OLLE KARLSSON, JAN KELLGREN & ELEONOR KRISTOFFERSSON

Funktionsförsäljning och beskattning*

Med funktionsförsäljning avses den sortens försäljning som bäst kan beskrivas som tillhandahållandet av en funktion, snarare än av en vara eller en isolerad tjänst. Det kan t.ex. vara fråga om att kunden ska ha tillgång till en viss nivå av ljuskvalitet i sina lokaler istället för till ett antal lampor, kunna disponera en viss lyft- och transportkapacitet istället för ett antal truckar[1], få en lösning som ger lastbilen bra väggrepp, lite vibrationer och lågt rullmotstånd istället för ett visst antal däck[2] – utan att det är närmare specificerat hur, t.ex. med vilken utrustning, detta ska åstadkommas. Kunden betalar i princip för den funktion som erhålls. Inom ramen för funktionsförsäljning placerar funktionssäljaren ofta ut av denne ägd utrustning hos funktionsköparen. Funktionsförsäljning är en affärsmodell med betydande förtjänster och potential, inte minst med avseende på miljöeffekter och en mer cirkulär ekonomi[3], men den ger upphov till ett flertal svårbesvarade frågor och det saknas i Sverige både all form av särskild rättslig reglering av, och rättsvetenskaplig forskning och rättspraxis om, funktionsförsäljning. Därför får rättsläget för affärer av detta slag, så gott det går, uttolkas ur generella regler. P.g.a. modellens olika särdrag är detta ibland, men långtifrån alltid, svårt att göra.

* Arbetet med artikeln har finansierats av Energimyndigheten (Kellgren och Kristoffersson, som en del av ett större tvärvetenskapligt projekt om försäljning av funktionen ljus) och Stiftelsen TOR/Skattenytt (Karlsson). De miljötekniska resonemangen i artikeln, ett område där vi själva inte har vetenskapliga ambitioner, har faktagranskats av professorn i miljöteknik Mattias Lindahl och programdirektör för forskningsprogrammet Mistra REES. Artikeln är ett resultat av ett samarbete mellan författarna rörande alla artikelns delar, men Kristoffersson har haft huvudansvaret för momsfrågorna, Karlsson för redovisningsfrågorna och Kellgren för inkomstbeskattningen samt artikelns övergripande struktur och allmänna delar. Vi vill rikta ett stort tack till kollegorna i forskningsprojektet (utöver oss tre är det professor emerita Ingrid Arnesdotter, docent Herbert Jacobson, professor Mattias Lindahl och förste forskningsingenjören, fil.dr. Annelie Carlson samt, i ett närliggande sidoprojekt, jur. dr. Magnus Kristoffersson) för viktiga bidrag till förståelsen av denna juridiskt komplexa företeelse.

1 https://toyota-forklifts.co.uk/trucks-and-services/solutions/hire-a-truck/

2 https://rctom.hbs.org/submission/michelin-tires-as-a-service/

3 Se Charter, M. (2018). Designing for the Circular Economy, Taylor & Francis; Lindahl, M., E. Sundin and T. Sakao (2014). ”Environmental and economic benefits of Integrated Product Service Offerings quantified with real business cases.” Journal of Cleaner Production Volume 64(1 February): 288–296 samt Tukker, A. (2015). ”Product services for a resource-efficient and circular economy – a review.” Journal of Cleaner Production 97: 76–91.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

I denna artikel kartläggs rättsläget för affärsmodellen funktionsförsäljning med avseende på skatterätt och därmed sammanhängande redovisningsrätt. Internationellt kallas funktionsförsäljning ibland ”Product as a Service”, (Paas) och man talar ibland om ”servitization”.

1 INLEDNING

Med funktionsförsäljning avses sådan försäljning där det som säljs bäst kan beskrivas som tillhandahållandet av en funktion, snarare än som en vara eller en tjänst i traditionell bemärkelse. Ofta placerar funktionssäljaren ut av denne ägd utrustning hos funktionsköparen och ombesörjer sedan att denna fungerar enligt överenskommelse och utför även service och underhåll på nämnda utrustning. Funktionssäljaren tillhandahåller i vissa fall även de insatsvaror (t.ex. kaffebönorna till en kaffeautomat) som krävs för att funktionen ska erhållas. Funktionsförsäljningen kan t.ex. avse att kunden ska ha ett med avseende på diverse överenskomna parametrar ändamålsenligt ljus i sina lokaler, utan att det är närmare specificerat hur (t.ex. med vilken utrustning) detta ljus ska åstadkommas.

Funktionsförsäljning växer i svenskt affärsliv[4] och det finns skäl att tro att dess omfattning ännu långtifrån har nått sin fulla potential. Det är nämligen en affärsmodell med särskilda förtjänster, som utvecklas i avsnitt 3.3. Affärsmodellen är dock särpräglad i flera juridiska hänseenden, men det saknas, åtminstone i Sverige, helt särregler, både i lagstiftning och redovisningsrekommendationer. Egentligen står inte något att finna i svensk doktrin.[5] Detta ger upphov till en *oklarhet om rättsläget* som riskerar att bromsa genomslaget för en affärsmodell som har potential att i många fall ge vinster för både företag och privatpersoner och inte minst för ett miljögynnsamt livscykelperspektiv i affärslivet. Effekterna med avseende på redovisning och beskattning kan starkt påverka kalkylerna i samband med att funktionsförsäljning övervägs. Rättslägets innehåll (sedan det har fastställts) kan också tänkas vara mindre *ändamålsenligt i sak*, så att affärs-

4 Se t.ex. ”Funktionsförsäljning växer så det knakar” http://miljo-utveckling.se/fran-utopi-till-verklighetet/ Miljö & Utveckling Catrin Offerman, 18 augusti, 2014 och http://www.teknikforetagen.se/globalassets/i-debatten/publikationer/teknikforetagen/teknikforetagens-industristrategi-2018.pdf.

5 Se dock den första delrapporten i det forskningsprojekt som föreliggande artikel är ett utflöde av: Arnesdotter, I., JB 2 kap. 1 § 1 st. – ett hinder för funktionsförsäljning? I Festskrift till Göran Millqvist / [red.] Gorton, L. Heuman, L., Persson, A. och Sjöberg, G., Jure, 2019, s. 67–96.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

modellen funktionsförsäljning gynnas eller missgynnas på ett omotiverat sätt. Så är enligt vår mening fallet, framförallt med avseende på effekterna rörande den funktionsförsäljningsutrustning funktionssäljare placerar ut hos funktionsköpare. Här behövs inte bara förtydliganden, utan ett annat rättsinnehåll.

2 SYFTE, AVGRÄNSNING, METOD OCH DISPOSITION

Syftet med denna artikel är rättsutredande. Vi strävar således efter att kartlägga rättsläget med avseende på inkomst- och mervärdesbeskattning i svensk rätt, och avseende den redovisningsrätt som är relevant för att uppfylla nämnda syfte. En sådan undersökning skulle lätt kunna göras än mer omfattande än den här föreliggande (som redan den är lång). Det finns därför anledning att här några avgränsningar.

Redovisningen fyller i föreliggande undersökning i första hand ett tjänande syfte, dels genom att den i vissa fall är prejudiciell inom beskattningen, dels därför att den i flera fall har mer utarbetade normer, som, lättare än de mer korthuggna och i flera fall relativt föråldrade skattereglerna, kan användas för att analysera olika resultatmätning i samband med funktionsförsäljning. Här gör vi analysen i första hand utifrån IFRS-regelverket, trots att endast ett relativt litet antal svenska årsredovisningar följer IFRS. Skälet härtill är att IFRS i flera fall erbjuder en mer utförlig vägledning än BFN:s regler, men också att IFRS numera får anses utgöra något av den ”grundnorm”, från vilken svenska redovisningsnormgivare utgår, (men också kan välja, och ibland också väljer, att göra avsteg ifrån) när svenska regler ska skapas eller uppdateras. I IFRS ligger således, i många fall, en betydande del av den nuvarande och/eller den framtida svenska goda redovisningsseden. Med hänsyn till att K2 och K3-regelverken i praktiken har större omedelbar betydelse för beskattningen än IFRS innebär nämnda orientering mot IFRS i viss mån ett avsteg från målsättningen att belysa gällande svenska skatteregler för funktionsförsäljning. Med hänsyn till att de svenska regelverken ger så förhållandevis liten ledning i många av de frågor vi behandlar, medan IFRS ofta är i alla fall något mer informativ, får det betraktas som ett litet, eller inget, offer – där vinsten är en redovisningsdiskussion på basis av ett, som helhet, mer utvecklat regelsystem. Vi gör dock vissa jämförelser med K2 och K3, framförallt där dessa källor tydligt tycks förorda en annan redovisning än IFRS i de frågor vi diskuterar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Vi fördjupar diskussionen i några utvalda spörsmål där affärsmodellen funktionsförsäljning ger upphov till förhållandevis *nya och specifika* frågeställningar som vi har bedömt vara närliggande att behöva besvara i det praktiska rättslivet – medan frågor som i och för sig är viktiga, men som saknar specifika funktionsförsäljningsaspekter, förbigås i möjligaste mån.

Undersökningen tar i första hand sikte på *funktionssäljarens* skattemässiga situation. Att så är fallet har att göra med att denne troligen, typiskt sett, gör fler funktionsförsäljningar än funktionsköparen gör funktionsköp och även, som vi ska se nedan, att skillnaderna mellan olika redovisningseffekter (vid olika fall och vid olika tolkningar av reglerna) är mer betydelsefulla för funktionssäljaren än för funktionsköparen. Ambitionen är dock att täcka den skattemässiga situationen också för funktionsköpare. Vi fokuserar nedan på sådana frågor som är särskilt intressanta från ett funktionsförsäljningsperspektiv, inte på frågor som i och för sig är relevanta för en funktionssäljare eller funktionsköpare, men som saknar särskilda funktionsförsäljningsdimensioner.

Med tanke dels på att fortsatt forskning måste utgå från nuvarande rättsläge, dels att uppsatsen redan är ovanligt omfångsrik går vi inte annat än indirekt in på resonemang *de lege ferenda*. Med indirekt avses att vi inte gör någon samlad ansats syftande till att föreslå nya regler. När vi påtalar oklarheter eller andra problem med gällande regler ska det dock ses som underlag för lagstiftaren eller doktrinen, för den händelse en lagstiftarinsats skulle aktualiseras rörande funktionsförsäljning.

Den metod vi använder kan bäst benämnas rättsutredande rättsdogmatik, men med en arbetsmetod som är anpassad till förutsättningarna. Den bästa beskrivningen av hur vi har arbetat ligger i praktiken i resonemangen i de analyserande och argumenterande delarna nedan. En mer övergripande metoddiskussion är dock också motiverad. Det bör för det första nämnas, att emedan det saknas inte bara lagtext rörande funktionsförsäljning och många av de frågor som aktualiseras i detta sammanhang, utan också uttalanden i förarbeten, rättspraxis och doktrin[6], har vägledning i hög grad fått sökas i generella regler och övergripande principer samt i viss mån i ändamålsresonemang. Det ska inte uppfattas som att rättskällorna och doktrinen inte har varit av betydelse i analysen,

6 Se dock den korta och mycket populärvetenskapliga bok som alldeles nyligen har producerats av vår egen forskargrupp: ”Funktionsförsäljning – en juridisk översikt och några råd för dig som överväger att börja sälja eller köpa funktion” (LiU 2019).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

men det finns alltså i många fall inte så mycket att använda – jämfört med vad som är fallet i många rättsdogmatiska sammanhang. Hänvisningar till tidigare forskning är därför bara delvis realistiskt. Det kunde tänkas vara en invändning mot en sådan här metod att om det inte finns rimligt informativa rättskällor, så skulle lagtolkningen inte kunna nå upp till en vetenskaplig standard. Vi vill emellertid säga, för det första, att visserligen är funktionsförsäljning en relativt ny företeelse, som ger upphov till osäkerhet, men vi famlar långt ifrån i mörkret – det är fråga om en vetenskaplig lagtolkning, men den har som sagt fått orienteras mer mot reglernas ändamål etc. och reglernas relation till samhällsföreteelsen (funktionsförsäljning som den torde komma att ta sig uttryck i affärslivet). För det andra får det sägas vara just när nya samhällsföreteelser, särskilt när de är lovande och t.ex. ger förutsättningar för en mer cirkulär ekonomi, möter en för dessa samhällsföreteelser oförberedd lagstiftning som rättsvetenskaplig tolkning är som mest angelägen.

Rättstillämpning delas ibland in i tolkning respektive subsumtion, där tolkningen avser den så att säga mer abstrakta rätten, klarläggandet av rättsnormen, medan subsumtionen betecknar inordnandet av den yttre verkligheten, händelser, organisering, etc. under detta rättsläge.[7] Skiljelinjen mellan dessa två beståndsdelar bör inte överbetonas – de hänger så intimt samman att de bör ses som två sidor av samma mynt. Emellertid är det möjligt att fokusera forskning mer på tolkning av abstrakt rätt eller mer på utvalda samhällsföreteelser. Föreliggande undersökning gör mer än vanligt av det senare. Vi förklarar här relativt ingående en affärsmodell och bygger upp relevanta typfall för dess skatterättsliga bedömning. Denna samhällsföreteelseorienterade metod är ändamålsenlig, rentav nödvändig, när det är något i hög grad nytt som behöver förstås, för att lagen ska kunna tolkas korrekt. Den är enligt vår mening särskilt nödvändig i sådana förhållandevis breda undersökningar som den föreliggande, som omspänner både redovisning, inkomstbeskattning och moms. Detta är en tredje anledning till att metoden i artikeln blir en delvis annan än den traditionella, rättskälletunga, tolkande dogmatiken.

Vi diskuterar här ett förhållandevis stort antal varianter på affärsmodellen funktionsförsäljning, men det är bara fråga om ett urval. Ambitionen har varit att välja ut för affärsmodell funktionellt relevanta typfall, som

7 Se t.ex. Simon-Almedal, Teresa, Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar, och tvärtom – Eller; vad är karta, vad är verklighet? – JT 2012–13 s. 598 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

också aktualiserar de, enligt vår bedömning, centrala skatterättsliga frågorna. I det följande utgår vi från att transaktioner sker till korrekta marknadspriser och att olika allokerings- och andra mätningsbehov lätt finner sin lösning, att bevisfrågor inte skapar några bekymmer och att allt detta sker i bästa samförstånd mellan de ekonomiska aktörerna, deras eventuella revisorer, Skatteverket och domstolarna. Detta scenario är inte alldeles realistiskt, men avgränsningen skapar utrymme för att fokusera på de för funktionsförsäljning centrala skattefrågorna. Här finns ändå mer än nog med frågor att belysa.

Funktionsförsäljning är i sin arketypiska form teknikneutral, vilket betyder att funktionssäljaren äger rätt att åstadkomma den överenskomna funktionen på i princip vilket sätt hen önskar. Som vi diskuterar vidare i kapitel 3 gör detta att vissa former av vad som kan beskrivas som funktionsförsäljning kan sammanfalla med s.k. digitala tjänster. Rörande sådana tjänster finns en hel del forskning.[8] Vi väljer dock här att undersöka sådana former av funktionsförsäljning som innefattar att utrustning, må så vara på obestämd tid och avseende i avtalet icke närmare bestämd utrustning, placeras hos funktionsköparen, för att där bidra till att verkställa den överenskomna funktionen. Här finns ett markant forskningsbehov och avgörande skillnader mot rent digital försäljning (även sådan som kan beskrivas som funktionsförsäljning). Vi har också gjort den avgränsningen att vi i första hand undersöker vad vi kallar Funktionsförsäljningens grundfall. Här finns inga förmedlare eller andra former av mellanmän, utan aktörerna är funktionssäljare och funktionsköpare. Det är annars relevant, och ett angeläget kvarstående forskningsbehov, att utveckla de frågor som funktionsförsäljning genom olika former av mer komplexa samarbetskluster ger upphov till. Här har vi alltså emellertid inte haft möjlighet att gå in på dessa frågor.

För att hålla ned undersökningens omfattning har vi hållit igen på redovisningen av rättskällor som leder fram till det rättsläge som vi sedermera relaterar till företeelsen funktionsförsäljning. Detta märks inte minst inom mervärdesskatten, där vi funnit att omfattande redogörelser för EU-domstolens rättspraxis inte skulle ge stort mer än som redan får uppfattas som klarlagt, utan att egentligen föra oss närmare det mervärdeskatterättsliga rättsläget för funktionsförsäljning. Skälet till detta är att undersök-

8 Se t.ex. Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, International Bureau of Fiscal Documentation, 2009, med vidare hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

ningen har en i det närmaste tvärvetenskaplig ansats. Vi analyserar företeelsen funktionsförsäljning utifrån redan känd juridik. Det vetenskapliga värdet består således inte i att analysera den redan kända juridiken utan att applicera den på en outforskad företeelse.

Undersökningen tar sikte på svenska regler och deras tillämpning på fall av funktionsförsäljning inom Sverige av i Sverige obegränsat skattskyldiga aktörer. Vi belyser därmed inte asymmetrier i beskattningen som vid internationella transaktioner kan följa av skillnader mellan olika ländernas skatteregler. Det vore dock en relevant forskningsuppgift.

Vi har orienterarat studien i första hand mot aktiebolag, men i hög grad är rättsläget detsamma för enskilda näringsidkare. I något fall kommer vi också in på privatpersoners beskattning i samband med funktionsköp. Primärt rör dock undersökningen just aktiebolag.

Artikeln är disponerad enligt följande. Först, i kapitel 2, beskrivs och avgränsas företeelsen funktionsförsäljning. Därefter ges i kapitel 3 en överblick över de skattefrågor som funktionsförsäljning ger upphov till. Härefter diskuteras inkomstbeskattning (kapitel 4) och mervärdesbeskattning (kapitel 5) i funktionsförsäljningens grundfall. I kapitel 6 behandlas uppdelning av funktionsförsäljningsuppgifterna mellan flera aktörer. Kapitel 7 rör överlåtelse av funktionsavtal och partsbyten. Artikelns avslutas med sammanfattande slutord i kapitel 8.

3 VAD ÄR FUNKTIONSFÖRSÄLJNING?

3.1 En övergripande definition med varierande undergrupper

Termen funktionsförsäljning förekommer inte i lagtext eller i andra svenska rättskällor.[9] Inte heller är den med precision utmejslad i svensk juridisk doktrin.[10] Termen är därmed inte ”juridisk”, annat än i så måtto att

9 Termen kan ha använts i något rättsfall eller någon statlig utredning. Något vägledande prejudikat finns under alla omständigheter inte. Däremot kan termen användas i t.ex. kontrakt eller marknadsföring.

10 Diskussion inom andra vetenskapsfält än rättsvetenskapen av fenomenet funktionsförsäljning fokuserar inte tillräckligt på dess definition och avgränsning för att tillhandahålla en entydig bild av vilka affärer som bör benämnas funktionsförsäljning (se dock t.ex. Tukker, A. (2015). ”Product services for a resource-efficient and circular economy – a review.” Journal of Cleaner Production 97: 76–9 rörande termen Product Service Systems (PSS). Det är dock inget avgörande problem, rent juridiskt – funktionsförsäljning (eller liknande) används ju inte som juridisk term, utan är en övergripande beteckning på en affärsmodell med vissa kännetecken. Däremot kan ovan nämnda förhållande ge upphov till missförstånd mellan olika forskare och olika forskningsområden. Vi vill också peka på Arnesdotters definition av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

den, som mer eller mindre alla andra termer, kan användas i samtal, avtal, erbjudanden och kontrakt. Mot bakgrund av affärsmodellens karaktäristika (som vi kommer in på strax) är det enligt vår mening också tydligt att sinsemellan rätt olikartade affärer skulle kunna betecknas som funktionsförsäljningsavtal – och troligen ge upphov till i motsvarande grad skilda rättsliga effekter. Blotta termen funktionsförsäljning ger därför inte i sig en så tydlig avgränsning av den samhällsföreteelse vars skatte- och redovisningsmässiga behandling vi vill belysa, att det möjliggör en relevant rättslig analys. Definitionen av funktionsförsäljning är emellertid enligt vår mening inte så viktig i sig, utan det kan vara ändamålsenligt att använda den som *en förhållandevis övergripande sammanfattningsbeteckning för en affärsmodell, där vi sedan väljer ut och diskuterar olika, närmare beskrivna, relevanta typfall*. En exakt avgränsning av ett fenomen som saknar särskilda lagregler är inte på samma mer självklara sätt eftersträvansvärt som när det gäller fenomen som beskrivs eller på annat sätt används i lagtext.

Vanligtvis synes, som kärnområde för funktionsförsäljning, avses en försäljning som innebär att (som kumulativa kännetecken)

1. Funktionssäljaren åtar sig ansvaret för att en överenskommen funktion fortlöpande uppfylls med hjälp av ifrågavarande tillgång och andra insatser (t.ex. egen personal), så att köparen erhåller en beställd funktion. Resultatet av prestationen ska kunna beskrivas som att det köparen köper, är just *en avtalad funktion*, snarare än en vara och/eller en mer avgränsad tjänst. Gränsdragningen mot vad som i allmänt språkbruk avses med ”tjänst” är dock inte särskilt klar, sett till just kriteriet funktion. Är t.ex. en hårklippning att se som tjänsten hårklippning eller som funktionen ”klippt hår”? Ska ägaren till en bil anses ha köpt tjänsten automatisk alarmering eller ska själva den fysiska bilen anses ha blivit utrustad med automatisk alarmering eller ska ägaren anses ha beställt alarmering som en funktion? Här hamnar man lätt i hårklyverier. Vi menar dock att kriteriet

funktionsförsäljning, som sammanfaller eller i alla fall harmonierar med vår egen: ”(T)ermen funktionsförsäljning har skapats och tagits i bruk inom den del av näringslivet som utgörs av omsättning av varor och tjänster. Den används för att beteckna försäljning som är inriktad på att tillgodose kundens behov av en viss *funktion*, till skillnad från försäljning av varor eller tjänster. Det som säljs är alltså inte t.ex. transportfordon, armaturer eller fjärrvärme, utan kontinuerlig tillgång till transport, belysning respektive uppvärmning. Säljaren utlovar således att kunden skall erhålla *ett visst resultat*, inte en bestämd vara eller en bestämd tjänst” (2018 s. 67).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

funktion läst ihop med andra punkterna i många fall ger god ledning för vad som bör avses med funktionsförsäljning.

2. Vissa av funktionssäljaren valda *tillgångar tillhöriga funktionsförsäljaren, placeras ut, och kanske också installeras, hos funktionsköparen*, utan att äganderätten till tillgången övergår till kunden eller att kunden får någon rätt att kräva att just ifrågavarande tillgång ska vara den som även fortsättningsvis ska användas.
3. Funktionsförsäljningsavtalet är i sin begreppskärna i princip *teknik- och metodneutralt*, vilket är en viktig skillnad i förhållande till försäljning av varor, leasing eller tjänster av typen ”gör så här”.[11] Tänk alltså ”*uppnåelse av ett specificerat mål*”, snarare än ”gör så här” (i kombination med att tillgångar tillhöriga funktionssäljaren placeras hos funktionsköparen, men på funktionssäljarens initiativ kan bytas ut mot andra tillgångar eller helt andra tekniker). Man kan förstås tänka sig att ett funktionsförsäljningsavtal innehåller ett visst mått av reglering av metoden för hur funktionen ska åstadkommas (t.ex. så att vissa, kanske miljöovänliga eller oetiska, metoder inte är tillåtna), men om det ska vara meningsfullt att tala om funktionsförsäljning får metoden inte vara så specificerad att nämnda teknik- och metodneutralitet i praktiken upphör. I så fall blir det istället närmast fråga om ett mer traditionellt tjänsteköp.
4. Funktionsköpare har både skyldighet och exklusiv rätt att *ombesörja all service* av funktionsförsäljningsutrustningen och även eventuella *byten* av densamma. Denna rätt och skyldighet får utövas genom egna anställda, genom anlitade företag eller, om man så överenskommer, av funktionsköparens personal.
5. Funktionsförsäljningen är, slutligen, i princip av *fortgående* karaktär och funktionsköpare betalar ett *fast pris per viss tidsenhet*. Ett funktionsförsäljningsåtagande kan i och för sig vara tidsbestämt, men avser inte att färdigställa så att säga något annat än sig själv. Den kan därmed skiljas från s.k. pågående arbeten, som ju är pågående enbart därför att de inte är färdigställda.[12]

Detta är också den definition av funktionsförsäljning som vi kommer att använda i det följande. Vi vill dock understryka att vi ser det som att vi

11 Se vidare 5.5.
12 Se vidare 5.5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

nedan *snarare undersöker skatteeffekterna av några relevanta typfall som faller inom denna ram, än utreder skatteeffekterna av "funktionsförsäljning som en odelbar helhet"*, där man kanske rentav skulle kunna uppfatta det så att skatteeffekterna skulle vara desamma för alla fall som svarar mot de fyra kännetecknen ovan. Definitionen av funktionsförsäljning är mot denna bakgrund faktiskt inte så viktig i sig, utan det kan vara ändamålsenligt att använda den blott som en förhållandevis övergripande sammanfattningsbeteckning för en affärsmodell.

3.2 Funktionsförsäljningens aktörer

Funktionsförsäljning kan ske i de mest skiftande sammanhang och på olika sätt, inte minst med avseende på vilka och hur många parter som är inblandade i funktionsförsäljningen. I sin enklaste form innefattar funktionsförsäljningen endast två parter: en *funktionssäljare*, som också har tillverkat eller köpt in de tillgångar som används för att utföra funktionsförsäljningen, och en *funktionsköpare*. Den funktionsförsäljningsutrustning som placeras ut hos kunden kan ha tillverkats eller köpts in av funktionssäljaren.

Funktionsköparen beställer och betalar för funktionen, men den som utnyttjar funktionen kan vara någon annan – t.ex. ett annat koncernbolag eller funktionsköparens hyresgäster. Den som nyttjar och kan påverka funktionsköparen (och därmed mer eller mindre direkt) funktionssäljare kallas i det följande *funktionsnyttjare*.

Funktionsförsäljningen riktar sig i grundfallet direkt till det företag inom vars rörelse den genom funktionsförsäljning sålda funktionen primärt ska komma till nytta – t.ex. på så sätt att avtalet om funktionsförsäljning skrivs mellan en tillverkare av armaturer (funktionssäljaren) och det företag (t.ex. ett företag som säljer kläder till privatpersoner) som behöver belysning. Det är emellertid inte sällan rationellt att funktionsförsäljningsavtalet skrivs mellan funktionssäljaren och t.ex. en ägare till en galleria, som sedermera (via hyran) *övervältrar* kostnaden för (och den tekniska nyttan av) funktionsförsäljningen på det företag som primärt behöver belysningen (t.ex. nyss nämnda klädföretag). Den som nyttjar den via funktionsförsäljning tillsedda funktionen kallas som sagt funktionsnyttjare – och kan ha ett betydande inflytande på hur funktionsförsäljningen sedermera förlöper under avtalsperioden, inte minst genom önskemål om lämplig ljusfunktion. Vi går inte in särskilt på detta scenario att funktionsköparen och funktionsnyttjaren är två olika personer, trots att det i och för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

sig ofta kan vara en naturlig lösning – i själva verket torde till ett företag inköpt funktion noga taget relativt ofta komma att, mer eller mindre direkt, övervältras (både med avseende på själva funktionen och när det gäller kostnaderna för densamma) till funktionsköparens kunder. Skälet till att vi inte går in särskilt på detta scenario är att vi gör bedömningen att det vanligtvis inte ger upphov till något annat skatterättsläge än när funktionsköparen och funktionsnyttjaren är samma subjekt. Det bör dock sägas, att frågan om för vems räkning funktionsförsäljningsutrustning är installerad i vissa fall får sakrättslig betydelse.[13] Sakrätten kan eventuellt i sin tur påverka både redovisning och beskattning.

När funktionsförsäljningen involverar enbart ovan angivna aktörer, dvs. funktionssäljare och funktionsköpare, rör vi oss inom vad vi benämner *Funktionsförsäljningens grundfall*. I kapitel 7 diskuterar vi några exempel på typfall där uppgiften att sälja och/eller tillhandahålla funktion på olika sätt har delats på mellan flera aktörer. En sådan uppdelning kan vara ekonomiskt relevant att göra, men ger upphov till fler frågor och effekter än i grundfallet.

3.3 Varför funktionsförsäljning?

Funktionsförsäljning som affärsmodell växer i popularitet, må så vara från låga nivåer.[14] Det kan vara av värde att ge en översiktlig bild över varför affärsmodellen i vissa fall är attraktiv. En sådan bild kan vara relevant när funktionsförsäljningsavtal ska bedömas rättsligt. Forskning visar att funktionsförsäljning har potential att öka resurseffektiviteten (inklusive energi) och att minska miljöbelastningen, främst eftersom fokus flyttas från att sälja produkter till att istället utifrån ett livscykelperspektiv tillgodose funktioner, t.ex. belysning.[15] Vi anser (dock utan ambitioner på fullständighet eller vetenskaplighet i denna del) att skälen för funktionsförsäljning kan presenteras i följande punkter:

13 Se Arnesdotter, JB 2 kap. 1 § 1 st. – ett hinder för funktionsförsäljning? Festskrift till Göran Millqvist / [red.] Lars Gorton, Lars Heuman, Annina H Persson, Gustaf Sjöberg. Jure, 2019, s. 67–96.

14 Se t.ex. not 7.

15 Lindahl, M. (2018). Key issues when designing solutions for a circular economy. Designing for the Circular Economy. M. Charter, Routledge: 113–122. Lindahl, M., E. Sundin och T. Sakao (2014). ”Environmental and economic benefits of Integrated Product Service Offerings quantified with real business cases.” Journal of Cleaner Production Volume 64: 288–296.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

1. Affärsrelationen är ofta långvarig och kan ge båda parter såväl ett värdefullt kunskapsutbyte som jämna och långvariga kassaflöden.
2. Funktionsförsäljning medför i många fall också att en verklig expert fattar beslut om korrekt utrustning och dess intrimning m.m., snarare än en aktör som framför allt är bra på något helt annat. T.ex. är det troligt att en belysningsexpert är bättre på att (även löpande) välja belysningsteknik, än ledaren för en skola eller en mindre advokatbyrå.
3. Val av utrustning kan också löpande uppgraderas av experter, som t.ex. kan flytta utrustning mellan kunder och göra på grund av teknikutveckling eller hastigt skiftande behov motiverade uppdateringar. Notera alltså att en funktionssäljare som har många kunder i princip kan placera om sina anläggningstillgångar efter föreställningar om behov, effektivitet etc. på ett mycket mer effektivt sätt än om slutanvändarna själva ska ombesörja detta (t.ex. via begagnatmarknaden eller genom att låna av, eller byte med, varandra). Möjligheten att flytta tillgångar mellan kunder kan ge upphov till en konkurrensfördel för funktionssäljare som har många kunder i samma bransch på begränsat inbördes avstånd – i princip kan därigenom en funktion erhållas hos fler kunder än det finns maskiner. Som exempel kan nämnas funktionsförsäljning av funktioner som mobilitet, plöjning, harvning och skörd, där det kan vara möjligt att använda samma maskiner hos flera jordbrukare som kanske eljest hade köpt egna maskiner, med jämförelsevis låg användningsgrad. Funktionsförsäljning har således en koppling till den s.k. delningsekonomin.
4. Funktionsförsäljning kan innebära att leverantören tar ett livscykelansvar för den lösning (produkter och tjänster) som används för att uppfylla den önskade funktionen, vilket ofta innebär ett ökat fokus på resurs- och energieffektiv teknik, samt på teknik med lång livslängd, som också är lätt att serva och underhålla – eller helst är underhållsfri. Produktanvändarnas inte sällan onödiga resursanvändande kan genom funktionsförsäljningen göras till en produktionskostnad för leverantören, t.ex. om det finns elåtgångsrelaterade prismekanismer i avtalet. Leverantörerna är ofta mycket duktiga i att minimera produktionskostnader inom den egna produktionen. Genom funktionsförsäljning utökas denna jakt på produktionskostnader till att även innefatta kostnader för produktens

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

användning. Drivkrafterna för nämnda livscykelansvar är inte alls desamma vid traditionell produktförsäljning, där det istället kan vara (men inte alltid är) lönsamt med produkter med t.ex. begränsad livslängd och stort servicebehov.

