SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

Nr 3 1974

Kontrollaktion på vacklande grund

Av civilekonomen Bror Olsson

I Skattenytt nr 10/1973 har jag framfört kritik mot det allmännas agerande inom ramen för en landsomfattande kontrollaktion benämnd El 67-aktionen. Kritiken har bemötts av skattedirektören vid riksskatteverkets kontrollavdelning, C-G Petersson, genom en replik i samma nummer av tidskriften.

Vad Petersson anför i sin replik ger anledning till erinringar från min sida. Då jag emellertid fått tillfälle att framföra dessa erinringar i annat sammanhang, skall jag här avstå från att gå i polemik. I stället vill jag nu i all korthet redogöra för ett El 67-mål, som avgjorts i högsta instans helt nyligen — den 18 december 1973.

Bakgrund

Målet gäller ett aktiebolag, vars verksamhet kan sägas innefatta två grenar — dels försäljning av elartiklar från öppen butik, dels arbeten med elinstallationer i fastigheter.

Alltsedan varuskattens införande år 1960 har bolaget för sin försäljningsverksamhet varit registrerat som skattskyldigt till allmän varuskatt. I sina deklarationer har bolaget ägt tillämpa den s k nettometoden fram till en tidpunkt strax efter årsskiftet 1965/1966; för tiden därefter har bolaget haft att tillämpa bruttometoden. Omläggningen från netto- till bruttometod har kommit till stånd på uttrycklig begäran av vederbörande beskattningsmyndighet — länsstyrelsen — som fattat särskilt beslut i frågan just i anslutning till nyssnämnda årsskifte. Formellt har länsstyrelsen givit sitt beslut till känna på så sätt, att man hos bolaget först begärt returnering av tidigare utfärdat registreringsbevis och därefter tillställt bolaget ett nytt — vari ändringen av redovisningsmetod blivit vederbörligen iakttagen. Utöver detta har länsstyrelsen vid samma tid lämnat bolaget särskilda instruktioner om hur varuskattedeklarationerna fortsättningsvis skulle i tekniskt hänseende upprättas.

Beskattningsmyndighetens uttryckliga krav på bolaget att övergå till bruttoredovisning i deklarationerna är en i målet mycket betydelsefull faktor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:34

Som ett led i El 67-aktionen har taxeringsrevision ägt rum hos bolaget under hösten 1969. Vederbörande granskningsman har i sin revisionspromemoria gjort gällande, att bolaget under årens lopp inköpt en del materiel för installationsverksamheten i obeskattat skick och att värdet av denna materiel inte kommit att inräknas i bolaget åsatta varuskattetaxeringar. Med motivering att skattskyldighet för materielen ifråga finge anses åvila bolaget har granskningsmannen föreslagit eftertaxering till allmän varuskatt med vissa belopp för vart och ett av taxeringsåren 1966, 1967 och 1968.

Hos prövningsnämnden har vederbörande taxeringsintendent därefter framställt yrkande om eftertaxering i enlighet med granskningsmannens förslag. Vad taxeringsintendenten anfört i sin framställning har bolaget å sin sida lämnat helt och hållet oemotsagt. Prövningsnämnden har till alla delar bifallit taxeringsintendentens yrkande.

Viktigt att notera är att de åsatta eftertaxeringarna inte gäller butiksvaror utan varor med karaktär av materiel för bolagets installationsverksamhet.

Över prövningsnämndens eftertaxeringsbeslut har bolaget reservationsvis anfört besvär hos kammarrätten. Trots påstötning har bolaget inte utvecklat grunden för sin talan. Kammarrätten har därefter beslutat lämna eftertaxeringarna utan ändring.

Det kan sägas att bolagets agerande i underinstanserna genomgående präglats av passivitet. Anledningen till detta skall i förevarande sammanhang lämnas därhän.

Bolaget har emellertid gått vidare till regeringsrätten och där yrkat undanröjande av påförda eftertaxeringar till allmän varuskatt. Inför målets avgörande i högsta instans har en mycket omfattande skriftväxling ägt rum mellan parterna. Regeringsrätten har själv spelat en aktiv roll i det förberedande utredningsarbetet — nämligen genom att förordna om särskild undersökning vad beträffar omständigheterna kring bolagets påtvingade byte av redovisningsmetod.

Regeringsrättens dom

Målet synes ha haft en betydande sprängkraft i regeringsrätten. Om samtliga tre eftertaxeringar, som bolaget påförts och överklagat, har det rått delade meningar på den dömande sidan.

