Ny metod för redovisning av mervärdeskatt m m

Av assessorn Leif Lindstam

I augusti i år lämnade mervärdeskatteutredningen[1] sitt tredje delbetänkande (Ds B 1977:6) Översyn av mervärdeskatten. Del III. Redovisningsskyldighet m m. Betänkandet är på remiss till den 1 december 1977.

Betänkandet innehåller flera förslag till väsentliga förändringar av gällande bestämmelser i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML), delvis av grundläggande natur. Det kanske mest genomgripande förslaget gäller *redovisningsmetoderna*. Utredningen föreslår att kontantmetoden, som nu tillämpas av ca 90 % av de skattskyldiga, i princip slopas och att faktureringsmetoden blir obligatorisk. Utredningen konstaterar att förekomsten av två redovisningsmetoder ger upphov till svårigheter t ex vid transaktioner mellan skattskyldiga som har olika redovisningsmetoder och vid skattesatsändringar. Det har därför stått klart att övergång till endast en redovisningsmetod skulle ge stora fördelar. Att utredningens val därvid fallit på faktureringsmetoden får ses mot bakgrund av att nästan alla skattskyldiga numera är bokföringsskyldiga och att faktureringsmetoden då är naturligare än kontantmetoden. Vidare ger faktureringsmetoden ett bättre underlag för avstämning mellan mervärdeskattedeklarationerna och självdeklarationen.

Utredningen föreslår att skattskyldigheten ska inträda när vara levereras och när tjänst utförs. De skatteregler som då gäller, t ex i fråga om skattesats och skatteplikt, blir därför tillämpliga oavsett när faktura utfärdas och betalning sker. Erläggs vederlag helt eller delvis i förskott eller a conto före leverans inträder skattskyldigheten för detta vederlag när det tas emot.

Att skattskyldighet inträtt behöver inte innebära att skyldighet också ska föreligga att redovisa och betala mervärdeskatt. Utredningen föreslår visserligen som en formell huvudregel att redovisningsskyldighet ska inträda samtidigt som skattskyldigheten men för skattskyldiga som är bokföringsskyldiga — dvs nästan alla skattskyldiga — inträder redovisningsskyldigheten när affärshändelse bokförs eller borde ha bokförts.

[1] Departementsrådet Hans R. Fridolin biträdd av experterna bitr. skattedirektören Greger B:son Allström, direktören Sven Crabo, professorn Dag Helmers, byråchefen Lennart Mellbin och artikelförfattaren samt sekreterarna avd. dir Göran Olofsson och dep. sekr. Gunnar Skarell.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

Genom dessa bestämmelser uppnås väsentliga praktiska och administrativa förenklingar för skattskyldiga som får tillämpa den s k renodlade pärmmetoden i sin bokföring. I sådana fall behöver ju fakturor inte bokföras vid utfärdandet eller mottagandet under löpande räkenskapsår. Endast i samband med bokslutet ska skatt redovisas resp. dras av på då obetalda fakturor. I övrigt tillämpas alltså kontantmetoden under löpande räkenskapsår.

Dessutom föreslår utredningen att årsredovisning ska kunna medges för skattskyldiga som har en skattepliktig årsomsättning under 200 000 kr. i stället för nu gällande gräns om 30 000 kr. Dessa skattskyldiga behöver inte heller lämna deklarationen förrän den 5 april året efter beskattningsåret. Härigenom kan deklarationen upprättas i samband med bokslutet och självdeklarationen.

Utredningen har varit medveten om att vissa företag kan få försämrad likviditet pga övergången till faktureringsmetoden. Det gäller framförallt företag som lämnar mycket långa krediter till sina kunder utan att själva utnyttja motsvarande kredit hos sina leverantörer. Länsstyrelserna föreslås därför få rätt att medge anstånd i högst 20 dagar med deklaration och skattebetalning.

Avbetalningsköpen har enligt utredningen orsakat visst skattebortfall när avbetalningsgods återtagits från skattskyldig köpare som kommit på obestånd. För att komma till rätta med detta problem och för att minska likviditetspåfrestningarna för de skattskyldiga föreslår utredningen att redovisningsskyldighet och avdragsrätt vid avbetalningsköp ska inträda i takt med avbetalningarna.

Företag som tillämpar kortperiodiska bokslut, t ex om visst antal veckor eller tiotal dagar, ska i vissa fall med länsstyrelsens tillstånd, av praktiska skäl kunna få anpassa redovisningsperioden till sådana bokslut.

En annan förenkling som utredningen föreslår är att *ränta* på kreditköp inte längre ska inräknas i beskattningsvärdet.

Enligt nuvarande bestämmelser beskattas uttag av vara men inte *uttag av tjänst*. I viss utsträckning har privat konsumtion härigenom undgått beskattning. Utredningen föreslår att företag som tillhandahåller skattepliktiga tjänster åt utomstående ska vara skyldigt att redovisa skatt även om sådana tjänster tillhandahålls utan vederlag eller till underpris. Ett restaurangföretag som tillhandahåller personalen fri eller subventionerad kost ska alltså uttagsbeskattas för värdet av förmånen. Ett företag med annan verksamhet som tillhandahåller sin personal fri eller subventionerad kost — genom måltidskuponger eller på annat sätt — får enligt förslaget inte göra avdrag för den ingående skatten på kosten och ska inte heller redovisa skatt på förmånens värde.

