Maj-Britt Remstam

Indirekta skatter

1 Inledning

Indirekta skatter brukar delas in i mervärdesskatt och punktskatter. Den allmänna medvetenheten och kunskapen om de indirekta skatterna har ökat väsentligt bland såväl allmänhet som skattejurister, inte minst efter Sveriges medlemskap i EU, då delar av den indirekta beskattningen blev EG-harmoniserad. Detta har gjort att framförallt mervärdesskatten har närmat sig ”finrummet” inom skatteområdet. Detta har märkts inte minst genom att allt fler juridikstuderande har börjat skriva sina tillämparuppsatser om mervärdesskatt och att allt fler forskare har börjat att intressera sig för mervärdesskatten och har börjat att skriva avhandlingar m.m. om denna skatt. Punktskatterna synes dock fortfarande vara ”en främmande fågel” inom det svenska skatteområdet.

Man kan säga att den som är historielös går miste om möjligheten att helt förstå sambanden med vad som händer idag. Detta gäller alla områden, så även skatteområdet. En tillbakablick i ett femtioårigt perspektiv fyller därför en viktig funktion när det gäller att bygga broar mellan gammalt och nytt, och för att öka förståelsen för det regelverk som finns idag avseende indirekta skatter.

I det följande kommer jag att ge en personlig bild av utvecklingen på det indirekta beskattningsområdet under de senaste 50 åren med tyngpunkten lagd på den senaste 20-årsperioden. Urvalet av det som kommer att behandlas har gjorts efter vad jag bedömt kan vara av intresse såväl för den historieintresserade skattejuristen som för den som idag arbetar med eller som nyligen har börjat arbeta med indirekta skatter. Urvalet är naturligtvis även färgat av mina personliga erfarenheter av ca tjugo års arbete med punktskatter, mervärdesskatt och skatteprocess inom skattedomstolar, Finansdepartementet, Riksskatteverket (RSV) och näringslivet.

Punktskatterna och mervärdesskatten kommer att behandlas i separata avsnitt i den följande framställningen, då skillnaderna mellan skatterna är större än likheterna. Framställningen inleds med en redogörelse om indirekta skatter i allmänhet (avsnitt 2). Därefter behandlas punktskatterna (avsnitt 3) och mervärdesskatten (avsnitt 4) utifrån följande fem ämnesområden: 1. Den historiska bakgrunden, 2. Administration och kontroll, 3. Regler om förfarandet och processen, 4. Rättsutvecklingen och 5. EG-rättens inverkan. Framställningen avslutas med avslutande synpunkter och en framåtblick (avsnitt 5).

2 Allmänt om indirekta skatter

Punktskatterna utgör speciella konsumtionsskatter, eftersom de tas ut på särskilda varor och tjänster. Begreppet punktskatter började att användas på 1940-talet på dessa skatter. Mervärdesskatten, som före den 1 juli 1994 stavades med ett ”s”, dvs. mervärdeskatten, är en allmän konsumtionsskatt som tas ut på den yrkesmässiga omsättningen inom landet och på importen av varor och tjänster.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

Konsumtionen har beskattats i vårt land i flera hundra år. Konsumtionsbeskattningen ökade i betydelse särskilt kring mitten av 1800-talet, i takt med att samhället förändrades från att vara ett jordbrukssamhälle till ett industrisamhälle. De direkta skatterna (exkl. kommunalskatten) och de indirekta skatterna (exkl. de specialdestinerade vägtrafikskatterna) vägde något så när lika i statsbudgeten fram till 1950-talet. Därefter steg kurvan för de direkta skatterna kraftigt, medan kurvan för indirekta skatter låg ganska flackt om man tar hänsyn till penningvärdeförändringen. De senaste 40 åren har inkomsterna från indirekta skatter kommit att väga klart över.

Allmänna konsumtionskatter har i vissa fall kritiserats i liberala finansteorier, eftersom de träffar de breda folklagrens förbrukning av oumbärliga varor. Punktskatterna däremot träffar endast speciella varor och har därför använts för att styra konsumtionen i en för individen och samhället önskvärd riktning. Punktbeskattningen kan närmast ses som en påbyggnad av en allmän konsumtionsbeskattning när den träffar även oumbärliga varor. Även punktskatterna drabbar därför de breda folklagren, och kan därför närmast liknas vid den progressiva delen av den direkta beskattningens område.

3 Punktskatter

3.1 Den historiska bakgrunden

Punktskatternas syften är dels att ge staten välbehövliga inkomster, dels att styra konsumtionen i en för individen och samhället önskvärd riktning. Typiska exempel på sådana skatter är skatten på alkohol och tobak.

Punktskatterna har även använts för att minska förbrukningen av varor och tjänster, som det endast funnits begränsad tillgång till. Detta var t.ex. ett av motiven för att införa en elskatt år 1951, då knappheten på elkraft gjorde en begränsning av förbrukningen genom höjda priser önskvärd. Punktskatterna har även använts för att beskatta lyxkonsumtion. Sålunda infördes år 1949 en pappersskatt i syfte att minska en lyxkonsumtion av papper på grund av internt låga priser. Andra exempel på skatter på lyxkonsumtion var pälsvaruskatten (avskaffad år 1971), varuskatt på socker och sirap, spelkort och tandkräm (avskaffade år 1965), försäljningsskatt på bl.a. grammofoner och och grammofonskivor (avskaffad år 1965), försäljningsskatt på handknutna mattor (avskaffad år 1971) och försäljningsskatt på bl.a. guld, silver och platina (avskaffad år 1971). Andra exempel på produkter som har varit förmål för beskattning är margarin (avskaffad år 1953) och på fettemulsion m.m. (avskaffad år 1973).

