SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN NR 7–8 1968

Mervärdeskatten I

Några huvuddrag av assessorn Birger Stening

Inledning

I prop. till årets vårriksdag (prop. 1968 : 100) föreslås att mervärdeskatt införes den 1 januari 1969 och att den allmänna varuskatten samtidigt avvecklas. De nuvarande punktskatterna berörs däremot inte av förslaget. Bevillningsutskottet (BeU 1968: 45) tillstyrker i princip den utformning mervärdeskatten fått i prop. liksom tidpunkten för införandet av skatten och varuskattens avveckling. I några detaljfrågor förordas emellertid en något annorlunda teknisk lösning och utskottet föreslår dessutom att ett slutligt ställningstagande på vissa punkter hänskjuts till 1968 års höstriksdag. Riksdagsbeslut (Rskr 294) föreligger nu i enlighet med utskottets hemställan.

I det följande redogöres i allt väsentligt endast för huvuddragen av den nya beskattningsmetoden. De olika detaljbestämmelserna kommer att behandlas i direkt anslutning till författningstexten i förordningen om mervärdeskatt i ett senare nummer av denna tidskrift.

Nuvarande omsättningsskatt

Mervärdeskatten kan sägas vara en utveckling och finslipning av den typ av skatt som representeras av den allmänna varuskatten. En jämförelse mellan de båda skattetyperna visar därför bäst mervärdeskattens innebörd.

Den allmänna varuskatten omfattar konsumtionen inom landet av varor och tjänster som avser varor. Vidare omfattar den importen av varor för direkt konsumtion. Skatten är en s. k. ettledsskatt där skattskyldigheten åvilar den som inom landet yrkesmässigt tillhandahåller skattepliktig vara eller tjänst till slutlig konsument. I fråga om import är det konsumenten själv som blir skattskyldig.

Konsumentbegreppets utformning medför enligt nuvarande bestämmelser om allmän varuskatt att inte endast den privata och offentliga konsumtionen utan även investeringar och vissa anskaffningar av omkostnadskaraktär inom näringslivet belastas med omsättningsskatt. Resultatet blir att kumulativa skatteeffekter uppkommer vid beskattningen av tillhandahållande inom landet. Till bilden hör vidare att exporten belastas med skatt på exportföretagens investeringar och övriga skattebelagda anskaffningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

En nackdel som också sammanhänger med utformningen av konsumentbegreppet i den allmänna varuskatten är, att skattskyldig som tillhandahåller varor eller tjänster måste bedöma om hans kund i författningens mening är konsument eller inte. Anser han att kunden är konsument, måste han också avgöra om tillhandahållandet som sådant skall hänföras till skattefritt material.

Inom grossist- och detaljhandeln föreligger i regel inga svårigheter att bedöma kundens status i skattehänseende. På andra områden av näringslivet är det däremot inte ovanligt med sådana svårigheter. Den skattskyldige säljaren är ansvarig mot beskattningsmyndigheten och intressekonflikter mellan denne och köparen kan uppkomma.

Beskattningsområdet vid den allmänna varuskatten innefattar i princip alla varor av lös egendoms natur. Byggnadsmaterial och fastighetstillbehör räknas som vara. Däremot räknas byggnad inte som vara och är följaktligen undantagen från skatteplikt. I fråga om tjänster knytes skatteplikten endast till prestationer som avser varor.

Skatteredovisningen sker genom särskilda deklarationer som samtidigt användes som inbetalningskort för skatten. Enligt huvudregeln skall skatten redovisas löpande för redovisningsperioderna januari—februari, mars—april osv. Senaste redovisningsdag är den 18 i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Redovisningen är preliminär och skatten fastställes först i samband med taxeringen för beskattningsåret.

Mervärdeskatteprincipen

Som framgår av det föregående sker hela skatteuttaget av allmän varuskatt i samband med tillhandahållande av varor och tjänster till slutlig konsument. Någon avlyftning av skattebelastningen på investeringar och annat som vidlåder tillhandahållandet från tidigare led i produktions- och distributionskedjan förekommer inte. Vad som i princip i materiellt hänseende främst skiljer mervärdeskatten från den allmänna varuskatten är att man inom den förra undanröjer de kumulativa skatteeffekter som följer av den nuvarande beskattningsmetoden.