5. Vid engagemang under kort tid, såsom tillfälliga s.k. pop up-butiker, festivaler eller annars vid temporära specialbehov, kan det vara praktiskt att inte behöva köpa in dyr utrustning eller ha egen specialkompetens (t.ex. om belysning).
6. Genom att funktionssäljaren genom affärsmodellen får ett större mått av livscykelansvar för den utrustning denne tillhandahåller kan han undvika att utrustning missköts, vilket kan bidra till att skydda och stärka varumärket.
7. Förutsättningarna för informationsåterkoppling rörande utrustningens funktion och användning förbättras också jämfört med traditionella produktköp, vilket kan bidra till att både tjänsten och utrustningen bättre kan utformas för att möta användarnas behov.
8. Slutligen kan funktionsförsäljning vara en finansieringsform, med vissa likheter med leasing. En av flera skillnader mot leasing är dock att vid leasing övergår ofta äganderätten till leasingtillgången vid leasingperiodens slut, vilket vanligtvis inte är fallet vid funktionsförsäljning. Funktionsförsäljningsmodellen innebär dock ändå en form av finansieringen avseende kostnaden för att t.ex. med en maskin kunna utföra det man behöver kunna utföra. Det är också möjligt att skriva kortvariga funktionsförsäljningsavtal, för att möjliggöra snabba justeringar i verksamhetens omfattning och inriktning. Funktionsförsäljning kan även, som vi ska visa nedan, i vissa situationer vara skattemässigt förmånlig, t.ex. jämfört med köp av utrustning. Till skillnad från vad som i vissa fall gäller vid leasing (se särskilt IFRS 16) torde funktionsförsäljning inte medföra att funktionsförsäljningsutrustningen tar upp i funktionsköparens balansräkning – men som diskuteras i kapitel 5 kan den medföra att den inte heller får redovisas hos funktionssäljaren.

Det finns också potentiella nackdelar med funktionsförsäljning. Exempelvis kan kontrakten vara komplexa att skriva och följa upp, emedan en funktion ska beskrivas och sedermera utvärderas, snarare än en avgränsad tjänst eller produkt. Troligen kan sådana svårigheter i vissa delar hanteras lättare i takt med en ökad branschvana (och vana hos respektive företag)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

av att skriva funktionsförsäljningsavtal och i takt med att genomtänkta mönsteravtal växer fram – men det kvarstår förstås ofta en situationsspecifik komponent, där ett mönsteravtal inte ger ledning ”hela vägen”. Det är också ofta nödvändigt för funktionsköparen att regelbundet bereda funktionssäljaren tillträde till sina lokaler och maskinpark. Detta kan vara opraktiskt och integritet och företagshemligheter kan eventuellt äventyras. Funktionsförsäljning förutsätter nog i många fall ett större förtroende mellan parterna, än vad som är fallet vid t.ex. traditionella köp av materiella tillgångar. Om emellertid ett sådant förtroende redan finns, kan det vara en affärsmodell som gör det mer odramatiskt än vid traditionella köp av materiella tillgångar att sedermera ändra sig, eller att hantera ändrade behov – det går ju vanligtvis att uppdatera vilken funktion man köper. I den meningen kräver funktionsförsäljning mindre förtroende för säljarens förslag på utrustning, än när utrustning ska köpas in.

Funktionsförsäljning är inte mer än någon annan affärsmodell optimal för alla situationer – särskilt inte för produkter vars funktion erhålls i själva förbrukningstillfället (t.ex. mat). Funktionsförsäljning kan också ge upphov till en monopolliknande situation, där t.ex. komplexa kontrakt och inarbetade samarbeten kan göra det svårt att jämföra eller byta leverantörer. Det ska också sägas, att vissa av funktionsförsäljningens ovan skisserade fördelar kan vara möjliga att uppnå även inom ramen för en traditionell varuförsäljning, t.ex. genom avtalad bytes- eller återlämningsrätt, serviceavtal, etc. I sådana fall närmar sig funktionsförsäljning och varuförsäljning i praktiken varandra.

Sammanfattningsvis kan konstateras, att funktionsförsäljning kan vara en klart relevant affärsmodell även om den inte i alla situationer är den optimala. Det behöver inte vara ”något konstigt” med ett kontrakt vars innebörd är att en beskriven funktion säljs. Det kan istället vara en affärsmodell som bidrar till att goda värden realiseras.

3.4 *Sui generis*, eller Vad funktionsförsäljning INTE är…

Det är tydligt att funktionsförsäljning är en affärsmodell med vissa särdrag. När rättsläget rörande funktionsförsäljning ska kartläggas är det ändå nödvändigt att söka ledning i de normer som faktiskt finns, emedan det saknas särskilda bestämmelser om funktionsförsäljning. Det är då frestande att försöka att applicera regler för de affärsmodeller vars rättsläge har fått tid att klarna (eventuellt med hjälp av särskilda regler). En sådan, analogisk, metod behöver absolut inte vara missriktad, men det finns skäl

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

att vara försiktig med att applicera rättsföljder för en affärsmodell på en annan affärsmodell om olikheterna är betydande. I våra samtal med praktiker och andra under forskningsarbetet är det t.ex. många som har tänkt på funktionsförsäljning som en variant av leasing – vilket vi finner vara en i vissa betydande delar haltande jämförelse. Även om rättsläget för funktionsförsäljning, i brist på särskild lagstiftning, måste fastställas utifrån befintliga regler, vilket t.ex. nedan i flera fall gör att vi använder regler om tjänster, så vill vi med kraft hävda att varje jämförelse med t.ex. tjänst, leasing, köp eller liknande måste ske med stor försiktighet. Funktionsförsäljning är, vill vi hävda, något av ett *sui generis* bland affärsmodeller. Vad som bör benämnas funktionsförsäljning kan illustreras med en avgränsning mot några olika affärsmodeller, mellan vilka det inte alltid går att dra alldeles skarpa gränser:

1) Traditionell produktförsäljning. Vid traditionell produktförsäljning ligger fokus på den fysiska produkten och ägandet till densamma övergår till köparen. Av flera starka skäl bör inte annat än tydligt felrubricerade funktionsförsäljningsavtal ses som avtal om försäljning av äganderätt till utrustning. Funktionssäljaren ska ju enligt avtalet ha kvar äganderätten och kan byta utrustning och även metod för att tillhandahålla den avtalade funktionen. Vidare har funktionsköparen ofta ingått funktionsförsäljningsavtalet för att slippa att själva förvärva rätt utrustning för att vi varje stund få tillgång till relevant funktion.[16]

Det är inte heller en funktion i här avsedd mening att en produkt bara i allmänhet har fått en bättre funktion, t.ex. bättre ljudisolering eller ett förbättrat krockskydd. Inte heller bör det kallas funktionsförsäljning att ett köp av en tillgång kan sägas innebära ett köp av funktionen ”tillgång till ifrågavarande tillgång, t.ex. en bil”. Däremot finns numera inte sällan ett funktionsförsäljningsinslag även inom ramen för traditionell produktförsäljning, nämligen i form av produktförsäljning med påbyggnad av tjänster. Vi tänker här på det fallet att en särskild funktion av tjänstekaraktär ingår i den huvudsakliga materiella produkten, eller säljs separat, som, åtminstone i princip, hade kunnat säljas som en tjänst av en tredje part. En sådan särskild funktion kan t.ex. vara automatisk alarmering, navigering

16 För den händelse det framstår som mycket osannolikt att funktionsförsäljningsutrustningen i realiteten kommer att bytas ut kan det dock hända att värdet av att under kontraktsperioden använda funktionsförsäljningsutrustningen kan komma att redovisas som en tillgång i funktionsköparens redovisning, se 2.4 och 4.7.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

eller självkörning. Den formen av funktionsförsäljning faller dock utanför den här (se 3.1) använda definitionen/avgränsningen av funktionsförsäljning/forskningsföremålet och behandlas därför inte nedan.

2) Försäljning av tjänster, där eventuella använda materiella resurser, t.ex. maskiner, i stort sett stannar hos leverantören, t.ex. taxi, hotell, frisör. Här finns inte sällan en ”funktionsförsäljningsaspekt”, som kan göra gränsningen mot vad som bör benämnas funktionsförsäljning svår att dra – och det är inte heller alltid viktig att göra. T.ex. innebär ju en hårklippning i princip att kunden i en mening kan sägas ha tillhandahållits funktionen ”välordnad frisyr av beskrivet slag”. Likaså kan ett köp av en hotellnatt sägas innebära att kunden tillhandahålls funktionen ”nattlogi”. Gränsen mellan tjänst och funktion framstår här närmast som en språklig fråga. I den mån en avgränsning mellan tjänst och funktionsförsäljning ändå eftersöks, kan dock ett särdrag hos funktionsförsäljningen sägas vara, att den i princip alltid orienteras mot någon form av resultatorientering (”funktion”), där säljaren är i hög grad fri att välja metod för att garantera resultatet. Den mest typiska tjänsten är enligt vår mening mer avgränsad och avser snarare att något ska göras, än att en funktion ska tillhandahållas. I denna undersökning har som sagt också den avgränsningen gjorts, att vi undersöker sådana fall av funktionsförsäljning som innefattar utrustning som, må så vara p.g.a. affärsmodellens särdrag (bl.a. dess teknikneutralitet) på obestämd tid, placeras hos funktionsköparen, för att där, vanligtvis ihop med vissa manuella arbeten från funktionssäljarens sida, verkställa den överenskomna funktionen. Funktionsförsäljningsavtalet torde också oftast vara av i alla fall ganska långvarig karaktär, medan tjänsteavtal många gånger är mer kortvariga.

Vi vill dock redan här framhålla, att emedan, som vi ska se strax nedan, funktionsförsäljning vanligtvis uppfattas innebära att köparen inte genom funktionsköpet erhåller äganderätt till någon tillgång, så kan det med fog hävdas, att *funktionsförsäljningsavtalet juridiskt sett är ett tjänsteavtal* – åtminstone så länge funktionsförsäljningsavtalet inte förlänas en egen, unik plats i rättssystemet. Om funktionsförsäljning sålunda måste ”baxas in” i traditionell juridisk terminologi, där tjänst och traditionell produktförsäljning är de huvudsakliga alternativen, så är emellertid tjänst den mest närliggande (eller möjligen en hybrid som ska delas upp mellan t.ex. en uthyrnings- och en servicedel). Sistnämnda förhållande kan givetvis vara relevant när rättsläget för funktionsförsäljning ska fastställas, men förtar inte relevansen av att juridiskt undersöka fenomenet funktionsförsäljning

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

utifrån en beskrivning som svarar mot den som vanligtvis avses, t.ex. i miljöteknisk eller företagsekonomisk forskning. Det är den vi nu kommer in på.

3) Funktionsförsäljning utan utplacerad funktionsförsäljningsutrustning. Vi fokuserar i artikeln på sådan funktionsförsäljning där funktionssäljaren till funktionsköparen lämnar över funktionsförsäljningsutrustning som funktionssäljaren fortsätter att äga – inte på sådan funktionsförsäljning som avser i princip ren funktion, utan att funktionssäljaren placerar ut några materiella tillgångar. Ett exempel på det första slaget av funktionsförsäljning är att funktionssäljaren installerar armaturer hos en kund som köper ”ändamålsenligt ljus” och ett exempel på det andra slaget är funktionsförsäljning avseende telefonsvararfunktion, som ersätter fysisk enhet hos kund. Även produktförsäljning med påbyggnad av tjänster kommer i princip att täckas av analysen, med avseende på funktionsförsäljningskomponenten. Vårt ”huvudfall” är emellertid sådan funktionsförsäljning som förutsätter att funktionssäljaren till funktionsköparen lämnar över materiella ting som funktionssäljaren fortsätter att äga.

4) Leasing. I funktionsförsäljningens grundfall kommer den fysiska besittningen av en materiell tillgång att flyttas till en kund och kunden kommer att erhålla möjligheten att dra nytta av den materiella tillgångens funktion, utan att förvärva äganderätten till den materiella tillgången, i sin verksamhet under en viss avtalad tid i utbyte mot att leverantören av den materiella tillgången erhåller någon form av ersättning. Med ovanstående beskrivning i beaktande kan det framstå som naturligt att koppla funktionsförsäljningen till det klassiska leasingavtalet och därav komma fram till slutsatsen att funktionsförsäljning inte är något annat än ny leasingvariant. Det finns dock starka skäl som talar för att funktionsförsäljning inte bör ses som en form av leasing.

För det första avser funktionsförsäljningen inte en uttrycklig nyttjanderättsupplåtelse i någon form av tillgång. Vad funktionssäljaren har sålt och åtagit sig att tillhandahålla är en i avtalet specificerad funktion – i princip teknikneutralt definierat. Vid detta åtagande föreligger det en betydande flexibilitet för funktionssäljaren i hur denne vill tillhandahålla funktionen. Samtidigt åligger det funktionssäljaren en omfattande skyldighet att tillse att funktionsköparen erhåller den funktion som har utlovats. Funktionssäljarens åtagande enligt avtalet omfattar inte någon skyldighet att hyra ut en tillgång och det kan därför sägas att avtalet i sig inte är utformat som något hyresavtal. Att funktionsförsäljningskontraktet saknar leasingartad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

rubricering och utformning behöver dock inte innebära att funktionsförsäljningen inte har den praktiska konsekvensen att en nyttjanderätt till en tillgång upplåts i utbyte mot betalning.[17] Vid den tidpunkt som funktionssäljaren väljer att tillhandahålla funktionen genom installationen av materiell tillgång kan det hävdas att funktonsförsäljningen i praktiken, helt eller delvis, innefattar ett leasingavtal. För att funktionsförsäljningens grundfall inte ska anses vara ett leasingavtal bör det alltså krävas något ytterligare.

I den nya redovisningsstandarden IFRS 16 anses ett avtal vara, eller innehålla, ett leasingavtal om avtalet överlåter en nyttjanderätt till en identifierad tillgång under en tidsperiod i utbyte mot någon form av betalning.[18] Onekligen kräver funktionssäljaren någon form av ersättning för sitt funktionsåtagande, samt att åtagandet vanligtvis är begränsat till en viss tidsperiod, men det är inte lika självklart att det i funktionsförsäljningen föreligger någon identifierad tillgång eller att en nyttjanderätt har överlåtits.

En tillgång anses identifierad om den uttryckligen specificeras i ett avtal eller om den blir implicit specificerad när tillgången tillhandahålls kunden.[19] En tillgång anses dock inte vara identifierad, trots att den uttryckligen eller implicit har specificerats, om det föreligger en substantiell rättighet för leverantören att byta ut tillgången under hela den avtalade perioden.[20] För att rättigheten att byta ut tillgången ska vara substantiell krävs det:

- Att det föreligger en praktisk möjlighet att byta ut tillgången mot en alternativ tillgång. Härmed avses att det inte ska föreligga någon väsentlig möjlighet för kunden att vägra eller på liknande sätt hindra bytet, samt att leverantören har lämplig ersättningstillgång tillgänglig eller att en ersättningstillgång kan göras tillgänglig inom rimlig tid,[21]
- att det förväntas föreligga ett ekonomiskt värde i att ersätta tillgången, dvs. de ekonomiska fördelarna med att byta ut tillgången ska överstiga kostnaderna,[22] och

17 K3 (BFNAR 2012:1) kap. 20 kommentar till punkt 2.
18 IFRS 16 punkt 9.
19 IFRS 16 (Leases) punkt B13.
20 IFRS 16 (Leases) punkt B14.
21 IFRS 16 (Leases) punkt B14 a.
22 IFRS 16 (Leases) punkt B14 b.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

- att rättigheten att byta ut tillgången inte är begränsad till en viss tidpunkt eller att en viss händelse inträffat.[23]

Bedömningen huruvida det föreligger en substantiell utbytesrättighet i enlighet med ovanstadgade ska avgöras utifrån de omständigheter som föreligger vid avtalets startdatum och sådana framtida händelser som anses vara osannolika ska inte beaktas.[24] Om tillgången befinner sig i kundens lokaler ska det presumeras att kostnaderna för utbytet är högre än de ekonomiska fördelarna.[25]

Som tidigare nämnt innefattar funktionsförsäljningen en teknikneutralitet rörande hur tillhandahållandet av funktionen ska åstadkommas. I enlighet med funktionsförsäljningskontraktet har funktionssäljaren inte någon skyldighet att tillhandahålla en specifik tillgång, typ av tillgång eller ens någon tillgång överhuvudtaget och funktionsköparen saknar motsvarade rättighet. I själva funktionsförsäljningsavtalet blir alltså ingen tillgång uttryckligen specificerad som föremål för en nyttjanderättsupplåtelse. Däremot kan funktionssäljarens installation av en specifik tillgång medföra att båda parterna kan identifiera vilken tillgång som funktionsköpare har erhållit en nyttjanderätt i och tillgången kan således anses ha implicit specificerats. Det innebär dock inte nödvändigtvis att ska anses finnas en identifierad tillgång i funktionsförsäljningen, eftersom det är mycket möjligt att det föreligger en substantiell rätt för funktionssäljaren att på eget initiativ byta ut den installerade tillgången under den avtalade funktionstiden. Visserligen kommer den installerade tillgången att befinnas i funktionsköparens verksamheter och det kan därför föreligga en presumtion att funktionssäljarens kostnader för utbytet kommer att överstiga de ekonomiska fördelarna, men detta är en presumtion som mycket väl kan komma att brytas vid funktionsförsäljningen. En av de attraktiva egenskaperna med funktionsförsäljningen är att funktionssäljaren inte är bunden till en enda förutbestämd metod för att tillhandahålla funktionen, utan har möjligheten att ändra sin metod och därmed byta ut den installerade tillgången, utan att behöva rådfråga eller få godkännande av funktionsköparen. Möjligheten till att funktionstillhandahållande anpassas och optimeras torde vara en förutsättning för både funktionssäljaren

23 IFRS 16 (Leases) punkt B17.
24 IFRS 16 (Leases) punkt B16.
25 IFRS 16 (Leases) punkt B17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

och funktionsköparen, och det kan anses ligga i båda parternas intresse att utbytet av tillgången är praktiskt genomförbart.

Det ska dock inte uteslutas att kan förekomma situationer där det inte föreligger någon praktisk möjlighet för funktionssäljaren att byta tillhandahållsätt, eller att det inte föreligger sannolika skäl att förvänta sig ekonomiska fördelar av att byta metod.[26] Enbart det faktum att det funktionssäljaren har möjligheten att byta tillhandahållsätt är inte tillräckligt för att fastställa att funktionsförsäljningen saknar identifierade tillgångar. Bedömningen av huruvida funktionsförsäljningen innefattar identifierade tillgångar måste istället göras från fall till fall. Vi anser dock att det kan finnas en presumtion för att utbytesrättigheten vid funktionsförsäljningen är substantiell, och funktionsförsäljningen bör därför *prima facie* inte anses vara ett leasingavtal.

Även om det skulle anses föreligga identifierade tillgångar, bör det inte vara en självklar slutsats att funktionsförsäljningen därför är ett leasingavtal, eftersom det fortfarande är möjligt att funktionsköparen inte har förvärvat nyttjanderätten till de identifierade tillgångarna. Funktionsköparen har måhända erhållit en implicit rätt att dra nytta av en materiell tillgång, men det bör dock inte anses vara detsamma som att funktionsköparen har förvärvat nyttjanderätten till den materiella tillgången.

För att det ska föreligga en sådan nyttjanderättsöverlåtelse i enlighet med IFRS 16:s leasingdefinition är det, bl.a., nödvändigt att kunden har rätten till att styra användningen av tillgången under hela den avtalade tidsperioden.[27] För att kunden ska anses ha rätt att styra användning krävs det,

- att kunden är den som har rätt fatta beslut om hur och för vilket ändamål som tillgången ska användas,[28]
- att besluten om hur och för vilket ändamål tillgången ska användas är förutbestämda, men kunden har rätt använda tillgången i enlighet med förutbestämda användningsföreskrifter och leverantören har inte rätt att ändra dessa föreskrifter, eller

26 Se t.ex. KPMG Lease definition – the new on-/off-balance sheet test, 2017, s. 13 f.

27 IFRS 16 (Leases) punkt B 9 b.

28 Här avses inte beslut om den operativa driften eller servicen av tillgången, utan det är sådana beslut som är väsentligast för tillgångens produktion av ekonomiska fördelar, som avses. Som exempel kan nämnas beslut om på vilket sätt en tillgång ska användas och var någonstans den ska användas. Se IFRS 16 punkter B 25–27.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

- att besluten om hur och för vilket ändamål tillgången ska användas är förutbestämda, men kunden har utformat tillgången på ett sådant sätt att tillgången kommer användas för ett syfte som är förutbestämt av kunden.[29]

Ännu en gång bör noteras att det funktionsköparen har köpt är en viss funktion, och inte något bestämt tillvägagångssätt. Funktionsförsäljningens teknikneutralitet innebär att det är funktionssäljaren, och inte funktionsköparen, som har fattat besluten om vilken typ av tillgång som ska användas och, eftersom det är funktionssäljaren som väljer hur funktionen ska tillhandahållas, så är det funktionssäljaren som beslutar om hur och för vilket ändamål som tillgången ska användas. Därtill föreligger det en formell rätt för funktionssäljaren att ändra sitt tillhandahållsätt och därigenom besluten om hur och för vilket ändamål som tillgången ska användas. Teknikneutraliteten kan alltså innebära att besluten om hur och för vilket ändamål en tillgång ska användas inte är förutbestämda utan att även dessa beslut (dvs. användningsföreskrifterna) kan komma att ändras av funktionssäljaren. Det är alltså möjlighet att funktionsköparen saknar rätten att styra användningen av tillgången och att funktionsförsäljningen därför inte bör anses vara ett leasingavtal.

Vi anser alltså att funktionsförsäljningen inte bör ses och behandlas som ett leasingavtal. Detta hindrar inte att regelverken avseende leasing i vissa delar kan ha ett vägledande värde för hur funktionsförsäljningen ska hanteras på ett ändamålsenligt sätt. Funktionsförsäljning är dock i allt väsentligt att se som en tjänst med särskilda särdrag, både med avseende på att och hur tillgångar lämnas över till kunden och med avseende på att den är resultatorienterad och teknikneutral. Vi försöker i den fortsatta framställningen att utröna vilka konsekvenser detta kan få.

Inte heller finns det, framförallt inte i normalfallet, anledning att se *dela upp* funktionsförsäljningsavtalen i olika komponenter, såsom leasing och service: Det huvudsakliga argumentet för denna bedömning är att funktionssäljaren bara har en enda förpliktelse mot funktionsköparen, nämligen den att tillse att denna ständigt har tillgång till avtalad funktion.[30]

29 IFRS 16 (Leases) punkt B 24.

30 Se närmare 4.5.2 och 6.2.2.3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

4 VILKA SKATTEFRÅGOR GER FUNKTIONSFÖRSÄLJNING UPPHOV TILL?

4.1 Centrala inkomstskattefrågor

Vad är det då den som överväger att använda funktionsförsäljning som affärsmodell, som säljare eller köpare, behöver veta, med avseende på inkomstbeskattningen? På en övergripande nivå, åtminstone i funktionsförsäljningens grundfall (kapitel 4.2), vill vi hävda att framför allt de frågor som vi presenterar nedan behöver besvaras. För att besvara dem måste olika underfrågor identifieras och besvaras, som är mer direkt relaterade till de olika regler som aktualiseras och till de särskilda förhållandena i det enskilda fallet. Sådana underfrågor presenteras i första hand i kapitel 4.2, där de också behandlas.

Den som *säljer* funktion behöver för inkomstbeskattningsändamål i princip alltid i huvudsak veta:

1. Vilka direkta och indirekta utgifter som ska hänföras till funktionsförsäljningen,
2. om dessa utgifter är avdragsgilla och …
3. när de i så fall ska, eller får, dras av,
4. vilka inkomster som ska hänföras till funktionsförsäljningen,
5. om dessa inkomster är skattepliktiga och i så fall
6. när de ska tas upp till beskattning.

I särskilda fall, t.ex. vid mer komplexa varianter på affärsmodellen, kan också andra frågor uppstå, t.ex. kring vem som är rätt skattesubjekt för en intäkt eller kostnad. Framförallt i grundläggande varianter på funktionsförsäljning vill dock hävda att de sex ovan nämnda frågorna är de praktiskt mest betydande. Ekonomiskt sett är förstås avdragsrätt och skatteplikt ännu mer skattekonomiskt betydelsefulla spörsmål än periodiseringsfrågorna, men dessa frågor har ofta enklare svar i dessa sammanhang och därför kommer undersökningen i hög grad att röra just periodiseringsfrågor.

Funktionsköparen vill i inkomstbeskattningen i första hand veta:

1. Om de utgifter som faktureras med anledning av funktionsköpet är avdragsgilla och
2. när de i så fall ska dras av.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Det är alldeles klart att svaret på ovan nämnda skattefrågor kan variera med olika omständigheter, såsom vald organisationsform och funktionsförsäljningsavtalets föremål, innebörd, genomförande och utfall, och även i viss mån ha särskilda aspekter för olika faser av en funktionsförsäljning. Sådana varianter på funktionsförsäljning diskuteras på flera håll längre fram i artikeln.

4.2 Centrala mervärdesskattefrågor

Mervärdesskatt utgår vid omsättning av varor och tjänster inom landet som är skattepliktig och som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.[31] Det utgår också vid unionsinternt förvärv och import av varor som är skattepliktiga.[32] Unionsinternt förvärv är, med undantag för sådana som avser nya transportmedel, endast föremål för beskattning i *business-to-buisness*-fall (B2B), dvs. mellan näringsidkare, och de avser en fysisk varurörelse från en EU-medlemsstat till en annan. Import innefattar en varurörelse från ett land utanför EU till Sverige. Import beskattas oavsett om köparen är en näringsidkare eller en konsument.

Skälet till att det görs skillnad mellan försäljningar inom och utom EU är att mervärdesskatten är harmoniserad inom EU. Den viktigaste EU-rättsliga rättskällan på mervärdesskatteområdet är 2006 års mervärdesskattedirektiv, som ligger till grund för medlemsstaternas mervärdesskattelagar.[33] EU-domstolen spelar en viktig roll genom att den i sina domar tolkar och klargör direktivets innebörd.

Som ovan nämnts är mervärdesskatten reciprok, såtillvida att det som är utgående mervärdesskatt för en person, typiskt sett säljaren, är ingående mervärdesskatt för en annan, typiskt sett köparen.[34] Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.[35] Personer som bedriver blandad verksamhet, dvs. delvis skattefri verksamhet, får göra avdrag för den del av skatten som avser sådan verksamhet som ger rätt till avdrag.[36] Det finns också viss möjlighet för personer som inte bedriver

31 1 kap. 1 § första stycket 1 p. mervärdesskattelagen (1994:200) ML.
32 1 kap. 1 § första stycket 2 och 3 pp. ML.
33 Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.
34 8 kap. 2 § ML.
35 8 kap. 3 § ML.
36 8 kap. 13 § ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

verksamhet som medför skattskyldighet att få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML.

På motsvarande sätt som för inkomstskatten finns det för mervärdesskatten grundläggande överväganden som säljaren och köparen behöver göra. De grundläggande frågorna som ställdes för inkomstskattens del kan för mervärdesskattens del modifieras enligt följande.

Säljarens frågor:

1. *Vilken omsättning* som funktionsförsäljningen avser,
2. om *denna omsättning* är skattepliktig,
3. när *omsättningen ska beskattas*,
4. vilka direkta och indirekta utgifter som ska hänföras till funktionsförsäljningen,
5. om *eventuell ingående mervärdesskatt på* dessa utgifter är avdragsgilla och
6. när den *ingående mervärdesskatten* i så fall ska, eller får, dras av.

Säljaren behöver också klargöra om denne tillhandahåller en vara eller en tjänst i egenskap av en beskattningsbar person samt om omsättningen är gjord inom eller utom landet.

Köparens frågor:

1. Om *eventuell ingående mervärdesskatt på* de utgifter som faktureras med anledning av funktionsköpet är avdragsgill och
2. när *den ingående mervärdesskatten* i så fall ska dras av.

På mervärdesskatteområdet måste köparen också ställa sig frågan om köparen själv kan vara den som är skattskyldig för en transaktion. Detta förekommer i tre olika situationer:

1. Vid unionsinterna förvärv av varor,[37]
2. vid import[38] och
3. vid omvänd beskattning[39]

I det första fallet är det själva förvärvet, typiskt sett köpet, som är den skattegrundande händelsen. Motsvarande gäller för import. I det tredje fallet

37 1 kap. 1 § första stycket 2 p. ML.

38 1 kap. 1 § första stycket 3 p. ML.

39 1 kap. 1 § första stycket 1 p. och 1 kap. 2 § 2–4 e pp, ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

är det fortfarande omsättningen, typiskt sett försäljningen, som är den skattegrundande händelsen.

4.3 Redovisningsrätt och civilrätt

I den svenska inkomstbeskattningen avseende näringsverksamhet är utgångspunkten (det finns talrika undantag) att beskattningen följer den periodisering som har gjorts i redovisningen. Därför studeras här inte bara skatterätten, utan också redovisningsrätten. Redovisningen utgör dock inte något egenintresse i föreliggande undersökning, utan fyller en tjänande funktion. Det gör att vi selektivt, och på sin höjd översiktligt, berör redovisningsfrågor som inte är relevanta för de skattefrågor vi avser att belysa. Detta märks inte minst så att vi fokuserar på själva intäkts- och kostnadsfrågan, och inte på t.ex. uppställningsformer eller sådan information som kompletterar den sålunda erhållna resultatberäkningen (t.ex. förvaltningsberättelser). Det är alltså frågan om de redovisningsfrågor som så att säga liknar de skatterättsliga[40] och som särskilda skatteregler inte har gjort skattemässigt irrelevanta.

Det kan dock finnas goda sakliga skäl att inspireras av redovisningsrätten, när nya affärsmodeller ska analyseras. Den kan inte sällan ge mer ledning än skattenormerna, och den kan därigenom generera välmotiverade tolkningsförslag även i frågor där redovisningsrätten i och för sig inte är prejudiciell. Av detta skäl går vi på några ställen längre in i redovisningsdiskussionen än som kan motiveras enbart av redovisningens prejudiciella ställning.

Inom mervärdesskatterätten finns kopplingar till god redovisningssed i 13 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Enligt 13 kap. 6 § ML är huvudregeln att mervärdesskatt såväl på omsättningar som förvärv ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken den som omsätter eller förvärvar en vara eller tjänst enligt god redovisningssed bokfört eller borde ha bokfört transaktionen. Motsvarande huvudregel gäller, i enlighet med reciprocitetsprincipen, för avdrag för ingående mervärdesskatt.[41] Ytterligare en koppling till god redovisningssed finns i 13 kap. 9 § avseende utgående skatt för fordringar avser varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. Sådan utgående skatt ska säljaren

40 Kellgren, J. och Bjuvberg, J., Redovisning och beskattning, Studentlitteratur 2014 s. 94 ff.

41 13 kap. 16 § ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

alltid redovisa den utgående skatten för den redovisningsperiod då fakturan enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.[42] Den sista hänvisningen till god redovisningssed i ML finns i 13 kap. 25 §. Minskningar av beskattningsunderlaget som gjorts på grund av nedsättning av priset, återtagande av en vara eller kundförlust ska göras under den redovisningsperiod minskningen enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Däremot är periodiseringsfrågan i sig för mervärdesskatten inte kopplad till god redovisningssed. Skattskyldighet, och motsvarande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, inträder enligt huvudregeln när en vara har levererats eller en tjänst har tillhandahållits.[43] Mervärdesskatten är harmoniserad inom EU varför såväl leverans av vara som tillhandahållande av tjänst måste tolkas EU-rättskonformt.[44] Det leder till att exempelvis leverans av vara inte ska tolkas på samma sätt som motsvarande begrepp i svensk nationell rätt.

