

Stefan Olsson

Neutralitetsfrågor avseende punktskatter

1 Inledning

I artikeln diskuteras den reformering av reglerna för tidpunkten för skattskyldighetens inträde som nyligen skett inom delar av punktskatteområdet. Artikeln inleds med en kortare diskussion kring hur jämförelser mellan olika aktörer inom punktskatteområdet bör göras för att identifiera eventuella neutralitetsbrister. För att förtydliga sådana jämförelser är det nödvändigt att konkretisera den närmare innebörden i termen skattskyldighet, vilket görs i ett avsnitt. Efter dessa inledande avsnitt följer en beskrivning av den koppling av tidpunkten för skattskyldighetens inträde till det köprättsliga avlämnandet som använts i flertalet punktskatteförfattningar från 1950-talet och fram tills dags dato. De nya regler som ifråga om de harmoniserade punktskatterna tillämpas fr.o.m. 2001-10-01 beskrivs kortfattat i ett avsnitt, följt av en diskussion kring de problem de nya reglerna kan medföra. Artikeln avslutas med en sammanfattning.

2 Skattemässig neutralitet inom den indirekta beskattningen

Punktskatter kan definieras som selektiva skatter på särskilt utvalda varor och tjänster.¹ I äldre tid motiverades de ofta som lyxskatter på umbärliga varor.² Sedan introduktionen av generella indirekta konsumtionsskatter har sådana lyxskatter i allmänhet avecklats både i Sverige och flertalet andra europeiska länder. De punktskatter som fortfarande uttas jämsides med den generella indirekta beskattningen motiveras huvudsakligen med hälso- eller miljöskäl, men skatterna utgör även betydelsefulla intäktsgeneratorer för det offentliga.

Punktskatternas selektiva karaktär medför att de svårligen kan förenas med en av de mest utbredda beskattningsprinciperna, nämligen kravet på neutral beskattning. Man kan med en indelning lanserad av Persson Österman skilja mellan neutralitetsaspekter på mikro- och makronivåer.³

| | Företagssektor | Konsumtionssektor |
|------------------|-----------------------------|------------------------|
| Makroplan | Produktionsfaktorallokering | Konsumtionsallokering |
| Mikroplan | Konkurrensneutralitet | Konsumtionsneutralitet |

¹ Jfr RSV Handledning för punktskatter 1997, s. 21.

² Se t ex RSV: De svenska skatternas historia, 1981, s. 3, Eberstein, Gösta, Om skatt till stat och kommun, andra delen, 1932, s. 660–663.

³ Roger Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska beskattningen, 1997, s. 29.

Ett viktigt motiv bakom punktskatterna är att påverka konsumtionsallokeringen. Skatterna avses påverka konsumtionen av t.ex. tobak och alkohol och utsläppen av miljöfarliga ämnen. Skatteregler är stundom även avsedda att påverka produktionsfaktorallokeringen. Som exempel kan lämnas de särskilda lättnader från energi- och koldioxidbeskattning svensk industri och numera även svenskt jordbruk åtnjuter. Utmärkande för punktskatterna är således att de inte är och inte heller avses vara neutrala på ett makroplan.

Annorlunda är önskemålen på ett mikroplan. Skatternas styrande effekter medför att neutralitet i de enskilda konsumenternas konsumtionsval inte kan uppnås. Neutralitet mellan näringsidkare verksamma i de beskattade branscherna är dock en målsättning av vidare relevans än som en beståndsdel i en ekonomisk neutralitetsprincip.⁴ Som har framhållits i doktrinen kan ett sådant neutralitetskrav i rättstillämpningen härröras från regeringsformens krav på likabehandling.⁵ Detta krav gäller emellertid endast domstolar och myndigheters tillämpning av författningar och utesluter inte att riksdagen avsiktligt missgynnar vissa grupper lagstiftningsmässigt.⁶

Begränsningar av möjligheterna till lagreglerad olikabehandling följer i första hand av Sveriges internationella åtaganden. Redan medlemskapet i EFTA innebar ett krav på likabehandling mellan svenska och utländska produkter, vilket praktiskt upprätthölls genom att skatterna på importerade varor inte uttogs vid gränserna som tidigare var brukligt, utan i likhet med vad som gällde för inhemska produkter när de levererades från den skattskyldige till en icke skattskyldig kund.⁷ Medlemskapet i den Europeiska unionen har ytterligare skärpt de krav som ställs på intern lagstiftning. Artikel 90 (f.d. art. 95) i EGF förbjuder fiskal protektionism och diskriminering av produkter från andra medlemsländer. Detta förbud riktas då inte endast mot formellt olika skattesatser på inhemska och utländska produkter, utan även mot förfarande- och betalningsregler som medför olika skattebelastning eller likviditet.⁸

Neutralitetsanalysen i artikeln görs således, i likhet med vad är vanligt inom skatterätten, på ett mikroplan i relationen mellan olika näringsidkare.⁹

3 Skattskyldighet och betalningsskyldighet

Punktskatternas karaktär som ettleds specifika skatter leder till ett önskemål från lagstiftarens sida att begränsa antalet skattskyldiga för att förenkla och förbilliga skatteuppbörd och administration.¹⁰ För att förverkliga detta önskemål har det regelmässigt uppställts krav på att aktörer måste bedriva verksamhet av viss omfattning för att kunna registreras som skattskyldiga.¹¹ För en aktör är det ur likviditetssynpunkt en fördel att registreras som skattskyldig. Detta medför ett sämre konkurrensläge för aktörer som inte kan godkännas som skattskyldiga.

