Den allmänna varuskatten under år 1966

Av byrådirektören H. G. Lundin

Ny lagstiftning

Under år 1966 har genom förordningen den 27 maj 1966, nr 220, givits möjlighet för de skattskyldiga att tillämpa ytterligare andra redovisningsperioder än de nu gällande. Sålunda har med verkan fr. o. m. den 1 januari 1967 införts fyramånadersperioder (tertial) och halvårsperioder. De nya redovisningsperioderna är avsedda att användas av skattskyldiga med relativt obetydlig skattepliktig omsättning — maximalt c:a 35.000 kr. Man har härigenom velat skapa lättnader för såväl de skattskyldiga som för beskattningsmyndigheterna. Länsstyrelsernas varuskattekontor kommer i början av innevarande år att tillställa de skattskyldiga som kan ifrågakomma, ett meddelande vari man varskor att omregistrering kan komma att ske och samtidigt efterhör om den skattskyldige har någon erinran emot ändring i redovisningsperioderna. I detta sammanhang bör även nämnas att de nya perioderna icke skall tillämpas av andra än dem som kan antagas sköta skatteredovisning och inbetalningar i behörig ordning. RN har meddelat en anvisning till ledning för länsstyrelserna angående redovisningsperioderna som är intagen i R II 5/1966.

Genom samma förordning har den sedan länge i praxis använda efterjusteringen lagfästs. Justeringsuppgift skall avse helt beskattningsår och skall användas om det, sedan den sista preliminärdeklarationen för året avgivits, har framkommit förhållande som föranleder ändring av tidigare redovisning. Det bör understrykas att denna lagstiftning på intet sätt innebär att de periodvis lämnade deklarationerna skall anses som "preliminära". Deklaration skall avges på heder och samvete och avse den verkliga omsättningen. Justeringsuppgift skall insändas till länsstyrelsens varuskattekontor och undertecknas på heder och samvete.

Vidare kan nämnas att vissa ändringar företagits i varuskattekungörelsen, bl. a. för att anpassa den till den allt mer ökande automatiska databehandlingen vid uppbörd av allmän varuskatt. Av intresse i detta sammanhang är väl framför allt att det gamla deklarationsomslaget (påsen) skall försvinna och ersättas av en s. k. arbetsbricka som försöksvis använts i fyra län under ett par års tid. Arbetsbrickan kommer till användning i alla län första gången vid 1968 års taxering.

Skattepliktsfrågor

RN har i juni 1966 gjort ett uttalande angående tillsatsmedel (additiv) till bränslen. Sådana additiv som inte i och för sig användes för uppvärmning eller energialstring är skattepliktiga varor och försäljning till konsument medför skattskyldighet. Om emellertid ett bränsle (bensin, eldningsolja o. dyl.) säljes försatt med additiv, får försäljningen anses ha avsett bränsle och skattefrihet föreligger sålunda. Till skattepliktiga tillsatsmedel hänföres smörjolja som ingår i s. k. tvåtaktsbränsle. Om oljan — vilket torde vara vanligast — blandas med bensinen i själva försäljningsögonblicket föreligger skatte-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:21

frihet för bensinen men skattskyldighet för oljan (R II 4/1966).

Beträffande vitaminhaltiga tillskottsfoder o. dyl. som är undantagna från skatteplikt enligt 10 § 1 mom. punkt 1 AVF har RN som svar på en inkommen förfrågan uttalat att undantaget omfattar dels sådana tillskottsmedel som i och för sig kan betecknas som fodermedel och dels sådana preparat som är avsedda att inblandas i fodermedel. Med den gränsdragningen kan inte preparat som säljes i form av pasta, injektionslösningar, tabletter o. dyl. hänföras till varor som är undantagna från skatteplikt enligt detta författningsrum. Under de förutsättningar som anges i 10 § 1 mom. punkt 8 torde dock sistnämnda typer av preparat kunna säljas skattefritt som läkemedel.

Till skattefria tillbehör till fartyg som anges i 10 § 1 mom. punkt 5 AVF har hänförts sådana varor som enligt medicinalstyrelsens kungörelse den 19 december 1951 skall ingå i svenskt handelsfartygs skeppsapotek. Dit räknas förråd av läkemedel ävensom reagens, förbands- och sjukvårdsartiklar, vissa instrument samt läkarbok (R II 5/1966).

