Staten, mervärdeskatten och neutraliteten

Av e universitetslektorn Peter Melz

Artiklarna om statens skattskyldighet till mervärdeskatt i SN 1984 s 279 ff och 470 ff ger mig anledning att något ytterligare diskutera neutralitetsaspekter vid mervärdebeskattningen. Diskussionen är rent principiell. För en redogörelse av gällande rättsläge hänvisas till de nyssnämnda artiklarna.

Det finns flera olika neutralitetsaspekter som bör beaktas med avseende på mervärdeskattens påverkan på statlig verksamhet:

1. Vid bedömningar av storleken på den totala offentliga verksamheten skall bedömningen ske med utgångspunkt från de samhällsekonomiska kostnaderna, vilket är kostnader exklusive mervärdeskatt.
2. Statlig verksamhet skall inte ha någon konkurrensfördel framför likartad privat mervärdeskattebelagd verksamhet.
3. Mervärdebeskattningen av vissa produktionsfaktorer skall inte snedvrida de statliga myndigheternas val av produktionssätt.

Det finns flera alternativa metoder att åstadkomma neutralitet i dessa hänseenden. Jag är i huvudsak intresserad av att diskutera hur neutralitet kan åstadkommas i det sistnämnda hänseendet. Först skall dock något allmänt sägas om de förstnämnda aspekterna.

En avgörande utgångspunkt för hur man anser att neutralitet skall upprätthållas, är frågan om staten skall ses som konsument eller producent av offentliga tjänster. Man talar ofta om offentlig konsumtion som om staten vore konsument. Staten är förhoppningsvis dock inget självändamål, utan dess verksamhet skall tillfredställa behov hos nationens medborgare. Dessa är därför de slutliga konsumenterna av den offentliga verksamheten. Vid neutralitetsbedömningar av statlig verksamhet anser jag därför att staten skall betraktas som producent av offentliga tjänster, som konsumeras av medborgarna. Neutralitet i hänseende 1. och 2. kan då åstadkommas på bl a följande sätt:

1. Övervägande om storleken på den offentliga verksamheten bör ske med utgångspunkt från värdet av den offentliga konsumtionen jämfört med värdet av den privata konsumtion som undantränges. Mervärdeskatten är inte en del av den samhällsekonomiska kostnaden på någondera sidan. Vid de överväganden, som sker vid riksdagens budgetbehandling, torde det dock i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:00

praktiken vara svårt att korrekt uppfatta den samhällsekonomiska kostnaden.[1]

2. Staten bör i de fall tjänster säljs i konkurrens med privat verksamhet antingen vara skattskyldig till mervärdeskatt eller göra ett påslag på sina kostnader (inklusive lönekostnader och ränta på det i verksamheten använda statliga kapitalet) med ett belopp motsvarande mervärdeskatten.[2]

Den tredje neutralitetsaspekten innebär att en statlig myndighet skall kunna inrätta sin produktion (av offentliga tjänster) så att den sker till den samhällsekonomiskt lägsta kostnaden. Mervärdeskatten skall inte medföra att inte det samhällsekonomiskt effektivaste produktionssättet väljs.

Såväl statlig som enskild produktion kan ske med olika stora kombinationer av olika produktionsfaktorer. Vid överväganden om exempelvis de personella produktionsfaktorerna delvis skall ersättas med maskinella produktionsfaktorer, bedömer producenten detta vara lönsamt så långt den marginella maskinkostnaden är lägre än den inbesparade marginella personalkostnaden. För en mervärdeskattskyldig producent innebär inte mervärdebeskattningen av maskinkostnaderna någon neutralitetsbrist. Den ingående mervärdeskatten på maskinanskaffningen får avlyftas, varför maskinkostnaden exklusive moms är den relevanta jämförelsenormen med lönekostnaden.

Statliga myndigheter kan däremot inte avlyfta någon ingående mervärdeskatt på kontorsutrustning o dyl som anskaffas. Detta innebär att den kalkylerade kostnaden för automatisering av statlig verksamhet överstiger den verkliga samhällsekonomiska kostnaden härför.[3] Förhållandet kan illustreras med ett förenklat exempel:

Användning av X antal ordbehandlingsmaskiner vid statliga myndigheten Y innebär inbesparing av en heltidstjänst per år (100 000 kr). Maskinerna antas vara användbara i tre år. Produktionsinsatserna för framställning av X ordbehandlingsmaskiner råkar vara 299 000 kr (exkl mervärdeskatt). Det är ersättningen för arbets- och kapitalinsatserna i alla produktionsled från gru-

---

[1] För en presentation av budgetteorier kan hänvisas till Musgrave, Richard och Musgrave, Peggy: Public finance in theory and practice, New York 1984, s 156 ff.

