Ytterligare något om statliga myndigheters skattskyldighet till mervärdeskatt

Av avdelningsdirektören Leif Krafft.

1. Mervärdeskattens enkelhet

Docenten Hans-Heinrich Vogel har publicerat en artikel om statliga myndigheters skattskyldighet till mervärdeskatt, se Skattenytt 1984 s 279 ff. Artikeln ger anledning till några synpunkter.

Eftersom det hittills skrivits tämligen få artiklar om mervärdeskattefrågor är det värdefullt att det kommer en sådan artikel. Det finns inledningsvis anledning att peka på att mervärdebeskattningen inte ger upphov till några större problem för de skattskyldiga eller skattemyndigheterna. Orsakerna till det förhållandet är givetvis flera. I 1965 års finansplan sägs bl a ''Från rent skattetekniska synpunkter representerar mervärdeskatten en väl genomtänkt och elegant skatteform''. Antalet skattskyldiga till mervärdeskatt är endast ca 400 000 personer. Det bör jämföras med inkomstbeskattningens ca 6 miljoner. När krångliga skattelagar debatteras gäller det så gott som alltid inkomstbeskattningen. Naturligtvis ger även mervärdeskatten upphov till problem. De torde emellertid i mycket stor utsträckning kunna lösas genom diskussioner mellan de skattskyldiga och skattemyndigheterna. Antalet processer i mervärdeskattefrågor är ytterst få. Hos skattedomstolarna torde de knappast påverka arbetsbördan. På varje länsstyrelse finns endast en taxeringsintendent som sysslar med mervärdeskatteprocesser vilket bör jämföras med alla de som arbetar med taxeringsprocesser. Det kan tilläggas att processföringen i mervärdeskattemål är en deltidssyssla för de flesta. Totalt arbetar ungefär 700 personer med mervärdeskattefrågor hos länsstyrelserna mot ca 7 000 personer med inkomstbeskattningen. Vore systemet för inkomstbeskattningen lika effektivt som det för mervärdeskatten skulle endast 2 000 personer behöva administrera inkomstbeskattningen. Dessutom skulle domstolarnas arbetsbörda minska. Slutligen kan nämnas att statens största inkomstpost är mervärdeskatten.

2. Vogels frågor

De frågor som Vogel ställer är enligt min mening följande. Är mervärdeskatten i princip felredovisad i statsbudgeten? Finns det något rationellt skäl för staten att betala mervärdeskatt till sig själv vid införsel av varor? Vilka

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:36

skäl finns för att staten skall vara skattskyldig till mervärdeskatt? Om en lösning av en skattefråga har etablerats under vissa förutsättningar kommer den då att överföras till ny lagstiftning trots att förutsättningarna kan ha ändrats?

En undersökning av dessa frågor kräver studier av förarbetena och rättspraxis. Vogels artikel visar hur omfattande en sådan studie bör vara. Detta är värdefullt eftersom mervärdeskatten av många uppfattas som så enkel att den nästan bara gäller in- och utbetalningar till länsstyrelsen.

3. Sambandet mellan mervärde- och inkomstskatt

Inkomstbeskattningen och mervärdebeskattningen har flera anknytningspunkter men är väsentligen olika som skatteformer. Mycket förenklat kan man säga att mervärdeskatten är kopplad till inkomstskatten som en extra pålagring. Detta förhållande kommer till uttryck på flera sätt. Således föreskrivs i 75 § mervärdeskattelagen (ML) att beteckning i mervärdeskattelagen som förekommer i kommunalskattelagen, lagen om statlig inkomstskatt, taxeringslagen eller uppbördslagen har samma innebörd som i de lagarna om inte annat anges. Mervärdeskattelagen bygger till väsentlig del på dessa lagar. Vogels artikel ger anledning att fråga om kopplingen är önskvärd. Man skulle kunna tänka sig att mervärdeskattelagen byggde på ett regelsystem som var helt fristående från inkomstbeskattningens. Åtskilliga av de skattefrågor som uppkommer är emellertid av samma slag varför det är naturligt att använda redan prövade lösningar. Den koppling som finns mellan mervärdeskattelagen och kommunalskattelagen är mycket stark. Således föreskrivs i anvisningarna till 5 § ML att med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen. I punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML stadgas att verksamhet anses som yrkesmässig bl a när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av rörelse enligt kommunalskattelagen. Enligt min mening pekar Vogels artikel på svagheter i kommunalskattelagen vilka accentueras när reglerna skall tillämpas vid mervärdebeskattningen. Trots att kommunalskattelagen gällt i över femtio år föreligger ännu svårigheter att i praktiken avgöra om en ekonomisk verksamhet skall beskattas som rörelse eller inte. De fall som förekommer är så välkända att de inte behöver beskrivas här. Vågar man hoppas att frågan får sin lösning i framtiden eller är problemet något som hör ihop med det nuvarande beskattningssystemet?

