Mervärdeskatten under 1972

Av avdelningsdirektören Göran Olofsson

Under år 1972 har endast ett fåtal ändringar och tillägg gjorts i förordningen (1968:430) om mervärdeskatt (MF). Vidtagen ändring av 47 § avser bestämmelserna om restavgift. Genom ny lydelse av 2 och 10 §§ föreligger skatteplikt om Kungl Maj:t förordnat därom för tjänst som omfattas av förordnande enligt 2 § tredje stycket, s k frivilligt inträde. Slutligen har i förordningen införts en ny paragraf, 76 a §, som innehåller bestämmelser om återbetalning i vissa fall av mervärdeskatt som utgått vid förvärv som gjorts av utländsk beskickning eller diplomatisk personal. Ändringen av 47 § återfinns i SFS 1972:82; övriga tillägg och ändringar i SFS 1972:558.

Restavgift

Enligt den tidigare lydelsen av 47 § tredje stycket utgick inte restavgift om skatt, som ej fastställts i enlighet med avlämnad deklaration, betalades inom den tid som angetts i länsstyrelsens beslut om fastställelse av skatt.

I proposition 1972:15 anförde departementschefen att det visat sig att bestämmelserna kunde utnyttjas i syfte att undgå restavgift, trots att skattebetalningen medvetet förhalats. Det fanns därför skäl att ändra bestämmelserna så, att restavgift i princip skall tas ut så snart skatt inte betalas i den tid och ordning som anges i 22 § för avlämnande av deklaration. Även i de fall skatten genom särskilt beslut fastställs till högre belopp än som inbetalats skall således restavgift tas ut. Departementschefen fann att den föreslagna ordningen i vissa fall kunde te sig obillig, exempelvis när höjningen av skatten sker efter avgörande av komplicerade tolkningsfrågor eller när den skattskyldige inte själv tagit ut någon skatt. I sådana fall kunde det, enligt departementschefens mening, finnas fog för att medge befrielse från eller nedsättning av restavgift. Möjligheter till befrielse föreligger enligt 47 § tredje stycket. Befrielse borde kunna medges ex officio i samband med fastställelse av skatt.

Propositionen gav anledning till ändring av 47 § tredje stycket, som i nu avsedd del har följande lydelse:

Betalas icke skatt inom den tid då deklaration för den redovisningsperiod skatten avser skall lämnas enligt 22 § tredje stycket, utgår restavgift.

Det bör beaktas att de nya reglerna innebär en avsevärd skärpning. Påtagliga risker för restavgiftskrav föreligger t ex om skattskyldig alltför lätt faller undan för beställares krav på skattefrihet för viss leverans, som beställaren betraktar som skattefri eller om skatteberäkningarna görs med tillämpning av felaktig reduceringsregel. I åtskilliga fall torde skattskyldig för att inte ta strid med sin beställare ha tagit ut för låg skatt. För att skydda sig har dock den skattskyldige tillförsäkrat sig rätten att efterdebitera beställaren all skatt, som kan komma att utkrävas för den företagna transak-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:45

tionen. Beskattningsmyndighetens fastställelse av ytterligare skatt att betala över den deklarerade skall numera i princip också innehålla krav på restavgift. Först om transaktionen kan anses innefatta svårbedömbara beskattningssituationer kan myndigheten avstå från restavgift.

Frivilligt inträde

Enligt MF är den skattskyldig som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara, byggnad eller tjänst. Vidare är den skattskyldig som i sådan verksamhet omsätter vara eller tjänst som omfattas av de kvalificerade undantagen eller exporterar vara eller tjänst, som vid yrkesmässig omsättning inom landet medför skattskyldighet. Som ett komplement till nu nämnda regler kan Kungl Maj:t enligt 2 § tredje stycket på ansökan förordna om skattskyldighet t v för omsättning av annan tjänst än sådan, vars omsättning medför skattskyldighet, s k frivilligt inträde.

Det har nämligen visat sig att vissa verksamheter, som enligt de allmänna grunderna för MF inte medför skattskyldighet, ofta har mycket stora skattebelastningar på förvärv för den bedrivna verksamheten. Avnämarna av tjänsterna kan vara skattskyldiga till mervärdeskatt. Deras verksamhet belastas därför indirekt med ej avdragsgill skatt i betydande utsträckning.

