1965 års skattepaket: ändringar i den indirekta beskattningen

Av byråchefen H. Fridolin

I föregående nummer av Skattenytt har lagbyråchefen E. Reuterswärd lämnat en redogörelse för 1965 års skattereform i vad avser de ändringar i den direkta beskattningen, som beslutats av årets riksdag på grundval av proposition nr 1965: 14 och i enlighet med bevillningsutskottets däröver avgivna betänkande nr 1965:16. I det följande skall lämnas en redogörelse för riksdagens beslut i de delar av reformen, som har avseende på ändringar i den indirekta beskattningen. Härunder inbegripes även de ändringar i den allmänna varuskatten, som beslutats på grundval av prop. nr 1965: 87 (BevU 1965: 31) samt de av reformen påkallade ändringarna på tullsidan, som beslutats enligt prop. nr 1965: 111 (BevU 1965: 34).

Ändringarna i den indirekta beskattningen berör i första hand den allmänna varuskatten, men härtill kommer justeringar även av vissa punktskatter, nämligen försäljningsskatten, den särskilda varuskatten, bensinskatten och tobaksskatten. Totalt sett innebär reformen ett ökat uttag av indirekt skatt av storleken 2.000 miljoner kr för år, varav huvuddelen faller på en höjning av den allmänna varuskatten. Det är dock att märka att även viss avveckling och sänkning på punktskattesidan ingår i reformen. Samtliga skatteändringar gäller från den 1 juli 1965.

Ändringar på tullsidan gäller i första hand sådana justeringar av tullsatserna, som skattereformen påkallat i de fall tullen är fastställd till belopp, som även inkluderar indirekt skatt. Även här gäller att de nya tullsatserna träder i kraft den 1 juli 1965. I sammanhanget har emellertid även vissa andra åtgärder vidtagits, vilka redovisas i det följande.

Den allmänna varuskatten

De av reformen betingade ändringarna i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt (AVF) är intagna dels i förordningen den 9 april 1965, nr 75, och dels i förordningen den 3 juni 1965, nr 157. I den förstnämnda nya förordningen regleras i huvudsak endast höjningen av beskattningen och dess ikraftträdande. Den sistnämnda förordningen innehåller nya bestämmelser i olika tekniska hänseenden men dessutom ändrade regler av materiell innebörd med avseende på skattepliktens omfattning, beskattningsvärdets bestämmande m m. De i enlighet härmed genomförda ändringarna behandlas i det följande enligt den för varuskatteförordningen gällande paragrafindelningen.

Beskattningsområdet

Skattepliktens omfattning regleras genom bestämmelserna i 9—11 §§ AVF med tillhörande anvisningar. Enligt dessa författningsrum föreligger skatteplikt för i princip alla varor, varmed förstås ma-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

teriella ting av lös egendoms natur, samt för vissa särskilt angivna tjänsteprestationer, när de har avseende på skattepliktiga varor. Från den generella skattepliktén för varor gäller endast de undantag, som anges i 10 § 1 mom. eller som beslutats av Kungl. Maj :t med stöd av 10 § 2 mom. I skattepliktshänseende innebär reformen följande.

Undantaget från skatteplikt enligt *10 § 1 mom. punkten 5* för fiskefartyg och andra fartyg med en nettodräktighet av minst 20 registerton samt luftfartyg utsträckes från den 1 juli 1965 till att omfatta även bogserbåtar och livräddningskryssare. Undantaget är i fråga om bogserbåtar generellt, men gäller i fråga om livräddningskryssare endast, när sådant fartyg säljes till Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne. Av skattens allmänna konstruktion följer, att skattefrihet automatiskt åtnjutes för reparation eller annan i och för sig skattepliktig tjänsteprestation, som utföres på sålunda från skatteplikt undantagna fartyg.

Vidare har i denna punkt vidtagits den ändringen, att det direkt av författningsrummet framgår, att undantaget även gäller delar och tillbehör till skattefria fartyg och luftfartyg. Detta tillägg är närmast av formell karaktär och innebär ingen ändring av vad som enligt praxis redan från skattens tillkomst inrymts under skattefriheten.

Enligt *10 § 1 mom. punkten 6* gäller undantag från skatteplikt för krigsmateriel, som är underkastat utförselförbud, vid försäljning till staten för militärt bruk. Med verkan från den 1 juli 1965 har punkten erhållit ändrad lydelse, varav framgår att undantaget även gäller delar till krigsmateriel av ifrågavarande slag, oaktat delarna som sådana inte är underkastade utförselförbud, samt vidare att undantaget också gäller vid direktimport för statens räkning. Undantagets primära anknytning till gällande utförselförbud för krigsmateriel innebär alltjämt att skattefriheten är begränsad till försvarets anskaffningar av ammunition, vapen och annan tygmateriel och sålunda inte omfattar t ex intendenturmateriel.

Enligt *10 § 1 mom. punkten 8* gäller undantag från skatteplikt för läkemedel, som försäljes enligt recept eller till sjukhus. I överensstämmelse med nyss behandlad ändring rörande skattefrihet vid import av krigsmateriel har i förevarande punkt gjorts ett tillägg, enligt vilket skattefrihet föreligger även när läkemedel införes till riket i anslutning till sådan skattefri försäljning som nyss nämnts. Om ett sjukhus direkt från utlandet importerar läkemedel föreligger således skattefrihet på samma sätt som vid inköp från en leverantör här i riket.

Enligt 10 § 2 mom. AVF äger Kungl. Maj :t förordna om ytterligare undantag från skatteplikt beträffande särskilda varor eller varugrupper. Med stöd härav har Kungl. Maj :t genom kungörelsen den 3 juni 1960 (nr 237), som trädde i kraft den 1 juli 1960, förordnat om undantag från skatteplikt för konstverk, hänförliga till tulltaxenummer 99.01—99.03, när de, annorledes än butiksmässigt eller i samband med utställning, försäljes av upphovsmännen direkt till konsument, så ock när de införes till riket i anslutning till direktförsäljning som nu sagts. Under nämnda tulltaxenummer faller för hand utförda målningar och teckningar (nr 99.01), konstgrafiska originalblad (nr 99.02) och originalskulpturer (nr 99.03). Skattefriheten är således begränsad till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

konstverk av dessa slag under angivna förutsättningar.

