

# Vissa ändringar i MF

*Av assessorn Birger Stening*

## **Inledning**

Liksom KL ändras också MF fortlöpande i takt med att sådana erfarenheter vinnas som anses kräva lagändring. Sålunda har under år 1970 hittills tre olika riksdagsförfattningar utfärdats rörande mervärdeskatten, nämligen SFS 1970:4 (prop. 1970:7), SFS 1970:166 (prop. 1970:70) och SFS 1970:183 (prop. 1970:123). Vidare har en kungörelse, SFS 1970:150, utfärdats med stöd av 22 § tredje stycket MF.

SFS 1970:4 innehåller bestämmelser om att mervärdeskatt på vissa kapitalvaror utgår med 14 i stället för 10 procent. Från dessa bestämmelser som tidigare redovisats i denna tidskrift bortses i det följande.

SFS 1970:166 ingår i det s. k. skattepaketet. I fråga om mervärdeskatten innebär detta som bekant att skatten höjs till 15 procent vid årsskiftet 1970/71. Dessa 15 procent avser skatten på ett beskattningsvärde motsvarande vederlaget inräknat skatten. Skattetillägget på vederlaget före skatt utgör följaktligen 17,65 procent. Vid tillämpning av 60-procentregeln utgör det nya skattetillägget 9,89 procent, motsvarande en skattesats på 9 procent av ett vederlag med skatten inräknad. 20-procentregeln ger ett skattetillägg på 3,09 procent eller en skattesats på 3 procent av vederlaget inräknat skatt.

Redan fr. o. m. den 1 juli 1970 gäller emellertid vissa bestämmelser som också är intagna i SFS 1970:166. Genom dessa regleras och förtydligas den skattemässiga behandlingen av kundförluster, rabatter, återbäring och bonus. Till denna del av SFS 1970:166 återknyts i det följande.

I SFS 1970:183 ges en rad nya bestämmelser av teknisk natur som innebär bl. a. förtydligande av reglerna om export, omläggning av beskattningen av försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet, ändrade regler för beskattning av arbete på byggnadsföretagare tillhörig mark och en uppmjukning av bestämmelserna om restitution av skatt.

De problem som sammanhänger med beskattningen av byggnadsföretagens arbete på egen mark har nyligen belysts i en artikel i denna tidskrift. Dessa frågor tas därför inte upp i den följande redogörelsen som däremot berör de övriga ändringar som införts i MF genom SFS 1970:183.

SFS 1970:150 slutligen innehåller bestämmelser om anstånd med att lämna deklARATION för mervärdeskatt. Innebörden är att Kungl. Maj:t delegerat prövningen av sådant anstånd på länsstyrelse. I det följande återknyts även till dessa bestämmelser.

## **Förlust på kundfordran, m. m. (SFS 1970:166)**

### *Förlust på kundfordran*

Vid redovisning av mervärdeskatt sker som känt avräkning av ingående skatt mot utgående skatt. Avräkningen avser sålunda skattebelopp och inte omsättningsbelopp. Enligt 15 § MF har den skattskyldige rätt att i efterhand korrigera sin skatteredovisning för uppkomna kundförluster. Bestämmelserna härom som är intagna i paragrafens tredje stycke innebar före den 1 juli 1970 att förlust på fordran som inräknats i skattepliktig omsättning fick dras av i redovisningen för den period då förlusten uppkommit. Inflöt därefter betalning skulle denna åter tas upp i redovisningen.

Mot en sådan utformning av den skattemässiga regleringen av kundförluster kan två anmärkningar riktas. Den ena är att bestämmelserna ur formell synvinkel anknyter till skattepliktig omsättning och inte till skattebelopp. Den andra är att skattskyldig vid sådan korrigering av tidigare redovisad skatt som görs efter en höjning av skattesatsen för mervärdeskatt får rätt till avdrag som svarar mot den höjda skatten, trots att den på förlusten belöpande skatt som tidigare redovisats beräknats efter den lägre då gällande skattesatsen. Endast skattebelopp som tidigare redovisats bör emellertid få dras av.

