lämnat rekommendationer m.m. om serveringstjänster enligt mervärdesskattelagen, RSV S 1995:20. Av dessa framgår bl.a. följande. Som serveringslokal bör anses sådan restaurang-, café- eller annan lokal, som är särskilt iordningställd plats för utomhusservering, t.ex. trädgårdsservering eller trottoarsservering. Att i anslutning till gatukök, kiosk eller liknande försäljningsställe sätta ut ett fåtal bord eller stolar bör däremot inte medföra att serveringslokal kan anses föreligga.”

Mot denna bakgrund gjorde kammarrätten följande bedömning.

”I bolagets verksamhet ingår en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till överlämnandet av denna till kunden. De anordnade sittplatserna ingår också i de tjänster som bolaget erbjuder sina kunder. Enligt kammarrättens mening är antalet sådana platser tillräckligt många för att serveringslokal skall anses föreligga såväl inomhus som utomhus. Det är ostridigt i målet att en del av kunderna konsumerar den inköpta maten vid dessa sittplatser. För denna del av bolagets försäljning får livsmedlen därför anses ingå som ett led i tillhandahållandet av tjänster. Denna omsättning skall därför i mervärdesskattehänseende betraktas som serveringstjänst. Övrig försäljning till kunder som inte nyttjar bord och stolar skall hänföras till omsättning av livsmedel.”

5.2.4 Kommentarer till rättspraxis hänförlig till ML

Även vad det gäller rättspraxis hänförlig till nu gällande mervärdesskattelag är den sparsam vad det gäller aktuell gränsdragningsproblematik. Som redan framhållits saknas det något avgörande av prejudicerande karaktär från Regeringsrätten sedan införandet den 1 juli 1994 av ML. Däremot har problematiken ställts på sin spets i det ovan redogjorda målet mellan Niklas Invest AB och Skattemyndigheten.

Länsrätten och kammarrätten har i aktuellt fall kommit till olika resultat, trots att deras domar baserats på samma underlag. Oenighet och oklarhet föreligger således i rättsfrågan eller närmare bestämt i hur ML:s stadganden skall tillämpas i ifrågavarande hänseende.

I likhet med EG-domstolens tillvägagångssätt utgår länsrätten från ML:s allmänna bestämmelser kring ”varu- och tjänstebegreppen”. Länsrätten menar, också i linje med EG-domstolen, att när tjänstemoment och varumoment oskiljaktigt tillhandahålls mot gemensamt vederlag har man att göra en huvudsaklighetsbedömning vid fastställandet av transaktionens karaktär. Kammarrätten däremot valde, utan kommentarer eller motivering i sina domskäl, att *inte* ta upp flera av de frågeställningar som länsrätten uppehöll sig vid, såsom EG-domstolens praxis och huvudsaklighetsprincipens betydelse vid gränsdragningen mellan vara och tjänst. Detta måste betraktas som anmärkningsvärt, då dessa frågeställningar var av central betydelse i länsrätten.

Kammarrättens analys var, såsom det anges i domskälen, explicit inriktad på RSV:s rekommendationer. Mot bakgrund av den kritik jag tidigare uttalat kring dessa rekommendationer, bl.a. att de stöder sig på förarbeten till GML och att de inte har beaktat EG-rätten, är det enligt min mening olyckligt att rekommendationerna tycks ha haft avgörande betydelse för kammarrättens utslag.¹¹¹ Kammarrättens generella domskäl ger vidare att man svårligen kan använda dem som ledning för rättstillämpningen.

¹¹¹ Jfr mina framlagda synpunkter ovan i kapitel 4.2.

6 Sammanfattande slutsatser

Efter genomförd undersökning kan konstateras att serveringsbegreppets innebörd och dess avgränsning gentemot livsmedelsförsäljning i mervärdesskattehänseende inte är alldeles enkel att besvara. Problemet inrymmer en rad komplexa frågeställningar. I själva verket berör problematiken själva grunden för mervärdesskattesystemet i det att innebörden av de centrala mervärdesskatterättsliga begreppen ”vara” och ”tjänst”, samt deras exakta förhållningssätt gentemot varandra här ställs på sin spets.