Vogel behandlar stadgandet i 53 § 1 mom b) kommunalskattelagen som anger att staten är skattskyldig för inkomst av rörelse och bestämmelsen i 7 § lagen om statlig inkomstskatt som frikallar staten för all inkomst. Eftersom mervärdeskatten är en statlig skatt ter sig en motsvarande frikallelse från skattskyldighet motiverad i ML. På grund av att mervärdeskattelagen anknyter till kommunalskattelagen blir staten skattskyldig för mervärdeskatt.

4. Mervärdebeskattningens utformning

Enligt min mening visar Vogel på en svaghet som finns i vårt skattesystem

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:36

och som består i att en lösning som valts för ett sammanhang ofta överförs till ett annat där förutsättningarna är annorlunda. Den statliga verksamhet som fanns på 1940-talet torde varit väsentligt mindre än dagens. Omsättningsskatten kom till under andra världskriget för att förstärka statsinkomsterna. Beskattningen gällde i första hand butikshandelsvaror. Mervärdebeskattningen gäller i stort sett alla varor och ett flertal typer av tjänster. Förutsättningarna är därigenom andra än de som fanns för omsättningsskatten. Vogels artikel pekar på att en ursprunglig lösning av en skattefråga bör ses över med vissa intervaller. Riksskatteverket borde sannolikt i mycket större utsträckning än vad som för närvarande sker göra sådana undersökningar. RSV har en ständig kontakt med skattemyndigheter och skattskyldiga och bör därför kunna konstatera när lagändringar är påkallade. Vogel har genom sin artikel illustrerat hur arbetskrävande en sådan typ av undersökning är. Det är ett omfattande material som måste bearbetas trots att det är mervärdeskattefrågor som behandlas.

5. Avdragsrätten

Som bekant är avdragsrätten för erlagd mervärdeskatt ett fundamentalt inslag i mervärdeskattesystemet. Den som skall redovisa mervärdeskatt får dra av den skatt som han själv betalt för sina förvärv för den skattepliktiga verksamheten. Detta förhållande innebär att mervärdeskatt som staten tar ut dras av i redovisningen hos köpare som är skattskyldiga och redovisningsskyldiga till mervärdeskatt. Om den skatt som den redovisningsskyldige betalt är högre än den på försäljningen återbetalar länsstyrelsen skillnaden. Staten har givetvis rätt till avdrag för den mervärdeskatt som belöper på förvärv för den skattepliktiga verksamheten. Detta system leder till att den som inte kan göra avdrag för mervärdeskatt som han betalt är den som får bära skattebördan. Varje mervärdeskatteskyldig erlägger således endast skillnaden mellan mervärdeskatten på anskaffningarna och på den egna skattepliktiga omsättningen.

Utredningen angående indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter skriver i sitt betänkande stencil Fi 1967:10 s 13 ”En mervärdeskatt, som omfattar samtliga led i produktions- och distributionskedjan och som i övrigt är utformad enligt angivna allmänna principer leder, såsom redan framhållits, till en beskattning som — i motsats till nu gällande allmänna varuskatt — är helt inriktad på den privata och offentliga konsumtionen. Det kan sägas att detta är den väsentliga skillnaden mellan de båda systemen och det kan därför vara anledning att något ytterligare beröra betydelsen av denna skillnad i vad avser den praktiska tillämpningen”. Utredningen behandlar sedan konsumtionsbegreppet i den allmänna varuskatten och pekar på att det medför att varuskatten träffar inte endast den privata och offentliga konsumtionen utan också näringslivets investeringar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:36

