

Mervärdeskatten under 1971

Av avdelningsdirektören Göran Olofsson

1968 års förordning om mervärdeskatt (MF) har sedan tillkomsten ändrats i flera hänseenden. Ändringarna har huvudsakligen varit av teknisk natur och — frånsett höjningar av skattesatsen — inneburit endast begränsade materiella ändringar. Under år 1971 har ändringar gjorts vid tre tillfällen. Bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgifter har införts i 64 a—h §§. Dessa bestämmelser har behandlats av Sten Bergh i SN nr 10—11/1971 och tas därför inte upp nu. Vidare har bestämmelserna om besvär och om allmänt ombud i samband med den nya förvaltningslagstiftningen ändrats i vissa formella avseenden. Slutligen har också en materiell ändring skett i form av ett tillägg till 8 § 4, varigenom fotogen för drift av snabbgående dieselmotorer undantagits från skatteplikt.

Chefen för finansdepartementet har under hösten tillkallat en sakkunnig för att göra en teknisk översyn av mervärdeskatten.

Vidare har ett antal motioner avlåtits i olika beskattningsfrågor. Skatteutskottet anförde i anledning av dessa bl a följande:

Det måste enligt utskottets mening betecknas som anmärkningsvärt att det efter nära tre års tillämpning av ett så vittomfattande skattesystem endast föreligger ett begränsat antal förhållandevis perifera ändringsyrkanden och att vissa av de spörsmål dessa yrkanden berör var väl kända redan under den allmänna varuskattens tid.

Utskottet anförde fortsättningsvis att vissa problem kan ha fått nya dimensioner på grund av den från och med år 1971 höjda skattesatsen. En genomgång av motionerna visade att åtskilliga av de berörda problemen torde bli föremål för utredningsmannens uppmärksamhet. Riksdagen biföll utskottets hemställan att hos Kungl Maj:t begära att vissa motioner skulle överlämnas till utredningen.

Från och med år 1971 har den förutvarande riksskattenämndens (RSN) funktioner övertagits av riksskatteverket (RSV). RSN lät i inledningsskedet publicera ett stort antal uttalanden angående tillämpningen av MF. Vid införandet av MF dominerades problematiken av frågor rörande skatteplikt för vissa tjänsteprestationer samt tillämpningen av reduceringsreglerna. Författningsändringar i fråga om de materiella beskattningsreglerna föranledde givetvis också åtskilliga uttalanden av RSN. RSV har under år 1971 kunnat inskränka sina anvisningar till ett fåtal. Detta beror delvis på de få författningsändringarna, men torde främst kunna förklaras med att tillämpningen av MF för flertalet skattskyldiga numera klarnat. De problem som nu uppkommer torde oftast vara av det slaget att de inte kan lösas genom generella uttalanden av RSV. Förhandsbeskedsinstitutet torde därför i fortsättningen vara en lämpligare form för skattskyldig som önskar få vissa egna beskattningsproblem klarlagda.

RSV:s anvisningar har publicerats och ett återgivande här av deras innehåll är

därför överflödigt. Vid de utredningar som regelmässigt föregår anvisningarna har dock förhållanden framkommit som föranlett RSV att i särskild skrivelse till departementschefen föreslå lagändring i två betydelsefulla principfrågor, som också berör ett stort antal skattskyldiga. Frågorna gäller tidpunkten för skattskyldighetens inträde och räntas inräknande i beskattningsvärdet.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Skattesatshöjningen från 10 till 15 procent 1.1.71 har utsatt såväl MF:s regler som RSN:s anvisningar om tidpunkten för skattskyldighetens inträde för påfrestningar, inte minst av det skälet att övergångsbestämmelser inte meddelats i samband med skattehöjningen. Problematiken är i och för sig inte ny. Den har utförligt behandlats av dåvarande bevillningsutskottet i samband med den skattesatshöjning som genomfördes beträffande vissa varor den 9.2.1970.

