

Något om redovisningsskyldighet för mervärdeskatt

Av byrådirektören Ivar Aronsson

Innebörden av begreppet redovisningsskyldighet

Reglerna om redovisningsskyldighet har tillkommit för att förenkla administrationen av mervärdeskatten. Genom en frigräns slipper de minsta kuggarna i uppborrdsmaskineriet undan den uppmärksamhet som från länsstyrelsernas sida ägnas de övriga. Att någon är undantagen från redovisningsskyldighet innebär alltså inte att han står utanför mervärdeskattesystemet. Vederbörande har inte bara rätt utan också skyldighet att debitera moms för tillhandahållna varor och tjänster. Även de minsta företagarna måste känna till mervärdeskatteförordningens bestämmelser för att kunna tillämpa rätt skattesats, för att kunna utfärda en korrekt faktura m m. Lättnaden ligger endast däri, att han kan ha en något enklare bokföring, eftersom han inte behöver lämna någon särredovisning för mervärdeskatten (i stället räknas som bekant mervärdeskatten som intäkt resp. kostnad i inkomstdeklarationen, 73 § MF). Vidare slipper han sända in registreringsanmälan och slipper bestyret att upprätta mervärdeskattedeclaration och betala in pengar. För länsstyrelsens del ligger förenklingen i att det blir ett minskat antal registreringsanmälningar att behandla, ett minskat antal deklARATIONER att granska m m. Den väsentligaste lättnaden ligger kanske däri, att länsstyrelsen inte behöver göra några ansträngningar för att spåra upp alla riktigt små jordbruk och rörelser som för en obemärkt tillvaro.

10.000-kronorsgränsen

Huvudregeln för redovisningsskyldighet i 6 § förordningen om mervärdeskatt hade från början följande lydelse: "Redovisningsskyldighet föreligger icke, så länge det kan antagas att den skattepliktiga omsättningen under närmast följande tolv månadersperiod ej kommer att överstiga 10.000 kronor". En sådan regel var givetvis svår att tillämpa. Många som lät registrera sig på hösten 1968 kom aldrig upp i en skattepliktig omsättning på 10.000 kr år 1969. Många av dessa lämnade emellertid deklARATIONER och sände in pengar för 1969. Länsstyrelserna ställdes inför ett besvärligt tolkningsproblem. För det första gällde 10.000-kronorsgränsen inte kalenderåret utan "närmast följande tolv månadersperiod" och för det andra var redovisningsskyldigheten inte knuten till vad som i efterhand kunde konstateras utan till vad man i förväg kunde anta. Bland cheferna för mervärdeskattekontoren fanns de som ansåg att personer som betalat in pengar, fastän deras skattepliktiga omsättning inte uppgick till 10.000 kr, borde få dessa tillbaka. Någon enhetlig praxis på alla de olika länsstyrelserna torde inte ha slagit igenom.

Genom en förordning som trädde i kraft den 1 juli 1970 (SFS 1970:183) har 6 § förordningen om mervärdeskatt fått ändrad lydelse: "Redovisningsskyldighet föreligger icke för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10.000 kr...". Numera är alltså redovisningsskyldigheten knuten till omsättningens storlek under sist förflutna kalenderår. Datum för ikraftträdandet kan vålla tolkningsproblem. Troligtvis kan inte den nya lydelsen åberopas ifråga om förhållandena 1969, även om fråga om viss åtgärd (t ex återbetalning) skulle väckas efter den 1 juli 1970. Däremot torde den nya lydelsen komma att tillämpas beträffande år 1970 trots att den trätt i kraft först vid halvårsskiftet.

Verksamhet som påbörjats eller upphört

Den nya huvudregeln är lättare att tillämpa i praktiken än den gamla. Samtidigt har emellertid tillkommit ett par specialbestämmelser som är svåra att tillämpa. Om skattepliktig verksamhet påbörjats eller upphört under ett visst kalenderår gäller i stället för 10.000 kr "ett häremot svarande belopp för den tid verksamheten bedrivits. För verksamhet som upphört under samma kalenderår som den påbörjats eller nästföljande kalenderår föreligger icke redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10.000 kr under den tid verksamheten bedrivits" (6 § MF i ny lydelse gällande från den 1 juli 1970). Svårigheten ligger i att fastställa när verksamhet påbörjats eller upphört. Att en butik slagit igen eller ett jordbruk utarrenderats innebär inte att skattepliktiga inkomster upphör att inflyta. I vissa "verksamheter" kan man inte tala om verksamhet i egentlig mening. Skog kan t ex stå orörd i 10 år varefter skogsägaren vidtar den enda åtgärden att han upprättar ett kontrakt om försäljning av en rotpost, varefter hans "verksamhet" inte består i annat än att passivt ta emot pengarna. Ett annat exempel från jordbrukets område kan se ut på följande sätt: En lantbrukare säljer sina sista djur i december 1969. Han erhåller likvid för djuren i januari 1970, arrenderar ut jorden den 1 april, säljer kvarvarande inventarier på auktion i september och inkasserar auktionslikviden i mars 1971. Svårigheterna att avgöra när verksamhet skall anses ha påbörjats eller upphört och att få fram utredning som underlag för ett beslut är så stora, att länsstyrelserna sannolikt tvingas presumera att verksamheten bedrivits under hela året.

