

Mervärdeskatten under 1969

Av assessorn Leif Lindstam

Förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt (MF) trädde i kraft den 1 januari 1969. Den hade då redan ändrats en gång genom förordning den 29 november 1968 (nr 580). En fullständig redogörelse för innehållet i MF i dess lydelse vid ikraftträdandet lämnades i SN nr 7—8/1968 samt nr 3 och 4/1969 (Stening).

Speciella frågor rörande mervärdeskatten har behandlats i SN i nr 9/1968 (Andersson) och i nr 10/1969 (Olsson).

I denna framställning behandlas i huvudsak de ändringar som vidtagits i MF under 1969 och vissa av riksskattenämndens uttalanden samt några utslag i regeringsrätten rörande mervärdeskatten.

Lagstiftning under 1969

SFS 1969:70. De begagnade personbilarnas ställning i mervärdeskattesystemet diskuterades livligt under lagstiftningsarbetet. De undantogs slutligen från skatteplikt genom förordningen den 29 november 1968. Skälet härför angavs vara att skatteplikt kunde väntas medföra en ökad privat försäljning av sådana fordon och en ökad svårkontrollerbar försäljning utanför den seriösa bilhandeln (prop. 1968:137 s 28 ff).

I prop. 1969:18 föreslogs vissa ändringar av MF, vilka ändringar behandlas nedan. I sitt betänkande (nr 25) hemställde bevillningsutskottet att även begagnade motorcyklar skulle undantas från skatteplikt. Som skäl angavs samma omständigheter som föranlett skattefrihet för begagnade personbilar. Riksdagen godkände utskottets hemställan. Begagnade motorcyklar är därför enligt tillägg till 8 § 11) MF undantagna från skatteplikt när de omsätts inom landet. Med motorcykel förstås enligt sista stycket av anvisningarna till 8 § MF inte moped.

I samband med att de begagnade motorcyklarna undantogs från skatteplikt höjdes accisen på motorcyklar för att kompensera skattebortfallet (SFS 1969:71).

Skattefriheten för begagnade motorcyklar medförde ändringar av MF på det sättet att stadganden, som tidigare avsett endast begagnade personbilar, ändrades till att avse även begagnade motorcyklar.

Den definition på begagnad personbil som lämnades i åttonde stycket av anvisningarna till 8 § MF i dess lydelse vid ikraftträdandet innebar att fordon som anskaffats för yrkesmässig uthyrning räknades som begagnat. Det kunde därför säljas skattefritt av uthyraren. Eftersom yrkesmässig uthyrare äger rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på fordon som anskaffats för uthyrning skulle sådana fordon komma att bli helt skattefria när de såldes av uthyraren. Detta förhållande — som förmodligen inte varit avsett av lagstiftaren — ändrades genom tillägg till nämnda anvisningar. Tillägget innebär att nytt fordon som anskaffats av yrkesmässig

uthyrare räknas som nytt när det säljs eller uttas av uthyraren. Vid sådan transaktion skall mervärdeskatt alltså utgå. Däremot är fordonet begagnat i köparens hand, dvs. denne kan omsätta det skattefritt. Detta skulle dock kunna leda till fullständig skattefrihet i de fall yrkesmässig återförsäljare eller uthyrare förvärvar fordon från annan yrkesmässig uthyrare. Den skatt som därvid utgår skulle vara avdragsgill för köparen och fordonet kunde säljas skattefritt som begagnat. Detta har förhindrats genom tillägg till 18 § andra stycket 3) MF, vilket tillägg innebär att rätt till avdrag inte föreligger för mervärdeskatt som belastar fordon som förvärvas från säljare som innehaft fordonet för yrkesmässig uthyrning.