Enligt SFS 1970:166 har därför 15 § tredje stycket MF ändrats. Bestämmelserna i detta författningsrum innebär numera att uppkommen förlust på fordran, för vilken skattskyldig redovisat utgående skatt, får dras av med belopp som svarar mot det tidigare redovisade skattebeloppet. Avdraget får i likhet med vad som redan tidigare gällt göras i redovisningen för den period då förlusten uppkommer och betalning som senare inflyter skall föranleda att samma belopp åter redovisas för beskattning.

### *Återbäring, bonus och annan rabatt*

Liksom i fråga om uppkommen kundförlust får enligt 15 § fjärde stycket MF justering göras för i efterhand utgiven bonus, återbäring och annan rabatt som inte utgör s. k. villkorlig rabatt. Innan författningsrummet fått sin nuvarande lydelse enligt SFS 1970:166 kunde här samma anmärkningar göras som beträffande de tidigare avräkningsbestämmelserna vid kundförlust. Vidare kunde med visst fog påstås att ett förtydligande av lagtexten var påkallat i fråga om de villkorade rabatterna, som ju inte medför rätt till justering av redan redovisad skatt.

I sin nya lydelse är 15 § fjärde stycket MF utformad med beaktande av de nämnda synpunkterna. När någon av de i efterhand lämnade förmanerna avser skattepliktig omsättning för vilken mervärdeskatt tidigare redovisats gäller sålunda fr. o. m. den 1 juli 1970, att den skattskyldige vid senare redovisning för mervärdeskatt får dra av belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöper på förmanen. Undantag görs i författningsrummet uttryckligen för villkorad rabatt. Avdraget skall liksom hittills ske i form av avdrag för ingående skatt i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt.

Vidare gäller i enlighet med hittillsvarande regler att avdraget måste grundas på kreditnota eller motsvarande handling om förmånen utges till skattskyldig. Genom SFS 1970:166 har 15 § MF också kompletterats med ett femte stycke. Detta författningsrum innebär att kreditnota eller motsvarande handling skall utfärdas också för annan kundkreditering som berör redovisning av mervärdeskatt för både säljare och köpare. Sådan handling utgör förutsättning för avdrag på grund av krediteringen.

Slutligen har genom SFS 1970:166 en redaktionell följdändring gjorts i anvisningarna till 15 §.

### **Skattskyldighet och skatteplikt m. m. (SFS 1970:183)**

#### *Skattskyldighet vid export*

Enligt 2 § första stycket MF föreligger skattskyldighet för den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara, byggnad eller tjänst eller sådan från skatteplikt undantagen vara eller tjänst som är särskilt nämnd bland de s. k. kvalificerade undantagen enligt 8 och 11 §§ MF. Vidare föreligger enligt 2 § andra stycket MF skattskyldighet för den som i yrkesmässig verksamhet omsätter vara eller tjänst genom export. Den som är skattskyldig enligt dessa regler och dessutom redovisningskyldig för mervärdeskatt gentemot staten har rätt till avdrag för eller i förekommande fall, restitution av den ingående skatt som hänför sig till verksamheten.

Skattskyldigheten enligt 2 § andra stycket MF var före tillkomsten av SFS 1970:183 så utformad, att den formellt sett omfattade alla varor och tjänster som omsattes genom utförelse. Vid författningsrummets tillkomst har emellertid åsyftats att skattskyldigheten vid export skulle jämföras med den som gäller vid omsättning inom landet. Verksamhet som inte berörs av mervärdeskatt, exempelvis renodlad bank-, försäkrings- eller advokatverksamhet, medför därför ingen skattskyldighet — således ej heller till viss del — även om verksamheten delvis avser omsättning av tjänster genom utförelse. Någon rätt till avdrag för ingående skatt eller till restitution av sådan skatt föreligger inte i dessa fall.

