# Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie II ang. indirekt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Im = Indirekt skatt – Mervärdeskatt

Nr 3 1977 – Årg. 7


Regeringsrättens dom den 17 mars 1977 i anledning av överklagat förhandsbesked

## Lättbensin som används för framställning av stadsgas utgör icke bränsle för uppvärmning eller energialstring. Sådan lättbensin undantages icke från skatteplikt enligt 8 § 4) lagen om mervärdeskatt

**RSV/FB Im 1977:1**


Utkom från trycket den 7 juni 1977


### 1 Ansökningen

Svenska Esso Aktiebolag, Svenska BP Aktiebolag och Aktiebolaget Nynäs-Petroleum[1] anhöll om förhandsbesked angående mervärdeskatt. I ansökningen anfördes:

> Undertecknade företag får härmed anhålla om riksskatteverkets förhandsbesked huruvida s k lättbensin för framställning av stadsgas är skattepliktig vara enligt mervärdeskattelagen.
>
> Till en början erinras om de undantag från skatteplikt, som anges i 8 § 4 lagen, nämligen "elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock icke ved, torv, fotogen eller T-sprit . . ."
>
> Lättbensin är en specialprodukt, som används för tillverkning av stadsgas. Enligt Petroleumteknisk ordlista, utgiven av Tekniska Nomenklaturcentralen, definieras lättbensin som:
> "b e n s i n bestående av avsvavlat men i övrigt obearbetat destillat med snävt kokintervall (destillationsintervall) och slutkokpunkt inte över + 85°C.
> Anm. Lättbensin används som råvara för spaltgasverk (för stadsgas)."
>
> I tulltaxan har lättbensin numera eget statistiskt nummer 27.10.351°. Den är att skilja från gasbensin, som används för framställning av petrokemiska produkter (27.10.352°). Lättbensin är skattepliktig vara enligt lagen om bensinskatt även om bensinskatt ej utgår. Däremot utgår energiskatt med 1,6 öre per liter på bensin, som används för framställning av stadsgas.
>
> Undertecknade företag har utgått från att lättbensin är undantagen från skatteplikt enligt lagen om mervärdeskatt, bl a med anledning av departementschefens uttalande i prop nr 100/1968 att ". . . det energiskattebelagda området ställs utanför mervärdeskatten . . ." (sid 105, näst sista stycket).
>
> Emellertid har tullverket i samband med import påfört oss mer-

[1] Publicerat med bolagens medgivande


Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

värdeskatt på lättbensin. Tullverket har därvid troligen ansett lättbensin ej vara bränsle för energialstring utan en råvara.

Slutligen kan tilläggas, att köparna av lättbensin i regel är registrerade enligt lagen om mervärdeskatt och således har rätt att avdraga ingående skatt i sin deklaration.

### 2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 18 maj 1976 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked:

Nämnden förklarar att lättbensin som används för framställning av stadsgas icke undantages från skatteplikt enligt 8 § 4) lagen (1968:430) om mervärdeskatt utan utgör skattepliktig vara enligt 7 § samma lag.

### 3 Regeringsrätten

Sökandebolagen fullföljde sin talan.

I dom den 17 mars 1977 gjorde regeringsrätten ej ändring i riksskatteverkets förhandsbesked.

Två regeringsråd var skiljaktiga och anförde:

> Enär lättbensin, som används för framställning av stadsgas, med avseende på mervärdebeskattningen måste anses hänförlig till bränsle för energialstring, finner vi, med ändring av det överklagade förhandsbeskedet, sådan lättbensin undantagen från skatteplikt enligt 8 § 4) lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Regeringsrättens domar den 5 maj 1977 i anledning av två överklagade förhandsbesked



## Bytestransaktioner

Utkom från trycket den 29 september 1977

### A "Kedjeköp" av diamantringar

### 1 Ansökningen

Dahlströms Guldsmedsbolag i Katrineholm Aktiebolag[1], Katrineholm, anhöll om förhandsbesked angående mervärdeskatt. I ansökningen anfördes bl a följande:

> Sökandebolaget driver detaljhandel med guldsmedsvaror och överväger att påbörja försäljning av diamantringar i en särskild, på andra håll prövad ordning. Denna innebär att man söker intressera kunderna för "kedjeköp", varmed åsyftas först ett förvärv av en ring med sten, sedan i dess ställe en ring med större sten osv. En eller flera gånger återlämnar köparen alltså till säljaren en tidigare köpt ring vid köp av en ny.