Ett sådant resultat nås genom att den som är skattskyldig till mervärdeskatt — näringsidkare som driver rörelse eller jordbruk — vid sin redovisning av denna skatt får dra av all den mervärdeskatt som han själv fått betala vid anskaffningar av olika slag för sin skattepliktiga verksamhet. Den skattskyldige skall till beskattningsmyndigheten redovisa skillnaden mellan skatten på sin omsättning — dvs. skattebelopp som kunden har att betala till den skattskyldige på förvärv från denne — och den skatt på anskaffningar till sin verksamhet som den skattskyldige har att betala till sin leverantör. Innebörden härav är att skatten på det skattepliktiga objektet endast träffar det mervärde som den skattskyldige tillfört objektet och att den skattskyldige fungerar som skatteuppbördsman.

För att kumulativa skatteeffekter skall kunna undvikas i beskattningssystemet och för att skatten skall få en produktions- och konsumtionsneutral verkan kräves att alla led i produktions- och distributionskedjan för ett skattepliktigt objekt i skattehänseende behandlas på samma sätt. Vidare måste skatten i princip omfatta hela näringslivet, det enskilda liksom det offentliga. Mervärdeskatten är därför principiellt sett utformad som en generell flerledsskatt. Den omfattar alla led från råvaru-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

producenten till detaljhandlaren eller motsvarande och — så långt detta anses praktiskt möjligt — hela näringslivet.

Med ett beskattningssystem som är utformat på sådant sätt saknar den skattskyldige anledning att undersöka kundens status i beskattningshänseende. Denna bedömning får en skattskyldig kund själv göra. Är han inte skattskyldig utan privat konsument uppkommer självfallet inga sådana problem.

Även om mervärdeskatten är en flerledsskatt leder den med hänsyn till att avdragsrätten omfattar alla produktions- och distributionsled och i princip alla områden av näringslivet till en beskattning endast av den egentliga konsumtionen. Skatten kan efter hand som mervärdet hos det skattepliktiga objektet beskattas sägas gå in och ut genom de olika leden av skattskyldiga näringsidkare för att slutligen stanna hos konsumenten. Med denna utformning av skatten kan kalkylering av priser i varje led av produktions- och distributionskedjan ske med bortseende från all skatt som hänför sig till föregående led. Skatten blir i motsats till den allmänna varuskatten både produktions- och konsumtionsneutral.

En sådan verkan av skatten kräver emellertid även att varje skattskyldig skall kunna lyfta av sin ingående skatt snabbt och fullständigt. Kan han inte göra detta kan ränteeffekter och likviditetssvårigheter tänkas uppkomma och skatten på så sätt få en oneutral verkan. Skatten är därför utformad så att den medger snabb och fullständig skatteavlyftning.

Kravet att eliminera konkurrenssnedvridande effekter av skatten anses även böra medföra att den yrkesmässiga importen beskattas. Beskattningen skall ske vid införseln i samband med tullbehandlingen och importören får rätt till avdrag för denna skatt liksom för annan ingående skatt på förvärv för skattepliktig verksamhet.

En av fördelarna med mervärdeskatten är att exporten avlastas all ingående skatt i de olika produktions- och distributionsleden fram till den svenska gränsen. Detta sker genom att den skatt som exportören — det sista ledet — betalat till sin leverantör på investeringar och andra anskaffningar lyfts av i exportörens skatteredovisning. Eftersom exportören inte fakturerar den utländska beställaren någon skatt och alltså inte har någon utgående skatt på egen omsättning, blir skatteredovisningen vid renodlad export alltid negativ.

Självfallet kan förhållandena emellertid vara sådana att den ingående skatten på anskaffningar även inom andra områden av näringslivet än exportgrenarna kommer att överstiga skatten på omsättningen, dvs. den utgående skatten. Eftersom avlyftningen av den ingående skatten måste ske snabbt och fullständigt innebär utformningen av mervärdeskatten rätt för alla skattskyldiga till mervärdeskatt att få tillbaka överskjutande ingående skatt. Denna rätt inträder i nära anslutning till den tidpunkt då den skattskyldiges betalningsplikt gentemot sin leverantör aktualiseras. Också exportörerna är skattskyldiga även om deras omsättning inte beskattas och har därför rätt till avdrag för den ingående skatten.