Grundorsaken till problematiken följer av att ett och samma livsmedel kan tillhandahållas en konsument på två sätt, antingen genom en serveringstjänst eller genom en varuförsäljning, samt att olika skattesatser gäller för de respektive tillhandahållandena. Gränsdragningen mellan de bägge typerna av tillhandahållande är därför, som tidigare konstaterats, avgörande för att kunna bedöma under vilka förutsättningar som försäljning av livsmedel blir att anse som omsättning av serveringstjänst.

Någon definition av serveringsbegreppet fanns inte i ML vid tidpunkten för ML:s ikraftträdande. Det förelåg å andra sidan vid den tiden heller ingen tillämpningsproblematik eftersom samma skattesats gällde för både serveringstjänster och livsmedelsförsäljning. Som vi kunnat konstatera uppstod dagens gränsdragningsproblematik i och med att lagstiftaren fr.o.m. 1 januari 1995 höjde skattesatsen för serveringstjänster till 25 procent samtidigt som skattesatsen för livsmedel om 21 procent bibehölls.¹¹² Någon definition av serveringsbegreppet infördes emellertid inte i lagtexten. Inte heller i förarbetena i samband med lagändringen klargjordes serveringsbegreppet eller hur eventuell gränsdragning gentemot livsmedelsförsäljning skulle göras.¹¹³

Av undersökningen framgår emellertid att gränsdragningsproblem mellan serveringstjänst och varuförsäljning förekommit även under GML, i samband med att serveringstjänster då omfattades av särskilda reduceringsregler. Vid den tiden fanns även en legal definition över vad som avsågs med servering. Servering definierades som tillhandahållandet av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.¹¹⁴ Till följd av att skattereduceringen tog sikte på serveringstjänster, men inte livsmedelsförsäljning, visade sig emellertid tillämpningen av reduceringsregeln vara problemfylld. Vi har kunnat konstatera att rättspraxis hänförlig till GML inte förmådde klargöra rättsläget, då den var starkt begränsad och i huvudsak enbart berörde speciellt avgränsade frågor. Under 1980- och 1990-talet berördes problematiken ett flertal gånger i lagstiftningssammanhang. Som framgått av

¹¹² Lag (1994:1798) om ändring i mervärdesskattelagen.

¹¹³ Prop. 1994/95:57 s. 124.

¹¹⁴ Fjärde stycket av anvisningarna till 10 § första stycket GML.

undersökningen medförde ifrågavarande tillämpnings- och gränsdragningsproblematik slutligen att riksdagen upphävde reduceringsreglerna och därmed också definitionen för servering.¹¹⁵

Mot denna bakgrund framstår det, enligt min mening, som mycket underligt att lagstiftaren vid införandet av skattesatsskillnaden år 1995 överhuvudtaget inte ens kommenterade denna under lång tid berörda tillämpnings- och gränsdragningsproblematik. Med anledning av skattesatsändringen år 1995 utfärdade emellertid, som vi konstaterat, RSV rekommendationer om mervärdesskatt för serveringstjänster i RSV S 1995:20. Som tidigare framgått ställer jag mig starkt kritisk till dessa rekommendationer utifrån en rad aspekter. Enligt min mening är RSV:s beskrivning av gällande rätt inte fullt korrekt, eller i vart fall inte fullständig. Rekommendationerna innehåller tolkningar av vissa uttalanden i förarbetena till GML rörande innebörden av begreppet servering. I sak kan invändas att dessa tolkningar innehåller misslyckade formuleringar som är ägnade att missförstås. Undersökningen visar att en tillämpning av dessa rekommendationsuttalanden kan komma att stå i strid med legalitetsprincipen. Ur principiell synvinkel kan också anmärkas att de aktuella rekommendationerna är utformade på ett sådant sätt att de delvis själva behöver tolkas. Resultatet blir att skattemyndigheter och enskilda blir tvungna att tolka RSV:s rekommendationer, vilka i sin tur utgör tolkningar av vaga uttalanden i förarbeten till en numera upphävd lag. Detta är enligt min mening mycket olämpligt.