Ytterligare exempel på beskattning av lyxkonsumtion är skatterna på choklad, konfektyr, parfym och kosmetika, som infördes under andra världskriget då staten behövde pengar. Det fanns under 1980-talet även skatt på videoband och videobandspelare. Vid den stora skattereformen år 1990 togs ett samlat grepp att avskaffa ”småskatterna” på bl.a. videoband och videobandspelare samt den särskilda varuskatten på choklad, konfektyr och tekniska preparat såsom t.ex. parfym. Därefter blev det således möjligt att starkt parfymerad äta choklad och titta på videofilm utan att behöva bli punktbeskattad!

Under 1990-talet styrdes beskattningen successivt mot att bli alltmer miljörelaterad. Miljöskatten på inrikes flygtrafik (avskaffad år 1997) var en klart miljörelaterad skatt. Under senare år har nya ”småskatter” åter införts, men nu med en uttalat miljörelaterad inriktning, t.ex. gödselmedelsskatten, bekämpningsmedelsskatten, naturgrusskatten och den allra färskaste punktskatten, avfallsskatten (införd år 2000). Punktbeskattningen har således gått från beskattning av parfym till beskattning av sopor.

Punktskatterna har ofta i större eller mindre utsträckning haft karaktär av avgift. En avgift i statsrättslig mening föreligger i princip endast i de fall det utgår ett specificerat vederlag för den erlagda penningprestationen. En avgift föreligger även för det fall att penningprestationen tas ut endast i näringsreglerande syfte och i sin helhet tillförs

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

näringsgrenen ifråga enligt särskilda regler. Exempel på sådana syften är prisregleringsavgifter inom jordbruket och fisket. Övriga penningprestationer till det allmänna är skatter, om man bortser från olika straffrättsliga pålagor. När energiskatten infördes skulle den användas för upprustningen av landsbygdens elnät och för utbyggnaden av kärnkraften. Ett annat exempel utgör miljöskatten på inrikes flygtrafik. Det fanns från början ett önskemål från politiskt håll att benämna de miljörelaterade punktskatterna som ”avgifter”, eftersom det ansågs som en ”positivare” benämning och därmed lättare att lansera. ”Miljöavgiften” fick dock slutligen heta det den statsrättsligt var, nämligen ”skatt”.

3.2 Administration och kontroll

Punktskatterna administrerades under början av 1900-talet av en särskild byrå inom Finansdepartementet, som bröts ut från departementet år 1907 och bildade ett särskilt ämbetsverk, kontrollstyrelsen. År 1971 överfördes administrationen av punktskatterna till det nybildade RSV. Punktskatterna hanterades på en särskild beskattningsavdelning.

I februari 1987 bestämde regeringen plötsligt att administrationen av punktskatterna skulle utlokaliseras från RSV i Solna till Ludvika fr.o.m. den 1 juli 1987. Den faktiska flytten skulle ske den 1 juli 1988. Beskedet kom som en kalldusch för de anställda på RSV:s beskattningsavdelning. Bakgrunden till beslutet var rent politiskt. Dåvarande finansministern Kjell-Olof Feldt kandiderade som riksdagsledamot för dalabänken i riksdagen och behövde kunna ge sina väljare ”ett saftigt valfläsk”. Gruvan i Grängesberg skulle läggas ned och Ludvika kommun ville få Skattemyndigheten i Falun flyttad till Ludvika. Det behövdes administrativa jobb som motvikt till Aseas ingenjörer i Ludvika. Av beskattningsavdelningens ca 60 anställda flyttade endast en med till Ludvika. Alla andra nyrekryterades. Detta innebar ett stort kompetensfall som det tog flera år att bygga upp igen.

Efter att ha tillhört RSV organisatoriskt i sex år blev beskattningsmyndigheten fr.o.m. den 1 juli 1993 en del av Skattemyndigheten i Kopparbergs län, sedermera Dalarnas län, med namnbyte till Särskilda Skattekontoret i Ludvika, för att fr.o.m. den 1 januari 1999 höra till Skattemyndigheten i Gävle. Den 1 juli 2000 har cirkeln slutits, då beskattningsmyndigheten åter knutits organisatoriskt till RSV och blivit en egen avdelning inom verket. Själva verksamheten fortsätter dock att bedrivas i Ludvika.

Under 1990-talet förekom vissa krav från tullen att punktskatterna skulle hanteras av tullverket istället för av RSV. Så blev emellertid inte fallet, utan i stället har punktskatterna knutits starkare till RSV genom den organisatoriska förändringen den 1 juli 2000.

Ingen, inte ens någon finansminister, har någonsin påstått att punktskatterna skulle vara självkontrollerande (jfr avsnitt 4.2). Tvärtom har uppbörden av punktskatter alltid i större eller mindre utsträckning kontrollerats.

Kontrollstyrelsen hade sedan sin tillkomst haft lokal kontrollpersonal, nämligen överkontrollörer, kontrollörer och kontrollanter vid kontrollen över tillverkningen och beskattningen av socker, brännvin och maltdrycker.

I samband med tillkomsten av nya punktskatter byggdes kontrollorganisationen successivt ut. Fr.o.m. år 1950 organiserades punktskattekontrollen i fyra regionala revisionskontor, som efter bildandet av RSV år 1971, kom att skötas av fyra kontrolldistrikt i Stockholm, Göteborg, Malmö och Sundsvall. Vid utflyttningen av beskattningsmyndigheten till Ludvika flyttades ansvaret för revisionsverksamheten till Ludvika, varefter denna verksamhet har bedrivits även av Skattemyndigheterna i Stockholm, Malmö och Göteborg.

I likhet med vad som gäller på mervärdesskatteområdet (se avsnitt 4.2) kompliceras kontrollen av punktskattedeklarationerna av att de är summariska till sin utformning. Den som är osäker på sin skatteredovisning bör därför klart ange det i en bilaga till deklarationen genom ett s.k. öppet yrkande. I annat fall föreligger risk för att skattetillägg påförs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

3.3 Regler om förfarandet och processen

Som en följd av 1950-talets rättsrötedebatt tillkom år 1959 förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, vilken hade sin motsvarighet i dåvarande taxeringsförordningen.