Kungl. Maj:t har vidare genom kungörelsen den 15 januari 1960 (nr 8) med stöd av 10 § 2 mom. AVF förordnat om undantag från skatteplikt för tullfria tryckalster, hänförliga till kapitel 49 i tulltaxan, och för mikrofilmer, hänförliga till tulltaxenummer 37.05, när sådana varor införes till riket såsom gåva eller lån utan vederlag.

Med verkan från den 1 juli 1965 ersättes dessa kungörelser med stadganden om fortsatt motsvarande undantag från skatteplikt i själva varuskatteförordningen. Undantaget beträffande konstverk har därvid med oförändrad lydelse intagits i en ny punkt 10 i 10 § 1 mom. och undantaget för tryckalster och mikrofilmer i en ny punkt 11 i samma författningsrum. I det senare fallet har viss närmast formell ändring av redan gällande undantagsbestämmelser gjorts. Enligt den ändrade lydelsen omfattar undantaget tullfria tryckalster och framkallade eller enbart exponerade mikrofilmer, när de införes till riket som gåva eller eljest utan vederlag. Med denna utformning följer bl a, att skattefrihet föreligger för reklamtryck, som införes till riket för att gratis tillställas allmänheten.

Skattepliktens omfattning på tjänstesidan regleras i 11 § AVF med tillhörande anvisningar och bestämmelserna härom innebär, att tjänsteprestation är skattepliktig, om den huvudsakligen har avseende på skattepliktig vara samt innefattar förfärdigande på beställning (arbetsbeting), uthyrning, servering, reparation, underhåll, ändring eller rengöring. Såsom redan antytts medför anknytningen till skattepliktiga varor, att skattefrihet föreligger om en i och för sig skattepliktig prestation utföres på en från skatteplikt särskilt undantagen vara.

Med verkan från den 1 juli 1965 gäller, att även montering utgör en enligt 11 § AVF skattepliktig tjänsteprestation. Beträffande denna utvidgning av beskattningsområdet anförde finansministern i prop. nr 1965:87 bl a följande.

Uppenbart är att t ex leverans av en maskin i monterat skick skall beskattas enligt det betingade vederlaget oavsett om monteringen ingår i priset eller debiteras särskilt. Tvekan torde emellertid i vissa fall ha förelegat om skatt skall utgå för monteringsarbeten och i ett speciellt fall, nämligen i fråga om uthyrning av byggnadsställningar, har riksskattenämnden funnit att av uthyraren särskilt debiterad ersättning för ställningens upp- och nedmontering inte bör anses utgöra vederlag för prestation, som omfattas av skatteplikten.

För att undanröja tveksamhet borde därför klart framgå av förordningen, att montering, varmed bör förstås såväl uppsom nedmontering, är skattepliktig tjänsteprestation, när den har avseende på skattepliktig vara.

Propositionsförslaget om skatteplikt för montering uppmärksammades av vissa företrädare för uthyrare av byggnadsställningar och i skrivelse till bevillningsutskottet hemställes att den faktiska utvidgning av beskattningen, som förslaget innebar för denna bransch, borde undanröjas Bevillningsutskottet avvisade dock denna hemställan under åtberopande bl a, att effekten av förslaget i allt väsentligt torde uppvägas av att såväl anskaffningarna av ifrågavarande byggnadsställningar som uthyrningen därav torde omfattas av de reduceringsregler, som tillkommit i syfte att eliminera skattehöjningen för närings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

livets investeringar i maskiner och inventarier. (Se vidare härom i det följande.) Utskottet biträdde därför propositionsförslaget och detta blev även riksdagens beslut.

Med nu nämnd ändring finns bestämmelserna om skatteplikten för tjänsteprestationer intagna i 11 § 1 mom. AVF. I ett nytt 2 mom. har intagits bestämmelser om att Kungl. Maj:t äger förordna om undantag från skatteplikt för viss tjänsteprestation. Därmed har på även tjänstesidan tillskapats möjligheter till sådana jämkningar i skatteplikten, som erfarenheterna från tillämpningen kan påkalla.

Samtliga nu behandlade ändrade bestämmelser med avseende på skatteplikten finns intagna i SFS 1965:157.

Skattskyldighetsfrågor

Skattskyldighet till allmän varuskatt åvilar enligt 12 § 1 mom. AVF den, som yrkesmässigt till konsument försäljer skattepliktiga varor eller åt konsument utför eller ombesörjer utförande av skattepliktiga tjänsteprestationer. Skattskyldigheten omfattar även uttag ur rörelsen av skattepliktiga varor för konsumtionsändamål. Vissa särskilda inskränkningar i skattskyldigheten stadgas i 13 §.

Avgörande för skattskyldighet till allmän varuskatt är, att det skattepliktiga tillhandahållandet eller uttaget sker i verksamhet som är att anse som yrkesmässig. Enligt anvisningarna till 12 § i deras hittillsvarande lydelse får frågan huruvida yrkesmässighet föreligger, bedömas främst med hänsyn till omfattningen av och syftet med verksamheten. Detta uttalande kan sägas innebära att skattskyldighetsfrågan inte direkt anknutits till det i inkomstskattehänseende gällande rörelsebegreppet. Detta har också kommit till uttryck i anvisningar, som i frågan meddelats av riksskattenämnden, bl a beträffande varuskatteförordningens tillämpning på statlig och kommunal verksamhet. Härom har bl a uttalats, att sådan verksamhet med uteslutande syfte att tillgodose egna behov eller av enbart servicebetonad karaktär inte är att anse som yrkesmässig, men väl om verksamheten bedrives stadigvarande i vinstsyfte eller ock bedrives gentemot allmänheten i former likartade med dem som förekommer inom det enskilda näringslivet och i vissa fall i direkt konkurrens med det enskilda näringslivet.