Enligt min mening är RSV:s rekommendationer emellertid inte bara olämpliga, utan de innebär också en medveten tillbakagång till den ”begreppsjuridik” man ville undvika med den nya mervärdesskattelagen.¹¹⁶ I enlighet med den traditionella rättskälleläran skall man vid en juridisk problemlösning utgå från lagtexten. Av rättssäkerhetsskäl gör sig detta krav extra starkt gällande inom skatterätten. Den skatterättsliga legalitetsprincipen innebär att samhällsmedborgarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag, vilken skall tolkas utan hänsyn till vad beskattningsmyndigheterna för sin egen del anser vara skäligt.¹¹⁷ Vidare skall lagtexten läsas i ljuset av sjätte direktivets ordlydelse och syfte. Begreppen som fastslås i direktivet är gemenskapsrättsliga och skall därför tolkas enhetligt för att skillnader i tolkning mellan medlemsstater skall undvikas.

Mot bakgrund av gjord undersökning gör jag bedömningen att gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning bör lösas i enlighet med följande.

¹¹⁵ Lag (1989:1027) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

¹¹⁶ Jfr lagrådets yttrande i prop. 1989/90:111 s. 295.

¹¹⁷ Lodin m.fl. s. 568.

Enligt 1 kap. 1 § ML skall mervärdesskatt betalas till staten vid sådan *omsättning* inom landet av *varor eller tjänster* som är *skattepliktig* och görs i *yrkesmässig verksamhet*. Enligt 7 kap. 1 § ML utgör normalskattesatsen för närvarande 25 procent av beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av varor och tjänster, såvida inte annan skattesats särskilt framgår. Enligt 7 kap. 1 § ML skall mervärdesskatt tas ut med 12 procent på bl.a. omsättning av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen.

Som framgått innehåller ML ingen särskild definition av begreppet ”serveringstjänst”. Enligt min mening behövs ej heller någon sådan definition i och med att skatteplikten enligt 3 kap. 1 § ML är *generell*. All omsättning av varor och tjänster är m.a.o. skattepliktig, såvida inget annat särskilt framgår av lagen. Av detta följer naturligtvis behov av definitioner av själva varu- och tjänstebegreppen, men inte av varje enskild typ av vara eller tjänst. En definition av en viss vara eller tjänst är behövlig först om lagstiftaren skulle vilja undanta just den varan eller tjänsten från skatteplikt alternativt belasta den med en annan skattesats än normalskattesatsen, såsom fallet var för ”serveringstjänster” under reduceringsreglernas tid. För närvarande behövs alltså ingen definition av serveringsbegreppet. Utgångspunkten är att alla tjänster, även serveringstjänster, skall belastas med normalskattesatsen. Att använda sig av en serveringsdefinition medför härvidlag enbart onödiga tolkningsproblem. Däremot behövs en beskrivning av vad som avses med livsmedel för vilket reducerad mervärdesskatt om 12 procent gäller, för att på så sätt kunna avgränsa det mot de varor som inte skall omfattas av skattereduceringen. En sådan beskrivning ges också i lagtexten, 7 kap. 1 §.

Bedömningen av om ett tillhandahållande avser en vara eller tjänst får göras utifrån den allmänna bestämmelsen i 1 kap. 6 § ML enligt vilken med *vara* förstås materiella ting och med *tjänst* allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet. Begreppen har sin motsvarighet i artikel 5 och 6 i sjätte direktivet. Det är emellertid inte dessa definitioner i sig som ensamt klargör huruvida en transaktion skall beskattas som tjänst eller vara. För att en prestation skall vara *beskattningsbar* krävs det nämligen, enligt 1 kap. 1 § ML, att varan eller tjänsten *omsätts*.

Enligt 2 kap. 1 § förstås med *omsättning av vara* att en vara överlåts mot ersättning och med *omsättning av tjänst* förstås att en tjänst tillhandahålls mot ersättning. Med överlåtelse mot ersättning avses en övergång av äganderätten till varan.¹¹⁸ Enligt artikel 5.1 sjätte direktivet avses med leverans av varor ”...*överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen.*” Som tidigare framgått har EG-domstolen med anledning av rekvisitet *mot ersättning* i ett antal rättsfall klargjort att det måste finnas en *direkt koppling* mellan tillhandahållandet å ena sidan och mottagandet av ersättning å den andra.

¹¹⁸ Prop. 1993/94:99 s. 135.