Liksom nuvarande omsättningsskatt skall mervärdeskatten redovisas löpande för bestämda redovisningsperioder. Enligt huvudregeln infaller flera sådana perioder under ett kalenderår. Skatten skall redovisas och betalas inom viss tid efter utgången av varje redovisningsperiod. Redovisningen gäller inte den enskilda varan

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

eller tjänsten utan avser varje gång den skatt som belöper på den skattskyldiges hela skattepliktiga omsättning — den utgående skatten — för redovisningsperioden och den skatt som hänför sig till alla anskaffningar under samma redovisningsperiod för den skattepliktiga verksamheten — den ingående skatten.

Den skattskyldige får välja mellan att redovisa mervärdeskatten enligt kontantmetod eller enligt faktureringsmetod. Väljer han kontantmetoden inträder skattskyldigheten när likviden för hans prestation inflyter och han blir redovisningsskyldig vid nästkommande redovisningstillfälle. Enligt faktureringsmetoden torde skattskyldighet också i regel inträda när likvid inflyter kontant, såvida fordran inte uppkommit dessförinnan. I det senare fallet inträder skattskyldigheten när faktura utfärdas. Även enligt faktureringsmetoden föreligger redovisningsskyldighet inom den respittid som följer på redovisningsperioden. För båda redovisningsmetoderna gäller vidare att samma metod skall tillämpas vid redovisning av utgående och ingående skatt. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger vid kontantmässig redovisning när betalning skett till leverantören och enligt faktureringsmetoden när betalning skett eller, om skuld dessförinnan uppkommit, när faktura erhålles från leverantören.

Mervärdeskattens omfattning

Mervärdeskatten borde som framgår av det föregående omfatta alla grenar av näringslivet för att få en helt konkurrens- och konsumtionsneutral verkan. Olika skäl, allmänpolitiska, administrativa och skattetekniska eller en kombination av sådana synpunkter, kan emellertid motivera undantag från en annars i princip generell tillämpning.

Så har administrativa hänsyn lett till att skatten utformats med en frigräns som från redovisningsskyldighet undantar näringsidkare med liten årsomsättning. Näringsidkare med en årlig skattepliktig omsättning som inte överstiger 10.000 kr slipper därför deklarera mervärdeskatt. Han betalar skatt till sina leverantörer på samma sätt som andra skattskyldiga och är för övrigt i princip själv skattskyldig. Han får emellertid inte dra av någon ingående skatt men skall å andra sidan ej heller till skattemyndigheten betala in den skatt han tar ut av sina kunder. Dessa har rätt till avdrag för ingående skatt på sina förvärv även från leverantör som ligger under frigränsen.

Här skall inskjutas att begreppet omsättning i mervärdeskattesammanhang generellt används i en speciell betydelse. Med omsättning förstås här försäljning av vara eller av byggnad i byggnadsrörelse eller tillhandahållande av tjänst, dvs. utförande av tjänst eller förmedling av sådan. Med försäljning likställs byte. Vidare räknas som omsättning uttag av vara ur verksamhet för annat ändamål än för försäljning, när rätt till avdrag förelegat för ingående skatt. För att omsättningen skall vara skattepliktig kräves, som framgått av det föregående, att den sker i en yrkesmässigt driven verksamhet och avser objekt som inte är undantaget från skatteplikt. Verksamheten skall vidare för att kunna inrymmas under skatten kunna hänföras under jordbruk eller rörelse i kommunalskattelagens mening.

För att återgå till undantagen från den generella tillämpningen av skatten kan nämnas att det på varusidan finns en rad speciella undantag från skatteplikt. Dessa

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

undantag, exempelvis vissa publikationer, vissa fartyg och vissa luftfartyg, är motiverade av såväl skattetekniska som andra skäl. Även på tjänstesidan görs undantag från skatteplikt varigenom delar av näringslivet av olika skäl ställs utanför skattens tillämpning. Här märks kanske främst bank-, försäkrings-, revisions-, läkar-, tandläkar- och resetjänster. Tjänster inom nöjesbranschen, exempelvis artistuppträdanden av skilda slag, inrymmes ej heller under skatten. En närmare redogörelse för skattepliktens omfattning på tjänsteområdet och beträffande varor kommer att lämnas i den aviserade artikeln i ett följande nummer av tidskriften.