Om de verksamheter som här avses medges frivilligt inträde, utgör de inte längre principvidriga "döda" led som skapar kumulativa skatteeffekter. Den som förklaras skattskyldig genom frivilligt inträde får nämligen rätt till avdrag för all ingående skatt.

Till skillnad från andra skattesystem innehåller mervärdeskattesystemet den stundom förbisedda konsekvensen att skattskyldighet, även om med denna följer skyldighet att ta ut skatt för tillhandahållna prestationer, medför en fördel inte bara för den skattskyldige utan också för hans skattskyldige uppdragsgivare. Frivilligt inträde har medgetts antingen för sådan verksamhet i vilken avnämarna som regel är skattskyldiga eller också har man i förordnandet särskilt stadgat om skattefrihet för tjänster som tillhandahålls ej skattskyldig uppdragsgivare. Även om det frivilliga inträdet i undantagsfall medfört att skatt uttagits för transaktioner med ej skattskyldig uppdragsgivare innebär detta inte att priset för den tillhandahållna tjänsten därigenom fördyrats med det belopp som på fakturan angetts som påslag för mervärdeskatt. Det pris den skattskyldige betingat sig har inte behövt inrymma kostnadstäckning för ej avdragsgill skatt som utgått vid förvärv för verksamheten.

Sammanfattningsvis kan sägas att det frivilliga inträdet knappast i sak inneburit ett utvidgat krav på skatt från det allmänna. Det är snarare så att det allmänna avstått från att definitivt skatta av förvärv för eljest ej skattskyldiga verksamheter, som tillhandahåller tjänster med hög ingående skattebelastning åt skattskyldiga avnämare.

Riksskatteverket (RSV) och beskattningsmyndigheterna har därför uppfattat det frivilliga inträdet så att om skattskyldighet förordnats för viss verksamhet följer också skatteplikt för de tjänster som omfattas av skattskyldigheten. Stöd för en sådan uppfattning finns i dåvarande bevillningsutskottets uttalanden (BeU 1968: 45 och 1969: 25).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:45

Regeringsrätten (RR) har dock i dom den 21 september 1972 i anledning av besvär av innehavare av hamn över förhandsbesked av RSV i fråga om skyldighet att erlägga mervärdeskatt för hamnavgifter konstaterat, att hamninnehavaren till följd av föreskrifterna i kungörelsen (1968:616) är skattskyldig till mervärdeskatt för den omsättning av tjänster, för vilka de i målet ifrågavarande hamnavgifterna utgjort ersättning. Av detta förhållande följer emellertid, enligt RR, inte att dessa tjänster blir skattepliktiga. Något beslut av riksdagen förefinnes ej, varigenom eller med stöd varav ifrågavarande tjänster ålagts skatteplikt till mervärdeskatt. Mervärdeskatt skulle därför inte utgå på de i ansökningen angivna hamnavgifterna.

Utgången av målet gav departementschefen anledning att i prop 1972: 119 begära förtydligande av de bemyndiganden som getts Kungl. Maj:t att förordna om skattskyldighet för vissa tjänster. Därvid borde enligt hans mening klart sägas ut att förordnande om skattskyldighet kan kombineras med skatteplikt. Om så ej sker kunde det uppkomna svårigheter för företagen att särskilja tjänster som är skattepliktiga från sådana som enligt förordnandet skulle vara skattefria. Ytterligare skäl av teknisk och administrativ natur anfördes för skatteplikt för de nu ifrågavarande tjänsterna.

I 10 § MF har nu införts följande stadgande:

Skatteplikt föreligger också, i den mån Konungen förordnar därom, för tjänst som omfattas av förordnande enligt 2 § tredje stycket.

Viss omredigering har skett av 2 § i anslutning till ändringen av 10 §.

Ikraftträdandebestämmelserna har fått det något ovanliga innehållet att de getts retroaktiv verkan i vissa fall. I fråga om förordnande om frivilligt inträde som redan meddelats äger sålunda 2 och 10 §§ i den nya lydelsen tillämpning från början av den tid förordnandet gäller, i den mån detta avser tillhandahållande av tjänst åt skattskyldig som ägt rätt att göra avdrag för skatt som debiterats för tjänsten. Detta får till följd att den som medgetts inträde i systemet endast i undantagsfall torde behöva återbetala uttagen skatt.

