Mervärdeskatten under år 1970

Av avd dir H G Lundin

1968 års mervärdeskatteförordning (i det följande benämnd MF) infördes, som alla vet, under stor tidsnöd. Som också Lindstam anmärkt i sin artikel i SN nr 1/1970 har förordningen ändrats vid ett flertal tillfällen under åren 1968 och 1969, varvid man försökt slipa av de värsta ojämnheterna. Även 1970 har präglats av en viss aktivitet på lagstiftningsområdet. Därtill kommer att den i 2 § MF stadgade möjligheten för Kungl Maj:t att medge frivilligt inträde för näringsidkare, som eljest inte skulle varit skattskyldiga, har utnyttjats i viss omfattning.

Här kommer jag huvudsakligen att uppehålla mig vid ändringarna i MF och konsekvenserna härav. Vidare kommer vissa kommentarer att göras till en del uttalanden av riksskattenämnden och regeringsrätten. En fullständig redogörelse för nämndens anvisningar och andra uttalanden skulle föra för långt och dessutom vara meningslös eftersom anvisningarna i sin helhet är intagna i meddelandeserien.

1970 års lagstiftning

Genom förordningen den 6 februari 1970 (nr 4) vidtogs en punktvis höjning av mervärdeskatten på vissa varor (inte på tjänster). Skattesatsen höjdes då från 10 till 14 procent (från 11,11 till 16,28 procent påslag på värdet före skatt) på vissa varor som ansågs mer eller mindre umbärliga. Dit räknades bl a personbilar (med vissa undantag) motorcyklar, nöjesbåtar och TV-mottagare. Skattehöjningen trädde i kraft den 9 februari 1970. I sin därav föranledda anvisning ansåg sig riksskattenämnden böra ge några förtydliganden. Bl a måste man på förekommen anledning framhålla att skattesatshöjningen inte omfattade begagnade bilar och motorcyklar och inte heller de skattefria fartygen; dessa skulle liksom tidigare vara undantagna från skatteplikt. Vidare uttalades att radiomottagare, skivspelare och bandspelare skulle beskattas efter den gamla skattesatsen om de inte var kombinerade med TV-apparat.

Denna skattesatshöjning var den första där inga övergångsbestämmelser meddelats. Visserligen hade man med verkan fr o m den 1 januari 1968 vidtagit vissa ändringar i varuskatteförordningens reduceringsregler utan att meddela övergångsbestämmelser. Kungl Maj:t meddelade emellertid i februari samma år ett generellt nådebeslut som i viss mån mjukade upp verkningarna. Sådant beslut har hittills inte meddelats.

Avsaknaden av övergångsbestämmelser har medfört följande konsekvenser (detta gäller i tillämpliga delar också de skattesatshöjningar som trädde i kraft den 1 november 1970 och den 1 januari 1971)

1) den som redovisar enligt *kontantmetoden* skall, oberoende av när avtal om varuleveransen träffats eller när leverans skett, betala mervärdeskatt efter den hög-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

re skattesatsen för likvider som inflöt den 9 februari 1970 eller senare. Den högre skattesatsen skulle utgå oavsett om säljaren i avtalet gjort reservation för uttagande av den högre skatten eller ej,

2) för den som redovisar efter *bokföringsmässiga grunder* gäller att leverans före den 9 februari 1970 medförde att skatt, oberoende av tidpunkten för betalning, skulle utgå efter den lägre skattesatsen (10 procent).

En generell skattesatshöjning på alla skattepliktiga varor och tjänster — till 15 procent — stadgades genom förordningen den 27 maj 1970 (nr 166). Den trädde i kraft den 1 januari 1971. Inte heller här har några övergångsbestämmelser meddelats.

I samma förordning gjordes viss ändring av 15 § och anvisningarna till denna paragraf såvitt gäller bonus, rabatt, återbäring och förlust på fordran. Denna ändring trädde i kraft den 1 juli 1970. Den innebär i korthet att om rabatt etc lämnas i efterhand och avser en försäljning som beskattats efter 10 procent, också avdraget skall göras efter denna skattesats även om skattesatshöjning inträffat under mellantiden.

I detta sammanhang bör kanske nämnas att riksskattenämnden i en anvisning (R II 1970 sid 81) behandlat avdragsrätten i samband med skattehöjningen. Förutsättning för anvisningen är att leverans av vara eller tjänst skett före årsskiftet 1970/71 och att betalning sker först efter årsskiftet.

