Mervärdeskatten under 1974

Av assessorn Leif Lindsam

Den kanske mest intressanta händelsen på mervärdeskattens område under år 1974 är den tillfälliga nedsättning av skattesatsen, som blev följden av en politisk uppgörelse i riksdagen under våren 1974 (FiU 1974:1, SFS 1974:89). Det klart uttalade syftet med nedsättningen var att höja konsumenternas reella köpkraft och därigenom stimulera till ökad konsumtion. Det finansiella utrymmet bestämde såväl tiden för nedsättningen som dess storlek. Under tiden den 1 april–den 15 september var skattesatsen 12 % i stället för 15 % eller, om man beräknar skatten på priset före skatt, 13,64 % i stället för 17,65 %.

Eftersom det är första gången sedan en modern generell indirekt skatt infördes som skatten sänks bör det finnas anledning att undersöka vilka slutsatser man kan dra av sänkningen. Det är möjligt att mervärdeskatteutredningen, som skall fullfölja sin tekniska översyn av mervärdeskatten, kommer att ta upp också de praktiska aspekterna på skattesänkningen. Det kan nämligen redan nu konstateras, att förekomsten av två redovisningsmetoder, kontantmetoden och faktureringsmetoden, är till viss nackdel bl a vid förändring av skattesatsen och i utredningens fortsatta arbete ingår frågan om en av metoderna skall göras obligatorisk eller om andra åtgärder kan vidtagas som eliminerar de nackdelar som nu finns. En svårighet som nu föreligger är att åstadkomma lika behandling av skattskyldiga oberoende av redovisningsmetod. Tidigare skattehöjningar har genomförts utan särskilda övergångsbestämmelser, vilket kan sägas ha missgynnat skattskyldiga med kontantmetoden som sålt på kredit och som inte diskonterat sina avbetalningskontrakt eller andra kredithandlingar. Skattesänkningen den 1 april genomfördes i konsekvensens namn också utan övergångsbestämmelser. Detta ansågs enligt skatteutskottet kunna gynna sådana skattskyldiga som tidigare missgynnats. För att undvika onödigt praktiskt merarbete bestämdes dessutom att skattskyldig med kontantmetoden inte skulle behöva fakturera om leveranser som skett före 1 april om köparen var redovisningsskyldig och betalade efter utgången av mars månad.

Återgången till den normala skattesatsen 15 % gjordes helt utan övergångsbestämmelser.

I början av år 1974 beslöts också att en särskild kompensation skulle utgå för den mervärdeskatt som belastar bostadsbyggandet. Kompensationssystemet, som är tidsbegränsat, har behandlats i Skattenytt nr 7/1974 s. 273–276.

Under hösten 1974 har riksdagen beslutat om vissa ändringar i förordningen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:24

om mervärdeskatt (MF) på grundval av prop. 1974:169 (SkU 62, SFS 885). Prop. grundades i sin tur på ett delbetänkande av mervärdeskatteutredningen, Översyn av mervärdeskatten. Del II. Fastighetsbegreppet m m. (Stencil Ds Fi 1974:8).

Det främsta skälet till ändringarna i MF var att fastighetsbegreppet i KL skulle få en annan utformning än tidigare med verkan från årsskiftet 1974/75. Det skulle då inte längre vara möjligt att, som tidigare, bygga fastighetsbegreppet i MF på KL:s regler. Det var alltså nödvändigt att skapa ett nytt fastighetsbegrepp i MF. Samtidigt stod det klart att den skattemässiga skillnaden mellan fast och lös egendom i MF väsentligen ligger i att fast egendom och tjänster på fast egendom faller under reduceringsreglerna vilket inte gäller lös egendom. Kunde man slopa reduceringsreglerna skulle det i allt väsentligt vara onödigt med ett särskilt fastighetsbegrepp i MF. En sådan åtgärd skulle dessutom eliminera de problem som självfallet föreligger att tillämpa olika beskattningsregler på olika områden. Utredningen kunde dock inom ramen för sitt tekniska uppdrag inte lämna ett sådant förslag utan att samtidigt föreslå andra bestämmelser som även i fortsättningen gav konkurrensneutralitet och som uppvägde ökningen av boendekostnaderna. De möjligheter som då stod öppna, t ex ett kompensationssystem, skulle inte ge någon avsevärd förenkling av hanteringen av skatten, om kravet på konkurrensneutralitet också skulle uppfyllas.

