SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 9 1963 **Årg. 13**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Mervärdeskatten — ett aktuellt skattepolitiskt debattämne

Av direktör Bo G. Sandström

Den historiska utvecklingen

Mervärdeskatt (taxe sur la valeur ajoutée) infördes i Frankrike år 1954 efter en kontinuerlig utvecklingsprocess, som tog sin början redan med den år 1936 införda produktionsskatten. Ehuru mervärdeskatten i fransk utformning, dels till följd av svårigheten att frigöra sig från tidigare gällande bestämmelser rörande omsättningsbeskattning och dels till följd av politiska hänsynstaganden, kom att innehålla en mångfald undantagsbestämmelser och sålunda ej kan anses som en fullt riktigt utformad mervärdeskatt, fick den likväl stor betydelse, icke minst för den franska industriens konkurrensmöjligheter på exportmarknaderna. Detta gällde alldeles särskilt i förhållande till länder med någon form av kumulativ omsättningsbeskattning, framför allt Tyskland. Mervärdeskatten eller som den också kallas, nettoomsättningsskatten, har nämligen, som närmare skall behandlas längre fram, en stor fördel framför en kumulativ bruttoomsättningsskatt, sådan som den tyska, på så sätt att man vid den förra men icke vid den senare kan uppnå fullständig skatteutjämning vid gränsen. De franska varorna kunde därför införas till Tyskland helt fria från omsättningsskatt, vilket däremot icke var möjligt i fråga om tyska exportvaror till Frankrike. I det senare fallet belastades varorna alltid, till följd av det kumulativa systemets egenart, med en större eller mindre återstod av tysk omsättningsskatt, oavsett de utjämningsåtgärder som från tysk sida vidtogs vid gränsen. Inom vissa branscher, t. ex. järn- och stålindustrien, påverkades på så sätt konkurrensförhållandena i hög grad.

Den kumulativa bruttoomsättningsskatten, sådan den tillämpas exempelvis i Tyskland, har sålunda en konkurrensstö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:38

rande verkan, den är, som man brukar säga, icke konkurrensneutral varken i fråga om utrikes- eller inrikeshandeln. Detta beror framför allt på, att skatten drabbar omsättningen i varje led. Kan man eliminera ett eller flera led, sparar man omsättningsskatt En producent, som säljer sina varor i egna detaljhandelsaffärer ha rsålunda en lägre omsättningsskattebelastning på sina varor, än om han säljer dem till en grossist och denne i sin tur till en detaljist. En dylik skatt stör alltså konkurrensförhållandena icke blott på så sätt att olika varor belastas olika utan även på så sätt, att samma slags varor under vissa omständigheter kan få olika stor omsättningsskattebelastning. Nära förknippad härmed är också bruttoomsättningsskattens koncentrationsfrämjande verkningar. Ju fler led man vertikalt kan eliminera, ju större blir omsättningsskattebesparingen. På så sätt får de kapitalstarka företagen en fördel. Dock bör framhållas att koncentrationssträvandena oftast har helt andra och mera bärkraftiga motiv än en besparing av omsättningsskatt, men redan det förhållandet, att bruttoomsättningsskatten i någon mån stimulerar till koncentration inom näringslivet, är mindre tilltalande och borde vara helt främmande för en omsättningsskatt. Dessa bruttoomsättningsskattens nackdelar är mindre märkbara, så länge skattesatsen är låg, men genom de stigande statsutgifterna och därmed följande tryck uppåt på skattesatsen, blir skattens nackdelar så småningom klart framträdande. Vad Tyskland beträffar torde man våga påstå, att diskussionen om en omsättningsskattereform tog fart först, då skattesatsen år 1951 höjdes till 4 %. Denna diskussion har sedan dess fortgått med oförminskad styrka och givit upphov till en mängd betänkanden och förslag från såväl de politiska partiernas, näringslivets som regeringens sida. På senare år har även det utredningsarbete, som bedrivits inom den europeiska gemensamma marknaden på detta område, haft stor inverkan.