Som alla vet är det säljarens redovisningsmetod som styr köparens rätt till avdrag.

Tillämpar säljaren *bokföringsmässig redovisning* och har han levererat under 1970 och fakturerat senast per den 31 december 1970 har fordran uppstått under period som slutar med utgången av december 1970. Denna fordran skall han redovisa i februari 1971 efter den lägre skattesatsen. Köparen gör, oberoende av när han betalar, avdrag med det skattebelopp som är angivet på fakturan.

Redovisar säljaren däremot enligt *kontantprincipen* och får betalt efter årsskiftet är han ohjälpligt fast för den högre skatten. Köparen får, oberoende av tillämpad redovisningsmetod, göra avdrag efter den högre skattesatsen om betalning sker efter årsskiftet.

Härutöver anser jag mig böra poängtera en sak som riksskattenämnden inte nu uttalat sig om men som ett otal telefonsamtal tvingar mig att framföra. Enligt 16 § MF skall *skattens belopp* anges på faktura eller motsvarande handling. Om skatten inte är beloppsmässigt angiven får köparen inte göra avdrag. Detsamma gäller självfallet också vid den alternativfakturering som gjorts inför skattehöjningen. Det räcker inte att i fakturan påpeka att "vid betalning efter den 31/12 utgår skatt med 17,65 % i skattens belopp skall anges i kronor och ören.

Förordningen 1970:4 ändrades fr o m den 1 november 1970 genom SFS 1970:569. Härigenom skedde i fråga om vissa varor en tidigareläggning av den generella skattesatshöjningen som nyss berörts. De varor som omfattades av skattehöjningen var i huvudsak de, för vilka skatten höjdes i februari 1970. Till denna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

varugrupp kom kyl- och frysskåp, elspisar, eltvättmaskiner, centrifuger och diskmaskiner samt vin- och spritdrycker, de sistnämnda dock endast vid försäljning och inte vid servering.

Inte heller nu meddelades några övergångsbestämmelser. Framställning härom hade gjorts till bevillningsutskottet som emellertid uttalade följande (BeU 1970:55 sid 17).

> Utskottet, som är medvetet om att den nu föreslagna skärpningen av beskattningen av hushållskapitalvaror i vissa fall kan skapa problem, anser dock dessa inte vara av den storleksordningen att de motiverar införande av särskilda övergångsbestämmelser. Enligt utskottets uppfattning är det nämligen av större vikt att både köpare och säljare får definitiv visshet om att såväl de nu aktuella som eventuella framtida höjningar av mervärdeskatten kommer att ske utan sådana undantag som tillämpades vid höjningar av den allmänna varuskatten. Utskottet tillstyrker alltså propositionens ikraftträdandebestämmelser.

Den anvisning som riksskattenämnden meddelade den 16 november 1970 (R II 1970 sid 77) ansluter av naturliga skäl till den tidigare anvisningen i februari 1970 och är i vissa stycken en avskrift av densamma.

Eftersom man i förordningen utsträckt det varuområde som omfattades av den höjda mervärdeskatten, nämligen till varor som efter installation blir fastighetstillbehör gick riksskattenämnden närmare in på problemet om försäljning av vara i förening med dess inmontering i fastighet. Anvisningen blev i denna del inte fullt entydig. Vad man avsåg under punkt 10 C (sid 80 i meddelandeserien) var bl a följande fall.

En elinstallatör som redovisar enligt bokföringsmässiga grunder har åtagit sig leverans och installation av en elspis. Transaktionen skall enligt anvisningarna till 14 § i princip anses som varuförsäljning i sin helhet; dock att om han kan särdebitera installationskostnaderna, får dessa anses som ersättning för tjänst på fastighet (jfr nedan under fastighetsbegreppet). Har installatören väl hunnit leverera spisen före den 1 november men ännu inte installerat den bör han kunna fakturera spisen (som vilken annan försäljning som helst) efter den lägre skattesatsen och redovisa skatten i december 1970. Installationen beskattas efter den skattesats som gäller då fordran för detta arbete uppkommit.

I sammanhanget är vidare att märka att nämnden fäst stort avseende vid leveranstidpunkten. Om en skattskyldig med bokföringsmässig redovisning inte hunnit leverera försåld vara före månadsskiftet oktober/november skall den högre skattesatsen utgå även om han helt eller delvis fått betalt för varan.

