SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 7 1979

Redovisning av mervärdeskatt, m m — nya regler

Av departementsrådet Leif Lindstam

I prop 1978/79:33, som lämnades i höstas, föreslogs ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) i huvudsak grundade på delbetänkandet (Ds B 1977:6) Översyn av mervärdeskatten Del III Redovisningsskyldighet m m från mervärdeskatteutredningen. I fråga om betänkandet kan hänvisas till Skattenytt 1977/11 s 454.

Propositionens förslag möttes av viss kritik i riksdagen. I SkU 1978/79:14 tog utskottet bl a upp propositionens förslag om en i princip obligatorisk övergång till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder (faktureringsmetoden). Särskilt med hänsyn till de likviditetspåfrestningar en sådan övergång skulle ha för vissa skatteskyldiga avstyrkte utskottet bifall till detta förslag och fann att denna och andra frågor borde behandlas i ett sammanhang i en ny och omarbetad proposition. Riksdagen biföll utskottets hemställan.

I prop 1978/79:141 återkom regeringen till de avvisade förslagen. På några punkter redovisades därvid vissa avvikelser från den föregående propositionen. Förslagen har nu med några mindre justeringar antagits av riksdagen (SkU 1978/79:52, rskr 393). ML har nu tryckts om (SFS 1979:304).

Ändringarna innebär följande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

Uthyrning av rörelselokaler

Enligt hittills gällande bestämmelser har uthyrning av fastighet inte medfört skattskyldighet enligt ML. Den skatt som har betalats vid uppförande, reparation, underhåll m m av hyresfastighet har inte varit avdragsgill i mervärdeskattehänseende för fastighetsägaren. En till mervärdeskatt skattskyldig hyresgäst har därför fått betala hyra, som innefattar täckning också för fastighetsägarens mervärdeskatt, utan möjlighet att göra avdrag för skatten. En viss kumulativ skatteeffekt har därigenom uppkommit samtidigt som det, sett endast från mervärdeskattesynpunkt, har varit mindre fördelaktigt att hyra rörelselokaler än att själv äga dem.

Det nu antagna förslaget innebär att fastighetsägare som hyr ut fastighet eller lokal till någon som är skattskyldig till mervärdeskatt ska vara skattskyldig för uthyrningen om han själv vill. Han får begära hos länsstyrelsen att bli skattskyldig. Skattskyldigheten innebär att han *dels* får avdrag för ingående mervärdeskatt som hänför sig till fastighet eller lokal som omfattas av skattskyldigheten, *dels* blir skyldig att redovisa utgående mervärdeskatt på hyran. Bestämmelserna härom finns i 2 § fjärde stycket och 10 § tredje stycket ML.

Det nya systemet omfattar också fastighetsägare, som upplåter lokaler med bostadsrätt.

Skatten på uthyrningen beräknas enligt den s k 60-procentsregeln, vilket innebär att den utgör 11,43% av hyran före skatt.

Skattskyldigheten för uthyrning av fastighet påverkas i princip inte om en skattskyldig hyresgäst efterträds av en annan. Däremot upphör skattskyldigheten om den nya hyresgästen inte är skattskyldig och om den uthyrda fastigheten överlåts. Detsamma gäller om fastighetsägaren själv tar en tidigare uthyrd fastighet eller lokal i anspråk för verksamhet som inte medför skattskyldighet. Om en sådan händelse inträffar inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats skall den avdragna ingående mervärdeskatt som hänför sig till den berörda fastigheten eller lokalen återföras, dvs betalas till länsstyrelsen. Har tre men inte sex år förflutit skall hälften av skatten återföras. Det återförda beloppet skall, om det har betalats till länsstyrelsen, enligt 73 § tredje stycket ML räknas som driftkostnad vid beräkning av inkomst av fastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen. Beloppet är alltså omedelbart avdragsgillt vid inkomsttaxeringen.

Om en lokal, som har varit uthyrd till skattskyldig hyresgäst, inte på nytt blir uthyrd bör man av praktiska skäl inte kräva någon återbetalning enbart på denna grund. Frågan om återbetalning får i stället prövas när fastigheten eller lokalen på nytt hyrs ut.

Bestämmelserna om återföring av avdrag finns i 15 § femte—sjunde styckena.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

Som en huvudprincip gäller att rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt omfattar endast sådan skatt som har påförts eller betalats efter det frivilliga inträdet. Om skatten hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad omfattas den enligt åttonde stycket av anvisningarna till 17 § ML av avdragsrätten om arbetena har utförts under det kalenderår då det frivilliga inträdet har medgetts eller under något av de tre föregående kalenderåren.