Trots att åtskilliga varor och tjänster ligger utanför skattens tillämpning innebär mervärdeskattesystemet mycket väsentliga utvidgningar både av skattskyldighet och skatteplikt i jämförelse med vad som nu gäller för den allmänna varuskatten.

Här är i fråga om skattskyldigheten främst att notera att jordbrukarna inordnats i skattesystemet enligt de allmänna reglerna. Utvidgningen betyder en stark ökning av antalet skattskyldiga med åtföljande krav på utbyggnad av administrationsapparaten.

Av intresse är vidare den utvidgning av skattskyldigheten som sammanhänger med att skatten är generellt tillämplig vid import av skattepliktiga varor liksom utvidgningen av skatteplikten till att avse även handeln med begagnade bilar. På båda dessa områden förutsätter riksdagen emellertid — även om man beslutat i sakfrågan — ytterligare överväganden om lämpligaste tekniska lösning.

Skatteplikten för varor utvidgas vidare bl. a. genom att begreppet vara i mervärdeskatten inbegriper upplåtelse av rättigheter av skilda slag. Här märks rätt till exempelvis skogsavverkning, jord, sten eller annan naturprodukt och fotografisk bild.

Beträffande byggnader märkes att skattskyldigheten omfattar den som i byggnadsrörelse omsätter byggnader. Här föreligger en klar utvidgning av skattens omfattning i förhållande till den allmänna varuskatten. Mervärdeskattens bestämmelser får ses mot bakgrunden av att skatteplikt införes för tjänster som avser entreprenader. Skatten är därför utformad med den begränsningen att skatteplikt för byggnad endast föreligger för byggnader som utgör lager i byggnadsrörelse. Försäljes sådan byggnad eller tas den i anspråk för att överföras exempelvis till fastighetsförvaltning, skall säljaren ta ut skatt på vederlaget eller, när sådant inte utgår, på byggnadens värde. Byggnaden som sådan är därefter ”avskattad”. Förvärvar en byggmästare en färdig byggnad för att därefter bygga om denna, ingår byggnaden i fråga om mervärdeskatt ej i hans byggnadsrörelse. Material från rörelsen som används för ombyggnadsarbetet beskattas som uttag. Självfallet får den skattskyldige avlyfta ingående skatt i sin byggnadsrörelse. Innehav av byggnader i fastighetsförvaltning omfattas däremot inte av skatten. Skatteplikt för mark föreligger ej heller i något fall.

I fråga om tjänster innehåller mervärdeskatten, förutom skatteplikt för tjänster som avser skattepliktiga varor, också väsentliga nyheter. Tjänster som avser mark och innefattar undersökning, planering m. m. och tjänster som avser växande skog, odling eller annan växtlighet och innefattar en rad i författningstexten uppräknade prestationer av olika slag är sålunda skattepliktiga. Detta gäller även tjänster som avser byggnad, an-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

nan anläggning som utgör fastighet enligt förordningen om mervärdeskatt, stängsel eller liknande och innefattar skilda likaså i författningstexten uppräknade prestationer.

Till skattepliktiga tjänster hör vidare bl. a. rumsuthyrning i hotellrörelse, automatisk databehandling, skrivbyråverksamhet, reklam och annonsering.

En betydelsefull nyhet är att transport av varor räknas som skattepliktig tjänst. Detta är nödvändigt om skatten skall få en konkurrens- och konsumtionsneutral verkan. Resetjänster, dvs. tjänster som avser befordran av personer, är däremot inte skattepliktiga och inte heller tjänster som avser transport av resgods eller postbefordran av annat än postpaket och gruppkorsband.