Slutligen må nämnas att RN i ett numera lagakraftvunnet förhandsbesked funnit tidningen Idrottsbladet utgöra sådan publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutningar med huvudsakligt syfte att främja idrottsliga ändamål. Då tidningen sålunda jämlikt 10 § 1 mom. punkt 8 är undantagen från skatteplikt föreligger inte skattskyldighet för försäljning av densamma.

Skattskyldighetsfrågor

Försäkringsfrågor o. likn.

Spörsmålet om skattskyldighet för försäkringsersättningar o. dyl. har berett mången en del huvudbry. Mot bakgrunden av uttalandet i R II 4/1966 bör en skattskyldig som erhåller ersättning från försäkringsbolag, antingen för reparation av skadat gods eller för att verkställa ersättningsleverans, i första hand bedöma om den skadelidande varit konsument eller inte vid skadetillfället. Har sålunda skadan inträffat på vara som utgjort den skadelidandes personliga lösegendom eller som utgjort inventarium i rörelse, skall skatt utgå på reparationskostnaden eller vederlag för ersättningsleverans. Om skadan däremot inträffat på vara som ingått i den skadelidandes varulager, är denne icke konsument i fråga om reparation eller ersättningsleverans och skattskyldighet föreligger inte för försäkringsersättningen.

En annan fråga av tämligen likartad beskaffenhet har behandlats av RN. En säljare av lack till billackeringsverkstäder hade råkat leverera lack av mindre god kvalitet. Verkstädernas kunder anmärkte på lackeringen och erhöll utan kostnad omlackering av sina bilar. Fråga uppstod då huruvida lackeringsverkstäderna var skattskyldiga för den ersättning för material och arbete som de erhöll från lackleverantören. RN fann den utbetalade ersättningen utgöra ett skadestånd som inte skulle inräknas i verkstädernas skattepliktiga omsättning.

Yrkesmässig verksamhet

Statens vattenfallsverk upplåter i vissa vattendrag rätt till fångst av ädelfisk. Sportfiskaren får därvid dels lösa fiskekort som berättigar honom att fiska och dels betala visst pris per kilo fångad fisk. RN fann skattskyldighet inte föreligga för försäljning av fiskekorten; däremot ansågs att skatt skulle erläggas för vad

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:21

verket erhöll för den fångade fisken. Här var fråga om "icke endast tillfälligt tillhandahållande av skattepliktiga varor åt konsument" och alltså yrkesmässig verksamhet.

Begagnade bilar

RN har funnit tävlingsbilar av typen "Go-Kart" hänförliga till personbilar, varför skattskyldighet inte föreligger vid försäljning av begagnade sådana bilar.

Materialbegreppet

Med material förstås enligt anvisningarna till 18 § AVF vara som är avsedd antingen att ingå som beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara eller att förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen eller i den egentliga varuhanteringen. Till material hänföres sålunda råvaror, halvfabrikat, tillsats- och förbrukningsmaterial, emballage ävensom maskinverktyg och motsvarande som normalt förbrukas inom ett år.

Med denna gränsdragning i författningstexten faller *tjänsteprestationer* utanför materialbegreppet. Ett företag som hade till föremål att gravera mönstervalsar som användes för tryckning av olika material för textil-, pappers- och plastindustrin, anhöll om förhandsbesked huruvida skattskyldighet förelåg för sådan gravering. Företaget gjorde gällande att även om valsarna i och för sig hade en varaktighetstid överstigande ett år, graveringen som sådan hade en såväl fysisk som ekonomisk varaktighetstid väsentligt understigande ett år.

RN fann att de ifrågakomna valsarna visserligen var att hänföra till maskinverktyg men på grund av varaktighetstiden kunde de inte anses utgöra material enligt anvisningarna till 18 §. Företag som förvärvar sådana valsar är fördenskull att betrakta som konsumenter såvitt gäller både valsarna som tjänsteprestationer avseende desamma. RN förklarade därför företaget skattskyldigt för graveringsarbetena. Regeringsrätten gjorde inte ändring i förhandsbeskedet (R II 4/1966).