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 juli 1979. Frivillig skattskyldighet kan alltså medges fr o m den dagen. Möjligheten att retroaktivt få avdrag för ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad gäller i samband med ikraftträdandet endast om slutbesiktning eller motsvarande åtgärd har vidtagits i mars 1979 eller senare. Den särskilda beskattningen av vissa byggnader slopas den 1 januari 1981 (se nedan om byggnadsarbeten). Under tiden den 1 mars 1979 — 31 december 1980 kan det därför förekomma att en byggnad är skattepliktig vid förvärvet. Bestämmelserna om byggnadsarbeten som avser ny-, till- eller ombyggnad gäller även sådan byggnad (p 7 av övergångsbestämmelserna).

Avdragsrätten vid förvärv av ''begagnade'' varor

Den som yrkesmässigt säljer skattepliktiga varor redovisar full mervärdeskatt vid försäljning av sådan vara, oavsett om den förvärvats från annan skattskyldig eller från konsument. I det sistnämnda fallet har något avdrag för ingående skatt hittills inte kunnat göras. I fråga om varor som flera gånger har sålts mellan skattskyldiga och konsumenter har varans konsumtionsvärde ibland beskattats flera gånger om. För konsumenten har det, om endast mervärdeskatten beaktas, varit förmånligare att sälja en vara direkt till annan konsument. Detta har lett till att åtskilliga skattskyldiga i branscher där inbytesvaror ofta förekommer på olika sätt uppträtt endast som förmedlare mellan köpare och säljare.

Från den 1 juli 1979 gäller nu i stället följande. Den som är skattskyldig till mervärdeskatt får alltid göra avdrag för ingående mervärdeskatt när han mot vederlag förvärvar en skattepliktig vara för sin verksamhet (här bortses från bestämmelserna om personbilar, som tas upp senare). Om varan förvärvas från annan skattskyldig skall avdraget på vanligt sätt grundas på faktura med bl a skattens belopp angivet. Om varan förvärvas från annan än skattskyldig får den ingående skatten beräknas av den skattskyldige till f n 17,1 % av varans inköps- eller inbytespris. Avdraget skall dokumenteras med avräkningsnota eller motsvarande som får upprättas av den skattskyldige.

Även den som är skattskyldig i egenskap av ombud, t ex en kommissionär, har motsvarande rätt till avdrag. Avdraget beräknas därvid på den del av vederlaget som säljaren får och den utgående skatten på vad köparen betalar.

Genom dessa bestämmelser, som återfinns i 17 § femte stycket ML, uppnås att endast det mervärde som skapas hos den skattskyldige beskattas. Det spe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

lar därvid ingen roll om mervärdet skapas genom reparationer eller liknande eller utgör vinst.

De nya bestämmelserna tillämpas på tillhandahållanden efter ikraftträdandet (jfr p 2 av övergångsbestämmelserna). Detta innebär att inköp och inbyten från konsument fr o m den 1 juli 1979 berättigar till avdrag för beräknad ingående skatt.

Personbilar och motorcyklar

Bestämmelserna om avdrag för beräknad ingående skatt omfattar även begagnade personbilar och begagnade motorcyklar. Dessa har ju hittills varit undantagna från skatteplikt. I samband med att fordonen blir skattepliktiga har vissa bestämmelser, t ex om avdragsrätten i blandad verksamhet som också omfattar begagnade personbilar och motorcyklar, kunnat slopas.

De nya bestämmelserna innebär att full mervärdeskatt skall utgå när en begagnad personbil eller begagnad motorcykel säljs den 1 juli 1979 eller senare. Fordon som finns i lager i bilhandeln vid ingången av juli 1979 har förvärvats utan rätt till avdrag för beräknad ingående mervärdeskatt. Den yrkesmässiga bilhandeln får därför enligt p 14 av övergångsbestämmelserna göra ett särskilt s k lagerskatteavdrag. Detta omfattar samtliga lagerbilar vid ingången av juli 1979 och beräknas till 17,1 % av inköps- eller inbytespriset. Lagerskatteavdraget omfattar också den yrkesmässiga bilhandelns anläggningsfordon och bl.a. vissa varor eller tjänster som har tillförts lagerfordon.

Skattskyldig som inte yrkesmässigt handlar med personbilar eller motorcyklar är på samma sätt som gäller nu avskuren från avdragsrätten vid förvärv av personbil eller motorcykel. Någon skatt skall därför inte redovisas vid omsättning av sådant fordon (p 1 tredje stycket av anvisningarna till 2 § ML). Oförändrat föreligger full avdragsrätt för skatten på driftkostnader för skatteskyldighet. Dessutom införs den 1 juli 1979 full avdragsrätt för ingående skatt på driftkostnader för förhyrd personbil eller motorcykel.