Ett godkännande som skattskyldig för någon punktskatt eller annan indirekt skatt medför att ett statusförhållande påbörjats som innebär att skatt *kan* tas ut av aktören, som även, i den utsträckning det medges i den aktuella skatteförfattningen, kan vara berättigad till avdrag för skatt belöpande på varor han eller hon har köpt in. Däremot innebär

⁴ Se t ex Persson Österman, s. 31–32.

⁵ RF 1:9. Se Robert Pahlsson, *Levnadskostnader*, 1997, s. 31 samt 122–123.

⁶ Pahlsson, *Levnadskostnader*, s. 31.

⁷ Se t ex SOU 1970:37 Översyn av vissa punktskatter, s. 14 samt 46–48.

⁸ Se Stefan Olsson, *Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv*, 2001, s. 98, för litteraturreferenser rörande art. 90.

⁹ Jfr t ex Gunnarsson, Åsa, *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik*, SN 1998, s. 456–458.

¹⁰ Se t ex Asbjörn Eriksson, *Energi och koldioxidskatten – styrmedel eller inkomstkälla?*, 1996, s. 100, Carsten Welinder, *Offentlig hushållning*, 4:e uppl. 1965, s. 166.

¹¹ Se t ex 10 § LTS, 39 § 2 st. LTS, 9 LAS, 6 § 2 st. LFM, 4 kap. 3 LSE.

godkännandet inte någon reell förpliktelse att inbetala en viss summa till det offentliga. Denna begreppsanvändning av termen "skattskyldighet" avviker ifrån vad som förekommer inom andra skatteområden och har kritiserats av lagrådet.¹² Jag har i min avhandling valt att beteckna denna form av skattskyldighet som *administrativ* skattskyldighet. Administrativ skattskyldighet framstår då som en form av vad som brukar betecknas som *subjektiv* skattskyldighet, dvs. en avgränsning av vilka subjekt som skall vara skattskyldiga för en viss skatt.¹³

Man kan med Kuylenstiernas formulering se de administrativt skattskyldiga som "principiellt" skattskyldiga.¹⁴ För att någon skall vara skattskyldig i en enskild situation krävs emellertid mer. Skattskyldighet måste dels referera till något skattepliktigt objekt, t.ex. en inkomst eller en vara, dels till ett faktum som medför att skattskyldigheten har inträtt. Dessa kriterier benämns som *objektiv* skattskyldighet. När både subjektiv och objektiv skattskyldighet är för handen föreligger med Willgrens terminologi *abstrakt* skattskyldighet.¹⁵ Den abstrakta skattskyldigheten innebär dock inte i sig någon omedelbar förpliktelse att inbetala skatt till det offentliga. I första hand förväntas den skattskyldige genom deklARATIONER och liknande omvandla den abstrakta skattskyldigheten till en konkret. Den *konkreta* skattskyldigheten motsvarar då en reell betalningsskyldighet. Omfattningen av den konkreta skattskyldigheten kan inom den indirekta beskattningen komma att modifieras i förhållande till den abstrakta. Den skattskyldige kan vara, och *är* oftast avseende mervärdesskatt, berättigad till avdrag som minskar det belopp som skall inlevereras till det offentliga.

Betalnings- och uppbördsrutiner för punktskatterna lämnas i en särskild lag, gemensam för samtliga punktskatter i de fall där inte specialreglering i de enskilda punktskatteförfattningarna tar överhanden.¹⁶ Uppbördsreglerna uppvisar ett nära släktskap med motsvarande regler inom mervärdesskatteområdet. För flertalet punktskatter avges månadsvisa deklARATIONER.¹⁷ Dessa deklARATIONER avser en *redovisningsperiod* och omfattar alla händelser som medfört redovisningsskyldighet enligt god redovisningssed under perioden.¹⁸ Om den händelse som medfört att skattskyldigheten har inträtt inte skall bokföras inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Några särskilda regler om redovisning av förskotts- och a contobetalningar motsvarande de som finns i mervärdesskattelagen finns dock inte inom punktskatteområdet.¹⁹ Beskattningsbeslutet fattas i flertalet fall automatiskt på grundval av de inlämnade deklARATIONERNA.²⁰ I likhet med vad som gäller inom mervärdesskatteområdet skall skatten som huvudregel inbetalas samtidigt som deklARATIONEN lämnas in.²¹ Först då uppstår en reell betalnings-

¹² Prop. 1989/90:111, s. 294–295.

