

SkatteNytt 12 1998, s. 848-854

Momsavdrag på inköp av ”hemdatorer”

Det försiggår i dagspressen en livlig debatt angående huruvida företag skall få lov att lyfta moms på inköp av datorer som de anställda kan få låna med sig hem, s.k. hemdatorer. Motivet för att skriva denna artikel har för mig varit att ifrågasätta att ”hemdatorer” överhuvudtaget skall särbehandlas i förhållande till förvärv generellt sett vad avser avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (ML). Detta är ett intryck den riskerar att få som enbart läser de skrivelser i ämnet som hittills har kommit från RSV.

1. Bakgrund

1.1 Aktuellt lagrum: 8 kap. 3 § första stycket ML

Avdragsrätten för ingående moms följer av 8 kap. 3 § första stycket ML som lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.”

För verksamheter som är kvalificerat undantagna från momsplikt föreligger s.k. återbetalningsrätt för ingående moms på motsvarande sätt, varför man ibland i doktrinen ser uttrycket rätt att lyfta moms som ett slags samlingsbegrepp. Avlyftningsrätt föreligger inte för ett företag vars omsättning är okvalificerat undantagen från momsplikt.

För vissa slags förvärv gäller i ML avdragsförbud, dvs. det spelar ingen roll om verksamheten medför skattskyldighet eller om den är kvalificerat undantagen från momsplikt, utan sådana förvärv berättigar överhuvudtaget inte till avlyftningsrätt. Avdragsförbud gäller för förvärv hänförliga till stadigvarande bostad och, utom för vissa verksamheter, för inköp av personbilar (och motorcyklar) samt för representationskostnader, när de inte är avdragsgilla inkomstskattemässigt.

1.2 Debatten om momsavdrag för inköp av ”hemdatorer”

Debatten om avdragsrätten för ingående moms för företag beträffande inköp av datorer som personalen får låna med sig hem (”hemdatorer”) tog fart när det blev bekant att regeringen som ett inslag i det s.k. kunskapslyftet avsåg att på vissa villkor göra undantag från inkomstskattemässig förmånsbeskattning av anställda för deras hemlån av arbetsgivares dator. Den lagstiftningen (SFS 1997:770; bet. 1997/98:SkU4; prop. 1996/97:173) har enligt min mening ingen betydelse för frågan om momsavdrag på hemdatorer, utan arbetsgivarens förvärv skall prövas självständigt mot 8 kap. 3 § första stycket ML.

1.2.1 Skrivelserna från RSV och förhandsbeskeden från skatterättsnämnden (SRN)

RSVs skrivelse ("skrivelsen" och "uppföljningsskrivelsen")

Det finns en skrivelse i frågan om momsavdrag för inköp av "hemdatorer" från Riksskatteverkets (RSVs) sida - RSV dnr 875-98/900 av 1998-02-03 (Mervärdesskattefrågor vid företagets anskaffning av s.k. hemdatorer) - vilken kan riskera att bli feltolkad och med denna artikel vill jag framför allt varna för att en "glidning" kan ske mot att skattehandläggare och andra kan förledas tro att just "hemdatorer" skall särbehandlas beträffande den momsmässiga avdragsrätten. Den grundläggande principen är enligt min mening övervältringseffekten, som innebär att ett momsavdrag skall avskattas i verksamheten (såvida fråga inte är om s.k. från skatteplikt kvalificerat undantagen omsättning eller export) genom att den förvärvade egendomen eller nyttigheten kommer med i kostnadsbildningen för prissättningen av de varor eller tjänster som produceras där och momsbeläggs. Detta innebär att utgifter för slutlig privat konsumtion är såväl rörelsefrämjande som icke hänförlig till verksamheten och sålunda inte avdragsberättigande vare sig inkomstskatte- eller momsmässigt.