Även två andra nyheter gäller avdragsrätten för personbilar och motorcyklar. Den som bedriver yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning av sådana fordon får från den 1 juli 1979 avdragsrätt för alla fordon som anskaffas för verksamheten, dvs även för fordon som inte skall säljas eller hyras ut, t ex demonstrationsbilar och tjänstebilar. Avdragsförbudet i 18 § första stycket ML gäller nämligen i den nya lydelsen endast annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

Den andra nyheten gäller hyra av personbil eller motorcykel. Enligt hittills gällande bestämmelser har avdragsrätt förelegat för ingående skatt som kan hänföras till ett förhyrt fordons användning i verksamheten. Enligt de nya bestämmelserna får något avdrag inte alls göras när det förhyrda fordonet i endast ringa omfattning används i verksamhet som medför skattskyldighet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

(18 § andra stycket ML). Används det i större omfattning än så får hälften av den ingående skatten dras av (andra stycket av anvisningarna till 17 § ML).

Även de två senast behandlade ändringarna tillämpas från den 1 juli 1979.

Beskattning av ränta m m

Enligt nuvarande bestämmelser skall ränta av olika slag (kreditränta, avbetalningsränta, dröjsmålsränta m m) och andra avtalade pristillägg räknas in i beskattningsvädet. Enligt nya bestämmelser i andra stycket av anvisningarna till 14 § ML skall i fortsättningen ränta inte ingå i beskattningsvärdet. De nya bestämmelserna skall enligt p 6 av övergångsbestämmelserna tillämpas på ränta som betalas den 1 juli 1979 eller senare och som avser leverans efter utgången av april 1979.

Beskattningsvärdet vid omsättning i vissa fall av kopior av byggnadsritningar skall fr o m den 1 juli 1979 beräknas enligt den s k 20-procentsregeln.

Skattskyldighetens inträde m m

Någon skillnad görs f n inte mellan skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde. Beroende på redovisningsmetod — kontantmetoden eller faktureringsmetoden — inträder skattskyldighet och redovisningsskyldighet vid betalningstillfället eller då faktura utfärdas efter fullgjord leverans. Det är de vid denna tidpunkt gällande bestämmelserna som avgör om skatt skall redovisas och med vilket belopp. Om bestämmelserna innebär att skatt skall utgå får den skattskyldige redovisa skatten för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten har inträtt. Detta system har lett till att beskattningseffekten ofta har blivit olika för skattskyldiga med olika redovisningsmetoder och för deras kunder i samband med förändringar av bestämmelserna om skatteplikt och skattesats. För att undvika detta förhållande föreskrevs vid skattesatshöjningen 1977, att leveranstidpunkten skulle bestämma skattesatsen.

Den sistnämnda bestämmelsen har nu införts i ML. Skattskyldigheten inträder enligt 4 § ML när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Betalning helt eller delvis före leverans eller motsvarande utlöser också skattskyldighet. Det är alltså leveranstidpunkten resp. den tidpunkt då förskottsbetalning tas emot som avgör om skatt skall utgå och i så fall efter vilken skattesats. Det enda undantaget härifrån avser upplåtelse av avverkningsrätt till skog när likviden härför enligt kommunalskattelagen får fördelas på mer än ett beskattningsår. Skattskyldigheten för upplåtaren och avdragsrätten för köparen inträder i detta fall vid betalningstillfället.

Med leverans förstås enligt anvisningarna till 4 § ML att varan i civilrättslig mening avlämnas till köparen eller avsänds till köparen mot postförskott eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

efterkrav. Den sistnämnda delen av bestämmelsen är motiverad av de svårigheter som föreligger att hålla reda på när en försändelse löses ut av mottagaren.

Frågan om när skatt också skall redovisas till länsstyrelsen avgörs av bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde.

Redovisningsskyldighetens inträde m m

Den nuvarande kontantmetoden tillämpas av ca 90 % av de skattskyldiga medan faktureringsmetoden tillämpas av övriga skattskyldiga. Förekomsten av två redovisningsmetoder har ansetts medföra vissa nackdelar, t ex den att säljarens redovisningsskyldighet och köparens avdragsrätt vid kreditaffärer inträder vid olika tidpunkter, om de har olika redovisningsmetoder.

En ökad, helst obligatorisk, användning av en enhetlig redovisningsmetod har därför framstått som önskvärd. Med hänsyn särskilt till möjligheterna att anpassa skatteredovisningen till den i princip obligatoriska bokföringsskyldighet som nu föreligger har faktureringsmetoden framstått som överlägsen kontantmetoden. Detta följer också av att bokföringsmässiga grunder i princip skall tillämpas vid redovisning av inkomst av rörelse eller jordbruk enligt kommunalskattelagen.