¹³ Se t ex Peter Melz, Något om subjektiv skattskyldighet för förvärvsinkomster, SN 1992, s. 463, Pahlsson, Riksskatteverkets rekommendationer, 1995, s. 210, för definition av subjektiv skattskyldighet.

¹⁴ Se Carl W. U. Kuylenstierna, Anm. av Gösta Eberstein, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt, förra delen, SvJT 1932, s. 40. Kuylenstierna avsåg dock att termen "skattskyldig" *alltid* skulle uppfattas som "principiellt" skattskyldig.

¹⁵ Karl Willgren, Nordisk finansrätt, TFR 1927, s. 30–31.

¹⁶ Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). 1998 års punktskatteutredning har föreslagit att LPP upphävs och ersätts med regler i Skattebetalningslagen (1997:483), se SOU 2000:46 Punktskatterna, Reformerade betalningsregler m.m., s. 211–220. Av praktiska skäl kan sådan reform inte genomföras före den 1 januari 2003, se prop. 2000/01:118, s. 60.

¹⁷ LPP 2:1–3.

¹⁸ LPP 2:5.

¹⁹ ML 13:6 3 p., 13:16 2 p. För reklamskatt inträder dock *skattskyldigheten* vid förskottsbetalningar, se 11 § 2 st. RSL.

²⁰ LPP 4:2.

²¹ LPP 5:1. Deklaration och inbetalning skall ha skett senast 25 dagar efter redovisningsperiodens slut, LPP 2:8. Tidsfristen är således kortare än vad som i allmänhet gäller för mervärdesskatt, vilken deklarerar runt den 12 i den andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. 1998 års punktskatteutredning har förutsatt att ett inlämnande av punktskatterna i skattekontosystemet medför att även punktskatterna deklarerar vid denna tidpunkt, se SOU 2000:46, s. 219.

skyldighet, dvs. med Willgrens terminologi konkret skattskyldighet. Transformationen från den subjektiva skattskyldigheten till en reell betalningsförpliktelse kan då illustreras på följande sätt:



Samtliga dessa led är av intresse i en neutralitetsbedömning mellan olika aktörer. Den resterande delen av artikeln kommer dock huvudsakligen att beröra den mest centrala, nämligen tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Endast när abstrakt skattskyldighet föreligger finns det ett skatteanspråk från det offentliga som skall omvandlas till en reell betalningsskyldighet.

4 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde i rättspraxis

Vid det förra sekelskiftet uttogs punktskatter i första hand på socker och alkohol. Skattekontrollen iakttogs strikt fysiskt med särskilda beskattningstjänstemän utplacerade hos de skattskyldiga.²² Skattskyldigheten ansågs då inträda när varorna lämnade tillverkningsställena.²³ Denna fysiska kontroll ersattes i början av 1900-talet av en *fakturakontroll*, där kontrollanternas arbetsuppgifter begränsades till att undersöka de upprättade fakturorna över utlämnade varor. När antalet punktskatter ökade under 1920- och 1930-talen befanns denna lösning vara för arbetskrävande och ersattes med ett deklarationssystem, där de skattskyldiga redovisade den skatt som belöpte på den fakturor som utfärdats under redovisningsperioden. Några särskilda regler som utpekade tidpunkten för skattskyldigheten inträde fanns dock inte i de dåtida punktskattförfattningarna.

I de punktskattförfattningar som tillkom efter andra världskriget utkristalliserade sig den ordning som varit gängse för flertalet punktskatter fram till hösten år 2001. I de lagar som rörde omsättningsskatten på motorfordon (föregångare till den numera upphävda försäljningsskatten på motorfordon) och den allmänna energiskatten anknöts tidpunkten för skattskyldighetens inträde till *leverans* av skattepliktiga varor till en icke skattskyldig köpare.²⁴ Denna ordning kopierades till ett antal senare tillkomna författningar. Någon närmare precisering av vad som avsågs med leverans gjordes dock inte förarbeten till dessa lagrum förrän i mitten av 1990-talet. Den närmare innebörden av leveransbegreppet tycks ha växt fram i de anvisningar och rekommendationer inledningsvis Kontrollstyrelsen och sedermera Riksskatteverket avgivit. I dessa kopplas leveransbegreppet till den dåvarande köplagens bestämmelser om avlämnande.²⁵

Riksskatteverkets produkter synes ha influerat rättstillämpningen i de fåtal rättsfall som berört leveransbegreppet. I förhandsbeskedet RSV/FB 1982:1, vilket rörde olja som transporterades enligt klausulerna FOB eller CIF, fann Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden att skattskyldigheten inträdde när oljan avlämnats enligt dessa klausuler. Nämndens ordförande utvecklade sin mening och framhöll att köplagens regler endast skall tillämpas när annat inte avtalats mellan parterna.