Möjligheter att undgå redovisningsskyldighet

Det är givet att vissa skattskyldiga kan manipulera för att undgå redovisningsskyldighet. När det gäller större affärer kan man bara se till att beloppet blir uppdelat på flera år. Säljer man en rotpost i december för 18.000 kr kan säljaren undgå redovisningsskyldighet om han får 9.000 kr vid försäljningstillfället och resten efter nyår. Nu kan det hända att köparen inte har möjlighet att betala 9.000 kr omgående. Det är då frestande att tillgripa en lånekonstruktion ("köparen lånade tillbaka sina egna pengar mot revers"). Dylika skentransaktioner torde emellertid inte böra godkännas.

En annan speciell konsekvens av reglernas utformning skall också påpekas. Mer-

värdeskatt utgår som bekant även vid försäljning av inventarier. Med försäljning likställes byte. Om en lantbrukare under 1970 bytte sin gamla traktor värd 6.000 kr mot en ny värd 8.000 kr kommer hans skattepliktiga omsättning att ökas med 6.666 kr, även om han ännu inte betalt ett öre av mellanskillnaden. Netto-redovisning torde inte kunna tillåtas.

Redovisningsskyldighet på grund av särskilda skäl

Redovisningsskyldighet medför rätt till återbetalning om ingående skatt överstiger utgående skatt. För att återgå till fallet med rotposten kan det tänkas att köparen första året haft kostnader för maskiner, verktyg, barkning, transporter m m men att inkomsterna till största delen inflyter först året därpå. Fråga uppkommer då om tillämpning av 6 § andra stycket MF: "När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen medge att skattskyldig tills vidare skall vara redovisningsskyldig, trots att hans verksamhet är av den mindre omfattning som sägs i första stycket". Under tiden januari—mars varje år kommer till länsstyrelserna in deklARATIONER som utvisar dels att omsättningen inte uppgått till 10.000 kr, dels att vederbörande gör anspråk på återbetalning av mervärdeskatt. Genom ändring av 49 § MF (SFS 1970:183) kan länsstyrelserna numera betala ut även belopp under 1.000 kr, vilken möjlighet är avsedd att tillämpas framför allt till förmån för s k årsredovisare. Att utan vidare betala ut pengarna till en skattskyldig som inte kommer upp till 10.000 kronors omsättning kan emellertid inte anses förenligt med författningens ordalydelse. Det måste ju finnas "särskilda skäl". Om det i detta läge kommer en förfrågan från taxeringsnämnden om vederbörande är redovisningsskyldig blir svaret från länsstyrelsen kanske nekande. Nästa dag kan vederbörande ha inkommit med övertygande skäl för att han bör vara redovisningsskyldig och länsstyrelsen kan ha fattat beslut i enlighet härmed. Ställningstagandet kan emellertid också dröja till dess att taxeringsnämnden avslutat sitt arbete, varvid vederbörande taxerats med utgångspunkt från att han icke är redovisningsskyldig. Det enklaste sättet för länsstyrelsen att lösa problemet med dessa negativa deklARATIONER vore att vägra utbetalning, om inte den skattskyldige självmant kommer med "särskilda skäl", och i stället låta vederbörande avräkna beloppet året därpå om han då kommer över 10.000-kronorsgränsen. Förfarandet innebär således att frågan om redovisningsskyldighet s a s bordlägges i avvaktan på den framtida utvecklingen. Ett skäl som talar mot en sådan bordläggning av problemet är att taxeringen är avhängig av hur det ligger till med redovisningsskyldigheten. Det principiellt riktiga förfaringssättet från länsstyrelsernas sida synes därför vara att man bereder vederbörande tillfälle att åberopa de särskilda skäl som finns för redovisningsskyldighet och att det därefter snarast möjligt fattas beslut i den ena eller den andra riktningen.

Enkelt bolag

En specialregel gäller i det fall att den skattskyldige är delägare i enkelt bolag. "Redovisningsskyldighet för delägare i enkelt bolag, s k gruvbolag eller partrederi bestämmes av bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning" (anvisningar-

na till 6 § MF). Enkla bolag är vanliga. Om t ex två lantbrukare köper en skörde-tröska tillsammans för att tröska åt sig själva och andra föreligger ett enkelt bolag.