En evig fråga är den om relationen mellan skatter och civilrätt.[45] Att belysa de talrika *civilrättsliga*[46] frågor som är kopplade till funktionsförsäljning är inget självändamål i denna skatterättsliga artikel. Av vägande skäl tangeras dock en del civilrättsliga frågor. För det första bidrar civilrättens regler till att *skapa den ekonomiska situation* som sedermera ska relateras till skatterättsliga regler (eventuellt via redovisningen). För det andra ska skatterätten inte tolkas helt frikopplat från den bakomliggande civilrättsliga begreppsvärlden. Detta gäller på ett sätt även för mervärdesskatten, eftersom det just är civilrättsliga konstruktioner, i första hand avtal, som leder till att det i mervärdesskatterättsligt hänseende blir en beskattningsbar omsättning. På ett annat sätt är mervärdesskatten mer fristående från nationell civilrätt än vad inkomstskatten är, eftersom den är EU-harmoni-

42 13 kap. 9 § ML.

43 1 kap. 3 § ML.

44 Rådets direktiv 2006/112/EU den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

45 Det klassiska verket är här Bergström, S., Skatter och civilrätt, 1978, men se också Simon-Almendal, T., ”Civilrättens betydelse för skatterättsliga bedömningar och tvärt om. Eller vad är karta, vad är verklighet?” Juridisk Tidskrift, nr 3, 2012/2013, s. 598–619 med vidare hänvisningar.

46 Det finns en i och för sig intressant diskussion om huruvida redovisningsrätten bör klassificeras som privaträtt eller offentlig rätt (se Bjuvberg, J., Är Finansinspektionens föreskriftsmakt grundlagsenlig? I: Åhman, K., (Ed.), Regeringsformen 40 år 1974–2014, Iustus, 2014, s. 187–198. Frågan är dock inte avgörande för resonemanget ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

serad. Den kan därför inte vara beroende av ett lands nationella civilrätt.[47] Vi har inga ambitioner att avvika från traditionen att tolka skatterätten i nära anslutning till civilrätten. Med hänsyn bl.a. till uppsatsens skatterättsliga fokus och ett delvis osäkert civilrättsligt rättsläge, där utfallet också kan variera med omständigheterna i det enskilda fallet, försöker vi nedan ofta att *diskutera den principiella betydelsen för beskattningen av olika tänkbara civilrättsliga utfall, snarare än att fastställa vilka dessa civilrättsliga utfall bör anses vara.* Vi har inte funnit någon sammanhållen diskussion av huruvida redovisningen har samma grad av relativa bindning till civilrättens termer och begrepp som inkomstbeskattningen. Detta är inte rätta platsen för att lösa denna fråga, men några noteringar är ändå motiverade. Till att börja med avser vi inte här det förhållandet att civilrätten ibland bidrar till att skapa en *ekonomisk situation* (t.ex. en skadeståndsskyldighet) som ska beaktas i redovisningen – det är ett egentligen odiskutabelt förhållande, så långt det är fråga om ekonomiska förhållanden som är relevanta i redovisningen.[48] När det sedan gäller civilrättens *prejudicialitet* inom ramen för redovisningsrätten finns enligt vår mening inte något självklart svar. Det torde dock vara av betydelse att redovisningsrätten inte i samma mån som skatterätten är underkastad legalitetsprincipen – istället används ramlagar och väsentliga delar av normerna ges av privaträttsliga organ. Legalitetsprincipen torde därför inte ge något starkt argument för att anse civilrätten vara prejudiciell i förhållande till redovisningsrätten. Civilrätten har också i hög grad andra syften och uppgifter än redovisningsrätten. Civilrätten rör ekonomiska rättigheter, ansvar och liknande, medan redovisningsrättens centrala uppgift är att bidra till att relevant ekonomisk information når redovisningens intressenter. Mot denna bakgrund synes civilrättsliga klassificeringar etc. vanligtvis inte ses som prejudiciella. Framför allt gäller detta vid tillämpning av redovisningsnormer som mer orienteras mot principer och kvalitativa mål, än mot juridisk form (jämför t.ex. skillnaden mellan K2 och IFRS). Vi vill mot denna bakgrund försiktigt dra slutsatsen att civilrätten, åtminstone som huvudregel, inte är prejudiciell i förhållande till redovisningen. I vissa situationer är denna slutsats närmast given. Det är t.ex. knappast tänkbart att redovisning enligt de internationella re-

47 C-320/88 Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, ECLI:EU:C:1990:61.

48 Kellgren, J., Juridiska kunskapsbehov för dem som upprättar eller granskar årsredovisningar, Skattenytt 2012 s. 102 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

dovisningsnormerna IFRS skulle vara bunden av svensk civilrättslig begreppsbestämning etc. Liksom i skatterätten förekommer i redovisningsrätten också frågor som alldeles saknar motsvarighet i civilrätten. Under alla omständigheter finns knappast några termer i civilrätten som skulle kunna tjäna som prejudiciella för redovisningen när det gäller funktionsförsäljning. Det finns t.ex. ingen legaldefinition av funktionsförsäljning inom svensk civilrätt, så frågan om räckvidden hos civilrättens prejudicialitet torde inte ställas på sin spets i de här aktuella sammanhangen.

5 INKOMSTBESKATTNING I FUNKTIONSFÖRSÄLJNINGENS GRUNDFALL

5.1 Inledning (grundfallet)

I detta avsnitt utforskar vi skatteeffekterna vid vad vi kallar Funktionsförsäljningens grundfall. Diskussionen avser en utvald delmängd av de förfaranden som kan äga rum inom ramen för vad som kan kallas funktionsförsäljning. En konsekvens av att vi skriver om en delmängd är att det finns två principiellt skilda skäl till att svaret på de skattefrågor vi diskuterar inte alltid kan bli alldeles entydigt. För det första kan det vara svårt att ringa in gällande rätt i olika tänkbara konkreta situationer och för det andra kan skillnaden mellan olika tänkbara situationer ge upphov till olika skatteutfall. Den situation vi har för ögonen som funktionsförsäljningens grundfall, är den att:

1. Ett företag, funktionssäljaren, avtalar med en köpare, funktionsköparen, om
2. att under längre tid (åtminstone några månader),
3. fortlöpande (det är alltså inte fråga om att färdigställa något, som sedan är klart – som att få en bilmotor att fungera – utan det är någon form av fortgående karaktär)
4. leverera en avtalad funktion och
5. att funktionssäljaren för detta ändamål dels installerar eller placerar materiell utrustning, funktionsförsäljningsutrustning, som är avsedd att vara kvar i säljarens ägo, hos funktionsköparen, dels
6. mer eller mindre löpande utför olika arbetsuppgifter, för att leverera/säkerställa ifrågavarande funktion (t.ex. servar en truck som är placerad hos funktionsköparen).
7. Det är inom ramen för grundfallet också troligt att funktionssäljaren säljer funktion till fler kunder än en.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

8. Det är också avtalat att funktionsförsäljningsutrustningen ska ägas av funktionssäljaren (utan avsikt att den ska övergå till funktionsköparen vid avtalsperiodens slut) och
9. att denne har tillträde till funktionsköparens lokaler i den mån det krävs för att kunna utföra sitt uppdrag att leverera funktion åt funktionsköparen.
10. Funktionssäljaren har också, enligt avtalet, rätt att (må så vara inom vissa ramar) byta metod och utrustning för att säkerställa den avtalade funktionen.

I ”grundfallet” innefattas de tre faserna 1) funktionsförsäljningsavtalets ingående fram till att funktionen för första gången är på avtalat sätt säkerställd, 2) funktionsförsäljningsavtalets ”steady state”, där avtalet ”rullar på”, men med olika händelser under vägen (t.ex. delvis oväntade utfall avseende kostnader och intäkter, men också att funktionsförsäljningsutrustning på funktionssäljarens initiativ flyttas mellan olika funktionsköpare och att funktionssäljaren börjar använda nya metoder för att säkerställa den avtalade funktionen) samt 3) att funktionsförsäljningsavtalet avslutas, där vi tänker oss att utgångspunkten är att funktionssäljaren återtar funktionsförsäljningsutrustningen och att någon form av slutuppgörelse sker, mellan avtalsparterna. Faserna är valda utifrån vår syn på företeelsen funktionsförsäljning, inte därför att det är faser som särbehandlas skattejuridiskt. Däremot ger de upphov till delvis olika skatte- och redovisningsfrågor.

5.2 Skatteplikt för funktionsförsäljningsinkomster

När det först gäller skatteplikten vid inkomster med anledning av funktionsförsäljning är dessa, jämlikt 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) IL, mer eller mindre undantagslöst skattepliktiga, emedan de faller in under kategorin ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten. Även om funktionsförsäljning inte utgör någon traditionell form av tjänst vill vi hänföra inkomster från funktionsförsäljning till kategorin inkomster av tjänster – om nu ett av rekvisiten i 15 kap. 1 § IL måste väljas. Nämnda skatteplikt gäller inkomster från hela funktionsförsäljningsavtalscykeln, dvs. från funktionsförsäljningsavtalets inledande fas (med de första intäkterna), över steady state-fasen (där inkomster, och utgifter, aktualiseras stadigvarande, på väntat eller oväntat sätt, och då

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

inledningsvis gjorda antaganden kan komma att korrigeras med hänsyn till vad som sker under kontraktsperioden) och i samband med avtalets avslutande fas (där olika avräkningar och särskilda ersättningar kan aktualiseras[49]).

> Vi har svårt att finna några praktiskt relevanta undantag från den skatteplikt som beskrevs i första stycket ovan. I kapitel 7 diskuteras dock den situationen att funktionssäljare paketerar funktionsförsäljningsavtal i särskilda dotterbolag, som är avtalspart i ett eller flera funktionsförsäljningsavtal. I dessa fall finns möjlighet för funktionssäljaren (n.b. dess moderbolag) att motta funktionsförsäljningsintäkter som skattefri utdelning eller att skattefritt avyttra det funktionssäljande dotterbolaget. En sådan lösning hindrar dock inte att funktionsförsäljningsintäkten blir fullt beskattad i dotterbolaget, så moderbolaget kan i praktiken inte undvika den skattekil som bolagsbeskattningen innebär. Däremot kan det vara så att värdet av ett funktionsförsäljningskontrakt går upp mer än den med anledning av funktionsförsäljningen för tillfället realiserade vinsten och i så fall kan det eventuellt finnas anledning att överväga (givet att funktionsförsäljningskontraktet och/eller funktionsköparen så tillåter) att avyttra de andelar som ”bär” de paketerade funktionsförsäljningsavtalen.[50] Inget torde heller hindra att intäkter (överskott) från funktionsförsäljning kvittas mot eventuella underskott avseende annan verksamhet i samma bolag (eller via koncernbidrag mot underskott i andra koncernbolag). Detta utgör dock inte något undantag från den principiella skatteplikten för funktionsförsäljningsinkomster. De möjligheter som har nämnts synes dock sakna påtagliga för funktionsförsäljning speciella skatterättsliga aspekter.
>
> Händelser med koppling till funktionsförsäljning kan, precis som eljest i det ekonomiska livet, ge upphov till skada för funktionssäljaren med eventuell påföljande skadestånds- eller försäkringsersättning. Utgångspunkten enligt 8 kap. 22 § IL är att försäkringsersättningar och andra ersättningar för skada eller liknande på tillgångar ska vara skattefria. Ersättningar för tillgångar som ingår i näringsverksamhet omfattas dock inte av undantaget och är därmed skattepliktiga. Skulle funktionsköparen skada funktionssäljarens egendom och funktionssäljaren får ersättning för detta är denna därför vanligtvis skattepliktig. Detsamma synes gälla om funktionsförsäljningsutrustning skulle gå förlorad av sakrättsliga anledningar (utmätning, konkurs, ianspråktagande av accession) och ersättning skulle komma att utbetalas för sådana fall. Motsvarande är fallet också för andra ersättningar som har koppling till funktionsförsäljning men inte till skada eller liknande på funktionsförsäljningsutrustning. Inte heller dessa skattefrågor synes ha några påtagliga för funktionsförsäljning speciella skatterättsliga aspekter och utvecklas därför

49 Jfr t.ex. de skickbesiktningar, med eventuella påföljande ersättningsanspråk, som görs vid återlämnande av leasingbilar.

50 Detta scenario behandlas i avsnitt 8.3.3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

inte vidare. Förlust av funktionsförsäljningsutrustning (t.ex. p.g.a. frånvaro av separationsrätt i samband med funktionsköparens konkurs) i samband med funktionsförsäljning på affärsmässiga villkor ger vanligtvis inte upphov till uttagsbeskattning, såvida inte ifrågavarande effekt i själva verket framstår som avsedd.

5.3 Avdragsrätt för funktionsförsäljningsutgifter

Skatteplikten för funktionsförsäljningsinkomster är alltså bred och detsamma gäller för utgifter med anledning av funktionsförsäljningsåtaganden, under hela funktionsförsäljningsavtalets livslängd. Funktionsförsäljningsutgifter utgör i princip undantagslöst sådana utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster som, jämlikt 16 kap. 1 § IL, ska dras av.

Det torde vara så, att funktionsförsäljningsinkomster vanligtvis är förhållandevis lätta att avgränsa som hänförliga, eller ej, till ett funktionsförsäljningsavtal. De torde ju sammanfalla med den avtalade ersättningen i funktionsförsäljningsavtalet. Detsamma gäller inte nödvändigtvis funktionsförsäljningsutgifter, som normalt inte avgränsas i nämnda avtal, utan där funktionssäljaren istället (i samband med redovisning och deklaration) gör sin egen allokering av utgifter till funktionsförsäljningen. Det kan mycket väl vara så att en funktionssäljare har utgifter där det inte är självklart vilka utgifter som ska hänföras till en funktionsförsäljning respektive till någon annan kategori. Ett slag av utgifter där oklarheter skulle kunna uppstå är t.ex. utvecklingskostnader. Har kan det vara så att funktionsförsäljning är ett sätt att generera intäkter av utvecklingskostnader, men att samma utvecklingsverksamhet kan bidra till nytta på flera sätt för det funktionssäljande företaget. Kanske kan företaget sälja konsultuppdrag, på vanligt sätt avyttra varor som också används vid funktionsförsäljning eller aktivera utvecklingskostnaderna som en särskild immateriell anläggningstillgång. Vanligtvis råder avdragsrätt även för dessa andra kategorier (det kan vara större skillnader vid periodiseringen), men detta är alltså inte självklart och det är därför inte säkert att alla de utgifter som möjliggör funktionsförsäljningen i beskattningen behandlas som funktionsförsäljningsutgifter (som ju inte heller utgör någon särskild skatterättslig kategori) när avdragsrätten prövas. Vi utvecklar inte denna allokeringsfråga vidare just här och inte alls dess (begränsade) betydelse för avdragsrätten, men vill ändå peka på dess principiella betydelse.[51]

51 Se t.ex. Kellgren, J., Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005, där talrika likartade allokeringsfrågor belyses, dock utan särskild referens till just funktionsförsäljning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Notera dock, att det inte finns några särskilda regler om funktionsförsäljning och att kategoriseringen av intäkter eller kostnader som hänförliga, eller ej, till funktionsförsäljning därför inte får några omedelbara rättsföljder. Det är också möjligt att utgifter som i och för sig är hänförliga till funktionsförsäljning, och kanske till och med har gjort nytta för att vinna eller praktiskt genomföra en funktionssäljning, kan vara icke avdragsgilla p.g.a. särskilda regler. Vi vill här peka på sponsring, mutor och omfattande representation, som områden där avdragsrätt är utesluten eller eventuellt kräver en närmare analys. Att muta någon för att vinna en funktionsförsäljningsaffär ger t.ex. inte upphov till avdragsrätt, trots att det i princip kan ses som en funktionssäljningskostnad. Vi vill avslutningsvis påpeka att avdragsrätt vanligtvis förekommer även för sådana utgifter som faller utanför kategorin funktionsförsäljningsutgifter – allokering av en utgift som en funktionsförsäljningsutgift är därför ofta inte avgörande för avdragsrätten avseende ifrågavarande utgift.

5.4 Avdragsrätt för funktionsköpsutgifter

Köpet av funktion medför inte i sig några intäkter, utan den funktion som köps in får antas lösa uppgifter hos funktionsköparen och bidrar på så sätt, i sin tur, i förlängningen, till ett högre resultat hos denne. Själva funktionsköpet har dock alltså inte någon direkt relation till intäkter, även om den förstås kan innebära en kostnad som är direkt relevant för funktionsköparens möjlighet att prestera med anledning av en inkomstbringande affär. Det finns dock inte anledning att här diskutera funktionsköparens inkomster, dels av angivna skäl, dels därför att funktionsköparens intäkter i allt väsentligt torde sakna särskilda aspekter kopplade till dennes funktionsköp. Behandlingen av inkomster följer således samma principer oavsett om säljarens prestation helt eller delvis, direkt eller indirekt, verkställs med hjälp av funktionsförsäljning.

Det är en stark utgångspunkt att utgifter för funktionsköp är avdragsgilla. Mer eller mindre undantagslöst torde de utgöra sådana utgifter ”för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad” som enligt 16 kap. 1 § ska dras av, givet att en sådan koppling verkligen föreligger. Det intressanta är här så att säga inte primärt huvudregeln om avdragsrätt, utan vilka undantag från denna huvudregel som kan aktualiseras.

Till att börja med bör nämnas att skulle funktionsköpare, som alltså i denna artikel i och för sig är en näringsidkare, köpa in funktion med ingen eller endast svag relevans för själva verksamheten (t.ex. belysning i nä-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

ringsidkarens privatbostad) måste utredas om antingen avdrag kan vägras av detta skäl, eller om avdrag kan ges såsom för lönekostnad (där istället den skattekil som aktualiseras vid lön blir en kostnad i rörelsen). Vi utgår i det följande från att det inte är fråga om sådana rörelsefrämmande funktionsköp.

Olika utgifter allokeras inte sällan till tillgångskategorier, via aktivering. Så allokeras t.ex. tillverkningskostnader till anskaffningsvärdet på lagertillgångar. Dessa utgifter kommer sedan i beskattningen att behandlas som (en del av) de tillgångar till vars anskaffningsvärde de har allokerats. Sålunda dras i många fall en fabriksarbetares lön inte av direkt som en kostnad i företaget, trots att avdragsrätten för löner vanligtvis är odiskutabel och trots att löneutgiften inte som sådan ger upphov till en tillgång (jfr istället inköp av ett materiellt ting, som kan redovisas som en tillgång). Nämnda löner läggs istället till lagervärdet på de tillgångar till vilka hens lön har allokerats och dras sedermera av som kostnad såld vara, när varan väl säljs. Det nyss sagda är i grund och botten alldeles trivialt. Vi vill dock påpeka att det kan vara på motsvarande sätt med utgifter med anledning av funktionsköp. Dessa kan komma att allokeras till tillgångar – omsättningstillgångar eller anläggningstillgångar, materiella eller immateriella – som sedermera behandlas i sin egen ordning i beskattningen, vanligen i takt med någon form av resursminskning (t.ex. försäljning).[52] Vanligtvis är detta en relevant fråga inom ramen för periodiseringen, men spelar föga roll för själva avdragsrätten (omfångsfrågan). Både funktionsköpsutgifter som sådana (om de inte har hänförts till anskaffningsvärdet för någon annan tillgång) och resursminskning med anledning av försäljning av tillgångar är ju vanligtvis avdragsgilla. Vi vill dock nämna att i den mån företaget av någon anledning inte får avdragsrätt för sådana resursminskningar ges inte heller avdrag för utgifter med anledning av ifrågavarande funktionsköp. Det är dock sannolikt en ovanlig situation. Även den inledningsvis i detta stycke nämnda aktiveringen av funktionsförsäljningsutgifter till värdet av tillgångar som tillverkats i funktionsköparens verksamhet kan vara förhållandevis ovanlig. Enligt 4 kap. 3 § tredje och fjärde styckena ÅRL gäller att i anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av till-

52 Det är dock vid funktionsförsäljning inte fråga om att själva funktionsköpet skulle utgöra ett förvärv av en tillgång, utan om en eventuell aktivering av kostnaden för den härigenom köpta tjänsten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

gången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. I många fall torde funktionsförsäljningsutgifter ha en alltför indirekt koppling i förhållande till produktionen för att räknas in i tillverkningskostnader för funktionsköparens tillverkade tillgångar. Frågan behöver emellertid avgöras i det enskilda fallet, varför vi här stannar vid att presentera frågeställningen.

> Slutligen vill vi nämna, må så vara utanför avgränsningarna för denna undersökning, att om funktionsköparen är ett skattebefriat subjekt, t.ex. en kommun, saknar nämnda avdragsrätt praktisk betydelse. På så sätt kan funktionsköp vara relevant för skattebefriade subjekt, nämligen om rätten till överavskrivning ligger kvar hos ägaren till funktionsförsäljningsutrustningen. Liksom vid leasing öppnar ju här för att den skattefördel som tillfaller en skattskyldig funktionssäljare via priset till en del kan transporteras till funktionsköparen. Funktionsköparen har ju full nytta av ett (p.g.a. funktionssäljarens skattefördel) lågt pris, men inte av någon överavskrivning.[53]

5.5 Periodisering av funktionsförsäljningsinkomster

5.5.1 Klassificering av inkomsterna

Funktionssäljaren har åtagit sig att tillhandahålla den i avtalet specificerade funktionen i utbyte mot någon form av betalning. En betalning som, för enkelhetens skull, kan kallas funktionsavgift. Vid vilken tidpunkt, till vilket belopp och med vilka medel som funktionsavgiften kommer att betalas är väsentligen beroende på de specifika avtalsvillkoren. Det ska inte uteslutas att funktionsavgiften i viss mån kan vara av rörlig karaktär, så att avgiftens storlek är på något sätt kopplad till de åtgärder och aktiviteter funktionssäljaren tar i sitt funktionstillhandahållande. En sådan anknytning till funktionssäljarens aktivitet i ett avtal medför dock, enligt vår mening, att en väsentlig del av funktionsförsäljningens särprägel går förlorad. Funktionsförsäljningen är resultatorienterad och det är funktionen, inte metoden att åstadkomma densamma, som är det viktiga. Funktionssäljaren har sålt en funktion och därför bör den ersättning som funktionssäljaren erhåller vid försäljningen vara kopplad till funktionen och inte till åtgärderna för att tillhandahålla funktionen. Funktionsavgiften vid funktionsförsäljningen bör därför definitivt vanligtvis vara en fast, förut-

53 Se Kellgren, J., Redovisning och beskattning, Studentlitteratur 2004 avsnitt 7.5 och Något om betydelsen av reciprocitet och prissättning vid neutralitetsanalyser i inkomstskatterättslig forskning (i Festskrift till Christina Moëll / [red.] Tjernberg, M., Rendahl, P. och Wenander, H., Lund: Juristförlaget, Lund, 2017, s. 169–179).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

bestämd avgift.[54] Det är möjligt att funktionssäljaren erhåller funktionsavgiften, helt eller delvis, som en klumpsumma vid början eller slutet av funktionsperioden, men det torde vara vanligare att funktionsavgiften betalas ut löpande och proportionerligt under funktionstiden. Det är under alla förhållanden det senare fallet vi här diskuterar.

> Det är i och för sig inte säkert att funktionsavgiften är den enda ersättning som funktionssäljaren erhåller på grund av funktionsförsäljningen. Om t.ex. funktionsköparens, eller annan persons, handlande leder till att funktionssäljaren lider sakskada på funktionsförsäljningsutrustningen eller att funktionssäljarens kontroll/äganderätt över funktionstutrustningen äventyras, kan funktionssäljaren enligt funktionsavtalet, försäkringsavtal eller lag ha rätt till ersättning. Här fokuserar vi dock på sådan funktionsavgift som på avsett och avtalat sätt betalas löpande och proportionerligt under funktionstiden.

Den inkomstskatterättsliga periodiseringsfrågan besvaras med utgångspunkt i god redovisningssed och den skattskyldiges räkenskaper, såvida inte någon annan skatterättslig bestämmelse stadgar annat.[55] Det finns få skatterättsliga bestämmelser som reglerar beskattningstidpunkten för intäkter och det råder därför här i huvudsak ett materiellt samband mellan redovisningen och beskattningen.[56] Betydelsefulla undantag från det materiella sambandet går att finna i dels kapitalbeskattningsreglerna avseende kapitalvinster,[57] dels i bestämmelserna avseende pågående arbeten.[58]

Som tidigare nämnts bör inkomsterna från funktionsförsäljning, vid klassificering utifrån 15 kap. 1 § IL, ses som en inkomst från ett tjänsteuppdrag. I linje härmed uppkommer, *prima facie*, inte någon kapitalvinst och kapitalinkomstreglerna bör endast i undantagsfall bli tillämpliga. Däremot kan funktionsförsäljningens karaktär av ett tjänsteuppdrag med långvarig löptid leda tankarna till att funktionsförsäljningen faller inom tillämpningsområdet för de skatterättsliga särregleringarna avseende pågående arbeten. Dessa skatterättsliga regler är tillämpliga på tjänsteuppdrag som har påbörjats men ännu inte avslutats under vid beskattningsårets slut i

54 Det är en annan sak om funktionsförsäljningsåtagandet periodvis minskas eller utökas, t.ex. säsongsvis. I sådana fall är det naturligt att avgiften skiftar.

55 14 kap. 2 & 4 §§ IL.

56 Norberg, Claes, Realisation av intäkter i näringsverksamhet – kommentar i anledning av ett rättsfall, Skattenytt, 1999, s. 691 f.

57 Enligt 14 kap. 9 § IL bestäms beskattningstidpunkten utifrån bestämmelserna i 44 kap. 23–26 §§ IL.

58 17 kap. 23 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

byggnads-, anläggnings-, hantverks-, eller konsultrörelse. Funktionsförsäljningen kan ske inom ramen för en sådan rörelse och den utgör oftast ett uppdrag som funktionssäljaren har påbörjat men inte avslutat vid slutet av beskattningsåret. Det är dock vår åsikt att funktionsförsäljning, trots dess i och för sig pågående natur, inte är ett sådant pågående arbetsuppdrag som avses i 17 kap. 23 § IL. Skälen till denna ståndpunkt är flera:

För det första, tjänsteuppdrag där en materiell produkt förekommer som ett väsentligt inslag och den materiella produkten ägs och kontrolleras av tjänsteleverantören brukar undantas från den definition av pågående arbete som avses i 17 kap. 23 § IL.[59] Funktionsförsäljningen utgör ett tillhandahållande av en funktion och det kan anses utgöra en tjänsteprestation, men tillhandahållandet av funktionen vid funktionsförsäljningens grundfall har ett väsentligt inslag av att funktionssäljaren använder sig av någon typ av materiell utrustning, vars äganderätt ska kvarstå hos funktionssäljaren under funktionstiden.

För det andra, de uppdrag på vilka 17 kap. 23 § IL är tillämplig är uppdrag där avsikten är att en produkt ska skapas och levereras, eller att ett arbete på annat sätt ska färdigställas, vid slutet av en tidsperiod. Arbetet för att färdigställa denna produkt kan pågå under flera beskattningsår, men det är först vid arbetets slut som köparen erhåller den färdigställda produkten. Funktionsförsäljningen, å andra sidan, är ett arbete som genomförs under en bestämd tidsperiod och som resulterar i en nyttighet som funktionsköpare erhåller kontinuerligt under den bestämda tiden. Det är således vid funktionsförsäljning vanligtvis inte fråga om något pågående arbete, som ska färdigställas. Således anser vi att den skatterättsliga periodiseringen av inkomsterna från funktionsförsäljningens grundfall inte omfattas av någon särskild skatterättslig reglering, utan att svaret på periodiseringsfrågan bör finnas i redovisningsrätten.

Årsredovisningslagen (1995:1554) erbjuder en knapphändig vägledning avseende inkomstperiodiseringen. Enligt 2 kap. 4 § 3 a pt. ÅRL ska endast konstaterade intäkter inkluderas i det aktuella räkenskapsårets resultaträkning. Bestämmelsen ger uttryck för den s.k. realisationsprincipen och innebär att företaget ska redovisa en inkomst som en intäkt vid den tidpunkt då samtliga händelser som är nödvändiga för dess införtjänande

59 Se prop. 1980/81:68 s. 138. Visst undantag görs vid exempelvis arbeten på fastigheter som ämnas avyttras när arbetet är färdigställt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

har inträffat.[60] Vidare vägledning för vilka händelser som måste inträffa för att en inkomst ska anses vara intjänad får sökas i de kompletterande redovisningsstandarderna. Här relateras intäktsredovisning av funktionsförsäljning till i första hand IFRS, men i viss mån också till K2 och K3-regelverken.

Vid tillämpningen av samtliga ovanstående redovisningsregelverk är det nödvändigt att inkomsten först klassificeras innan det är möjligt att avgöra vid vilken tidpunkt en inkomst anses vara intjänad. Inkomstens klassificering är direkt avgörande för vilken periodiseringsregel som ska anses vara tillämplig och klassificeringsfrågan kan sägas utgöra en integrerad del i periodiseringsfrågan.[61] Vi har redan i viss mån berört klassificeringsfrågan: dels tidigare i detta avsnitt när vi särskilde funktionsförsäljningen från den skatterättsliga definitionen av pågående arbetet, och dels under avsnitt 3.4 där vi argumenterade för funktionsförsäljningens karaktär av *sui generis*. Det finns ett här ett värde att än en gång poängtera vad funktionsförsäljningen inte är.

Det är vår uppfattning att funktionsförsäljningen kan anses vara en affärsmodell av sitt eget slag. Funktionsförsäljningen bör inte ses som någon form av varuförsäljning, framförallt eftersom det inte är parternas avsikt att det ska ske någon överlåtelse av eventuell materiell utrustning som används i funktionsförsäljning. Om inte funktionsförsäljningen som en affärshändelse bör klassificeras som en produktförsäljning är den naturliga konsekvensen att funktionsavgiften inte bör klassificeras som en intäkt av försäljning av vara eller annan egendom. Gränsdragningen från varuförsäljningen, och till varuförsäljningar anknutna inkomster, är enligt vår mening tämligen självklar (annat är vid direkta felrubriceringar av varuförsäljningsavtal).[62]

En något mindre tydlig gränsdragning är den mellan funktionsförsäljning och leasing. Det är som sagt vår åsikt att funktionsförsäljningen inte bör anses vara, eller innefatta, ett leasingavtal, bl.a. eftersom funktonsför-

60 Lodin m.fl. 17:e uppl. 2019 s. 294 ff. (i 15:e upplagan sida 317).

61 Se t.ex. Kellgren, J. & Bjuvberg, J., Redovisning och beskattning: om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, 3 uppl., Studentlitteratur, 2014. s. 106.

62 Om installationen av funktionsutrustningen innebär en sådan bestående sammanfogning med funktionsköparens egendom, att det inte framstår som ett realistiskt alternativ att funktionsutrustningen kommer att separeras och återgå till funktionssäljaren, kan det innebära att det av parterna betecknade funktionsförsäljningsavtalet klassificeras som en överlåtelse av funktionsförsäljningsutrustningen. Se RÅ 1987 ref. 166.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

säljningen inte innebär något åtagande för funktionssäljaren att tillhandahålla en nyttjanderätt i en materiell tillgång, varken i en identifierad eller oidentifierad tillgång.[63] Att funktionsförsäljningen inte bör definieras som ett leasingavtal har en direkt betydelse för periodiseringsfrågan, eftersom det innebär att ersättningen som funktionssäljaren erhåller för sitt åtagande inte ska klassificeras som en hyresintäkt och periodisering inte ska ske i enlighet med reglerna om leasing, utan det bör alltså vara en annan redovisningsregel som blir avgörande. Detta är t.ex. av betydelse för företag som ska följa IFRS, eftersom inkomsten, och avtalet i sig, behandlas i enlighet med IFRS 15 ”intäkter från avtal med kunder” istället för IFRS 16 ”Leasingavtal”. Om funktionsförsäljningen ska sorteras in under någon av de traditionella kategorierna av affärshändelser bör funktionsförsäljning klassificeras som ett tjänsteuppdrag, men inte ett sådant uppdrag som utgör ett pågående arbete i skatterättslig mening.