Riksskattenämnden har den 4 november 1969 meddelat anvisning angående omsättning av personbilar, motorcyklar m. m. (RN II 1970:1). Anvisningen innebär på en punkt en ändring i förhållande till vad som gällt i fråga om allmän varuskatt. Fordonshandlare som tar ny personbil eller ny motorcykel från sitt lager av omsättningsfordon och använder den för demonstrations-, direktions- eller serviceändamål eller liknande skall redovisa skattepliktigt uttag då fordonet införs i bilregister. Skälet för ändringen torde vara att det är av värde att ha en bestämd, lätt konstaterbar tidpunkt då skattskyldigheten inträder. Avsikten med anvisningen på denna punkt är dock inte att fordonshandlare som — i syfte att underlätta leveranser eller dylikt — låter inregistrera sina omsättningsfordon är skyldig att redovisa skattepliktigt uttag. Så skall ske endast om fordon används för något av angivna ändamål. Vidare får beaktas att beskattningsvärdet inte alltid utgör fordonets pris vid försäljning till privat köpare. I stället skall enligt hänvisning i femte stycket av anvisningarna till 14 § MF saluvärdet bestämmas enligt de grunder som anges i kommunalskattelagen. Det bör därför vara tillåtet att ta hänsyn till rabatter, bonus m. m. som lämnas till tidigare kunder, personal, storköpare eller liknande.

Genom SFS 1969:70 gjordes ett tillägg till punkt 1 av anvisningarna till 2 § MF. Detta innebär att Konungen när särskilda skäl föreligger kan förordna att statlig verksamhet, som avser eget behov och som ej enligt övriga bestämmelser i MF är att anse som yrkesmässig, tills vidare skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet. Viss statlig verksamhet medför nämligen inte skattskyldighet när den riktar sig till staten men väl när den riktar sig till annan än staten. Detta kan i vissa fall leda till konsekvenser i mervärdeskattehänseende. Som exempel kan nämnas Försvarets fabriksverks tillverkning och leverans av krigsmateriel till Försvarets materielverk eller andra militära myndigheter. Fabriksverkets inköp av råvaror m m för tillverkning av sådan materiel beläggs med mervärdeskatt. Eftersom leveransen till materielverket inte medför skattskyldighet enligt MF är den ingående skatten inte avdragsgill för fabriksverket. Den skattefria krigsmateriel som staten tillverkat kommer därför att vara belastad med viss mervärdeskatt. Om krigsmateriel i stället förvärvas från utomstående tillverkare eller försäljare förekommer inte någon motsvarande "dold" skattebelastning. Konungen har därför förordnat att av fabriksverket bedriven verksamhet för statens behov skall anses som yrkesmässig även till sådan del som avser försäljning till staten av krigsmateriel som anges i 8 § 2) MF och tillhandahållande till staten av tjänst på sådan krigsmateriel samt att rätt till avdrag för ingående skatt

enligt 17 § MF föreligger för förvärv för den yrkesmässiga verksamheten. Vad nu anförts kan möjligen föranleda den reflektionen att tillämpningen av bestämmelserna i MF skulle vara väsentligt enklare om antalet undantag från skatteplikt minskades.

SFS 1969:237. Genom förordning den 23 maj 1969 (nr 237) ändrades 48 § MF och övergångsbestämmelserna till MF. Ändringarna innebär att införsel enligt införsellagen den 6 december 1968 (nr 621) får äga rum vid indrivning av mervärdeskatt och restavgift på skatten samt vid indrivning av restförd allmän varuskatt, restavgift och ränta på skatten.

MF i dess nu gällande lydelse har i sin helhet omtryckts i SFS 1969:237.

Riksskattenämnden

Nämndens mervärdeskattebyrå och dess kontrollbyrå har i hög grad berörts av införandet av mervärdeskatt. Under hösten 1968 och under 1969 har ett stort antal kurser och konferenser anordnats i nämndens regi för befattningshavare vid länsstyrelserna och vid kontrollstyrelsen. Denna verksamhet kommer att fortsättas i vart fall under vintern 1970.

I övrigt har mervärdeskattebyråns resurser koncentrerats på utfärdandet av anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna. Genom att omläggningen till mervärdeskatt i huvudsak var av teknisk natur företer mervärdeskatten mycket stora likheter med den allmänna varuskatten. De svårigheter som uppkommit vid tolkningen av bestämmelserna i MF har därför i stor utsträckning haft samband med de delar av mervärdeskatten som saknar motsvarighet i den allmänna varuskatten, främst fastighetsområdet, transporterna och avdragsrätten. Det skulle föra för långt att här redogöra ens översiktligt för innehållet i de 56 anvisningar och 5 bindande förklaringar som f n föreligger beträffande mervärdeskatten. I viss mån skulle det dessutom vara onödigt eftersom de återfinns i Meddelanden från riksskattenämnden, serie II. I stället berörs i fortsättningen kortfattat några av de problem som uppkommit och hur man försökt lösa dessa.