Några regler om detta förfarande hade redan tidigare funnits i de olika punktskatteförfattningarna. Reglerna var emellertid inte fullständiga. Dessutom var de regler som fanns ofta sinsemellan överensstämmande eller snarlika. Det ansågs därför fördelaktigt att få dem samlade i en gemensam författning. Den 1 juli 1984 upphävdes 1959 års lag och ersattes med lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP). Prisregleringavgifter togs tidigare ut på jordbruksprodukter och fisk, men numera finns inga prisregleringsavgifter kvar. LPP är även tillämplig på vissa avgifter på miljöområdet. LPP kvarstod oförändrad i samband med att mervärdesskattelagens förfarande- och processregler flyttades över till skattebetalningslagen (1997:483).

I ett nyligen lagt betänkande, SOU 2000:46, har föreslagits att LPP skall upphävas fr.o.m. den 1 januari 2003 och att motsvarande regelverk skall tas in i skattebetalningslagen. Om detta genomförs kommer reglerna för beskattningsförfarandet och skatteprocessen för indirekt beskattning att finnas samlade i en och samma lag.

Besvär över beskattningsmyndighetens beslut skulle, så länge RSV var beskattningsmyndighet, anföras hos Kammarrätten i Stockholm och därefter hos Regeringsrätten. Processen i domstol byggde på ett tvåpartsförhållande där det allmännas talan fördes av ett särskilt allmänt ombud (AO) för punktskatter. Fr.o.m. den 1 juli 1993 ändrades processordningen, då beskattningsmyndigheten blev en del av Skattemyndigheten i Kopparbergs län, på så sätt att besluten därefter skulle överklagas till Länsrätten i Kopparbergs län, sedermera Dalarnas län. Länsrättens beslut skulle överklagas till Kammarrätten i Sundsvall och dess avgöranden till Regeringsrätten. Detta är den processordning som alltjämt gäller, dvs. även efter det att beskattningsmyndigheten åter inordnats organisatoriskt i RSV. Enligt förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. skall egentligen beslut av förvaltningsmyndighet i Stockholm överklagas till Länsrätten i Stockholms län och därefter till Kammarrätten i Stockholm. Länsrätten i Dalarnas län och Kammarrätten i Sundsvall kan därför sägas vara specialdomstolar för punktskatter. Även om statsmakten under 1990-talet visat en stark ovilja mot specialdomstolar har punktskatterna, och detta trots den senaste organisatoriska förändringen, fått stanna kvar under nämnda domstolars beslutsbehörighet. Detta har varit och är positivt med hänsyn till att det därigenom blivit möjligt att upprätthålla en kontinuitet i rättsutvecklingen, vilket är nödvändigt för ett sådant specialområde som punktskattelagstiftningen utgör, med en alltmer komplicerad och svårtillgänglig lagstiftning.

Fr.o.m. den 1 juli 1993 försvann AO för punktskattemål, som dessförinnan hade fört det allmännas talan. AO var specialist på punktskatter och var i sin processföring helt självständig i förhållande till RSV, men hörde organisatoriskt till verket. AO hade daglig kontakt med handläggarna på beskattningsavdelningen. AO kunde kontrollera och diskutera uppgifter i pågående mål. Det kunde också hända att handläggare tog kontakt med ombudet för att peka på konstiga och internt tvistiga beslut som hade fattats på beskattningsavdelningen. På grund av sin självständighet fick AO en stark ställning för rättsutvecklingen på punktskatteområdet och fick även en stark ställning inom beskattningsavdelningen i sin egenskap av formell och materiell ”kontrollör” av verksamheten. Skälet till att AO avskaffades var att en samordning skulle ske med vad som i övrigt gällde på processområdet för det allmännas processföring. De allmänna ombuden (AO) för mervärdesskatt hade t.ex. avskaffats redan år 1991, i samband med införande av en sakprocess på skatteområdet. Samordningen innebar att beskattningsmyndigheten i sin egenskap av skattemyndighet skulle ”försvara” sina egna beslut i Länsrätten och i Kammarrätten. RSV fick dock rätt att överklaga beskattningsmyndighetens beslut, att ta över beskattningsmyndighetens talan i Länsrätten eller Kammarrätten och att föra talan i Regeringsrätten. RSV skulle även föra det allmännas talan i Skatterättsnämnden och fr.o.m.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

den 1 juli 1998 fick RSV dessutom möjlighet att begära förhandsbesked i vissa fall. Fr.o.m. den 1 juli 2000 förs det allmännas talan avseende punktskattemål i alla domstolsinstanser och ärenden hos Skatterättsnämnden av RSV. Detta utgör en klar avvikelse från vad som gäller för det allmännas processföring på skatteområdet i övrigt, och har motiverats på följande sätt (se prop. 1999/2000:105 s. 73 f.):

> "I samband med att punktskatteverksamheten förs över till Riksskatteverket minskar behovet för det allmänna att föra upp frågor till domstolsprövning ytterligare. Punktskatteverksamheten kommer enligt förslaget att handhas av ett litet antal personer som alla finns inom samma myndighet varför behovet att kunna överklaga beslut för att främja en enhetlig rättsutveckling sannolikt minskar. Den vidsträckta möjligheten att ompröva beslut i första instans talar också för att behovet av att kunna väcka talan för det allmännas räkning är ytterst begränsad."

Frågan om RSV:s möjligheter att begära förhandsbesked i punktskattefrågor skulle ytterligare utredas (se a.a. s. 78).