5.5.2 En eller flera transaktioner?

En till klassificeringsfrågan nära anknuten fråga är huruvida funktionsförsäljningen ska redovisas som en transaktion, särredovisas i olika beståndsdelar eller samredovisas tillsammans med andra avtal/transaktioner. Funktionssäljarens åtagande att tillhandahålla en funktion kan vara tämligen omfattande och för att det ska utföras på ett ändamålsenligt sätt kan det kräva ett flertal olika åtgärder för funktionssäljaren. Funktionssäljaren kan komma att installera obestämd funktionsförsäljningsutrustning i funktionsköparens verksamhet, sköta den praktiska driften av funktionsförsäljningsutrustningen, underhålla, reparera och på annat sätt ombesörja den löpande servicen av funktionsförsäljningsutrustningen, samt ersätta funktionsköparen för den skada funktionsköparen lider på grund av eventuell brist i funktionstillhandahållandet. Det kan i vissa fall finnas skäl att se funktionsförsäljning som en sammanslagning av ett flertal olika åtaganden som ska redovisas separat, alltså som individuella åtaganden. Frågan är av betydelse, delvis beroende av graden av väsentlighet i det enskilda fallet och av vilket regelsystem som följs. Det är förmodligen mycket ovanligt att flera funktionsförsäljningsavtal ska samredovisas, varför vi inte utvecklar den frågan.

I ”äldre” (i jämförelse med senaste IFRS) redovisningsstandarder, såsom K2 och K3, finns det regler om att en transaktion ska redovisas i

63 Se avsnitt 3.4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

separata delar om en sådan separation är nödvändig för att korrekt återge transaktionens ekonomiska innebörd.[64] Om ett avtal innefattar två distinkta aktiviteter som köparen kunde ha införskaffat separat och av olika parter, utan att det medför en märkbar kostnadsökning eller annat märkbart besvär för köparen, kan det finnas skäl att avtalets ekonomiska innebörd återges bättre genom att de två aktiviteterna särredovisas. Om exempelvis ett avtal (det är dock inte något typiskt funktionsförsäljningsavtal) innefattar två identifierbara aktiviteter: en försäljning av en vara, och ett serviceåtagande av densamma. Den första aktiviteten (försäljningen av varan) anses vara fullgjord under det aktuella räkenskapsåret, medan den andra aktiviteten (serviceåtagande) fortfarande är pågående. Om avtalet skulle redovisas som en helhet skulle företagets redovisning på balansdagen ge en felaktig bild av att antingen den första aktiviteten fortfarande är pågående eller att den andra aktiviteten är fullgjord. För att korrekt återge den ekonomiska innebörden bör företaget redovisa de två aktiviteterna som separata delar, åtminstone om den ena delen inte är helt underordnad den andra. Den ekonomiska innebörden av en transaktion är dock sällan så enkel att fastställa och bestämmelserna i K2 och K3 medför inte någon utförlig vägledning för företagen. Bestämmelserna i IFRS 15 innehåller däremot, i förhållande till K2 och K3, en mer ingående vägledning till hur ett företag ska identifiera och redovisa ett avtal i separata beståndsdelar.[65] Vi anser att de bestämmelser om särredovisning som framkommer i IFRS 15 kan innebära en redovisning som bättre återspeglar transaktioners verkliga ekonomiska innebörd och det vore därför lämpligt för även K3-företag, och måhända K2-företag, att se till IFRS 15 för vägledning vid bedömning huruvida en transaktion ska särredovisas eller ej, samt hur en sådan särredovisning ska genomföras.

Ett företag ska vid varje avtal (som faller under IFRS 15:s tillämpningsområde)[66] identifiera vilka prestationsåtaganden som företaget har utlovat i avtalet. Varje prestationsåtagande som företaget identifierar i avtalet ska därefter redovisas som en enskild post och avtalets transaktionspris (dvs. den ersättning som företaget förväntar sig att ha rätt till enligt avtalet)[67] ska

64 K3 (BFNAR 2012:1) kap. 23 punkt 7, och K2 kap. 6 punkt 2.

65 Norberg, C., Den nya redovisningsstandarden IFRS 15 intäkter från avtal med kunder och inkomstbeskattningen, Svensk Skattetidning, 2018, s. 407 f.

66 Nämnvärda undantag inkluderar leasingavtal och försäkringsavtal som faller under IFRS 16 (Leases) respektive IFRS 17.

67 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 47.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

därefter allokeras till de distinkta prestationsåtagandena.[68] Ett prestationsåtagande är varje löfte från företaget att överföra en distinkt vara eller tjänst till kunden, eller en serie av distinkta varor eller tjänster som i all väsentlighet är desamma och följer samma överföringsmönster.[69] För funktionssäljaren är det således nödvändigt att avgöra huruvida funktionsförsäljningsavtalet innehåller ett eller flera löften att överföra en vara eller tjänst till kund, huruvida de utlovade varorna eller tjänsterna är distinkta eller del av en serie av distinkta varor eller tjänster, samt, under förutsättning att det finns distinkta prestationsåtaganden, fastställa hur transaktionspriset ska allokeras mellan de distinkta prestationsåtagandena.

I funktionsförsäljningens grundfall torde endast ett uttryckligt löfte framkomma ur funktionsförsäljningsavtalet: nämligen att funktionssäljaren ska tillhandahålla funktionsköparen med en viss funktion under en bestämd tidsperiod. Funktionssäljaren har alltså inte uttryckligen åtagit sig att genomföra någon installation eller service av någon funktionsförsäljningsutrustning, eller någon annan överlåtelse av vara eller tjänst. Avsaknaden i avtalet av uttryckliga löften hindrar likväl inte att det i praktiken kan existera någon form av implicita löften – men det kan också vara frågan om för funktionssäljaren icke förpliktande mer eller mindre realistiska antaganden från funktionsköparen om hur funktionssäljaren torde komma att utföra sitt uppdrag. Om företagets affärspraxis, offentliga riktlinjer eller andra specifika uttalanden skapar en välgrundad förväntan hos kunden att företaget kommer överföra en vara eller tjänst, så är det tillräckligt för att det ska anses föreligga ett sådant löfte som kan vara ett prestationsåtagande.[70] Funktionsköparen är visserligen insatt i att vad han har köpt är en funktion (ett funktionsåtagande), men likväl kan det existera en ej i avtalet uttryckt förståelse mellan funktionssäljaren och funktionsköparen med innebörden att en viss aktivitet kommer att utföras. Utifrån funktionssäljarens affärspraxis kan det, t.ex., framstå som troligt att en materiell utrustning kommer att installeras i funktionsköparens verksamhet. Det skulle alltså vara möjligt att funktionsköparen kan ha förväntningar på att vissa aktiviteter kommer att genomföras och om dessa förväntningar kan anses vara välgrundade bör funktionsförsäljningen anses innehålla ett antal implicita löften om överföring av varor eller tjänster. Vid funktions-

68 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 31.
69 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 22.
70 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

försäljningen kan det dock vara svårt att avgöra huruvida de förväntningar funktionsköparen har ska anses vara välgrundade. Funktionsköparen kan möjligen förvänta sig att en materiell utrustning kommer att installeras, men eftersom funktionsförsäljningens teknikneutralitet tillåter funktionssäljaren att i hög grad välja vilken specifik art av utrustning som ska användas kan det anses att funktionsköparen inte rimligen kan förvänta sig en identifierad vara eller tjänst. Det funktionsköparen förvärvar är ju, i princip, en funktion, inte funktionssäljarens användningen av någon särskild metod för att åstadkomma funktionen. IFRS 15 erbjuder ingen direkt vägledning i frågan om kundens förväntan måste avse en identifierbar vara eller tjänst för att anses vara välgrundad, men vi anser att varan eller tjänstens grad av identifierbarhet kan vara av betydelse.

Att funktionsförsäljningen skulle anses innehålla flera implicita löften om överföringen av varor eller tjänster i enlighet med ovanstående, innebär inte i sig att funktionsförsäljningen innefattar flera prestationsåtaganden. Det krävs även att de utlovade varorna eller tjänsterna är distinkta eller en del av en serie distinkta varor eller tjänster. För att en utlovad vara eller tjänst ska anses vara distinkt krävs det att:

- Varan eller tjänsten kan användas av kunden separat eller tillsammans med andra resurser,[71] och att
- löftet av att överföra varan eller tjänsten kan särskiljas från andra i avtalet existerande löften.[72]

För att det första kriteriet ska anses vara uppfyllt är det nödvändigt att de implicit utlovade varorna eller tjänsterna har förmågan att vara distinkta varor eller tjänster. En vara eller tjänst är kapabel att vara distinkt om den kan användas eller säljas, självständigt från resterande löften i avtalet, på ett sådant sätt att kunden tillförs en ekonomisk fördel.[73] Vissa av de tjänster som möjligen kan anses vara implicit utlovade vid funktionsförsäljningen skulle vid en absolut självständig användning kunna tillföra ett ekonomiskt värde till funktionsköparens verksamhet. Funktionsköparen kan t.ex. använda den installerade funktionsförsäljningsutrustningen i sin verksamhet för att producera egna varor eller tjänster, utan att någon servicetjänst nödvändigtvis behövs. Andra implicit utlovade tjänster är av en

71 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 27 a.
72 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 27 b.
73 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 28.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

sådan karaktär att de inte kan användas av funktionsköparen i dess absoluta självständighet. Exempelvis skapar funktionsköparens rätt att erhålla en servicetjänst inget ekonomiskt värde om det inte finns någon utrustning som servicetjänsten kan utföras på. Däremot bör det inte föreligga någon större svårighet för funktionsköparen att införskaffa en lämplig resurs för att komplettera den implicit utlovade tjänsten på ett sådant sätt, att ett ekonomiskt värde skapas. Funktionsköparen kan t.ex. införskaffa nyttjanderätt till lämplig utrustning separat och från annan part för att sedan använda funktionssäljarens servicetjänst på den separat anskaffade utrustningen.[74] Tumregeln kan sägas vara att om en vara eller tjänst redan säljs separat av företaget eller annan entitet, bör den anses ha förmågan att vara distinkt.[75] Om funktionsförsäljningen kan anses innehålla implicita löften om överföringen av varor eller tjänster, så är det mycket möjligt att det existerar en försäljning av liknade varor eller tjänster. Sammantaget bör eventuella implicit utlovade tjänster som kan identifieras vara av en sådan karaktär att funktionsköparen kan använda dem separat eller tillsammans med andra lätt tillgängliga resurser och således bör de anses vara kapabla till att vara distinkta varor eller tjänster.

Att de implicit utlovade tjänsterna eller varorna i och för sig har förmågan att vara distinkta varor eller tjänster behöver dock inte innebära att de kan särskiljas från andra i avtalet utlovade varor och tjänster. Det är alltså nödvändigt att avgöra huruvida de utlovade tjänsterna eller varorna är distinkta när de ställs i kontext med funktionsförsäljningsavtalet. Det här är nödvändigt att, juridiskt-intellektuellt, ta ett steg tillbaka och erinra sig om att det som funktionsköparen har köpt är en funktion och inte de implicit utlovade varorna eller tjänsterna. Funktionen kan sägas utgöra en slutprodukt och de implicit utlovade varorna eller tjänsterna som funktionssäljaren genomför inom ramen för funktionsförsäljningen blir kombinerade och integrerade varandra på ett sådant sätt att denna slutprodukt skapas. När funktionssäljaren genomför en sådan integrerad paketering av varor eller tjänster, så kan det tala för att det är först när de implicit utlovade varorna eller tjänsterna ses som just ett paket som en distinkt vara eller tjänst framkommer.[76] Vid bedömningen av huruvida det faktiskt handlar om en kombinerad slutprodukt eller flera distinkta varor eller tjänster, ska vikt

74 Se Insights into IFRS. KPMG's practical guide to IFRS Standards, 2018, s. 944 f.
75 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 28.
76 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 29 a.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

läggas på huruvida riskerna med att fullgöra åtagandena i avtalet kan särskiljas från varandra.[77] Vid funktionsförsäljningen kan det vara aktuellt att utreda huruvida riskerna med att installera funktionsförsäljningsutrustningen kan särskiljas från riskerna att löpande underhålla densamme.

Vid en traditionell varuförsäljning, där säljaren har åtagit sig att genomföra det löpande underhållet av den sålda varan, bör det vara möjligt att särskilja säljarens risker att fullgöra de respektive åtaganden. Om varan levereras och fungerar på ett avtalsenligt sätt men därefter faller i oordning på grund av felaktigt underhåll, bör säljaren anses ha fullgjort försäljningen men misslyckats med det löpande underhållet och kan riskera att behöva ersätta köparen för det bristande underhållet. Vid funktionsförsäljningen bör riskerna med fullgörandet av åtagandena inte vara lika särskiljbara. Om funktionssäljaren installerar funktionsförsäljningsutrustningen och funktionsförsäljningsutrustningen initialt fungerar på ändamålsenligt sätt, men funktionen likväl inte tillhandahålls på grund av bristande underhåll från funktionssäljarens sida, bör konsekvensen vara att funktionssäljaren ansett ha brustit fullständigt i sitt åtagande och säljaren kan då inte försvara sig med att installationen av funktionsförsäljningsutrustningen som sådan var (eller är) ändamålsenlig. Funktionssäljarens möjlighet att byta metod och utrustning har en direkt på verkan på nödvändigheten att genomföra service, kan leda till ytterligare installationsåtgärder, samt påverkar det huruvida funktionssäljarens garantiåtagande kan komma att aktualiseras.

Det bör även framhållas att försäljningen av funktionen som en kombinerad produkt i hög grad medför andra förutsättningar för både funktionssäljaren och funktionsköparen än om tjänsterna, som är nödvändiga för att tillhandahålla funktionen, hade sålts respektive köpts separat och för att därefter kombineras. Det är endast vid försäljningen av funktionen som funktionsförsäljningens teknikneutralitet upprätthålls och utan teknikneutralitet går funktionssäljaren miste om den flexibilitet och resursoptimering som funktionsförsäljningen medger. Avsaknaden av teknikneutraliteten kan påverka funktionsköparen genom att köpeskillingen blir föremål för en märkbar förändring, samt att säkerheten att erhålla funktionen kan på förlorad. Man skulle kunna köpa en maskin i färdigt skick, eller så kan man köpa in råvaror och andra materiella beståndsdelar och införskaffa den expertis som är nödvändig för att konstruera en i all vä-

77 Se Insights into IFRS. KPMG's practical guide to IFRS Standards, 2018, s. 944 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

sentlighet lik maskin, men det är så mycket smidigare att helt enkelt köpa den färdigställda maskinen. Samma princip kan sägas gälla vid funktionsförsäljningen. Funktionsköparen kan köpa den färdiga funktionen, eller så kan funktionsköparen införskaffa alla de resurser och kompetenser som är nödvändiga för att en liknande funktion skapas.

Sammantaget anser vi att transaktionsriskerna i funktionsförsäljningen inte blir den samma om funktionsförsäljningen hade ersatts av ett hopplock av separata tjänster. Därför bör (åtminstone som en stark huvudregel) eventuella implicita löften om tjänster eller varor, som funktionsköparen kan anses ha en välgrundad förväntat på att erhålla, inte ses som distinkta varor eller tjänster inom ramen för funktionsförsäljningsavtalet. Det är först när de kombineras till tillhandahållande av funktionen som en distinkt vara eller tjänst framkommer – och då i form av en funktion.

5.5.3 Tidpunktsfrågan

Efter bedömningen av huruvida funktionsförsäljningen ska redovisas som en transaktion eller särredovisas i distinkta beståndsdelar är det nödvändigt att avgöra vid vilken tidpunkt de till åtagandet hänförliga inkomsterna ska redovisas som en intäkt. En inkomst hänförlig till en transaktion ska som en utgångspunkt redovisas som en intäkt vid den tidpunkt inkomsten är realiserad,[78] vilket vanligtvis sammanfaller med den tidpunkt när säljaren har fullgjort sitt åtagande. Om ett företags arbete för att fullgöra ett åtagande sträcker sig över flera räkenskapsår skulle det dock kunna vara missvisande om företaget väntar med att intäktsredovisa tills dess att åtagandet är fullkomligt avslutat. För att redovisningen ska skapa en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, och även korrekt återspegla företagets skattebetalningsförmåga, kan det vara nödvändigt att intäktsredovisning sker kontinuerligt under åtagandets fullgörandeperiod.

Vid en intäktsredovisning enligt IFRS 15 ska ett företag för varje identifierat prestationsåtagande avgöra huruvida det är ett prestationsåtagande som fullgörs vid en tidpunkt eller som uppfylls över tid.[79] Uppfylls prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt sker intäktsredovisningen av prestationsåtagandets samtliga inkomster vid den tidpunkten,[80] medan inkomsterna för ett prestationsåtagande som fullgörs över tid ska redovisas

78 Se avsnitt 5.5.1 ovan.

79 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 32.

80 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 31.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

som en intäkt i takt med att åtagandet fullgörs.[81] Ett prestationsåtagande anses enligt IFRS 15 vara fullgjort vid den tidpunkt som kontrollen över den utlovade tillgången (de distinkta varor eller tjänster som utgör grunden för ett prestationsåtagande) överförs från företaget till kunden. Kontrollen över en tillgång kan bl.a. utgöra förmågan att styra användningen av tillgången, hindra andra från att styra användningen, samt erhålla tillgångens fördelar.[82] Det bör här noteras att det i funktionsförsäljningens grundfall inte bör handla om en bedömning av kontrollen över funktionsförsäljningsutrustningen. Det är inte funktionsförsäljningsutrustningen, eller ens nyttjanderättigheten till den, som utgör funktionssäljarens åtagande i funktionsförsäljningens grundfall, utan funktionssäljarens prestationsåtagande är ett åtagande att tillhandahålla en viss funktion. Det är alltså kontrollen av funktionen och överföringen av denna kontroll som är av betydelse för bedömningen av hur prestationsåtagandet anses fullgöras. Grundtanken med funktionsförsäljningen är att kunden har köpt en funktion som denne ska kunna nyttja vid varje tidpunkt under en viss tidsperiod. Genom funktionssäljarens valda tillvägagångssätt skapas och tillhandahålls funktionen. I samma tidpunkt som funktionen skapas har den därefter förbrukats, men är likaså vid denna ytterst tillfälliga tidpunkt en tillgång som bör anses vara under funktionsköparens kontroll. Det är visserligen funktionssäljaren som bestämmer hur funktionstillhandahållandet ska ske, men det är funktionsköparen som bestämmer hur funktionen ska användas och genom användningen av funktionen i sin egen verksamhet erhåller funktionsköparen fördelen av funktionens existens. Funktionsköparen erhåller och samtidigt förbrukar de fördelar som följer av ett ändamålsenligt funktionstillhandahållande och därför bör funktionsförsäljningen i dess grundfall ses som ett prestationsåtagande som fullgörs över tid.[83]

När ett prestationsåtaganden har fastställts att fullgöras över tid är det därefter nödvändigt att fastställa i vilken takt prestationsåtagandet fullgörs eller, med andra ord, hur pass fullgjort prestationsåtagandet är på balansdagen.[84] Enligt IFRS 15 punkt 41 kan fullgörandegraden av ett prestationsåtaganden mätas genom antingen en outputmetod eller en inputmetod.

81 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkter 31 och 39.
82 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 33.
83 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 35.
84 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 39.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

En tillämpning av en *outputmetod* innebär att företaget fastställer förhållandet mellan värdet på de tillgångar som överförts till kund med värdet på de tillgångar som kvarstår att överföra.[85] Det kan t.ex. handla om en mätning av hur många liter olja som levererats i förhållande med den mängd olja som kvarstår att leverera, eller antal tidsenheter som en funktions har tillhandahållits i förhållande med det antal tidsenheter kvarstår av funktionstillhandahållandet.

Om den producerade outputen inte är möjlig att mäta eller att en tillförlitlig mätning inte kan genomföras utan otillbörligt höga kostnader, kan det finnas grund för företaget att tillämpa en *inputmetod* istället.[86] Vid tillämpningen av en inputmetod sker mätningen av fullgörandegraden genom att företaget fastställer förhållandet mellan utförda insatser för att fullgöra prestationsåtagandet med de insatser som beräknas kvarstå att genomföra.[87] Här kan det t.ex. handla om att fastställa förhållandet mellan i fullgörandet förbrukade resurser med resurser som förväntas förbrukas för att fullgöra prestationsåtagandet. Frågan i funktionsförsäljningens grundfall är huruvida en output- eller en inputmetod ger en mer rättvisande bild av funktionsåtagandets fullgörandegrad.

Funktionsförsäljningen är ett resultatorienterat uppdrag där det råder teknikneutralitet för funktionssäljaren med avseende på metoden för hur den avtalade funktionen ska tillhandahållas. Det innebär att det vid funktionsförsäljningen inte endast föreligger ett obestämt antal insatser som kan komma att behöva genomföras för att fullgöra funktionsåtagandet, utan dessa insatser är därtill av en obestämd art. Det kan vid första anblick framstå som att funktionsförsäljningens teknikneutralitet gör det omöjligt att fastställa fullgörandegraden genom en inputmetod och att en outputmetod där fullgörandegraden mäts på tidsenhetsbasis är att föredra.[88] Funktionssäljarens insatser är förvisso inte satta i sten, men likaså torde det vara nödvändigt för funktionssäljaren att upprätta i möjligaste mån tillförlitliga beräkningar och strategier för vilka insatser och resurser som funktionstillhandahållandet kommer ta i anspråk. Hur skulle annars funktionsavgiften kunna prissättas? Dessa beräkningar skulle kunna

85 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt B15.

86 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt B 17.

87 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt B 18.

88 En sådan tidsenhetsbaserad mätning av fullgörandegraden torde resultera i att funktionsförsäljningens inkomster periodiseras linjärt under den tidsperiod som funktionen ska tillhandahållas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

visa på att en i funktionstillhandahållandet utförd insats torde sannolikt vara av väsentligt större betydelse än resterande beräknade insatser och att funktionsåtagandets fullgörandegrad och intäktsredovisningen således bör fastställas därefter. Det bör alltså föreligga en teoretisk möjlighet att intäktsredovisningen sker genom en inputmetod, men det innebär inte i sig att det i funktionsförsäljningens grundfall föreligger sådana omständigheter som faktiskt skulle motivera en inputmetod.

Vid funktionsförsäljningens grundfall torde en betydande del av funktionssäljarens utgifter uppkomma, och betydande insatser genomföras, under funktionsförsäljningens etableringsfas. Det är t.ex. under denna tidsperiod som funktionssäljaren både anskaffar och installerar funktionsförsäljningsutrustningen. Överlag kan funktionsförsäljningen fömodligen vara framtung på utgiftssidan för funktionssäljaren – dvs. de flesta av funktionsförsäljningsutgifterna uppstår nog under etableringsfasen. Därtill kan installationen av funktionsförsäljningsutrustningen anses utgöra en betyande del av de aktiva insatser som är nödvändiga för funktionstillhandahållandets genomförande. Med detta i beaktning kan det framstå som att en inputmetod skulle skapa en mer rättvis bild av åtagandets fullgörandegrad och att därför en betydande del av funktionsinkomsten periodiseras till funktionsförsäljningens etableringsfas.

Ovanstående resonemang kan framstå som lämpligt, men vi anser att den innefattar en väsentlig brist. Anskaffningen och installationen av funktionsförsäljningsutrustningen är visserligen nödvändiga för att tillhandahållandet av funktionen ska kunna genomföras, men dessa insatser är inte den faktor som kontinuerligt skapar och tillhandahåller funktionen. Det är den löpande driften och användningen av funktionsförsäljningsutrustningen som medför att funktionstillhandahållandet upprätthålls. Det är måhända inte funktionssäljaren som praktiskt använder sig av funktionsförsäljningsutrustningen och funktionssäljaren behöver möjligen inte göra någon aktiv insats för att funktionen ska tillhandahållas, men likaså är det funktionssäljarens val att låta funktionsköparen dra nytta av funktionsförsäljningsutrustningen som medför att prestationsåtagandet att tillhandahålla funktionen fullgörs.[89] Oavsett hur många resurstunga

89 I skatterättslig praxis har HFD i ett flertal fall gjort bedömningen att det inte krävs några aktiva insatser för att en periodisering av inkomsterna ska kunna ske. Se t.ex. RÅ 2002 ref. 84, där en fastighetsägare erhöll en engångspremie för ett 25 årigt långt arrende. HFD ansåg att det var förenligt med god redovisningssed att inkomsten periodiserades linjärt under den 25

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

insatser funktionssäljaren lägger ner under en viss tid, blir inte funktionsåtagandet fullgjort i en snabbare eller långsammare takt, utan funktionsåtagandet kan endast fullgöras genom att funktionen har tillhandahållits på avtalsenligt sätt under den avtalsenliga tidsperioden. Funktionsåtagandets fullgörandegrad, och därmed även intäktsredovisningen, bör således styras av en inputmetod och inkomsten periodiseras linjärt under funktionsförsäljningens tidsperiod.

Ovanstående slutsats om en linjär inkomstperiodiseringen bör även gälla vid redovisning enligt K2 och K3. Huvudregeln i båda dessa redovisningsstandarder är att inkomster från tjänsteuppdrag, där uppdragstagaren under en bestämd tidsperiod ska genomföra ett obestämt antal aktiviteter, ska periodiseras linjärt under uppdragstiden.[90] Undantag från en linjär redovisning ska göras om det föreligger någon aktivitet som är mer väsentlig än resterande aktiviteter,[91] eller, enbart för K3, om det finns någon alternativ metod som bättre visar uppdragets fullgörandegrad.[92] Ovanstående resonemang om inputmetod kontra outputmetod bör gälla även här och i funktionsförsäljningens grundfall synes det inte föreligga någon giltig anledning till att inkomsten inte periodiseras linjärt under den tidsperiod som funktionstillhandahållandet genomförs.

5.6 Periodisering av funktionsförsäljningsutgifter

5.6.1 Med utgångspunkt i aktivering

Funktionsförsäljningens teknikneutralitet innebär en betydande självbestämmanderätt för funktionssäljaren rörande val av metod för att tillhandahålla den avtalade funktionen. Möjligheten att använda sig av olika tillvägagagångsätt i tillhandahållandet, i kombination med den extensiva skyldigheten att åtgärda eventuella brister i funktionstillhandahållandet, innebär att det i en funktionsförsäljning är svårt att på förhand veta vilka typer av utgifter som kommer att uppkomma, samt vid vilken tidpunkt som de kommer att uppkomma. Därtill torde det ofta vara svårt att göra en alldeles självklar avgränsning mellan funktionssäljarens utgifter i allmänhet och funktionssäljarens utgifter för funktionsförsäljningen. Sam-

åriga tidsperioden, trots det att fastighetsägaren inte behövde genomföra någon ytterligare insats utöver upplåtandet av nyttjanderätten.

90 K3 (BFNAR 2012:1) kap. 23 punkt 26, och K2 kap. 6 punkt 11.

91 K3 (BFNAR 2012:1) kap. 23 punkt 26 st. 2, och K2 kap. 6 punkt 11 st. 2.

92 K3 (BFNAR 2012:1) kap. 23 punkt 26.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

mantaget blir periodiseringen av funktionsförsäljningsutgifterna i hög grad beroende av omständigheterna i det aktuella fallet. Klassificeringen av vad som är en funktionsförsäljningsutgift är dock i dagsläget inte en för periodiseringen särskilt avgörande klassificering, eftersom det inte ännu existerar någon särskild regel för periodiseringen av funktionsutgifterna. Periodiseringen av funktionsutgifterna måste istället fastställas genom en tillämpning av redan existerande periodiseringsregler.

Periodiseringen av utgifter är i sin kärna en bedömning av huruvida en utgift bidrar till att skapa en resurs som ska, eller får, aktiveras som en tillgång för att därefter periodiseras till en eller flera senare tidpunkter; eller en resurs som ska anses vara omedelbart förbrukad. Efter det att en tillgång har identifierats och utgifterna har aktiverats som del av tillgångens anskaffningsvärde blir det nödvändigt att fastställa vid vilken tidpunkt, eller vilka tidpunkter, som tillgången förbrukas och utgiften får dras av som en avdragsgill kostnad. Periodiseringsfrågan kan alltså sägas bestå av dels en klassificeringsfråga: där det är nödvändigt att fastställa huruvida en utgift ska aktiveras som en tillgång och hur denna tillgång ska klassificeras, dels en ren tidpunktsfråga, där tidpunkten eller tidpunkterna för avdrag fastställs utifrån klassificeringen av tillgången.[93] En utgifts aktivering som en del av en tillgångs anskaffningsvärde är alltså av stor betydelse för periodiseringen av utgiften. Detta är framförallt av betydelse för periodiseringen av löneutgifter och andra likande utgifter för den personal och annan arbetskraft som används i funktionsförsäljningen. Utgifter för arbetskraft är som huvudregel omedelbart avdragsgilla, men om arbetskrafstutgiften ska hänföras till anskaffningsvärdet för en tillgång blir konsekvensen att utgiften periodiseras i enlighet med reglerna för den aktuella tillgången.[94] Om t.ex. en arbetskraftsutgift ska aktiveras som del av anskaffningsvärdet för ett inventarium kommer arbetskraftsutgiften att kostnadsföras i enlighet med reglerna i 18 kap. IL.

Precis som vid periodiseringen av inkomster är huvudregeln för utgifter att redovisningen är prejudiciell för beskattningen, såvida inte annat är särskilt föreskrivet i lag.[95] Aktiveringen av utgifter och därefter följande periodiseringen i redovisningen får därför ofta genomslag i beskattningen.

93 Se Kellgren, J. & Bjuvberg, J., Redovisning och beskattning, Studentlitteratur, 3:e upplagan, 2014 s. 106 f.

94 Se Kellgren, J. Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005, s. 75.

95 14 kap. 2 & 4 §§ IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Utgiftsperiodiseringen är dock, till skillnad från inkomstperiodiseringen, föremål för ett flertal betydelsefulla skatterättsliga särregleringar. Förekomsten av dessa skatterättsliga särregleringar innebär däremot inte att redovisningen och beskattningen blir fullkomligt frikopplade från varandra, utan den skattskyldiges räkenskaper och god redovisningssed kan vara av betydelse genom att:

- Skatterätten och redovisningen använder sig av gemensam terminologi och existerande redovisningsnormer innefattar utförlig vägledning i hur den gemensamma terminologin ska tolkas,[96]
- den skatterättsliga regeln föreskriver att en viss åtgärd måste göras i den skattskyldiges räkenskaper,[97] och
- räkenskapens verifikationer och den skattskyldiges presentation av räkenskaperna kan ha ett bevisvärde för huruvida en omständighet föreligger eller ej.[98]

De skatterättsliga periodiseringsreglerna bygger visserligen ofta på en rätt betydande schablonisering, men även den särskilda skatterättsliga periodiseringen bör ske med utgångspunkt i vilka utgifter som kan aktiveras som en del av en tillgångs anskaffningsvärde.

96 Se Bjuvberg, J., Terminologin kring det materiella sambandet mellan redovisning och beskattning m.m., Svensk Skattetidning 2018, s. 560 ff.

97 Ovanstående samband har ibland beskrivits som ett s.k. formellt samband, men det vore möjligen mer korrekt att benämna det som ett omvänt samband eller en omvänd koppling mellan beskattningen och redovisningen. (Kellgren, J. & Bjuvberg, J., Redovisning och beskattning, Studentlitteratur, 3:e upplagan, 2014, s. 126, och Bjuvberg, J., 2018, s. 558). Det omvända sambandet framkommer tydligt i bestämmelser såsom 18 kap. 4 § och 30 kap. 3 § IL, men kan även föreligga vid bestämmelser såsom 18 kap. 2 §. I den aktuella paragrafen finns det ingen i lagtexten uttrycklig föreskrift om att omedelbart avdrag för reparation och underhållsutgifter får göras endast om motsvarande kostnadsföring har skett i räkenskaperna, men SKV har anfört att ett sådant krav föreligger. Se Skatteverkets ställningstagande 2015-03-20, dnr 131 164764-15/111.