Min kritik mot "skrivelsen" gäller framför allt dess blotta existens, när den inte klart uttalar att det saknas en koppling mellan å ena sidan den nya lagstiftningen om frihet från förmånsbeskattning av anställda för deras hemlån av arbetsgivarens dator och å andra sidan arbetsgivarens (företagets) rätt att göra momsavdrag för inköpet av "hemdatorer". Det enda som går att läsa ut från "skrivelsen" beträffande avdragsfrågan är att ett allmänt syfte att höja datamognaden i företaget inte i sig berättigar till avdrag, men det menar jag gäller för vilket inköp som helst. Faran är att förekomsten av skrivelsen leder skattehandläggarna inom skatteförvaltningen till villfarelsen att "hemdatorer" skall särbehandlas avdragsmässigt som om någon ny princip än den som uttrycks i 8 kap. 3 § första stycket ML skulle ha uppkommit.

RSV har 1998-08-17, med anledning av två förhandsbesked 1998-07-10 från skatterättsnämnden (SRN), båda överklagade, följt upp med en skrivelse - RSV dnr 7115-98/900 (Mervärdesbeskattningen vid kommuners och statliga myndigheters anskaffning av hemdatorer) - som dock bara riktar sig till nämnda subjekts verksamheter. Jag benämner den skrivelsen "uppföljningsskrivelsen" och anser att den - bortsett från en anpassning av RSV till SRNs bedömning att bruttolöneavdrag inte utgör vederlag - har ett mycket begränsat värde, då den i övrigt bara tar upp sådant som för vilket sammanhang som helst gäller som avdrags- respektive förfarandemässiga specialregler för statliga myndigheters och kommuners moms. Fortsättningsvis kommenteras därför i första hand skrivelsen från RSV av 1998-02-03, vilken sålunda benämnes "skrivelsen".

SRNs båda förhandsbesked

SRNs båda förhandsbesked från 1998-07-10 gäller formellt sett frågan om momsavdrag för hemdatorer och om uttagsbeskattning, och jag menar att inte heller dessa etablerar någon ny princip beträffande avdragsrätten för moms. SRN har nämligen satt upp som ett postulat att förutsättningarna hos sökandebolagen åtminstone underförstått är sådana att datorutrustningen inte är anskaffad för att användas eller förbrukas i bolagens verksamheter. Beskeden bekräftar

därmed enligt min mening bara att 8 kap. 3 § första stycket ML gäller för inköp av ”hemdatorer” precis som för andra slags förvärv.

Kommissionens förslag

Jag nämner i sammanhanget även kommissionens förslag 1998-06-17 till rådet om direktiv om ändring av reglerna för avdragsrätt i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG [KOM(1998) 377], vilket dock inte berörs av vare sig RSV eller SRN.¹ Förslaget från kommissionen kommer enligt min mening inte heller att medföra någon förändring av gällande i nu berörda hänseende och de ändringar som föreslås skall träda i kraft först den 1 januari 1999, varför förslaget även om det i framtida rättstillämpning ändå skulle få betydelse beträffande avdragsrätten för s.k. hemdatorer inte kommer att ge någon ledning för investeringar under 1998.