Tjänster på fastighet m m

Ett av skälen till övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt var att mervärdeskatten ansågs medföra större konkurrens- och konsumtionsneutralitet. Delvis ligger en garanti härför redan i rätten till avdrag för ingående skatt för den som är redovisningsskyldig. De problem som måste beaktas är närmast transaktioner där icke redovisningsskyldig köpare eller uppdragsgivare är part. All skattedebitering blir för denne en kostnad och utgör motiv för honom att minska skattebeloppet. Om han med bättre skatteresultat har möjlighet att anlita annan säljare eller uppdragstagare eller om han kan dela upphandling på flera företagare och därigenom uppnå fördelar i skattehänseende kommer han självfallet att påverkas av mervärdeskatten vid val av upphandling. Därigenom har konkurrensnedvridning uppkommit, vilket om möjligt skall undvikas. Samma synpunkter får läggas på konkurrensen mellan att anlita utomstående för visst arbete eller att utföra arbetet i egen regi.

Beträffande byggnadsarbeten och anläggningsarbeten har lagstiftaren sökt åstadkomma neutralitet genom reduceringsreglerna. Dessa innebär att full skatt beräknas på allt material som förvärvas för byggnationen och att skatten är avdragsgill för den som bedriver yrkesmässig byggnadsrörelse samt att skatt utgår på den färdiga byggnaden enligt 60-procentsregeln. För den som utan att vara redovisningsskyldig uppför byggnader i egen regi kommer skattebelastningen att motsvara den skatt som utgått vid förvärv av materialet. Under förutsättning att kostnaden för detta material motsvarar 60 procent av den totala kostnaden för uppförande av byggnaden är det likgiltigt ur mervärdeskattesynpunkt hur byggnationen sker. Om materialandelen däremot svarar för större eller mindre del än 60 procent av kostnaden för viss byggnation finns risk för att neutraliteten rubbas. I SN nr 10/1969 (Olsson) har ett sådant problem behandlats. Genom den inställning till frågan om general- och totalentreprenadernas beskattning som riksskattenämnden intagit kan sägas att problemen för byggnadsföretagen minskat. Kvar står dock ett förhållande som kan vara värt att uppmärksamma. Byggnadsföretag kan som ett led i byggnadsrörelsen uppföra byggnader för egen fastighetsförvaltning. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger i detta fall för förvärv av varor eller tjänster. I gengäld skall byggnaden beskattas när den i huvudsak tas i bruk. Därvid skall beskattningsvärdet beräknas till 60 procent av byggnadens saluvärde inklusive mervärdeskatt vid uttaget. I beskattningsvärdet kommer då att ingå eventuellt förekommande arkitektkostnader, kreditivräntor m m. Med hänsyn till vad nämnden uttalat angående bl a generalentreprenad kommer beskattningen vid uttag att bli hårdare än beskattningen av entreprenad därigenom att arkitektkostnaderna, som hör hemma under 20-procentsregeln, och kreditivräntor, som vid entreprenad inte beskattas om det är byggherrens kreditiv, beskattas enligt 60-procentsregeln.