Anvisningarna till 12 § AVF har såvitt gäller yrkesmässighetsbegreppet erhållit ändrad lydelse med verkan från den 1 juli 1965. I enlighet härmed är verksamhet att anse som yrkesmässig om inkomst av verksamheten enligt kommunalskattelagen är att hänföra till intäkt av rörelse. Även annan verksamhet anses som yrkesmässig, om den innefattar inte enbart tillfälligt tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänsteprestationer till konsument. Verksamhet som staten eller kommun bedriver med syfte uteslutande att tillgodose egna behov anses dock som yrkesmässig endast om den sker i bolagsform eller i liknande form.

Så långt är den ändrade lydelsen att betrakta enbart som en formell ändring av tidigare anvisningar i frågan eller som en anpassning till utbildad praxis på området. Fortsättningen av de ändrade anvisningarna på denna punkt innebär emellertid viss inskränkning av hittills gällande skattskyldighet. Det utsägs nämligen fortsättningsvis, att vad som sagts beträffande statligt och kommunalt bedriven verksamhet även gäller när verksamheten anordnats i samverkan mellan staten och

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

kommun eller mellan kommuner (med kommun avses även landstingskommun) och skattskyldighet enligt vad nyss sagts inte skulle föreligga, om var och en av de samverkande bedrivit motsvarande verksamhet för egna behov.

Vad nu anförts har speciell betydelse bl a för det samgående mellan staten (försvarets fabriksstyrelse) och landstingen, som på riksdagens initiativ etablerats i fråga om tvätteriverksamhet. Härvid gäller att finansieringen av verksamheten sker gemensamt av intressenterna, medan någon av dessa svarar för driften. Hittills har detta medfört, att den intressent, som svarar för driften, blir skattskyldig för de prestationer, som utföres åt övriga intressenter och åt utomstående, medan skattefrihet åtnjutes för de prestationer som intressenten så att säga utför åt sig själv. Genom det i förevarande hänseende ändrade yrkesmässighetsbegreppet åstadkommes en skattemässig likställighet mellan samtliga berörda intressenter. Den gemensamt bedrivna verksamheten är att likställa med konsument. Inköpen för verksamheten träffas således av skatt, men inte de utförda prestationerna. Förutsättningen härför är dock, att verksamheten inte bedrives såsom aktiebolag eller t ex såsom ekonomisk förening.

En annan ändring med avseende på skattskyldigheten, som träder i kraft den 1 juli 1965, gäller bestämmelserna i 12 § 2 mom. AVF, enligt vilka envar delägare i bl a handelsbolag, kommanditbolag eller enkelt bolag är skattskyldig i förhållande till sin andel i företaget. Skattskyldigheten åvilar således inte företaget utan delägarna personligen och varje delägare är därmed underkastad såväl registreringsskyldighet som deklarations- och betalningsskyldighet. Genom ett tillägg till hittillsvarande bestämmelser har skapats möjligheter till förenklad redovisning för ifrågavarande företagsformer. Tillägget innebär att länsstyrelsen på ansökan av samtliga delägare äger besluta, att en delägare skall anses som ensam skattskyldig för företagets hela verksamhet. Denne delägare skall således kunna svara för samtligas skatteredovisning genom att avge deklarationer avseende hela företagets skattepliktiga omsättning och erlägga den däråa belöpande skatten.

De ändrade bestämmelserna med avseende på skattskyldigheten finns intagna i SFS 1965:157.

Skattesatsen

Den sedan ingången av år 1962 gällande skattesatsen 6 % höjes från den 1 juli 1965 till 9,1 % (SFS 1965:75). Vid öppen debitering av skatten på priset exklusive skatt motsvarar den höjda skattesatsen nästan exakt ett skattepålägg av 10 %. Skattesatsen 9,1 % gäller även vid skattepliktig import, dock med det undantaget att skatten utgår med 5,46 % vid import av sådana varor, som omfattas av den i följande avsnitt behandlade nya reduceringsregeln.

Den nya reduceringsregeln

Skattesatsen för den allmänna varuskatten äger i princip generell tillämpning. Genom särskilda reduceringsregler har dock skatten alltsedan den infördes begränsats i fråga om två speciella beskattningsområden, nämligen beträffande servering samt försäljning och uttag ur rörelse av monteringsfärdiga trähus. Dessa reduceringsregler innebär, att de skattskyldiga vid skattens redovisning äger re-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

ducera den skattepliktiga omsättningen med viss procent och inleverera skatt med belopp motsvarande den generellt gällande skattesatsen på den sålunda reducerade skattepliktiga omsättningen. I fråga om monteringsfärdiga trähus har skatten i enlighet härmed redovisats på endast 70 % av värdet av försålda och ur rörelsen uttagna sådana hus. Tilläggas må, att hittills gällande reduceringsregler inte ägt tillämpning på skattepliktig import.

Med verkan från den 1 juli 1965 har den nu till monteringsfärdiga trähus begränsade reduceringsregeln ersatts med en ny, som erbjuder både större skattereduktion och ett väsentligt vidgat tillämpningsområde.

Bakgrunden till den nya reduceringsregeln är, att det ansetts angeläget att i möjlig mån undantaga näringslivets investeringar från en höjd skattebelastning, som eljest automatiskt följer av en höjning av skattesatsen för den allmänna varuskatten. Den naturliga lösningen härför har varit att genom en reduceringsregel av samma konstruktion som redan kommit till användning eliminera skattesatshöjningen för investeringsvarorna. Av tekniska skäl har det dock inte varit möjligt att genom en sådan reduceringsregel eliminera denna effekt i fråga om investeringar i byggnader och andra fasta anläggningar. Den nya regeln har därför fått begränsas till att gälla endast investeringar i maskiner och andra döda inventarier. Regeln har härvid anknutits till dylika objekt med en beräknad varaktighetstid av mer än tre år, dvs till sådana maskiner och inventarier som kan betecknas såsom avskrivningsobjekt. Reduceringsregeln omfattar emellertid härvidlag även reservdelar, verktyg och andra tillbehör, som normalt ingår vid leverans av ifrågavarande slags maskin eller inventarium.