98 Det faktum att en affärshändelse har redovisats i den skattskyldiges räkenskaper betyder inte att affärshändelsen faktiskt har inträffat eller existerar, utan det är de faktiska omständigheterna som medför att affärshändelsen har inträffat eller kommer att inträffa. Däremot kan redovisningen av affärshändelsen tala för att det kan ha inträffat eller kommer att inträffa. Därtill bör de redovisningssval som den skattskyldige har gjort i räkenskaperna kunna användas som tolkningsmaterial vid den skatterättsliga bedömningen. T.ex. om den skattskyldige hävdar omedelbart avdrag för utgifterna för ett anskaffade inventarier med stöd av att inventariernas ekonomiska livslängd understiger 3 år, men har i sina räkenskaper gjort bedömningen att inventariernas ekonomiska livslängd är 10 år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

En funktionsförsäljningsutgift ska aktiveras som en tillgång i beskattningen och periodiseras till en eller flera senare tidpunkter om:

- Utgiften kan hänföras till anskaffningsvärdet för en skatterättsligt materiell eller immateriell tillgång i 17 kap. IL (lagertillgångar), 18 kap. IL (inventarier), 19 kap. IL (byggnader), och 20 kap. IL (markanläggningar).
- Utgiften kan hänföras till anskaffningsvärdet för en finansiell kapitaltillgång.[99] I funktionsförsäljningens grundfall torde det inte finnas någon utgiftspost som kan hänföras till finansiella kapitaltillgångar och vi kommer därför inte här behandla periodiseringen av sådana utgifter.
- Ingen skatterättslig föreskrift stadgar aktivering, men utgiften ligger inom det kopplade området och aktivering har skett i redovisningen.[100] För funktionssäljaren är det här framförallt aktuellt att beakta aktiverbara FoU-utgifter,[101] och aktiverbara utgifter för förvärvandet och fullgörandet av uppdrag.[102]

5.6.2 Utgifter hänförliga till den materiella utrustningen

I funktionsförsäljningens grundfall sker som sagt funktionstillhandahållandet genom att funktionssäljaren installerar, eller på annat sätt placerar, någon form av materiell utrustning (funktionsförsäljningsutrustning) hos funktionsköparen, för att därefter använda den installerade utrustningen för att kontinuerligt skapa och leverera funktionen till funktionsköparen. Det föreligger i princip ingen skyldighet för funktionssäljaren att använda sig av någon materiell utrustning i funktionstillhandahållandet (om inte kontraktet kräver just detta), men i den praktiska verkligheten torde funktionstillhandahållandet endast sällan kunna genomföras utan användningen av någon form av funktionsförsäljningsutrustning. Funktionsförsäljningsutrustningen är således av en väsentlig betydelse i funktionsförsäljningen och en betydande del av funktionsförsäljningsutgifter-

99 Enligt 14 kap. 9 § IL ska utgifter som kan hänföras till finansiella kapitaltillgångar periodiseras i enlighet med bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. 26–32 §§ IL.

100 Bjuvberg, J., Redovisningens betydelse för beskattningen, 2006, s. 279, Kellgren, J., Kunskapsutveckling och beskattning, Norstedts Juridik, 2005, s. 83, Påhlsson, R., A4 Inkomst av näringsverksamhet, Skattenytt, 2005, s. 286, och RÅ 2004 ref. 113.

101 IAS 38 (Intangible Assets) punkt 57.

102 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 91–98.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

na kan troligen komma att, direkt eller indirekt, kopplas till funktionsförsäljningsutrustningen.

Bedömningen av vad som ingår i anskaffningsvärdet för en materiell tillgång påverkas inte i någon högre grad av vilken tillgångskategori som funktionsförsäljningsutrustningen anses tillhöra. Däremot blir denna klassificeringsfråga av väsentlig betydelse för den rena tidpunktsfrågan. Det är alltså nödvändigt att avgöra huruvida funktionsförsäljningsutrustningen ska klassificeras som en materiell anläggningstillgång, 18–20 kap. IL, eller en omsättningstillgång, 17 kap. IL. Redovisningen är visserligen inte prejudiciell i denna klassificeringsfråga, men likväl bör den redovisningsmässiga klassificeringen ge vägledning för beskattningen.[103] Gränsdragningen mellan de två huvudkategorierna görs utifrån avsikten med innehavet av tillgången. Om avsikten är att funktionsförsäljningsutrustningen ska stadigvarande brukas och användas i den egna verksamheten ska tillgången klassificeras som en anläggningstillgång,[104] föreligger det annan avsikt klassificeras den som en omsättningstillgång.[105] Funktionssäljarens avsikt med funktionsförsäljningsutrustningen är att den ska användas i funktionsförsäljningen, vilket är en verksamhet som funktionssäljaren bedriver, och troligen är funktionsförsäljningsutrustningen av sådan beskaffenhet att den har långvarig ekonomisk livslängd i funktionsförsäljningen.

Funktionsförsäljningsutrustningen kommer visserligen att vara fysiskt belägen hos funktionsköparen och det torde även vara funktionsköparen som i praktiskt hänseende kommer att använda sig av funktionsförsäljningsutrustningen, men varken avsaknaden av den fysiska besittningen eller den praktiska användningen av en tillgång är något som i sig hindrar att det är i funktionssäljarens verksamhet som funktionsförsäljningsutrustningen anses stadigvarande brukad.[106] Funktionsförsäljningsut-

103 Se RÅ 2003 ref. 70, Kellgren, J., Materiella lagertillgångar – något om sambandet mellan redovisning och beskattning, Skattenytt, 2006, s. 427., och Knutsson, M., Norberg, C. & Thorell T., Redovisningsfrågor i skattepraxis, Iustus 2012, s. 166 f.

104 4 kap. 1 § ÅRL och t.ex. 18 kap. 1 § IL.

105 4 kap. 1 § ÅRL och 17 kap. 3 § IL. I synnerhet ska en tillgång inte innehas med avsikt att stadigvarande brukas och användas om: det föreligger ett primärt handelsändamål, eller om tillgången ämnas säljas, förbrukas eller på annat sätt realiseras inom ett år eller inom den skattskyldiges normala verksamhetscykel. Se K3 (BFNAR 2012:1) 4 kap. punkt 4.

106 I detta hänseende bör tillgångsklassificeringen av funktionsutrustningen i all väsentlighet liknas med den skatterättsliga hanteringen av leasingavtal. I beskattningen anses leasingobjektet stadigvarande brukas i leasinggivarens verksamhet och inte leasingtagare. Vi ser inga skäl till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

rustningens klassificering som en materiell anläggningstillgång är dock beroende av att funktionsförsäljningsavtalets verkliga innebörd inte är ett överlåtelseavtal avseende den underliggande funktionsförsäljningsutrustningen.[107] Vanligtvis bör det vid funktionsförsäljning inte vara parternas avsikt att äganderätten till funktionsförsäljningsutrustningen ska övergå till funktionsköpare.[108] Sammantaget torde funktionsförsäljningsutrustningen i de flesta fall klassificeras som en anläggningstillgång. Det bör här noteras att funktionsförsäljningsutrustningen mycket väl kan vara av en sådan materiell beskaffenhet att den klassificeras som en byggnad eller markinventarier,[109] men i huvuddelen av fallen bör funktionsförsäljningsutrustningen vara någon form av maskin, maskinkomponent eller annat materiellt inventarium. Vi kommer mot denna bakgrund att fokusera på reglerna om inventarier som finns i 18 kap. IL.

Även om det inte föreligger någon s.k. förtäckt överlåtelseavsikt hos funktionsförsäljningens parter[110] kan installationen av funktionsförsäljningsutrustningen medföra att funktionsförsäljningsutrustningen blir sammanfogad med egendom ägd av funktionsköparen på ett sådant sätt att funktionssäljaren förlorar det sakrättsliga skyddet (”stark äganderätt”) avseende funktionsförsäljningsutrustning,[111] samt separationsrätt gentemot funktionsköparen (”svag äganderätt”).[112] Dessa förluster kan utgöra betydande risker för funktionssäljarens formella position som ägare till

att funktionsutrustningen bör behandlas annorlunda. Se praxis, såsom RÅ 1987 ref. 5 och RÅ 1989 ref. 62 I, där leasinggivaren har ansett ha rätten till värdeminskningsavdrag. Se även IAS 16 punkt 6, och K3 (BFNAR 2012:1) kap. 17 punkt 2.

107 Det finns en viss diskussion inom skatterättslig doktrin huruvida en sådan omklassificering av rättshandlingar sker på grund av en särskild skatterättslig genomsynsmetod (se t.ex. Gäverth, L., Regeringsrätten och genomsyn, Svensk Skattetidning, 1996 s. 731 ff.) eller en ren civilrättslig tolkning av rättshandlingarnas verkliga innebörd (se t.ex. Bergström, S., Skattenytt, 2004, s. 771 ff., och Hultqvist, A., Rättshandlingars verkliga innebörd, Skattenytt, 2007, s. 700 f.). Oavsett vilken tolkningsmetod som avses är det onekligen som så att de skattskyldigas rättshandlingar kan komma att omklassificeras av SKV eller domstol. Se t.ex. RÅ 1998 ref. 58 I.

108 I slutändan är det dock i princip en domstol, inte parterna, som avgör avtalets innebörd.

109 Se Arnesdotter, I., JB 2 kap. 1 § 1 st. – ett hinder för funktionsförsäljning? I Festskrift till Göran Millqvist / [red.] Gorton, L. Heuman, L., Persson, A. och Sjöberg, G., Stockholm: Jure, 2019, s. 67–96.

110 Se avsnitt 3.4.

111 Innebörden av en sådan förlust är att funktionssäljaren kan behöva ge vika för eventuellt tredje mans anspråk avseende funktionsförsäljningsutrustningen. Det kan t.ex. inträffa genom att funktionsförsäljningsutrustningen blir ett fastighetstillbehör enligt reglerna i 2 kap. JB.

112 Här handlar det om s.k. accession. Accession inträffar när två egendomsobjekt (ett huvudobjekt och ett biobjekt) sammanfogas på ett sådant sätt att de förenats till endast ett egen-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

funktionsförsäljningsutrustningen, men bör inte innebära en omklassificering av varken funktionsförsäljningsavtalet eller funktionsförsäljningsutrustningen. Förlusten av sakrättsligt skydd innebär inte att det obligationsrättsliga förhållandet mellan funktionssäljaren och funktionsköparen har ändrats, utan funktionssäljaren kan fortfarande göra gällande sin äganderätt avseende funktionsförsäljningsutrustningen gentemot funktionsköparen. I RÅ 1987 ref. 5 ansågs en sådan omständighet innebär att ett leasingavtal inte skulle omklassificeras. Något mer osäkert är det huruvida förlusten av separationsrätt gentemot funktionsköparen ska anses innebära funktionssäljaren har förlorat äganderätten till funktionsförsäljningsutrustningen. Funktionsköparen kan nu vägra att återlämna funktionsförsäljningsutrustningen och funktionssäljaren kan inte använda sig av rättsliga medel (t.ex. handräckning) för att få funktionsförsäljningsutrustningen återlämnad. Att separationsrätten har gått förlorad och att funktionsköparen kommer att vägra att återlämna funktionsförsäljningsutrustningen är dock två skilda saker och om omständigheterna talar för att separation och återlämning kommer att ske, bör funktionssäljaren inte anses ha avyttrat, utrangerat, eller på annat sätt förlorat funktionsförsäljningsutrustningen.[113]

Om funktionsförsäljningsutrustningen klassificeras som ett inventarium ska de funktionsförsäljningsutgifter som ska hänföras till funktionsförsäljningsutrustningens anskaffningsvärde dras av antingen genom årliga värdeminskningsavdrag,[114] eller, under vissa undantag, genom direkta avdrag.[115] Tillämpningen av värdeminskningsavdragsreglerna är självfallet av stor betydelse för funktionssäljarens beskattning, men den saknar särdrag för funktionsförsäljning och kommer därför inte att behandlas här. De för funktionsförsäljningen intressanta frågorna är vilka av funktionsförsäljningsutgifterna som ska hänföras till anskaffningsvärdet och huruvida något av undantagen för omedelbart avdrag kan tillämpas.

---

domsobjekt. Den som tidigare var ägare till det s.k. huvudobjektet kan genom sammanfogningen med biobjektet ha blivit enskild ägare till det nya egendomsobjektet. Se Arnesdotter a.a. (not 6 ovan).

113 De skatterättsliga och redovisningsrättsliga konsekvenserna av accession är dock inte helt klara, och det synes finnas ett stort behov av att närmare utreda området.

114 18 kap. 3, 13 och 17 §§ IL.

115 Direkt avdrag medges t.ex. för utgifter för reparation och underhåll, 18 kap. 2 § IL, utgifter för kottidsinventarier eller inventarier av mindre värde, 18 kap. 4 §IL, eller om anskaffat inventarium avyttras, utrangeras eller på annat sätt förloras under samma beskattningsår som det anskaffades, 18 kap. 5 § IL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Vad som ska aktiveras som en del av inventariers anskaffningsvärde är en i beskattningen reglerad fråga,[116] men det finns goda skäl för att redovisningen bör kunna ge vägledning i de situationer där inventariet anskaffats genom förvärv eller egen tillverkning.[117] Utöver inköpspriset och därtill direkt hänförliga utgifter ska samtliga utgifter, som är direkt hänförbara för att få funktionstutrustningen på den plats och det skick att den kan användas i enlighet med avsikten för dess anskaffning, aktiveras som en del av funktionsförsäljningsutrustningens anskaffningsvärde.[118] Sker anskaffningen genom egen tillverkning ska även indirekta kostnader ingå i anskaffningsvärdet.[119] Här nämnda beräkningar saknar dock särskilda dimensioner för funktionsförsäljning och utvecklas därför inte här.

Även om det inte råder full korrespondens mellan det redovisningsrättsliga och skatterättsliga anskaffningsvärdet, så är det tydligt att det inte bara är utgifter för de materiella ting som i slutändan utgör funktionsförsäljningsutrustning, som kommer att aktiveras som en del av funktionsförsäljningsutrustningens anskaffningsvärde. Därtill ska även exempelvis utgifter för arbetskraft, inköpta tjänster och i anskaffningen förbrukade materiella resurser komma att aktiveras. Att sådana utgifter kan ingå i en materiell tillgångs anskaffningsvärde är inget unikt för funktionsförsäljningen eller funktionsförsäljningsutrustningen, men vid funktionsförsäljningen kan det vara svårt att fastställa vid vilken tidpunkt som funktionsförsäljningen är så pass avsiktsenligt färdigställd att uppkomna utgifter inte längre ska aktiveras som en del av anskaffningsvärdet.

Det finns enligt vår mening framförallt två tidpunkter som skulle kunna anses vara denna avgörande tidpunkt.

- Den tidpunkt som funktionsförsäljningsutrustningen är så pass färdigställd att den skulle kunna användas i ett obestämt funktionstillhandahållande, eller
- den tidpunkt som funktionsförsäljningsutrustningen är på plats hos funktionsköparen och är del av ett funktionstillhandahållande.

116 Huvudregeln går att finna i 18 kap. 7 § IL. Därtill finns det ett antal specialregler i 18 kap. 8–12 §§ IL.

117 Se Bjuvberg, Redovisningens betydelse för beskattningen, 2006, s. 399.

118 IAS 16 punkt 16 och K3 (BFNAR 2012:1) Kap. 17 punkt 7.

119 4 kap. 3 § 3 st. ÅRL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Mellan dessa två tidpunkter kan ett antal funktionsförsäljningsutgifter uppkomma, som är nödvändiga för, och direkt hänförbar till, att få funktionsförsäljningsutrustningen på plats i funktionstillhandahållandet. T.ex. utgifter för transport av funktionsförsäljningsutrustningen till funktionsköparen och utgifter för installationen av funktionsförsäljningsutrustningen i funktionsköparens verksamhet. Om den första tidpunkten ska anses vara den avgörande tidpunkten aktiveras utgifterna ej och omedelbart avdrag erhålls, medan den andra tidpunkten skulle medföra aktivering och kostnadsföring genom värdeminskningsavdrag.

Avsikten med funktionsförsäljningsutrustningen är att den ska användas i en funktionsförsäljning för att skapa och tillhandahålla en funktion. Medan utrustningen förblir hos funktionssäljaren uppfylls inte det syftet, utan funktionsförsäljningsutrustningen kommer till nytta i funktionssäljarens verksamhet först när den är hos funktionsköparen och bidrar till funktionstillhandahållandet. Installations- och transportutgifterna är alltså bidragande till det ekonomiska fördelar, dvs. erhållandet av funktionsavgiften, som funktionsförsäljningsutrustningen ger upphov till. Om funktionsavgiften periodiseras under flera tidsperioder kan det med beaktande av matchningsprincipen framstå som lämpligt även utgifterna periodiseras över flera tidsperioder. Å andra sidan är det möjligt att funktionsförsäljningsutrustningens plats hos funktionsköparen inte är särskilt bestående, eftersom ett av syftena med funktionsförsäljningen är att funktionsförsäljningsutrustningen ska kunna bytas ut och flyttas till andra funktionsförsäljningar eller andra verksamheter. När det föreligger en sådan avsikt att kunna flytta på funktionsförsäljningsutrustningen kan det framstå olämpligt att aktivera utgifter som är hänförliga till en installation av funktionsförsäljningsutrustningen. Vid den första tidpunkten kan det därtill vara osäkert i vilken funktionsförsäljning, om någon, som funktionsförsäljningsutrustningen kommer vara delaktig i. Sammantaget finns det argument för båda tidpunkterna och det är i vår mening inte självklart vilket av de två alternative som ger den mest rättvisa bilden av funktionssäljarens ekonomiska ställning. Det kan mycket väl vara så att den avgörande tidpunkten varierar från fall till fall. Om exempelvis funktionsförsäljningsutrustningen förvärvas eller tillverkas med en specifik funktionsförsäljning/funktionsköpare i åtanke kan den avgörande tidpunkten inträffa först när funktionsförsäljningsutrustningen är på plats hos den funktionsköparen, medan den i andra situationer kan anses vara färdigställd när den befinner sig hos funktionssäljaren.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

En annan fråga av intresse för funktionssäljaren, men som måhända inte är särskilt särpräglad för funktionsförsäljningen, är huruvida det finns något utrymme att göra omedelbart avdrag för en funktionsförsäljningsutgift med stöd av att den kan anses utgöra reparation och underhåll. En väsentlig aspekt av funktionsåtagandet är att funktionssäljaren är förpliktad att genomföra samtliga åtgärder som krävs för att funktionsköparen ska erhålla den avtalade funktionen. Sådana åtgärder kan inkludera reparations och underhållsåtgärder, men även reguljära utbyten av de installerade funktionsförsäljningsutrustningarna. I många fall bör det inte vara särskild problematiskt att avgöra huruvida en utgift är av reparationskaraktär, eller om den snarare bör anses utgöra en anskaffningsutgift som ska aktiveras som en del av det skatterättsliga avskrivningsunderlaget. Gränsdragningen däremellan bör dock inte alltid vara självklar, utan i de situationer där en utbytesåtgärd genomförs bör det vara nödvändigt att fastställa huruvida utbytet avser endast en liten del av inventariet och därför bör betraktas som reparation och underhåll, eller om utbytet avser inventariet som en helhet – eller en så pass väsentlig del av helheten – att det ska anses utgöra en anskaffning av nytt inventarium. Gränsdragningen kan vara svår att göra, eftersom det inte är självklart hur man ska ringa in den materia som utgör ett distinkt inventarium.

5.6.3 I redovisningen aktiverade utgifter

En betydelsefull grund för aktivering av funktionsförsäljningsutgifter går att finna i den nya redovisningsstandarden IFRS 15. IFRS 15 är framförallt av betydelse för periodiseringen av intäkter från avtal med kund, men innefattar även krav på att vissa utgifter hänförliga till avtal ska aktiveras som en tillgång. Här finns det två olika typer av utgifter som ska aktiveras som en avtalstillgång. Det är dels;

- tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal,[120] dels
- utgifter för att fullgöra ett avtal.[121]

Med tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal åsyftas utgifter som har bidragit till att funktionssäljaren erhåller avtalet, inte hade uppkommit om avtalet inte hade slutits och som funktionssäljaren förväntas få täckning

120 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkter 91–94.
121 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkter 95–98.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

för.[122] Om t.ex. funktionssäljaren har fasta löneutgifter för en anställd försäljare. När denna försäljare är i kontakt med kund och lyckas sluta ett avtal med kunden är löneutgiftenen för försäljaren direkt bidragande till att avtalet med kund erhölls, men den fasta löneutgiften hade dock uppkommit oavsett huruvida säljaren var framgångsrik i avtalsförhandlingarna. Sådana utgifter ska inte aktiveras.[123] Om försäljaren däremot erhåller en lönebonus på grund av att avtalet slöts är det en sådan utgift som inte hade uppkommit vid ett misslyckat förhandlande och ska således aktiveras som en tillgång.[124] Denna gränsdragningen kan medföra att inte särskilt många av funktionssäljarens utgifter för att erhålla avtal ska aktiveras som en tillgång, men några nämnvärda exempel är provisionsbaserad försäljare och mäklaravgifter som utgår vid framgångsrika avtalsslut.

Den andra typen av utgifter, utgifter för att fullgöra ett avtal, kan vid första anblick synas utgöra en väldigt omfattande grund för tillgångsaktivering. Nästintill alla funktionsförsäljningsutgifter har till syfte att bidra till ett avtalsenligt funktionstillhandahållande, men att en utgift bidrar till tillhandahållandet är inte tillräckligt för att den ska redovisas som en tillgång.

Ett grundläggande rekvisit för aktivering är att utgiften faller utanför tillämpningsområdet för andra redovisningsstandarder.[125] Om en löneutgift har bidragit till funktionstillhandahållandet, men har aktiverats som del av anskaffningsvärdet av en materiell tillgång ska den då inte aktiveras ännu en gång med stöd av IFRS 15. Det är självfallet att det inte ska föreligga någon möjlighet för funktionssäljaren att aktivera en och samma utgift två gånger. En fråga som är mindre självklar är var gränsen går för att en utgift ska anses falla inom en viss redovisningsstandards tillämpningsområde. Det finns många skäl för att en utgift inte ska aktiveras som en tillgång enligt en viss standard. För det första kan det finnas en tydlig avsaknad av koppling mellan utgiften och anskaffningen av tillgången. I ett sådant fall bör utgiften kunna aktiveras enligt IFRS 15. För det andra kan det i en redovisningsstandard föreligga ett uttryckligt förbud mot att aktivera en utgiftstyp . I detta fall är det något mer tveksamt, men vi finner det troligt att aktivering enligt IFRS 15 skulle kunna ske. För det tredje kan

122 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 91.
123 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 93.
124 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 92.
125 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 95.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

utgiften inte ha aktiverats på grund av att redovisningsstandarden tillåter omedelbar kostnadsföring. I en sådan situation är det inte helt klar huruvida utgiften ska anses ha fallit under någon annan redovisningstandars tillämpningsområde. Troligen bör det ses som att den aktuella redovisningsstandarden har tillämpats på utgiften och att den tillämpningen har lett till att ingen aktivering av utgiften har skett.

Om ingen annan redovisningsstandard kan anses vara tillämplig på utgiften är det därefter nödvändigt att pröva huruvida:

- Utgiften har ett direkt samband med ett slutet avtal, eller med avtal som förväntas slutas, som företaget kan identifiera specifikt,
- utgiften skapar eller förbättrar sådana resurser som kommer att användas i fullgörandet av avtalets prestationsåtaganden, och
- utgiften förväntas återvinnas.[126]

En rimlig utgångspunkt är att samtliga av funktionsförsäljningsutgifterna uppkommer med syftet att bidra till fullgörandet av funktionsåtagandet, samt att de ska bidra till att skapa ekonomiska fördelar som täcker utgiften. Frågan som kvarstår är huruvida funktionsförsäljningsutgifterna har ett direkt samband med funktionsförsäljningsavtalet. IFRS 15 innefattar här en lista på vad för typer av utgifter som ska anses ha, respektive inte ha, ett direkt samband med ett visst avtal.[127] Här kan bl.a. nämnas löner för anställda som tillhandahåller utlovad tjänst och material som används vid tillhandahållandet av utlovad tjänst.

När det har konstaterats att en utgift uppfyller rekvisiten för att aktiveras som en avtalstillgång är det därefter nödvändigt att fastställa när utgiften ska periodiseras till en kostnad. Huvudregeln är att avtalstillgångar ska kostnadsredovisas genom systematiska avskrivningar som är förenliga med funktionssäljararens överföring av de varor eller tjänster som utgör prestationsåtagandet.[128] IFRS 15 erbjuder ingen vidare vägledning till vad som anses med denna förenlighet, men en trolig tolkning är att avskrivningstakten av tillgångarna ska matchas med uppfyllandet av prestationsåtagandet. Om prestationsåtagandet fullgjorts till 40 % under första året kan avskrivning av avtalstillgångarna ske med 40 %. Om det vid en senare tidpunkt uppkommer en betydande förändring i funktionssälja-

126 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 95.
127 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkter 97 & 98.
128 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 99.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

rens förväntningar i tidpunkten för prestationsåtagandets fullgörande ska avskrivningarna uppdateras för att bättre återspegla denna förändring.[129] Därtill kan kostnadsföring av avtalstillgången ske genom en nedskrivning. Avtalstillgången ska skrivas ned om avtalstillgångens redovisade värde efter avdrag för redan gjorda avskrivningar och nedskrivningar överstiger värdet på det återstående ersättning som funktionssäljaren förväntar sig att erhålla i utbyte mot att funktionssäljaren fullgör avtalets prestationsåtaganden.[130]

Ovanstående kostnadsföring, oavsett om den sker genom avskrivning eller nedskrivning, bör få genomslag i beskattningen i funktionsförsäljningens grundfall och således styra den skatterättsliga utgiftsperiodiseringen. Det är dock inte självklart att IFRS 15 aktivering av avtalstillgångar, och därav följande kostnadsföring, alltid är styrande för beskattningen. I de situationer där ett avtal med kund ska klassificeras som ett pågående uppdrag enligt bestämmelserna i 17 kap. IL, föreligger särskilda skatterättsliga regler om hur utgifter hänförliga till uppdraget ska periodiseras, och periodiseringen följder i ett sådant fall dessa regler.

5.7 Periodisering av funktionsköpsutgifter

Funktionsköparens utgifter i funktionsförsäljningens grundfall är, till skillnad från funktionssäljaren utgifter, tämligen lätta att identifiera och avgränsa från funktionsköparens andra utgifter. Funktionsköparens del i funktionsförsäljningen är att erhålla den avtalade funktionen och i utbyte erlägger funktionsköparen en s.k. funktionsavgift. Det kan finnas avtal där funktionsavgiften är av en rörlig karaktär och baseras på de insatser och aktiviteter som funktionssäljaren genomför, men som tidigare nämnt kan det finnas skäl att ifrågasätta huruvida sådana avtal verkligen utgör funktionsförsäljningar. Typiskt sett bör funktionsavgiften vara en avgift vars storlek styrs av det producerade och erhållna resultatet, där det framförallt är mängden tid som funktionen tillhandahålls, samt vilken kvalité av funktion som tillhandahålls som är av betydelse.[131] Utöver funktionsavgiften kan det även uppstå mer oväntade utgifter, såsom t.ex. utgifter för att ersätta funktionssäljaren för eventuell skada som funktionsköparen har

129 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 100.
130 IFRS 15 (Revenue from Contracts with Customers) punkt 101.
131 Se avsnitt 5.5.1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

vållat funktionsutrustningen. I denna framställning kommer vi att fokusera på utgiftsperiodiseringen av funktionsavgiften.

Huruvida funktionsavgiften betalas i förskott, efterskott, eller kontinuerligt under funktionstiden är omständigheter som inte bör vara av någon större betydelse för periodiseringen. Det ska dock inte uteslutas, eftersom en väsentlig förskottsbetalning skulle kunna påverka tolkningen av funktionsförsäljningsavtalets verkliga innebörd. Om hela funktionsavgiften erläggs vid början av avtalet skulle det kunna tala för att funktionsförsäljningsavtalets verkliga innebörd är ett överlåtelseavtal, men en sådan omklassificering bör inte bli aktuell enbart med stöd av förskottsbetalningen.[132] Skulle en sådan omklassificering aktualiseras bör funktionsköparen anses ha förvärvat funktionsförsäljningsutrustningen, funktionsavgiften anses vara anskaffningsvärdet och periodisering därefter ske i enlighet med den i fallet aktuella klassificeringen av funktionsförsäljningsutrustningen.[133] Som utgångspunkt bör dock inte betalningstidpunkten vara styrande för periodiseringen, utan såvida det inte existerar särskilda skatterättsliga föreskrifter bör det vara god redovisningssed och den skattskyldiges räkenskaper som styr periodiseringen.

Även vid periodiseringen av funktionsköpsutgifter är det avgörande betydelse huruvida dessa bidrar till skapandet av en tillgång och därför ska aktiveras som en del av tillgångens anskaffningsvärde. Allokeras funktionsköpsutgiften till en tillgång kommer periodiseringsreglerna för den aktuella tillgången att tillämpas och avdrag för funktionsköpsutgiften kan ske bl.a. genom skatterättsliga värdeminskningsavdrag, lagervärdering, och redovisningsrättsliga avskrivningar. Möjligheten till aktiveringen innebär att det är viktigt att dels identifiera vilken typ av tillgångar som den erhållna funktionen bidrar till att skapa och dels huruvida funktionens samband med skapandet av tillgången är tillräckligt för att funktionsutgiften ska allokeras till tillgångens anskaffningsvärde.[134] Föreligger inte något sådant samband kan funktionsutgiften inte aktiveras som en tillgång och bör då behandlas som en sedvanlig inköpt tjänst. I en sådan situation är redovisningen prejudiciell för beskattningen.

132 Se RÅ 2002 ref. 84. En förskottsbetalning av ett 25 årigt arrende innebar inte arrendeavtalet skulle ges annan verklig innebörd eller att fastighetsägaren skulle periodisera arrendeavgiften till tidpunkten för förskottsbetalningen.

133 Se avsnitt 5.6.3.

134 Se vad som sagts avseende sådan allokering i avsnitt 5.4 och 5.6.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

I existerande redovisningsstandarder finns det ingen särskild redovisningsregel för funktionsköpsutgifter varför vägledning måste sökas i generella regler. En periodiseringsmetod som framstår som lämplig är att funktionsavgiften redovisas som en kostnad i takt med att funktionstillhandahållandet sker. Funktionsköpsutgiften skulle således komma att periodiseras linjärt under den avtalade tiden på ett sätt som i all väsentlighet liknar den operationelle leasingtagarens periodisering av dennes leasingavgift.[135] Vi anser visserligen att funktionsförsäljningsavtalet utgör något annat än det klassiska leasingavtalet, men funktionsköparens användning och förbrukning av den erhållna funktionen är tämligen likt hyrestagarens användning och förbrukning av den erhållna nyttjanderätten. I båda affärsmodellerna får kunden tillgång till en resurs (funktionen eller nyttjanderätten till en viss tillgång) under ett visst antal tidsenheter. Den avgift kunden har betalat för tillgången till resursen torde stå i proportion till antalet tidsenheter som kunden har tillgång till resursen. När en tidsenhet har passerat har kundens tillgång till resursen förbrukats, vare sig kunden faktiskt har nyttjat resursen eller ej. Periodiseringsreglerna avseende operationell leasing strävar efter att återspegla denna förbrukning genom att föreskriva att leasingavgifterna ska kostnadsredovisas löpande under leasingperioden. Om då den inköpta funktionen förbrukas på ett likartat sätt, framstår det som lämpligt att funktionsköpsavgifterna kostnadsredovisas linjärt under funktionsperioden. En sådan periodisering skulle även vara reciprok med funktionssäljarens intäktsredovisning av leasingavgiften.[136]

En linjär kostnadsredovisning är dock måhända inte alltid den redovisning som bäst återspeglar funktionsköparens ekonomiska nytta av den köpta funktionen. För att den linjära kostnadsredovisningen ska återspegla funktionsköpares ekonomiska nytta krävs det att varje tidsenhet som funktionsköparen har tillgång till funktionen tillför ett lika stort ekonomiskt värde. Om funktionsköparen bedriver en verksamhet där den ekonomiska nyttan av den erhållna funktionen kommer att vara högre, eller lägre, under vissa tidsenheter, kan det med matchningsprincipen i beaktning vara rimligt att göra avsteg från den linjära kostnadsredovisningen till förmån för att allokera funktionsavgiften i förhållande till den ekonomiska nytta som funktionen bidrar till att skapa. Ett sådant avsteg från den linjära kostnadsredovisningen är tillåten vid kostnadsredovisningen av

135 K3 (BFNAR 2012:1) kap. 20 punkt 13 & K2 kap. 7 punkt 10.

136 Se avsnitt 4.5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

leasingavgifter från operationella leasingavtal,[137] och avsteget bör således även vara möjligt vid kostnadsredovisningen av funktionsavgiften.