[1] Publicerat med bolagets medgivande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

Härvid vill man undvika, att den ring som köparen slutligen behåller och så att säga har sparat ihop till blir belastad med större mervärdeskatt än om de föregående leden i transaktionsföljden inte hade förekommit. Detta skulle bli fallet, om de återlämnade ringarna betraktades som bytesvaluta i mervärdeskattehänseende.

Bolaget önskar genom förhandsbesked upplysning om vilken eller vilka av följande överenskommelser med köparen som medför att bolaget äger rätt att vid återtagande av förut såld ring minska sin utgående skatt med skatten på dess föregående försäljning:

A) Under /angiven tidrymd/ gäller köpet som öppet köp.

B) Köparen äger rätt att påkalla återgång av detta köp, om han inom /angiven tidrymd/ hos säljaren köper en annan ring till högre pris.

C) Köparen äger rätt att inom /angiven tidrymd/ byta den köpta ringen mot annan ring till högre pris och därvid mot återlämnande av ringen i oskadat skick gottskrivas hela köpeskillingen.

- - - - - - - - - - - - - - - - - - - -

I samtliga fall har redan i samband med försäljningen återlämnande varit förutsett och möjligheten därav inbegripits i avtalet. Köparens återlämningsrätt, villkorad eller ej, består så länge den i avtalet angivna tiden löper. Lika länge blir det vid försäljning av en ny, dyrare ring fråga endast om ändring av det först träffade avtalet.

Riksskattenämnden berörde i sin anvisning den 29.11.1968 om beskattningsvärdets bestämmande även frågan om vad som vid bytestransaktion är skattepliktig omsättning (R II:22/1969). Dit räknas inte byten som innebär endast ändringar av tidigare avtal.

Visserligen nämns som exempel endast julklappsbyten och bokbyten, men flera andra situationer faller uppenbart under denna regel. Sålunda torde inte skilda omsättningar kunna anses föreligga, om man hos en järnhandlare av misstag har köpt skruv av fel dimension och byter till rätt sort. Inte heller bör det räknas som skilda omsättningar, om man av svårighet att förutberäkna åtgången avsiktligt har köpt för mycket skruv och sedan byter in det överblivna mot andra varor.

Avgörande bör vara, huruvida återlämnande av en vara mot tillgodokvitto eller kontant återbetalning är att anse som ny omsättning. Normalt torde det få anses innebära en minskning av säljarens tidigare omsättning. När så är fallet, kan detta inte ändras av att säljaren fullgör sin motprestation i form av varor.

- - - - - - - - - - - - - - - - - - - -

Allmänna ombudet i Södermanlands län inkom med yttrande över ansökningen och anförde bl a:

Om sökandebolagets alternativ inte skulle betraktas som omsättning i mervärdeskattehänseende skulle detta innebära att man genom avtal kunde sätta omsättningsbegreppet i lagstiftningen ur

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

spel. Jag tror inte att lagstiftarna tänkt sig den möjligheten vid utformningen av lagen. Köparens återlämningsrätt bör rimligtvis ej få bestå en längre tid bortsett från de fall då det är fel eller brist i den levererade varan.

Jag anser att nämnden för rättsärenden bör lämna bolaget det beskedet att inget av alternativen A, B eller C generellt medför att bolaget äger rätt att vid återtagande av förut såld ring minska sin utgående skatt med skatten på dess föregående försäljning.

Sökandebolaget avgav påminnelser och anförde.