I fråga om nu nämnda investeringsvaror gäller regeln generellt, när fråga är om försäljning eller uttag för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk, rörelse eller annan yrkesmässig verksamhet. Det saknar således betydelse om investeringen gäller verksamhet, som har avseende på skattepliktiga varor och tjänsteprestationer, eller ej. Reduceringsregeln gäller därför även investeringar för exempelvis kraftproduktion och verksamhet på transportområdet. Dock gäller den särskilda inskränkningen, att regeln inte äger tillämpning på personbilar och sådana med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustade lastbilar, vilkas tjänstevikt ej överstiger 1.800 kg, utom när sådant fordon är avsett för yrkesmässig trafik. Denna inskränkning har dock betydelse endast när fråga är om anskaffningar av nya sådana fordon, eftersom försäljning av begagnade sådana fordon enligt särskilt stadgande i varuskatteförordningen är undantagna från allmän varuskatt.

För att ernå likställighet mellan verksamheter, som drivs med egen maskinell utrustning, och sådana, som använder förhyrda driftsmedel, gäller reduceringsregeln inte endast försäljning och uttag utan också uthyrning av ifrågavarande slags maskiner och inventarier för användning i jordbruk, skogsbruk, rörelse eller annan yrkesmässig verksamhet.

Såsom redan antytts ersätter den nya reduceringsregeln den tidigare till monteringsfärdiga trähus begränsade regeln. Även i denna del har emellertid den nya regelns tillämpningsområde vidgats. Sålunda gäller regeln från den 1 juli 1965 för alla slags monteringsfärdiga hus, oav-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

sett materialet, och härvidlag både om huset levereras i så att säga paket för uppmontering på byggnadsplatsen och om huset levereras på byggnadsplatsen i redan monterat skick. Att märka är dock, att fråga skall vara om hus, som är avsedda att för stadigvarande bruk uppföras på fast grund samt vidare att leveransen skall innefatta fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial samt byggnadssnickerier. Det nu sagda, som framgår av nya anvisningar till 18 § AVF, anknyter till redan gällande praxis i fråga om den hittillsvarande regelns tillämpning på monteringsfärdiga trähus.

Riksdagsbehandlingen av propositionsförslaget på denna punkt medförde en ytterligare utvidgning av reduceringsregelns tillämpningsområde. Under detta har sålunda även inrymts försäljning och uttag av fabrikstillverkad betongmassa. Därmed kommer hittillsvarande skillnad i skatteeffekt mellan å ena sidan betongmassa, som byggnadsentreprenör i egen regi framställer på byggnadsplatsen, och å andra sidan betongmassa, som entreprenör inköper från fristående leverantör eller framställer fabriksmässigt i särskild fast betongstation, att elimineras i väsentlig grad.

Värdemässigt innebär den nya reduceringsregeln, att den skattepliktiga omsättningen, såvitt gäller försäljning, uttag och uthyrning av objekt som regeln avser, äger nedsättas till 60 % vid skatteredovisningen. Vid den nya skattesatsen 9,1 % innebär denna reduktion en faktisk skattebelastning av 5,46 %. Som nyss nämnts gäller också detta tal som skattesats vid direktimport under omständigheter, att reduceringsregeln skulle ägt tillämpning om varan i stället köpts eller förhyrts inom landet. Reduceringen till 60 % kan sägas innebära viss kompensation utöver vad som erfordrats för att eliminera skattesatshöjningen. Detta torde få ses mot bakgrund av att investeringar i fasta anläggningar inte kunnat inrymmas under regelns tillämpningsområde. Praktiska skäl har varit det avgörande motivet för att reduceringen till 60 % även skall gälla monteringsfärdiga hus. Tilläggas må, att en effektiv skattebelastning av 5,46 % motsvarar ett skattepålägg på priset före skatt av 5,775 % eller avrundat 5,8 %.

Bestämmelserna om den nya reduceringsregeln finns intagna i SFS 1965 : 75.

Beskattningsvärde m m

Beskattningsvärdet för den allmänna varuskatten utgöres enligt 15 § AVF av vederlaget med skattens belopp inräknat, när fråga är om försäljning och motsvarande, samt av varans värde inklusive skatt enligt ortens pris, när fråga är om uttag av vara ur rörelse. Enligt anvisningarna till 15 § AVF gäller att vid beräkning av beskattningsvärde avdrag inte får göras för transport-, emballage- och andra liknande kostnader, vilka ingår i priset. Avdrag får ej heller ske för s k avbetalningstillägg, men väl för kassarabatter och andra rabatter som direkt avgår vid betalningen. Enligt hittills gällande anvisningar till 16 § AVF skall belopp, som influtit vid diskontering av växel, anses utgöra kontant likvid vid beräkning av skattepliktig omsättning. Nödgas skattskyldig på grund av bristande betalning själv inlösa växeln, äger han avdraga beloppet vid senare beräkning av den skattepliktiga omsättningen, men han är också pliktig att ånyo redovisa beloppet, om betalning sedermera inflyter. Vad nu sagts

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

gäller i princip både när skatteredovisningen sker enligt kontantmetoden och när redovisningen efter länsstyrelsens tillstånd sker enligt bokföringsmässiga grunder på grundval av faktureringen.