För att motverka konkurrenssnedvridning i förhållandet mellan byggnadsföretagare och försäljare av vissa varor har den s k *80—20-regeln* tillkommit. Denna innebär att försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet i sin helhet anses som varuförsäljning, när vederlaget till minst 80 procent utgör ersättning för varan. I andra fall räknas transaktionen som tjänst på fastighet. Skillnaden är uppenbar; i det första fallet utgår full skatt på hela vederlaget och i det andra fallet reducerad skatt på hela vederlaget. När viss vara kräver endast enklare inmontering kan fastighetsägaren alltså inte uppnå någon skattemässig fördel genom att låta säljaren sköta inmonteringen. Däremot kan fastighetsägaren uppnå en sådan fördel genom att låta annan än säljaren sköta inmonteringen; denna beskattas då enligt 60-procentsregeln under det att varuförsäljningen beskattas enligt huvudregeln. I nämndens anvisning (RN II 1969:118) betonas skillnaden mellan å ena sidan vad som framstår som en försäljning, låt vara i förening med inmontering, och å andra sidan tjänst på fastighet i förening med tillhandahållande av vissa varor. Vad som framstår som en byggnadsentreprenad skall beskattas som sådan, oberoende av hur kostnaden i det enskilda fallet fördelar sig på vara och arbete. Övriga transaktioner skall däremot omfattas av reduceringsregeln endast om inmonteringen svarar för mer än 20 procent av de totala kostnaderna för transaktionen.

I fråga om *monteringsfärdiga hus* har riksskattenämnden i anvisning (RN II 1969:44) tillämpat ett välvilligare betraktelsesätt än som var fallet beträffande den allmänna varuskatten (jfr RN II 1967:41). Numera kan även elspis, badkar, tvättställ, toalett, kylskåp, frysbox, tvättmaskin, centrifug, torkskåp, diskmaskin och liknande beskattas enligt reduceringsregeln för monteringsfärdiga hus om utrustningen ingår i leveransen av huset och kommer att utgöra fastighetstillbehör. Uttalandet får förmodligen närmast ses som ett uttryck för en önskan att möjliggöra konkurrens på lika villkor mellan å ena sidan företagare som uppför byggnader på entreprenad eller i egen regi för försäljning och å andra sidan leverantör av monteringsfärdiga hus. Däremot kan väl inte sägas att anvisningen skapar lika konkurrensvillkor för sådan leverantör och företagare som endast säljer utrustning av ifrågavarande slag.

Transporter

I likhet med byggnadsbranschen är transportbranschen ovan vid redovisning av indirekt skatt. Detta har tillsammans med de relativt komplicerade bestämmelser som gäller transporter skapat vissa problem. Även på detta område är konkurrensneutralitet svår att uppnå. Riksskattenämnden har meddelat anvisning angående tjänst avseende fastighet (RN II 1969:40). I denna har även sådana transporter behandlats som har samband med tjänster som faller under någon av reduceringsreglerna. Renodlade transporter skall emellertid alltid beskattas enligt huvudregeln.

Schaktningsuppdrag innefattar i sig självt transporter. Den som utför ett sådant uppdrag utför emellertid en tjänst som avser fastighet och som därför beläggs med reducerad skatt. Om schaktningsuppdraget innefattar bortforsling av schaktmassor med särskilda fordon räknas bortforslingen som en särskild transporttjänst. Vederlaget för denna skall beskattas enligt huvudregeln. Detta sker för att möjliggöra konkurrens från företagare som har transportfordon men som saknar schaktmaskiner. Uppdragsgivaren kan alltså välja mellan att anlita en entreprenör eller flera utan att behöva tänka på verkningarna i mervärdeskattelhänseende. Om bortforslingen sker med schaktmaskiner är det fråga om korta sträckor och speciella förhållanden; samma konkurrensintresse gör sig därvid inte gällande.

Transporter har också i övrigt orsakat vissa svårigheter vid tillämpningen. Detta sammanhänger med att transporter som sker direkt mellan svensk och utländsk ort eller tvärtom undantagits från skatteplikt. Sker särskild transport av export- eller importgods helt inom landet föreligger dock skattepliktig transporttjänst. Bestämmelserna har av nämnden tolkats så att direktransport föreligger om fraktföretag eller speditör åtar sig att enligt genomgående fraktdokument svara för att gods transporteras från inrikes till utrikes ort eller tvärtom. Uppdragstagaren kan därför i sådana fall debitera fraktkostnaden skattefritt. Om uppdragstagaren i sin tur för uppdragets fullgörande anlitar fraktföretag för olika delsträckor får vart och ett av dessa företag avgöra om den transport företaget åtagit sig sträcker sig över svensk gräns eller ej. Sker transporten inom landet skall mervärdeskatt debiteras uppdragsgivaren. Förhållandet är av mycket liten betydelse om uppdragsgivaren är svensk speditör eftersom denne äger rätt att göra avdrag för den skatt som debiterats honom.