För systematikens skull är det nödvändigt att här avrapportera domslut, domskäl och särskilda yttranden för varje eftertaxering för sig.

Eftertaxeringen för 1966

Bolaget påförd eftertaxering för 1966 hänför sig till tid, varunder bolaget ägt tillämpa nettometoden i sin varuskatteredovisning. Denna eftertaxering har regeringsrätten undanröjt med följande motivering.

— —

"Den av bolaget bedrivna verksamheten har omfattat dels bl a återförsäljning av elektrisk materiel dels elektriska installationer i fastigheter. I målet är emellertid upplyst att bolaget för ifrågavarande beskattningsår ägt redovisa sin skattepliktiga omsättning enligt den s k nettome-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:34

toden. Vid sådant förhållande och då ej kan anses visat att bolaget inköpt de i målet aktuella varorna obeskattade för återförsäljning kan det ej läggas bolaget till last att detta i sina varudeklarationer underlåtit att redovisa de varor som använts under beskattningsåret i dess installationsverksamhet.

På grund av det anförda undanröjer Kungl. Maj :t den åsatta eftertaxeringen."

— —

Som redan antytts har regeringsrätten emellertid inte varit enig i sin bedömning. Två regeringsråd har velat lämna eftertaxeringen för 1966 orubbad. Deras motivering lyder så här.

— —

"Bolaget bedriver installationsverksamhet, för vilken skattskyldighet till allmän varuskatt icke åligger bolaget, och därjämte även försäljningsverksamhet som medför skattskyldighet till sådan skatt för bolaget. I målet är fråga huruvida leveranser av materiel skett för installationsverksamheten eller för försäljningsverksamheten.

Bolagets leverantörer har för sin bedömning av skatteplikt vid viss leverans varit hänvisade till uppgift från bolaget om vilken verksamhetsgren bolaget avsåg att tillföra det inköpta. Det måste därför anses att varor och materiel, som bolaget varit medvetet om att de förvärvats i obeskattat skick, var att hänföra till den verksamhetsgren där skattskyldigheten åvilade bolaget, d v s till försäljningsverksamheten.

Vid taxeringsrevisionen har hävdats, att leveranserna avsett obeskattade varor. Härav kan den slutsatsen dragas, att räkenskapshandlingarna icke klart anger huru härmed förhåller sig, t ex genom sådana noteringar som vid s k öppen debitering av allmän varuskatt skulle ha visat att fråga varit om beskattade varor. Bolaget har helt allmänt bestritt den vid taxeringsrevisionen hävdade uppfattningen men icke förebragt någon omständighet till stöd för sitt bestridande. Enligt 38 § förordningen om allmän varuskatt har det emellertid ålegat bolaget att sörja för att underlag fanns ej mindre för deklarationsskyldighetens fullgörande än även för kontroll därav för taxering och fastställande av skatt. Vad som framkommit i målet ger stöd för antagande att i fråga om de nu aktuella leveranserna bolaget icke ställt sig nämnda författningsrum till efterrättelse. Samtidigt får det med hänsyn till leveransernas storlek hållas för helt osannolikt att parterna vid leveransen skulle ha lämnat oklar frågan om vem skattskyldigheten åvilade. Med hänsyn härtill och då öppen debitering av allmän varuskatt var gängse bruk vid leveranser mellan företagare, måste det i målet antas att leveranserna avsett obeskattade varor och att bolaget varit medvetet härom.

De genom ifrågavarande leveranser erhållna varorna får därför hänföras till bolagets försäljningsverksamhet och bolaget får anses ha tillgodogjort sig varorna genom uttag från denna verksamhet för användning i installationsverksamheten. Genom felaktig redovisning i sina deklarationer har dessa uttag icke upptagits som skattepliktig omsättning och härav har föranletts att bolaget blivit för lågt taxerat. Bolaget skall därför eftertaxeras för vad som härigenom undgått taxering.

Omständigheterna är sådana att beskattningsvärdet av det som undgått taxering måste uppskattas efter vad som finnes skäligt. Vid sådan beräkning kan den åsatta eftertaxeringen icke anses för hög.

Jag lämnar besvären utan bifall."

— —

Ett regeringsråd — som förordat undanröjande av eftertaxeringen — har avgivit särskilt yttrande av följande lydelse.