Ett köpavtal avser byte, om och i den mån båda parter överlåter annat än pengar. Enligt köplagens innebörd är då vardera parten i samma mån att anse som säljare. I konsekvens med detta föreligger i mervärdeskattehänseende två omsättningar.
Om ett vanligt köp följs av en transaktion, varigenom den försålda varan återtages av säljaren, torde detta i regel innebära omsättningsminskning för honom. Återlämnandet kan då inte samtidigt innebära omsättning för köparen.

– – – – – – – – – – – – – – – – – – –

Sker ett återtagande av såld vara frivilligt, ändrar detta inte situationen. Om säljaren är beredd att eller skyldig att mot återlämnande av varan återställa ett givet kontant vederlag och om detta är att betrakta som omsättningsminskning hos honom, kan det inte förvandlas till byte i verklig mening genom att parterna överenskommer att det givna kontanta vederlaget skall återställas i form av annan vara.

I varje fall är det uppenbart, att mervärdebeskattningens regler för byte inte kan upprätthållas under sådana omständigheter. Det måste vara likgiltigt, om man i en butik vid återlämnande av en vara erhåller ett tillgodokvitto eller genast en ny vara. Härvid förutsättes då att fallet är sådant, att beskattningsmyndigheterna godtar att säljaren inte skall redovisa mervärdeskatt en andra gång, då tillgodokvittot utnyttjas.

Frågan om huruvida byte föreligger eller ej synes vara helt avhängig av om omsättningsminskning hos säljaren föreligger eller ej. Härvidlag torde mervärdeskattelagens tillämpning böra helt överensstämma med tillämpningen av civilrättsliga regler.

– – – – – – – – – – – – – – – – – – –

Inte ens utbyte av *icke* felaktig vara, t ex därför att köparen önskar annan typ, märke, årsmodell etc torde kunna behandlas som byte, om återlämnande av den först köpta varan kan ske som en separat transaktion och anses innebära minskning av säljarens skattepliktiga omsättning.

– – – – – – – – – – – – – – – – – – –

I 60 § köplagen sägs: ”Är öppet köp avtalat, och har godset

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

blivit av säljaren avlämnat, vare köparen ej berättigad att draga sig från köpet undan, med mindre han inom bestämd tid eller, där bestämmelse om tiden ej träffats, utan oskäligt uppehåll giver säljaren till känna, att han ej vill godset behålla."

– – – – – – – – – – – – – – – – – – – –

Allmänna ombudet, som till skillnad mot riksskattenämnden anser att köparens återlämningsrätt bör få bestå en längre tid, då det är fråga om fel eller brist i den levererade varan, finner det rimligt att denna tid eljest begränsas. Enligt min mening kan emellertid rätten att fritt avtala om bestämd frist för köpares frånträde av ett öppet köp inte inskränkas utan stöd i lag. Även vid fasta köp bör det vara säljare obetaget att även efter längre tid godtaga återgång av ett köp och därigenom minska sin skattepliktiga omsättning. Huruvida det rör sig om avbetalningsgods eller ej bör inte härvid tillmätas betydelse.

Ombud för sökandebolaget meddelade bl a: Sökandebolaget avsåg att vid de i punkterna B) och C) i ansökan angivna situationerna i sin bokföring uppta återlämnandet av den gamla ringen och försäljningen av den nya ringen som två separata transaktioner. Detta var för övrigt nödvändigt för det fall skattesatsen skulle ha ändrats under tiden mellan den första och den andra försäljningen. Återföringen av den gamla ringen måste då ske med den skattesats som tillämpades vid den första försäljningen. Vid försäljningen av den nya ringen skulle den skattesats tillämpas som gällde då skattskyldigheten inträdde för denna nya omsättning. Det skulle således icke bokföras endast mellanskillnaden mellan priset på den nya ringen och priset på den gamla ringen. Transaktionerna skulle vidare bokföras som försäljning oavsett att här var fråga om öppna köp. Bokslutsreservationer på grund av eventuella återgångar av öppet köp skulle inte göras. Vid återlämnande av gammal ring skulle köparen gottskrivas den köpeskilling som han erlagt vid köpet av den gamla ringen – oavsett om priset på diamantringar i allmänna marknaden under mellantiden hade gått upp eller gått ner. Det var ingen skillnad i sak mellan punkt B) och punkt C) i ansökan. Sökandebolaget avsåg endast att få båda avtalsformuleringarna prövade. Ifrågavarande kedjeköp skulle endast avse köp och återlämnanden hos sökandebolaget utan beröring med andra företag i branschen. Med "angiven tidrymd" under punkterna A), B) och C) i ansökan avsågs tid upp till högst ett år.