Mot denna bakgrund har faktureringsmetoden i 5 a § första stycket ML gjorts till huvudregel för redovisningen av mervärdeskatt. För den som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen gäller att redovisningsskyldighet inträder när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Avdragsrätten inträder enligt 17 § första stycket ML vid motsvarande tidpunkt. För annan skattskyldig inträder redovisningsskyldigheten och skattskyldigheten vid en och samma tidpunkt.

De affärshändelser som utlöser skattskyldighet är leverans eller motsvarande och mottagande av betalning före leverans. I princip skall sådan affärshändelse bokföras omedelbart. Den som har rätt att tillämpa den s k *renodlade pärmmetoden* vid sin bokföring behöver inte bokföra fakturerade leveranser förrän betalning inflyter eller fordran överlåts eller diskonteras, dock senast vid utgången av beskattningsåret. Dessa skattskyldiga kommer därför i praktiken att få tillämpa kontantmetoden under beskattningsåret och faktureringsmetoden vid redovisningen för den sista redovisningsperioden under året.

Utöver denna inskränkning i tillämpningen av faktureringsmetoden har flera andra begränsningar fått göras av olika skäl.

Den som tillämpar *pärmmetoden med förteckning* kan anses ha bokfört fakturor när de noteras i förteckningen. Redovisningsskyldigheten inträder

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

dock även i dessa fall, efter länsstyrelsens medgivande, på samma sätt som vid tillämpning av den renodlade pärmmetoden (5 a § andra stycket tredje meningen ML).

Vid *kreditförsäljning med förbehåll om återtaganderätt* — enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m fl eller enligt konsumentkreditlagen (1977:981) — får redovisningsskyldigheten anstå till dess betalning inflyter (5 a § andra stycket ML). Det är dock tillåtet för en skattskyldig att redovisa skatt tidigare än vid betalningen. Rätten till avdrag för ingående skatt för sådana transaktioner inträder alltid när betalning görs (17 § andra stycket ML). Om en fordran, som är förenad med återtaganderätt, överlåts eller diskonteras inträder redovisningsskyldigheten vid överlåtelsen eller diskonteringen.

Bestämmelserna om kreditförsäljningar med förbehåll om återtaganderätt är motiverade främst av att en skattskyldig köpare, som tillämpat faktureringsmetoden, kunnat göra avdrag för hela den ingående skatten vid förvärvet och, om den köpta varan återtagits, har saknat vilja eller möjlighet att fullgöra sin skyldighet att till länsstyrelsen återbetala den avdragna skatten eller del därav.

En ytterligare begränsning av möjligheterna att övergå till en enhetlig och generell redovisning enligt faktureringsmetoden ligger i den inverkan en sådan övergång skulle ha på vissa skattskyldigas *likviditet*. För skattskyldiga som lämnar omfattande kredit till sina kunder och själva utnyttjar en mindre omfattande kredit från sina leverantörer skulle faktureringsmetoden leda till likviditetspåfrestningar. Länsstyrelserna har därför enligt 5 a § tredje stycket ML fått möjlighet att, när särskilda skäl föreligger, medge att viss skattskyldig får redovisa mervärdeskatt enligt kontantmetoden. I prop 1978/79:141 har på s 52 anvisats en metod för beräkning av nettokredittiden. Metoden kan uttryckas med följande formel:

$$\text{Nettokredittid} = \frac{D\,(Uf - Is)}{Uå}$$

där D betyder antalet dagar under beskattningsåret, Uå den utgående skatten under året, Uf den utgående skatten på fordringar vid årets utgång och Is den ingående skatten på skulder vid årets utgång.

Tillämpningen kan visas av följande exempel:

En skattskyldig redovisar 1 200 000 kr i utgående skatt på ett kalenderår och har vid årets utgång 200 000 kr att fordra av sina kunder i mervärdeskatt. Den ingående skatten för året utgör 600 000 kr och hans mervärdeskatteskuld till leverantörerna utgör vid årets utgång 100 000 kr. Nettokredittiden blir

$$\frac{365\,(200\,000 - 100\,000)}{1\,200\,000} = 30 \text{ dagar}$$

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

Enligt propositionen bör kontantmetoden få tillämpas om nettokredittiden uppgår till minst 15 dagar. Vid beräkning av nettokredittiden får fordringar med förbehåll om återtaganderätt inte medräknas och inte heller fordringar mot kunder med vilka den skattskyldige har intressegemenskap.

Om länsstyrelsen, på grund av annars uppkommande likviditetspåfrestningar, har medgett att skattskyldig får tillämpa kontantmetoden skall samma metod enligt 17 § andra stycket ML tillämpas i fråga om rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt.