— —

"Målet gäller huruvida vid försäljning av installationsmateriel till företag inom den elektriska

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:34

installationsbranschen skattskyldighet till allmän varuskatt åvilar leverantören av sådan materiel eller elinstallatören.

Rättsläget sådant detta framgår av förordningen om allmän varuskatt är i detta hänseende alldeles klart. Skattskyldigheten drabbar den som yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara för tillhandahållande av sådan vara till konsument, varmed enligt anvisningarna till förordningen förstås den som förvärvar vara för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning.

Det råder intet tvivel eller ej ens tvist om att bolaget hemfaller under denna definition vad gäller installationsmaterielen: denna användes nämligen av bolaget i dess egen installationsverksamhet. Det må vidare påpekas, att det här rör sig om varor, typiska för verksamheten inom installationsbranschen och alltså inte om varor som säljes över disk, i följd varav något uttag av varor ur butiksrörelsen inte kan anses ha skett.

Det förtjänar även uppmärksammas att enligt samma anvisningar försäljning till konsument skall anses föreligga såvida det inte framstår som uppenbart att köparen ej är konsument i fråga om den vara försäljningen avser. Anvisningen är otvivelaktigt starkt ägnad att ytterligare understryka en säljares eller leverantörs ansvar för varuskatten. Det skall med andra ord mycket tydliga tecken till för att den genom anvisningen uttalade presumtionen om köparens ställning av konsument skall kunna genombrytas. Det förefaller helt uteslutet att så kan bli fallet om, såsom nyss påpekats, köparen faktiskt är att anse som konsument i varuskatteförordningens mening.

Rättsläget har emellertid något fördunklats av att riksskattenämnden genom icke förbindande anvisningar och rekommendationer av olika slag rubbat den systematik, varpå varuskatteförordningen bygger. Anvisningar som öppnar möjlighet för elinstallatörer att blott genom en registrering av verksamheten — utan att denna till sin karaktär förändras — bli betraktade som "återförsäljare" synes inte kunna göra våld på förordningens klara bud.

Redan den omständigheten att den grundläggande författningstexten och de av riksskattenämnden meddelade anvisningarna knappast kan sägas stå i särskilt god samklang med varandra gör att det framstår som tvivelaktigt att genom eftertaxeringsåtgärder rikta sig mot elinstallatören-köparen. Denne har på goda grunder kunnat utgå ifrån att leverantören-säljaren i överensstämmelse med bestämmelserna i varuskatteförordningen erlagt varuskatten. Bolaget har för övrigt i målet genomgående påtalat, att det ej styrkts, att varuskatten i verkligheten ej guldits av leverantören, ett påstående som ej ens allvarligt bemötts av intendenten. I brist på närmare utredning härom synes en så allvarlig åtgärd som åsättande av eftertaxering med höga belopp inte kunna grundas på antaganden om vad räkenskapshandlingarna innehåller eller på funderingar om osannolikheten av att parterna vid leveransen skulle ha lämnat frågan om skattskyldigheten oklar.

Under hänvisning till anförda omständigheter anser jag laga grund saknas för eftertaxering, och jag undanröjer därför den överklagade eftertaxeringen."

Eftertaxeringen för 1967

Eftertaxeringen för 1967 hänför sig till tid, varunder bolaget — efter uttrycklig begäran av vederbörande beskattningsmyndighet — haft att tillämpa bruttometoden i sin varuskatteredovisning. Bolagets besvär i denna del har regeringsrätten lämnat utan bifall. Domskälen lyder som följer.

"Den av bolaget bedrivna verksamheten har omfattat dels bl a återförsäljning av elektrisk materiel dels elektriska installationer i fastigheter. Enär bolaget ej för ifrågavarande beskattningsår ägt redovisa sin skattepliktiga omsättning enligt den s k nettometoden, har redovisningen skolat ske i brutto. Detta innebär att bolaget i sina varuskattedeklarationer haft att

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:34

redovisa såväl den till återförsäljningen hänförliga omsättningen som omsättningen i installationsverksamheten. Därvid har i den senare verksamheten använd installationsmateriel skolat redovisas som uttag ur rörelsen. Från sålunda redovisad omsättning har bolaget ägt göra avdrag för — förutom icke skattepliktiga varor eller tjänster — bl a sådana som uttag redovisade varor för vilka leverantören visats ha erlagt varuskatt.