Den senaste höjningen har dock berört även skattskyldiga inom byggbranschen, där de kanske mest komplicerade skatteförhållandena föreligger. Det kan dessutom inom denna bransch i det enskilda fallet röra sig om mycket stora skattebelopp. Normalt tillämpar de större företagen och även flera av de mindre bokföringsmässigt redovisning av skatten. För dessa företag inträder skattskyldighet i samband med fakturering av slutbesiktigade arbeten. Entreprenadavtalen har så gott som undantagslöst träffats i priser exklusive lagstadgad skatt. Den höjda skatten har därför principriktigt fullt ut kunnat vältras över på beställaren. Av RSN meddelade anvisningar och gjorda uttalanden om tidpunkten för skattskyldighetens inträde för bokföringsmässigt skatteredovisande byggföretag har inte behövt kompletteras under 1971.

Däremot har RSV fått anledning att ta upp problematiken vid tillämpning av kontantmetoden i anvisning den 27.5.1971 (RSV II 1971: 7) beträffande bl a tidpunkt för skattskyldighetens inträde och beskattningsvärdets bestämmande vid omsättning av byggnad m m i vissa fall. RSV har därvid funnit att i materiellt hänseende ett med fastighetsförsäljning likartat förhållande kan föreligga i de fall tjänst tillhandahålls i form av byggnads- och anläggningsentreprenad eller vara i form av monteringsfärdigt hus. RSV har uttalat att säljare, genom att köpare övertar betalningsansvaret för gäld som åvilar såld fastighet, erhåller kontant betalning med motsvarande belopp. Skattskyldighet för säljaren inträder därför när köparen sålunda övertagit betalningsansvaret. RSV har vidare ansett att även i de fall köpare av olika praktiska skäl inte kan överta betalningsansvaret för i fastighet in-tecknad gäld, skattskyldighet för säljaren får anses inträda när köparen gentemot säljarens bank övertar betalningsansvaret för gälden. Av köpare överlämnad revers som avser ny gäld i anledning av fastighetsköpet är däremot enligt RSV inte att anse som kontant betalning. För byggföretag som tillämpar kontantmässig redovisning av mervärdeskatt inträder därför skattskyldighet i detta fall för den del av vederlaget för vilket revers utställts först när reversen löses, amorteras eller överlätes mot vederlag.

Uppenbart är att förhållandet i vissa fall kan ge ej avsedda effekter, framför allt

vid transaktioner mellan köpare och säljare i intressegemenskap. RSV har därför i skrivelsen till departementschefen framhållit att växel, revers eller annat skuldebrev, som mottagits av säljare, nu inte anses utgöra kontant betalning. Detta innebär att skattskyldighet vid fastighetsaffärer ofta inträder successivt efter hand som köpeskillingen amorteras. Enligt RSV:s mening framstår det som mindre lämpligt att skattskyldighetens inträde vid fastighetsaffärer och vid andra omsättningar som gäller större belopp ofta dras ut över en tidsperiod av upp till kanske 20 år. Under den tiden kan förändringar ske, bl a i skattesatsen, som kan leda till svårigheter för köpare och säljare. RSV framhåller att nu påtalade svårigheter skulle kunna undanröjas om mottagandet av växel och revers m m likställs med kontant betalning. Svårigheterna att avgränsa den förordade behandlingen av växlar och reverser till endast fastighetsaffärer och andra större omsättningar, talar enligt RSV för att tillämpningen i nu berörda hänseenden ges generell räckvidd.

RSV har därför föreslagit sådan ändring av MF att mottagandet av växel, revers och annat skuldebrev anses som kontant betalning när det gäller att bestämma tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid tillämpningen av kontantmetoden.

Räntas inräknande i beskattningsvärdet

I RSV:s ovan återopade anvisning har uppmärksamheten också riktats på bestämmelserna i anvisningarna till 14 § MF. Enligt dessa skall i det avtalade priset inräknas avbetalningstillägg, ränta och annat pristillägg. RSV framhåller att förarbeten och författningstext angående inräknande av ränta i beskattningsvärdet främst får anses ta sikte på försäljning av varor på avbetalning och där avbetalningstillägg och finansieringstillägg helt eller delvis tas ut i form av ränta.