Om däremot uppdragsgivaren är utländsk speditör kommer en skattedebitering att innebära en faktisk skattebelastning, trots att det för speditörens del är fråga om en direkttransport till eller från Sverige. I detta sammanhang kan påpekas att nämnden uttalat att transport mellan ort i Sverige och svensk frihamn räknas som transport inom landet.

Avdragsrätten

Rätten till avdrag för ingående skatt är en nödvändig del i vårt mervärdeskatte-system. Eftersom avdragsrätten är begränsad till verksamhet som medför redovisningsskyldighet uppkommer svårigheter för företagare som har s k blandad verksamhet, dvs verksamhet som endast delvis medför redovisningsskyldighet. Den ingående skatten skall då enligt andra stycket av anvisningarna till 17 § MF uppdelas efter skälig grund på en avdragsgill och en icke avdragsgill del. Riksskattenämnden har behandlat avdragsrätten i en bindande förklaring och en anvisning (RN II 1969:27). I anvisningen har som huvudprincip angivits att den ingående mervärdeskatten först skall delas upp på de olika verksamhetsdelarna så att skatt som helt hänför sig till den del som medför redovisningsskyldighet betraktas som helt avdragsgill och skatt som helt hänför sig till den andra delen betraktas som icke avdragsgill. Ingående skatt på förvärv som är gemensamma för båda delarna av verksamheten skall därefter uppdelas efter skälig grund. Sådan grund är i första hand omsättningen i vardera verksamhetsdelen och i andra hand lönekostnader, ianspråktaga utrymmen e dyl.

I vissa fall kan den av riksskattenämnden angivna principen inte tillämpas utan vidare. Vid blandad verksamhet som är planerad eller nystartad är det tänkbart att omsättning, lönekostnader o dyl inte kan beräknas i förväg. I ett sådant fall, som nämnden haft till behandling, var fråga om verksamhet som skulle påbörjas och som skulle innefatta sopförbränning och produktion av elektrisk kraft. Endast sistnämnda del av verksamheten ansågs medföra redovisningsskyldighet. Nämnden ansåg därvid att det avdragsgilla skattebeloppet kunde beräknas med ledning av kostnaderna för den del av anläggningen som skulle användas för kraftproduktionen. Därvid kunde tillåtas att kostnaderna beräknades genom en jämförelse mellan totala kostnader för anläggningen och kostnaderna för en anläggning för enbart sopdestruktion med samma destruktionskapacitet som den aktuella anläggningen. Som beräkningsgrund kunde även användas en jämförelse med kostnaden för uppförande av ett värmekraftverk med samma produktionskapacitet som den aktuella anläggningen.

Regeringsrättsutslag

Under den tid mervärdeskatten gällt har endast frågor om förhandsbesked kommit under regeringsrättens prövning.

Utslag har meddelats 15.10.1969 i ett mål om travtränares verksamhet. RR uttalade att utfodring och sedvanlig skötsel av omhändertagna djur — så kallat fodervärdskap — i och för sig utgjorde underhåll av skattepliktig vara. I fråga om

travtränare ansåg RR emellertid att fodervårdskapet ingick endast som ett underordnat led i en yrkesmässig verksamhet, som avsåg tränings- och tävlingskörning av hästar, vilken verksamhet inte ansågs skattepliktig. Verksamheten ansågs alltså i sin helhet skattefri. Det kan här anmärkas att den princip RR syns ha tillämpat använts av riksskattenämnden i fråga om kost och logi vid anstalter, skolor m m (RN II 1969:63) samt i fråga om lägerverksamhet (RN II 1969:134).

I flera mål var fråga om restaurangföretags varieté-, entré- och kuvertavgifter skulle inräknas i beskattningsvärdet för tillhandahållna serveringstjänster. RR fann i utslag 30.9.1969 i ett av målen, att sökandenas anordnande mot särskild avgift av dans eller annan underhållning inte kunde anses som skattepliktig tjänst, oavsett att anordnandet skedde i samband med servering. Om avgifterna inte tillika utgjorde ersättning för servering skulle de inte till någon del inräknas i sökandenas skattepliktiga omsättning. Övriga utslag var i sak av samma innehåll. Utslagen har föranlett riksskattenämnden att ändra tidigare meddelad anvisning i fråga om servering m m (RN II 1970:8).