I fråga om växelaffärer innebär nu gällande bestämmelser, att skattskyldig såsom skattepliktig omsättning har att upptaga det belopp, som han efter avdrag för diskonto faktiskt erhåller vid växelns diskontering. Ligger den skattskyldige på växeln skall han enligt av riksskattenämnden meddelade anvisningar i den skattepliktiga omsättningen upptaga det belopp som han bekommit vid växelns inlösen eller omsättning, i detta fall såväl växelbeloppet som det diskonto som den skattskyldige själv tillgodogjort sig. Vad nu sagts betyder, att den skattepliktiga omsättningen och därmed också beskattningsvärdet blir olika beroende på om växeln diskonteras eller ej.

Med verkan från den 1 juli 1965 elimineras nämnda skillnad i beskattningen genom ändrade bestämmelser i anvisningarna till 15 och 16 §§ AVF. Dessa nya bestämmelser innebär, att såsom beskattningsvärde vid betalning mot växel skall gälla det överenskomna vederlaget, inklusive skatt och eventuellt avbetalningstillägg, enligt vad som framgår av faktura eller annan handling avseende den skattepliktiga transaktionen i fråga. Någon hänsyn skall alltså inte längre tagas till diskonto, vare sig om växeln diskonteras av den skattskyldige eller om han ligger på växeln och själv tillgodogör sig diskontot. Redovisningstekniskt betyder detta, att skattskyldig med bokföringsmässig skatteredovisning på grundval av faktureringen tar upp det fakturerade beloppet inklusive skatt för den redovisningsperiod, då faktureringen skett. Någon ytterligare åtgärd behöver sedan inte vidtagas, utom i det fall den skattskyldige lider förlust på grund av bristande betalning. Vid redovisning enligt kontantmetoden inträder skattskyldigheten först när växeln inlöses eller omsättes och då skall i den skattepliktiga omsättningen inräknas det belopp, varmed den skattskyldiges växelfordran minskat. Dock skall i intet fall upptagas större sammanlagt belopp än som motsvarar det överenskomna vederlaget enligt fakturan. Detta stadgande har särskild betydelse när den skattskyldiges växelfordran inte överensstämmer med fakturabeloppet på grund av att betalning skall ske med lika stora delbelopp enligt s k rak ränta. I sådant fall behöver den skattskyldige, när inlösen skett av sista delväxeln varigenom full betalning influtit, endast redovisa så stort belopp som svarar mot skillnaden mellan fakturabeloppet och verkställda delbetalningar enligt tidigare infriade växlar.

Enligt av riksskattenämnden meddelade anvisningar bör med diskontering av växel i varuskattehänseende likställas lombardering av växel samt diskontering och lombardering av köpekontrakt och andra fordringsbevis. De nu redovisade nya bestämmelserna bör ha samma räckvidd och sålunda gälla även vid t ex diskontering av kontrakt.

De med avseende på växeltransaktioner ändrade bestämmelserna i anvisningarna till 15 och 16 §§ AVF finns intagna i SFS 1965:157. I anvisningarna till 15 § har därjämte angivits, att i det fall gemensamt pris uttages vid försäljning eller annan prestation, som omfattar såväl skattefritt som skattepliktigt tillhandahållande, t ex kost och logi, beskattningsvärdet får bestämmas efter skälig uppdelning av priset. Med detta tillägg i anvis-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

ningarna till 15 § har anvisningarna till 11 § AVF såvitt gäller servering kunnat begränsas till att enbart gälla själva begreppet servering. Det är således här endast fråga om en omredigering utan ändring av hittillsvarande bestämmelsers innebörd.

Det nya materialbegreppet

Den allmänna varuskatten utgår på yrkesmässigt tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänsteprestationer till förbrukare (konsumenter). Enligt anvisningarna till 12 § AVF är den konsument, som förvärvar eller ur rörelse uttager vara för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning eller servering eller användning som material vid yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu, vid fabriksmässig tillverkning av byggnadsvaror eller vid yrkesmässigt utförande av tjänsteprestationer med avseende på varor. Efter motsvarande grunder avgöres vem som är konsument av tjänsteprestation.

I enlighet härmed kan rörelseidkare skattefritt anskaffa omsättningsvaror och sådana varor, som är att hänföra till material för yrkesmässig tillverkning av varor eller motsvarande. Med sådant material förstås enligt hittills gällande anvisningar till 18 § AVF, dels råvara, halvfabrikat eller annan vara som är avsedd att ingå såsom beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara, dels vara som förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen, såsom smörjmedel och liknande, dels ock vara som förbrukas i varuhanteringen, t ex såsom emballage. Beträffande tillämpningen av detta stadgande har riksskattenämnden uttalat bl a, att till material i tillverkningsprocessen bör hänföras, förutom tillsats- och förbrukningsmaterial som mer eller mindre kontinuerligt åtgår i processen, även sådana artiklar av verktygskaraktär, för vilka förslitningstiden vid normalt utnyttjande hos förbrukaren uppenbarligen inte uppgår till mer än en à två veckor. Till material i varuhanteringen bör enligt riksskattenämndens uttalanden hänföras emballage av engångskaraktär eller med relativt kort förbrukningstid samt vidare varuetiketter, pris- och adresslappar, bruksanvisningar, varudeklarationer o d, men inte exempelvis kontorsmateriel eller reklamartiklar.

Den praktiska tillämpningen av materialbegreppet har varit förenat med olägenheter av skilda slag. Frågan om viss för produktionsändamål avsedd vara är att hänföra till skattefritt material eller inte måste ofta avgöras från fall till fall med speciellt hänsynstagande till de individuella köparnas förhållanden. Samma artikel kan vara skattefritt material hos en köpare men inte hos en annan. Det aktuella varuområdet omspänner en mängd högst skiftande varuslag och sortimentet undergår ständiga förändringar. Med hänsyn härtill och i det aktuella läget med en höjd skattesats har det därför ansetts motiverat att ompröva materialbegreppets utformning inte blott i syfte att undanröja föreliggande tillämpningssvårigheter utan också för att begränsa skattesatshöjningens effekt på företagens kostnader.