Säljares godtagande av revers med in-teckningsmedgivande är inte att likställa med sådana avbetalningsaffärer som avses i anvisningarna till 14 § MF. RSV har därför i sin anvisning uttalat att ränta som säljare av fastighet uppbär och som avser tid efter tillträdesdagen inte bör inräknas i beskattningsvärdet. Inte heller bör ränta som belöper på revers som utställts för utförd byggnads- eller anläggningsentreprenad och som avser tid efter överlämnandet av arbetet enligt RSV inräknas i beskattningsvärdet. Detta gäller även revers som lämnats som betalning för levererat monteringsfärdigt hus.

I skrivelsen till departementschefen tar RSV också upp bestämmelserna i MF om räntas inräknande i beskattningsvärdet. Tidigare läggs skattskyldigheten på sätt verket förordat bör ränta inte inräknas i nämnda värde. RSV förordar därför, framför allt med beaktande av praktiska synpunkter, att ränta inte skall inräknas till den del den får anses skälig med hänsyn till ränteläget vid försäljningstillfället.

RSV:s framställning har remitterats till branschorganisationer och några länsstyrelser. I flertalet remissyttranden har förslaget tillstyrkts. Det torde inte vara någon överdrift att påstå att reglerna om räntas inräknande i beskattningsvärdet haft ringa förståelse hos skattskyldiga och i sista hand betalande konsumenter. Inte heller torde det kunna bortses från att bestämmelserna i vissa fall kan leda till tunga administrativa kostnader för enskild skattskyldig. Skatteberäkningarna kan i vissa situationer

dessutom framstå som i det närmaste olösliga matematiska problem. Det är vidare numera fastslaget att avbetalningsränta för köparen i inkomsttaxeringshänseende är att anse som en avdragsgill finansieringskostnad, medan däremot räntan i mervärdeskattehänseende behandlas som del av anskaffningskostnaden.

Konkurs

H G Lundin har i SN nr 1/1971 redogjort för dittills uppkomna problem på grund av stadgandet i 3 § MF om skattskyldighet för konkursbo. Kungl Maj:t har den 29.12.70 med stöd av 76 § MF medgivit nedsättning av mervärdeskatt för konkursbo efter skattskyldig med bokföringsmässig redovisning. Beslutet innebär följande. Om skattskyldighet inträder för konkursbo för omsättning, vilken grundar sig på avtal som konkursgäldenären ingått, får konkursboet nedsättning av mervärdeskatt belöpande på förskott och 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 17:12 handelsbalken som en skattefordran mot konkursgäldenären.

Under 1971 har liknande konkursituationer aktualiserats, men där det av Kungl Maj:t lämnade medgivandet inte synes vara tillämpligt. Här avses fall där gäldenären före konkursutbrottet utfört omfattande arbeten i egen regi för avsalu och finansierat dessa med upptagna kreditiv. Rätten till avdrag för ingående skatt har gäldenären till fullo kunnat utnyttja, medan däremot skattskyldigheten för hans vid konkursutbrottet pågående arbeten åvilar konkursboet vid avyttring. Skattebeloppen kan vid nuvarande skattesats uppgå till stora belopp, framför allt inom byggbranschen, men samma situationer kan givetvis förekomma i alla branscher med lång produktionstid för upparbetade produkter och där det ankommer på tillverkningsföretaget att genom eget eller upplånat kapital finansiera produktionen. Konkursboets avyttring av gäldenärens framställda produkter medför skattskyldighet för boet. Skatten kommer därför att utgå innan utdelning till prioriterade borgenärer kan ske.