Mervärdeskattens system

Mervärdeskatten beräknas på omsättningen under redovisningsperioden, exempelvis en månad, efter en skattesats som kan antagas vara 10 %. (Vid varje försäljning utfärdas faktura och å denna upptas dels varans pris utan skatt, dels skatten och dels bruttobeloppet. Varan noteras i räkenskaperna till sitt nettopris å varukonto. Skatten noteras å ett särskilt skattekonto.) Från det så framräknade skattebeloppet har företagaren emellertid rätt att avdraga den skatt, som han erlagt för varor och tjänster, som han under samma period köpt från olika leverantörer inom eller utom landet. Eftersom mervärdeskatten alltid skall separat anges å alla fakturor är skattebeloppen relativt lätta att fastställa. Skillnaden mellan ovannämnda belopp utgör den summa, som den skattskyldige företagaren skall inbetala till skattemyndigheten. Överstiger avdraget den mervärdeskatt, som beräknas å den egna omsättningen under en redovisningsperiod, får differensen överföras till nästa. Vid den slutliga årliga avräkningen av skatten kan restitution erhållas. (Givetvis kan restitution medges, om man så vill, redan vid den förstnämnda redovisningsperiodens utgång.) Genom skattens konstruktion drabbas sålunda endast mervärdet, nettoomsättningen av skatt, vilket i sin tur medför att skattesatsen, för att möjliggöra ungefär samma skatteintäkter som en bruttoomsättningsskatt ev. måste sättas så högt som 10 %.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:38

Om sålunda antages att ett företags egna försäljning uppgår till 100.000, uppgår mervärdeskatten till 10 %, d. v. s. till 10.000. Har varuinköpen under samma redovisningsperiod varit 50.000 och sålunda den mervärdeskatt, som erlagts för dessa varor, 5.000, skall företagaren till skattemyndigheten endast inbetala 5.000. Som redan tidigare nämnts, skall skattebeloppet alltid anges på fakturan. I den skattskyldiges räkenskaper förs antingen en varuinköpsbok med en särskild kolumn för den å varan erlagda mervärdeskatten (förskatten) eller också uppläggs i räkenskaperna ett särskilt förskattekonto. På varukontot förs på så sätt varuinköpen och lagerbehållningarna med sina nettobelopp, d. v. s. utan någon i värdet ingående mervärdeskatt. På motsvarande sätt noteras varuförsäljningar och skatten på sålda varor i räkenskaperna.

Eftersom ett företags mervärdeskatteskuld för det i produktions- resp. distributionskedjan efterkommande företaget är avdragsgill såsom det senares förskatt, underlättas skattens övervältring i jämförelse med ett bruttoomsättningsskattesystem, så mycket mera som öppen övervältring av skatten (i motsats till vad fallet är med gällande tyska omsättningsskattesystemet) är i lag föreskriven. Mervärdeskatten får på så sätt karaktären av en genomgående post och blir till en del av priset först i det ögonblick, då varan övergår till konsumenten. Man kan för att framhäva detta också beteckna mervärdeskatten som en konsumtionsskatt med uppdelad betalning.

Mervärdeskatten har icke såsom bruttoomsättnings-skatten någon koncentrationsfrämjande verkan. En företagare kan nämligen inte genom att förena flera vertikala led inbespara omsättningsskatt. Ett exempel belyser detta:

	Varuinköp utan mervärdeskatt + värdeökning	Mervärdeskatt	Totalt fakturabelopp (försäljning)	Värdeökning	Mervärdeskatt — förskatt
I:a ledet:					
Inköp	26:40	2:93	29:33		
Värdeökning	15:70			15:70	
Mervärdeskatt 11,11 %[1]	42:10	4:68			4:68
Försäljning			46:78		—2:93
					1:75
2:dra ledet:					
Inköp	42:10	4:68	46:78		
Värdeökning	12:60			12:60	
Mervärdeskatt 11,11 %	54:70	6:08			6:08
Försäljning			60:78		—4:68
					1:40