Det bör här ännu en gång noteras att vår åsikt och utgångspunkt i denna framställning är att funktionsförsäljning i dess grundfall utgör något annat än leasing. Skillnaden mellan funktionsförsäljning och leasing beror framförallt på att det vid en funktionsförsäljning inte finns någon identifierad tillgång, och att funktionsförsäljningen därför inte bör falla under IFRS 16 leasingavtals definition.[138] Det är dock inte självklart att funktionsköpare inte bör redovisa funktionsförsäljningsavtalet i enlighet med IFRS 16. Funktionsköparen besitter inte samma information som funktionssäljaren avseende funktionstillhandahållandet och har därför inte samma möjlighet som funktionssäljaren att fastställa huruvida funktionssäljarens utbytesrätt är substantiell eller. Om funktionsköparen inte kan lätt avgöra huruvida utbytesrätten är substantiell eller ej, ska denne anta att den inte är substantiell. Om då funktionsköparen besitter information nödvändig för att avgöra huruvida det sannolikt är ekonomiskt förmånligt att byta ut funktionsförsäljningsutrustningen, kan funktionsköparen behöva klassificera funktionsförsäljningsavtalet som ett leasingavtal, trots att sådan klassificering inte ska göras för funktionssäljaren. Klassificeringen av avtalet blir därmed inte nödvändigtvis reciprok mellan parterna.

Om funktionsförsäljningsavtalet ska klassificeras som ett leasingavtal enligt IFRS 16 ska funktionsköparen, såvida det inte handlar om ett korttidsleasingavtal, redovisa erhållen nyttjanderätt som en tillgång.[139] Därefter kostnadsredovisas nyttjanderättstillgången genom årliga avskrivningar i enlighet med reglerna om materiella anläggningstillgångar i IAS 16.[140] Den primära beståndsdelen är den sammanlagda ersättning som kunden har betalat, eller sannolikt kommer att betala, till leverantören för rättigheten att nyttja tillgången.[141] Därtill uppställer IFRS 16 ett krav på att eventuella direkta utgifter avseende anskaffningen av nyttjanderätten, och uppskattade utgifter för nedmontering och bortforsling för den underliggande tillgången – förutsatt att kunden är skyldig att stå för dessa utgifter –, ska redovisas som en del av nyttjanderättens anskaffningsvärde. Vid funktionsförsäljningen borde det vara funktionssäljaren, och inte funktions-

137 K3 (BFNAR 2012:1) kap. 20 punkt 13.

138 Se avsnitt 3.4.

139 IFRS 16 (Leases) punkt 22.

140 IFRS 16 (Leases) punkter 29–32.

141 IFRS 16 (Leases) punkt 24 a & b.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

köparen, som är ansvarig för att montera ned och återställa funktionsförsäljningsutrustningen.[142] Funktionsköpen bör därför inte aktivera några uppskattade nedmonteringsutgifter. Om så däremot skulle ske bör det få genomslag i beskattningen.

Den nyttjanderättstillgång som ska aktiveras i enlighet med IFRS 16 är varken en fysisk tillgång, eller en sådan immateriell tillgång som förvärvats av annan person, och bör därför inte anses utgöra ett sådant inventarium som avses under 18 kap. 1 § IL. De anskaffningsutgifter som har aktiverats i redovisningen kommer således inte att utgöra en del av det skatterättsliga avskrivningsunderlaget för inventarier.[143] Det finns ingen annan skatterättslig förskrift som reglerar periodiseringen och därmed bör räkenskaperna och god redovisningssed anses vara prejudiciella för beskattningen. Det kan här vara särskilt viktigt att betona vad som avse med redovisningens prejudiciella ställning i det här fallet. Redovisningen av en nyttjanderättstillgång, oavsett om det sker på grund av IFRS 16 eller K3:s regler avseende finansiella leasingavtal, innebär inte att nyttjanderättstagaren – i det här fallet funktionsköparen – ska göra värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. IL. för funktionsförsäljningsutrustningen, utan placeringen av värdeminskningsavdragsrätten styrs primärt av civilrättsliga bedömningar.[144] Däremot bör den rent redovisningsrättsliga aktiveringen och därefter följande redovisningsrättsliga avskrivningen bli direkt prejudiciell för den skatterättsliga periodiseringen, eftersom varken 18 kap. IL. eller annan skatterättslig föreskrift reglerar periodiseringen för denna typ av utgift.

Resultat bör då bli att de i räkenskaperna aktiverade utgifterna och därefter följande avskrivning blir styrande för den skatterättsliga periodiseringen. Detta gäller även för de uppskattade framtida nedmonteringsutgifterna som har aktiverats som en del av nyttjanderättens anskaffningsvärde, eftersom avsättning och kostnadsredovisning av framtida utgifter anses vara en periodiseringsfråga.[145] En avsättning för uppskattade framtida utgifter kan därför få genomslag i beskattningen. Dock under förutsättningen att:

142 IFRS 16 (Leases) punkt 24 c & d.

143 18 kap. 13 § IL.

144 Se Skatteverket ställningstagande 2004-10-07 7 (dnr 130 583520-04/111) och Knutsson, M., Norberg, C., Thorell P., Redovisningsfrågor i skattepraxis, Iustus 2012, s. 216 ff.

145 Knutsson, M., Norberg, C. & Thorell P., Redovisningsfrågor i skattepraxis, Iustus 2012, s. 275.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

- Avsättningen är förenlig med god redovisningssed och att avsättningen avser en utgift har en koppling till det aktuella beskattningsåret,[146]
- att utgiften syftar till att förvärva eller bibehålla inkomster, samt
- att det inte föreligger någon särskild skatterättslig föreskrift som antingen styr periodiseringen,[147] eller föreskriver att utgiften är ej avdragsgill.[148]

Det kan tyckas vara konstigt att uppskattade framtida nedmonteringsutgifter för funktionsförsäljningsutrustningen kan komma att aktiveras och periodiseras genom avskrivning för funktionsköparen men inte för funktionssäljaren. I båda situationerna handlar det om uppskattade framtida utgifter som parten kan, beroende på avtalets villkor, vara skyldig att bekosta. Det föreligger dock en viktig skillnad i det materiella sambandet för funktionssäljaren respektive funktionsköparen. För funktionssäljaren faller utgifterna under särskild skatterättslig reglering (dvs. 18 kap. IL) och redovisningen är därmed inte prejudiciell, utan endast en vägledande. Funktionsköpares utgifter faller dock utanför värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. IL och anskaffningsvärdet fastställs helt och hållet utifrån redovisningsrättsliga principer. Skillnaden mellan de två anskaffningsvärdena beror alltså på en skillnad i det materiella sambandet och en skillnad mellan beskattningens och redovisningens begreppsförståelse av termen anskaffningsvärde.

Aktivering och avskrivningen av nyttjanderätten bör alltså vara prejudiciell för den skatterättsliga periodiseringen, men det är inte troligt att den skatterättsliga betydelsen av nyttjanderättens aktivering stannar där. Den redovisningsrättsliga aktiveringen av nyttjanderättstillgången kan resultera i en sådan skillnad mellan det redovisningsrättsliga och skatterättsliga anskaffningsvärdet på inventariebeståndet att funktionsköparen förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning.[149] Problemet kan bör dock kunna lösas genom att funktionsköparen redovisar nyttjanderätten separat från det andra inventariebeståndet.[150]

Det bör avslutningsvis ännu en gång noteras att funktionsförsäljning

146 Se RÅ 2003 ref. 13.

147 Se t.ex. 16 kap. 3–5 §§ IL avseende framtida garantiutgifter.

148 Det kan t.ex. vara förenligt med god redovisningssed att göra en avsättning för framtida mututgifter.

149 18 kap. 14 § IL.

150 Skatteverkets ställningstagande 2018-10-17 (dnr 131 548012-08/111).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

enligt vår bedömning inte bör falla under IFRS 16 tillämpningsområde, men om så ändå skulle ske föreligger ingen skyldighet för juridiska personer att tillämpa IFRS 16 i sina egna räkenskaper.[151] Eventuella skatterättsliga problem som skulle kunna uppkomma på grund av en tillämpning av IFRS 16 skulle kunna lösas genom att den skattskyldige väljer att inte tillämpa IFRS 16. Det kan dock i och för sig synas vara olyckligt att redovisningen av den skattskyldiges finansiella position måste ta ett steg tillbaka för beskattningens skull, när problematiken måhända istället skulle kunna åtgärdas genom en sambandet mellan redovisningen och beskattningen justeras.

6 MERVÄRDESSKATT I FUNKTIONSFÖRSÄLJNINGENS GRUNDFALL

6.1 Inledning

I detta kapitel behandlas mervärdesskatt i funktionsförsäljningens grundfall utifrån säljarens och köparens frågor. Säljarens frågor har för mervärdesskattens del formulerats enligt följande:

1. Vilken omsättning som funktionsförsäljningen avser – behandlas i avsnitt 6.2.2.
2. Om denna omsättning är skattepliktig – behandlas i avsnitt 6.2.3.
3. När omsättningen ska beskattas – behandlas i avsnitt 6.4.
4. Vilka direkta och indirekta utgifter som ska hänföras till funktionsförsäljningen – behandlas i avsnitt 6.2.6.
5. Om eventuell ingående mervärdesskatt på dessa utgifter är avdragsgill – behandlas i avsnitt 6.2.6.
6. När den ingående mervärdesskatten i så fall ska, eller får, dras av – behandlas i avsnitt 6.4.

Köparens frågor har för mervärdesskattens del formulerats enligt följande:

1. Om eventuell ingående mervärdesskatt på de utgifter som faktureras med anledning av funktionsköpet är avdragsgill – behandlas i avsnitt 6.3.2.
2. När den ingående mervärdesskatten i så fall ska dras av- behandlas i avsnitt 6.4.

151 Däremot kan det föreligga en skyldighet att tillämpa IFRS 16 på koncernivå.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

För att kunna besvara frågorna diskuteras först säljarens mervärdesskatterättsliga position i sin helhet, vilket sker i avsnitt 6.2. Köparen mervärdesskatterättsliga position behandlas i avsnitt 6.3 I avsnitt 6.4 redovisas periodiseringsfrågor. I avsnitt 5.5 besvaras de ovanstående frågorna.

6.2 Säljarens mervärdesskatterättsliga position

6.2.1 Skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML

En säljare blir skattskyldig för mervärdesskatt om de fyra rekvisit som framgår av 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML är uppfyllda. Dessa är:

- Omsättning av vara eller tjänst.
- Skatteplikt.
- Av en beskattningsbar person i denna egenskap.
- Inom landet.

Innebörden av dessa rekvisit och dessas relevans för funktionsförsäljningens grundfall utifrån säljarens perspektiv, såsom det har beskrivits ovan, behandlas i detta avsnitt. Av säljarens frågor behandlas den första frågan, nämligen vilken omsättning som funktionsförsäljningen avser, i avsnitt 5.2.2. Den andra frågan, om omsättningen är skattepliktig, behandlas i 5.2.3.

6.2.2 Omsättning av vara eller tjänst, eller både och

6.2.2.1 OMSÄTTNINGSBEGREPPET

Här behandlas den första frågan, nämligen vilken omsättning som funktionsförsäljningen avser. Med omsättning avses i mervärdesskattehänseende att en vara eller en tjänst tillhandahålls mot ersättning eller tas ut.[152] Ett uttag är i mervärdesskattehänseende alltid helt utan ersättning. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt bestäms olika om det är fråga om ett tillhandahållande mot ersättning eller inte. Om det är ett tillhandahållande mot ersättning bestäms det till den faktiskt betalade ersättningen.[153] Om det däremot är fråga om ett uttag bestäms det till inköpspris eller självkostnadspris.[154]

EU-domstolen har tagit ställning till frågan om ett tillhandahållande

152 2 kap. 1 § ML.
153 7 kap. 3 § 1 p. ML.
154 7 kap. 3 § 2 a–2 b pp. ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

sker mot ersättning i flera rättsfall. I målet C-16/93 Tolsma var frågan om en gatumusikant som mottog donationer av den förbipasserande allmänheten omsatte tjänster mot ersättning. Alla förbipasserande donerade inte pengar och de som donerade pengar gjorde det inte på grund av något rättsförhållande. Det fanns således inte något nödvändigt samband mellan musiken som spelades och pengarna som erhölls. De förbipasserande antogs nämligen donera på grund av deras egna subjektiva motiv, som exempelvis kunde bestå i empati med gatumusikanten. En del lyssnade dessutom länge utan att donera, medan andra kunde donera betydande summor utan att lyssna någon längre stund.[155] Enligt EU-domstolen saknades ett rättsförhållande på grund av vilket ersättningen utbetalades.

EU-domstolen har senare utvecklat sin syn på kravet på förekomsten av ett rättsförhållande. I målet C-498/99 Town and County Factors[156] handlade målet inför den nationella domstolen om en företrädare för en grupp företag som anordnade en tävling som hette ”spot-the-ball”. På tävlingsformulären fanns ett foto taget under en fotbollsmatch. Fotbollen hade retuscherats bort. Tävlingsdeltagarnas uppgift var att ta ställning till var fotbollens mittpunkt befann sig och ange detta med hjälp av ett kryss. Tävlingsdeltagarna kunde göra upp till 900 kryss på fotot. Tävlingsavgiften varierade i enlighet med antalet angivna kryss. Den tävlingsdeltagare som hade placerat det kryss som var närmast bollens mittpunkt vann första pris. Pris utgick även för andra plats osv. Bland reglerna för tävlingen angavs bland annat att tävlingsdeltagarna samtyckte till att tävlingen endast gav upphov till en moraliskt bindande skyldighet för tävlingsarrangören. Priserna finansierades med hjälp av erlagda tävlingsavgifter. EU-domstolen kom fram till att spelavgifterna utgjorde ersättning för en mervärdesskattepliktig transaktion och att beskattningsunderlaget skulle beräknas utan avdrag för utbetalda prissummor eller värdet av de priser som hade betalats ut, när arrangören fritt förfogade över denna summa. Det faktum att de tillhandahållna tjänsterna inte var en följd av skyldigheter som kunde göras gällande på rättslig väg var utan betydelse.

I målet C-151/13 Le Rayon d’Or[157] bedrev ett företag ett äldreboende och mottog ett schablonbelopp av franska staten för sin verksamhet. De tjänster som de äldre mottog på boendet var inte bestämda på förhand

155 C-16/93 Tolsma, p. 17.

156 C-498/99 Town and County Factors ECLI:EU:C:2002:494.

157 C-151/13 Le Rayon d’Or ECLI:EU:C:2014:185.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

eller individualiserade för de boende.[158] EU-domstolen fann att det förelåg en direkt koppling mellan schablonbeloppet, dvs. ersättningen, och det aktuella tillhandahållandet av tjänster som bl.a. kännetecknas av att tillhandahållaren alltid är tillgänglig för att ge de vårdtjänster som de boende behöver. Det behövde därför inte visas att den erhållna betalningen hade gått till en individualiserad vårdtjänst för att anse att det förelåg en direkt koppling.[159] Det framstår således som att det som faktiskt utgavs ersättning för var något som närmast kunde definieras som en vårdtjänst som kännetecknades av tillgängligheten, inte de olika individualiserade vårdtjänsterna. Genom att EU-domstolen definierade tjänsten som en övergripande vårdtjänst, som utmärktes av tillgänglighet, kunde en direkt koppling till ersättningen finnas. Ofta torde avtalet kunna indikera vad den relevanta tjänsten utgörs av, även om det inte torde vara ensamt avgörande.[160]

I rättsfallet C-174/14 Saudaçor var frågan om en verksamhet som består i att ett bolag tillhandahåller en region tjänster på området för planering och förvaltning av den regionala hälso-och sjukvården inom ramen för ett programavtal som ingåtts mellan bolaget och regionen utgör ekonomisk verksamhet. I domen uttalades att det krävs ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsterna och ett vederlag som faktiskt har erhållits och att detta innebär att det föreligger ett ömsesidigt utbyte av prestationer. I domen görs följande uttalanden:

- Omständigheten att ersättningen inte fastställs på grundval av individualiserade tjänster utan på ett schablonmässigt sätt på årsbasis påverkar inte den direkta kopplingen mellan huvudprestation och ersättning.
- Detsamma gäller den omständigheten att beloppet för ersättningen under vissa förutsättningar kan justeras i efterhand.

Ett fall, i vilket det, liksom i Tolsmafallet, inte ansågs föreligga ett tillhandahållande mot ersättning är C-37/16 SAWP.[161] Tolkningsfrågan avsåg om en innehavare av en mångfaldiganderätt tillhandahåller en tjänst till tillverkare och importörer av tomma medier och apparater för inspelning

158 C-151/13 Le Rayon d'Or ECLI:EU:C:2014:185, p. 19–22.

159 C-151/13 Le Rayon d'Or ECLI:EU:C:2014:185, p. 36–38.

160 Jfr C-392/11 Field Fisher Waterhouse ECLI:EU:C:2012:597, pp. 23–27.

161 C-37/16 Minister Finansów mot Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP), ECLI:EU:C:2017:22.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

och återgivning, av vilka organisationer för kollektiv rättighetsförvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter för rättighetsinnehavarens räkning men i eget namn tar ut avgifter vid försäljningen av dessa apparater och medier. I det här fallet var det fråga om en lagreglerad avgift som tillverkare och importörer var skyldiga att betala enligt lag. Avgifterna kunde, enligt EU-domstolen, inte vara ett motvärde till en tjänst, eftersom den var kopplad till den skada en innehavare av en mångfaldiganderätt lider till följd av att det skyddade verket mångfaldigas utan deras tillstånd. En sådan transaktion kunde därför inte anses ske mot ersättning.

Det kan således konstateras att såväl ersättning som huvudprestation kan vara schablonmässigt bestämda, såtillvida att ersättningen inte avser vissa specifika tillhandahållanden och att ersättningen kan justeras i efterhand. Detta kan vara fallet beträffande funktionsförsäljning, där exempelvis funktionen ljus tillhandahålls. Det är alltså utan betydelse att det inte i förväg är definierat exempelvis hur många lysrör eller glödlampor som kommer att ingå i försäljningen. Däremot krävs alltid ett rättsförhållande som säkerställer att ersättning utgår. I funktionsförsäljningens grundfall torde det alltid finnas ett sådant rättsförhållande. Funktionsförsäljningens grundfall utgör således tillhandahållanden mot ersättning, och inte uttag.

6.2.2.2 Omsättning av en vara eller tjänst

Om det är en vara eller tjänst som omsätts har mervärdesskatterättslig betydelse i många avseenden. Undantag från skatteplikt avser antingen varor eller tjänster, vilket land en vara eller tjänst är omsatt i styrs av olika regler beroende på om en vara eller tjänst tillhandahålls och det är endast import och unionsinterna förvärv av varor, och inte av tjänster, som beläggs med mervärdesskatt.

Vara och tjänst definieras i 1 kap. 6 § ML. Enligt denna bestämmelse förstås med vara materiella ting, däribland fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Allt annat som kan tillhandahållas är tjänster. Det innebär att såväl finansiella som immateriella tillgångar utgör tjänster i mervärdesskattehänseende.

I artikel 14 i EU:s mervärdesskattedirektiv anges tydligare än i ML vad som avses med en omsättning av en vara. Där framgår att det ska vara fråga om en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiell egendom. EU-domstolen har klargjort att det inte finns någon absolut koppling

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

till civilrättens äganderättsövergång.[162] Detta har dock kanske störst betydelse i de länder där äganderättens övergång är detaljreglerad i civilrätten. I svensk rätt anses äganderätten övergå successivt, och inte alltid vid någon speciell tidpunkt.

I rättsfallet C-118/11 Eon Aset har EU-domstolen uttalat sig om gränsdragningen mellan hyra och köp i leasingsammanhang. EU-domstolen konstaterar att för det fall det föreskrivs i ett leasingavtal avseende ett motorfordon att äganderätten till fordonet övergår till leasingtagaren vid utgången av avtalstiden eller att leasingtagaren förfogar över en väsentlig del av äganderätten, nämligen genom att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförs till leasingtagaren och att det diskonterade sammanlagda beloppet av betalningarna i princip motsvarar varans marknadsvärde, ska transaktionen jämställas med förvärv av anläggningstillgång.[163]

I funktionsförsäljningens grundfall ska den installerade eller på annat sätt till förfogande ställda utrustningen fortfarande vara kvar i säljarens ägo. Säljaren behåller rätten att byta ut tillgången och tillhandahåller endast funktionen som utrustningen ger. Under förutsättning att det är en reell funktionsförsäljning, så att säljaren fortfarande har kvar väsentliga moment i äganderätten, såsom rätten och möjligheten att byta ut tillgången, samt att tillgången ska återgå till säljaren vid avslutat uppdrag, är det fråga om ett tillhandahållande av en tjänst. Det fallet man skulle kunna tänka sig att det var fråga om en försäljning av en vara skulle vara om det var förknippat med så stora svårigheter att avlägsna utrustningen att det trots avtalets utformning måste ha varit avsikten från början att utrustningen aldrig skulle lämnas tillbaka.

Mervärdesbeskattning sker i enlighet med transaktioners affärsmässiga och ekonomiska innebörd. Vid konstlade tillhandahållanden som sker i syfte att uppnå en skattefördel ska transaktionerna omdefinieras i beskattningshänseende.[164]

---

162 C-320/88 Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, ECLI:EU:C:1990:61.

163 C-118/11 Eon Aset Menidjmunt OOD v Direktor na Direktsia ”Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, ECLI:EU:C:2012:97.

164 C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:2006:121.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

6.2.2.3 ETT ELLER FLERA TILLHANDAHÅLLANDEN

När man tar ställning till om och i så fall hur ett tillhandahållande, i det här fallet funktionsförsäljning, ska beskattas måste avgöras om det är fråga om ifall detta ska ses som en helhet eller om det ska delas upp i mindre tillhandahållanden. Motsvarande diskussion har ovan (5.5.2) förts rörande inkomstbeskattningen, men det är fråga om olika regler och rättsfall, så rättsläget är inte identiskt. Funktionen ”truck” skulle exempelvis kunna delas upp *i tillhandahållande av ospecificerad men passande truck samt service av denna truck*, men den skulle också kunna ses som helheten *funktionen truck*.[165]

Om det är ett eller flera tillhandahållanden har bara betydelse om någon del är skattefri, föremål för reducerad skattesats, har särskilda regler avseende omsättningsland eller på något annat sätt för föremål för särreglering i mervärdesskattehänseende. De allra flesta tillhandahållanden är inte föremål för särregler, så det är endast i speciella fall som en prövning behöver göras om det är ett eller flera tillhandahållanden.

Den reglering som finns avseende detta är 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML. Denna bestämmelse innebär att när en omsättning endast delvis medför skattskyldighet eller när skatt ska tas ut med olika skattesatser och beskattningsunderlaget för de olika delarna inte kan fastställas ska beskattningsunderlaget bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Skatteverket har i ett ställningstagande angett följande omständigheter som tyder på att uppdelning i flera tillhandahållanden ska ske:[166]

- Någon eller några av delarna var för sig har ett självständigt värde för den genomsnittlige köparen.
- Tillhandahållandena marknadsförs var för sig.
- De olika tillhandahållandena prissätts var för sig gentemot köparen.
- Köparen har möjlighet att välja bort del eller delar av säljarens transaktion.

165 Det rättsliga i detta avsnitt bygger på motsvarande redogörelse i Kristofferssons och Kleerups bok Kulturen och skatten, FAR Förlag 2016.

166 Skatteverket, Ett eller flera tillhandahållanden, mervärdesskatt. 2015-05-16, Dnr: 131 283125-15/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Skatteverket har i sitt ställningstagande angett följande omständigheter som talar för att en transaktion med delar som har olika beskattning ska betraktas som ett enda tillhandahållande:

- De olika delarna var för sig saknar självständigt värde för den genomsnittliga köparen.
- De olika delarna marknadsförs som ett tillhandahållande.
- Det är ett totalpris för samtliga delar gentemot köparen.
- Köparen saknar möjlighet att välja bort del av säljarens transaktion.

Om samtliga ovanstående kriterier är uppfyllda ska delning respektive inte delning ske. Om endast vissa kriterier är uppfyllda får en bedömning göras i varje enskilt fall.

HFD har i sin dom HFD 2012 ref. 30 sammanfattat EU-domstolens praxis avseende sammansatta tillhandahållanden på följande sätt:

- Det ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att kunna avgöra om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande.
- Varje transaktion ska som regel anses som separat och självständig. En transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, får inte delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs.
- Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra.
- Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga.
- Ett tillhandahållande ska anses som underordnad när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan endast är ett medel att på bästa sätt få det huvudsakliga tillhandahållandet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

HFD har ansett att ett sammansatt tillhandahållande som en helhet i följande fall:

- En försäkring som ingick i en varas pris ansågs underordnad varan (RÅ 2004 not. 46).
- En prestation som bestod i att tillhandahålla möjligheten att bli ”modell för en dag” ansågs utgöra tillhandahållande av en tjänst och inte en vara. Värdet av varan i förhållande till hela värdet var då mycket litet (RÅ 2010 not. 87).
- Inträde till en musikgala med prisutdelning ansågs huvudsakligen utgöra en konsert varför inträdet beskattades med 6 % moms (RÅ 2003 ref. 24).
- Inträde till en datorfestival med artistframträdanden ansågs inte utgöra inträde till en konsert varför den beskattades med 25 % moms (RÅ 2009 not. 110).
- Inträde till en idrottsgala med prisutdelningar och artistframträdanden ansågs inte utgöra inträde till en konsert varför den beskattades med 25 % moms (RÅ 2010 not. 97).

I följande fall har HFD ansett att delning skulle ske:

- En ”begravningstjänst” ansågs utgöra tillhandahållande av flera varor och tjänster där beskattningsunderlaget skulle fördelas på respektive del (RÅ 2003 ref. 90).
- En tidning och en CD-skiva med samma tema ansågs vara två olika tillhandahållanden där tidningen beskattades med 6 % moms och skivan med 25 % (HFD 2012 ref. 30).

I grundfallet avseende funktionsförsäljning, avtalar funktionssäljaren med funktionsköpare, om att under en tid, allra minst under någon eller några veckor leverera en avtalad funktion och att funktionssäljaren för detta ändamål dels installerar materiell utrustning, funktionsförsäljningsutrustning, som är avsedd att vara kvar i säljarens ägo, hos funktionsköparen, dels mer eller mindre löpande utför olika arbetsuppgifter, för att säkerställa funktionen. Funktionssäljaren har också, enligt avtalet, rätt att byta metod och utrustning för att säkerställa den avtalade funktionen. Såsom grundfallet är formulerat är det mycket som tyder på att det är fråga om en helhet, eftersom det är en hel funktion som tillhandahålls. Köparen vill ha en funktion, och säljaren tillhandahåller den såsom säljaren bestämmer, så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

länge köparen får funktionen avtalsenligt. Hur det blir i det konkreta fallet beror dock på hur avtalet mellan säljare och köpare utformas, och hur säljaren marknadsför tjänsten.

6.2.3 Skatteplikt och skattesats

Här behandlas den andra av säljarens frågor, nämligen om omsättningen är skattepliktig. Huvudregeln avseende detta finns i 3 kap. 1 § ML, som stadgar en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster: Omsättning av varor och tjänster är skattepliktiga, om inget annat anges i detta kapitel. Det är alltså endast om det finns ett uttryckligt undantag från skatteplikt som funktionsförsäljningen inte ska beskattas.

Det finns ett stort antal undantag från skatteplikt i ML. De avser fastighetsområdet, sjukvård, tandvård, social omsorg, utbildning, finansiella tjänster, försäkringstjänster, investeringsguld, kulturområdet, idrottsområdet, massmedieområdet, posttjänster, frimärken, fartyg, luftfartyg, vissa andra varor och tjänster, såsom läkemedel och flygbränsle, vissa interna tjänster som tillhandahålls inom en grupp av fysiska eller juridiska personer, vissa anläggningstillgångar som säljs om den ingående skatten inte har varit avdragsgill vid förvärvet, överlåtelse av motorfordon till utländska beskickningar, stats och kommuns uttag av varor och tjänster i vissa fall, viss import, viss omsättning till och förvärv från andra EU-länder och viss omsättning i samband med import. I och med att funktionsförsäljning kan utformas på mycket olika sätt, måste en bedömning göras från fall till fall. Som ovan konstaterats avser dock funktionsförsäljning i grundfallet tjänster. Det är därför endast de undantag som avser tillhandahållande av tjänster mot ersättning som kan bli aktuella.

Normalskattesatsen i Sverige är 25 procent. Det finns två lägre skattesatser, 12 och 6 procent. De tjänster som omfattas av 12 procent skattesats är rumsuthyrning i hotellrörelse, restaurang- och cateringstjänster samt reparationer av cyklar med tramp- eller vevanordning, skor, lädervaror, kläder och hushållslinne. De tjänster som omfattas av 6 procent skattesats är tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar, andra jämförliga föreställningar, biblioteksverksamhet, viss museiverksamhet, tillträde till och förevisning av djurparker, upplåtelse av vissa immaterialrätter, omsättning av vissa tjänster på idrottstjänster samt personbefordran.[167]

167 7 kap. 1 § ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Det finns inte något undantag eller någon reducerad skattesats avseende funktionsförsäljning. Det är endast om funktionsförsäljningen skulle delas upp i separata mindre tillhandahållanden eller klassificeras som något annat, exempelvis en upplåtelse av en fastighet, som det blir aktuellt med undantag eller reducerade skattesatser.

6.2.4 Av en beskattningsbar person i denna egenskap

För att det ska bli fråga om skattskyldighet för mervärdesskatt för funktionssäljaren krävs att denne är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Med en beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 1 § ML den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte och resultat. Anställda och andra personer anses enligt samma bestämmelse inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Att verksamheten är ekonomisk hänger samman med det som ovan behandlats avseende att verksamheten utförs mot ersättning. En person som enbart tillhandahåller varor eller tjänster utan ersättning, bedriver visserligen verksamhet, men inte ekonomisk sådan.[168] Det måste alltså finnas ett ekonomiskt utbyte av verksamheten. I begreppet verksamhet ingår ett fortlöpanderekvisit.[169] Något som sker som en engångsföreteelse är alltså inte en verksamhet.

När ett företag har kommit igång med att bedriva verksamhet i form av funktionsförsäljning, oavsett om den bedrivs i bolagsform eller av en fysisk person, kommer det anses bedriva ekonomisk verksamhet. För nystartade verksamheter aktualiseras dock frågan när företaget kan anses [ha kommit igång så tydligt att de därefter ska anses] bedriva ekonomisk verksamhet. Detta får betydelse dels för säljarens skyldigheter i förhållande till Skatteverket, dels för säljarens möjligheter att dra av ingående mervärdesskatt på sina tidiga investeringsutgifter.

I ML finns inte någon bestämmelse om när en person blir en beskattningsbar person. Den bestämmelse som finns avser avdragsrätt, eller närmare bestämt återbetalningsrätt, för ingående skatt för nystartade verk-

168 89/81 Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council, ECLI:EU:C:1982:121.