Förmånsrättsordningen i konkurs kan rubbas även på grund av bestämmelserna i 15 §. Dessa bestämmelser syftar i sak till en beloppsmässig identitet mellan säljarens utgående skatt och köparens avdrag för ingående skatt. Om säljaren sätter ned sin fordran för en fullgjord leverans får — såvida inte fråga är om sk villkorlig rabatt — minskning ske av den för den ursprungliga försäljningen redovisade skatten endast om kreditnota utfärdas. Av denna skall framgå minskningen av såväl vederlag som skatt. Kreditnota som medför rätt till minskning av utgående skatt för säljaren medför motsvarande minskning av ingående skatt för köparen. Tvekan har rätt om den del av säljares fordran som inte täcks av utdelning i konkursen i mervärdeskattehänseende skall vara att likställa med sådan nedsättning i det avtalade priset som avses i 15 § MF. Uppenbart är att säljaren i förekommande fall i sin redovisning kommer att yrka avdrag för liden förlust.

RSV har behandlat den angivna frågan i särskilt uttalande den 18.11.71 angäen-

de köparens redovisning för mervärdesskatt i fall av bristande betalning från hans sida (RSV II 1971: 14). Av uttalandet framgår att skatteanspråk inte kan riktas mot köpare när säljare på grund av liden kundförlust yrkar nedsättning av sin utgående skatt. I sådana fall brister den beloppsmässiga korrespondensen mellan säljarens utgående och köparens ingående skatt. Det allmänna får bära "skattetappet" på kundförlusterna.

RSV tar i sitt uttalande också upp en speciell situation som står kundförlusten nära, nämligen den när säljare som sålt vara med ägareförbehåll vid utebliven eller bristande betalning återtar densamma. RSV har ansett att i dessa fall återtagningsvärdet utgör nedsättning av det ursprungligen avtalade priset. Mervärdesskatt som belöper på prisnedsättningen skall därför berättiga säljaren till minskning av hans utgående skatt. Köparen skall å andra sidan göra motsvarande minskning i sin ingående skatt. Sker återtagning av vara efter inträffad konkurs hos köparen ankommer det därför på konkursboet att i sin skatteredovisning återföra ett av konkursgäldenären i förekommande fall yrkat avdrag. Fall har inträffat under 1971 där konkursboet drabbats av skyldighet att återföra stora skattebelopp för vilka konkursgäldenär med bokföringsmässig redovisning medgivit avdrag.

I ytterligare en situation kan förmånsrättsordningen rubbas på ett påtagligt sätt. Har gäldenären redovisat skatt enligt kontantmetoden ankommer det på konkursboet att redovisa den skatt som belöper på betalningar för gäldenärens vid konkursutbrottet utestående skattepliktiga fordringar. Det lär inte vara ovanligt att konkursboet utskiftar varufordringar eller överlåter dem till hugade köpare för att inom rimlig tid uppnå definitiv avveckling. Om fråga är om långfristiga eller osäkra fordringar torde köpeskillingen avsevärt avvika från fordringarnas nominella belopp. Reglerna i MF medger dock – i varje fall som bestämmelserna tolkats av RSN och RSV — knappast någon generell nedsättning av beskattningsvärdet. I den nu antydda situationen och torde med hänsyn till bestämmelserna i anvisningarna till 14 § MF om beskattningsvärdet vid diskontering och överlåtelse av växel m m konkursboet vara skyldigt att redovisa utgående skatt för det nominella värdet av överlåtna varufordringar. Konkursboet torde dock vara berättigat att före överlåtelserna skriva ned varufordringarna för sådana befarade förluster som är i det närmaste konstaterade.

Ackord

Förhållandena vid ackordsuppgörelse är i flera hänseenden likartade med dem som föreligger i en konkurssituation. I fråga om frivillig nedsättning som borgenär gör av varufordran vid ackord har RSV — i sitt ovan angivna uttalande angående konkurs — uttalat att ackordsgäldenär som redovisar mervärdesskatt enligt bokföringsmässiga grunder ej skall justera sin ingående mervärdesskatt på grund av nedsättningen av varufordringen.