Skatteplikten för transporttjänster avser transporter inom landet. All transport av varor till och från utlandet är undantagen från skatteplikt. Detta betyder att transporten av en exportvara i princip är skattepliktig så länge transporten berör svenskt område. På motsvarande sätt är en transport i anslutning till import av vara skattepliktig från den svenska gränsen och in i landet. I praktiken kan s. k. genomgående transportdokument emellertid tänkas ändra bilden så, att transporten i sin helhet blir enhetligt behandlad i skattehänseende.

Åtskilliga detaljbestämmelser finns att redovisa på beskattningsområdet men en sådan redovisning får anstå till den förutskickade artikeln i ett senare nummer av tidskriften.

Skattesats och beskattningsvärde

Skatten utgår med 10 procent av beskattningsvärdet. Detta värde utgör vederlaget inräknat skatt vid försäljning och saluvärdet inräknat skatt vid uttag.

I vissa fall utgöres beskattningsvärdet inte av hela vederlaget eller saluvärdet. Vid omsättning av byggnad eller monteringsfördigt hus har man för att eliminera skatteeffekter på boendekostnaden fastställt beskattningsvärdet till 60 procent av hela omsättningsbeloppet skatten inräknad.

Sistnämnda beskattningsvärde tillämpas av samma skäl även beträffande byggnads- eller anläggningsentreprenad och i fråga om tjänst som avser fastighet. Utan en sådan reduktion av beskattningsvärdet skulle vidare i dessa fall konkurrenssnedvridande effekter kunna uppstå. Bestämmelserna innebär också att skattskyldig som själv anskaffar material men anlitar entreprenör för byggnadsarbete skall betala skatt på hela anskaffningskostnaden för materialet.

Beträffande vissa tjänster har man gått ett steg längre, nämligen till ett beskattningsvärde av endast 20 procent av vederlaget inräknat skatt. Fråga är om tjänster som avser yttre vatten- eller avloppsledning, väg, gata, bro, spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled eller viss projektering, ritning, konstruktion och liknande.

För omsättning som avser servering eller rumsuthyrning utgör beskattningsvärdet 60 procent av vederlaget inräknat skatt eller, i fråga om uttag, av saluvärdet inräknat skatt. Det är speciella skäl som här fått spela in.

Frågan hur beskattningsvärdet för de begagnade bilarna slutligen kommer att fastställas står ännu öppen. I prop. föreslogs procenttalet 60 men bevillningsutskottet förordade ytterligare överväganden angående lämpligaste sättet att inord-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

na handeln med sådana bilar i mervärdeskattesystemet.

Registrering

För att näringsidkare skall komma med i mervärdesskattesystemet måste han registreras som skattskyldig. Anmälan för registrering lämnas till länsstyrelsen i det län där verksamheten bedrives. Gäller det flera verksamheter skall anmälan lämnas för varje särskild verksamhet. Anmälan skall göras senast två veckor innan verksamheten påbörjas eller övertas.

Allmänna bestämmelser om skattskyldighet

Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet omsätter skattepliktig vara, byggnad eller tjänst och den som yrkesmässigt exporterar vara eller tjänst. Även den som importerar skattepliktig vara är skattskyldig. Skattskyldig är vidare den som inom landet yrkesmässigt omsätter vissa från skatteplikt undantagna varor och tjänster, vilket sammanhänger med avdragsrätten.

Med vara förstås materiellt ting som inte är mark eller byggnad. Ingen skillnad föreligger i beskattningshänseende mellan råvaror och konsumtionsvaror eller mellan nya och begagnade varor.

Någon definition på begreppet byggnad lämnas inte. Vad som skall förstås med byggnad torde framgå av sammanhanget vid den praktiska tillämpningen av skatten.

Alla de tjänster som skall beskattas bestämmes genom uppräkning i författningstexten och genom att undantag anges från eljest föreliggande skatteplikt.

Rätten till avdrag för ingående skatt på anskaffningar är knuten till skattskyldigheten. För att en exportör skall kunna lyfta av ingående skatt från exportvarorna kräves sålunda att han är skattskyldig. Han blir därmed redovisningsskyldig och skall deklarera även om han i det renodlade exportfallet inte har någon utgående skatt på omsättningen att redovisa. På grundval av deklarationerna och vad som i övrigt kan framkomma återbetalar beskattningsmyndigheten till exportören vad han betalat sina leverantörer i ingående skatt. Motsvarande gäller beträffande skattskyldigheten för vissa icke skattepliktiga objekt.