Utåt sett iakttagbara kriterier såsom exempelvis förekomsten av ”livsmedel”, ”serveringslokal” etc. säger därför enligt min mening ingenting i sig vid bedömningen av vilken karaktär en enskild omsättning har i mervärdesskatterättslig mening. För att kunna fastställa om en omsättning, innehållande ett livsmedel, avser en tjänst eller en vara måste man se till den rättsliga innebörden av rättshandlingen mellan parterna. Man har m.a.o. att utvärdera vad som innefattas i kundens vederlag. Frågan vad som innefattas i kundens vederlag skall, som tidigare konstaterats, besvaras utifrån en civilrättslig bedömning.

Om det till kundens vederlag enbart kan kopplas en överlåtelse av ett materiellt ting, föreligger det till följd av det ovan nämnda en ren omsättning av vara. Uppfyller därvid varan definitionen för livsmedel, skall skatt för närvarande tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget. Finner man vid denna bedömning istället att det gentemot kundens vederlag går att direkt koppla både varumoment och tjänstemoment, blir det istället fråga om en s.k. *blandad omsättning*. M.a.o. innebär det att kundens vederlag i såfall är ett s.k. *gemensamt vederlag* eftersom det avser en prestation bestående utav dels varumoment (ex. livsmedel) och dels tjänstemoment (ex. nyttjanderätt till sittplats, personlig betjäning). Av 7 kap. 7 § andra stycket ML framgår att, när en omsättning består av olika delar som skall beskattas med olika procentsatser, skall beskattningsunderlaget delas upp efter skälig grund och beskattas enligt respektive skattesats. Denna uppdelning kan, som tidigare framgått, ske när det utgår gemensam ersättning för avskiljbara prestationer. När denna s.k. *delningsprincip* inte kan tillämpas skall beskattningsunderlaget istället bedömas efter den s.k. *huvudsaklighetsprincipen* enligt vilken beskattningsunderlaget bestäms utifrån prestationens huvudsakliga karaktär.¹¹⁹ Om därvid tjänstemomenten utgör den huvudsakliga delen utav prestationen, skall prestationen i sin helhet betraktas som en tjänst. Beskattningsunderlaget skall härvidlag belastas med normalskattesatsen 25 procent.

¹¹⁹ Syftet med detta arbete är inte att närmare klargöra hur en huvudsaklighetsbedömning bör gå till. Rent allmänt kan emellertid följande framhållas. Naturligtvis är det många gånger relativt uppenbart vilken huvudsaklig karaktär en viss typ av transaktion har, men i andra fall kan det vara mera tveksamt. I förevarande fall måste man först ha klart för sig vad som är det utmärkande karaktärsdraget för en varuförsäljning, samt det utmärkande karaktärsdraget för en tjänst. Det som utmärker en varuförsäljning är att ett materiellt ting överläts med *ägenderätt* till konsumenten. Utmärkande för en omsättning av tjänst är att en konsument *mot vederlag* tillhandahålls en *nyttjanderätt*. Vägledning kan hämtas från köprättslig lagstiftning. Vid bedömningen är *värdet* av de ingående förpliktelserna också av betydelse. Jämför generaladvokatens yttrande i Faaborg-Geltling-målet, där han framför att när måltider tillhandahålls tillsammans med restaurangtjänster, är det pris som betalas *huvudsakligen ersättning för dessa tjänster* (punkten 14 tredje stycket sista meningen). En analogi av vad EG-domstolen anför i punkten 30 andra meningen i domen C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), ger vidare att en prestation skall anses som underordnad en huvudsaklig prestation när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga prestation som företaget tillhandahåller. Se även ovan i kapitel 2.5.6. och kapitel 5.1.2., särskilt fotnot 107.

Som undersökningen visar är det på detta sätt som EG-domstolen i domen C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S behandlar ifrågavarande problematik. Vid bedömningen av vad som utmärker en ”restaurangverksamhet”, använder sig domstolen inte av någon särskild definition över restaurang- eller serveringsbegreppet. Istället utgår domstolen från sjätte direktivets allmänna bestämmelser kring vad som avses med ”leverans av varor” respektive ”tillhandahållande av tjänster”, och framhåller därvid att det är en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga, som skall avgöra om en verksamhet skall betraktas som varuförsäljning eller som ett tillhandahållande av tjänster. Domstolen kommer fram till att restaurangtjänster karaktäriseras av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. EG-domstolen klargör således tydligt att ifrågavarande problematik skall lösas utifrån en huvudsaklighetsbedömning.