Det kan antagas att RSV i sitt ställningstagande sökt nå överensstämmelse med praxis i inkomsttaxeringshänseende, enligt vilken vinst som uppkommer på grund av ackord inte tas till beskattning. KL innehåller dock i punkt 1 av anvisningarna

till 29 § en bestämmelse, enligt vilken ackordsmedgivande från borgenär med vilken gäldenären står i viss intressegemenskap inte fritas från beskattning. Denna situation har inte kommenterats i RSV:s uttalande. Det bör dock framhållas att MF inte särskilt behandlar transaktioner mellan parter i intressegemenskap. Det får därför helt ankomma på de tillämpande instanserna att bedöma transaktioner av sådant slag.

Ideella föreningar

RSN meddelade den 15.4.69 (RSN II 1969:10) anvisning angående tillämpningen av MF i fråga om vissa varor och tjänsteprestationer som tillhandahålls av ideella föreningar, stiftelser, förbund och andra liknande organisationer.

I anvisningen behandlade RSN bl a transaktioner mellan föreningen och dess medlemmar. RSN uttalade att om tillhandahållande av särskilt för medlemmarna avsedda varor skedde inom ramen för den av föreningen bedrivna verksamheten borde yrkesmässig verksamhet inte anses föreligga. De varor RSN avsåg i anvisningen har angivits som stadgar, diplom, förtjänsttecken och märken av olika slag samt vissa andra för medlemmarnas verksamhet, förkovran eller liknande ändamål speciellt avsedda varor, såsom bokföringsmaterial, facklitteratur och kurslitteratur.

RSV:s nämnd för rättsärenden har under 1971 meddelat förhandsbesked i ett ärende som gällde flygklubbs uthyrning av flygplan till medlemmar. Därvid fann nämnden att verksamheten, som uteslutande avsåg uthyrning till flygklubbens egna medlemmar, icke kunde anses som yrkesmässig i den mening, som avses i 2 § förordningen om mervärdeskatt samt punkt 1 av anvisningarna till samma paragraf. Förhandsbeskedet överklagades ej.

Det bör framhållas att sökandeklubben, som gett viss publicitet åt beskedet, var medlem i KSAK och att föreningsstatuterna inte medgav uthyrning av flygplan till andra än medlemmar. Någon konkurrenssituation gentemot de kommersiellt arbetande uthyrningsföretagen lär heller inte kunna föreligga, då förutsättningarna för dessa företags verksamhet torde vara helt annorlunda än dem som gäller för sportflygklubbarna.

Försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet

De fr o m den 1.7.70 ändrade beskattningsregler som gäller för här avsedda transaktioner har kommenterats i SN nr 1/1971. Författningsändringen innebar att den tidigare i anvisningarna till 14 § MF intagna s k 80-20-regeln ersattes med följande bestämmelse :

Vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad och ej ingår som ett led i sådan entreprenad exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp, utgöres beskattningsvärdet av hela vederlaget. Uttages särskild ersättning för inmonteringen, bestämes beskattningsvärdet för denna del av vederlaget enligt vad som gäller för tjänst som avser fastighet.

Ändringen har tillkommit i syfte att minska den konkurrensnedvridning som uppkom i fråga om försäljning av hushållskapitalvaror mellan detaljhandeln och företag som både sålde sådana varor och installerade dessa i fastighet. I förstnämnda fall utgår full skatt på varorna under det att reducerad skatt ofta utgår på hela vederlaget i det senare fallet.

De nya reglerna beträffande den här avsedda varugruppen har inte vållat några större tolkningssvårigheter då fråga varit om leveranser till vanliga bostadshus.

Däremot har leverans i förening med inmontering av utrustning och inredning till skolor, sjukhus och institutionsbyggnader av olika slag vållat åtskillig villrådighet om tolkningen av begreppet byggnads- och anläggningsentreprenad. Som en första förutsättning för att byggnads- eller anläggningsentreprenad i MF:s mening skall kunna föreligga gäller att den skattskyldige utför tjänst som avser fastighet och att de varor som han tillhandahåller i samband med tjänsteprestationen kommer att ingå i fastigheten, i varje fall som tillbehör till denna. Påtaglig osäkerhet torde råda om i vad mån den komplicerade utrustning av skilda slag som anskaffats för den verksamhet som bedrivs i de fastigheter som här avses i mervärdeskattehänseende skall kunna anses utgöra tillbehör till fastigheten.