Återbetalning av skatt som utgått vid förvärv som gjorts av främmande beskickning eller diplomatisk personal

Tidigare har de utländska beskickningarna i sak varit befriade från mervärdeskatt som utgått vid förvärv för bl a byggnader och inredningar. Befrielsen har dock medgetts i den omgången att entreprenörer och leverantörer på begäran av uppdragsgivaren fått ansöka om skattebefrielse enligt 76 § för sina leveranser till beskickningarna. Sådan befrielse har medgetts regelmässigt. Genom den nu i förordningen intagna 76 a § befrias leverantörerna från detta bestyr. Skatt skall tas ut i vanlig ordning för varuleveranser och tjänster till beskickningarna. Återbetalningen av skatt blir en sak mellan beskickningen och beslutande myndighet, numera RSV.

Viss personal vid de utländska beskickningarna och lönade konsulaten medges numera i överensstämmelse med internationell kutym enligt 76 a § återbetalning av skatt som utgått vid förvärv av vissa varor och tjänster. Även i dessa fall sker återbetalning efter ansökan från köparna. Dessa kan därför inte liksom hittills påfordra skattefrihet när de förvärvar varor och tjänster från den som är skattskyldig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:45

Meddelanden från RSV

Anvisningar och uttalanden från RSV om tillämpningen av MF har varit få. Tillämpningen av MF i dess nuvarande lydelse får väl i allt väsentligt anses ha funnit sin form. Otympligheter och tillämpningssvårigheter föreligger dock inom vissa avsnitt av beskattningsområdet. Med dem arbetar dock den hösten 1971 tillsatta översynsutredningen. Ett betänkande är att vänta inom kort. RSV har därför av lättförståeliga skäl avstått från att ge ut anvisningar som skulle kunna komma att överspelas av lagändringar innan de ens hunnit slå igenom.

Förhandsbeskeden under år 1972 har i stort varit av "in casu" karaktär. I den mån de ansetts ha allmänt intresse har publicering skett i meddelandeserien.

Viss uppmärksamhet bör dock ägnas åt en av regeringsrätten den 24 februari 1972 meddelad dom i anledning av besvär över förhandsbesked av RSV rörande avdragsrätt för ingående skatt, då skadeståndsskyldighet gentemot tredje man uppkommer i verksamhet för vilken skattskyldighet för mervärdeskatt föreligger (RSV II 1972: 11).

Här bör först erinras om dåvarande riksskattenämndens (RSN) anvisning den 29 april 1969 (RSN II 1969:114) angående skadereglering av vissa försäkringsfall.

I anvisningen har RSN tillerkänt skattskyldig skadelidande rätt till avdrag för ingående skatt som utgått vid återanskaffningar på grund av inträffad skada. Som villkor för avdragsrätten uppställs dock det kravet att avdraget skall kunna styrkas av faktura ställd på den skadelidande. Det är ovidkommande om kostnaderna för skadans avhjälpande direkt eller i sista hand får bäras av den skadelidande själv, hans försäkringsgivare, den skadevållande eller dennes försäkringsgivare.

Nämnden har inte direkt uttalat sig om den vållandes rätt till avdrag för skatt som utgått vid återanskaffning till ersättning för vållad skada. Av det nu ifrågavarande förhandsbeskedet framgår att nämnden inte ansett att avdragsrätt tillkommer den vållande. Nämndens synsätt lär överensstämma med vad som gäller i bl a de danska och tyska skattesystemen.

RR har i sin dom emellertid tillerkänt även den vållande avdragsrätt under vissa villkor för skatt som utgått vid återanskaffning. I domen uttalades bl a följande:

> Ifrågavarande kostnader för ersättning eller reparation av skadad egendom får – under de av bolaget i ansökningen angivna förutsättningarna – anses utgöra normalt påräkneliga kostnader i bolagets verksamhet till vilka hänsyn tagits i de kalkyler som ligger till grund för bolagets priser.
>
> Den mervärdeskatt som bolaget erlägger vid nyanskaffning respektive reparation är vid angivna förhållanden hänförliga till förvärv för bolagets skattepliktiga verksamhet. Bolaget är därför berättigat att avdraga skatten såsom ingående skatt.