Enligt prop. 1970:123 behövs mot denna bakgrund emellertid ett förtydligande i lagtexten och 2 § andra stycket MF är i sin nya lydelse ett uttryck för ett sådant. Författningsrummet är numera utformat så, att skattskyldighet vid omsättning genom utförelse i yrkesmässig verksamhet föreligger i fråga om vara eller tjänst som är skattepliktig eller som faller under något av MF:s kvalificerade undantag från skatteplikt.

Det kan givetvis tänkas fall där en utsträckning i förhållande till 2 § andra stycket av skattskyldigheten vid export framstår som önskvärd. För sådana fall finns alltså en oförändrad möjlighet till frivilligt inträde som skattskyldig enligt 2 § tredje stycket. Detta måste emellertid ske efter Kungl. Maj:ts prövning och enligt de riktlinjer härför som numera utformats i praxis.

### *Exportbegreppet enligt MF*

Någon tvekan torde i allmänhet inte råda om vad som utgör skattefri export i mervärdeskattelhänseende, dvs. export som medför skattskyldighet med rätt till avdrag för ingående skatt eller till restitution av sådan skatt. MF innehåller emellertid ingen definition av exportbegreppet utan ger endast anvisningar till ledning i särskilda fall.

Denna vägledning ges i punkt 4 av anvisningarna till 2 § MF. Det heter där i den lydelse anvisningspunkten hade fram till den 1 juli 1970 att bl. a. omsättning av vara eller tjänst på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik räknas som export. Detta gäller också omsättning som innebär försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst till eller för bruk på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Även exempelvis arkitektarbete som avser arbete utom landet räknas enligt anvisningspunkten som export.

Fr. o. m. den 1 juli 1970 är denna exemplifiering emellertid utökad. Enligt SFS 1970:183 anger anvisningspunkten som export även varuförsäljning inom landet, när direkt utförelse av varan för köparens räkning skall ombesörjas av speditör eller fraktförare som anlitas av säljaren eller köparen. Vidare räknas enligt den utökade anvisningspunkten som export varuförsäljning inom landet till utländsk företagare som hämtar varan här i landet för direkt utförelse med eget transportmedel. Förutsättning är enligt författningstexten att försäljningen i detta fall gäller vara som är avsedd för verksamhet, som den utländske företagaren bedriver utomlands.

Denna komplettering av anvisningspunkten berörs av departementschefen i prop. 1970:123. Här framhålls att någon särskild definition av begreppet export inte behövs i författningstexten. Så snart leverans sker för direkt mottagande utomlands föreligger export och några svårigheter torde inte vara för handen att i bokföringen styrka en exportförsäljning av sådant slag genom verifikationer. Leverans fob eller cif för vidare befördran till utlandet bör tveklöst hänföras till export. Säljaren och köparen kan emellertid överenskomma om att varan skall levereras exempelvis fritt kaj eller hämtas hos säljaren och av köparen med eget transportmedel föras ur landet. I båda dessa fall är det i mervärdeskattelhänseende fråga om tillhandahållande inom landet som formellt sett borde medföra beskattning trots att det i verkligheten gäller exportförsäljning. Det är i sammanhanget underförstått att den utländske köparen, som inte är skattskyldig här i landet, inte skulle kunna lyfta av skatten såsom ingående skatt. I praktiken torde därför sådan försäljning redan tidigare ha betraktats som export och denna praxis bör lagfästas för att i fortsättningen undanröja tveksamhet. Motsvarande bör gälla när varan direkt utförs eller kommer att utföras ur landet genom medverkan av någon av parterna anlita speditör eller fraktförare.

### *Skattskyldighet vid omsättning inom landet.*

I egenskap av ombud för utländskt företag kan en speditör få erlagga mervärdeskatt som måste övervältras på den utländske uppdragsgivaren. Det är enligt prop.