Genom en annan förordning den 27 maj 1970 (SFS 1970:183) har vidtagits vissa ändringar av mera teknisk natur. I många fall har ändringarna förestavats av att man velat nå en så hög grad av konkurrensneutralitet som möjligt; i andra fall har man lagfäst en rådande praxis.

Export

För att åstadkomma likställighet mellan svenska och utländska annonsörer har man infört undantag från skatteplikt i förening med en teknisk skattskyldighet för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

annonsering och annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning. En förutsättning är dock att reklamen skall avse varor och tjänster som antingen är skattepliktiga eller kvalificerat undantagna från skatteplikt enligt MF. Skillnaden består i att undantaget från skatteplikt tidigare endast avsåg reklam för skattepliktig vara eller tjänst; det omfattade alltså inte det skattefria området.

För ordningens skull bör nämnas att reklam för utländsk varvsindustri är undantagen från skatteplikt; reklam för utländsk turistindustri är skattepliktig (turistindustrin är ju varken skattepliktig eller kvalificerat undantagen från skatteplikt).

Av konkurrensskäl har man vidare från skatteplikt undantagit transporter och andra eljest skattepliktiga tjänster som speditör eller fraktförare utför för utländsk uppdragsgivares räkning. Förutsättning för skattefrihet är att hanteringen avser import- eller exportgods och att den utländske uppdragsgivaren i sitt hemland driver verksamhet som skulle medfört skattskyldighet enligt MF om han bedrivit den i Sverige. Ett belysande exempel finns i R II 1970 sid 72.

De ändringar av punkten 4 av anvisningarna till 2 § MF som i övrigt vidtagits är i stort sett endast en kodifiering av den praxis som tidigare tillämpats (se R II 1969 sid 151). Riksskattenämndens nya anvisning angående exportreglerna finns på sid 40 i meddelandeserien.

Fastighetsbegreppet

Tillämpningen av MF inom fastighetsområdet hör förmodligen till de svåraste problemen inom denna skatteform. Konkurrenssnedvridningar är svåra att undvika; branschen är mångfacetterad och avsevärda olikheter i upphandlingsformerna förekommer varjämte den högt utvecklade byggnadstekniken tenderar att springa ifrån mervärdeskattelagstiftningen.

Genom en ändring av anvisningarna till 14 § MF har den gamla 80/20-procentregeln borttagits. I stället har man fastslagit att försäljning i förening med installation av spisar, kylskåp och liknande varor, d v s vad man i allmänhet kallar vitvaror, normalt i sin helhet skall anses som varuförsäljning. I transaktionen ingående vederlag för installation skall normalt beskattas som en del av vederlaget för varan. Två undantag finns dock:

1) om tillhandahållandet ingår som ett led i byggnadsentreprenad eller i sig självt utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad skall hela transaktionen beskattas med tillämpning av reduceringsregeln,

2) om säljaren på tillförlitligt sätt kan särdebitera installationskostnaden kan man få betrakta transaktionen som två åtaganden, en försäljning och ett installationsarbete; det första skall beskattas utan reducering, det senare med tillämpning av reduceringsregeln.

Riksskattenämndens anvisning återfinns på sid 57 i meddelandeserien. I denna anvisning nämns, bland de varor på vilka de nya bestämmelserna är tillämpliga, heltäckande mattor och linoleummattor. Som framgår av nämndens kompletterade anvisning (R II 1970 sid 86) har man avsett sådana mattor som närmast kan anses utgöra en del av möbleringen i kontor eller bostad. Om sådan matta däremot läggs in

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

i samband med anläggnings- eller ombyggnadsentreprenad och mattan därigenom kommer att utgöra golvets naturliga och nödvändiga slitlager skall försäljningen och inläggningen i sin helhet anses som entreprenad, på vilken reduceringsregeln är tillämplig.

Den varuförteckning som återfinns på sid 60 i meddelandet är av naturliga skäl inte fullständig. Den ger dock en bild av de principer som varit vägledande. Man kan sluta sig till att de nya reglerna inte skall tillämpas på försäljning i förening med installation av t ex badkar, toalettstol och annat som fordrar rörinstallation (med undantag givetvis för diskmaskin, tvättmaskin, centrifug och andra i varuförteckningen direkt angivna varor). Sådana transaktioner torde även i fortsättningen komma att anses som entreprenader, på vilka reduceringsregeln är tillämplig på hela vederlaget. Detsamma torde gälla även persienner.