I prop. godtogs utredningens bedömning och reduceringsreglerna föreslogs alltså böra bibehållas. Detta blev också riksdagens beslut. Härigenom kvarstod behovet av ett fastighetsbegrepp i MF. Ett författningsmässigt nytt sådant har skapats med i stort sett samma materiella innebörd som det tidigare.

Det nya fastighetsbegreppet i MF bygger direkt på det fastighetsbegrepp som nu finns i jordabalken (JB). Det sistnämnda omfattar bl a jord, byggnader på egen mark, byggnadstillbehör och s k industritillbehör. Byggnadstillbehör är fast inredning i byggnad och annat varmed byggnad blivit försedd, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna. Som exempel på byggnadstillbehör nämns i JB (2 kap. 2 § första stycket) bl a hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat, värmepanna, element till värmeledning, kakelugn, markis och brandredskap. Med industritillbehör avses i JB (2 kap. 3 §) maskin och annan utrustning som tillförts byggnad, som är inrättad för industriell verksamhet, om maskinen eller utrustningen skall användas i verksamheten huvudsakligen på fastigheten.

Det som enligt JB är fast egendom är också, med undantag av bl a industritillbehören, fast egendom enligt MF. Att industritillbehör inte anses som fast egendom stämmer i stort sett med vad som tidigare gällt i fråga om s k fasta maskiner och annan utrustning i industriell verksamhet. Enligt MF utgör nu som tidigare byggnad, stängsel, ledningar m m på annans mark fast egendom. Enligt JB är byggnadstillbehör fast egendom endast om det tillförts byggnaden

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:24

av dess ägare och endast om byggnaden är fast egendom enligt JB, dvs står på egen mark. I MF görs ingen skillnad på dessa fall. Byggnad och tillbehör till byggnad anses alltså alltid som fast egendom oberoende av äganderättsförhållandena. Detta är motiverat främst av praktiska skäl. Den entreprenör eller hantverkare som utför ett arbete i en byggnad, t ex reparation av kylskåp i en bostad, skall inte behöva undersöka om byggnaden ägs av jordägaren eller om kylskåpet ägs av byggnadens ägare eller av annan, t ex hyresgäst.

Ett särskilt problem har hittills varit de s k skattefria fastigheterna, t ex skolor och sjukhus. De har inte varit särskilt intressanta varken civilrättsligt eller enligt KL. I fråga om mervärdeskatten har det däremot varit nödvändigt att försöka dra en gräns mellan fast och lös egendom även i sådana fall, vilket orsakat en del svårigheter. Särskilda bestämmelser har nu införts i fråga om sådana fastigheter. Maskin, annan utrustning eller särskild inredning som tillförts byggnad eller del av byggnad skall, om det inte gäller bostäder, anses som lös egendom om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten. Dessa varor kan alltså sägas vara jämställda med industritillbehör. Badkar, tvättställ, spis, kylskåp, tvättmaskin eller liknande av det slag, som normalt brukar finnas i en bostadsbyggnad och som då är byggnadstillbehör, räknas dock som fast egendom även om de finns i t ex en skolbyggnad. De nu behandlade bestämmelserna har betydelse även i fråga om rörelsebyggnader som används i annan än industriell verksamhet. I princip anses alla speciella installationer för verksamheten som lös egendom, med undantag dock för badkar etc. I en hotell- och restaurangbyggnad utgör t ex storköksutrustning i allt väsentligt lös egendom, medan däremot tvättställ och kylskåp m m i hotellrummen utgör fast egendom.

De behållna reduceringsreglerna har förändrats på vissa punkter. För att åstadkomma praktiska förenklingar har föreskrivits att alla yttre ledningar skall beskattas enligt 20-procentsregeln. Tidigare var det endast vatten- och avloppsledningar som hörde dit medan andra ledningar föll under 60-procentsregeln. Både praktiska och materiella skäl har också motiverat att parkeringsplatser och mark för idrottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning flyttats över från 60-procentsregeln till 20-procentsregeln.

När det gäller monteringsfärdiga hus har ett förtydligande gjorts. Det har i viss mån varit tveksamt om leverans av ett huspaket måste omfatta också beklädnads- och isoleringsmaterial för att 60-procentsregeln skall gälla. Nu anges att så inte är fallet. Ingår sådant material i leveransen omfattas det av reduceringsregeln, ingår det inte kan det ändå vara fråga om ett monteringsfärdigt hus. Däremot måste byggnadssnickerier ingå i leveransen, annars anses denna inte avse ett monteringsfärdigt hus.