## 2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 24 februari 1976 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked.

Såvitt gäller den i *punkt A)* i ansökan angivna situationen och under förutsättning av den under handläggningen lämnade upplysningen att den tidrymd under vilken avtalet skall gälla skall vara ett år, finner nämnden att transaktionen med ringens återlämnande till sökandebolaget och med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

utnyttjande av den i avtalet fastställda tiden av ett år – oavsett frågans civilrättsliga sida – jämlikt grunderna för mervärdeskattelagen måste anses innebära en från den första försäljningen skild omsättning, avseende återförsäljning av ringen från den tidigare köparen till sökandebolaget.

Detsamma gäller om ringen återlämnas tidigare än ett år efter leveransen, dock att om återlämnandet sker antingen redan inom en tid av omkring en månad efter leveransen eller senare men då beroende på anmärkning om fel i den levererade ringen eller annan liknande orsak återlämnandet kan vara att bedöma som en återgång av den tidigare försäljningen.

Nämnden finner samtidigt att om den tid inom vilken köparen enligt avtalet äger rätt återlämna ringen begränsas till betydligt kortare tid, högst omkring en månad, ett återlämnande av ringen utan samband med inköp av ny ring, kan komma att bedömas innebära en återgång av den tidigare försäljningen med rätt för sökandebolaget till nedsättning vid kommande skatteredovisning av den utgående mervärdeskatten.

Beträffande de i *punkterna B) och C)* i ansökan angivna situationerna och under ovan angivna förutsättningar om avtalstidens längd m m finner nämnden att däri angivna transaktioner – jämväl här oavsett frågans civilrättsliga sida – jämlikt grunderna för mervärdeskattelagen är att betrakta i enlighet med sitt ur skattesynpunkt verkliga innehåll som byten avseende återförsäljning till sökandebolaget av tidigare såld ring och sökandebolagets försäljning av ny ring, därvid sökandebolaget tillkommande vederlag för den nya ringen utgöres av dels vad som kommer sökandebolaget tillgodo i kontant likvid eller motsvarande dels den inbytta ringens värde enligt det vid återköpet avtalade priset.

Även i fallen B) och C) kan en kortare avtalad tid för återlämnande av sådan ring eller kort tid för faktiskt återlämnande medföra annan bedömning i likhet med vad som ovan angivits under punkt A).

På grund av det anförda förklarar nämnden till besvarande av i ansökan framställd fråga att sökandebolaget icke äger rätt att vid återtagande av försålda ringar på sätt i ansökan och av bolaget ovan angivits, vid sina skatteredovisningar minska den utgående mervärdeskatten med skatten på de föregående försäljningarna av ringarna, såvida inte frånsett avtalens innehåll återlämnandet av ringarna i enlighet med vad ovan sagts kan bedömas som återgång av tidigare försäljningar.

## 3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolaget sådan ändring i förhandsbeskedet, att bolaget vid återtagande av ring som sålts med i ansökan angivet förbehåll enligt alternativ A, B eller C skulle äga rätt till minskning av tidigare redovisad utgående skatt.