²² Exempelvis brännvinsbryggerier var skyldiga att bekosta avskilda tjänsterum åt dessa tjänstemän.

²³ Se Gösta Eberstein, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt, första delen, 1929, s. 99.

²⁴ 2 § lag (1956:545) om omsättningsskatt på motorfordon, 8 § lag (1957:262) om allmän energiskatt.

²⁵ Se t ex Kontrollstyrelsens cirkulär 5/1966, RSV Ip 1971:4, RSV Ip 1975:2 m.fl. senare tillkomna produkter.

Den numera upphävda försäljningsskatten på motorfordon har varit föremål för prövning i två avgöranden från Regeringsrätten. Rättsfallet RÅ 1994 not. 408 rörde bilar som sålts med villkoren "Ex works" strax innan en höjning av skattesatsen. Vid tillämpning av denna klausul är varorna köprättsligt avlämnade när de avskiljts för köparens räkning i säljarens lokaler. Regeringsrätten fann dock att avtalsparterna de facto inte tillämpat klausulen "Ex works", utan bilarna var inte köprättsligt avlämnade förrän efter det datum då skattehöjningen företagits.

Det likartade rättsfallet RÅ 1999 not. 226 rörde ett bilhandelsföretag som levererat bilar till ett dotterbolag i samband med samma skattehöjning som berördes i föregående rättsfall. I detta mål hade bilarna innehafts av tredje man när försäljningen skedde och avlämnandet inträffade då köprättsligt samtidigt som avtalet slöts, vilket var innan skattehöjningen.

Inte förrän under 1990-talet kommenterades leveransbegreppet i förarbeten. I samband med harmoniseringen av punktskatterna på tobak, alkohol och olja uttalades att leveransbegreppet hittills i svensk rättspraxis ansetts överensstämma med köplagens regler om äganderättens övergång.²⁶ Tidpunkten för äganderättens övergång behöver dock inte sammanfalla med tidpunkten för avlämnandet.²⁷ Vidare införlivades leveransbegreppet även i den i slutet av 1990-talet tillkomna skatten på naturgrus. I dess förarbeten hänvisas till (nya) köplagens regler.²⁸

Sammanfattningsvis kan sägas att rättspraxis i första hand indikerar parternas faktiska agerande som grund för att avgöra när leveransen har skett. I andra hand får tidpunkten för leveransen bedömas enligt avtalet och saknas avtalsklausuler som reglerar avlämnandet får köplagens supplerande regler tillämpas.

5 Implementeringen av cirkulationsdirektivet i svensk rätt

I samband med införandet av den inre marknaden 1992 genomfördes partiella harmoniseringar av de viktigaste punktskatterna på tobak, alkohol och mineraloljor i gemenskapsrätten. Harmoniseringen medförde dels ett gemensamt regelverk för förflyttningar av punktskattepliktiga varor, dels gemensamma definitioner av skattepliktiga varor. Av politiska skäl var det inte möjligt att samordna skattesatserna på de skattepliktiga varorna, utan den gemenskapsrättsliga lagstiftaren fick nöja sig med förhållandevis låga minimiskattesatser på de aktuella varorna. Det är emellertid endast de gemensamma förfarandereglererna som kommer att behandlas i denna artikel.

Cirkulationsdirektivet bygger på en princip om fysisk kontroll som för tankarna till ovan beskrivna system som tillämpades i Sverige för ca etthundra år sedan. Skattefria varor får endast förvaras i särskilt godkända *skatteupplag* som innehas av *godkända upplagshavare*.²⁹ Lämnar varorna fysiskt skatteupplagen anses de ha släppts för konsumtion och skattskyldigheten inträder därmed.³⁰ Det är dock möjligt för godkända upplagshavare inom eller utom samma medlemsland att sända obeskattade varor emellan varandra. Varorna skall då åtföljas av ett *ledsagardokument*.³¹ Cirkulationsdirektivet innehåller även regler som förmodligen är avsedda att mildra de tröskeffekter som kan uppstå mellan de aktörer med så omfattande verksamhet att de kan godkännas som skattskyldiga och de som inte har så omfattande aktivitet. Mindre aktörer som regelbundet importerar skattepliktiga varor kan agera som *registrerade varumottagare*, medan den som endast tar in varor

²⁶ Prop. 1994/95:54, s. 115, prop. 1994/95:56, s. 93.

²⁷ Jfr med Sture Bergströms undersökning av den civilrättsliga äganderättsövergången vid fastighetsköp i Skatter och civilrätt, 1978, s. 190–192.

²⁸ SOU 1995:67, s. 38.

²⁹ Art. 4 a) och b), dir. 92/12/EEG.

³⁰ Art. 6, 1 p., dir. 92/12/EEG.