Försäljning av mark är liksom hittills skattefri. Om däremot mark som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse har tillförts mervärde genom markarbete av något slag skall, trots att omsättningen av marken är skattefri, arbetet beskattas i samband med omsättning av marken. Enligt anvisningarna till 9 § MF skall sådant mervärde beskattas som omsättning av skattepliktig tjänst. Man har härigenom nått avlyftningsrätt för byggnadsföretagarna även för markarbeten. Vidare har man givit byggnadsföretagare möjlighet att ur beskattningsvärdet för skattepliktig byggnad bryta ut arkitektarbeten och annat som beskattas efter den 20-procentiga reduceringsregeln (se även R II 1969 sid 123). Lagändringen berör i dessa stycken endast en begränsad krets företagare. På grund härav har riksskattenämnden, trots att författningstexten inte kan anses speciellt lättillgänglig, inte ansett sig böra utfärda särskilda anvisningar.

Tidningar och tidsskrifter

För att åstadkomma fullständigt undantag från skatteplikt för personaltidningar, program och kataloger (alltså de publikationer som anges i 8 § 7 MF) har man stadgat skattefrihet för tryckeris utlämnande till utgivaren av sådana publikationer. I anslutning till denna lagändring har riksskattenämnden meddelat en anvisning som tar sikte på tolkningen av orden ”utlämnande till utgivaren”. Det förekommer ofta att tryckeri åtar sig distribution och andra tjänster, t ex hållande av adressregister. Flertalet sådana tjänster tillhandahålls även av skrivbyråer. Skulle dylika tjänster ingå i vederlaget för den skattefria publikationen ligger det nära till hands att mervärdeskatten styr distributionsformen. För att undvika detta ansåg nämnden att ordet ”utlämnande” borde begränsas till tryckeriets tillhandahållande åt utgivaren medan distribution till exempelvis prenumeranter skulle beskattas. Övriga tjänster skulle, i den mån de är skattepliktiga, också beskattas såsom de görs hos skrivbyrå.

”10 000 kronorsfrågan”

Frigränsen, d v s befrielsen från redovisningsskyldighet vid låg omsättning, har åsamkat beskattningsmyndigheterna en huvudvärk som inte står i proportion till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

frågans reella betydelse. Den tidigare formuleringen i 6 § MF "— — — så länge det kan antagas att den skattepliktiga omsättningen under närmast följande tolvmånadersperiod — — —" måste nog anses tämligen svårtydbar. Vid den ändring som gjordes genom SFS 1970:183 har man vänt tekniken och låter nu förhållandena under det aktuella kalenderåret vara avgörande. Finner man alltså att den skattepliktiga omsättningen under kalenderåret har överstigit 10 000 kronor är man vid årets utgång skyldig att betala mervärdeskatt till staten. I samband därmed skall man anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen. Detsamma gäller om man under löpande kalenderår finner att den skattepliktiga omsättningen kommer att överstiga detta belopp. Har man underlåtit att registrera sig utgör detta inget hinder för beskattningsmyndigheten att i efterhand vidta erforderliga beskattningsåtgärder.

Ett speciellt problem i sammanhanget är avdragsrätten. Den som normalt har skattepliktig omsättning som inte överstiger 10 000 kr skall heller inte vara registrerad och har naturligtvis inte rätt till avdrag. Det finns emellertid skattskyldiga som under några år har obetydlig eller kanske ingen skattepliktig omsättning alls (men under dessa år kanske gör vissa investeringar) varefter de något år har en mycket hög skattepliktig omsättning. En strikt tillämpning av 6 § ger vid handen att dessa skulle vara avskurna från avdragsrätten under de "stilla" åren och komma i åtnjutande av avdrag endast de år då omsättningen översteg 10 000 kr. Riksskattenämnden erinrade dock beskattningsmyndigheterna om stadgandet i 6 § andra stycket. Dessa synes tyda på att man ansett att även dessa skattskyldiga skulle kunna bibehållas vid sin avdragsrätt. Formuleringen är mycket försiktig men torde väl i sak innebära en rekommendation till viss generositet vid bedömningen av huruvida "särskilda skäl" föreligger. Under alla omständigheter måste länsstyrelserna anses ha mycket fria händer då de skall avgöra om en skattskyldig skall vara redovisningsskyldig eller ej.