Av gjord undersökning följer således, enligt min mening, att man kan finna en lösning på gränsdragningsproblematiken mellan serveringstjänst och livsmedelsförsäljning enbart genom att tillämpa aktuell lagtext tillsammans med vedertagna mervärdesskatterättsliga principer. M.a.o. är det inte nödvändigt att använda sig av tvetydiga begreppsdefinitioner hänförliga till en upphävd lagstiftning, och därmed också göra avkall på den traditionella rättskälleläran och de särskilda rättsäkerhetsaspekter som gäller inom skatterätten, för att finna en godtagbar lösning på aktuellt problem.

Undersökningen har emellertid också visat att det för närvarande inte finns någon vägledande rättspraxis i Sverige vad det gäller ifrågavarande problematik utifrån nu gällande mervärdesskattelag. Som framgått har emellertid problematiken behandlats utförligt i målet mellan Niklas Invest AB och Skattemyndigheten, ett mål som för närvarande ligger och avvaktar besked om prövningstillstånd till Regeringsrätten. Undersökningen av detta mål visar att det föreligger en oklarhet i rättstillämpningen när det gäller frågan hur ifrågavarande problematik skall behandlas. Länsrätten ansluter sig till EG-domstolens uppfattning i Faaborg-Gelting-målet och menar att när tjänstemoment och varumoment tillhandahålls mot gemensamt vederlag har man att göra en huvudsaklighetsbedömning. Kammarrätten däremot behandlar inte huvudsaklighetsprincipens betydelse vid gränsdragningen mellan vara och tjänst i detta sammanhang och beaktar ej heller EG-rätten. Kammarrätten bygger istället sin motivering utifrån RSV:s rekommendationer och kommer därvid till ett motsatt resultat än länsrätten.

För rättstillämpningen är det av intresse att de nationella domstolarna i medlemsländerna är skyldiga att tolka ML så att överensstämmelse om möjligt uppkommer med sjätte direktivets ordalydelse och syfte. Härvid ligger naturligtvis att de svenska domstolarna i sin rättstillämpning har att beakta även EG-domstolens praxis, för att på så sätt undvika skillnader i tolkning mellan medlemsstaterna.

Som framgått ovan är jag av uppfattningen att lösningen på ifrågavarande gränsdragningsproblematik följer av ML:s grundstruktur. Härav följer vidare enligt min mening att ML i aktuellt avseende ligger helt i linje med sjätte direktivet och därför ej heller behöver ändras. Den tillämpningsproblematik som föreligger bör därför enligt min mening istället lösas *de sententia ferenda*. Lämpligt härvidlag hade varit om Regeringsrätten beviljar prövningstillstånd i ovan nämnda mål och meddelar ett vägledande och klaggörande avgörande. Ett förhandsavgörande från EG-domstolen hade härvidlag, enligt min mening, varit av stor vikt.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utskottsbetänkanden

BeU 1968:45 förslag till lag om mervärdesskatt
1989/90:SkU 31 Skattereformen 1990
1993/94:SkU 29 Ny mervärdesskattelag, NML

Propositioner

Prop. 1959:162 förslag till förordning om allmän varuskatt m.m.
Prop. 1968:100 förslag till lag om mervärdesskatt
Prop. 1971:45 förslag till lag om ändring i rättegångsbalken m.m.
Prop. 1985/86:47 om ändrad mervärdesskatt
Prop. 1989/90:50 om inkomstskatten för år 1990 m.m.
Prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m.
Prop. 1991/92:50 om sänkning av mervärdesskatten på vissa varor och tjänster m.m.
Prop. 1993/94:99 Ny mervärdesskattelag
Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG
Prop. 1994/95:150 Förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1995/96
Prop. 2001/02:100 2002 års ekonomiska vårproposition

Offentliga utredningar

SOU 1957:13 betänkande angående den statliga indirekta beskattningen
SOU 1964:25 Nytt skattesystem
SOU 1992:6 Ny mervärdesskattelag

Material från Riksskattenämnden och Riksskatteverket

RSN II 1969:61.7 angående servering och rumsuthyrning
RSV S 1995:20 rekommendationer m.m. om serveringstjänster enligt mervärdesskattelagen
RSV:s handledning för mervärdesskatt 2001

Litteratur

Alhager, Eleonor: *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala 2001.