2. RSVs skrivelse 1998-02-03 (”skrivelsen”)

2.1 Skrivelsen i förhållande till aktuellt lagrum, 8 kap. 3 § första stycket ML

Jag anser för min del att RSVs skrivelse bortsett från den inledande sammanfattningen till en början - i vart fall i stort sett beträffande vad som anförs i avsnitten 1 och 2 om bakgrunden med nya regler om frihet från förmånsbeskattning för anställda, om att ML skall tolkas utifrån gemenskapsrätten och beskrivningen av avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § ML samt av uttagsbeskattningsreglerna - på intet sätt strider mot ML, men att den heller inte totalt sett ger någon vägledning för en praktisk utvärdering av företagens rätt till momsavdrag vid anskaffning av s.k. hemdatorer. Det som jag möjligen kan säga utgör en språklig anomali är att RSV i avsnitt 2.1 i sin skrivelse talar om ”en slags generell begränsning i avdragsrätten”, när det gäller uttolkningen av omfattningen av avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § ML. Avdragsrätten brukar ju i stället uttryckas positivt som generell beträffande förvärv ”i” verksamheten, eller som det hette tidigare ”för” verksamheten, där de s.k. avdragsförbuden utgör särskilda begränsningar i denna rätt. Jag menar, omständigheten att en dator som har anskaffats används i hemmet av den anställde utgör i sig inget rättsfaktum som står i motsats till nämnda generella avdragsrätt. Frågan är ju i stället om datorn ändå används eller förbrukas i en momsskyldig eller annars återbetalningsberättigad verksamhet (jfr prop. 1993/94:99 sid. 209). Indikatorer på dylikt förhållande är givetvis sådant som att den anställde gör visst arbete för företaget i hemmet eller att vederbörande genomgår utbildning som är nödvändig för företagets förvärvande eller bibehållande av intäkter, och där datorn utgör ett hjälpmedel och används för hemläxor.

2.1.1 Skrivelsen i förhållande till aktuell artikel i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv, 17.6

Inte heller ”skrivelsens” avsnitt 3 ger någon anledning till kritik. Där hänvisas till artikel 17.6 i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv och uttalande där att momsavdrag inte medges på utgifter som inte är av strikt affärsmässig natur (”strictly business expenditure”), vilket givetvis inte står i något motsatsförhållande till förutsättningarna för den generella avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första stycket ML. I artikeln i fråga sker för övrigt en exemplifiering med angivande av sådant som ”luxuries, amusements or entertainment”, dvs. vad som med det för svenska förhållanden

mera bekanta uttrycket ”rörelsefrämmande kostnader” varken medför inkomstskattemässig eller momsmässig avdragsrätt. I samma avsnitt menar jag att RSV med sin skrivelse uttrycker en fullkomlig självklarhet, när RSV uttalar att ”Syftet att höja den allmänna datamognaden kan inte ensamt vara avgörande för hur ett tillhandahållande skall karaktäriseras, dvs. i sig själv göra att anskaffningskostnaden anses vara av strikt affärsmässig natur.” Nej självklart inte, men detta gäller för vilken anskaffning som helst i en momsskyldig verksamhet - återigen, den generella avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första stycket ML gäller förvärv ”för” verksamheten.

2.2 RSVs beskrivning av avdragsrättens omfattning - motiv och uppkomna oklarheter

RSV har dock uppenbarligen av någon anledning sett sig föranlåten att avfatta ”skrivelsen” som någon slags reaktion på införandet (SFS 1997:770, bet. 1997/98:SkU4 och prop. 1996/97:173) av undantaget från förmånsbeskattning under vissa förutsättningar av den anställde för dennes hemlån av arbetsgivarens dator. Det är i avsnitten under 3 som oklarheterna uppstår i RSVs skrivelse. Efter att ha inlett avsnitt 3 med ovan nyss citerade och med ML helt förenliga uttalande, gör RSV i avsnitt 3.1 det tillika riktiga konstaterandet att arbetsgivaren vid förvärv av en dator måste avgöra om detta sker ”för” verksamheten eller inte. Emellertid går RSV vidare med att stipulera två alternativa utvärderingsmöjligheter, nämligen:

Om datorn uteslutande skall användas i verksamheten, föreligger rätt till avdrag/återbetalning fullt ut.

Om datorn inte skall användas i verksamheten eller beräknas detta användande att bli ringa, föreligger inte alls någon rätt till avdrag/återbetalning.

Det står ingenting om hur avdragsrätten skall behandlas i andra än dessa ytterlighetsfall.