Den som inte uppfyller förutsättningarna för tillämpning av kontantmetoden men får en väsentlig likviditetsförsämring vid övergång till faktureringsmetoden kan av länsstyrelsen under 1981 och 1982 medges anstånd med redovisning av mervärdeskatt längst till utgången av andra månaden efter redovisningsperiodens slut (p. 16 av övergångsbestämmelserna).

I fråga om *förskott och a conto-likvider* gäller, som redan har nämnts, att redovisningsskyldighet inträder när betalningen tas emot. Avdragsrätten för den som betalar förskottet inträder när betalning görs. Om den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad uppbär betalning i förskott eller a conto inträder dock redovisningsskyldigheten för skatt som belöper på sådan betalning senast två månader efter slutbesiktning eller motsvarande åtgärd (5 b § tredje stycket ML). Avdragsrätten för den som betalar förskottet inträder när faktura med uppgift om skattens belopp har tagits emot, dvs först när redovisningsskyldighet inträder för entreprenören (17 § första stycket ML).

Särregleringen av förskotten i byggnadsbranschen är motiverad av att en omedelbar beskattning skulle leda till kostnadsökningar för bostadsproduktionen och den kommunala upphandling som avser byggnader och anläggningar.

För att skapa en tidsmässigt likvärdig beskattning av entreprenad- och egenregiverksamhet i fråga om byggnadsverksamhet gäller enligt 5 b § andra stycket ML att skatt för egenregiverksamhet, som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet skall redovisas inom två månader efter det att den fastighet eller del därav som berörs har kunnat tas i bruk.

I de nya bestämmelserna har tagits in särskilda regler om *överlåtelse av verksamhet* och *konkursfall* (5 a § fjärde stycket och 17 § första stycket ML). En överlåtelse av verksamhet innebär att räkenskaperna måste avslutas. Fordringar och skulder skall därför bokföras och konteras i vederbörlig ordning. Härav följer enligt 5 a § första stycket ML att redovisningsskyldighet inträder för överlåtaren för den redovisningsperiod då överlåtelsen sker. Det kan dock förekomma att överlåtaren har avbetalningsfordringar för vilka redovisningsskyldigheten enligt 5 a § andra stycket ML inte skall inträda förrän betalning sker. Vanligen torde vid överlåtelse av rörelse den nye innehavaren också överta inkasseringen av övertagna avbetalningsfordringar. Det är därför naturligt att redovisningsskyldighet för skatt, som belöper på sådana av-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

betalningsfordringar som övertas i samband med övertagandet av den verksamhet i vilken fordringen uppkommit, bör åvila den nya innehavaren av verksamheten. Motsvarande gäller i fråga om avdragsrätten enligt 17 § andra stycket ML för skatt som avser övertagna avbetalningsskulder.

Om skattskyldig har försatts i konkurs inträder redovisningsskyldighet och avdragsrätt vid konkursutbrottet för då obetalda kundfordringar och leverantörskulder. Detta innebär att statsverkets fordran på skatt kommer att kunna bevakas i konkursen som en vanlig skattefordran. I den mån betalning för kundfordringar inflyter till konkursboet kommer boet inte att behöva redovisa skatt härför. Konkursboet kommer inte heller att få göra avdrag för ingående skatt som belöper på leverantörskulder som boet helt eller delvis betalar. Denna uteblivna avdragsrätt kan dock kompenseras av att redovisningsskyldighetens inträde för konkursgäldenären i vissa fall kan leda till en återbetalning av skatt till konkursboet, nämligen i de fall obetalda leverantörskulder uppgår till högre belopp än utestående kundfordringar. Detta belopp kan användas för utdelning i konkursen.

Vid överlåtelse av verksamhet kan den nye innehavaren överta inte bara fordringar och skulder utan även rätt till bonus och andra liknande efterhandsrabatter liksom motsvarande skyldigheter. Bestämmelserna i 15 § tredje stycket ML om rätt till avdrag för skatt som hänför sig till uppkomna kundförluster har därför utsträckts till att omfatta även den som övertar fordringar i samband med övertagande av verksamhet. Någon ändring av bestämmelserna i 15 § fjärde stycket ML om rätt till avdrag för skatt som hänför sig till utgiven bonus m m har inte ansetts nödvändig eftersom redan nuvarande ordalydelse ger övertagaren denna rätt. Anvisningarna till 15 § ML har däremot kompletterats så att köparen eller den som efter en överlåtelse mottar bonus m m blir skyldig att minska sin ingående skatt med den skatt som hänför sig till vad som mottagits.