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:38

Om ovanstående två led sammanslås till ett enda, med en värdeökning av (15:70 + 12:60 =) 28:30 blir resultatet följande:

	Varuinköp utan mervärdeskatt + värdeökning	Mervärdeskatt	Totalt fakturabelopp (försäljning)
Inköp	26:40	2:93	29:33
Värdeökning	28:30		
	54:70		
Mervärdeskatt 11,11 %		6:08	
Försäljning			60:78
Skatt att inbetala	(1:75 + 1:40)	3:15	

[1] Mervärdeskatten har här beräknats till 10 % av försäljningspriset, inklusive skatten, alltså 11,11 % å försäljningspriset exklusive skatten.

Företag, som i sig innefattar flera led, har således vid ett mervärdeskattesystem icke någon omsättningsskattemässig fördel av sin koncentration. Oavsett hur många led en vara måste passera på sin väg till konsumenten, motsvarar dess skattebelastning både i slutledet och på varje punkt av produktions- och distributionsvägen alltid den nominella skattesatsen, till skillnad från vad fallet är vid en kumulativ bruttoomsättningsskatt.

Varor som exporteras är befriade från mervärdeskatt. Skulle den mervärdeskatt, som erlagts för de av exportören inköpta varorna, ej kunna avdragas från mervärdeskatt å annan skattepliktig försäljning, erhålles restitution. Något omständligt och inexakt restitutionsförfarande av det slag, som nödvändiggöres vid gällande tyska omsättningsskattesystem, behövs sålunda icke.

Vid ett konsekvent genomfört mervärdeskattesystem motsvarar utjämningsskattesatsen å importerade varor den normala mervärdeskattesatsen. Om utjämningsskatten ingår i beskattningsunderlaget som i ovan givna exempel (d. v. s. 11,11 % av importvärdet), så motsvarar de importerade varornas skattebelastning den skatt, som åvilar inom landet förvärvade varor. Utjämningsskatten blir på så sätt en verklig förskatt för importören, vilken han har rätt att dra av från den mervärdeskatteskuld som uppstår när han försäljer varan till efterföljande led.

Avdrag för den på investeringsvarorna vilande mervärdeskatten

En viktig fråga är i vilken utsträckning företagen skall ha rätt att från sin mervärdesskatteskuld avdraga den mervärdeskatt, som erlagts vid inköp av investeringsvaror. Endast genom att man medger avdrag även för den mervärdeskatt, som åvilar investeringarna kan man helt eliminera mervärdeskattens inverkan på företagens prissättning. Vägrar man avdrag för den mervärdeskatt, som åvilar någon viss investeringsvara, uppstår därigenom en kumulativ verkan, som omöj-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:38

liggör en exakt beräkning av skattebelastningen på varorna och verkningarna för export- och importhandeln blir i så fall mycket oförmånliga. Fullt avdrag för den mervärdeskatt, som betalats å alla inköpta investeringsvaror, är en förutsättninig för att man skall kunna dra full nytta av mervärdeskattens fördelar.

Frågan om den tidpunkt, då avdrag för nyssnämnda mervärdeskatt skall medges, alltså om avdrag skall medges omedelbart eller pro rata temporis, har vållat meningsskiljaktigheter. Till en början bör här beaktas omsättningsskattesystemets syfte och sättet för dess utformning. Eftersträvas en skatt på värdeökningen, så bör varje företags värdeökning läggas till grund för beskattningen, varvid investeringarna bör beaktas endast i den mån de i företagsekonomisk mening förbrukas för framställning av varorna, d. v. s. endast den del av mervärdeskatten som motsvarar de årliga avskrivningarna bör få avdragas från företagets mervärdeskatteskuld. Men om som i detta fall en konsumtionsskatt eftersträvas kan det ej bli fråga om beskattning i sådana produktions- resp. distributionsled, vilka icke direkt tillgodose konsumtionen. En mervärdeskatt, som betalats i föregående led, bör alltså i sin helhet övervältras på konsumtionen utan hänsyn till den del, med vilken den ingår i den föreliggande värdeökningen.