3.4 Rättsutvecklingen

Det materiella regelverket på punktskatteområdet har alltid upplevts som mer eller mindre komplicerat. Detta har ökat behovet av klargörande förarbetsuttalanden. Förarbetena har emellertid till stora delar varit kortfattade och har därför inte ansetts vara speciellt klargörande. Istället har mycket lämnats åt beskattningsmyndigheten och rättspraxis att lösa. RSV utfärdade i stor utsträckning föreskrifter och anvisningar/rekommendationer fram till mitten av 1990-talet, då frekvensen av i vart fall rekommendationer minskade märkbart. RSV:s föreskrifter m.m. på hela skatteområdet har varit föremål för både intern och extern kritik. Internt fördes t.ex. diskussioner om att utformningen av framförallt rekommendationerna var otydlig. Detta ledde till svårigheter för de som skulle tillämpa dem att kunna se vad som var rekommendationer och vad som var endast utgjorde en redogörelse för förarbetsuttalanden. På senare år har RSV i allt större utsträckning kommit att ge ut skrivelser. De skrivelser som avser indirekta skatter har RSV numera gjort tillgängliga på internet genom den av "kunderna" mycket uppskattade hemsidan *www.rsv.se*. En gissning är att det ökade antalet skrivelser i kombination med det nya informationsmediet internet har inte bara ansetts minska behovet av att utfärda formella rekommendationer utan har också i praktiken gjort det. Alla skrivelser där RSV tar viss ställning är ju i praktiken en form av rekommendationer.

I vart fall under 1970-talet fram till mitten av 1980-talet förekom inte sällan att beskattningsavdelningen ingick överenskommelser med de skattskyldiga om hur skatten skulle betalas. Detta var emellertid inget unikt för punktskatterna utan förekom inom hela skatteområdet i större eller mindre utsträckning. I de fall en överenskommelse inte kunde nås kunde de skattskyldiga begära förhandsbesked, som kunde överklagas till Regeringsrätten. Under mitten av 1980-talet uppstod en intern diskussion inom RSV, då förfarandet med överenskommelser starkt ifrågasattes. Följden av dessa överenskommelser blev ju att mycket få tvister kom att behandlas i domstol. Detta är troligen skälet till att rättspraxis inte är särskilt omfattande på punktskatteområdet. De fåtal rättsfall som finns avgjorda av Regeringsrätten avser dessutom ofta överklagade förhandsbesked. Förhandsbeskeden har således haft en mycket stor betydelse för rättsutvecklingen på punktskatteområdet och har det fortfarande. Vad gäller energiskatteområdet får dock rättspraxis anses ha haft en ännu mindre betydelse än vad som gäller det övriga punktskatteområdet. Detta beror till stor del på att energiskattelagstiftningen närmast får anses utgöra "färskvara". Energiskattelagstiftningen är föremål för ständiga förändringar, alltefter som hur politikerna vill driva sin miljö- och energipolitik. Med en sådan "ryckig" lagstiftning minskar behovet av rättspraxis, eftersom domstolsavgöranden tappar i värde i takt med att ändringarna görs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

3.5 EG-rättens inverkan

På punktskatteområdet utgör skatten på mineralolja, tobak och alkohol s.k. EG-harmoniserade skatter. En harmonisering av dessa skatter var av stor betydelse för den fria rörligheten för varor inom den gemensamma marknaden. Den svenska lagstiftningen följer EG:s direktiv vad gäller vad som skall beskattas, skattesatser med en minimiskattenivå, och en särskild beskattningsordning som syftar till fri rörlighet inom EU vid handel av dessa varor.

EG-anpassningen ledde till att en ny lag om skatt på energi samt nya lagar om skatt på tobak och skatt på alkohol måste tas fram snabbt. I likhet med mervärdesskatteområdet var det primära problemet att få fram snabba och bra översättningar av de direktivtexter som skulle inarbetas. Intressant att notera är att tempot var så högt att det inte fanns någon tid till samordning inom Finansdepartementet vid utformningen av de nya punktskatteförfattningarna. Inte heller RSV, som var en av de tyngre remissinstanserna, hade tillräckligt med tid för att kunna helt samordna synpunkterna. Lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1994:1564) om alkoholskatt är således samordnade sinsemellan men inte med lagen (1994:1776) om skatt på energi. Detta kan därför tvinga den som har en frågeställning avseende energiskatt att åberopa förarbetena till motsvarande bestämmelser i lagarna om alkoholskatt och om tobakskatt, och vice versa.

Den faktiska innebörden av vad ett medlemskap i EU skulle komma att innebära stod nog inte helt klart för flertalet av landets skattejurister den 1 januari 1995. Flertalet av de skattejurister som då var yrkesverksamma hade inte heller någon direkt utbildning i EG-rätt, vilket knappast underlättade förändringen. Vilken betydelse som EG-rätten i praktiken skulle ha på svensk lagstiftning kom inledningsvis att diskuteras inom Skatteförvaltningen vad gällde framförallt mervärdesskatteområdet (se avsnitt 4.4). På punktskatteområdet blev däremot övergången till att inordnas i EG-rätten, i vart fall inledningsvis, ”mjukare” än på mervärdesskatteområdet. Detta berodde främst på att diskussioner om EG-domars tillämplighet och innebörden av s.k. EG-konform tolkning inte var lika frekvent förekommande som på mervärdesskatteområdet. Istället kom de EG-rättsliga invändningarna att gälla främst en bedömning av punktskatterna utifrån Romfördragets grundläggande regler om diskrimineringsförbud, lojalitetsprincip m.m. Som exempel kan nämnas den prövning som Kammarrätten i Sundsvall gjorde av den svenska försäljningsskatten i en dom den 22 december 1998, mål nr 2097-1996, där domstolen fann att skatt på privatimporterade bilar, där motsvarande avgifter redan betalats i en annan medlemsstat, stred mot artikel 90 Eg (f.d. artikel 95). Även bekämpningsmedelsskatten och skatten på röd dieselolja har varit föremål för prövning ur ett EG-rättsligt perspektiv utifrån EG:s primärrätt.