Bestämmelserna i 5 b § tredje stycket ML om beskattning av förskott vid byggnads- och anläggningsentreprenad tas över av de nu redovisade reglerna om redovisningsskyldighetens inträde vid överlåtelse av verksamhet och i konkursfall.

De nya bestämmelserna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde träder i kraft först den 1 januari 1981. Äldre bestämmelser gäller även därefter om skriftligt avtal om leverans av vara eller byggnad eller tillhandahållande av tjänst har träffats före den 1 januari 1981.

Uttag av vara och tjänst

I fråga om uttag av vara har endast ett par materiella ändringar gjorts. Överföring av en vara från en verksamhetsgren till en annan beskattas när varan i realiteten är skattefri i den första verksamhetsgrenen men skulle ha varit be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

lastad med mervärdeskatt om den direkt hade anskaffats för den andra verksamhetsgrenen. Som en verksamhetsgren bör vid blandad verksamhet avses den del av verksamheten som medför skattskyldighet enligt ML och som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten. Bestämmelserna återfinns i punkt 2 första stycket a) — c) av anvisningarna till 2 § ML.

Uttag av tjänst har hittills inte beskattats. En del av den privata konsumtionen av i princip skattepliktiga prestationer har därför undgått beskattning. Enligt de nya bestämmelserna skall uttag av tjänst under vissa förutsättningar beskattas från den 1 januari 1981.

Som en grundläggande regel gäller att beskattningen omfattar uttag av sådan tjänst som den skattskyldige annars yrkesmässigt omsätter i verksamheten (punkt 2 första stycket d) av anvisningarna till 2 § ML). Som exempel kan nämnas det fallet att ett byggnadsföretag utan särskilt vederlag eller till underpris låter sin personal reparera ett hus som tillhör en anställd i företaget. Om en skattskyldig själv fysiskt utför tjänst för egen räkning skall uttag av tjänsten beskattas endast om den skattskyldige i samband därmed tar ut vara av mer än ringa värde (punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 §). Det kan som exempel härpå nämnas att en elektriker drar ledningar i eget hus. Om han för detta ändamål använder ledningsmaterial ur verksamheten torde tjänsten normalt inte böra beskattas medan varuuttaget däremot skall beskattas. Om han tar ut även annat material, med högre värde i förhållande till tjänsteprestationen, skall såväl tjänsten som varorna beskattas. Det bör anmärkas att beskattning alltid skall ske när en skattskyldig för privat bruk utnyttjar en vara av ett slag som annars yrkesmässigt hyrs ut.

Vidare innebär de nya bestämmelserna att beskattning skall ske av privat utnyttjande av vara som utgör omsättningstillgång i skattskyldigs verksamhet. Som exempel kan nämnas att någon som handlar med fritidsbåtar utnyttjar en båt ur lagret för privat bruk. En förutsättning för att sådant utnyttjande skall beskattas är att värdet därav inte är ringa. Som ringa torde kunna anses ett värde om högst några hundratal kr. Den närmare bestämningen härav har angetts ankomma på rättstillämpningen. Det kan antas att beskattning i praktiken kommer att bli aktuell endast när den utnyttjade tillgången har ett relativt stort värde.

Uttag av tjänst enligt p 2 första stycket d) eller e) av anvisningarna till 2 § ML kan innefatta också uttag av vara. Någon särskild uttagsbeskattning av sådan vara skall inte ske.

De nu behandlade bestämmelserna om uttag av tjänst innebär också följande i fråga om kost åt personal. Skattskyldig som yrkesmässigt utför serveringstjänster — restaurantföretag — skall redovisa skatt även på värdet av fri eller subventionerad kost åt personal (punkt 2 första stycket d) av anvisningarna till 2 § ML). För att uttag inte skall anses föreligga torde personalen ha att betala ett pris för kosten som uppgår till det värde av fri kost som anges i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

källskattetabellerna. Det bör f ö anmärkas att den ersättning som personalen har att utge alltid skall beskattas eftersom den utgör vederlag för en skattepliktig tjänst.

Om en annan skattskyldig tillhandahåller kost åt personal anses detta inte som yrkesmässig verksamhet (punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 2 § ML). Någon avdragsrätt föreligger därför i princip inte för den skattskyldige om han genom servering i egen regi eller genom inköp av t ex lunchkuponger tillhandahåller personalen fri eller subventionerad kost. Av praktiska skäl har dock genom en särskild bestämmelse i 17 § sjätte stycket ML föreskrivits att skattskyldig som inte driver serveringsrörelse och som tillhandahåller personalen kost har rätt till avdrag som hänför sig till förvärv av annat än livsmedel och andra förbrukningsvaror. Detta innebär att avdragsrätten i princip omfattar inventarier även i kök och lunchrum.