Om den i tidigare led erlagda mervärdeskatten icke får avdras omedelbart, blir det nödvändigt att bokföra beloppet å ett särskilt förskattekonto för investeringar, å vilket årligen blott en del skulle kunna avdragas. Härigenom skulle det ännu ej avdragna restbeloppet utgöra ett räntefritt lån till staten, vilket företagen finge finansiera. Detta skulle innebära en ökad finansieringsbörda för företagen och skulle med nödvändighet resultera i en större eller mindre inverkan på prisbildningen och även — om än i relativt ringa mån — i en viss kumulativ verkan.

Mot tanken på omedelbart och fullständigt avdrag för den på inköpen vilande mervärdeskatten har framhållits att kapitalkrävande företag härigenom skulle gynnas framför arbetskrävande företag och att icke önskvärda konjunkturverkningar skulle uppkomma. I det senare hänseendet anses det, att ett sådant avdrag skulle utgöra en stimulans till investeringar, som under en högkonjunktur skulle kunna leda till en överhettad konjunktur med inflationsverkningar, och under en lågkonjunktur till en skärpning av depressionen. Under en högkonjunktur, sägs det, gör man stora investeringar för att utvidga produktionskapaciteten och därvid utgör den omedelbart avdragsgilla mervärdeskatten på gjorda investeringar en likviditetshjälp för vidare utvidgningar. Men om konjunkturkurvan plötsligt svänger nedåt, söker företagen i görligaste mån begränsa sina investeringar och råvaruinköp, man säljer från befintliga lager. Den sålda varan beskattas då till full skattesats utan möjlighet till annat än mindre avdrag för på investeringar och varuinköp vilande mervärdeskatt. På så sätt uppkommer en ökad likviditetspåfrestning med åtföljande skärpning av den nedåtriktade konjunkturen. Härvid har man emellertid utgått ifrån, att en företagare på grund av den likviditetshjälp, som erhålls genom det omedelbara och fulla skatteavdraget, verkställer investeringar, som icke äro erforderliga av företagsekonomiska skäl, vilket knappast kan vara riktigt. Det torde icke i första

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:38

hand vara skattemässiga skäl, som ligger till grund för företagens investeringar och även andra invändningar synes kunna göras mot antagandet om konjunkturverkningarna. I det förslag till mervärdeskatt som förbundsregeringen i Tyskland i juli i år förelade kabinettet, har man emellertid accepterat principen om avdrag pro rata temporis, trots att man från olika håll inom det tyska näringslivet riktat skarp kritik häremot, då det s. k. Referentenentwurf gick ut på remiss i våras.

Befrielser och speciella bestämmelser

Mervärdeskatten är till följd av sin byggnad känsligare än de flesta andra beskattningsformer för varje slag av specialbestämmelser och det är därför nödvändigt med särskild försiktighet vid införandet av skattebefrielser och undantagsbestämmelser, om icke systemet skall bli otillfredsställande och ogenomförbart. Det gäller här att finna en framkomlig väg mellan ett absolut förbud mot befrielser och undantag och de tungt vägande skäl, som i vissa fall talar för sådana specialbestämmelser.

Det fortsatta arbetet på en mervärdeskatt

Det ovannämnda tyska förslaget till en mervärdeskatt kommer att behandlas av förbundsdagen innevarande höst. Redan under våren och försommaren har som nyss nämnts det tyska näringslivet fått tillfälle att yttra sig över Referentenentwurf. Av naturliga skäl kommer denna diskussion liksom det arbete, som på området bedrivs inom den gemensamma marknaden, att vara av behov för den fortsatta diskussionen här hemma om en svensk mervärdeskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:38