Invändningar hänförliga till EG-konform tolkning har dock blivit något vanligare på punktskatteområdet. Som exempel på tolkning av direktivbestämmelser kan nämnas EG-domstolens mål C-346/97, Braathens Sverige AB, om den fr.o.m. den 1 januari 1997 upphävda miljöskatten på inrikes flygtrafik, och Regeringsrättens dom den 26 februari 1999, mål nr 4674-1997, avseende reklamskatten och invändningen att skatten strider mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Rimligen bör det även på punktskatteområdet i framtiden bli fråga om alltfler EG-rättsliga invändningar grundande på en EG-konform tolkning.

4 Mervärdesskatten

4.1 Den historiska bakgrunden

Jämfört med punktskatterna är mervärdesskatten en mycket yngre skatt, sett ur ett svenskt perspektiv. Under år 1941–1946 fanns i Sverige en allmän omsättningsskatt som uppgick till 5 % av den skattepliktiga omsättningen och som hade karaktär av allmän

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

konsumtionsskatt. Det skulle därefter dröja ända till år 1959 innan en ny allmän konsumtionsskatt infördes i landet i form av en allmän varuskatt genom förordningen (1959:507) om allmän varuskatt. Skatten var en ettledsskatt, där försäljning till icke skattskyldiga beskattades. Mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969 genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) som en direkt ersättning till den allmänna varuskatten, vilket innebar framförallt att tjänster kom att ligga utanför beskattningen.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt. Det innebär att skatten tas ut i varje led, oavsett hur många led den passerar. Eftersom avdragsrätt föreligger för all mervärdesskatt som belastar kostnaderna så beskattas endast mervärdet. Därav namnet mervärdesskatt. Mervärdesskatten följer således skeendet i takt med varje affärshändelse. Detta utgör en stor skillnad jämfört med inkomstbeskattningen, som kan ske först sedan bokslut gjorts och en vinst uppkommit. En av "pionjärerna" inom svenska mervärdesskatteområdet lär ha uttryckt detta på följande sätt: *"Att syssla med moms innebär att försöka fånga en svala i flykten, inkomstbeskattningen att skjuta en sittande fågel."*

GML föregicks av två olika utredningar. Den första utredningen tillsattes redan år 1960 och föreslog i ett betänkande (SOU 1964:25) att en mervärdesskatt skulle införas och att sådana punktskatter som inte kunde motiveras av särskilda skäl skulle avvecklas. Departementschefen ansåg i 1965 års finansplan att det inte var möjligt att vidta en så genomgripande reform som utredningen föreslagit, och att en översyn av förslaget var nödvändig. Den andra utredningen redovisade år 1967 i stencil Fi 1967:10 ett fullt utarbetat förslag till lag om mervärdeskatt. Båda betänkandena låg sedan till grund för det förslag till GML som lades fram i prop. 1968:100.

Mervärdesskatten mottogs positivt av näringslivet. Det har påpekats att det var och är hittills den enda skatt som näringslivet aktivt verkat för att få införd i landet. Detta berodde på att den allmänna varuskatten hade en rad kumulativa effekter, dvs. den belastade företagen med kostnader.

Mervärdesskatten var alltsedan dess tillkomst år 1969 föremål för en löpande översyn, som till övervägande del skedde i den år 1971 tillsatta Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05). Utredningen arbetade med en teknisk översyn av mervärdesskatten under åren 1971–1987, och kom att lämna elva delbetänkanden och ett antal skrivelser. Utredningsarbetet ledde under årens lopp till nya regler i GML om t.ex. fiktiv skatt, frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal och en mervärdesskatteredovisning grundad på god redovisningssed. Då utredningen lades ner efter sitt långa arbete benämnde Svenska Dagbladet den som *"den eviga utredningen"*.

År 1987 tillsattes Kommittén för indirekta skatter (KIS) som ett led i den stora skattereformen som skulle arbetas fram. KIS var i första hand inriktad på att arbeta fram en basbreddning för mervärdesskatten, som främst innebar att inte bara varor utan även tjänster skulle beskattas generellt. KIS:s arbete var också att anpassa den svenska mervärdesskatten till sjätte direktivet och därmed förbereda lagstiftningen för ett svenskt medlemskap i EU. KIS lades fram sitt betänkande år 1989 (SOU 1989:35).

Arbetet hade utförts i ett rasande tempo under en begränsad tid, varför en genomgripande lagteknisk översyn av GML inte hade blivit möjlig att genomföra. Regeringen gjorde dock den bedömningen att basbreddningen först kunde genomföras och att en genomgripande teknisk översyn skulle göras först därefter. Detta föranledde en stark kritik från lagrådet (se prop. 1989/90:111 s. 293 ff.). Lagrådet var starkt kritisk till lagens uppbyggnad och ansåg att lagstiftaren laborerat med olika begrepp utan hänsyn till deras mening i andra skattesammanhang och ibland så att de förlorat sin förankring i begreppets språkliga innebörd. Lagrådet anförde vidare (se a.a. s. 295):

> "ML genomsyras av en begreppsjuridik som är främmande för svensk lagstiftning. Detta medför att lagen blir otillgänglig för andra än experterna på området; de som har att fullgöra prestationer enligt lagen har inte möjlighet att själva bedöma om myndigheternas beslut står i överensstämmelse med lagen. Det är särskilt betänkligt när nya stora grupper av näringsidkare blir skattskyldiga till mervärdesskatt."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

Tanken med KIS:s arbete var att föreslå en generell skattebas utan några undantag och en skattesats. Under KIS:s arbete kom en strid ström av organisationer att vandra till Finansdepartementet för diverse uppvaktningar, alla med den åsikten att en breddning av skattebasen var utmärkt, men att just de dock av olika skäl borde undantas från en sådan basbreddning. Slutresultatet blev också att en rad undantag infördes, bl.a. för sjukvård, tandvård, skolutbildning.