I dom den 5 maj 1977 lämnade regeringsrätten besvären utan bifall.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde:

> Enligt de förutsättningar, som bolaget angivit för förhandsbesked för fall A) i ansökningen, är fråga om villkorat köp under viss avtalad tid, varvid kunden inte förbundit sig att träffa nytt köpeavtal, om han inte vill fullfölja det såsom öppet köp träffade

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

köpeavtalet. Vid nu angivna förhållanden är – oavsett längden av den tid som parterna avtalat för villkorets bestånd – fråga om ett öppet köp i vedertagen mening. När sådant köp ej fullföljes, har varan ej omsatts i mervärdeskattelagens bemärkelse och mellanhavandet mellan parterna faller utanför de förfaranden, som grundar skyldighet att erlägga mervärdeskatt.

I fall B) återgår på kundens begäran det tidigare köpet, om kunden inom avtalad tid köper en dyrare ring. Att det tidigare köpets bestånd redan från början av parterna görs beroende av kundens handlande under en avtalad tid innebär att köpet även i detta fall är under samma tid villkorat. Frigör sig kunden under åberopande av det avtalade villkoret från köpet har den billigare ringen ej omsatts i mervärdeskattelagens bemärkelse, och vad som sagts för fall A) med avseende på skyldighet att erlägga mervärdeskatt gäller också i detta fall.

Vad slutligen beträffar fall C) är under de i ansökningen om förhandsbesked angivna förutsättningarna kundens köp av den billigare ringen att anse som en avslutad transaktion mellan säljaren och köparen, i samband varmed säljaren emellertid förbundit sig att om kunden inom viss tid förvärvar en dyrare ring mottaga den billigare ringen som dellikvid till det belopp kunden erlagt vid inköpet. Vad sålunda avtalats om sättet för betalningen av den dyrare ringen föranleder ej att de båda förvärven av ringar skall i mervärdeskattehänseende betraktas som annat än två självständiga försäljningar, vilka var för sig grundar skatteplikt i vanlig ordning.

Med ändring av det överklagade förhandsbeskedet såvitt avser fallen A) och B) meddelar jag för dessa fall förhandsbesked i enlighet med vad ovan upptagits. Med avseende på fall C) lämnar jag besvären utan bifall.

## B Annan bytestransaktion

### 1 Ansökningen

Ulf Kjellin[2] med firma Uppsala Pianon & Orglar, Uppsala, anhöll om förhandsbesked angående mervärdeskatt. Sökanden anförde i huvudsak följande. "Jag driver egen rörelse med försäljning av pianon och orglar och redovisar mervärdeskatt enligt kontantmetoden. En kund köper hos mig exempelvis ett piano för 7 000 kronor inklusive mervärdeskatt. Köpet läggs upp på kontrakt i 48 månader. Efter cirka 6 månader vill kunden byta till en orgel som kostar 9 500 kronor. När jag då redovisar mervärdeskatt på orgeln, får jag då samtidigt kreditera mig den mervärdeskatt som jag redan betalat på pianot?"

### 2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 24 februari 1976 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden följande förhandsbesked:

[2] Publicerat med sökandens medgivande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

Nämnden finner att med hänsyn till omständigheterna vid den angivna bytestransaktionen, skilda omsättningar bör anses föreligga, varvid den inbytta varans (pianot) värde skall räknas som dellikvid för den nya varan (orgeln). På grund härav förklarar nämnden att beskattningsvärdet vid sökandens omsättning av orgeln utgör dels vad som kommer sökanden tillgodo i form av kontanter, dels även den inbytta varans (pianot) värde enligt den överenskommelse som träffats vid bytesavtalets ingående. Nämnden besvarar den i ansökningen ställda frågan nekande.

### 3 Regeringsrätten

I besvär yrkade Kjellin att förhandsbeskedet skulle ändras så att den i ansökningen ställda frågan besvaras jakande.