[2] Som visats i Vogels artikel, SN 1984 s 279 ff, omfattar inte den för statlig verksamhet gällande skattskyldigheten all sådan verksamhet.

Ett exempel på att neutraliteten försöker upprätthållas genom påslag fanns i 1952 års upphandlingskungörelse, som påbjöd att icke-skattskyldig anbudgivares anbud skulle höjas med ett belopp motsvarande skatten; Eklund i Festskrift till Gösta Ekman 1984 s 81.

[3] Från andra skatter än mervärdeskatt bortses här. Det faktum att arbetsgivaravgifter utgår på lönesumman utgör en neutralitetsbrist mellan kapital- och lönekostnader. Observera dock att kapitalkostnaden i maskinalternativet endast utgörs av räntan på eget och lånat kapital som använts under produktionen av maskinen, och således inte av hela maskinanskaffningskostnaden. Vidare uppkommer en kostnad för det kapital som binds i maskininvesteringen under dennas livslängd. Denna neutralitetsbrist gäller dock lika för statlig och privat bedriven verksamhet. Och arbetsgivaravgifterna ersätts med en fullständig produktionsfaktorbeskattning försvinner neutralitetsbristen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:00

van till datadetaljisten. Automatiseringen är således lönsam om man bortser ifrån mervärdeskatt. (Man måste även bortse från tidsfaktorn. Återbetalningen av investeringen sker ju genom inbesparingar under tre år.) Med 21,63 % mervärdeskatt på datorinköpet är automatiseringsalternativet inte längre lönsamt, och några ordbehandlingsmaskiner inköps inte.

I mervärdeskattelagen har ovanstående neutralitetsbrist beaktats på särskilt sätt avseende vissa typer av produktionsfaktorer där staten ofta kan tänkas välja mellan egenproduktion och inköp av ett paket av färdiga momsbelagda tjänster. Detta har belysts av Eklund i Festskrift till Gösta Ekman s 80 ff, angående byggnadsentreprenader och tvätteritjänster. För det senare fallet stadgas i 14 § ML att beskattningsvärdet utgör 60 % av vederlaget i de fall då tjänsten tillhandahålls stat eller kommun. Detta antas ungefär motsvara den del av statens egenproduktionkostnader som är momsbelagda (tvättmaskiner, tvättmedel etc), medan den bortreducerade 40 % kan antas motsvara statens lönekostnader.

Dessa neutralitetssträvanden är, som ordbehandlingsexemplet belyser, dock inte konsekvent genomförda i mervärdebeskattningen. Ett principiellt riktigt sätt att åstadkomma neutralitet med avseende på myndighetens val av produktionssätt, vore att statliga myndigheter hade rätt att lyfta av all mervärdeskatt på inköp. Härigenom kan, i teorin, riktiga överväganden ske om automatiseringsgrad, egenproduktionsgrad etc inom statlig verksamhet.[4] Detta behöver inte heller medföra någon neutralitetsbrist enligt aspekterna 1. och 2. om även dessa aspekter beaktas på ett principiellt riktigt sätt, vilket angivits inledningsvis.

[4] I praktiken tycks statliga myndigheter, mervärdeskatten till trots, köpa för *många* datorer. Det är åtminstone Statskontorets uppfattning enligt uppgifter refererade i dagspressen. Myndigheterna torde i praktiken inte ha en sådan handlingsfrihet att de kan göra sådana rena kostnadsöverväganden jag diskuterat ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:00

Se framåt med CAPITEX program för privatekonomi till persondatorer!

En god privatekonomi kräver en nogrann planering. Och en nogrann planering gör Du bäst med CAPITEX program för **SKATTEBERÄKNING** (PRO-TAX), **REAVINSTBERÄK-NINGAR** (Aktier, Fastig-heter), **KALKYLPRO-GRAM** (Boendekalkyler), **UC** (Kreditupplysningar), **CFD** (Kommunikation med fastighetsdata). Vill Du veta mer, ring!



CAPITEX

LINKÖPING 013-10 21 85 vx KALMAR 0480-174 00 STOCKHOLM 08-13 09 90

Kupongen skickas till: CAPITEX AB, S:t Larsgatan 31, 582 24 LINKÖPING

JA TACK, skicka mig mer information om

☐ SKATTEBERÄKNINGAR
☐ KALKYLPROGRAM
☐ UC
☐ CFD
☐ REAVINSTBERÄKNINGAR, aktier
☐ REAVINSTBERÄKNINGAR, fastigheter

Namn: _____

Adress: _____

Postadress: _____

Tel: _____

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-27 23:15:00