³¹ Art. 18, dir. 92/12/EEG.

vid enstaka tillfällen kan verka som *oregistrerad varumottagare*.³² Varumottagare får lov att motta obeskattade varor, men får inte inneha dem.³³ Skattskyldigheten inträder således när varorna mottas.³⁴

När cirkulationsdirektivet skulle implementeras i svensk rätt i samband med Sveriges anslutning till EU var den svenska utgångspunkten att den befintliga ordningen skulle ändras i minsta möjliga mån.³⁵ Det ansågs att cirkulationsdirektivets koppling av tidpunkten för skattskyldighetens inträde till den fysiska hanteringen av varorna inte hindrade att det "inarbetade leveransbegreppet" behölls som huvudregel.³⁶ I de harmoniserade punktskatteförfattningarna som infördes vid EU-anslutningen inträdde skattskyldigheten således när godkända upplagshavare levererade varor till till köpare som inte var godkända som upplagshavare. Kopplingen till det köprättsliga avlämnandet stämmer emellertid mindre väl överens med cirkulationsdirektivets utformning i två avseenden. Det köprättsliga avlämnandet inträffar vid olika tidpunkter beroende på vilken klausul som tillämpas. Vidare förutsätter inte cirkulationsdirektivet att den godkände upplagshavaren är civilrättslig ägare till de skattepliktiga varorna.³⁷ En leverans från en upplagshavare som inte är ägare till de levererade varorna utgör då inte ett köprättsligt avlämnande och någon skattskyldighet utlöses därmed inte.³⁸ Denna situation kommer inte att kommenteras mer i artikeln, utan återstoden ägnas åt de olika tidpunkterna för skattskyldighetens inträde beroende på om detta kopplas till det köprättsliga avlämnandet eller den fysiska hanteringen av varorna. De olika tidpunkterna redovisas översiktligt i en tabell nedan.³⁹

| Tidpunkt | Cirkulationsdirektivet | Köprätten |
|--|------------------------|---|
| Varorna avskiljda hos säljaren för köparens räkning. | - | EXW |
| Varorna lämnar skatteupplaget fysiskt | Art. 6 | 6 §, 7 2 st. § KöpL., 4 § KKöpL., CPT, CIP, FCA |
| Varorna avlämnas på terminal, på kaj eller ombord fartyg | - | CPT, CIP, FCA, FAS, FOB, CGR, CIF |
| Varorna avlämnas i destinationshamn | - | DES, DEQ |
| Varorna avlämnas på viss ort | - | 7 § 3 st. KöpL |
| Varorna avlämnas hos köparen | - | 7 § 1 st. KöpL, 6 § KKöpL |

³² Art. 4 d) och e), dir. 92/12/EEG. Dessa aktörer benämns i den svenska översättningen som näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering.

³³ Art. 16, 1 p., dir. 92/12/EEG.

³⁴ Art. 16, 2 p., 3 st., dir. 92/12/EEG.

³⁵ Jfr Maj-Britt Remstam, Indirekta skatter, SN 50 år, s. 58 och 63.

³⁶ Prop. 1994/95:54, s. 115, prop. 1994/95:56, s. 93.

³⁷ Se SOU 2000:46, s. 168, prop. 2000/01:118, s. 67.

³⁸ Däremot kan en leverans mellan olika enheter inom samma juridiska person under vissa omständigheter uppfattas som en leverans till en självständig fraktförare, se RSV/FB Ip 1982:1.

³⁹ I tabellen har de vanligaste köprättsliga klausulerna enligt INCOTERMS infogats. Tidpunkten för avlämnandet enligt flera av klausulerna kan variera beroende på om självständig fraktförare hämtar varorna hos säljaren eller om denne transporterar varorna till fraktföraren. Klausuler som endast aktualiseras vid gränsöverskridande transaktioner (DAF, DDU, DDP) har inte inkluderats.

Tabellen bekräftar den uppfattning som legat till grund för den nyligen genomförda reformeringen av de harmoniserade punktskattelagarna. Det köprättsliga avlämnandet kan visserligen ibland överensstämma med varornas fysiska förflyttning från skatteupplaget, men kan även avvika från tidpunkten för denna förflyttning. En reformering av de svenska punktskatteförfattningarna har således varit nödvändig för att åstadkomma en korrekt implementering av cirkulationsdirektivet.