Med verkan från den 1 juli 1965 har därför begreppet skattefritt material getts en annan och vidare innebörd genom ändrad lydelse av ifrågavarande stycke i anvisningarna till 18 § AVF. Enligt den ändrade lydelsen gäller, att med material förstås vara, som är avsedd antingen att ingå såsom beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

eller att förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen eller i den egentliga varuhanteringen. Hit räknas t ex råvara, halvfabrikat, tillsatsmedel, smörjmedel, slipmedel och annat förbrukningsmaterial för produktionsändamål samt emballage och förslutningsmaterial för distributionsändamål ävensom maskinverktyg och motsvarande som genom förslitning eller på annat sätt normalt förbrukas inom ett år.

I fråga om emballage, tillsatsmedel och förbrukningsmaterial innebär denna utformning av materialbegreppet ingen ändring av vad som redan gäller utan är närmast att betrakta såsom ett klargörande direkt i författningen om vad redan gäller enligt riksskattenämndens tidigare i detta spörsmål utfärdade anvisningar. På verktygssidan innebär ändringen av gränsen för förbrukningstiden från en à två veckor till ett år en väsentlig utvidgning av det skattefria materialet. Härvidlag har skattefriheten primärt anknutits till det allmänt vedertagna begreppet maskinverktyg, varmed avses borrar, fräsar, sågklingor m fl insatser till olika slags arbetsmaskiner. Materialbegreppet gäller även andra motsvarande verktyg, dock må beaktas att under begreppet maskinverktyg inte faller vanliga handredskap såsom hammare, tänger, spadar o d. Riksskattenämnden torde komma att meddela erforderliga kompletteringar av tidigare angående materialbegreppet utfärdade anvisningar för en enhetlig tillämpning av de ändrade bestämmelserna.

Till skattefritt material har emellertid även hänförts vissa varor av annan karaktär än de nu behandlade. Enligt tillägg härom i anvisningarna till 18 § AVF gäller sålunda från den 1 juli 1965 att till material även är att hänföra större nätredskap, avsedda för yrkesmässigt fiske, och nät till sådana redskap samt dessutom varor som är avsedda att användas för yrkesmässig uthyrning i förening med tillhandahållande av tvättjänst, s k utbytestvätt. Enligt bevillningsutskottets betänkande nr 1965:31 skall med större nätredskap för yrkesmässigt fiske anses trålar, vadar, bottengarn, laxgarn, makrillgarn, sillgarn, strömmingsskötar och ryssjor. Skattefriheten för nät gäller således endast nät för angivna slags redskap. Genom att skattefriheten åstadkommits inom ramen för materialbegreppet, är redskap av angivna slag liksom nät alltjämt skattepliktiga varor, som träffas av skatt vid yrkesmässig försäljning till andra än yrkesfiskare.

Beträffande varor för s k utbytestvätt innebär de nya bestämmelserna, att man på denna punkt eliminerar den dubbelbeskattningseffekt som följer av att uthyrningsföretag i allmänhet får erlägga skatt på inköpen av uthyrningsobjekten och därtill är skattskyldiga för hyresintäkterna. Den nu vidtagna ändringen har bl a motiverats av att de varor det här är fråga om (handdukar, overaller, skyddsrockar m m) har en relativt kort förbrukningstid och att dubbelbeskattningseffekten därför blir förhållandevis stor.

De nya bestämmelserna med avseende på begreppet skattefritt material finns intagna i SFS 1965:157.

Registreringsplikten

Enligt 19 § AVF är skattskyldig rörelseidkare pliktig att i närmare angiven ordning anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där hans hemortskommun är belägen, samt att inom viss tid lämna underrättelse om sedermera inträffade förändringar, som har betydelse för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

registreringen. Registrerad skattskyldig erhåller särskilt bevis, varav bl a framgår den skattskyldiges registreringsnummer och ordningen för redovisningen av allmän varuskatt. Underlåter skattskyldig att i behörig ordning avlämna anmälan eller underrättelse som nu nämnts, må han av länsstyrelsen vid vite föreläggas att fullgöra sin skyldighet.

Dessa bestämmelser i 19 § AVF har med verkan från den 1 juli 1965 kompletterats med ett stadgande av innebörd, att länsstyrelsen för bedömning huruvida skattskyldighet till allmän varuskatt föreligger äger infordra härför erforderliga uppgifter från näringsidkare, som inte avgivit registreringsanmälan. Därmed har tillskapats möjlighet till bedömning av skattskyldighetsfrågan utan att länsstyrelsen behöver utnyttja den i 21 § 2 mom. AVF intagna bestämmelsen, att även icke registrerad kan avkrävas deklaration enligt de för registrerade skattskyldiga gällande reglerna. Det i enlighet härmed nytillkomna stadgandet i 19 § AVF finns intaget i SFS 1965:157.

Bindande förklaringar

Riksskattenämnden är ett centralt organ för den allmänna varuskatten med uppgift att verka för en riktig och enhetlig tillämpning. För att tillgodose detta syfte äger riksskattenämnden enligt 72 § AVF meddela bindande förklaring huruvida viss vara eller varugrupp är skattepliktig. Sådan bindande förklaring kan inte överklagas.

Med verkan från den 1 juli 1965 gäller, att riksskattenämnden äger meddela bindande förklaring med avseende på skatteplikt inte endast beträffande viss vara eller varugrupp utan också i fråga om viss tjänsteprestation. Därjämte äger nämnden, när särskilda skäl föreligger, meddela bindande förklaring i annan fråga rörande varuskatteförordningens tillämpning. I prop. nr 1965:87 anges såsom exempel på tillämpningsfråga där ett bindande uttalande kan vara av värde både för beskattningsmyndigheterna och för de skattskyldiga det fall, där vederlag omfattar såväl skattefritt och skattepliktigt tillhandahållande och beskattningsvärdet skall bestämmas genom uppdelning av vederlaget enligt skälig grund.