2.2.1 SRNs förhandsbesked och kommissionens förslag

SRNs förhandsbesked 1998-07-10 ger, som ovan nämnts, egentligen föga ledning, men motsäger i vart fall inte vad jag säger här ovan. SRN utgår nämligen ifrån att förutsättningarna i de båda fallen åtminstone underförstått är sådana att datorutrustningen inte är anskaffad för att användas eller förbrukas i bolagets egna verksamhet. I praktiken förutsätts i stället utrustningen komma att användas av den anställde på samma sätt som om denne själv hade hyrt utrustningen, och sålunda förutsätts den också kanske komma att användas av den anställdes familjemedlemmar till privat nytta och nöje. Då är det ju klart redan i förutsättningarna att förvärv inte sker ”i” verksamheten. I kommissionens förslag [KOM(1998) 377] anmärks också att det redan av nuvarande utformning av artikel 17.6 i EGs sjätte mervärdesskattedirektiv framgår att avdragsrätten för ingående moms inte omfattar utgifter som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning (luxuries, amusements or entertainment). Det viktiga enligt min mening är att konstatera att varken RSVs skrivelse eller SRNs förhandsbesked, och givetvis ej heller kommissionens förslag, konstituerar någon ny princip beträffande avdragsrätten för just ”hemdatorer”. Minoriteten i SRN har också uttryckt att ansökan inte lämpade sig för förhandsbesked, då underlag saknades för bedömning av nyttan för företaget med investeringen i hemdatorer åt anställda; de ansåg att sökanden hade avdragsrätt för ingående moms till den del sådan anskaffning blir till nytta för företaget, vilket är

den ståndpunkt som också är förenlig med principen om en generell avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket ML.

2.3 RSVs synpunkter om uttagsbeskattning

I skrivelsens avsnitt 3.1.1 och 3.1.2 laborerar RSV dessutom med institutet uttagsbeskattning. Här tycks dock RSV inte ha valt vilket ben att ställa sig på, då man betraktar en uttagssituation som uttag av tjänst och inte av vara, men samtidigt anför skäl emot uttagsbeskattning som har stöd för sig i reglerna om uttag av varor.

I avsnitt 3.1.1 inleder RSV med att återge den materiella innebörden av regeln om bestämmande av beskattningsunderlaget för uttag av tjänster (dvs. underlaget utgör kostnaden för att utföra tjänsten vid uttagstillfället vilken skall bestämmas till den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten), dock utan att lagrummen i fråga, 7 kap. 3 § 2b och 3a § fjärde stycket, anges. Sedan övergår RSV i det avsnittet till att konstatera att om avdrag/återbetalning "ej skett" skall privat nyttjande inte uttagsbeskattas, vilket skulle ha direkt stöd för sig om fråga vore om att ange möjligheterna till uttagsbeskattning av varor (jfr 2 kap. 3 § första stycket ML), men det handlar ju enligt RSV i detta fall om uttag av tjänster. Såvida inte det allmänna syftet med uttagsbeskattning av såväl varor som tjänster åsyftas, nämligen att staten endast tar tillbaka ett tidigare åtnjutet avdrag (jfr prop. 1994/95:57 sid. 118). Det blir inte klarare av att RSV avslutar avsnitt 3.1.1 med uttalandet att "En arbetsgivare som tillhandahåller hemdatorer åt anställda utan vederlag kan i dessa fall inte heller anses tillhandahålla en tjänst i MLs mening varför uttagsbeskattning ej skall ske." Återigen, någon direktkoppling som på varuområdet - enligt 7 kap. 2§ jämfört med 3 § ML - mellan definitionen av uttagssituationen och avdragsrätten finns inte beträffande uttag av tjänster, utan 7 kap. 5 § första stycket 1 ML uttrycker bara för den situation som senast angivna citat avser en koppling till 7 kap. 3 § 2b ML och nämnda bestämning där av beskattningsunderlaget. Här skall sägas att SRN i det ena av de båda förhandsbeskeden även behandlar frågan om uttagsbeskattning och därvid, till skillnad från RSV, går direkt till 2 kap. 5 § ML och sålunda helt klart resonerar om uttag eller ej av tjänst. Problemet är återigen att svaret (ej uttagsbeskattning) blir givet när SRN förutsätter att datorutrustningen inte har förts in i verksamheten för att användas och förbrukas i denna: finns inget momsavdrag för datorn, finns inte heller någonting för staten att ta tillbaka genom uttagsbeskattning för privat nyttjande.