Inte heller blev det någon enhetlig generell skattesats. Den 1 januari 1991 var skattesatsen 25 %, uttryckt som en påläggsprocent. Den skattesatsen hade införts den 1 juli 1990 genom en tillfällig höjning, som skulle behållas t.o.m. utgången av år 1991. I och med att samma skattesats behölls den 1 januari 1992 permanentades den. Den 1 januari 1992 infördes en reducerad skattesats på 18 %. Den 1 januari 1993 höjdes skattesatsen på 18 % till 21 %. Den 1 juli 1993 infördes en ytterligare reducerad skattesats på 12 %. Idag har Sverige fortfarande en generell skattesats på 25 %, vilket gör att Sverige tillsammans med Danmark, har EU:s högsta skattesats.

4.2 Administration och kontroll

På de olika länsstyrelserna, sedermera länsskattemyndigheterna, fanns momsenheter som stod för service, kontroll och materiell kompetens. Mervärdeskatten hanterades fr.o.m. år 1971 centralt på RSV:s beskattningsavdelning. Det var dock en väsentlig skillnad mellan hanteringen av punktskatterna och av mervärdesskatten på RSV, eftersom RSV fattade beskattningsbesluten för punktskatter, men fungerade som centralmyndighet för länsskattemyndigheterna i deras mervärdesskattehantering. Själva mervärdesskattebesluten fattades på respektive länsskattemyndighet. Det ankom på RSV, och ankommer alltjämt på RSV, att verka för en enhetlig rättstillämpning inom landet.

Dåvarande finansministern Sträng lär ha sagt att mervärdesskatten var en bra skatt, eftersom den var *"självkontrollerande"*. Påståendet är helt korrekt, om man ser till att en köpare har ett intresse av att få mervärdesskatt debiterad av en säljare så att köparen kan få göra avdrag för skatten.

Synsättet att mervärdesskatten var självkontrollerande ledde till att de nyinrättade momsenheterna vid länsstyrelserna tilldelades mycket små resurser för kontroll av mervärdesskatten. Därtill kom svårigheten att tolka GML. Arbetet på momsenheterna gick inledningsvis i allt väsentligt ut på att administrera den nya skatten och att så skyndsamt som möjligt se till att överskjutande ingående mervärdesskatt blev återbetalad.

Det visade sig ganska snart att mindre seriösa företagare utnyttjade den kaotiska situationen för att skaffa sig helt omotiverade återbetalningar av mervärdesskatten. Stora momsbedrägerier uppdagades. Det lär vid denna tidpunkt ha sagts följande: *"Varför råna en bank, när man kan skicka in en negativ momsdeklaration?"* En av dessa "entreprenörer" som tillskansade sig återbetalning av stora mervärdesskattebelopp via fiktiva affärstransaktioner hette Hoffman. Hans eskapader döptes snabbt till *"Hoffmans äventyr"*.

Så småningom blev negativa momsdeklarationer föremål för alltmer kvalificerade skrivbordsutredningar. Momsenheterna kom dessutom att få stöd av länsstyrelserna revisionsenheter i sitt kontrollarbete. Successivt tillfördes momsenheterna mer resurser.

Ett av problemen vid kontrollen av mervärdesskatten var, och är fortfarande, den summariskt utformade deklarationsblanketten. Den skattehandläggare som skall kontrollera skatten måste göra en skrivbordsgranskning eller se till att en skatterevision görs. Skrivbordsgranskningen bestod, och består alltjämt, främst av att den skattskyldige anmodas att skicka in fakturor till styrkande av sina avdrag för ingående skatt. Än idag utgörs den vanligaste kontrollen av att den skattskyldige anmodas att lämna in sina tio största fakturor.

Ursprungligen var det enbart den ingående skatten som kontrollerades. Så småningom upptäcktes att behov även förelåg av att kontrollera den utgående skatten, inte minst aktualiserades detta i samband med ändringar av skattesatsen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

Kontrollen och hanteringen i övrigt anses av många som arbetat länge med mervärdesskatten ha varit som mest effektiv före genomförandet av SOL90, dvs. den organisatoriska reform inom Skatteförvaltningen som innebar att alla skattehandläggare skulle bli generalister. Reformen kom internt bland handläggarna inom Skatteförvaltningen att snabbt döpas om till *"SOL90 Regn2000"*, då inte många trodde att den skulle hålla längre än i en tioårsperiod. Följden av SOL90 blev att alla kunde lite om alla skatter istället för att vara specialister på sina respektive områden. SOL 90 avskaffade så småningom sig själv i och med att skattemyndigheterna tvingades återgå till en mer specialiserad organisation.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt som är tänkt att endast drabba slutkonsumenten som en kostnad. I och med att de skattskyldiga används som statens uppbördsmän är detta dock en sanning med modifikation. Mervärdesskattehanteringen upplevs av flertalet skattskyldiga inte bara som betungande, utan även som kostsam. Inte minst har hanteringen komplicerats ytterligare efter EG-inträdet med kvartalsredovisningen av handel mellan EG-länder, och hanteringen av återbetalningsrätten inom EG.

4.3 Regler om förfarandet och processen

Såsom nämnts i avsnitt 3.3 ändrades år 1991 hela förfarandet och skatteprocessen även på mervärdesskatteområdet. Detta innebar bl.a. att de AO som funnits på skattemyndigheterna och fört det allmännas talan i mervärdesskattemål avskaffades, och att reglerna för omprövning och överklagande ändrades till att överensstämma med vad som samtidigt kom att gälla för taxerings- och punktskatteområdet. RSV fick därmed även på detta område en central roll i processföringen i Regeringsrätten och hos Skatterättsnämnden. Fr.o.m. den 1 juli 1998 kan RSV även ansöka om förhandsbesked i hos skattemyndigheterna anhängiggjorda tvistiga ärenden.

Från början fanns förfarande- och processreglerna i GML och därefter i ML. Numera finns dessa regler i skattebetalningslagen (jfr avsnitt 3.3).