Generellt gäller att uttagsvärdet både i fråga om vara och tjänst utgörs av det allmänna saluvärdet.

Byggnads- och anläggningsverksamhet

Enligt hittills gällande bestämmelser föreligger skattskyldighet för den som i yrkesmässig verksamhet utför byggnads- eller anläggningsentreprenad eller som i sådan verksamhet tillhandahåller annan skattepliktig tjänst som avser fastighet. Härutöver är den skattskyldig som omsätter skattepliktig byggnad, dvs byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Omsättning av byggnad anses föreligga när byggnaden säljs eller dessförinnan tas i bruk för annat ändamål än stadigvarande bruk i byggnadsrörelse. Bestämmelserna har bl a inneburit att en betydande del av den byggnads- och anläggningsverksamhet som bedrivs inom landet inte har medfört skattskyldighet. Detta gäller bl a den av staten och kommunerna för eget behov bedrivna egenregiverksamheten på fastighetsområdet. Inte heller föreligger skattskyldighet för arbeten som de för sin utåtriktade verksamhet skattskyldiga byggnadsföretagen utför på egna förvaltningsfastigheter eller på sådana fastigheter som förvärvas i bebyggt skick för att efter ombyggnad och upprustning säljas eller behållas för egen förvaltning. Dessa arbeten träffas dock av skatt genom att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som belöper på förvärv för den skattefria verksamheten. Detta har lett till vissa tillämpningssvårigheter och till bristande konkurrensneutralitet mellan entreprenad och egenregiverksamhet.

De nya bestämmelserna är avsedda att minska dessa nackdelar. Bestämmelserna innebär att den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet skall vara skattskyldig enligt ML för i princip hela sin verksamhet. För att yrkesmässig byggnadsverksamhet skall anses föreligga krävs att den skattskyldige i utåtriktad verksamhet yrkesmässigt tillhandahåller tjänst enligt 10 §

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

första stycket 2 eller 4 ML (markarbeten som schaktning, sprängning m m eller uppförande, reparation m m av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet). Om väl yrkesmässig byggnadsverksamhet anses föreligga skall denna omfatta inte endast den utåtriktade verksamheten utan också, i form av uttag av tjänst, arbeten som den skattskyldige utför eller låter utföra på fastighet som utgör lagertillgång i rörelse. Därvid skall dock bortses från sådan fastighet som utgör schablontaxerad en- eller tvåfamiljsfastighet och som stadigvarande används av den skattskyldige som bostad eller för fritidsändamål. Någon särskild beskattning av byggnad som sådan skall alltså inte längre förekomma.

Genom denna bestämmelse (p 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML) uppnås att den skattskyldige får full avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till byggnadsverksamheten.

Beskattningsvärdet när det gäller entreprenader är som förut vederlaget för tjänsterna. När det gäller uttag utgörs beskattningsvärdet av det allmänna saluvärdet (14 § första stycket 2 ML). Enligt nionde stycket av anvisningarna till 14 § ML skall saluvärdet vid uttag av tjänst på fastighet motsvara summan av nedlagda kostnader, ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete.

Skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde har behandlats tidigare. Tilläggas kan att bestämmelserna om faktureringsskyldigheten ändras. Eftersom de nya bestämmelserna om beskattning av byggnadsverksamhet innebär att hela beskattningen kommer att avse tjänster — utförda mot vederlag eller för egen räkning — kommer någon beskattning inte att ske vid omsättning av byggnad. Om säljaren i egen regi har utfört arbete på fastigheten har dessa arbeten beskattats i form av uttag. Försäljningen som sådan medför alltså inte skattskyldighet. Säljaren är därför skyldig att på begäran av skattskyldig köpare utfärda faktura vid försäljning av fastighet, som utgör lagertillgång i byggnadsverksamhet och däri har tillförts skattepliktig tjänst utan att därefter ha tagits i bruk av säljaren (16 § fjärde stycket ML). Den i fakturan angivna skatten utgör för köparen ingående mervärdeskatt (andra stycket av anvisningarna till 5 § ML).

Övriga frågor

Den nuvarande *gränsen för redovisningsskyldighet* — skattepliktig årsomsättning över 10 000 kr — kvarstår i sak oförändrad (6 § ML). Däremot skall i fortsättningen gälla att redovisningsskyldighet kvarstår till dess länsstyrelsen beslutar att den skall upphöra. Om den skattepliktiga årsomsättningen varaktigt kommer att uppgå till högst 10 000 kr skall sådant beslut normalt meddelas. Ändringen träder i kraft den 1 januari 1981.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

Avdragsrätten i *koncerner* utvidgas. Om ett koncernföretag tillhandahåller ett annat företag inom samma koncern skattefria tjänster, t ex administration, forskning och liknande, får det andra företaget göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till tjänsterna. Som förutsättning härför gäller att avdragsrätt skulle ha förelegat om företaget självt hade utfört prestationerna i fråga. Denna bestämmelse tillämpas från den 1 juli 1979 (17 § fjärde stycket ML).