RSN har i åtskilliga sammanhang ansett att maskiner och andra inventarier som anskaffats för industriellt eller motsvarande bruk i mervärdeskattehänseende utgöra vara även om de monterats fast i byggnad. RSN har i sin anvisning om beskattningsvärdets bestämmande vid försäljning av vara i förening med inmontering av varan i fastighet (RSN II 1970:57) uttalat att samma betraktelsesätt som nämnden anlagt på i byggnad infogade industriinventarier bör gälla även i fråga om vara av inventariekaraktär som anskaffats för annat än industriellt och motsvarande ändamål, exempelvis i sjukhus för den vårdande verksamheten eller i skolor för den undervisande verksamheten.

RR:s utslag föreligger numera i ett förhandsbeskedsärende som i viss utsträckning behandlar den här antydda problematiken.

Ett bolag hade begärt förhandsbesked om beskattningsvärdets bestämmande beträffande tillhandahållande av viss utrustning till skolbarnsbespisning. Utrustningen omfattade bl a diskbänkar, hyllställning, vägghylla, svalningsanläggning, kokvagnar och redskapsvagn. En del av utrustningen, i första hand diskbänkar, hyllor och liknande, specialtillverkades av sökandebolaget så att den passade tillgängliga utrymmen. Bolaget skulle anbringa viss utrustning i byggnaden genom fastskruvning i väggar och golv.

RSV:s nämnd för rättsärenden fann att varken den fastskruvade utrustningen eller övrig i åtagandet ingående utrustning kunde anses ingå i byggnaden som fastighetstillbehör. Vid angivna förhållanden kunde bolagets åtagande icke anses utgöra byggnadsentreprenad eller ingå såsom ett led i sådan entreprenad i den mening som avses i anvisningarna till 14 § förordningen om mervärdeskatt. Åtagandet var i stället att hänföra till försäljning av skattepliktiga varor enligt förordningen. Nämnden förklarade att den i 14 § 1) förordningen om mervärdeskatt intagna reduceringsregeln icke var tillämplig på åtagandet ifråga.

Av bolaget anförda besvär lämnades utan bifall av RR. Dess motivering skiljer sig dock från nämndens och har följande lydelse:

Även om vissa av de till ifrågakvarande leverans hörande föremålen får antagas bli hänförliga till fastighetstillhörighet, kan försäljningen av dessa föremål i förening med deras inmontering i fastigheten under förevarande omständigheter icke anses utgöra byggnadsentreprenad eller ingå som ett led i sådan entreprenad.

Vilka slutsatser som skall dras av RR:s motivering kan inte här anges. Så mycket torde dock kunna sägas att statens, landstingens och kommunernas direktupphandling av utrustning av skilda slag för användning i viss verksamhet inte kan ske till reducerad skatt, även om leverantörens åtagande kommer att innefatta inmontering av viss del av utrustningen på sådant sätt att den efter fullgjord leverans blir att anse som tillhörighet till fastighet. Däremot lämnar förhandsbeskedet ingen upplysning om i vilken omfattning avsedd utrustning kan upphandlas med reducerad skatt i totalentreprenad eller liknande former. Här kvarstår problemet att avgöra vad som av utrustningen kommer att bli tillhörighet till fastighet och vad som i mervärdesskatt hänseende behåller karaktären av vara.

Deklarationshandboken standardverket som blivit en succé!

av *Folke Nilsson* och *K Olov Andersson*

Boken ger aktuell och överskådlig information om hela skatteområdet. Vänder sig i första hand till skattekonsulenter, taxeringsfunktionärer, revisorer och ekonomichefer. Bilagan med deklarationsexempel är reviderad och innehåller de nya deklarationsformulärens samt kompletterande uppgifter om de nya skattereglerna.

Cirka pris inb. 73: — inkl. moms.

Finns i bokhandeln.
LTs FÖRLAG