Allmänt kan konstateras att förfarande- och processreglerna, i likhet med vad som gäller för punktskatteområdet, har utformats med taxeringsområdet som förebild. Detta har lett till problem framförallt vad gäller tillämpningen av reglerna om skattetillägg. Skattetilläggsprocessen har alltid varit en sakprocess, dvs. även före skatteprocessreformen år 1991. Fr.o.m. år 1993 upphävdes möjligheten att tillämpa s.k. nettokvittning, dvs. kvittning mellan två olika saker. År 1996 ställdes frågan till RSV om utgående och ingående skatt utgjorde samma eller olika saker. Ansågs det vara olika saker skulle skattetillägget beräknas på både den utgående och den ingående skatten, eller med andra ord på respektive bruttobelopp. Ansågs det vara samma saker skulle skattetillägget däremot endast beräknas på skillnaden mellan den utgående och ingående skatten, dvs. på nettobeloppet. Frågan är ännu inte löst av högsta instans. I april 2000 ansåg Kammarrätten i Stockholm att kvittning inte kan göras mellan utgående och ingående skatt. En annan effekt av den till RSV ställda frågan blev att procentsatsen för skattetillägg vid periodiseringsfel sänktes från 10 % till 5 %. Motsvarande ändring gjordes på punktskatteområdet. För taxeringsområdet innebar ändringen en sänkning från 20 % till 10 %.

Det underliga med att denna frågeställning väcktes år 1996 var att lagstiftningen om förbudet mot nettokvittning redan hade varit i kraft i flera år. En orsak till detta är gissningsvis att skattehandläggarna tidigare känt osäkerhet, och därvid valt den för den skattskyldige bästa lösningen. Några tvister uppkom därför inte. Efter att det börjat ske ett generationsskifte bland skattehandläggarna kom hanteringen att ifrågasättas och vissa skattehandläggare började att ta ut skattetillägg på respektive bruttobelopp. Detta föranledde bl.a. Industriförbundet att agera. Grunden till problemet ligger i att skattetilläggsreglerna utformats med utgångspunkt i taxeringsområdet, vilket inte alltid passat så bra för indirekt beskattning. Det återstår nu att se hur den sittande skattetilläggsutredningen kommer att lösa frågan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

4.4 Rättsutvecklingen

Mervärdesskatten utgjorde en efterföljare till den allmänna varuskatten. GML tog över förordningen om allmän varuskatt utan att en genomgripande teknisk bearbetning gjordes. Detta medförde att lagen till stor del kom att ”halta”. GML gav därför inledningsvis stora utrymmen för tolkningar. Dessutom rådde, såsom tidigare nämnts, en kaotisk situation på de nyinrättade momsenheterna. Frågorna var många om den nya lagens tillämpning. Det fanns inte tid att inhämta förhandsbesked (jfr med vad som anförts i Skattenytt nr 7–8 2000, s. 434, om att internetbranschen idag inte anser sig ha tid att invänta förhandsbesked, inte ens om det handläggs med förtur).

De flesta av svaren på de skattskyldigas frågor gavs i form av brevsvar av dåvarande Riksskattenämnden, vilka omedelbart kopierades och spreds på länsstyrelserna. Långt före datorernas intåg och införande av ett mailsystem lyckades således Riksskattenämnden åstadkomma en betydande likformighet i tolkningen av GML.

Detta arbetssätt, att snabbt och informellt ge svar på uppkomna frågor, kom att innebära att praxis på mervärdeskatteområdet utvecklats utan inblandning av domstolarna och deras avgöranden. Detta är således skälet till att det finns så få domstolsavgöranden från tiden före 1980-talet. Sättet att hantera skatten förutsatte handläggning av endast ett fåtal personer. Så var också fallet både på RSV och Finansdepartementet.

Tillämpningen av GML komplicerades av ständiga ändringar av lagen, som med sina olika anvisningar så småningom alltmer kom att likna ”ett lapptäcke”. Detta framgår inte minst av lagrådets fräna kritik av GML:s tekniska utformning i samband med den stora skattereformen (se avsnitt 4.1). Behovet av att göra mervärdesskattelagstiftningen mera lättillgänglig och lättåskådlig följde således inte bara av de förändringar som gjorts genom basbreddningen.

Mot denna bakgrund lade lagstiftaren stor vikt vid att den nya mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skulle få en sådan utformning att lagen inte skulle kunna bli utsatt för samma kritik som lagrådet hade givit uttryck för i samband med basbreddningen. Regeringen uttalade därvid i prop. 1993/94:99, s. 110, bl.a. följande:

> ”Det förslag till ny mervärdesskattelag som nu läggs fram kan förväntas leda till uppenbara förbättringar. Förslaget innebär en i lagteknisk avseende helt omarbetad och moderniserad lagtext. Lagstiftningen görs klarare och enhetligare och mer anpassad till den ordning som råder inom EG.”

Redan den 1 januari 1995 kompletterades ML dock med regler om EG-handel, vilket ledde till t.ex. ett nytt 2 a kap. om gemenskapsinterna förvärv och nya regler i 5 kap. om omsättningsland. Den 1 november 1995 infördes dessutom ytterligare nya regler om vinstmarginalbeskattning, resebyråverksamhet och skatteupplag i 9 kap. ML, vilket ledde till att 9 kap. ML plötsligt fick delas in i 9 kap. samt 9 a, 9 b och 9 c kap., något som knappast kan anses ha ökat lagens överskådlighet eller tillgänglighet för den som inte är mervärdesskatteexpert. Frågan är om ML numera egentligen skulle kunna undgå kritik liknande den som lagrådet gav i fråga om GML. En reflektion som härvid kan göras är att det inte kan vara en slump att antalet konsulter på mervärdesskatteområdet har ökat kraftigt under den senaste femårsperioden.

På samma sätt som inom punktskatteområdet har behovet av klargörande förarbetsuttalanden alltid funnits på mervärdesskatteområdet. Uttalandena synes vara något mer omfattande beträffande mervärdesskatten. Att det ändå rör sig om ungefär samma hantering av förarbetena kan möjligen förklaras med att mervärdesskatten och punktskatterna fram till början av 1990-talet sköttes av en och samma enhet på Finansdepartementet. Numera är skatterna uppdelade på två olika enheter.