För att ge en näringsidkare möjlighet att även under uppbyggnadsperioden — dvs. innan någon skattepliktig omsättning kan förekomma eller förekomma endast i begränsad omfattning — lyfta av ingående skatt på investeringarna finns en specialbestämmelse. Enligt denna kan länsstyrelsen medge att sådan näringsidkare skall anses som skattskyldig. Särskilda skäl skall då vara för handen. Man har närmast haft i tanke verksamheter med mycket lång uppbyggnadstid, exempelvis kraftverksbyggen.

En nyhet för skattelagstiftningen är att handelsbolag eller kommanditbolag som sådant är skattskyldigt och inte delägarna i bolaget. För enkelt bolag, partrederi och s. k. gruvbolag gäller skattskyldigheten däremot delägarna. Möjlighet finns emellertid att få en av delägarna utsedd till skattskyldig för bolagets hela verksamhet.

Redovisningsperioder

Skattskyldighetens inträde har redan berörts liksom att skatten redovisas för bestämda redovisningsperioder. Enligt huvudregeln omfattar varje redovisningsperiod två kalendermånader. Perioderna är januari—februari, mars—april osv. När särskilda skäl föreligger kan redovisnings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

period emellertid minskas till en kalendermånad eller utsträckas till fyra sammanhängande kalendermånader eller halvt eller helt kalenderår.

För exportörerna kan en kort redovisningsperiod med åtföljande möjlighet till snabb återbetalning från beskattningsmyndigheten av den ingående skatten på exporten vara av värde från likviditets- och räntesynpunkt. Å andra sidan kan det i fråga om vissa andra näringsidkare, nämligen sådana med förhållandevis liten omsättning, ur administrativ synvinkel vara värdefullt med längre redovisningsperioder än enligt huvudregeln.

Deklaration, skattebetalning och restitution

Redovisningen skall ske genom deklaration på fastställd blankett. Denna deklarationsblankett tjänar samtidigt som inbetalningskort för skatten. Det är med andra ord här fråga om samma system som nu tillämpas för den allmänna varuskatten. Sista respitdag för deklaration och skattebetalning är dock framflyttad till den 5 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. När synnerliga skäl föreligger kan Konungen medge förlängning av respittiden.

Deklaration skall avges på heder och samvete och avse dels omsättningen under redovisningsperioden, dels den utgående skatten på periodens omsättning reducerad med den ingående skatten på anskaffningar under samma period. Är den utgående skatten större än den ingående betalas skillnadsbeloppet in till beskattningsmyndigheten. I motsatt fall lämnas deklarationen till myndigheten och den skattskyldige får restitution på skillnadsbeloppet från denna. Förutsättning för restitution är emellertid enligt huvudregeln att fråga är om belopp på minst 1000 kr. Är beloppet mindre får detta avräknas i följande skatteredovisning. Beloppet kan även kvittas mot överskjutande utgående skatt i annan verksamhet som den skattskyldige driver. Varje verksamhet skall nämligen enligt huvudregeln redovisas för sig.

Förfarandet

En avgörande skillnad gentemot vad som nu gäller förfarandet för den allmänna varuskatten är att varje redovisningsperiod i mervärdeskattesystemet är en sluten enhet. Redovisningsperioden kan om man så vill sägas motsvara ett slags ”beskattningsår”. Någon motsvarighet till nuvarande preliminära skatteredovisning finns inte utan varje deklaration är ”slutlig”. Skatten fastställes genom fastställelsebeslut och någon taxering till mervärdeskatt förekommer ej.

Beskattningsmyndighet är — bortsett från skattebeläggningen vid import — länsstyrelsen. Beslut som sådant om fastställelse av skatt är preliminärt intill dess slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut ändå skall anses föreligga två år efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Skatten anses fastställd enligt deklarationen när sådan lämnats. Något formellt preliminärt beslut tillställes inte den skattskyldige om han inte underlåtit att deklarera eller avvikelse sker från deklaration. Framkommer nya omständigheter som föranleder ändring av preliminärt beslut meddelas nytt sådant beslut. Fråga om preliminärt beslut får dock inte väckas efter den 30 november andra året efter utgången av det år under vilket den ifrågavarande redovisningsperioden gått till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

ända. Den yttersta gränsen för meddelande av preliminärt beslut är satt till utgången det nämnda andra året.