Problemet när det gäller nyssnämnda specialregel är bl a att uppställa en gräns nedåt. Ett enkelt bolag kan ha en skattepliktig omsättning på över 10.000 kr, men omsättningen för någon eller några av delägarna kan vara tämligen obetydlig. Hur små andelar som helst borde av praktiska skäl inte föranleda redovisningsskyldighet men enligt författningen finns inga undantag.

Ett annat problem är det fallet att någon som eljest inte är redovisningsskyldig för enskilt bedriven verksamhet även är delägare i enkelt bolag. Skall hans redovisningsskyldighet då gälla endast inkomsten från bolaget? Frågan får kanske anses besvarad genom ett utslag av Kungl. Maj:t den 19 mars 1970 som gällde en fiskare på Gotland. Denne man hade en mindre båt med vilken han brukade bedriva fiske på egen hand, men tidvis fiskade han också på en trålare, varvid hans andel i fångsten utgjorde 6 procent. Hela inkomsten av fiske utgjorde omkring 6.000 kr. Kungl. Maj:t lämnade utan bifall besvären över länsstyrelsens beslut, som gick ut på att redovisningsskyldighet förelåg för allt fiske. Man kan alltså säga att "bolagsfisket" drog med sig redovisningsskyldighet även för det enskilda fisket.

En eller flera verksamheter?

"Redovisning skall ske för varje verksamhet för sig. Driver någon flera verksamheter kan länsstyrelsen besluta att samtliga verksamheter tills vidare skall anses som en verksamhet i redovisningshänseende" (5 § 1 st MF). "Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen" (anvisningarna till 5 §).

10.000-kronorsgränsen tillämpas för varje förvärvskälla för sig. Har någon således flera förvärvskällor som alla är så små att omsättningen för var och en inte uppgår till 10.000 kr undgår han redovisningsskyldighet. Det kan emellertid ifrågasättas om inte länsstyrelsen med stöd av ovan angivna bestämmelse har möjlighet att föreskriva att en person med flera små förvärvskällor skall vara redovisningsskyldig. Tveksamheten i denna fråga är betingad av att bestämmelsen enligt förarbeten och handböcker har ett annat syfte, nämligen att förenkla redovisningen för den skattskyldige, om hans bokföring är så upplagd, att det är enklast med gemensam redovisning. Frågan om omsättningen i flera förvärvskällor skall sammanläggas synes dessutom inte böra vara beroende av om länsstyrelsen råkar uppmärksamma fallen eller inte.

Beträffande fiske som binäring till jordbruk föreligger ett utslag från Kungl. Maj:t, även detta från den 19 mars 1970, gällande en person på Gotland. Denne man ägde en liten jordbruksfastighet i en strandsocken. Fastigheten hade del i oskiftat fiskevatten i havet. Den skattskyldige hade en liten båt som han brukade fiska med både i det till fastigheten hörande fiskevattnet och i allmänt vatten. Kungl. Maj:t ogillade besvären över länsstyrelsens beslut enligt vilket jordbruket och fisket borde betraktas som en verksamhet.

En vanlig företeelse inom jordbruket är tröskbolag och liknande sammanslutningar. Dessa verksamheter redovisas i inkomstskattehänseende ibland som rörelse, vil-

ket inte alltid är riktigt. När det gäller gränsdragning mellan jordbruk och binäring till jordbruk å ena sidan och rörelse å andra sidan finns ganska vaga riktlinjer i anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen: "... Drives... verksamhet i större omfattning såsom mera fristående företag och med särskilda därför avsedda byggnader eller inrättningar, särskilda maskiner eller inventarier och i huvudsak särskild arbetspersonal, är verksamheten att hänföra till rörelse". Den enklaste utvägen från länsstyrelsernas sida vore att trycka hårt på "större omfattning" och tillämpa detta så att det helt enkelt måste vara så stora inkomster att 10.000-kronorsgränsen överskrides. I så fall föreligger ju under alla omständigheter redovisningsskyldighet och det är av mindre vikt om det blir en eller två registreringar. För att den skattepliktiga omsättningen skall uppgå till 10.000 kr kan emellertid den totala omsättningen behöva överstiga 16.700 kr eftersom de flesta tjänsterna i jordbruket beskattas endast till 60 procent. Det är ovisst om en sådan gränsdragning överensstämmer med den som anses riktig vid inkomsttaxeringen.

"Tekniskt skattskyldiga"

10.000-kronorsgränsen gäller inte sk tekniskt skattskyldiga t ex bensinstationer. Anledningen till att dessa inordnats i mervärdeskattesystemet är just att de skall få lyfta av ingående moms utan inskränkningar trots att deras skattepliktiga omsättning är obetydlig. Även den obetydligaste bensinmack skall således registreras, vilket antagligen innehavaren betraktar som ett tvivelaktigt privilegium om han inte planerar större investeringar.