Förskottslikviders inverkan på skattskyldighet till allmän varuskatt

Av byrådirektören H. G. Lundin

I tredje upplagan av boken "Omsättningsskatten"[1] har bl a å sid. 41 f och sid. 80 gjorts vissa uttalanden med avseende på behandlingen av förskottslikvider vid redovisning av allmän varuskatt enligt s k bokföringsmässiga grunder. Denna redovisningsmetod innebär i korthet att, förutom likvider från kontantförsäljning och motsvarande, även uppkomna fordringar enligt verkställd fakturering skall redovisas såsom skattepliktig omsättning. I anslutning härtill har i boken uttalats att för skattskyldig med tillstånd till bokföringsmässig redovisning uppburna förskott inte innebär kontantförsäljning i varuskattehänseende och därför inte påverkar tidpunkten för skattskyldighetens inträde.

Viss tvekan synes, efter vad som försports, ha uppkommit angående innebörden av det sålunda anförda i vad avser behandlingen av likvider, som antingen före varuskattens ikraftträdande den 1 januari 1960 eller före höjningen av skattesatsen till 6 procent fr o m den 1 januari 1962 erlagts i förskott för skattepliktig vara eller tjänsteprestation som tillhandahållits först efter nämnda tidpunkter. Efter samråd med min medförfattare och författarna av tidigare upplagor har jag därför funnit ett förtydligande vara motiverat. En redogörelse för varuskatteförordningens tillämpning på förskottslikvider torde också vara av intresse inför det förslag till en allmän mervärdeskatt, som i somras framlades av den allmänna skatteberedningen i dess betänkande Nytt skattesystem (SOU 1964:25). Detta förslag har utformats i nära överensstämmelse med vad som i redovisningshänseende redan gäller för den allmänna varuskatten och detsamma gäller utformningen av de särskilda övergångsbestämmelserna för den allmänna varuskattens avlösning med en mervärdeskatt. Härtill kommer att nyssnämnda uttalanden i tredje upplagan endast avser tillämpningen enligt de allmänna reglerna efter det varuskatteförordningen trätt i kraft och att härvidlag bortsetts från de speciella ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna, som har återverkningar i skilda avseenden.

I fråga om skattepliktigt tillhandahållande inom landet regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträde genom bestämmelserna i 12 § 3 mom. varuskatteförordningen. Däri stadgas, att skattskyldigheten inträder när vederlaget inflyter kontant eller eljest kommer den skattskyldige till godo eller — i fråga om uttag av skattepliktig vara ur skattskyldigs rörelse — när uttaget sker. Har enligt 16 § medgivande lämnats att inräkna uppkomna fordringar i omsättningen enligt bokföringsmässiga grunder, skall dock skattskyldigheten, i vad avser

[1] Omsättningsskatten av Aqvist—Edström—Fridolin, 3:e omarbetade upplagan ombesörjd av Allström och Lundin.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:26

fordran uppkommen under tid för medgivandets tillämpning, inträda då fordringen uppkommer.

I detta sammanhang må även beaktas de särskilda bestämmelserna för skattens ikraftträdande och senare höjning. Sålunda stadgades beträffande skattens införande, att varuskatteförordningen icke skulle äga tillämpning i fråga om tillhandahållande som skett före den 1 december 1959 eller varom före den 16 oktober 1959 slutits skriftligt avtal med till beloppet fastställt vederlag. I överensstämmelse härmed stadgades vid höjningen av skattesatsen från 4 till 6 procent vid årsskiftet 1961/62 att den höjda skattesatsen icke skulle gälla i fråga om tillhandahållande som skett före den 1 december 1961 eller varom skriftligt avtal som nyss nämnts slutits före den 2 november 1961.