1970:123 angeläget att sådana verkningar av mervärdeskattesystemet undanröjs. Av intresse är här att utformningen av 11 § 3 MF i dess lydelse före den 1 juli 1970 i sammanhanget endast innehåller bestämmelsen om undantag från skatteplikt — kvalificerat undantag — för transport av vara till och från utlandet.

Svårigheterna skulle emellertid kunna undanröjas om speditörens tjänster med avseende på import- och exportvara för utländsk uppdragsgivares räkning undantas från skatteplikt genom att införas bland de kvalificerade undantagen i 11 § 3. Speditören blir då skattskyldig för dessa tjänster utan att behöva påföra uppdragsgivaren någon skatt men får ändå rätt att lyfta av egen ingående skatt på tjänsterna.

Det är en sådan lösning som valts i den påbyggnad av 11 § 3 som införts genom SFS 1970:183. Påbyggnaden innehåller bestämmelse om undantag från skatteplikt för transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln.

I detta sammanhang har ett tredje stycke tillkommit i anvisningarna till 11 §. Syftet är att undvika att de nya bestämmelserna tillämpas också i sådana fall där det är fråga om transaktioner som i mervärdeskattesammanhang avser konsument.

Det nya tredje stycket stadgar att undantaget i 11 § 3 för tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning endast gäller, när tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdeskatt, om den bedrivits här i landet.

#### *Försäljning genom ombud*

Punkt 3 av anvisningarna till 2 § MF föreskriver skattskyldighet för den som i egenskap av ombud förmedlar vara eller tjänst om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis som kommissionär vid försäljning i kommission.

I sin nya lydelse föreskriver anvisningspunkten skattskyldighet för ombudet såväl när fråga är om skattepliktig vara och tjänst som i fråga om vara och tjänst som är kvalificerat undantagna från skatteplikt. Tidigare gällde motsvarande skattskyldighet förmedling endast av skattepliktig vara eller tjänst.

#### *Undantag från skatteplikt för personaltidning m. m.*

I sin lydelse före den 1 juli 1970 föreskriver MF enligt 8 § 7 undantag från skatteplikt för personaltidning, program och katalog, när sådan vara säljs eller utlämnas av utgivare som inte är skattskyldig för annan verksamhet eller när den införs till landet för sådan utgivares räkning. Vidare stadgas i 17 § första stycket rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av bl. a. sådan publikation.

Syftet med undantagsbestämmelserna är att både leveransen från tryckeriet till utgivaren och utgivarens eventuella försäljning av tryckalstret skall vara skattefria. För att ingen tveksamhet skall råda beträffande tryckarens rätt till skattefri leverans till utgivaren — tryckarens avdragsrätt är som framgått klar — är författ-

ningsrummet numera kompletterat. Enligt SFS 1970:183 innehåller 8 § 7 bl. a. bestämmelsen att skatteplikt inte föreligger när personaltidning, program och katalog säljes eller utlämnas till utgivare som inte är skattskyldig.

#### *Undantag från skatteplikt för viss reklam*

Enligt 2 § första stycket 2 MF föreligger skattskyldighet för omsättning som avser bl. a. annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning. Sådan tjänst är enligt 11 § 5 undantagen från skatteplikt och tillhör de kvalificerade undantagen.

Före den 1 juli 1970 förutsattes emellertid att tjänsten hade avseende på skattepliktig vara eller tjänst. Detta innebar att här i landet ej skattskyldig utländsk tillverkare av exempelvis skattefria flygplan påfördes mervärdesskatt vid reklam som inte kunde avlyftas.

Numera omfattar skattskyldigheten enligt 2 § första stycket 2 i de hänseenden det här är fråga om sådan annonsering och annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning som avses i 11 § 5. Sistnämnda författningsrum är enligt SFS 1970:183 så utformat, att det kvalificerade undantaget från skatteplikt gäller för dessa tjänster både i fråga om skattepliktiga varor och tjänster och beträffande sådana varor och tjänster som tillhör MF:s kvalificerade undantag från skatteplikt.