2.3.1 RSVs resonemang om "vederlag"

Det får anses lika illa underbyggt som synpunkterna på uttagsbeskattning att RSV i avsnitt 3.1.2 i sin skrivelse bara vänder på begreppen och säger att en omsättning av tjänst i nämnda situation, men mot "vederlag" från de anställda, enligt ML enbart föreligger från arbetsgivarens sida "under förutsättning att han erhållit rätt till avdrag eller återbetalning för mervärdesskatten vid förvärvet av datorerna." Det finns inget belägg för det påståendet i ML, utan 2 kap. 1 § andra stycket 1 ML uttrycker i stället att omsättning av tjänst föreligger i sådant fall och utan att någon koppling görs till avdragsrätten - som alltså i stället är fallet beträffande uttag av varor enligt 7 kap. 3 § första stycket ML. Det är - utan att min bedömning enligt vad nyss sagts förändras - för övrigt anmärkningsvärt att RSV i sistnämnda avsnitt uttrycker att "Ett bruttolöneavdrag får anses utgöra

vederlag i MLs mening.” I annat sammanhang (bilförmån) har nämligen regeringen uttalat att för att en förmånstagare skall anses ha utgett ”ersättning” (modernare synonym till vederlag) för förmånen skall denna ha betalats med beskattade pengar, inte genom ett bruttolöneavdrag (jfr prop. 1996/97:19 sid. 52).

SRN gör beträffande frågan om uttagsbeskattning också den bedömningen att ett bruttolöneavdrag inte medför att utlåning av dator till den anställde skall anses utgöra ett tillhandahållande mot vederlag i verksamheten, utan utlåningen får anses utgöra en del i avlöningsförmånerna. Enligt min mening är alltså den grundläggande principen att avdragsrätten skall bestämmas utifrån ett nyttoperspektiv för företaget, och tanken är att ett konstaterat berättigat avdrag för ingående moms sedan skall övervältras som en debiterad utgående moms på en kund genom att utgiften i fråga ingår i prissättningen för en vara eller tjänst som denne köper från företaget. Avdragsrätten kan i enlighet härmed ha betydelse för frågeställningen huruvida en försäljning till underpris eller privat nyttjande skall uttagsbeskattas momsmässigt, men det måste bedömas självständigt för varje investering om avdragsrätt föreligger, dvs. om det är fråga om ett förvärv ”i” verksamheten.

Det som är felaktigt principiellt i SRNs förhandsbesked om uttagsbeskattning är att SRN tycks anse att avdragsrätten skulle vara betagen företaget redan om utlåningen av en dator anses utgöra en del av den anställdes avlöningsförmåner, och inte bara om utrustningen inte skall användas och förbrukas i verksamheten. Det är ju, som för övrigt framgår av kommissionens förslag, inte ovanligt med att utgifter som uppstår till följd av ett företags normala verksamhet samtidigt innehåller ett inslag för privat konsumtion. Det kommer dock alltså enligt förslaget endast att vara utgifter som hänför sig till lyxartiklar, nöjen och underhållning som helt utesluts från avdragsrätten. Om en dator behövs för anställdes tjänst, kommer naturligen anskaffningsutgiften för datorn också med i kostnadsbilden för arbetsgivarens prissättning av företagets varor och tjänster. Därmed sker en avskattning och det eventuella nöje som den anställde har av förmånen att kunna låna hem datorn kan enligt min mening inte i sig anses medföra en beskuren avdragsrätt beträffande företagets i fråga förvärv av datorn.

I sin uppföljningskrivelse har för övrigt RSV tagit fasta på förhandsbeskedet såtillvida att RSV där uttalar att moms ”tills vidare inte bör utgå på bruttolöneavdrag”. Problemet är dock att den skrivelsen alltså bara riktar sig till kommuners och statliga myndigheters verksamheter.