6 Koppling till den civilrättsliga eller fysiska leveransen

De båda typlösningarna, cirkulationsdirektivets koppling till den fysiska förflyttningen av de skattepliktiga varorna och den traditionella svenska anknytningen till det köprättsliga avlämnandet, uppvisar naturligen både för- och nackdelar. Den gemenskapsrättsliga lösningen, som bygger vidare på vad som länge tillämpats i flera av medlemsstaterna, utgör en komponent i den suspensionsordning obeskattade varor placeras under och vilken medför i det närmaste strikt ansvar för den skattskyldige om varorna på något sätt skulle lämna suspensionsordningen. Implementeringen av dessa regler har bl.a. lett till att möjligheterna till avdrag för kundförluster försvunnit ur flertalet punktskatteförfattningar, även sådana som inte omfattas av harmoniseringen.⁴⁰ Detta strikta ansvar medverkar till att upprätthålla de närmare avsikterna bakom skatterna, t.ex. miljömässiga mål, även om konsekvenserna kan vara betungande för de enskilda skattskyldiga. Kopplingen till det fysiska hanterandet av varorna får även stor inverkan på de situationer då en skattskyldig flyttar varorna från ett godkänt skatteupplag till en annan lokal han eller hon innehar, men som inte är godkänt som skatteupplag. Varorna skall i dessa fall beskattas trots att någon försäljning inte är för handen. En sådan förflyttning kan således vara negativ ur likviditetssynpunkt för den skattskyldige. Ett sätt för den skattskyldige att parera sig i dessa situationer är då att söka godkännande som skatteupplag för samtliga lokaler man innehar, vilket då kan medföra ett ökat administrations- och kontrollbehov hos beskattningsmyndigheten.⁴¹

Den traditionella svenska kopplingen till det köprättsliga avlämnandet ger vissa fördelar framför kopplingen till det fysiska hanterandet av varorna. Förutom rena likviditetsaspekter, faktura bör i flertalet fall utfärdas i samband med leveransen, finns med automatik en koppling till den civilrättsliga affärsbokföringen som saknas i den gemenskapsrättsliga lösningen.⁴²

I övrigt är det dock i första hand nackdelar som kan anföras med denna modell. Kopplingen till det civilrättsliga avlämnandet medför att den skattskyldige har stora möjligheter att gardera sig inför en kommande förändring av skattenivån. Samtidigt visar de ovan undersökta rättsfallen att kopplingen till det civilrättsliga avlämnandet ger irrationella och oväntade konsekvenser för de skattskyldiga. De likartade omständigheterna i rättsfallen RÅ 1994 not. 408 och RÅ 1999 not. 226 bedömdes olika. I RÅ 1994 not. 408 var de skattepliktiga varorna inte avlämnade förrän de omhändertagits av köparen, medan varorna i RÅ 1999 not. 226, som innehavdes av tredje man, var avlämnade redan vid avtalslutet. Tabellen ovan visar att skattskyldigheten kan inträda även vid andra tillfällen beroende på vilka avtalsvillkor som valts.

⁴⁰ Denna enda kvarvarande möjlighet till avdrag vid kundförluster finns i 18 § 2 st. RSL. Jfr Barbro Steenstrup, De harmoniserade punktskatterna – en överblick, SN 1995, s. 54, Leif Krafft, Sambandet mellan redovisning och indirekt skatt – punktskatter, SN 2001, s. 446.

⁴¹ Redan innan dessa regler införande har antalet godkända skatteupplag varit betydligt högre än antalet godkända upplagshavare, se t ex SOU 2000:46, s. 182. Att undersöka om kraven för godkännande av skatteupplag behövde skärpas ingick i 1998 års punktskatteutrednings direktiv. Både utredningen och regeringen fann dock att någon skärpning av kraven inte var av nöden, se SOU 2000:46, s. 183–184, samt prop. 2000/01:118, s. 73–76.

⁴² Jfr SOU 2000:46, s. 171, där företrädare för de skattskyldiga framhåller att det hittillsvarande systemet fungerar bra, samt prop. 2000/01:118, s. 66, där betänkligheter framförs mot att nyordningen medför att skatte-redovisningen kommer att avvika från vad som gäller enligt god redovisningssed.

Den nyligen genomförda reformen av de harmoniserade punktskatterna kan medföra ännu mer irrationella effekter. Någon förändring av tidpunkten för skattskyldigheten inträde har inte gjorts av de nationella, ej harmoniserade punktskatterna. Kopplingen till det civilrättsliga avlämnandet kvarstår för skatterna på bekämpningsmedel, gödsel, naturgrus samt de ej harmoniserade delarna av energi- och tobaksbeskattningen. Det är således fullt tänkbart att en leverans av skattepliktiga varor lämnar en skattskyldigs lokaler och skattskyldigheten för varorna inträder vid olika tidpunkter. Mest aktuellt är detta givetvis ifråga om skatterna på energi samt tobaksprodukter.

Nyordningen av de harmoniserade skatterna väcker även frågor om samordningen mellan olika skatteformer. Även inom mervärdesskatterätten har skattskyldighetens inträde kopplats till den civilrättsliga leveransen.⁴³ Anpassningen av de harmoniserade skatterna till cirkulationsdirektivets koppling till fysisk förflyttning innebär att detta samband bryts.⁴⁴ Vidare har harmoniseringen av mervärdesskatten medfört att den svenska kopplingen till det civilrättsliga avlämnandet inte kan upprätthållas i alla situationer. Av rättsfallet C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën v Safe BV* ECR [1990] I-0285 framgår att det gemenskapsrättsliga leveransbegreppet skall uppfattas som fristående från nationell civillagstiftning. EG-domstolen formulerar det som att "begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma". Rättsfallet gällde en atypisk situation, en komplicerad fastighetsaffär, och ger mycket liten ledning för bedömning av andra fall. Som framhålls av Eleonor Alhager ger domstolen inga konkreta anvisningar om vad som skall bedömas som en leverans.⁴⁵ Det är tillräckligt att konstatera att den mervärdesskatterättsliga kopplingen till det civilrättsliga avlämnandet förmodligen inte kan upprätthållas i samtliga tänkbara situationer framdeles. Att upprätthålla en samordning mellan mervärdesskatten och punktskatterna ter sig då som omöjligt.