#### *Tillverkning på beställning*

Tjänst är enligt 10 § 1 MF skattepliktig när den avser skattepliktig vara och innefattar bl. a. tillverkning på beställning. I vissa fall är det av stor betydelse att kunna bestämma om viss omsättning utgör sådan tjänst eller om det i stället är fråga om varuförsäljning. Sålunda kan skattesatsen vara högre vid varuförsäljning än vid tillverkning på beställning. Detta är f. n. fallet i fråga om exempelvis skattepliktiga fartyg, där det därför kan ligga i en icke skattskyldig köparens intresse att söka hänföra sitt förvärv till arbetsbeting dvs. tillverkning på beställning. MF innehöll emellertid före den 1 juli 1970 ingenting till ledning för en bedömning i ett sådant fall.

Departementschefen framhåller med anledning härav i prop. 1970:123 att det enligt hans mening bör vara fråga om varuförsäljning och inte tillhandahållande av tjänst, om den som förfärdigar varan står för både material och arbete. Omsättning av tjänst i form av tillverkning på beställning bör endast anses föreligga, när varan förfärdigas av material som tillhandahålls av beställaren och förfärdigandet därför väsentligen utgörs endast av arbetsprestationen.

I SFS 1970:183 kommer dessa synpunkter till uttryck genom att anvisningarna till 10 § tillförts en definition av sådan innebörd.

#### *Den s. k. 80—20-procentregeln upphör*

Reduceringsreglerna i 14 § MF har tillkommit i mervärdesskattesystemet för att detta i fråga om tjänster inom bl. a. byggnadsområdet inte skall medföra en skärpt

konsumtionsbeskattning i jämförelse med vad som gällde före skattens införande. Härtill kommer att reduceringsreglerna bidrar till konkurrensneutraliteten i beskattningen. Ett konsekvent fullföljande av dessa syftemål borde leda till många reduceringstal. Praktiska skäl gör det emellertid nödvändigt att begränsa talen. Dessa är därför endast två, nämligen 60 procent resp 20 procent. Talen avser procentuell del av det vederlag, skatten inräknad, på vilket skatten beräknas. En skattesänkning på grund av reduceringsreglerna blir givetvis schablonmässig och i det enskilda fallet måhända avvikande från de verkliga kostnadsförhållanden som reduceringsreglerna bygger på.

Också den s. k. 80—20-procentregeln kan ses som en schablonmässigt avvagd regel. Denna var före ändringen genom SFS 1970:183 intagen i sjätte stycket av anvisningarna till 14 § och reglerade beskattningen av varuförsäljning i förening med varans inmontering i fastighet. Regeln innebar att mervärdeskatt skulle tas ut med tillämpning av den nyss berörda 60-procentregeln om vederlaget för inmonteringen översteg 20 procent av hela vederlaget för vara och inmontering. Omvänt skulle enligt författningsrummet sålunda hela transaktionen bedömas som varuförsäljning — och således beskattas utan tillämpning av någon reduceringsregel — när vederlaget för varan översteg 80 procent av hela vederlaget för vara och inmontering.

80—20-procentregeln har emellertid visat sig medföra vissa verkningar i konkurrens hänseende som måste anses otillfredsställande med hänsyn till att mervärdeskatten i princip skall vara konkurrensneutral. Den installatör som sålt exempelvis en spis av visst slag har kunnat göra detta med ett lägre skattetillägg, nämligen enligt 60-procentregeln, om han samtidigt ombesörjt spisens inmontering mot ett vederlag som enligt fakturan till köparen överstigit 20 proc. av hela vederlaget för spisen och inmonteringen. Järnhandlaren, som inte ombesörjer någon sådan inmontering, har däremot tvingats sälja samma spis utan tillämpning av reduceringsregeln och därigenom försatts i sämre konkurrensläge i förhållande till installatören.