Mot bakgrund av dessa bestämmelser torde aldrig ha ifrågasatts, att skattskyldig, som från början valde redovisning enligt kontantprincipen, skulle ha att redovisa skatt för tillhandahållande av viss bestämd vara eller tjänsteprestation efter varuskatteförordningens ikraftträdande den 1 januari 1960, om likviden därför emottagits dessförinnan. Det förhållandet att skattskyldig medgivits tillstånd att fr o m den 1 januari 1960 tillämpa bokföringsmässig skatteredovisning på grundval av uppkomna fordringar kan icke skäligen föranleda annan behandling av förskottslikvider, som han före den 1 januari 1960 erhållit för senare tillhandahållande. I intetdera fallet kan tidpunkten för tillhandahållandet vara avgörande för skattskyldighetens inträde utan avgörande härför måste vara likvidens fullgörande. Det synes också uppenbart, att i den mån varuskatteförordningen givits vad som kan sägas retroaktiv verkan, skattskyldighetsfrågan måste bedömas utifrån kontantmetoden, eftersom den bokföringsmässiga skatteredovisningen *endast kan gälla fordringar uppkomna efter förordningens ikraftträdande*. Härtill kommer, att endast en sådan tolkning av frågan ger en likvärdig beskattningseffekt i starten. Till belysande härav må anföras följande.

Av ikraftträdandebestämmelsernas utformning framgår, att skatt skulle träffa tillhandahållande under december månad 1959, om betalningen erlades först därefter. Detta ernås automatiskt för skattskyldig med kontantredovisning, genom att likviden ingår i den skattepliktiga omsättningen för den redovisningsperiod, varunder den influtit. Skulle emellertid skattskyldighetsfrågan för den som fr o m den 1 januari 1960 medgivits tillstånd till bokföringsmässig skatteredovisning, tolkas så, att endast fr o m nämnda dag verkställd fakturering föranleder skattskyldighet, skulle ingen beskattning av kreditleveranser under december månad 1959 bli aktuell, eftersom man har att räkna med att faktureringen skett under samma månad i anslutning till leveransens fullgörande. Skattskyldiga med bokföringsmässig skatteredovisning skulle i sådant fall gynnas i jämförelse med kontantredovisande skattskyldiga. Detta har inte varit avsikten och en sådan tolkning måste också anses stå i strid med stadgandena i 12 § 3 mom. Av författningsrummets utformning bör följa att likvider, som influtit efter årsskiftet 1959/60 för tillhandahållande under december 1959, i varuskattehänseende skall redovisas med tillämpning av kontantmetoden, oavsett om denna metod eller den bokföringsmässiga metoden tillämpas i övrigt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:26

Här må även tilläggas att bokföringsmässig redovisning i princip innebär att den skattskyldige förskotterar skatten till staten. För att man genom valet av denna metod dock inte skall komma i sämre läge än skattskyldiga med kontantmetod finns särskilda bestämmelser om rätt till efterjustering av redovisad preliminärskatt för exempelvis kundförluster, årsbonus och andra i efterhand utgivna rabatter.

Såsom en förutsättning för skattefrihet i nu nämnda fall vid varuskattens införande har ovan angivits att förskottslikviden skall ha haft avseende på *viss beställd vara, varukvantitet eller tjänsteprestation.* Detta krav synes ofrånkomligt En förskottslikvid utan närmare specificering, t ex för framtida ev. leveranser, synes skäligen böra betraktas såsom en försträckning av en summa penningar. I den mån detta belopp sedermera utnyttjas för betalning av beordrade leveranser, bör skattskyldighet för det för prestationen betingade vederlaget anses ha inträtt i anslutning till avräkningen mot köparens innestående medel.

Vad så gäller tillämpningen av de i samband med skattesatshöjningen den 1 januari 1962 meddelade särskilda övergångsbestämmelserna bör vad nu anförts äga motsvarande tillämpning i fråga om skattskyldiga med kontantredovisning. Förskott, som sådan skattskyldig erhöll före utgången av år 1961 för senare tillhandahållande av viss vara eller tjänsteprestation, kom automatiskt att inräknas i 1961 års skattepliktiga omsättning, dvs till tid då den lägre skattesatsen var gällande. En annan situation uppkom emellertid för skattskyldiga med bokföringsmässig redovisning. Dessa hade i detta läge, och alltså redan före skattesatshöjningens ikraftträdande, sin redovisning baserad på faktureringen och därmed konstituerade förskottet ingen skattskyldighet. Denna får anses inträda först vid bokföringen av fakturan i anslutning till den faktiska leveransen och därmed blir den vid denna tidpunkt gällande skattesatsen automatiskt tillämplig. Härvidlag bortses givetvis från de fall då den lägre skattesatsen ändå äger tillämpning, t ex på grund av att skriftligt avtal slutits före den 2 november 1961, liksom det fall där skattefrihet alltjämt åtnjutes, t ex på grund av avtal slutet före den 16 oktober 1959.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:26