Meddelat preliminärt beslut skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas eller återbetalas och skälen för beslutet. Av detta skall vidare framgå att den skattskyldige kan erhålla slutligt beslut om fastställelse av skatten. Han skall då begära sådant beslut inom en månad efter det han fått del av det preliminära beslutet.

Preliminärt beslut kan således inte överklagas hos högre myndighet utan endast ändras genom nytt sådant beslut. Genom det slutliga beslutet om fastställelse av skatt som skall innehålla besvärshänvisning till prövningsnämnden öppnas däremot besvärsvägen. Det är emellertid att märka att ett s. a. s. automatiskt slutligt beslut inte kan överklagas. Sådant beslut anses som nyss antytts föreligga i enlighet med preliminärt beslut vid den berörda tvåårsperiodens utgång, om det preliminära beslutet inte redan dessförinnan på den skattskyldiges begäran fastställts genom slutligt beslut.

Mervärdesskatten är vidare utformad så, att möjlighet ges till efterbeskattning. Sådan beskattning får inte ske senare än under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket ifrågavarande redovisningsperiod gått till ända. Den får ej heller ske innan slutligt beslut om fastställelse föreligger.

Införsel

Som framgått är länsstyrelsen beskattningsmyndighet utom i fråga om skatteuttaget vid import. I det senare fallet är tullen beskattningsmyndighet och reglerna för tull gäller därför även för mervärdeskatten. Detta betyder att respittiden för inbetalning av skatt till myndigheten blir en annan än för omsättning inom landet. Skatten skall i regel betalas inom 15 dagar från införseltillfället. Då är det emellertid fråga om en skattebetalning som till sin natur närmast bör jämföras med den skattebetalning som en köpare gör till sin leverantör och inte med en skatteredovisning till länsstyrelsen. En jämförelse mellan respittiderna vid redovisning till länsstyrelsen och tullmyndigheten bör därför undvikas som tämligen meningslös.

Frågan om den säkerhet för tull som tullbestämmelserna föreskriver skall gälla även mervärdeskatten vid import står ännu öppen med hänsyn till bl. a. uttalanden av bevillningsutskottet.

Besvär m. m.

Över slutligt beslut om fastställelse föres besvär hos prövningsnämnden. Besvärstiden är två månader och det är den skattskyldige och ett särskilt allmänt ombud som kan anföra besvär. Detta sammanhänger med att chefen för den enhet — mervärdeskattekontoret — inom länsstyrelsen som omhänderhar mervärdeskatten är den som meddelar de preliminära och slutliga fastställelsebesluten. Finner denne att preliminärt beslut är felaktigt, meddelas som framgått av det föregående nytt sådant beslut eller, om den skattskyldige begär det och respittiden inte gått ut, slutligt beslut. Däremot får han inte anföra besvär.

Besvär över prövningsnämndens beslut föres hos kammarrätten och över kammarrättens utslag hos regeringsrätten. Statens talan föres här av det nyss nämnda allmänna ombudet. Detta är en nyhet som föranletts av den ställning som beslutande i första instans som tillkommer chefen för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

mervärdeskattekontoret och som diskvalificerar honom som part i skatteprocessen. Besvärstiden är även här två månader.

I fråga om besvär över tullmyndighets beslut beträffande mervärdeskatt gäller bestämmelserna om tull. Generaltullstyrelsen är sålunda första besvärsinstans och regeringsrätten sista.

Under detta avsnitt kan även nämnas att riksskattenämnden också beträffande mervärdeskatten får meddela anvisningar, bindande förklaringar och förhandsbesked.

Vidare bör framhållas att mervärdeskattens konstruktion innebär att utgående sådan skatt inte utgör intäkt och ingående avdragsgill skatt inte kostnad i inkomsthänseende. Redovisningen av mervärdeskatten skall hållas skild från den skattskyldiges affärsbokföring och skatten ingår inte i något avskrivningsunderlag.