Mot denna bakgrund är 80—20-procentregeln numera upphävd genom SFS 1970:183. Sjätte stycket av anvisningarna till 14 § föreskriver sålunda att beskattningsvärdet, dvs. vederlaget inräknat mervärdeskatten, utgörs av hela vederlaget vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet, exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp. Uttas särskild ersättning för inmonteringen bestämmas beskattningsvärdet för denna del av vederlaget med tillämpning av 60-procentregeln såsom för tjänst som avser fastighet. Reglerna i 14 § om beskattningen av byggnads- eller anläggningsentreprenad enligt 60-procentregeln står emellertid enligt sjätte stycket av anvisningarna till samma paragraf utanför den ändrade anvisningspunktens tillämpningsområde.

Vissa svårigheter att dra gränsen mellan å ena sidan varuförsäljning i förening med varans inmontering i fastighet och å den andra byggnads- eller anläggningsentreprenad kan självfallet föreligga. Departementschefen framhåller i prop. 1970:123 beträffande denna gräns att om tillämpningen av de nya reglerna begränsas till att gälla transaktioner som avser enstaka eller ett fåtal varor av visst

slag i förening med varornas inmontering, bör det vara möjligt för den centrala beskattningsmyndigheten att avgränsa sådana transaktioner mot entreprenader. Också bevillningsutskottet anser enligt BeU 1970:39 bl. a. att intresset av en gränsdragning bäst tillgodoses genom att den centrala beskattningsmyndigheten meddelar anvisningar som med beaktande av riskerna för konkurrensnedvridning såvitt möjligt klargör gränsdragningen mellan försäljningar i samband med entreprenader och andra försäljningar. Transaktionens karaktär bör i sammanhanget tillmätas större betydelse än dess omfattning. Utskottet förutsätter emellertid enligt BeU 1970:39 att Kungl. Maj:t följer den fortsatta utvecklingen på detta område och föreslår de ytterligare åtgärder som kan anses påkallade.

#### *Beskattningsvärde vid omsättning av inventarium m. m.*

SFS 1970:183 innebär också att ett nytt stycke, det sjunde, införts bland anvisningarna till 14 § MF. Här stadgas att beskattningsvärdet alltid utgörs av vederlag eller saluvärde vid omsättning av inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet. Motsvarande gäller i fråga om monteringsfärdigt hus 60 procent av vederlaget eller saluvärdet.

Bestämmelserna avser det fall då inventarier eller andra lösa anläggningstillgångar säljs av skattskyldig med verksamhet som är skattepliktig endast till viss del. För anskaffningar till sådan verksamhet föreligger enligt 17 § med anvisningar rätt till avdrag för ingående skatt endast för sådan skatt som kan hänföras till förvärv för skattepliktig del av verksamheten. I mån av behov får en uppdelning av den ingående skatten göras enligt skälig grund. Det har i analogi härmed ifrågasatts att beskattningsvärdet vid en följande överlåtelse av vad som anskaffats för sådan endast delvis skattepliktig verksamhet bara skulle gälla så stor del av vederlaget som svarade mot tidigare åtnjuten avdragsrätt. Till återstående del skulle vederlaget anses hänförligt till skattefri icke yrkesmässig försäljning.

Mot en sådan uppfattning kan emellertid anföras både materiella och praktiska skäl. Sådana skäl talar därför enligt departementschefens mening (prop. 1970:123) för att skattskyldigs skattepliktiga försäljningar av inventarier och liknande tillgångar alltid bör beskattas till fulla värdet. Detta bör alltså gälla oberoende av om fullt eller begränsat avdrag för ingående skatt kunnat åtnjutas vid anskaffningen.