169 C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, ECLI:EU:C:1996:352.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

samheter. Enligt 10 kap. 9 § ML kan Skatteverket, när det finns särskilda skäl, besluta att den som har påbörjat en verksamhet ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan det har förekommit omsättning i verksamheten. Av denna bestämmelse kan man få intrycket att det är upp till Skatteverket att bedöma om det föreligger särskilda skäl och upp till den som vill ha återbetalning att ansöka om detta. Denna bestämmelse har emellertid förlorat sin betydelse i och med EU-rätten.

Av rättsfallet C-400/98 Breitsohl framgår att den som styrker sin uppgift om att han har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en skattskyldig person. Den avdragsrätt som uppstår på grund av denna avsikt består, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.[170]

Skatteverket konstaterar i ett ställningstagande att den som vill bli betraktad som en beskattningsbar person redan innan några försäljningar har genomförts måste kunna styrka med objektiva omständigheter att förutsättningarna för att vara en beskattningsbar person är uppfyllda. Exempel på sådana objektiva omständigheter är, enligt Skatteverket, att det har anskaffats tillgångar som endast kan användas i en ekonomisk verksamhet (t.ex. en stor grävmaskin eller en tung lastbil), att det finns lokaler som är särskilt anpassade för en ekonomisk verksamhet eller att verksamheten marknadsförs på ett ändamålsenligt sätt.[171] Den planerade ekonomiska verksamheten måste således vara iakttagbar på något sätt. Detta gäller endast när verksamhet startas upp första gången. Den som redan har startat sin funktionsförsäljningsverksamhet och blivit en beskattningsbar person behöver således inte på nytt kvalificera sig till att bli beskattningsbar person vid varje nytt avtal om funktionsförsäljning.

För riktigt små funktionsförsäljare finns en omsättningsgräns på 30 000 kr. Om omsättningen de två senaste åren inte har överstigit 30 000 kr eller omsättningen inte beräknas överstiga 30 000 kr under beskattningsåret är funktionsförsäljaren befriad från skatt på omsättning av varor och tjäns-

170 C-400/98 Finanzamt Goslar mot Brigitte Breitsohl, ECLI:EU:C:2000:304.

171 Skatteverket, Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt, 2017-06-21, Dnr: 131 203052-17/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

ter.[172] Den som är skattebefriad kan dock när som helst ansöka hos Skatteverket om att bli skattskyldig för mervärdesskatt.[173] Denna skattebefrielse är således frivillig.

6.2.5 Omsättningsland

Det sista rekvisitet som ska vara uppfyllt för att en funktionssäljare ska vara skattskyldig för mervärdesskatt är att omsättningen sker inom landet. Det finns en huvudregel för varor och två för tjänster. En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen är omsatt inom landet om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen.[174] Trots att varan är omsatt inom landet kommer den dock inte att beskattas här om köparen är en näringsidkare i ett annat EU-land och gör ett unionsinternt förvärv eller om varan exporteras till ett land utanför EU.[175] Som ovan konstaterats säljer inte funktionssäljaren varor utan tjänster. De två huvudreglerna för omsättningsland för tjänster är därför av större betydelse.

I fallet med *business-to-consumer*, B2C, alltså när en beskattningsbar person säljer funktionen till en icke beskattningsbar person, är omsättningen gjord inom landet om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet I Sverige eller tillhandahåller tjänsten från ett fast etableringsställe i Sverige.[176] Beskattning sker alltså i säljarens land. Om det i stället är fråga om *business-to-business* (B2B) är tjänsten omsatt i Sverige om köparen är etablerad i Sverige.[177] Om tjänsten tillhandahålls från en utländsk beskattningsbar person övertar köparen skattskyldigheten för mervärdesskatten, så kallad omvänd beskattning, vilket innebär att köparen deklarerar utgående mervärdesskatt avseende omsättningen.[178]

Det finns också ett antal särregler avseende omsättningsland för tjänster. Dessa gäller bland annat för transport-, fastighets- och förmedlingstjänster.

172 9 d kap. 1 § ML.
173 9 d kap. 6 § ML.
174 5 kap. 2 § 1 p. ML.
175 3 kap. 30 a § ML och 5 kap. 3 a § 1 st. 1 p. ML.
176 5 kap. 6 § ML.
177 5 kap. 5 § ML.
178 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

6.2.6 Säljarens avdragsrätt för ingående skatt

Två av säljarens frågor avser förutsättningarna för avdrag för ingående skatt. Dessa är vilka direkta och indirekta utgifter som ska hänföras till funktionsförsäljningen och om eventuell ingående mervärdesskatt på dessa utgifter är avdragsgill. Med ingående skatt avses sådan skatt enligt ML som hänför sig till ersättning för förärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.[179] Det är alltså fråga om den mervärdesskatt som man betalar avseende sina inköp.

Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Verksamhet som medför skattskyldighet ger således avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Även den som exporterar varor eller tjänster till länder utanför EU och den som säljer varor och tjänster till andra EU-länder har i princip avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, trots att sådana försäljningar inte medför skattskyldighet. Detta är reglerat i form av återbetalningsrätt i 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

Den som bedriver så kallad blandad verksamhet, dvs. verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, har endast rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som kan hänföras till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.[180] Skälig grund beräknas vanligtvis på grundval av omsättningen, så att den del av årsomsättningen som ger rätt till avdrag delas med den totala årsomsättningen.[181] Skatteverket tillämpar dock flera andra beräkningsgrunder, för vilka det har redogjort i ett ställningstagande.[182]

Under förutsättning att funktionsförsäljningen är skattepliktig fullt ut, vilket den som ovan konstaterats normalt vara, har funktionssäljaren full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på alla sina direkta och indirekta utgifter. Frågan vilka direkta och indirekta utgifter som ska hänföras till funktionsförsäljningen blir relevant på två sätt. Det ena avser om funktionssäljaren även bedriver någon annan verksamhet, som inte berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt. I det fallet kommer den ekono-

179 8 kap. 2 § ML.

180 8 kap. 13 § ML.

181 Artikel 174–175 i mervärdesskattedirektivet.

182 Skatteverket, Avdrag för mervärdesskatt – fördelning efter skälig grund, 2015-08-25, Dnr: 131 446423-15/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

miskt rationella funktionssäljaren att vilja hänföra så stor andel utgifter som möjligt till funktionsförsäljningen. Det andra avser gränsdragningen mellan utgifter som hör till verksamheten och sådana utgifter som inte hör till verksamheten. Det är bara för utgifter som hör till verksamheten som det föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

När man i mervärdesskattehänseende hänför ingående skatt till verksamhet som medför skattskyldighet undersöker man vilka ingående transaktioner, typiskt sett inköp, som är hänförliga till vilka utgående transaktioner. Det ska finnas ett direkt och omedelbart samband mellan ingående transaktioner och skattepliktiga utgående transaktioner. Detta direkta om omedelbara samband föreligger, enligt EU-domstolen, om kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner som medför en rätt till avdrag. Man ska alltså på detta sätt koppla ihop ingående transaktioner med vissa utgående transaktioner. Den beskattningsbara personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen, enligt EU-domstolen, ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet.[183]

Funktionssäljaren måste således, för att styrka sin avdragsrätt, kunna visa att kostnaderna för de ingående transaktionerna bärs av skattepliktiga utgående transaktioner. Detta kan exempelvis ske genom priskalkyler och dokumentation avseende hur företaget resonerar kring kostnadstäckning för olika indirekta kostnader i sin prissättning.

6.3 Köparens mervärdesskatterättsliga position

6.3.1 Unionsinternt förvärv och import

Som ovan nämnts medför unionsinterna förvärv och import av varor skyldighet att redovisa mervärdesskatt för köparen respektive importören.[184] Ovan har dock också konstaterats att funktionsförsälning typiskt sett avser tjänster. En funktionsköpare behöver därför i normalfallet inte hantera

183 Se t.ex. C-249/17 Ryanair Ltd mot The Revenue Commissioners, ECLI:EU:C:2018:636.

184 1 kap. 1 § 1 st. 2–3 pp. ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

mervärdesskatt på unionsinterna förvärv och import, vilket kan vara en fördel utifrån administrativt perspektiv.

6.3.2 Köparens avdragsrätt för ingående skatt

Köparens fråga om eventuell ingående mervärdesskatt på de utgifter som faktureras med anledning av funktionsköpet är avdragsgill behandlas här. Ovan har konstaterats att det normalt kommer att finnas ingående mervärdesskatt på den faktura funktionsköparen mottar av funktionssäljaren, eftersom tillhandahållandet normalt kommer att medföra skattskyldighet för mervärdesskatt för säljaren. Ett fall så inte är fallet är när säljaren är en utländsk beskattningsbar person och köparen är en i Sverige etablerad beskattningsbar person. I det fallet blir det i stället omvänd beskattning, så att köparen redovisar såväl utgående som ingående skatt på tillhandahållandet.[185]

Förutsättningarna för avdragsrätt är desamma för funktionsköparen som de som redovisats för funktionssäljaren i texten ovan. Köparen har alltså avdragsrätt för ingående skatt i den mån denne kan hänföra den förvärvade funktionen till sin egen verksamhet som medför skattskyldighet.

6.4 Periodiseringsfrågor

De av funktionssäljarens och funktionsköparens frågor som inte har besvarats ännu är när omsättningen ska beskattas för säljaren och när ingående skatt är avdragsgill för säljare och köpare. Skattskyldigheten inträder för tillhandahållande av tjänster när tjänsten har tillhandahållits, om inte säljaren har fått en förskotts- eller a conto-betalning, för i så fall inträder skattskyldigheten vid förskottsbetalningen.[186] Avdragsrätten för köparen inträder vid samma tidpunkt som skattskyldigheten för säljaren.[187]

I 13 kap. ML regleras redovisning av mervärdesskatt. Dessa regler handlar inte om hur mervärdesskatten ska tas upp i bokföring och redovisning, utan när den ska redovisas i skattedeklarationen, alltså till vilken period den ska hänföras i deklarationshänseende. I mervärdesskattedirektivet kallas tidpunkten för skattskyldighetens inträde för *beskattningsgrundande händelse* och det som i ML kallas för redovisning av skatten för *mervärdesskattens utkrävbarhet*. Den beskattningsgrundande

185 5 kap. 5 § och 1 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML.

186 1 kap. 3 § ML.

187 Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

händelsen är den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt ska bli utkrävbar är uppfyllda. Mervärdesskattens utkrävbarhet innebär att staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten.[188] För den ingående skattens del avser redovisningen av ingående skatt tidpunkten för utövandet av avdragsrätten.

En förutsättning för att ingående eller utgående skatt ska redovisas är att avdragsrätten eller skattskyldigheten har inträtt. Vid omsättning av vara eller tjänst inträder redovisningsskyldigheten enligt huvudregeln under den redovisningsperiod under vilken omsättningen enligt god redovisningssed har bokförts eller skulle ha bokförts.[189] För personer som inte är bokföringsskyldiga redovisas skatten för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten har inträtt.[190] Detta kallas faktureringsmetoden.

Om årsomsättningen normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor kan den skattskyldige i stället välja den så kallade bokslutsmetoden. Då redovisas utgående skatt för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo. Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid årets slut redovisas emellertid vid årets sista redovisningsperiod.[191]

Ingående skatt dras enligt huvudregeln av under den redovisningsperiod under vilken förvärvaren, oavsett om det är funktionssäljaren eller funktionsköparen som förvärvar, har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet enligt god redovisningssed, alternativt förskotts- eller a contobetalning har lämnats.[192] Om den skattskyldige inte är bokföringsskyldig ska den ingående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits.[193] För de skattskyldiga som redovisar enligt bokslutsmetoden är den ingående skatten avdragsgill först den redovisningsperiod beskattningsåret går ut, om inte betalning gjorts dessförinnan.[194]

188 Artikel 62 i mervärdesskattedirektivet.
189 13 kap. 6 § 1 p. ML.
190 13 kap. 7 § ML.
191 13 kap. 8 § ML.
192 13 kap. 16 § ML.
193 13 kap. 17 § ML.
194 13 kap. 18 § ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

6.5 Sammanfattande slutsatser

Sammanfattningsvis kan följande konstateras utifrån säljarens och köparens frågor.

Säljarens frågor:
Vilken omsättning avser funktionsförsäljningen?
Funktionsförsäljning avser normalt omsättning av tjänster. Tjänsterna är i normalfallet sammansatta av olika delar. I de fallen någon del är föremål för mervärdesskatterättsliga särregler, exempelvis ett undantag eller en lägre skattesats, måste det avgöras om de olika delarna ska bedömas som separata tillhandahållanden eller om tillhandahållandet ska ses som en helhet. En bedömning måste göras från fall till fall, men exempelvis att köparen inte kan välja bort vissa delar och att funktionen marknadsförs som en helhet talar för att det är ett enda tillhandahållande. I många fall är det här dock inte någon i praktiken relevant fråga, eftersom funktionsförsäljningstjänsterna i sin helhet typiskt sett är föremål för 25 procent mervärdesskatt i Sverige.

Är omsättningen skattepliktig?
Det finns inte något undantag för funktionsförsäljning i mervärdesskattelagen. Det fall då funktionsförsäljningen skulle kunna vara undantagen från skatteplikt är antingen om den är delbar och innehåller skattefria moment, som t.ex. en försäkringstjänst, eller om den i sin helhet är skattefri, exempelvis på grund av att den är omsatt utom landet eller avser från skatteplikt undantagna tjänster, såsom exempelvis finansiella tjänster.

När ska omsättningen beskattas?
Skattskyldigheten inträder när tjänsten tillhandahålls eller förskotts- eller a conto-betalning dessförinnan inflyter. Skatten blir dock utkrävbar först när redovisningsskyldigheten inträder, vilket sker när tjänsten ska bokföras enligt god redovisningssed. Det finns också en möjlighet för mindre beskattningsbara personer att redovisa enligt bokslutsmetoden, vilken i princip innebär en kontantredovisning.

Vilka direkta och indirekta utgifter ska hänföras till funktionsförsäljningen?
Exakt vilka direkta och indirekta utgifter som ska hänföras till funktionsförsäljningen i varje enskilt fall går inte att besvara på ett generellt sätt. När man i mervärdesskattehänseende hänför inköp till omsättningar i syfte att bestämma avdragsrätten tar man ställning till vilka utgående transaktioner som bär kostnaden för de ingående transaktionerna. I och med att det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

är den som yrkar avdrag för ingående skatt också är skyldig att styrka densamma, är det bra att dokumentera detta samband.

Är eventuell ingående mervärdesskatt på dessa utgifter är avdragsgilla?
Eventuell ingående mervärdesskatt på utgifter som är hänförliga till funktionsförsäljningen är avdragsgill i den mån de avser verksamhet som medför skattskyldighet. Normalt medför funktionsförsäljning skattskyldighet för mervärdesskatt fullt ut, vilket innebär att funktionsförsäljaren kan dra av den ingående mervärdesskatten på alla sina utgifter.

När får den ingående mervärdesskatten dras av?
Den ingående skatten är avdragsgill när säljaren omsätter en vara eller tillhandahåller en tjänst. Avdragsrättens utövande är enligt huvudregeln kopplad till god redovisningssed alternativt till tidigare förskotts- eller a conto-betalning. Om funktionssäljaren tillämpar bokslutsmetoden inträder avdragsrätt årets sista redovisningsperiod, eller tidigare om betalning har gjorts tidigare.

Köparens frågor:
Är *eventuell ingående mervärdesskatt på* de utgifter som faktureras med anledning av funktionsköpet är avdragsgill?
Normalt kommer det att finnas mervärdesskatt på den faktura köparen tar emot med anledning av funktionsköpet, eftersom denna är skattepliktig hos säljaren. Denna mervärdesskatt är avdragsgill för köparen i den mån den förvärvade funktionen används i verksamhet som medför skattskyldighet.

När får den ingående mervärdesskatten dras av?
Här gäller samma som för funktionssäljaren.

7 UPPDELNING AV FUNKTIONSFÖRSÄLJNINGS-UPPGIFTERNA MELLAN FLERA AKTÖRER

7.1 Inledning

Ovan har vi diskuterat funktionsförsäljningens grundfall, där funktionsförsäljningen involverar endast funktionssäljaren och funktionsköparen (alternativt flera funktionsköpare, vilket inte förändrar analysen). Det kan emellertid ibland vara rationellt att på olika sätt dela upp funktionsförsäljningsuppgifterna mellan flera parter, t.ex. områdesvis eller med avseende på olika slags uppgifter kopplade till funktionssäljningsåtagandena. Häri-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

genom öppnas ett flertal olika möjligheter, t.ex. till specialisering, riskspridning, att klara stora uppdrag och eventuellt att erhålla särskilda skatte- och redovisningseffekter. En sådan uppdelning ger förstås upphov till fler rättsliga frågor och effekter än grundfallet. I detta kapitel diskuteras, på ett övergripande plan, skatte- och redovisningseffekterna med anledning av några utvalda sådana uppdelningar. Här, och i resten av boken, integreras redovisning, inkomstbeskattning och moms.

7.2 Funktionsförsäljning via förmedlare

Det kan vara ändamålsenligt att göra den typen av uppdelning av funktionsförsäljningen att något slags mäklare förmedlar avtal mellan funktionsköpare och funktionssäljare. Det fall som här diskuteras är att mäklaren saknar självständig funktion, annat än för att koppla ihop köpare och säljare och erhåller provision härför. Förmedlaren är därför inte avtalspart i funktionsförsäljningsavtalet, annat än med avseende på nämnda provision. Detta fall ska skiljas från uppdelning i huvudentreprenör – underentreprenör(er) (se 7.3) och från samarbete inom ramen för enkla bolag respektive koncern (se 7.4 respektive 7.5).

Inkomstskattemässigt är denna första uppdelningsmodell (förmedlarfallet) inte särskilt komplicerad. När det först gäller omfångsfrågorna beskattas mäklaren för sin ersättning och den som står för provisionen (vi antar att det är funktionssäljaren) drar av den som en kostnad (se 15 kap. 1 § respektive 16 kap. 1 § IL). Periodiseringen kan vara lite mer komplicerad, dels emedan den vanligtvis avser arbeten under en längre tid, dels därför att den kan vara beroende av avtalskonstruktionen (t.ex. så att hela provisionen betalas vid avtals ingående eller så att den utgår med en andel av löpande betalade ersättningar för utförd funktionsförsäljning). Frågan synes dock inte vara särpräglad för funktionsförsäljning och utvecklas därför inte vidare.

Inom mervärdesskatten kan en förmedlare ingå avtal antingen i annans eller eget namn. Om förmedlaren ingår avtal i sin huvudmans namn, anses huvudmannen omsätta funktionsförsäljningstjänsterna till sin kund. Förmedlaren omsätter en förmedlingstjänst i förhållande till sin huvudman. Om förmedlaren i stället ingår avtal i eget namn finns en särregel i 6 kap. 7 § ML. Denne anses då själv ha omsatt tjänsten. Tjänsten kommer att anses tillhandahållen först från huvudmannen till förmedlaren och sedan från förmedlaren till funktionsköparen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

7.3 Funktionsförsäljning med hjälp av underentreprenörer

När ett företag går längre än till att vara förmedlare och själv står som huvudaktör och avtalspart avseende funktionsförsäljning till ett annat företag, men i större eller mindre mån använder andra aktörer för att verkställa sina funktionsförsäljningsåtaganden blir dessa andra aktörer underentreprenörer. Underentreprenörer kan i princip ombesörja det mesta, från att avyttra eller tillhandahålla teknisk utrustning över rådgivning till att tillhandahålla all, eller delar av, den funktion som huvudentreprenören har utlovat att tillföra funktionsköparen (vilket gör huvudentreprenören till både funktionsköpare och funktionssäljare). En huvudentreprenör kan på detta sätt t.ex. ”i ett och samma gränssnitt” integrera flera former av funktionsförsäljning till slutanvändare, t.ex. ljusmiljö, ljudmiljö, butiksinredning och transportfunktion. Detta kan vara rationellt och t.ex. eventuellt leda till samordningsvinster. Att lägga ut ägande av dyr utrustning på underentreprenörer, som i så fall själva får anskaffa den, kan också vara ett sätt för huvudentreprenören att slippa ha tillgångarna i sin egen balansräkning. På så sätt kan företagsledningen i vissa fall påverka företagets nyckeltal etc.[195] Ett slags variant på underentreprenörslösningen är att funktionsköparen köper funktionen utrustning från en aktör och funktionen ”skötsel m.m.” från en annan aktör, men då fjärmar vi oss från vad som brukar avses med funktionsförsäljning – där det ju finns en funktionssäljande avtalspart och en funktionsköpande dito och där funktionssäljaren (teknikneutralt) har rätt att löpande välja både metod och utrustning för ett åstadkomma den avsedda funktionen. Vid en sådan uppdelning försvinner dock en betydande del av effektivitetspoängen med den teknikneutralitet som funktionsförsäljning vanligtvis innebär, emedan olika samverkande tillhandahållare naturligen torde se till sina egna intressen, vilket i sin tur kan motverka sökandet efter effektiva helhetslösningar.

Funktionsförsäljning med hjälp av underentreprenörer ska här kort diskuteras. Vi utgår därvid från scenariot att ett aktiebolag har gått in som funktionssäljare och därvid har anlitat en underentreprenör (eller flera, det förändrar inte resonemanget) för en del av arbetet. Vi utgår också från

195 Fördelen för B med en sådan lösning kan t.ex. vara möjligheten till överavskrivningar eller, beroende på avtalslösning m.m., relativt säker avkastning på sitt ägande i form av ersättning för att få disponera utrustningen. P.g.a. bl.a. IFRS 16 kan det vara svårare att nå detta mål med leasing. Leasing skiljer sig förstås från den här lösningen på fler sätt än så.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

att underentreprenören inte ingår i samma företagsgrupp som funktionssäljaren eller är bolagsman i enkelt bolag med funktionssäljaren.

Inte heller underentreprenörslösningen torde vara särskilt inkomst- eller mervärdesskatterättsligt komplicerad – eller rättare sagt tycks den vanligtvis inte tillföra särskilt mycket komplexitet utöver vad som ovan sagts om funktionsförsäljningens grundfall. Vidare synes underentreprenörslösningarna sakna påtagliga för funktionsförsäljning särskilda aspekter. I grund och botten säljer underentreprenörer det man säljer och beskattas för detta både i inkomstskatte- och mervärdesskattehänseende (om denne säljer funktion sker beskattning i enlighet med diskussionen ovan). Vad gäller huvudentreprenörens funktionsförsäljning följer man i beskattningen det mönster som, för funktionssäljare, redan har diskuterats. För det fall att huvudentreprenören i sin tur har köpt in funktionsförsäljning av en underentreprenör följer huvudentreprenören de tidigare diskuterade skattereglerna för funktionsköp.

Om funktionsförsäljningen, på här beskrivet sätt, är upplagd som en kedja, med funktionsförsäljning i flera led, kan det sannolikt i någon mån påverka den ekonomiska analysen av affärsförhållandena i bolaget, t.ex. med avseende på risker, åtaganden, säkerheten i bedömningar etc. Till den del denna ekonomiska analys ger avtryck i redovisningen får den också betydelse i beskattningen, via sambandet mellan redovisning och beskattning. Vi vill dock hävda att sådana effekter är i hög grad situationsberoende på ett sådant sätt att det inte vore rättvisande att tala om några mer bestämda typiska skatteeffekter av här diskuterat sätt att organisera funktionsförsäljning.

7.4 Funktionsförsäljning och enkla bolag

Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat om att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger (1 kap. 3 § BL). Någon registrering är inte nödvändig för att ett enkelt bolag ska föreligga. Det enkla bolagsavtalet kan vara muntligt eller skriftligt och ett enkelt bolag kan även uppstå genom bolagsmännens konkludenta handlande. Överenskommelsen behöver inte benämnas enkelt bolag, utan kan t.ex. kallas konsortium, samarbetsavtal eller joint venture. Parterna måste ha en vilja att uppfylla själva rekvisiten för ett enkelt bolag, men behöver inte avse, eller ha insikt om att avtalet innebär, just bildandet av ett enkelt bolag. Bolagsavtalet kan slutas på obestämd eller bestämd tid eller så länge ett visst förhållande råder.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Enkla bolag kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter eller föra talan inför domstolar och andra myndigheter (1 kap. 4 § lagen om handelsbolag och enkla bolag, BL). De tillgångar som används i verksamheten ägs av bolagsmännen, individuellt eller med någon form av samäganderätt. Bolagsmännen kan vara fysiska eller juridiska personer, t.ex. aktiebolag. Bolaget beskattas inte, utan bolagsmännen beskattas själva för sin del av de inkomster och utgifter som (vanligtvis enligt bolagsavtalet) är hänförliga till deras engagemang i bolaget.

Enkla bolag är lätta att etablera och att förändra och kan vara en rationell metod för samverkan rörande funktionsförsäljning. Det är ibland en nackdel att avsaknaden av rättspersonlighet gör att de inte kan vara avtalspart, men detta kan hanteras på olika sätt, t.ex. genom fullmakter eller genom att en av bolagsmännen tecknar avtal med kunden och sedan, inom ramen för det enkla bolaget, samarbetar med de andra om att fullfölja funktionsförsäljningen. En effekt av de enkla bolagens avsaknad av rättspersonlighet är dock att en funktionsköpare i princip kan avtala om köp av funktionsförsäljning med antingen flera bolagsmän eller med en bolagsman, som har ett eget (enkelt bolags-)avtal med de andra funktionssäljarna. Vi diskuterar här i första hand det senare fallet.[196]

Det finns också skatterättsliga svårigheter med enkla bolag, som vanligtvis kan hanteras, men som är viktiga att inte förbise. Det finns inga särskilda, principiellt vägledande, regler för beskattning av verksamhet i enkelt bolag, varken i IL eller ML. Detta kan till en del förklaras med att det enkla bolaget inte är något skattesubjekt och därför inte beskattas självt för någon inkomst. Beskattningen i bolagsmannaledet följer ordinarie regler för respektive bolagsman, vilket gör att ett aktiebolag som är bolagsman blir beskattat i inkomstslaget näring.

I grunden är det enkla bolaget en avtalslösning och respektive bolagsman beskattas för sin del av de inkomster och utgifter som följer av detta avtal. Utgångspunkten är därför att det enkla bolaget inte har någon stark ”bolagsrättslig sida”, utan att beskattningen styrs av bolagsmännens överenskommelser och verksamhetens resultat. Från denna utgångspunkt finns dock undantag, som kan vara av stor betydelse.

196 Det kan dock hända att t.ex. ett företag tecknar olika avtal om olika funktionsköp med två olika aktörer och att dessa två funktionssäljare sedermera (eller i princip redan innan) utövar sin verksamhet inom ramen för ett enkelt bolag. I så fall är ju det enkla bolaget egentligen inte något som rör funktionsköparen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

För det första gäller att vinster och förluster från det enkla bolaget fördelas lika mellan bolagsmännen om de inte avtalat om annan fördelning (4 kap. 1–2 § och 2 kap. 8 BL).[197] Bl.a. emedan bolagsmännen i många fall kan önska en annan resultatfördelning är det viktigt att ha ett genomtänkt bolagsavtal, som reglerar fördelning av inkomster och utgifter. Denna fördelning får inte vara godtyckligt vald, utan ska svara mot företagsekonomiska överväganden.[198]

För det andra är BL dispositiv med avseende på bolagsmännens inre förhållande, men inte vad gäller bolagets förhållande gentemot tredje man. Enkla bolag upplöses genom likvidation. Det är en regel av betydelse i förhållande till tredje man och den är således inte dispositiv. Vid likvidationen skall bolagets egendom omvandlas i pengar i den mån det behövs för att alla skulder (med relevant koppling till det enkla bolaget) ska betalas och för att bolaget skall upplösas på ett ändamålsenligt sätt. Om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen får tillgångarna inte skiftas innan alla kända skulder har blivit betalda eller behövliga medel har avsatts för sådan betalning. I händelse av brist i samband med avvecklingen måste bolagsmännen tillskjuta medel, eftersom enkla bolag inte kan gå i konkurs. Likvidationsreglerna synes (men regleringen är långtifrån entydig) ge bolagsmän i enkla bolag ett slags skuldtäckningsansvar, med sina till bolaget knutna tillgångar (eller andelar i tillgångar), för andra bolagsmäns bolagsanknutna skulder. Denna regel, och över huvud taget samarbeten avseende näringsverksamhet inom ramen för enkla bolag, kan ge upphov till skattemässiga svårigheter.[199]

Det finns inte inkomstskatterättsliga skäl att generellt avråda från användning av enkla bolag för funktionsförsäljningsändamål. Den enkla bolagsformen bör dock inte användas utan noggrant övervägande och det är viktigt att skriva ett genomtänkt bolagsavtal. Inte minst är så fallet när betydande tillgångar används för verksamheten i det enkla bolaget, vilket mycket väl kan vara fallet vid funktionsförsäljning.

197 Det är egentligen inte möjligt att i vanlig mening beräkna ett resultat för ett enkelt bolag och därmed kan, noga taget, vinst och förlust inte uppstå. Enkla bolag är ju inte juridiska personer. Att lagstiftaren trots detta tillämpar resultatfördelningsreglerna för handelsbolag även på enkla bolag får ses som ett uttryck för det förhållandet att enskilda intäkter och kostnader med koppling till verksamheten i det enkla bolaget kan (för bl.a. beskattningsändamål) behöva (om)fördelas mellan bolagsmän.

198 Se Kellgren, J. Enkla bolag i inkomstskatterätten, Jure 2014 kap. 4.

199 Kellgren, J. Enkla bolag i inkomstskatterätten, Jure 2014 (talrika exempel i boken).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Med tanke på de skattemässiga, och även redovisningsmässiga, svårigheter som kan vara förenade med att bedriva funktionsförsäljning inom ramen för enkla bolag är det något oroande att gränsdragningen mellan enkla bolag och andra samverkansformer inte alltid är helt lätt. Enkla bolag kan behöva avgränsas mot bl.a. försäljnings- och uppdragsavtal (inklusive byten); försäljning på kredit av tillgångar mot ersättning i form av del i vinst, royaltyavtal, samäganderätt samt sådana former av så lös samverkan att det i praktiken saknas ett sådana bolagsändamål som kan konstituera ett enkelt bolag. Gränsdragningen kan få betydelse på flera sätt. Ett exempel är att IFRS 15 gäller resultatberäkning vid försäljningar, men däremot inte synes tillämpas på transaktioner mellan bolagsmän. Det ska också noteras, att utbyten mellan bolagsmännen i ett enkelt bolag (inom ramen för bolagsavtalet) är mervärdesskattefria, vilket gör att kumulativa mervärdesskatteeffekter i vissa fall kan undvikas (se nedan).

Ett funktionsförsäljningsnära exempel där gränsdragningen mellan enkla bolag och underentreprenörsuppdrag (som ju behandlades strax ovan) kan vara av betydelse är följande (ha i minnet att benämningen av ett avtal inte är avgörande för dess klassificering och därav följande rättsliga effekter): Anta att en stark funktionsförsäljningsaktör ”placerar” ägandet av dyr funktionsförsäljningsutrustning i ett, sett till ägandet, fristående bolag och sedan från detta bolag köper in funktionen att ha rätt att utnyttja ifrågavarande utrustning. Anta också att de två bolagen via avtal knyter sig nära varandra, med avseende på delning av intäkter, kostnader, ansvar m.m. Ett sätt att bedöma ett sådant avtal är att det är fråga om ett underentreprenörsuppdrag, vilket det ju i en mening faktiskt är. Det är emellertid också möjligt att avtalet anses utgöra ett enkelt bolag, nämligen om avtalet knyter parterna tätt till varandra i en gemensamt bedriven verksamhet (funktionsförsäljning) på ett sådant sätt att de ska anses samverka inom ramen för ett enkelt bolag. Då blir de ovan beskrivna borgenärsskyddsregler, som gäller för enkla bolag, tillämpliga, vilket kan påverka redovisningen i, och ansvarsförhållandena mellan, de respektive bolagen. Därmed kan beskattningen komma att påverkas. Om de två företagen anses agera i en ekonomisk intressegemenskap med varandra (och alltså inte agerar strikt utifrån marknadsmässiga villkor) får Skatteverket också anledning att kritiskt bedöma prissättningen, om de två parterna är skattskyldiga i olika länder, på de nyttigheter som utbyts mellan de två bolagen (se 14 kap. 19 IL). En sådan prövning kan ge upphov till justerad beskattning, skattetillägg och komplicerade dialoger med skattemyndigheter i flera länder. Do-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

kumentationskraven på avtalsparterna kan också bli betungande, redan i sig.