Mervärdeskatteförordningen innehåller vidare en rad andra bestämmelser med anknytning såväl till de materiella reglerna som till förfarandet, exempelvis om möjlighet till avdrag för förlust på fordran, inverkan av rabatt, återbäring eller bonus, anstånd med betalning av skatt, indrivning av skatt, straff och viten. Det skulle emellertid föra för långt att här gå in på alla dessa bestämmelser.

Övergångsbestämmelser

Som redan nämnts träder mervärdeskatteförordningen i kraft den 1 januari 1969. Förordningen skall fr. o. m. denna dag tillämpas på varje omsättning som medför skattskylidghet oavsett om skattskyldighet tidigare inte förelegat för motsvarande omsättning enligt den allmänna varuskattens bestämmelser. Det sagda innebär också att tillhandahållande som skett före årsskiftet 1968/69 och för vilket skattskyldighet enligt varuskattens bestämmelser skulle inträtt först under 1969 blir skattepliktigt enligt de nya reglerna. Man kan kanske förenklat uttrycka saken så, att varuskatt fr. o. m. den 1 januari 1969 automatiskt blir mervärdeskatt.

För näringsidkare som inte nu är skattskyldig till allmän varuskatt gäller det att i kontrakt eller på annat sätt söka gardera sig, så att han kan få ut den mervärdeskatt som han i händelse av skattskyldighet efter årsskiftet tvingas avkräva sin kund. Skulle han inte ha något civilrättsligt stöd för sitt skattekrav, kan det måhända hjälpa honom att för kunden framhålla att denne har avdragsrätt för samma skatt. Skattebeloppet kommer ju, om kunden också är skattskyldig, endast att gå in och ut i hans verksamhet. Är kunden en icke skattskyldig konsument kan problem emellertid tänkas uppkomma vid omsättning på grund av långtidskontrakt utan skatteklausul. Alldeles otänkbart är det emellertid inte att en eller annan specialbestämmelse kan komma att utfärdas för att mildra vissa verkningar av övergångsbestämmelserna.

Byggnadsentreprenörer och andra företagare som utför arbete på fastighet får vid redovisning för mervärdeskatt dra av den allmänna varuskatt som belastar inneliggande lager av byggnadsmaterial den 31 december 1968. Närmare bestämmelser härom kommer senare att meddelas. Motsvarande skattebelastning på inneliggande lager förekommer inte inom andra områden av näringslivet.

Slutligen skall nämnas att ett särskilt investeringsavdrag införts genom SFS 1968: 87. Avdrag medges med 10 procent av anskaffningskostnaden för varuskattebelagda investeringar under 1967 och 1968. Avsikten är att förhindra stagnation i investeringsverksamheten i väntan på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25

den nya skatten med den rätt denna ger till avdrag för ingående skatt på investeringarna.

Personalfrågor

Tanken är att de nuvarande varuskattekontoren vid länsstyrelserna efter årsskiftet 1968/69 skall fungera som mervärdeskattekontor. För detta behövs som redan framhållits personalförstärkningar. Dessa beräknas till omkring 175—180 personer. Härtill kommer att tullen beräknas behöva en förstärkning med omkring 60 personer för sin befattning med den nya skatten. Även riksskattenämndens byrå för indirekt beskattning måste förstärkas.

För varuskattekontorens del innebär mervärdeskatteförordningens ikraftträdande den 1 januari 1969 att man redan under 1968 måste registrera största möjliga del av de näringsidkare som blir skattskyldiga till mervärdeskatt. Härtill kommer information till de skattskyldiga om den nya skatten. Detta tillkommande arbete får sålunda utföras jämsides med handhavandet av den allmänna varuskatten. Efter årsskiftet kvarstår arbetet med formalgranskning och kontroll av den sista preliminärredovisningen för allmän varuskatt. Denna slutredovisning skall ske senast den 18 januari 1969 oavsett om näringsidkaren har brutet räkenskapsår eller inte. Vidare kvarstår en tid framöver det arbete som sammanhänger med taxering och eftertaxering till allmän varuskatt jämsides med handhavandet av mervärdeskatten.

Den närmare utformningen av personalförstärkningarna på länsstyrelsesidan är när detta skrives ännu inte fastställd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:39:25