Avdragsrätten vid blandad verksamhet ändras från den 1 juli 1979. Om ingående skatt på förvärv eller införsel till mer än 95 % hänför sig till den del av verksamheten som medför skattskyldighet får skatten i sin helhet dras av. Detsamma gäller om verksamheten till mer än 95 % medför skattskyldighet, dock endast om den ingående skatten för visst förvärv eller viss införsel uppgår till högst 1 000 kr (18 § tredje stycket ML).

För att undanröja en tveksamhet har i p 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML angetts att *omsättning av vara från schablontaxerad fastighet* anses som yrkesmässig. Detta gäller alltså även om intäkten av försäljningen inte utgör skattepliktig intäkt av annan fastighet enligt kommunalskattelagen. Bestämmelsen tillämpas från den 1 januari 1981.

Undantaget från skatteplikt i 11 § 9) för kontroll och analys som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård skall enligt ett tillägg till anvisningarna till 11 § från den 1 juli 1979 inte gälla när fråga är om *djursjukvård*.

Redovisningsperioderna kommer från den 1 januari 1981 att kunna vara 1 månad, 2 månader, halvt beskattningsår eller helt beskattningsår (22 § första och andra styckena ML). Halvt beskattningsår kommer normalt att kunna tillämpas om årsomsättningen uppgår till högst ca 200 000 kr och helårsredovisning om årsomsättningen uppgår till högst 100 000 kr.

Skattskyldig som regelmässigt upprättar s k *kortperiodiska bokslut* får efter länsstyrelsens medgivande förkorta eller förlänga redovisningsperioderna med ett mindre antal dagar för att redovisningen skall kunna anpassas till boksluten. *Deklaration* som avser helt beskattningsår eller den senare halvan av ett beskattningsår får lämnas senast den 5 april året därpå i stället för den 5 februari. De nu angivna bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 1981. Deklaration för redovisningsperiod som slutar den 30 juni får lämnas den 15 augusti i stället för den 5 augusti. Denna bestämmelse tillämpas redan 1979.

I samband med att mervärdeskatteredovisningen den 1 januari 1981 knyts närmare till bokföringen sker också en övergång till *beskattningsår* som tidsperiod i de flesta sammanhang. Med beskattningsår avses enligt anvisningarna till 5 a § ML beskattningsåret enligt kommunalskattelagen. Föreligger inte

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59

skattskyldighet enligt kommunalskattelagen är det i stället kalenderåret som är beskattningsår. I det fallet är det dock möjligt att i stället använda räkenskapsåret som beskattningsår, nämligen om räkenskaper förs som avslutas med årsbokslut och om det räkenskapsår som används är tillåtet enligt bokföringslagen.

Även *fastställelseförfarandet* har undergått vissa förändringar. Det blir enligt en ny bestämmelse i 34 § ML möjligt att ändra fastställd skatt för mer än en redovisningsperiod under ett beskattningsår genom att ändra den sista redovisningsperioden för året. Denna förenkling för de skattskyldiga och för länsstyrelserna tillämpas i fråga om beskattningsår som börjar den 1 januari 1981 eller senare. Vidare har 36 § ML ändrats så att det skall vara möjligt att meddela slutligt beslut om den skattskyldige begär det inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått till ända. Enligt den nuvarande bestämmelsen skall sådant beslut begäras inom två månader efter det att den skattskyldige har fått del av preliminärt beslut. Den nya bestämmelsen tillämpas på beslut som meddelas den 1 januari 1981 eller senare.

I 39 § ML utvidgas bestämmelserna om rätten för skattskyldig att få *kvitta skatt* som han skall betala på grund av efterbeskattning mot skatt som han har att återfå för annan redovisningsperiod under samma kalenderår. Ändringen tillämpas från den 1 januari 1981.

Möjligheterna att få *anstånd* med betalning av skatt utvidgas den 1 juli 1979 (46 § ML). Genom att en hänvisning införs också till 49 § 2 och 3 mom. uppbördslagen uppnås att den skattskyldige kan få anstånd med betalningen när skatteprocess pågår.

Återbetalning av överskjutande ingående mervärdeskatt får enligt 49 § ML göras om det överskjutande beloppet uppgår till minst 1 000 kr. Beloppsgränsen tas nu bort och återbetalning kommer alltid att göras.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:59