3. Konklusioner

3.1 Behov av klarläggande från RSV

Jag anser avslutningsvis och i sammanfattning att ”skrivelsen”, RSVs skrivelse den 3 februari 1998, dnr 875-98/900, innehåller så många oklarheter att den i detaljavsnitten under avsnitt 3 inte kan anses vara till någon nytta för den företagare som önskar erhålla en praktisk vägledning i omfattningen av rätten till momsavdrag för anskaffning av s.k. hemdatorer och beträffande risken för momsmässiga beskattningsåtgärder i övrigt. Problemet blir uppenbart om oklarheterna leder uttolkare av ML till slutsatsen att RSV med sin skrivelse skulle uttrycka en ståndpunkt som tarvar

en lagändring.² Kommissionens förslag kommer som jag ser det inte att förändra gällande rätt för avdrag i förevarande hänseende ("hemdatorer"), utan i stället träffar det personbilar samt logi, mat och dryck. SRNs förhandsbesked får man givetvis följa till Regeringsrätten och se hur de bedöms där, men de ger sannolikt lika litet vägledning efter regeringsrättens avgörande, om förutsättningarna i de båda fallen fortsatt antas vara sådana att det är givet att förvärv "i" verksamheten ändå inte kan anses föreligga. Det bästa vore därför att RSV under tiden gick ut med ett klarläggande av innebörd att RSV med skrivelsen inte har ansett att de nya inkomstskattemässiga reglerna beträffande anställdas förmån av hemlån av datorer i 32 § 3c mom. andra stycket kommunalskattelagen i sig skulle medföra någon förändring av den principiella och generella avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första stycket ML. Dvs. företagets förvärv av hemdatorer skall helt och fullt prövas mot denna bestämmelse och någon särskild vägledning är i detta avseende inte nödvändig ens från bevisvärderingssynpunkt vad gäller bedömningen av avdragsrättens omfattning, utan som vanligt skall den bedömningen ske från fall till fall.

3.2 Betydelseförskjutning ("glidning") mellan RSVs båda skrivelser

En farlig "glidning" har för övrigt kanske redan skett i uppföljningsskrivelsen från RSV, då RSV där inledningsvis kommenterar sin första skrivelse i ämnet med att RSVs uppfattning är att anskaffandet av datorer "för de anställdas privata bruk" inte bör anses utgöra "ett förvärv för verksamheten även om syftet är att höja datamognaden i företaget". Det kan enligt min mening uppfattas som en betydelseskilnad i förhållande till den första RSV-skrivelsen i ämnet, då detta syfte där anses "inte *ensamt* (min kursivering) vara avgörande ...". Som jag har nämnt verkar ju i vart fall kommissionen inte utesluta avdragsrätt för förvärv till ett företags normala verksamhet bara för att det samtidigt kan innehålla ett inslag för privat konsumtion. Det av mig önskade klarläggandet enligt ovan kunde ju RSV göra i samband med en kommentar av kommissionens förslag som faktiskt kom i tiden före SRNs förhandsbesked, men som hittills inte har föranlett någon reaktion från RSV. RSV, liksom varje annan part, borde enligt min mening "tills vidare" följa 8 kap. 3 § första stycket ML utan diskriminering av s.k. hemdatorer i förhållande till annat som företag förvärvar, då förarbetena till regeln om frihet från förmånsbeskattning under vissa förutsättningar av anställda som får låna hem datorer från arbetsgivaren inte stipulerar något sådant och det ej heller finns något sådant uttalande i övrigt från lagstiftaren av sådan innebörd.

¹ RSVs skrivelse 1998-02-03 berörs för övrigt (men mycket kort) från skattejuristen Tomas Karlssons sida i dennes artikel i nr 4 av SkatteNytt 1998 (s. 216-220), där han i stället särskilt tar upp avdragsförbuden i ML från ett EG-rättsligt perspektiv. Dessa berörs för övrigt i stor utsträckning av kommissionens förslag 1998-06-17.

² Jfr nämnda artikel av skattejurist Tomas Karlsson, som drar slutsatsen att RSV med nu berörda skrivelse gör gällande en avdragsbegränsning som skulle kräva en lagändring.