6. Skattefrihet för statliga inköp

När det gäller om mervärdeskatten är felredovisad i statsbudgeten överlämnar jag till andra att analysera den frågan. Det är emellertid nettouppbörden som redovisas. Statliga myndigheter får som bekant betala mervärdeskatt på sina inköp. Om avdragsrätt inte finns för skatten i en mervärdeskatteredovisning hos myndigheten blir skatten en kostnad. Den får täckas med anslagsmedel. Låt oss därför gå vidare och granska några effekter som skulle uppkomma om staten befriades från mervärdeskatt vid införsel. En omedelbar följd skulle bli att åtskilliga varor blev billigare att importera för staten än att köpa inom landet. Om allt annat vore oförändrat skulle konsekvenserna bli orimliga. De inhemska varorna skulle bli ca tjugo procent dyrare för staten att köpa än importvaror. Detta förhållande skulle kunna beaktas vid anslagsgivningen. Den vägen ter sig emellertid komplicerad. Den tänkta mervärdeskatteregeln skulle därför behöva kompletteras. All försäljning till staten borde i så fall undantas från mervärdeskatt. Även en sådan regel borde föranleda en justering av de statliga anslagen till myndigheterna. Det borde dock vara möjligt att genomföra. Den tänkta regeln skulle leda till att säljaren måste avgöra om försäljningen skedde till staten eller inte. Detta är inte något önskvärt förhållande. Varuskattens regler gjorde att säljarna måste avgöra om en vara såldes för konsumtion eller återförsäljning. Enligt ett särskilt stadgande gällde att kunden skulle betraktas som konsument om den skattskyldige var tveksam om kundens status. Detta skapade en intressekonflikt mellan säljare och köpare. Säljaren var ansvarig för skatten gentemot beskattningsmyndigheten. Om en leverans skett felaktigt utan att skatt tagits ut kunde han åläggas skattskyldighet. Den skattskyldige kunde sakna möjlighet att kompensera sig för skatten i efterhand. Systemet inbjöd till felaktig skattefri försäljning. I mervärdeskattesystemet bortföll de problemen. Om statens inköp vore fria från mervärdeskatt skulle den typen av problem introduceras på nytt. Vidare skulle ett kontrollproblem uppkomma eftersom avstämningen av ett företags omsättning gentemot redovisad mervärdeskatt skulle försvåras vid deklarationskontrollen.

En ytterligare följd av skattefrihet för staten vid inköp skulle bli att offentlig konsumtion inte beskattades. Mervärdeskatten skulle då inte vara en generell konsumtionsskatt. Statlig konsumtion skulle då bli billigare än annan konsumtion. Neutraliteten skulle då delvis försvinna. Det skulle underlätta en statlig expansion in på områden som tidigare varit privata. Värdet av neutraliteten i mervärdeskattesystemet är så stor att den bör bevaras i så stor utsträckning som möjligt.

7. Skattefrihet för statlig verksamhet

När det sedan gäller statlig verksamhet som föranleder skattskyldighet till mervärdeskatt leder skattskyldigheten vanligen till konkurrensneutralitet. I

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:36

vissa fall finns dock knappast någon konkurrens varför frågan blir teoretisk. RSV är registrerat som skattskyldig till mervärdeskatt för datatjänster men RSV torde inte konkurrera med någon.

Vogel nämner SJ:s verksamhet. Det finns därför anledning att här undersöka förhållandena något. I 10 § första stycket 6) ML sägs att tjänst är skattepliktig när tjänsten avser transport som ej utgör personbefordran eller förmedling av sådan transport. Detta innebär att personbefodran är fri från mervärdeskatt men att godstransporter skall beskattas. Transportmedlet har inte någon betydelse för frågan om skatteplikt. Bil-, båt-, flyg- och tågtransporter behandlas därför lika. Den som är mervärdeskatteskyldig får som redan har nämnts göra avdrag för den mervärdeskatt som belöper på anskaffningar för verksamheten. En åkare får alltså i sin mervärdeskatteredovisning dra av den skatt som han betalt för sin lastbil. Detta medför att han vid sin prissättning inte behöver beakta mervärdeskatten som en kostnad som han skall kalkylera in i priset. Den mervärdeskatt som åkaren debiterat sin köpare kan föras vidare så länge som den följande personen i kedjan kan gör avdrag för mervärdeskatt. Om SJ inte vore skattskyldig för godstransporterna skulle en betydande kumulativ effekt uppkomma. SJ skulle då vara tvingad att skaffa sig kostnadstäckning för mervärdeskatt som belöpte på transportmaterialen samt övriga anläggningar.

Det skulle då bli dyrare att transportera gods med SJ än med andra företag allt annat obeaktat. Effekten skulle förstärkas genom att den uteblivna mervärdeskatteåterbäringen skulle binda kapital i verksamheten. Därigenom skulle kapitalkostnaderna öka. De måste täckas genom ett högre pris.

Dessa komplikationer skulle kunna lösas genom specialregler i mervärdeskattelagen. SJ skulle kunna få göra sina inköp för godstrafiken utan att betala mervärdeskatt. Åtskillig utrustning är emellertid gemensam för person- och godstrafiken varför en sådan regel skulle kunna bli ganska komplicerad för att uppnå sitt syfte. Alternativet vore en schablonregel med dess nackdelar. I dagens läge behandlas SJ enligt reglerna för blandad verksamhet. Mervärdeskatteavdrag får ske efter skälig grund. Det innebär att viss del av skatten får dras av. Kanske är det så att neutralitetsaspekten är ett fullt tillräckligt skäl för att staten skall betala mervärdeskatt till sig själv.