I dom den 5 maj 1977 lämnade regeringsrätten besvären utan bifall. Ett regeringsråd anförde till motivering av sin ståndpunkt:

> Enligt de för förhandsbeskedet givna förutsättningarna är kundens köp av pianot en avslutad transaktion mellan säljaren och köparen. Vid sådant förhållande kan ett mellan dem senare träffat avtal, varigenom kunden – utan att hänföra sig till några rättigheter eller skyldigheter till följd av avtalet om pianoköpet – förvärvar en orgel mot återlämnande av pianot och fyllnadslikvid i pengar, inte anses som annat än en ny, självständig försäljning, på vilken mervärdeskatt utgår i vanlig ordning. Vid bestämmandet av beskattningsvärdet skall härvid såsom uttalas i överklagade förhandsbeskedet pianots värde räknas som dellikvid för orgeln.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

# ”MERA KUNDER OCH MINDRE JOBB MED SERVIFON TELEFONSVARARE”

Lennart Meyner, distriktschef vid försäkringsbolaget Valand.




”Innan jag hade Esselte Servifon var jag tvungen att vara på kontoret både dagar och kvällar för att sköta kundkontakterna.

Nu, efter att ha skaffat en Servifon, är jag ute på fältet strängt taget hela dagarna. Och har kvällarna fria för det mesta.

Det här har resulterat i en markant förbättrad kundservice, och inte minst i fler kunder. Tack vare Esselte Servifon har jag ständig kundkontakt, lugnare och säkrare dagsplanering – ja, jag slipper helt enkelt att tänka på kontoret.”

Du kan göra det lika enkelt och lönsamt för dig själv. Allt du behöver göra är att skaffa en Esselte Servifon, den fjärrstyrda automatiska telefonsvararen. Med en Servifon är dina kunder aldrig längre bort än närmaste telefon och du kan ha kontoret öppet dygnet runt, utan att vara där. Stanna vid en telefon, ring upp din Servifon, hör vem som ringt och ring tillbaka.

Esselte Servifon. Något för dig som vill ha smidigt arbete, snabba och bra kundkontakter.

## TELEFONEN SOM ALLTID GER SVAR: ESSELTE SERVIFON



## JA, JAG VILL PRÖVA EN SERVIFON GRATIS!

Ring närmaste återförsäljare eller skicka in kupongen till Esselte System, Avd Servifon, så får du låna en Servifon gratis. Jag vill låna en Servifon gratis ☐ Jag vill ha mer information ☐

Försäljnings- och servicekontor, BOLLNÄS: 0278/103 05. ESKILSTUNA: 016/13 21 35. GÄVLE: 026/18 67 35. HALMSTAD: 035/10 38 80. HÖÖR: 0413/214 00. KALMAR: 0480/188 18. KIRUNA: 0980/134 20. KRISTIANSTAD: 044/12 57 69. LEKSAND: 0247/110 70. LULEÅ: 0920/124 05. MALMKÖPING: 0157/200 14. NÄSSJÖ: 0380/184 50. SUNDSVALL: 060/12 89 89. UMEÅ: 090/13 01 45. UPPSALA: 018/117 510. VISBY: 0498/110 62. VÄSTERVIK: 0490/102 00. VÄSTERÅS: 018/117 510. VÄXJÖ: 0470/134 80. YSTAD: 0411/111 34. ÖREBRO: 019/189 162.

STOCKHOLM: Esselte System, Avd. Servifon, Box 140, 161 26 Bromma. Tel. 08/25 27 80.
GÖTEBORG: Nelspeed AB, Kronhusgatan 2B, 411 13 Göteborg. Tel. 031/111 57.
MALMÖ: Selleo, Övedsgatan 1 A, 217 72 Malmö. Tel. 040/98 10 14.

Namn: _____

Firma: _____

Adress: _____

Tel. (säkrast): _____

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13

Returneras
vid obeställbarhet
till utgivaren
SKATTENYTT
Box 5, 793 01 Leksand
som erlägger returportot

Anders Persson, Mervärdesk.enh.
Länsstyrelsen, Fack L
403 10 GÖTEBORG




...att hålla sig informerad
om aktuell skatte-
och företagslagstiftning

Stora informationsprogrammet 1978 / Abonnemangspris 420 kr.
Tholin/Larsson/Gruppen, Box 22054, 400 72 Göteborg, telefon 031 - 22 24 50

Detta nr är tryckt i 25 000 ex. DALA-OFFSET AB, FALUN

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:13