Av handlingarna i målet framgår att bolaget under beskattningsåret inköpt elektrisk materiel, huvudsakligen avsedd för installationsverksamheten, från Skoogs Elektriska AB och Svenska Elfabriks AB, Selfa, för tillhopa 570 337 kronor samt att dessa varor ej redovisats som uttag ur rörelsen allteftersom de använts i installationsverksamheten. Vid sådant förhållande och då bolaget ej förmått visa att de från nämnda leverantörer härrörande varorna inköpts beskattade, fastmer föranleder omständigheterna till antagande att de inköpts obeskattade, har bolagets skattepliktiga omsättning blivit i motsvarande mån för lågt taxerad. Grund för eftertaxering har därför förelegat.

Omständigheterna i målet är sådana att beskattningsvärdet av det som enligt vad ovan anförts undgått taxering måste uppskattas efter vad som kan finnas skäligt. Vid sådan beräkning kan den åsatta eftertaxeringen ej anses för hög.

På grund av det anförda lämnar Kungl. Maj:t besvären utan bifall."

— —

Ett regeringsråd har anmält skiljaktig mening och förordat undanröjande också av eftertaxeringen för 1967. Motiveringen är identisk med det särskilda yttrande som återgivits allra sist i föregående avsnitt.

Eftertaxeringen för 1968

Bolaget påförd eftertaxering för 1968 hänför sig till tid, varunder bolaget haft att tillämpa bruttometoden i sina varuskattedeklarationer. Regeringsrätten har lämnat bolagets besvär i denna del utan bifall, och domskälen är i allt väsentligt desamma som beträffande eftertaxeringen för 1967.

Ett regeringsråd har anmält skiljaktig mening och förordat undanröjande även av eftertaxeringen för 1968. Motiveringen överensstämmer helt med det särskilda yttrande som avslutar avsnittet här ovan om eftertaxeringen för 1966.

Slutsatser

Eftersom regeringsrätten inte varit enig, kan man förmodligen inte dra några alldeles säkra slutsatser av utgången i det nu diskuterade fallet. Fler El 67-mål har emellertid hänskjutits till prövning i högsta instans; tids nog blir det följaktligen möjligt att göra en mer definitiv summering.

För dagen synes läget på El 67-fronten kunna sammanfattas på följande sätt.

1. Elinstallatörer, som varit registrerade som skattskyldiga till allmän varuskatt för butiksförsäljning av varor och som haft att tillämpa bruttometoden i sin varuskatteredovisning, synes inom El 67-aktionens ram kunna eftertaxeras för värdet av i påstått obeskattat skick inköpt installationsmateriel.

2. Elinstallatörer, som varit registrerade som skattskyldiga till allmän varuskatt men som ägt tillämpa nettometoden i sin varuskatteredovisning, synes inom El 67-aktionens ram inte lagligen kunna eftertaxeras för värdet av i påstått obeskattat skick inköpt installationsmateriel.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:34

3. Elinstallatörer, som inte varit registrerade som skattskyldiga till allmän varuskatt, synes inom El 67-aktionens ram inte lagligen kunna eftertaxeras för värdet av i påstått obeskattat skick inköpt installationsmateriel.

Vad som angivits vid punkten 2 har stöd inte bara av den nu aktuella regeringsrättsdomen utan också av tre lagakraftvunna domar, som meddelats av kammarrätten i Göteborg den 19 september 1973 (mål nr 1572–1972, 1573–1972 och 1574 - 1972).

Vad som angivits vid punkten 3 torde vara en ofrånkomlig konsekvens av det ställningstagande som skett beträffande registrerade installatörer med nettoredovisning. En dom meddelad av kammarrätten i Göteborg den 12 januari 1973 (mål nr 944 - 1970) kan åberopas som stöd på denna punkt.

Under förutsättning att de här redovisade slutsatserna är korrekta, kan det sägas att El 67-aktionen i väsentliga delar vilar på ohållbar grund.

Avslutning

115 miljoner kronor i skattepliktig omsättning har använts som ett mått på El 67-aktionens avkastning för det allmänna. Beloppet ifråga sägs representera totalvärdet av eftertaxeringar och taxeringshöjningar intill utgången av år 1971.

Känt är att det på länsplanet har fattats taxeringsbeslut inom El 67-aktionens ram även efter nyssnämnda tidpunkt.

Det ter sig angeläget att riksskatteverket låter redovisa hur stort belopp totalt som El 67-aktionen fram till nu har avkastat och hur stor del därav som belöper på var och en av de tre här ovan angivna kategorierna elinstallatörer.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:34