Inventarieförsäljning

Slutligen har man i SFS 1970:183 tagit upp frågan om skattskyldighet vid försäljning av inventarier. Tidigare blev den som drev verksamhet, som endast till viss del medförde skattskyldighet, skattskyldig för inventarieförsäljningen i den mån avdrag åtnjutits eller skulle ha åtnjutits. Detta har måhända medfört vissa fördelningsproblem. Genom lagändringen har införts en i princip generell skattskyldighet för inventarieförsäljningar oberoende av storleken av det avdrag som åtnjutits vid förvärvet. Enligt riksskattenämndens anvisning (R II 1970 sid 61) föreligger inte skattskyldighet om avdrag alls inte åtnjutits vid förvärvet (man har i anvisningen räknat upp dessa fall); i alla andra fall föreligger skattskyldighet fullt ut.

Särskilda undantag från skatteplikt

Enligt en kungörelse den 16 oktober 1970 (SFS 1970:563) som trädde i kraft den 1 november 1970 har från skatteplikt undantagits transport av personbil och motorcykel med fartyg i inrikes trafik när transporten utförs i samband med befordran av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

fordonets förare med samma transportmedel. Sådan transport skall anses som resgodsbefordran. Bakgrunden är att riksskattenämnden i ett förhandsbesked fann sådan transport skattepliktig. I regeringsrätten hänvisade klaganden till en internationell konvention som likställde sådana transporter med resgodsbefordran. Regeringsrätten underkände emellertid denna argumentering med hänvisning till att konventionen tillkommit av helt andra skäl än sådana som var betingade av skatter och fastställde det slut vartill riksskattenämnden kommit.

I samma kungörelse har från skatteplikt undantagits kontroll och analys av skattepliktig import- eller exportvara när tjänsten i samband med varans import eller export tillhandahålls sådan utländsk uppdragsgivare som avses i 11 § 3 MF, d v s utländsk företagare som bedriver verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet om den bedrivits i Sverige.

Konkurs

Enligt 3 § MF skall, om skattskyldig försatts i konkurs, konkursboet vara skattskyldigt. Förarbetena innehåller ingenting om tillämpningen av detta stadgande. Stadgandet innebär, som riksskattenämnden också funnit i sin anvisning (R II 1969 sid 29) följande. Har konkursgäldenären tillämpat kontantmetoden skall alla likvider för skattepliktiga tillhandahållanden beskattas hos konkursboet då de inflyter. Skatten behandlas som konkursboets egen skatteskuld. Har gäldenären däremot tillämpat bokföringsmässiga grunder skall konkursboet redovisa skatt inte bara för sin egen skattepliktiga omsättning utan också för vad som innefattar fullföljande av konkursgäldenärens åtagande. Detta innebär att konkursboet i sådana fall måste redovisa skatt för slutfaktureringar som görs efter egendomsavträdet för tillhandahållanden som skett dessförinnan och där betalning helt eller delvis kommit gäldenären till godo i form av förskott, a contobelopp eller liknande. Eftersom skattskyldigheten i nu angivna fall inträder i och med faktureringen skall skatten utgå som s k massafordran, d v s innan utdelning får ske. T o m löner och andra sociala förpliktelser får då stå tillbaka för statens mervärdeskattefordran.

Ett sådant förhållande måste naturligtvis te sig högst otillfredsställande eftersom konkursbos skattskyldighet och storleken av statens skattefordran blir beroende av gäldenärens redovisningsmetod. Kungl Maj:t har därför den 29 december 1970 med stöd av 76 § MF medgivit nedsättning av mervärdeskatt för konkursbo efter skattskyldig med s k bokföringsmässig redovisning enligt följande.

Inträder skattskyldighet enligt MF för konkursbo för skattepliktig omsättning, vilken grundar sig på avtal som konkursgäldenären ingått, får konkursboet nedsättning av mervärdeskatt belöpande på förskott, à contobetalning eller motsvarande som på grund av avtalet kommit konkursgäldenären till godo före konkursutbrottet, utan att skattskyldighet inträtt för denne. Nedsättning får ske till ett belopp, motsvarande den utdelning som skulle ha belöpt på sådan mervärdeskatt om den bevakats i konkursen enligt 17 kap 12 § handelsbalken som en skattefordran mot konkursgäldenären. Medgivandet gäller konkurser som inte avslutats den 1 januari 1971.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

Kungl Maj:ts medgivande innehåller visserligen ingen begränsning men jag har personligen svårt att föreställa mig att nedsättningen skall omfatta rena förskott som inte motsvarats av leverans eller tjänsteprestation.