Bergström, Sture: *Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Stockholm 1978.

Bergström, Sture: ”Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?”. I: *Skattenytt* 1984 s. 309 – 327.

Bergström, Sture: ”Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten”. I: *Svensk skattetidning* 9/98 s. 823- 828 [Cit. Bergström (1998)].

Forssén, Björn: *Momshandboken – Enligt 2001 års regler*, Uppl. 2:1 Stockholm 2001.

Hansson, Ulrika: ”Implementeringen i praktiken av EG-domstolens domar på mervärdesskatteområdet”. I: *Skattenytt* 1998 s. 606 – 618 [Cit. Hansson (1998)].

Hansson, Ulrika: ”Bidrag och mervärdesskatt – en ytterligare jämförelse mellan mervärdesskattelagen och det sjätte mervärdesskattedirektivet”. I: *Skattenytt* 1999 s. 241 – 247.

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995.

Håstad, Torgny: *Den nya köprätten*, 3 uppl. Uppsala 1993

Kleerup, Jan & Melz, Peter: *Handbok i mervärdesskatt*, Stockholm 1992.

Lindencrona, Gustav: ”Förarbetenas betydelse vid tolkning av svensk skattelag”. I: *Festskrift till Thornstedt*, Stockholm 1983 s. 491 - 503.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 8 uppl. Lund 2001.

Mattsson, Nils: ”Hur tolkas skattelag”. I: *Svensk skattetidning* 1981 s. 291 – 313.

Melz, Peter: *Mervärdesskatten – Rättsliga grunder och problem*, Stockholm 1990.

Melz, Peter: ”Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter”. I: *Skattenytt* 1992 s. 613 – 620.

Peczenik, Aleksander: *Juridikens teori och metod*, Göteborg 1995.

Persson-Österman, Roger: ”Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen”. I: *Skattenytt* 1998 s. 584 – 593.

Påhlsson, Robert: *Riksskatteverkets rekommendationer – Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala 1995.

Quitow, Carl Michael: *EG-rätten – Ny rättskälla i Sverige*, Stockholm 1993.

Rodriguez, Enrique: *Den svenska skatthehistorien*, Lund 1981.

Sandström, K G A: ”Om skattelagars tolkning och tillämpning”. I: *Svensk skattetidning 1952 s. 241 – 276*.

Welinder, Carsten: *Beskattning av inkomst och förmögenhet*, Del I och II, 5 uppl. Malmö 1976.

Welinder, Carsten: ”Något om motivens betydelse för lagtolkning”. I: *Svensk juristtidning 1953 s. 78 – 89*.

Westberg, Björn: *Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Stockholm 1994.

Öberg, Jesper: *Mervärdesbeskattning vid obestånd*, Stockholm 2001.

Övriga källor

Fast Food, nr 3, april 2001

www.foodnet.se

Rättsfallsförteckning

Europeiska Gemenskapernas domstol

154/80 Staatssecretaris van Financiën ./ Cooperatieve
Aardappelenwaarplaats G.A.

102/86 Apple and Pear Development Council ./ Commissioners of Customs
and Excise

C-16/93 RG Tolsma ./ Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden

C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S ./ Finanzamt Flensburg

C-172/96 First National Bank of Chicago ./ Commissioners of Customs and
Excise

C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) ./ Commissioners of Customs &
Excise

C-322/99 Finanzamt Burgdorf ./ Hans-Georg Fischer

C-323/99 Finanzamt Düsseldorf-Mettman ./ Klaus Brandenstein

Regeringsrättens Årsbok

RÅ 1985 Aa 203

RÅ 1994 ref. 57

RÅ 1996 ref. 101

Kammarrätt

KR i Göteborg dom den 2 april 2001, mål nr 3568-2000

Förhandsbesked från riksskatteverket

RSV Im 1973:22

RSV Im 1973:32

RSV Im 1975:22

SRN 1998-05-15