Utöver de nu behandlade ändringarna, som avser fastighetsområdet gäller också numera att periodisk publikation, som företräder organisation med miljövård som huvudändamål, är skattefri på samma sätt som publikationer för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:24

organisationer med t ex politiskt eller nykterhetsfrämjande ändamål. Denna ändring tillkom på yrkande i riksdagen.

Vidare gäller nya bestämmelser i vissa fall på det administrativa och processuella området. Den som är deklarationsskyldig skall bevara sitt deklarationsunderlag i sju år i stället för sex år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser. Det hänger samman med att deklarationerna enligt de nya bestämmelserna skall förstöras när sju år gått och att en tidsperiod om sex år gäller för efterbeskattning och besvär i särskild ordning.

Det är i fortsättningen möjligt för länsstyrelse att även på eget initiativ meddela slutligt beslut, när särskilda skäl föreligger. Länsstyrelse skall t ex kunna avbryta en fruktlös diskussion med en skattskyldig genom att ge slutligt beslut, varefter diskussionen får fortsätta i länsskatterätt och kammarrätt.

Vidare har besvärsbestämmelserna delvis ändrats. Den väsentligaste ändringen är att prövningen av besvär i vissa närmast administrativa frågor förts över från Kungl. Maj:t till riksskatteverket (RSV). Det gäller t ex anståndsfrågor, frågor om redovisningsmetod och redovisningsperiod och flera andra. Mot RSV:s beslut i sådana frågor får talan inte föras. I fortsättningen överklagas beslut som gäller skattskyldighet och redovisningsskyldighet till länsskatterätt i stället för till Kungl. Maj:t. Vidare anges uttryckligen att talan inte får föras mot beslut om registrering, skatterevision eller föreläggande av vite.

När det gäller ikraftträdandet tillämpas de nya bestämmelserna i princip på tillhandahållanden efter utgången av år 1974, dvs det är leveranstidpunkten som är avgörande. Detta är en ny princip som tillämpas, låt vara i en situation där de materiella ändringarna är små. Det är dock ingen tvekan om att principen, om den tillämpas även vid en ev kommande höjning eller sänkning av skattesatsen, kan minska de skillnader mellan olika skattskyldiga som beror på olika redovisningsmetoder. De nya besvärsbestämmelserna gäller beslut som meddelas efter utgången av november 1974.

I fråga om införsel gäller de nya bestämmelserna från den dag regeringen bestämmer. I kungörelsen 1974:886 har föreskrivits att 1 § tullkungörelsen (1973:1014) skall äga tillämpning vid ikraftträdandet av de nya bestämmelserna i MF såvitt avser förtullning.

Slutligen har, på grund av att den nya regeringsformen börjar tillämpas den 1 januari 1975, vissa formella ändringar gjorts i MF. Författningen heter numera lagen (1968:430) om mervärdeskatt och ordet Konungen har där det förekommer bytts ut mot regeringen.

1974 års höstriksdag har beslutat även om vissa andra ändringar i mervärdeskattens bestämmelser. På grundval av prop. 1974:171 har bestämmelserna om skattefrihet för fartyg ändrats. Dessa ändringar har föranletts av att nya regler gäller om bl a registrering av fartyg enligt sjölagen. Undantaget omfattar nu skepp för yrkesmässig sjöfart, vilket innebär dels en storleksbe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:24

gränsning, dels en modernisering av uttrycket yrkesmässig person- eller godsbefordran. För att ett fartyg, som är det vidare begreppet, skall utgöra ett skepp måste det ha en största längd av minst 12 meter och en största bredd av minst 4 meter. Andra fartyg kallas båtar. Vidare har undantaget utvidgats till att omfatta bärgningsfartyg. De nya bestämmelserna om fartyg finns i SFS 1974:888 och träder i kraft den dag regeringen bestämmer. Sådant förordnande har ännu inte lämnats.

I prop. 1974:180 behandlades viss ändring av exportbegreppet. När det gäller personbilar och motorcyklar, som införts i exportvagnsförteckning, föreligger exportomsättning enligt p. 4 av anvisningarna till 2 § lagen om mervärdeskatt, om fordonet vid leveransen är infört i sådan förteckning. Denna nya bestämmelse finns i SFS 1974: 986 och träder i kraft den 1 juli 1975.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:24