I sammanhanget kan nämnas riksskattenämndens uttalande (R II 1970 sid 87) om konkurssituationen då gäldenären tillämpat kontantmetoden. Oprioriterade borgenärer utgörs väl regelmässigt av leverantörer. Utdelning till dessa medför att avdragsgill ingående skatt uppkommer. Har boet avslutat sin verksamhet i övrigt skall den ingående skatten utbetalas till boet av länsstyrelsen. Denna skatt skall användas till utdelning åt oprioriterade borgenärer. Ny ingående skatt uppkommer som skall användas till utdelning etc etc till dess den överskjutande ingående skatten är så låg att återbetalning inte längre sker.

Härutöver bör i fråga om redovisningsskyldigheten nämnas att konkursbo och konkursgäldenär bör betraktas som skilda skattesubjekt. Om boets skattepliktiga omsättning inte överstiger 10 000 kr för kalenderår eller däremot svarande belopp för den tid verksamheten bedrivits, föreligger inte redovisningsskyldighet för boet även om dess och gäldenärens sammanlagda skattepliktiga omsättning överstiger detta belopp.

Riksskattenämndens verksamhet

Även 1970 har för nämndens del inneburit en livlig aktivitet. Pressen har förvisso inte varit så hård som åren 1968 och 1969 men de ändringar i lagstiftningen som gjorts har dock medfört att meddelandeserien även 1970 utkommit med nio häften. Nämndens verksamhet har i mycket hög grad gått ut på att besvara brevfrågor där frågeställningarna inte varit av beskaffenhet att föranleda särskilda anvisningar. I många fall har, som sig bör, nämnden själv tagit initiativ till problemlösningar.

Några problem som varit föremål för nämndens behandling bör kanske nämnas här.

Vissa garantireparationer

Riksskattenämnden har tillagts rätten att meddela bindande förklaring i frågor som rör tillämpningen av MF. Eftersom klagan inte får föras mot nämndens bindande förklaringar kan dessa närmast ses som komplettering till lagstiftningen.

Den 17 december 1970 har riksskattenämnden meddelat en bindande förklaring angående garantireparationer av begagnade bilar.

Det förekommer att säljare av begagnade bilar och motorcyklar lämnar viss garanti på försålda fordon. De speciella regler som gäller för avdrag för material som tas i anspråk för reparation av begagnade fordon vilka utgör omsättningstillgång i verksamheten kan leda till visst missbruk så till vida att en billig bil kan säljas dyrt under garanti. Sedan bilen väl är såld är den inte längre omsättningstillgång. Reparation som utförs inom ramen för lämnad garanti skall inte beskattas (reparationskostnaden anses betald redan vid förvärvet av varan). På detta sätt skulle en begagnad bil kunna repareras helt skattefritt. Denna möjlighet har nu

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

riksskattenämnden förhindrat genom att bestämma att avdrag inte få göras för ianspråktaget material för sådana reparationer; har avdrag tidigare åtnjutits skall materialet redovisas som uttag ur rörelse.

Yrkesmässig verksamhet

Enligt anvisningarna till 2 § MF är verksamhet yrkesmässig när inkomsterna därav är intäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse. Därtill kommer att verksamhet räknas som yrkesmässig om den innefattar inte enbart enstaka försäljning av vara eller tillhandahållande av tjänst även om verksamheten inte medför skattskyldighet enligt KL. Avsikten med sistnämnda stadgande, som inte finns kommenterat i förarbetena, var måhända ursprungligen att stat och kommun, utländska företagare och andra som inte är skattskyldiga till inkomstskatt skulle kunna inrymmas i mervärdeskattesystemet i den mån de säljer skattepliktiga varor och tjänster i konkurrens med det enskilda svenska näringslivet. Några begränsningar finns emellertid inte i författningstexten.

På sid 64 i meddelandeserien finns återgivet ett nämndens svar till en hunduppfödare. Man ansåg att "den som har en eller två sällskapshundar och säljer valpar och/eller låter hund användas för parning mot ersättning inte som regel kan anses bedriva ur mervärdeskattesynpunkt yrkesmässig försäljning eller avel".

Mot detta nämndens uttalande bör ställas ett tämligen färskt regeringsrättutslag som inte publicerats i meddelandeserien.