Även exportbegreppet har prövats av RR. I ett mål var fråga om försäljning av botten- och flyttrålar för fiske på internationellt vatten. Sökanden hade hemställt antingen att sådana trålar skulle betraktas som delar, tillbehör eller utrustning till fiskefartyg och att de på den grunden skulle vara undantagna från skatteplikt enligt 8 § 1) MF eller att försäljningen skulle anses som export jämlikt punkt 4 av anvisningarna till 2 § MF. Riksskattenämnden ansåg att vederlag för försäljning av trål som levereras inom landet utgjorde skattepliktig omsättning, för vilken sökanden var skattskyldig enligt MF. Riksskattenämnden fann därvid att det varken var fråga om skattefrihet enligt 8 § 1) MF eller exportförsäljning. RR lämnade i utslag 25.11.1969 sökandens besvär utan bifall.

Övriga frågor

Endast en liten del av vad som förekommit under 1969 har kunnat behandlas i denna framställning. Det föreligger fortfarande oklarheter som måste lösas under 1970. Generellt kan, såsom antytts, sägas att flertalet av konstaterade svårigheter gällt reduceringsreglerna och undantagen från skatteplikt, vilket också var fallet i fråga om den allmänna varuskatten.

Trots de svårigheter som alltså förekommit tycks näringslivet i stort ha betraktat övergången till mervärdeskatt och det första året av dess tillämpning mycket positivt. Det finns väl anledning att tro att det positiva inslaget kommer att överväga än mer när praktiska och materiella kantigheter hunnit slipas av.

Statistik

Mervärdeskatteregisterbandet innehöll den 8 december 1969 sammanlagt 331.272 registrerade skattskyldiga. Dessa fördelade sig med hänsyn till *redovisningsperioder* på följande sätt (alla siffror är ungefärliga):

en månad	två månader	fyra månader	halvt år	helt år
910 st	50 %	10 %	16 %	25 %

De skattskyldiga fördelade sig med hänsyn till *redovisningsmetoder* på följande sätt:

	kontantmetoden	bokföringsmässig redovisningsmetod
fysiska personer	97 %	3 %
juridiska personer	75 %	25 %
samtliga skattskyldiga	93 %	7 %

Följande belopp har, enligt hittills tillgänglig statistik, influtit (belopp i miljoner kronor) :

Tid	Influten skatt			Av länsstyrelserna återbetald skatt	Influten skatt minskad med återbetald skatt
	Tullverket	Länsstyrelserna	Summa		
Budgetåret 1968/1969					
jan—febr 1969	217	—	217	—	217
mars—april	500	974	1.474	684	790
maj—juni	530	933	1.463	408	1.055
Summa för jan—juni 1969 ..	1.247	1.907	3.154	1.092	2.062
Budgetåret 1969/1970					
juli—aug 1969	475	987	1.462	501	961
sept—okt	573	879	1.452	435	1.017
Summa för jan—okt 1969 ...	2.295	3.773	6.068	2.028	4.040

Uppbördssiffrorna kan knappast ge någon bestämd uppfattning om storleken av den avkastning mervärdeskatten kommer att ge i framtiden. Med viss grad av säkerhet kan antas att skatteutfallet kommer att bli större. Under 1969 har storleken av den av länsstyrelsen återbetalda skatten påverkats relativt kraftigt av lagerskattavdragen, dvs byggnadsföretagarnas rätt till avdrag inom mervärdeskatteredovisningen för allmän varuskatt som belastade deras lager av byggnadsvaror m m vid årsskiftet 1968/1969. Vidare har ingen skatt influtit från skattskyldiga med helårsredovisning. Till detta kommer att det finns visst fog för antagande att alla redovisningsskyldiga ännu inte blivit registrerade. Till sist återstår att se vad uppbörden under november—december 1969 ger.