Den i enlighet härmed ändrade lydelsen av 72 § AVF finns intagen i SFS 1965:157.

Ikraftträdandet

Såsom nämnts träder den höjda skattesatsen och övriga ändrade beskattningsregler i kraft den 1 juli 1965. Liksom när den allmänna varuskatten infördes den 1 januari 1960 och sedan vid årsskiftet 1961/62 höjdes från 4 till 6 % regleras övergången till den nya ordningen genom särskilda ikraftträdandebestämmelser, vilka tillkommit i syfte bl a att eliminera en icke önskvärd retroaktiv verkan av skattesatshöjningen. Sålunda stadgas, att de nya bestämmelserna inte gäller i fråga om tillhandahållande av vara eller tjänsteprestation, som skett före den 12 januari 1965 eller som skett eller kommer att ske på grundval av före nämnda dag ingånget skriftligt avtal, vari vederlaget blivit till beloppet fastställt. Den höjda skattesatsen gäller således inte för likvider, som efter den 30 juni 1965 inflyter från sådant tillhandahållande. Har leverans av en vara skett under tiden 12 januari—30 juni 1965, träffas leveransen av den höjda skatten om eller till den del likviden erlägges först den 1 juli 1965 eller senare. Härvidlag är dock att beakta, att den höj-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

da skattesatsen i fråga om skattskyldig med tillstånd till bokföringsmässig redovisning på grundval av faktureringen blir tillämplig först på fakturering som sker från och med den 1 juli 1965. I sammanhanget må också beaktas, att skattskyldig, som redovisar skatt enligt kontantmetoden, erhållit kontant likvid vid betalning mot växel i och med att växeln diskonterats.

Vad nyss sagts beträffande skriftligt avtal med bestämt vederlag gäller också vid import, under förutsättning dock att generaltullstyrelsen före den 1 juli 1965 erhållit skriftlig anmälan från importören om att han ämnar åberopa avtalet vid införseln.

Vidare gäller, att postprenumerationsavgift, som erlagts före den 1 juli 1965, skall anses erlagd före skattesatshöjningen, även om medlen redovisas av postverket först efter halvårsskiftet. Därjämte stadgas, att den höjda skattesatsen i fråga om avtalsbunden uthyrning eller annan avtalsbunden tjänsteprestation skall gälla från den dag, efter utgången av juni månad 1965, då avtalet skulle upphöra att gälla, om avtalet med iakttagande av gällande uppsägningsvillkor uppsagts den 1 juni 1965. Motsvarande gäller beträffande den nya reduceringsregelns tillämpning på uthyrning av maskiner och inventarier för produktionsändamål och motsvarande. Vad nu sagts innebär t ex att uthyrning, som avtalsenligt gäller tills vidare med tre månaders uppsägning, skall beskattas enligt den höjda skattesatsen, i förekommande fall efter reducering enligt den nya reduceringsregeln, för hyreslikvider, som efter den 30 juni 1965 erlägges för hyresperiod efter den 1 september 1965, dvs efter tre månader från en tänkt uppsägning den 1 juni 1965.

Det bör vidare beaktas, att viss uppmjukning skett i fråga om den praxis som utbildats beträffande innebörden av begreppet skriftligt avtal med bestämt vederlag. För att skriftligt avtal skall anses föreligga är det således tillfyllest med skriftlig viljeförklaring från endast en av parterna, om avtalet fullgöres enligt denna viljeförklaring. Vederlaget återigen skall anses som bestämt till beloppet, om avtalet fullgöres enligt däri angivet pris utan utnyttjande av klausul i avtalet om rätt till prisjustering med hänsyn till inträffade kostnadsökningar eller dylikt. Bestämt vederlag skall även anses föreligga, om priset endast ändras enligt en i avtalet intagen prisklausul, som är anknuten till officiellt index eller — beträffande entreprenadarbeten — till gällande kollektivavtal.

Utöver vad nu anförts gäller särskilda övergångsbestämmelser i fråga om deklarations- och taxeringsförfarandet. Sålunda skall i det fall deklarationsperiod omfattar tid såväl före som efter halvårsskiftet 1965 särskilda deklarationer avges för varje sådan del av perioden. En motsvarande uppdelning skall i förekommande fall ske av den skattepliktiga omsättningen vid taxeringen till allmän varuskatt. Eftersom skattesatshöjningen träder i kraft mitt under kalenderåret 1965 blir sådan uppdelning vid taxeringen aktuell för flertalet skattskyldiga. I sammanhanget må även nämnas, att det förutskickats särskilda av Kungl. Maj:t utfärdade bestämmelser i syfte att förenkla 1966 års taxering till allmän varuskatt för försäljning och uttag av produkter från jordbruksfastighet.

De särskilda ikraftträdandebestämmelserna finns intagna i SFS 1965:75. Enligt särskilt stadgande i SFS 1965:157

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

gäller de även beträffande de i denna förordning intagna ändrade beskattningsreglerna.

Punktskatterna

Ändringarna i punktbeskattningen har beslutats på grundval av i prop. nr 1965:14 framlagda förslag och i enlighet med bevillningsutskottets däröver avgivna betänkande nr 1965:16. Totalt sett innebär reformen i denna del ett ökat uttag av indirekt skatt av inemot 200 miljoner kr för år räknat. De vidtagna ändringarna i de olika punktskatterna innebär i korthet följande.

Försäljningsskatten

Enligt förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningsskatt utgår f n sådan skatt på guldsmedsvaror, äkta mattor och grammofonvaror (grammofoner, skivspelare och grammofonskivor). I fråga om sistnämnda varor utgår skatten som en styckeskatt med följande skattesatser: grammofonautomater 250 kr per styck, grammofoner och skivspelare lägst 20 och högst 50 kr per styck samt grammofonskivor 50 öre per spelsida vid speltid ej över 8 minuter och 1 krona 50 öre per spelsida vid längre speltid, dvs normalt 1 resp 3 kr per skiva. I fråga om guldsmedsvaror och äkta mattor utgör skatten i allmänhet 20 % av konsumentpriset inklusive skattens belopp.