Någon samordning med inkomstskatterätten har inte uttryckligen eftersträvat av lagstiftaren. Frågan om tidpunkten för skattskyldighetens inträde har inom inkomstskatterätten tilldragit sig begränsat intresse, eftersom redovisningsperioden i regel motsvarar ett beskattningsår. I huvudsak är det således tillräckligt att fastställa till vilket beskattningsår en intäkt eller ett avdrag skall hänföras.⁴⁶ Av störst praktiskt intresse var tidigare avgränsningen av det egna varulagret, vilken var avgörande för avdragsrätten för lager- nedskrivningar.⁴⁷ Avgränsningen av varulagret synes i praxis i huvudsak ha gjorts efter den fysiska leveransen av varor.⁴⁸ Vidare är avdragsrätten för inventarier avhängig den

⁴³ Peter Melz, *Mervärdesskatt*, tolfte uppl., 1999, s. 47–48, Peter Melz, *Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder*, 1990, s. 239–242.

⁴⁴ Undantaget är leveranser av mineraloljor ur godkända skatteupplag, för vilka skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder när de fysiskt lämnar upplaget, se 9 c kap. ML. Mervärdesskattereglerna är i detta avseende inkonsekventa, eftersom någon motsvarande regel inte finns för leveranser av tobaks- eller alkoholvaror ur godkända skatteupplag.

⁴⁵ Eleonor Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 162. EG-domstolens uttalande gällde art. 5.1 i dir. 77/388/EEG, vilken definierar skattepliktiga transaktioner. Den regeln som utpekar tidpunkten för skattskyldighetens inträde återfinns i art. 10 i nämnda direktiv. Det leder utanför artikelns syfte att återge den diskussion som förekommit i svensk doktrin huruvida art. 5.1 har översatts fel i den svenska språkversionen, om direktivet har implementerats fel i ML eller om själva direktivet utformats felaktigt. Se Björn Westberg, *Mervärdesskatt – en kommentar*, 1997, s. 80, Kristina Ståhl & Roger Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2000, s. 75–176 samt Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 161.

⁴⁶ Frågor rörande rätt beskattningsår vid kontantmässig inkomstberäkning har undersökts av Göran Englund, 1960.

⁴⁷ Se t ex Sture Bergström & Per Thorell, *Säljares resp. köparens nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar*, SN 1982, s. 381–395, Göran Grosskopf, *Om den skatterättsliga innebörden av "inneliggande lager"*, SN 1975, s. 427, Göran Grosskopf, *Begreppet inneliggande lager*, 1987, Per Thorell, *Skattelag och affärsred*, 1984, s. 240–250.

⁴⁸ Se t ex RÅ 1987 ref 45.

fysiska leveransen.⁴⁹ Även inom ett annat inkomstskatterättsligt område har rätten till avdrag kopplats till fysisk leverans, nämligen de särskilda investeringsavdrag som tidigare kunde medges vid taxering till statlig inkomstskatt.⁵⁰

I samband med skattereformen uttrycktes en önskan från lagstiftaren om ett närmande till de civilrättsliga reglerna för värdering av varulager.⁵¹ Som Johansson och Rabe har noterat skulle ett sådant närmare innebära att det köprättsliga avlämnandet kom att tillämpas för att avgöra vilka varor som ingår i ett varulager.⁵² Rimligen borde en sådan utveckling även omfatta avskrivningsrätten för inventarier.⁵³ Lodin m.fl. ifrågasätter vilket värde äldre praxis rörande avgränsning av varulagret har.⁵⁴

Till sist några synpunkter på redovisningen av punktskatter. Som tidigare i artikeln noterats är en fullständig neutralitetsanalys inom det indirekta skatteområdet avhängig bl.a. tidpunkten för redovisningsskyldigheten. Sedan gammalt görs ifråga om redovisning av både punktskatter och mervärdesskatt en koppling till innehållet i god redovisningssed. Som huvudregel inträder redovisningsskyldigheten när den affärshändelse som grundar skattskyldigheten enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts.⁵⁵ Om skattskyldigheten för en punktskatt inträffar vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd inträffar redovisningsskyldigheten samtidigt som skattskyldigheten. För de harmoniserade skatterna är detta numera huvudregel när kopplingen till den civilrättsliga leveransen har slopats. Bohlin och Claesson uppfattar det som att redovisningen skall ske i samband med affärshändelsen i de fall då varor lämnar ett skatteupplag i samband med försäljning.⁵⁶ Detta leder dock till en inkonsekvent åtskillnad mellan de fall då skattepliktiga varor förs ut ur ett skatteupplag för att säljas och de fall då varor förs ut ur ett skatteupplag för att föras till en annan lokal den skattskyldige disponerar, men som inte utgör ett godkänt skatteupplag. Eftersom skattskyldigheten i båda dessa fall inträffar när varorna fysiskt lämnar skatteupplaget är det rimligt att bedöma båda fallen som att skattskyldigheten inträffar vid en händelse som inte medför bokföringsåtgärd.