Frågan om kostnaderna för förvärven har tydligen tillmätts avgörande betydelse för avdragsrätten. I ansökningen har framställts bl a följande fråga (fråga 4):

> Bolaget har tecknad ansvarighetsförsäkring, varigenom bolaget åvilande skadeståndsskyldighet övertagits – med bortseende från självrisk – av försäkringsbolaget. Äger i sådant fall sökandebolaget avdraga mervärdeskatt, som upptagits på av försäkringsbolaget betald faktura avseende reparation av den skadelidandes egendom resp. nyanskaffning av likvärdig egendom, under förutsättning att fakturan ställs på sökandebolaget.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:45

RSV besvarade frågan nekande. Regeringsrätten besvarade frågan sålunda:

Beträffande fråga 4 finner Kungl. Maj:t, att kostnaden för nyanskaffning respektive reparation, oavsett på vem fakturan utställes, icke utgör någon kostnad för bolaget och att på grund härav bolaget ej har rätt till avdrag för mervärdeskatten. I denna del gör Kungl. Maj:t därför ej ej ändring i förhandsbeskedet.

Det kan måhända antas att RSV:s och RR:s beslut i fråga 4 tillkommit utifrån skilda synsätt. RSV har ansett att fråga över huvud taget inte varit om förvärv för verksamhet som medfört skattskyldighet. Detta gäller oberoende av om förvärven inneburit kostnad eller ej i den vållandes verksamhet.

RR har tydligen i nu förevarande fall funnit, att till den del nyanskaffningarna ombesörjs av det vållande sökandebolaget, fråga får anses vara om avdragsgrundande förvärv för bolagets verksamhet även om förvärven gjorts för tredje mans räkning. Överlåter däremot bolaget skaderegleringen på sin försäkringsgivare kan nyanskaffningarna inte grunda avdragsrätt, då de inte innebär kostnad för bolaget. Att bolaget indirekt haft kostnader i form av i mervärdeskattehänseende ej avdragsgrundande försäkringspremier synes vara utan betydelse.

RSV har inte velat dra alltför vittgående slutsatser av ett enda förhandsbesked. Den av RSN den 29 april 1969 meddelade anvisningen har därför inte återkallats.

Frågan om rätt till avdrag för skatt som utgått vid återanskaffning på grund av skada har utomordentligt stor betydelse vid bestämmandet av försäkringsvärdet för tillgångar i verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt RSN:s fortfarande gällande anvisning är det för den skattskyldige tillräckligt att försäkra de egna tillgångarna till återanskaffningsvärdet exklusive mervärdeskatt. Den i sak obeskurna avdragsrätten för skatt som utgår vid återanskaffningar innebär att försäkringsvärdet kan sättas 15 % lägre för lös egendom och som regel 9 % lägre för fast egendom, än om avdragsrätten skulle vara beroende av formerna för skaderegleringen.

När det gäller skador, som skattskyldig i sin verksamhet vållar ej skattskyldig tredje mans egendom, synes det nu återgivna förhandsbeskedet kunna ges den tolkningen att ”bot in natura” som den vållande själv lämnar är i fråga om lös egendom 15 % billigare och i fråga om fast egendom 9 % billigare än kontant skadestånd eller ”bot in natura” via egen försäkringsgivare.

Om den skadelidande är skattskyldig blir formerna för skaderegleringen avgörande för den slutliga skattebelastningen på gjorda återanskaffningar. Fakturering på den skadelidande grundar enligt RSN alltid avdragsrätt för denne. Fakturering på den vållande synes enligt RR:s dom kunna grunda avdragsrätt för den vållande om denne själv har att bära kostnaderna för återanskaffningarna. Överlåter den vållande skaderegleringen på egen försäkringsgivare är han enligt RR avskuren från avdragsrätt oavsett hur faktureringen sker.

Det får antas att vid skada återanskaffningarna liksom hittills kommer att faktureras på den skadelidande i de fall denne är skattskyldig. Skaderegleringarna kan då, oavsett på vem kostnaden slutgiltigt stannar, ske utan skattebelastning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:05:45