#### *Faktura och annan handling*

Anvisningarna till 16 § MF angav före tillkomsten av SFS 1970:183 bestämmelsen att faktura eller motsvarande handling, utöver uppgift om beskattningsvärde och skattebelopp, skulle innehålla uppgift om kundens namn och adress eller annan för kundens identifiering godtagbar angivelse, transaktionens art och platsen för varas mottagande.

Genom SFS 1970:183 har den ändringen vidtagits i anvisningarna att nämnda handlingar skall innehålla uppgift både om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan godtagbar angivelse för båda dessa parter identifiering.

I förarbetena motiverar departementschefen ändringen med kontrolltekniska skäl.

### *Restitution av ingående mervärdeskatt*

SFS 1970:183 innebär även en uppmjukning av MF:s tidigare bestämmelser om restitution av ingående skatt. Enligt 49 § andra stycket i tidigare lydelse återbetalade länsstyrelsen sådan skillnad mellan ingående och utgående skatt, som ej uppgick till 1 000 kr., endast när skillnaden inte kunde dras av eller kvittas enligt MF:s allmänna avdrags- och kvittningsregler i 17 §.

Denna ordning ledde till att skattskyldig kunde få restitution av skillnadsbelopp under 1 000 kr., endast när han upphörde med sin skattepliktiga verksamhet. Lång tid kunde förflyta innan förutsättning för restitution förelåg.

Det har därför ansetts motiverat att länsstyrelsen ges större möjlighet än tidigare att återbetala belopp under 1 000 kr. Av 49 § andra stycket i nuvarande utformning framgår sålunda att länsstyrelsen, förutom när skillnadsbeloppet inte kan dras av eller kvittas enligt 17 § fjärde stycket, också i annat fall kan besluta om återbetalning av belopp under 1 000 kr. Här för krävs dock att särskilda skäl föreligger.

Som en vägledande norm för sådan återbetalning bör enligt förarbetena gälla, att skattskyldig inte skall behöva ha en fordran på staten under längre tid än ett år. I enlighet härmed bör skattskyldig som redovisar mervärdeskatt endast en gång om året få restitution av överskjutande ingående skatt omedelbart oberoende av beloppets storlek.

### *Redovisningsskyldighet*

I princip medför skattskyldighet till mervärdeskatt också skyldighet att redovisa, dvs. deklarerat, för sådan skatt. För skattskyldig med en skattepliktig omsättning som inte överstiger 10 000 kr. föreligger emellertid ingen redovisningsskyldighet, såvida det inte gäller vara eller tjänst som tillhör de kvalificerade undantagen från skatteplikt eller fråga är om export.

Bestämmelserna härom finns i 6 § MF. I sin tidigare lydelse stadgade dessa bl. a. att redovisningsskyldighet inte föreligger, så länge det kan antas att den skattepliktiga omsättningen under närmast följande tolv månadersperiod ej kommer att överstiga 10 000 kr.

Med en sådan utformning av bestämmelserna måste frågan om redovisningsskyldighet föreligger eller ej avgöras på grundval av en uppskattning av omsättningen i framtiden. Självfallet kan det då lätt inträffa att den verkliga omsättningen visar sig bli större eller mindre än den uppskattade. I det förra fallet skulle den skattskyldige rätteligen ha redovisat och i det senare skulle han inte ha redovisat. Bedömningarna måste också ske fortlöpande. Så snart det kan antas att gränsvärdet kommer att överstigas blir den skattskyldige redovisningsskyldig. Är redovisningsskyldigs omsättning i stället sjunkande uppkommer frågan när redovisningsskyldigheten upphör. Till bilden hör även att den icke redovisningsskyldige har rätt att höja sina priser med skattens belopp. På så sätt kan han få kompensation för den ingående skatten i egen verksamhet och dessutom själv behålla utgående skatt på eget mervärde.