De nya reglerna om tidpunkten för skattskyldighetens inträde för varor som omfattas av de harmoniserade punktskattereglerna väcker således ett antal nya frågor.

7 Sammanfattning

I artikeln har inledningsvis neutralitetsaspekter förknippade med punktbeskattning diskuterats. Motivet bakom flertalet punktskatter är, jämsides med det fiskala, att påverka konsumtionen av de beskattade varorna. En konsekvens av detta är att punktskatterna inte kan vara neutrala i ett makroekonomiskt perspektiv. Däremot har Sveriges medlemskap i EFTA och sedermera EU ställt krav på likabehandling av aktörer från dessa sammanslutningars medlemsstater. Det är dock inte okomplicerat att förverkliga konkurrensneutrala punktskatter. Skatterna uttas som ettledsskatter och av administrativa skäl är det önskvärt att begränsa antalet skattskyldiga till att endast omfatta större aktörer.

⁴⁹ Se RÅ 1978 not 149 och Gunnar Johansson & Gunnar Rabe, *Det svenska skattesystemet*, 12:e uppl., 1999, s. 338.

⁵⁰ Se Olsson, *Punktskatter*, s. 227–228.

⁵¹ Prop. 1989/90:110, s. 530.

⁵² Johansson & Rabe, s. 362.

⁵³ Den civilrättsliga avskrivningsrätten inträder dock inte förrän inventarien har tagits i bruk. Jfr Johansson & Rabe, s. 338, Lodin m.fl., *Inkomstskatt*, 8:e uppl., 2001, s. 284.

⁵⁴ Lodin m.fl., *Inkomstskatt*, 4:e uppl., 1994, s. 247–248.

⁵⁵ 2:5 2 st. LPP.

⁵⁶ Rolf Bohlin & Petter Claesson, *Nya regler på punktskatteområdet*, SN 2001, s. 699.

Det indirekta skatteområdet utmärks av att de skattskyldiga registreras och godkänns i särskild ordning, vilken saknar motsvarighet inom direkt beskattning.⁵⁷ I svensk rätt har termen skattskyldig kommit att användas som beteckning på det statusförhållande som uppstår i samband med registreringen. Som lagrådet har anmärkt har denna begrepps-användning medfört att termen kommit att användas på ett sätt som gjort att de förlorat sin förankring i den språkliga innebörden. Från denna administrativa skattskyldighet får skiljas den abstrakta skattskyldighet som uppstår när skattskyldigheten enligt de i punkt-skatteförfattningarna givna kriterierna inträder. Denna abstrakta skattskyldighet har beskrivits som ett skatteanspråk som konkretiseras genom deklara-tions- och uppbörds-regler.

Under efterkrigstiden har inom svensk indirekt beskattning en ordning utkristalliserats där tidpunkten för skattskyldighetens inträde kopplats till det köprättsliga avlämnandet. Det är i första hand vad parterna har avtalat som avgör när skattskyldigheten inträder. I andra hand supplerar köplagens dispositiva bestämmelser. Det gemenskapsrättsliga regelverket är å andra sidan strikt knutet till varornas fysiska förflyttning genom ett tull-liknande system. Varor som har placerats i särskilda skatteupplag omfattas av en suspen-sionsordning, vilken innebär att skatteuttaget skjuts upp till dess varorna släpps för kon-sumtion. Detta anses ske när varorna fysiskt lämnar skatteupplaget. Den traditionella svenska kopplingen till det köprättsliga avlämnandet går inte att förena med det harmo-niserade punktskattesystemets krav och har därför utmönstrats ur de aktuella skatte-lagarna. Den har dock behållits för skatter som inte omfattas av gemenskapsrättens krav. Resultatet har blivit motsägelsefullt. Skattskyldigheten kan nu inträda vid olika tidpunk-ter för t.ex. en last som består både av varor som beskattas enligt de harmoniserade reg-lerna och varor som beskattas enligt nationella regler. Den genomförda reformen med-för även att skattskyldigheten inträder vid olika tidpunkter för punktskatter och mervärdes-skatt på varor som omfattas av de harmoniserade reglerna.

Stefan Olsson är jur. dr och universitetsadjunkt vid Högskolan i Trollhättan/Uddevalla.

⁵⁷ Till viss del kan ansökan om utfärdande av F-skattesedel ses som en motsvarighet.