I fråga om *byggnadsverksamheten* föreslår utredningen ett delvis nytt system för beskattningen i syfte att åstadkomma generell skattskyldighet och generell avdragsrätt för företag som driver verklig byggnadsrörelse. Enligt nuvarande bestämmelser är byggnadsföretagen t ex inte skattskyldiga för arbeten på egna förvaltningsfastigheter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

Dessa problem undanröjs och större klarhet nås med utredningens förslag. Detta innebär att byggnadsrörelse definieras som sådan verksamhet i vilken tjänster som avses i 10 § första stycket 2 eller 4 ML utförs på egen fastighet som utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse. De tjänster som avses i lagrummet är schaktning, sprängning m fl tjänster på mark samt uppförande, reparation, underhåll, rivning och andra fysiska tjänster på byggnad. När väl konstaterats att byggnadsrörelse föreligger ska enligt utredningens förslag skattskyldigheten omfatta även andra skattepliktiga tjänster på fast egendom.

Tekniskt sett konstrueras beskattningen som en uttagsbeskattning. Upphandlar den skattskyldige tjänster från underentreprenör omfattas skatten på sådana tjänster av avdragsrätten och tjänsterna uttagsbeskattas.

Eftersom förskott och a contolikvider utlöser redovisningsskyldighet enligt utredningens förslag krävs för att neutralitet i beskattningen ska uppnås att även egenregiverksamheten beskattas fortlöpande. Utredningens förslag innehåller bestämmelser härom. Till grund för uttagsbeskattningen ska ligga nedlagda kostnader, ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete.

En särbestämmelse föreslås för en- och tvåfamiljshus, vilka uppförs i egen regi för försäljning. Dessa beskattas först när de tillträds av köpare.

Det bör framhållas att utredningens förslag endast avser byggnadsverksamhet som bedrivs för egen räkning. Entreprenadverksamheten berörs inte av förslagen i vidare än som följer av att skattskyldighet inträder när förskott eller a contolikvid tas emot.

En strävan vid utformningen av mervärdeskatten har varit att kumulativa skatteeffekter ska undvikas. Utredningen föreslår som ett led i denna strävan att *uthyrning av fast egendom* ska kunna medföra skattskyldighet. En fastighetsägare som hyr ut byggnad eller del därav till skattskyldig hyresgäst ska, om han så vill, kunna registreras som skattskyldig med rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på den uthyrda fastigheten och med skyldighet att redovisa skatt på hyresbeloppen. Härigenom öppnas också möjlighet att lösa vissa problem, t ex vid gränsdragningen mellan uthyrning av fast egendom och lagring.

Vidare kan de nuvarande något svårtillgängliga bestämmelserna i 17 § andra stycket ML om avdragsrätten när det gäller koncernfastigheter slopas.

Den frivilliga skattskyldigheten är förknippad med en skyldighet att återbetala avdragen ingående skatt på byggnad eller del därav som inte längre berättigar till skattskyldighet eller som säljs. Denna återbetalningsskyldighet upphör dock när tre år gått från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldigheten medgetts.

Ett annat förslag av väsentlig betydelse avser *begagnade varor*. Enligt nu gällande bestämmelser beskattas varor till fulla värdet varje gång de omsätts i den yrkesmässiga handeln. Detta har lett till att skattskyldiga som säljer priva-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44

ta kapitalvaror vidtagit olika åtgärder för att åtminstone formellt undvika inbyten av varor från konsumenter med efterföljande beskattad försäljning.

Utredningen föreslår att skattskyldig som för yrkesmässig återförsäljning köper varor från den som inte är skattskyldig ska få tillgodoräkna sig avdrag för ingående skatt med så stor del av inbytesvärdet som svarar mot skatt enligt gällande skattesats, dvs med f n 17,1 %.

De föreslagna bestämmelserna föreslås gälla även för den nu skattefria handeln med begagnade personbilar och motorcyklar. Nuvarande särbestämmelser om denna handel utgår därvid. Bilhandeln får i samband med ikraftträdandet av de nya bestämmelserna tillgodoföra sig avdrag för ingående mervärdeskatt med 17,1 % av det inneliggande lagrets inköpsvärde.

Koncernföretag som utför ej skattepliktiga tjänster åt andra företag i samma koncern, t ex administration, forskning eller utveckling, föreslås få rätt att föra över den ingående skatten på tjänsterna till de andra företagen så att dessa kan få behandla den som egen ingående mervärdeskatt.

I syfte att schablonmässigt uppnå likhet med vad som gäller i fråga om anskaffning av personbil föreslår utredningen att 40 % av den ingående skatten på *hyra av bil* ska vara avdragsgill oberoende av i vilken omfattning den används privat.

Utredningen föreslår också ändrade bestämmelser om gränsen för *redovisningsskyldighet, beskattningsvärdets bestämmande* vid viss kopiering, utökade möjligheter till *återbetalning av skatt* och till *anstånd* med betalning av skatt samt ett i viss mån *förenklat fastställelseförfarande*. I sistnämnda hänseende föreslås bl a att begreppen preliminärt och slutligt beslut, vilka vållat vissa missförstånd, ersätts med begreppen fastställelsebeslut resp. särskilt beslut. Slutligen ingår också i utredningens förslag ett *förenklat förfarande för rättelse av skatt*. Möjlighet skapas för skattskyldig att i efterhand rätta skatten för helt beskattningsår genom en ny deklaration för den sjätte redovisningsperioden under året. Motsvarande rättelsemöjlighet föreslås också för länsstyrelsen.

Utredningen föreslår att bestämmelserna om handeln med begagnade varor, räntans undantagande från beskattningsvärdet och skattskyldigheten för uthyrning av fast egendom ska *träda i kraft* den 1 maj 1978 och att förslagen i övrigt ska träda i kraft den 1 januari 1979.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:44