Gjorda erfarenheter visar att det vanligaste av de här behandlade fallen, som i allt väsentligt avser s. k. årsredovisare, är att man i registreringsanmälan hösten 1968 uppgett en förväntad omsättning överstigande 10 000 kr. När det senare blivit aktuellt att lämna första skatteredovisning för kalenderåret 1969 har den faktiska omsättningen varit mindre än den uppskattade. Fråga har då uppkommit om redovisning skolat lämnas och om så skall ske också i fortsättningen.

Departementschefen framhåller i prop. 1970:123 att det mot denna bakgrund finns behov av kompletterande bestämmelser om hur länge redovisningsskyldighet skall föreligga vid en sjunkande omsättningsutveckling. Vidare bör man komma ifrån en reglering som bygger på antaganden om framtida förhållanden. Båda dessa intressen bör enligt departementschefens mening kunna tillgodoses om man knyter redovisningsskyldigheten till omsättningens storlek under senast förflutna kalenderår och inte till den uppskattade omsättningen under närmast följande tolv månadersperiod. Eftersom det här huvudsakligen gäller s. k. årsredovisare och redovisningen av skatten sker i efterhand, ligger det ingen favör i att redovisningsskyldigheten bestäms av omsättningen under den period som en eventuell redovisning omspänner. Man torde också kunna utgå från att skattskyldig som blir redovisningsskyldig kompenserat sig för skatten i sin prissättning.

En proportionering bör vidare enligt departementschefens mening ske när verksamheten bedrivits under endast del av kalenderår. Detta skulle emellertid kunna medföra att skattskyldig som påbörjar verksamhet ett kalenderår och upphör med den under samma eller närmast följande kalenderår blev redovisningsskyldig för en total omsättning som understeg 10 000 kr. Sådan tillfälligt bedriven verksamhet bör därför bedömas med utgångspunkt från den skattepliktiga omsättningen under den tid verksamheten pågått.

Särskilda problem skulle kunna uppkomma för sådan skattskyldig som redan registrerats såsom redovisningsskyldig trots att omsättningen i efterhand visar att redovisningsskyldighet inte förelegat. Departementschefen anser att länsstyrelsen här bör kunna vidta rättelse genom fastställelsebeslut.

De nya bestämmelserna i 6 § första stycket ansluter till nu redovisade synpunkter. Författningsrummet föreskriver bl a att redovisningsskyldighet inte föreligger för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kr eller, i fråga om kalenderår under vilket skattepliktig verksamhet påbörjats eller upphört, ett häremot svarande belopp för den tid verksamheten bedrivits. För verksamhet som upphört under samma kalenderår som den påbörjats eller under nästföljande kalenderår föreligger inte redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kr under den tid verksamheten bedrivits.

#### **Anstånd med deklaration (SFS 1970:150)**

Den 4 juni i år utkom en kungörelse om anstånd med att lämna deklaration för mervärdeskatt (SFS 1970:150). Kungörelsen, som trädde i kraft den 1 juli 1970, har utfärdats med stöd av 22 § tredje stycket MF.

Enligt kungörelsen kan skattskyldig få sådant anstånd om han på grund av sjukdom eller annan ofövällad omständighet är förhindrad att lämna deklarationen för viss redovisningsperiod inom tid som enligt MF gäller för honom.

Fråga om anstånd skall enligt kungörelsen prövas av länsstyrelsen i det län där den skattskyldige är registrerad till mervärdeskatt. Prövning förutsätter att ansökan gjorts hos länsstyrelsen senast den dag då deklarationen för redovisningsperioden senast skulle ha lämnats. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år från nämnda dag.

Kungörelsen föreskriver också att frågan om anstånd skall omprövas om förutsättningarna för ett medgivet sådant ändrats innan anståndstiden gått till ända.

Som inledningsvis antytts innebär kungörelsen att Kungl. Maj:t delegerat sin rätt till prövning av dessa anståndsfrågor på länsstyrelserna. Prövning av frågor rörande anstånd enligt 45 § MF med betalning av mervärdeskatt handläggs redan av länsstyrelserna och de båda typerna av anstånd har ett inbördes samband.