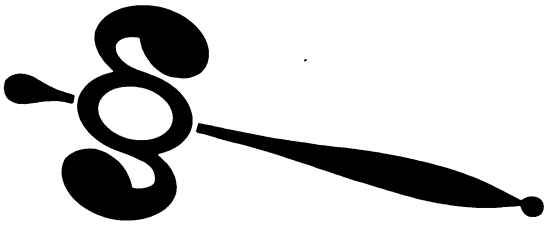
De valda exemplen pekar på några komplikationer som kan uppkomma om skatten inte är generell. Lagstiftaren kan helt säkert utforma skatteregler för de flesta situationer. Vid tillämpningen av mervärdeskattelagen har man kunnat konstatera att undantagen och reduceringsreglerna skapat tillämpningsproblem. Ur skatteadministrationens synvinkel är det önskvärt med en mervärdeskattelagstiftning som beskattar i stort sett alla varor och tjänster med full skatt. Likaså borde avdrag för erlagd mervärdeskatt i så fall alltid medges utan någon begränsning. Sannolikt instämmer många skattskyldiga i ett sådant önskemål.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:36

De exempel som Vogel anger under avsnitt 4 b ställer jag mig tveksam till. Genom bestämmelsen i 11 § 7) ML undantas från skatteplikt obligatorisk kontrollbesiktning av fordon. Oavsett om bestämmelsen är nödvändig har genom den slagits fast hur frågan skall bedömas. I den mån Svenska Statens Språkresor AB är skattskyldig kan det knappast vara för resebyråverksamhet utan måste gälla något annat.

Stiftelsen Tekniska museet kan inte vara skattskyldig för museiverksamhet men däremot för försäljning av böcker, affischer och dylikt samt konditoriverksamhet. Frågan om betydelsen av en verksamhets form för skatteskyldigheten behöver belysas ytterligare vilket dock inte kan ske här. Den indirekta beskattningen bör dock bygga på enkla kriterier eftersom det är en av beskattningsformens starka sidor.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:36



Aktiebolagsbildning är vår specialitet

Aktiebolagstjänst är ett företag, som specialiserat sig på all formalia i samband med bolagsbildningar och andra bolagsärenden. Vår personal har lång erfarenhet av alla sådana ärenden samt handläggningen av dessa hos Patent- & Registreringsverket och andra myndigheter.

Vi utför alla slags bolagsärenden

- Nybildningar.
- Försäljning av lagerbolag.
- Aktiekapitalsökningar.
- Styrelseändringar.
- Bolagsordningsändringar.
- Likvidationer.
- Tillstånd för utländska medborgare.
- Konvertibla skuldebrev m m.

Ring oss, så sänder vi erforderliga formulär och anvisningar.

Prydliga handlingar

Alla bolagsdokument skrivs ut i original och med bästa skrivmaskinskvalitet. Inga kopierade handlingar, där uppgifterna om just ert bolag skrivits till i efterhand.

Snabb expediering

Under förutsättning att beställningsformuläret är komplett, får ni de färdiga dokumenten för underskrift inom några få dagar. Mot en extra expressavgift kan ni t o m få bolagshandlingarna samma dag som vi får in beställningen.

Lagerbolag med 100.000:– i aktiekapital

Vi erbjuder färdiga lagerbolag, s k ''Startskott'', med 50.000:– eller 100.000:– i aktiekapital.

Ibland kan det vara problem med namnet

När man skall starta ett nytt aktiebolag är det ofta svårt att hitta ett bra namn och ett namn, som inte redan är upptaget eller liknar ett redan befintligt aktiebolag.

Vi har låtit inregistrera ett flertal s k ''namnbolag'', som gör att ni slipper sådana problem. Dessa namnbolag är precis som våra andra lagerbolag, Startskotten, färdiga för omedelbar användning. För att få besked om vilka namnbolag vi har just nu, rekvirera aktuell förteckning.

Ännu en service vi kan erbjuda är kontroll av ert namnförslag mot befintliga aktiebolagsnamn, vilka vi har på microfisch.

PROVA OSS
NÄSTA GÅNG!!!



Aktiebolagstjänst

AKTIEBOLAGSTJÄNST LEIF MALMBORG AB

Vi finns mitt i Stockholms city
Kungsgatan 37, 3 tr, 111 56 Stockholm. Tel 08-24 83 40. Telex 12041.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:36