Den nu beslutade ändringen innebär, att särbeskattningen av grammofonvaror upphör från den 1 juli 1965 och att försäljningsskatten sålunda från nämnda dag endast omfattar guldsmedsvaror och äkta mattor (SFS 1965:77).

Den särskilda varuskatten

Enligt förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om särskild varuskatt utgår sådan skatt f n på socker och sirap, choklad- och konfektyrvaror, skönhetsmedel, parfymer, hårvatten, tandkräm, munvatten, schamponeringsmedel m fl kemisk-tekniska varor samt spelkort. Skatten utgör för socker 20 öre per kg, för sirap 16 öre per kg och för spelkort 1 kr per lek. För övriga varor utgår skatten efter viss procent av varans beskattningsvärde enligt följande: choklad- och konfektyrvaror samt skönhetsmedel 65 %, parfymer, hårvatten o d 40 % samt tandkräm, munvatten, ättiketerpreparat, vissa schamponeringsmedel m m 20 %.

De beslutade ändringarna i den särskilda varuskatten innebär, att skatten på socker, sirap, spelkort och sådana kemisk-tekniska varor, för vilka skattesatsen 20 % nu gäller, dvs tandkräm, munvatten, ättiketerpreparat m m, upphör från den 1 juli 1965 och att från samma dag en enhetlig skattesats om 50 % införes för det kvarstående beskattningsområdet. Denna senare justering innebär viss sänkning av skatten på choklad- och konfektyrvaror samt skönhetsmedel, för vilka varor skattesatsen nu är 65 %, och viss höjning av den efter 40 % utgående skatten på parfymer, hårvatten o d. Det må även beaktas, att den enhetliga nya skattesatsen om 50 % inte betyder en framtida likvärdig beskattning av choklad- och konfektyrvaror och alltjämt skattepliktiga kemisk-tekniska varor. För de förra gäller lägsta priset exklusive skatt vid försäljning i större poster till grossist såsom beskattningsvärde, medan detta värde i fråga om det kemisk-tekniska varuområdet utgöres av priset exklusive skatt vid försäljning till detaljist.

De ändrade bestämmelserna för den särskilda varuskatten finns intagna i SFS 1965:76.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43

Tobaksskatten

Enligt förordningen den 16 juni 1961 (nr 394) om tobaksskatt utgår sådan skatt på cigarrer, cigariller, cigarretter, tobak, snus samt cigarrettpapper i detaljförpackningar. Skatten utgår med bestämda belopp per styck eller viktenhet; i fråga om cigarrer, cigariller och cigarretter med olika efter styckevikten differentierade skattesatser. Sålunda utgör skatten på cigarretter f n 6,9 öre per styck om vikten är högst 0,85 gram och 11,4 öre per styck om vikten är större.

Den nu beslutade ändringen i tobaksskatten innebär, att skattesatserna för cigarretter från den 1 juli 1965 höjes med 2 öre till 8,9 resp. 13,4 öre per styck samt att skattesatsen för cigarrettpapper samtidigt höjes från nuvarande 2 öre till 4 öre per blad. Skattesatserna för övriga tobaksvaror kvarstår oförändrade (SFS 1965 : 78).

Bensinskatten

Bensin beskattas dels med särskild skatt (bensinskatt), vilken är avsedd för finansieringen av vägunderhållet, och dels med allmän energiskatt. Till skillnad mot de varor, som omfattas av tidigare behandlade och av reformen berörda punktskatter, är bensin liksom annat drivmedel och bränsle skattefri vara enligt förordningen om allmän varuskatt. Höjningen av denna skatt till 9,1 % från den 1 juli 1965 medför således ingen höjd bensinbeskattning. Den särskilda bensinskatten utgör f n 38 öre per liter, vartill kommer energiskatt med 9 öre per liter, dvs en total beskattning av 47 öre per liter.

Den särskilda bensinskatten höjes från den 1 juli 1965 med 5 öre till 43 öre per liter (SFS 1965 : 78).

Tulltaxan

Såsom inledningsvis framhållits har skattereformen även påkallat vissa justeringar i tulltaxan i de fall tull utgår med belopp som inkluderar indirekt skatt (prop. 1965 : 111; BevU 1965 : 34).

De i enlighet härmed beslutade ändringarna innebär en nedjustering av tullen för läskedrycker med 2 öre per liter i anledning av slopandet från den 1 juli 1965 av den särskilda varuskatten på socker samt vissa uppjusteringar av tullarna för spritdrycker, viner och tobaksvaror vid införsel till riket av resande. Vid sådan införsel utgår tull med schablonbelopp, som inkluderar både tull, ifrågakommande punktskatt och allmän varuskatt. Det må här nämnas, att förordningen om allmän varuskatt innehåller ett särskilt undantag från skatteplikt i fråga om sådan införsel (10 § 1 mom. punkten 9 AVF).

De i sammanhanget aktuella tulländringarna avser uppjusteringar av tullsatserna för spritdrycker, viner cigarretter och cigarrettpapper med belopp, som svarar mot höjningen av den allmänna varuskatten och höjningarna i tobaksskatten. För vissa spritdrycker kvarstår dock nuvarande tullsatser oförändrade.

Utöver de av skattereformen föranledda justeringarna har en ny tullsats införts för det s k mellanölet med en alkoholhalt överstigande 2,8 men inte 3,6 viktprocent, som enligt riksdagens beslut äger tillverkas för allmän försäljning från den 1 oktober 1965. För detta öl har fastställts en skatt om 96 öre per liter och på grundval härav har tullsatsen fastställts till 1 krona 11 öre per liter. I denna del gäller riksdagens beslut från den 1 oktober 1965 medan övriga ändringar i tulltaxan gäller från den 1 juli 1965.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-25 12:04:43