En privatperson (frimärkssamlare) anhöll om förhandsbesked angående sin ev skattskyldighet för försäljningar och byten av frimärken inom ramen för sin hobby. Sökanden ställde ett antal alternativ nämligen

1) urvalshäften i föreningscirkulation, d v s frimärkshäften cirkulerar bland medlemmarna i den filatelistförening han tillhör, medlemmarna utväljer vad de önskar förvärva varefter avräkning sker genom föreningens försorg. Sådan försäljning beräknades ske minst tre och högst sex gånger per år,

2) urvalshäften i annan cirkulation, d v s överlämnande till skattskyldig arrangör av cirkulationssändningar,

3) urvalshäften i egen utsändning, där sökanden tänkt annonsera i fackpressen att urvalshäften fanns att tillgå. Här ställde sökanden vissa delfrågor, nämligen om skattskyldighet skulle föreligga om annonsering skedde en gång eller många gånger, om häftena utsändes till tio eller hundra samlare samt om försäljningen uppgick till 10 000 eller 20 000 kr,

4) försäljning under olika villkor av "postfriska" frimärksrullar eller häften samt

5) försäljning till frimärkshandlare.

Riksskattenämnden fann i förhandsbesked att yrkesmässig verksamhet skulle anses föreligga om sökanden i egen regi efter annonsering skickar ur frimärkshäften (punkt 3) eller "postfriska" rullar och häften (punkt 4) till mer än tio personer under loppet av ett år och om bruttointäkterna härav överstiger 10 000 kr för helt år.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07

Sedan sökanden överklagat förhandsbeskedet fann regeringsrätten att verksamheten i mervärdesskattehänseende måste anses utgöra en enda verksamhet. Regeringsrätten fortsatte:

"Eftersom verksamheten enligt ansökningen icke innefattar enbart enstaka byte eller försäljning, är den i sin helhet att anse som yrkesmässig enligt förordningen om mervärdeskatt och (klaganden) följaktligen skattskyldig för densamma enligt förordningen."

Riksskattenämnden har slutligen vid sammanträde den 17 december 1970 gjort ett uttalande av innebörd att fritidsfiskare vars försäljning av fisk, som fångats av honom, normalt beräknas överstiga 2 000 kr per år skall anses vara skattskyldig enligt MF. Nämnden har i detta uttalande inte tagit ställning till frågan huruvida verksamheten är yrkesmässig i så måtto att rätt till skattefritt inköp av fiskebåt föreligger enligt 8 § 1 MF.

Det nu redovisade synes tyvärr inte ägnat att bringa någon reda i begreppet "yrkesmässig verksamhet". Uppenbart torde väl vara att riksskattenämndens första uttalande (ang hunduppfödning) begränsar yrkesmässighetsbegreppet "nedåt". Sådan verksamhet som där beskrivits synes inte föranleda skattskyldighet vare sig enligt KL eller MF. De försäljningar som där var i fråga har i hög grad tillfälligheten prägel över sig.

Regeringsrättens utslag angående frimärkssamlaren syns däremot ha en betydligt vidsträcktare innebörd. Här är fråga om personlig lösegendom, låt vara att egendom av detta slag ofta nog förvärvas för att man på ett snabbt sätt skall kunna öka sin förmögenhet. Sökanden väckte i sin besvärsskrift frågan huruvida verksamheten kunde anses utgöra rörelse. Regeringsrätten gick i sitt utslag inte in på denna fråga utan fann klaganden skattskyldig på den grund att det inte var fråga om enbart enstaka försäljning eller byte. Eftersom någon motsvarighet till varuskatteförordningens stadgande om skattefrihet för försäljning av personlig lösegendom inte finns i MF kan regeringsrättens utslag leda till vissa konsekvenser. Uppenbart är också att det inte fordras många försäljningar per år förrän de kommer att beskattas. Frågan är om inte MF på denna punkt antingen borde ändras eller förtydligas.

Ett ytterligare incitament till ändring är det uttalande riksskattenämnden gjort angående fritidsfiskare. Gränser av detta slag måste med nödvändighet blir godtyckliga och skapa svårigheter inte bara för säljare utan även för kontrollmyndigheterna. Om dessutom två slags yrkesmässighetsbegrepp, ett vid försäljning och ett annat vid förvärv, kan befaras är tiden mogen för en översyn av gällande bestämmelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:49:07