Även på mervärdesskatteområdet har RSV utfärdat föreskrifter och anvisningar/rekommendationer. Det finns fortfarande gamla anvisningar som är i kraft, trots att de till större delen är obsoleta och således skulle behöva omarbetas. Exempel på sådana är den s.k. exportanvisningen och anvisningen om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

rörelselokal. Med tanke på det tempo som lagstiftaren hållit när det gäller att införa ändringar i ML under 1990-talet, är det förståeligt att RSV inte förmått upprätthålla takten i rekommendationsskrivandet. Till detta kommer även den interna diskussion som varit på verket om behovet av rekommendationer, när verket lika väl kan utfärda skrivelser med samma innehåll. Sådana kan dessutom bli lätt tillgängliga på internet för den som berörs (jfr avsnitt 3.4). Eftersom framtagandet av rekommendationer är mer tidskrävande än skrivelser, med remissförfarande till berörda organisationer, skattskyldiga e.d. har RSV, i vart fall på senare tid, valt den smidigare metoden att utfärda skrivelser.

4.5 EG-rätten

EG-anpassningen av den svenska lagstiftningen hade påbörjats i och med basbreddningen, som trädde i kraft den 1 januari 1991. I och med införandet av ML och de ändringar som gjordes i ML den 1 januari 1995 skedde dock en mer direkt hänvisning till sjätte direktivet (se prop. 1993/94:99). Det som är mest intressant att notera, så här några år efteråt, är den begreppsförvirring som av naturliga skäl uppstod vid inarbetandet av direktivets bestämmelser i ML. I GML fanns gamla väl inarbetade begrepp som t.ex. ”skattskyldig”, ”näringsidkare”, ”leverans”. Man kan notera en strävan hos lagstiftaren att i allt det nya behålla vissa nyckelbegrepp. Detta har visat sig vara på både gott och ont. Det har känts välbekant för den som kan sin mervärdesskatt, men har ofta blivit svårhanterligt vid en EG-konform tolkning. För närvarande sitter en utredning för att utreda bl.a. den begreppsförvirring som nu förekommer.

Helt klart är att ML inte är så EG-konform som har gjorts gällande i förarbetena. Detta har därför öppnat ökade möjligheter för de skattskyldiga att göra EG-rättsliga invändningar och åberopa EG-direktiv framför svensk lag.

En fråga som tidigt dök upp var vilken betydelse EG-domstolens domar skulle ha vid den svenska rättstillämpningen. En het debatt uppstod, där RSV förespråkade och alltjämt synes förespråka att det inte är önskvärt att varje skattemyndighet på eget bevåg hänger sig åt EG-konform tolkning, utan att någon form av uppstyrning och kontroll bör ske genom RSV.

I och med EG-rättens inträde har de svenska förarbetena fått minskad betydelse till förmån för EG-konform tolkning. Vid bedömningen av om förutsättningar föreligger för en sådan tolkning måste en bedömning först göras om den svenska bestämmelsen överensstämmer med EG-rättens motsvarande bestämmelse. Detta har medfört att tolkningen av ML:s regler har förändrats från syftestolkning med hjälp av förarbeten mot en ren bokstavstolkning av lagtexten (jfr t.ex. Regeringsrättens dom den 16 november 1999, mål nr 2470-1998, Nordbanken Finans AB).

EG-domarna har både befäst, t.ex. i fråga om huvudsaklighetsprincipen, och omkullkastat hittills gällande tillämpning av mervärdesskattereglerna, t.ex. såvitt gäller avdragsrätten under uppbyggnadsskede och beskattning utifrån vad som tillhandahålls istället för vem som tillhandahåller.

5 Avslutande synpunkter och en framåtblick

Av framställningen framgår att indirekt beskattning har fått en starkt ökad betydelse på skatteområdet, att den blivit alltmer komplicerad och att den till stora delar, efter EU-medlemskapet, blivit internationell. Från att ha varit skatter i ”strykklass” har indirekta skatter blivit skatter att räkna med. Allt fler skattejurister väljer därför att arbeta med framförallt mervärdesskatt, en skatt som påverkar i princip all konsumtion som sker i ett samhälle. Utvecklingen har skett enormt snabbt de senaste fem åren.

Mervärdesskatten kommer med största sannolikhet att få ännu större betydelse i framtiden, i takt med att de skattskyldiga upptäcker möjligheterna att påverka hur de beskattas. Detsamma gäller punktskatterna, där flertalet skattskyldiga dock fortfarande

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06

synes leva i villfarelsen att det inte går att påverka skatteuttaget och att det därför inte lönar sig att klaga på beskattningsmyndighetens beslut. Detta gäller inte minst på energiskatteområdet. Mot bakgrund av hur mycket pengar som punktskatterna drar in till statskassan är det förvånansvärt hur få skattetvister som finns på området och hur få skattekonsulter det är som ägnar sig åt detta område. Punktskatteområdet utgör "oplöjd mark" vad gäller rättsutveckling och kommer helt klart att få ökad betydelse i framtiden såväl för staten som för de skattskyldiga.

Tack för synpunkter och idéer

Ett särskilt tack för värdefulla synpunkter till *Lena Odelberg*, Director Corporate VAT & Excise Duties på AB Volvo, tidigare skattejurist på Skattemyndigheten i Göteborg och Bohus län samt på RSV, *Bo Norrman*, f.d. länsskattechef på Skattemyndigheten i Göteborg och Bohus län, numera verksam på RSV, samt till *Rolf Bohlin*, skattejurist på Ernst & Young AB, tidigare rättssakkunnig på Finansdepartementet

Ett stort tack även till *Jan Kleerup*, *Roger Treutiger* och *Christer Östling* på Ernst & Young AB samt *Liselotte Werner* på RSV.

Maj-Britt Remstam arbetar som skattejurist med mervärdesskatt och punktskatter på Ernst och Young AB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:06