Delägare i enkla bolag är skattskyldiga för mervärdesskatt i förhållande till sin andel i bolaget.[200] Skatteverket kan efter ansökan av samtliga delägare utse en representant som redovisar mervärdesskatten.[201]

Tjänster som omsätts mellan delägare inom ramen för ett enkelt bolag eller ett konsortium anses inte medföra skattskyldighet för mervärdesskatt.[202] Om den ena parten (”den köpande”) inte har rätt att dra av ingående moms kan det finnas incitament att klassificera samarbeten som har drag både av uppdragsförhållande och av enkelt bolag, som det senare, för att undvika kumulativa effekter.[203] Även om parter ingår i ett enkelt bolag kan de emellertid också tillhandahålla varor och tjänster utom bolagsavtalet mellan sig. I RÅ 2006 not. 90 hade parterna försökt att bilda ett enkelt bolag med mervärdesskatterättslig verkan, vilket underkändes av HFD. Domstolen ansåg inte att ”rätt till vinst” var en vinstfördelning ur ett enkelt bolag, utan en ersättning för en tillhandahållen tjänst.

7.5 Koncerner som funktionssäljare

Om, och i den mån, uppgifter med anledning av funktionsförsäljning delas upp mellan bolag i en koncern (t.ex. så att ett bolag tillför arbetsinsatser och att ett annat bolag tillför funktionsförsäljningsutrustning) ska respektive koncernbolag beskattas för det mervärde som det har skapat och tillfört. Tekniken för att åstadkomma en sådan beskattning är att respektive koncernbolag sätter korrekta marknadspriser också vid affärer med andra koncernbolag (jfr Transfer Pricing). Detta följer av allmänna regler för koncernbeskattning och har så långt, i sig, ingen särskild funktionsförsäljningsaspekt.

Det är också allmänt relevant i koncernbeskattningen att felaktigt satta priser mellan närstående aktörer (t.ex. koncernbolag) kan komma att korrigeras i beskattningen, just för att respektive koncernbolag ska komma att beskattas för det mervärde som det har skapat och tillfört. Korrigeringen kan ske med stöd av olika regler och principer, men framförallt bör uttagsbeskattningsreglerna i 22 kap. IL och den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap.

200 6 kap. 2 § ML.

201 5 kap. 2 § ML.

202 C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública, ECLI:EU:C:2004:243.

203 Kellgren, J., Enkla bolag i inkomstskatterätten, Jure 2014, avsnitt 2.4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

19 § IL nämnas. Korrigering kan ske också vid felaktigt satta priser mellan ett bolag och dess i annat land belägna fasta driftställe. Det är i detta sammanhang vi ser ett potentiellt problem när vi kommer till funktionsförsäljning: Även om företagsledningen inte har för avsikt att sätta fel priser vid koncerninterna transaktioner, så kan det faktum att funktionsförsäljning är en ny och ibland komplex affärsmodell göra det svårt att avgöra vad som är korrekt marknadspris. Detta kan göra att respektive koncernbolag kan behöva lägga ned mycket arbete på att dokumentera principerna för prissättningen vid sina koncerninterna affärer och inte ens då kan vara säkra på att skattemyndigheterna kommer att acceptera prissättningsprinciperna. Detta kan i sin tur ge upphov till betydande administrativa kostnader och även skattetillägg eller motsvarande. Det finns enligt vår mening all anledning att överväga sådana risker innan man ger affärsmodellen funktionsförsäljning full konkretion. En del av en strategi för att hantera här beskrivna risker kan vara att placera de koncernbolag, mellan vilka funktionsförsäljningsinsatser utväxlas koncerninternt, i samma land, för att på så sätt minska risken för ifrågasättande av prissättningen – åtminstone på den internationella nivån.

Inom mervärdesskatten förekommer inte några allmänt tillämpliga koncernbeskattningsregler. I 6 a kap. ML finns bestämmelser om konsoliderad beskattning, dvs. att koncernen ses som skattesubjekt. Dessa bestämmelser gäller dock endast för finansiella företag och försäkringsbolag, företag med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor och tjänster till de förstnämnda bolagen och företag som befinner sig i ett inkomstskatterättsligt kommissionärsförhållande. Dessa bestämmelser omfattar således typiskt sett inte funktionsförsäljningskoncerner.

Normalt sett accepteras felaktigt satta priser utifrån mervärdesskatteperspektiv. Uttagsbeskattning är endast för helt vederlagsfria tillhandahållanden. Däremot finns det några situationer i vilka överpris- eller underprissättning ska omvärderas till marknadsvärdet.[204] En förutsättning för att omvärdering ska kunna göras är att säljare och köpare är förbundna med varandra, genom exempelvis äganderättsliga eller organisatoriska band. Omvärdering ska typiskt sett ske om någon av parterna vinner något i mervärdesskattehänseende på över- eller underpriset. Genom att sälja skattepliktiga varor och tjänster till överpris, kanske i kombination med skattefria transaktioner till underpris, kan en säljare med endast delvis av-

204 7 kap. 3 a–3 d §§ ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

dragsrätt öka sin avdragsrätt för ingående skatt på sina allmänna omkostnader. Genom att skattepliktiga varor och tjänster säljs till underpris kan en köpare som har begränsad avdragsrätt minska sin mervärdesskattekostnad. Dessa bestämmelser tillämpas både nationellt och gränsöverskridande.

8 ÖVERLÅTELSE AV FUNKTIONSAVTAL (OCH PARTSBYTEN)

8.1 Inledning

Det kan av olika skäl uppstå situationer där en funktionssäljare eller en funktionsköpare skulle vilja, eller behöva, frånträda sin del av funktionsavtalet och att någon annan skulle vilja träda i dennes ställe. Ett exempel på en sådan situation är att en funktion har köpts in, som stödjer funktionen i en fastighet (t.ex. belysning eller ventilation) och att fastighetsägaren vill avyttra fastigheten. Då kan det i många fall vara önskvärt att funktionsköpet ”följer med” fastigheten och att funktionsköparskapet övergår till den nya ägaren.[205] Det kan därvid i princip tänkas att den nye parten, ”köparen” (oavsett om det är som funktionsköpare eller funktionssäljare), får betalt, eller betalar, för att ta över den förre partens position enligt funktionsförsäljningsavtalet, eventuellt inklusive äganderätten till den för uppdraget använda, hos kunden placerade, funktionsförsäljningsutrustningen. En sådan affär skulle i princip för den ursprunglige parten motsvara en försäljning av dennes partsställning i ett funktionsförsäljningsavtal, med vinst eller förlust.[206] Vi diskuterar här, översiktligt, skatteeffekterna vid sådana affärer mellan fristående företag, där rättigheter och skyldigheter, och eventuellt ägande, kopplade till funktionsförsäljning överlåts till marknadsmässiga villkor.[207]

---

205 Det kan förstås finnas många andra skäl till att byta aktörer i ett funktionsförsäljningsavtal, t.ex. föreställningar hos en potentiell ny funktionssäljare om att kunna tillhandhålla funktionen till en lägre kostnad. Om de förväntande utgifterna överstiger de förväntande inkomsterna kan den första funktionssäljaren vara intresserad av att ”sälja” funktionsförsäljningsavtalet, mot vinst.

206 En funktionssäljare eller funktionsköpare kan ju antingen *vilja bli av med* sin roll som avtalspart, t.ex. därför att denne inte finner avtalet attraktivt, eller vilja sälja sin roll i funktionsförsäljningsavtalet p.g.a. ett erbjudande man upplever ger upphov till någon form av *vinst*.

207 Vi utgår här från att samtliga inblandade parter intäktsredovisar respektive kostnadsredovisar funktionsförsäljningsavgiften månad för månad och att nämnda avgift utgår med i grova drag samma ”pris per dag” (kanske med någon indexjustering) under avtalsperioden. Vi antar således att inga skuld- eller tillgångsredovisningar avseende framtida, mer eller mindre säkra,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Civilrättsligt är det vanligtvis så att avtal gäller just mellan parterna och inte kan avyttras i vanlig mening. Däremot är det inget som hindrar att parterna tecknar nya funktionsförsäljningsavtal, med samma innebörd som de gamla, och att köparen eller säljaren, eventuellt betalar ersättning i samband därmed. Vi utgår nedan från att vad som principiellt sett sker vid en funktionssäljares (FS1) överlåtelse till annan funktionssäljare (FS2) respektive vid en funktionsköpares (FK1) överlåtelse till annan funktionsköpare (FK2), är att de ursprungliga parterna (FS1 och FK1) och/eller den nya parten (FS2 eller FK2) kommer överens om att:

1. Ett *nytt funktionsförsäljningsavtal* upprättas mellan de aktörer som ska vara parter i detta nya avtal (FS1 & FK2 eller FS2 & FK1) och att
2. någon form av *avslutsavtal* upprättas mellan parterna i det ursprungliga funktionsförsäljningsavtalet (FS1 och FK1), om avslut av detta gamla avtalet, med innebörden att de ursprungliga parternas rättigheter och förpliktelser i förhållande till varandra slutregleras och (troligen vanligtvis) upphör.
3. Om det är en ny funktionssäljare (FS2) som tillträder torde det ofta bli aktuellt med ett avtal – ett ”*avtalsförsäljningsavtal*” – också mellan den förre och den nye funktionssäljaren (dvs. FS1 respektive FS2). Alldeles tydligt är detta i de fall där FS1 agerar som någon form av säljare av funktionsförsäljaruppdraget, mot positiv eller negativ ersättning från FS2.[208] Uppenbarligen är så också fallet om FS1 till FS2 avyttrar den funktionsförsäljningsutrustning som har placerats eller installerats hos FK, men det kan även bli aktuellt att på ett likartat sätt reglera olika former av övertaganden av ansvar och anspråk med koppling till funktionsförsäljningsavtalet och positiva eller negativa ersättningar med anledning av nämnda överenskommelser.

---

kassaflöden förekommer, utan att resultateffekten av funktionsförsäljningen för funktionsköpare och funktionssäljare sammanfaller med funktionsförsäljningsperioden.

208 I princip blir det alltid ett avtal mellan frånträdande och tillträdande part (dvs. FK1 & FK2 respektive FS1 & FS2) i den mån det är fråga om någon form av försäljning dem emellan. Om däremot funktionsköparen på eget initiativ byter funktionssäljare synes dock bara de två första avtalen behövas, medan FS1 och FS2 i så fall i princip saknar självklar anledning till avtalsrelation. Det kan dock i dessa fall hända att FS1 och FS2 i samband på eget initiativ överenskommer om att FS1 till FS2 säljer den funktionsförsäljningsutrustning som har använts för att tillgodose funktion hos FK.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

8.2 Funktionsköparen överlåter funktionsförsäljningsavtalet till en ny funktionsköpare

8.2.1 Inkomstbeskattning

Funktionssäljarens (FS) beskattning med anledning av avslutet av det gamla avtalet och tecknandet av det nya följer enligt vår mening de principer som redogjordes för i kapitel 5. Partsbytet behöver inte få någon direkt inkomstskatterättslig effekt för funktionssäljaren. Det är dock nödvändigt, och viktigt, att i varje enskilt fall se till vad som gäller enligt både det avslutade och det nytecknade avtalet och vilka skattemässiga effekter dessa två avtal därför kan få. Det finns i dessa fall, enligt vår mening, inga självklara skatteeffekter för funktionssäljaren. Det kan dock inte uteslutas att avtalsbytet kan ge upphov till att vissa intäkter och kostnader realiseras och får effekter i redovisningen och beskattningen på ett sätt som inte hade skett, funktionsköparbytet förutan. Det finns ju t.ex. (till skillnad från vad som är fallet vid omstruktureringar) inga regler som tillförsäkrar skattemässig kontinuitet i sådana här fall. Det kan också diskuteras om eventuella kostnader i samband med bytet av funktionsköpare kan vara sådana kostnader som, enligt vad som diskuterats i kapitel 5, får eller ska aktiveras som en utgift för att förvärva avtal och som ska skrivas av i enlighet med bestämmelserna i IFRS 15.[209] Utgifterna ska dock aktiveras endast under förutsättning att de uppkommit på grund av ett framgångsrikt avtalsslut. Det eventuella avtalsförsäljningsavtalet mellan den gamla och den nye funktionsköparen (FK1 och FK2) synes inte få någon skatterättslig betydelse för funktionssäljaren, som ju inte är avtalspart här.

För den överlåtande funktionsköparen (FK1) blir det här, i ekonomisk mening, fråga om en försäljning (till FK2) av rättigheten att mot betalning erhålla en funktion. Om FS, FK1 och FK2 är överens om att FK2 helt enkelt övertar alla gamla och nya rättigheter och förpliktelser enligt det ursprungliga avtalet mellan FS och FK1 avslutas avtalet för FK1:s del och om inget annat följer av de avtal och överenskommelser som åstadkommer detta nya läge tycks skatteeffekten för FK1 i de flesta fall bli ingen eller begränsad – det är som att säga upp vilken som helst löpande köpt tjänst. Här ska dock noteras att avtalen kan innebära att FK1 kommer ifrån olika former av upparbetade åligganden, t.ex. eventuella ersättningskrav med anledning av skada på funktionsförsäljningsutrustning eller tvister om korrekt storlek på tidigare funktionsköpsavgifter. Det kan också vara så

209 Se avsnitt 5.6.3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

att FK1 p.g.a. ”överlåtelsen” avstår från eventuella rättigheter med anledning av avtalet. Situationen behöver därför analyseras i varje enskilt fall. Utfallet för FK1 är enligt vår mening tämligen situationsberoende. Här som eljest gäller dock att övertagande av skulder är att klassificera som en ersättning (till den som slipper dem) och att övertagande av rättigheter ses som en betalning (till den som övertar dem). ”Köpeskillingen” till FK1 för att överlämna funktionsförsäljningsavtalet till FK2 tycks således vara nettovärdet av FK2:s övertaganden av FK1:s tidigare skulder och rättigheter med anledning av det ursprungliga funktionsförsäljningsavtalet samt den eventuella ersättning i övrigt, som FK2 lämnar för att få överta (egentligen nyteckna) funktionsförsäljningsavtalet. Om nettot är positivt ger det upphov till beskattning för FK1. Om det istället är negativt, t.ex. därför att FK1 behövde betala FK2 för att ta över avtalet (och själv ”bli av med det”), är detta negativa belopp vanligtvis avdragsgillt.

Den övertagande funktionsköparen (FK2) är alltså i grund och botten ett företag som nytecknar ett avtal om funktionsköp. Såtillvida har rättsläget utretts ovan, i kapitel 5. Det som kan vara särpräglat i den här aktuella kontexten, dvs. när det rör sig om övertagande av ett funktionsköpsavtal, är den nyss diskuterade eventuella köpeskillingen för övertagandet av funktionsköparrollen. Sådana utgifter kan inte knytas till FK2:s intäkter på det sätt som kan bli aktuellt med en funktionssäljares kostnader för att ”få till” ett funktionsförsäljningsavtal och kan därför inte aktiveras på samma grund som dessa. Frågan synes vara situationsberoende på ett sätt som gör det svårt att besvara den entydigt inom den begränsade ram som här står till förfogande, men i den mån funktionsförsäljningsavtalet kan ses som en immateriell resurs torde en köpeskilling av här diskuterat slag kunna aktiveras, för skatterättens del närmast med stöd av 18 kap. 1 § 2 st. IL (som en ett sådant förvärv av annan av en immateriell rättighet, som enligt ska kostnadsföras genom värdeminskningsavdrag).

Det torde dock i praktiken vara, och förbli, ovanligt med funktionsförsäljningsavtal som har sådana egenskaper att FK1 kan sälja dem och att det därmed kan finnas en utgift att eventuellt behandla som en immateriell resurs. Om nämligen det aktuella funktionsförsäljningsavtalet vore så förmånligt att det skulle säljas mot en mer betydande ersättning (och inte bara överlämnas), så kan det antas att en välinformerad funktionssäljare skulle höja priset när funktionsförsäljningsavtalet nytecknas. Några mer betydande vinster för parter som FK1 torde därför sällan uppstå i dessa fall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

8.2.2 Mervärdesskatt

Om funktionssäljaren överlåter funktionsavtalet och funktionsutrustningen är utgångpunkten att detta är ett skattepliktigt tillhandahållande inom ramen för funktionssäljarens ekonomiska verksamhet.[210] Beroende på vad som säljs kan olika mervärdesskattekonsekvenser uppstå.

I exemplet att funktionsförsäljning av truck överlåts kan konstateras att truckar är skattepliktiga, liksom att den goodwill som följer med att avtalet överlåts också är skattepliktig. Det finns inte någon reducerad skattesats, utan skatten är 25 procent. Om däremot säljaren överlåter alla funktionsavtal avseende truckar och alla truckar och övrig utrustning som behövs för att fullgöra uppgifterna som funktionssäljare inom detta område, har sannolikt verksamheten eller verksamhetsdelen ”funktionsförsäljning avseende truck” överlåtits. Tillhandahållandet är då skattefritt enligt 2 kap. 1 b § ML.

För dyrare anläggningstillgångar, så kallade investeringsvaror, kan överlåtelsen medföra rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt om de avyttras inom korrigeringstiden. Investeringsvaror är bland annat maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar om den ingående skatten vid förvärvet uppgick till 50 000 kr och fastigheter, bostadsrätter och hyresrätter som har varit föremål för ny-, till- och ombyggnad om skatten på detta uppgick till 100 000 kr.[211] Korrigeringstiden är för fastigheter, bostadsrätter och hyresrätter tio år och för övriga tillgångar fem år.[212] Om försäljningen är skattefri anses tillgången använd för skattefria ändamål resterande del av korrigeringstiden.[213] Omvänt gäller om försäljningen är skattepliktig. Vid överlåtelse av verksamhet utlöses emellertid inte någon jämkningsskyldighet, utan denna övertas av köparen.[214]

8.3 Funktionssäljaren överlåter funktionsförsäljningsuppdraget till en ny funktionssäljare

8.3.1 Inkomstbeskattning

Den överlåtande funktionssäljarens beskattning (FS1) med anledning av avslutet av det gamla avtalet sammanfaller i princip med vad som har be-

210 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.
211 8 a kap. 2 § ML.
212 8 a kap. 6 § ML.
213 8 a kap. 7 § 2 st. ML.
214 8 a kap. 11 § ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

skrivits i kapitel 5 och som har diskuterats strax ovan. Partsbytet behöver således inte få någon stor inkomstskatterättslig effekt för funktionssäljaren, men det är nödvändigt, och viktigt, att i varje enskilt fall se vad som gäller enligt det avslutade avtalet och vilka skatteeffekter detta ger i relation till förhållandena hos funktionssäljaren. Det avtalsförsäljningsavtal som ingås mellan FS1 och FS2, rörande ersättningar, ansvarsfördelning m.m. och om den funktionsförsäljningsutrustning som FS1 har använt för att tillgodose funktion hos FK får förmodligen större skatterättslig betydelse för FS1, inte minst i den mån som FS1 avyttrar inventarier med vinst eller förlust.

För den övertagande funktionssäljaren (FS2) får ingåendet av funktionsförsäljningsavtalet med funktionsköparen, som en utgångspunkt, samma effekter som när ett företag ingår nya funktionsförsäljningsavtal (vilket det ju också är fråga om).

För den händelse att den övertagande funktionssäljaren (FS2) har lämnat ersättning till den överlåtande funktionssäljaren (FS1), utöver till den del det avser köp av funktionsförsäljningsutrustning, kan ifrågavarande utgift vara att aktivera för avskrivning under kontraktsperioden (se 5.6.3). När det är fråga om en kostnad för förvärv av rättighet annan är det troligen så att 18 kap. är tillämpligt och att ifrågavarande utgift bör kostnadsföras enligt dessa regler. Utgiften för av överlåtande funktionssäljaren förvärvad funktionsförsäljningsutrustning dras i beskattningen av genom årliga värdeminskningsavdrag (18 kap. IL).[215]

Funktionsköparen (FK) berörs på så sätt att det ursprungliga funktionsförsäljningsavtalet avslutas och att ett nytt funktionsförsäljningsavtal sluts med en ny funktionssäljare. Effekterna blir enligt vår mening desamma som vid funktionsförsäljningsavtalet ingående respektive avslut i funktionsförsäljningens grundfall. Såtillvida har rättsläget utretts ovan, i kapitel 5, men också strax ovan.

8.3.2 Mervärdesskatt

Om funktionssäljaren överlåter funktionsavtalet och funktionsutrustningen är utgångpunkten att detta är ett skattepliktigt tillhandahållande

215 Det synes inte var helt självklart vad som gäller om en sådan utgift ses som en resurs i redovisningen, men inte anses utgöra ett inventarium enligt 18 kap. Troligen råder då ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning, så att den ändå ska skrivas av (enligt redovisningen). Detta med hänsyn till huvudregeln i 14 kap. 2 och 4 IL. Om 18 kap. inte är tillämpligt ligger ju redovisningen som en ”default”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

inom ramen för funktionssäljarens ekonomiska verksamhet.[216] Beroende på vad som säljs kan olika mervärdesskattekonsekvenser uppstå.

I exemplet att funktionsförsäljning av truck överlåts kan konstateras att truckar är skattepliktiga, liksom att den goodwill som följer med att avtalet överlåts också är skattepliktig. Det finns inte någon reducerad skattesats, utan skatten är 25 procent. Om däremot säljaren överlåter alla funktionsavtal avseende truckar och alla truckar och övrig utrustning som behövs för att fullgöra uppgifterna som funktionssäljare inom detta område, har sannolikt verksamheten eller verksamhetsdelen ”funktionsförsäljning avseende truck” överlåtits. Tillhandahållandet är då skattefritt enligt 2 kap. 1 b § ML.

För dyrare anläggningstillgångar, så kallade investeringsvaror, kan överlåtelsen medföra rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt om de avyttras inom korrigeringstiden. Investeringsvaror är bland annat maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar om den ingående skatten vid förvärvet uppgick till 50 000 kr och fastigheter, bostadsrätter och hyresrätter som har varit föremål för ny-, till- och ombyggnad om skatten på detta uppgick till 100 000 kr.[217] Korrigeringstiden är för fastigheter, bostadsrätter och hyresrätter tio år och för övriga tillgångar fem år.[218] Om försäljningen är skattefri anses tillgången använd för skattefria ändamål resterande del av korrigeringstiden.[219] Omvänt gäller om försäljningen är skattepliktig. Vid överlåtelse av verksamhet utlöses emellertid inte någon jämkningsskyldighet, utan denna övertas av köparen.[220]

8.3.3 Något om avyttring av ”paketerad” funktionsförsäljning

Vanligtvis är utgifter och inkomster vid ”avyttring” av rättigheter och skyldigheter enligt ett funktionsförsäljningsavtal fullt ut skattemässigt avdragsgilla respektive skattepliktiga (se 16 kap. 1 § respektive 15 kap. 1 § IL). Det praktiskt mest relevanta är, som vi kunnat se i kapitel 5, periodiseringsfrågorna. Vi vill dock peka på ett principiellt viktigt undantag från vad som nyss sagts, och det blir relevant när funktionsförsäljningen inom ramen för ett funktionsförsäljningsavtal äger rum via ett särskilt dotterbolag, som är avtalspart i förhållande till funktionsköparen. Givet att av-

216 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.
217 8 a kap. 2 § ML.
218 8 a kap. 6 § ML.
219 8 a kap. 7 § 2 st. ML.
220 8 a kap. 11 § ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

talet inte förhindrar det, öppnas i dessa fall möjligheten att avyttra funktionsförsäljningsavtalet genom att sälja aktierna i det funktionssäljande dotterbolaget.[221] På så sätt kan vad som i realiteten är en kapitalvinst med anledning av framgångsrik funktionsförsäljning och attraktiva funktionsförsäljningsavtal göras skattefri för den funktionssäljande företagsgruppen. Inkomsterna från funktionsförsäljningsavtalet beskattas dock även med denna lösning fullt ut i dotterbolaget, men så är inte fallet med en eventuell värdeuppgång på själva avtalspartsrollen – som här blir avtalsmässigt möjlig att avyttra med skattefrihet.

Överlåtelse av aktier och andra andelar är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Den som paketerar sin funktionsförsäljning kommer således att kunna överlåta sina andelar mervärdesskattefritt.

9 SAMMANFATTANDE SLUTORD

Det finns goda skäl, inte minst miljömässiga, för affärsmodellen funktionsförsäljning. Det är ingen ”udda lösning konstruerad för att nå skattefördelar” eller liknande, utan en fullt legitim affärsmodell. En förutsättning för att funktionsförsäljningen ska få genomslag i de fall där den är i sak ändamålsenlig är dels att dess juridiska effekter kan klarläggas, så att affärsmodellen inte missgynnas av en riskpremie orsakad av rättsosäkerhet, dels att rättsreglerna är ändamålsenliga i sak, så att affärsmodellen varken gynnas eller missgynnas på ett omotiverat sätt.

Vi har här kartlagt rättsläget inom beskattningen. Det är ingen tvekan om att funktionsförsäljning i flera fall, men långtifrån alltid, ger rejält ”tuggmotstånd” när den ska relateras till skatterättens regler (inklusive relevanta redovisningsregler). Ytterst ligger svårigheterna i att funktionsförsäljning på väsentliga punkter skiljer sig från mer traditionella affärsmodeller som traditionella tjänster, hyra/leasing och varuförsäljningar (se 3.4), samtidigt som det i stort sett saknas vägledning för hur funktionsförsäljning ska hanteras i beskattningen. Bristen på ledning gäller både inom mervärdesskatten, inkomstbeskattningen och redovisningsrätten och både i funktionsförsäljningens grundfall (kapitel 5 och 6) och i lite mer komplicerade affärsupplägg (kapitel 7 och 8). Också i den bakomliggande civilrätten, inte minst i sakrätten, kan det vara svårt att klarlägga rättsläget för funktionsförsäljning. Detta försvårar f.n. en redovisningsrättslig och skatterättslig analys.

221 Egentligen är det ju då inte avtalet som avyttras, utan aktierna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Att en affärsmodell har särdrag och saknar särskild reglering och/eller en väl utvecklad rättspraxis hindrar inte att det i princip finns ett rättsläge. Detta rättsläge måste emellertid i sådana fall klarläggas med utgångspunkt dels i analys av grundläggande skatterättsliga regler och principer, dels i en väl övervägd tillämpning av regler för i relevanta hänseenden likartade affärsmodeller. I princip kan detta kan vara svårt eller lätt. När det gäller funktionsförsäljning finner vi att det har varit svårt att besvara frågor som samtidigt är av avgörande betydelse för beskattningen. Först och främst gäller det att inte i rättstillämpningen alltför forcerat försöka att ”baxa in” funktionsförsäljningen i skattereglerna för affärsmodeller som väsentligen skiljer sig från funktionsförsäljning (t.ex. leasing), men detta första steg för oss bara i indirekt mening närmare svaret på vad som gäller (hur rättsläget inte bör fastställas).

Mer konkret har vi inom redovisning och inkomstbeskattning funnit att de största problemen relaterar till periodiseringen, särskilt med avseende på värderingen av de materiella anläggningstillgångar som funktionssäljaren placerar ut hos funktionsköparen för att där bidra till att tillgodose avtalad funktion. Många periodiseringsfrågor är dock svåra att besvara, vilket vi har diskuterat ovan. Dessa svårigheter berör inte bara inkomstbeskattningen, utan får, via redovisningen, också betydelse för det aktiebolagsrättsliga kapitalskyddet. Om det finns osäkerhet om periodiseringen, och särskilt rätten till tillgångsredovisning av materiella anläggningstillgångar över vilka det är oklart om funktionssäljaren har tillräcklig kontroll för att få redovisa dem som en tillgång, finns en risk att balansräkningen ”imploderar” (på så sätt att tillgångarna försvinner ur balansräkningen p.g.a. bristande kontroll, medan intäkterna kommer långsamt, i takt med överenskomna kassaflöden). Det skulle i sin tur kunna göra att vissa företag skulle kunna tvingas till tvångslikvidation, trots att de i en grundläggande ekonomisk mening gör goda affärer. Vi tror inte att den situationen skulle aktualiseras särskilt ofta, men risken får inte förbises.

Mervärdesskatterättsligt framstår klassificeringsfrågan som den mest framträdande, nämligen att avgöra vad som har tillhandahållits. Denna klassificering har betydelse för skatteplikt och undantag från skatteplikt, skattesatser, omsättningsland och avdragsrätt, i den mån det förekommer avdragsbegränsningar.

Vi har i denna undersökning inte haft någon stark ambition med avseende på *de lege ferenda*-perspektivet, utan har fokuserat på att kartlägga rättsläget. Åtminstone de centrala oklarheter som vi ovan har pekat på krä-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

ver dock en lösning, för att funktionsförsäljning som affärsmodell inte ska missgynnas p.g.a. ett oklart rättsläge. En väg att gå är förstås att justera eller förtydliga vissa regler, t.ex. 18 kap. IL. Det skulle underlätta den skatterättsliga bedömningen av frågan om hur funktionssäljaren ska deklarera sin hos funktionsköpare utplacerade funktionsförsäljningsutrustning. Med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning är detta dock inte alldeles okomplicerat. Det finns en risk, inte minst vid s.k. partiella materiella samband, att beskattningen i så fall blir inkonsekvent och att problem uppstår med räkenskapsenlig avskrivning. En sådan lösning förändrar ju heller inte de redovisningsmässiga problem som vi ovan har diskuterat. En justering av vissa redovisningsregler är lockande, men löser inte alla problem med sambandet mellan redovisning och beskattning och det är inte oproblematiskt att åstadkomma förändringar i IFRS. Både redovisning och beskattning är också beroende av den bakomliggande civilrätten, där rättsläget inte är alldeles entydigt och där vår forskargrupp i andra sammanhang argumenterar för delvis nya regler. Att invänta att rättspraxis besvarar föreliggande oklarheter är förstås en möjlighet, men det tar tid och den tydliga, principiella ledningen riskerar att utebli – eller snabbt bli föråldrad, t.ex. när god redovisningssed utvecklas. För den EU-harmoniserade mervärdesskatten skulle en justering i civilrätten inte ha någon direkt inverkan. Sannolikt finns anledning att justera i flera av här nämnda regelsystem, helst på ett koordinerat sätt.

En annan fråga är om det kan finnas anledning att ge funktionsförsäljning, eller vissa former av funktionsförsäljning, en mer direkt fördelaktig behandling i beskattning. Som vi har redogjort för ovan bär funktionsförsäljning på ett miljö- och effektivitetslöfte, som kan vara betydande. Även om det finns anledning att vara restriktiv med riktade skattefördelar – de kan som bekant ge upphov till snedvridningar, gränsdragningsproblem, missbruk och ökade hanteringskostnader – bör man enligt vår mening, mot denna bakgrund, i alla fall allvarligt överväga att införa någon form av inkomstskatteincitament för vissa former av funktionsförsäljning. Frågan om vad som är den bästa vägen att gå *de lege ferenda* är dock alltför stor för att vi ska anse oss ha underlag för att komma med bestämda förslag här och nu. Vi vill dock hävda att rättsläget f.n. inte tillräckligt klart, med tanke på att funktionsförsäljning är en legitim affärsmodell med stor potential, både med avseende på effektivitet och miljönytta.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21

Jan Kellgren är professor i skatterätt vid Linköpings universitet och gästprofessor i samma ämne vid Örebro universitet. Eleonor Kristoffersson är professor i skatterätt vid Örebro universitet och gästprofessor i samma ämne vid Linköpings universitet. Olle Karlsson har skrivit sin del under sin tid som forskningsassistent i skatte- och redovisningsrätt vid Linköpings universitet, och är numera skattekonsult vid PwC.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:21