Av förhandsbeskedet torde man även kunna utläsa att om valsarnas varaktighetstid understigit ett år, hade företagets graveringsarbeten haft avseende på material och därmed inte föranlett skattskyldighet (arbetena hade då inte utförts åt konsument).

Till maskinverktyg och motsvarande som kan utgöra skattefritt material har RN hänfört tänder och slitplåtar till grävskopor då de försäljes för att användas i grustag, kalkbrott, gruvor och liknande platser där man yrkesmässigt framställer varor för avsalu. Nu ifrågavarande grävskopetänder och slitplåtar kan dock inte säljas skattefritt till väg- och schaktentreprenörer, byggmästare och andra vilkas verksamhet har avseende på fastighet.

Till skattefritt material (maskinverktyg och motsvarande) har inte hänförts packningar av olika slag — framför allt boxpackningar — som har till uppgift att i pumpar o. dyl. förhindra att det bearbetade materialet läcker ut och kommer in i motorer och liknande.

Reduceringsreglerna

Monteringsfärdiga hus

Den för monteringsfärdiga hus gällande reduceringsregeln kan tillämpas endast i fråga om hus som levereras antingen i form av en fullständig sats monteringsfärdiga byggnadselement eller färdigmonterade. RN:s anvisning den 19 maj 1965

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:21

(R II 3/1965) behandlar inte frågan huruvida byggnadselementen skall vara av någon minsta storlek. Ett företag tillhandahöll fullständiga satser byggnadselement till monteringsfärdiga hus, där emellertid ytter- och innerväggselementen bestod av lättbetongblock i erforderligt antal men i dimensionerna 50×25×25 cm. resp. 50×25×7 cm. Bolaget anhöll om förhandsbesked huruvida den för monteringsfärdiga hus gällande reduceringsregeln kunde tillämpas på dessa leveranser. RN förklarade att de ifrågakomna lättbetongelementen inte var att hänföra till sådana färdigställda byggnadselement som avsågs i 18 § AVF och förklarade att reduceringsregeln inte kunde tillämpas. Efter av sökanden anförda besvär fann regeringsrätten att de i ansökningen beskrivna byggsatserna var i så hög grad förarbetade och i övrigt så beskaffade att de — oavsett den ringa storleken — måste betecknas som monteringsfärdiga hus. Med ändring av RN:s förhandsbesked förklarade regeringsrätten därför att reduceringsregeln äger tillämpning på de omfrågade leveranserna (R II 4/1966).

Ett annat företag tillhandahöll i ett speciellt fall en monteringsfärdig tillbyggnad till ett redan befintligt hus. Leveransen bestod av tre fullständiga ytterväggar avsedda att sammanbyggas med den gamla byggnaden (fjärde väggen utgjordes av en av det gamla husets ytterväggar), tak, bjälklag och snickerier. RN förklarade den tillhandahållna satsen byggnadselement utgöra monteringsfärdigt hus på vilket reduceringsregeln skulle äga tillämpning. Vederbörande taxeringsintendent anförde besvär men regeringsrätten fann inte skäl göra ändring i förhandsbeskedet.

Till monteringsfärdigt hus har däremot inte hänförts en sopförbränningsugn. Ugnstypen vars höjd varierade mellan 6 och 15 meter och med en basyta av 30—154 m² var närmast sockertoppsformad och bestod av ett metallstativ på vilket metallplattor skruvades fast som ytterbeklädnad. Ugnen gjordes fast vid en betongring som var nedgrävd i marken. RN fann ugnen utgöra byggnad (fastighet) men inte monteringsfärdigt hus.

Reduceringsregeln för monteringsfärdiga hus kan, som framgår av den nyss åberopade anvisningen, tillämpas även på en del tillbehör till husen. Dit räknas mera standardbetonad utrustning som exempelvis värmepanna, oljecistern, varmvattenberedare, elspis, badkar, tvättställ och toalett — dock under förutsättning att dessa detaljer redan vid leveransen av huset är infogade i konstruktionen. I fråga om tillbehör som inte kan anses nödvändiga för husets funktion kan reduceringsregeln inte tillämpas. Hit räknas exempelvis kylskåp, frysbox, tvättmaskin, centrifug, torkskåp och diskmaskin. Detta gäller även om dessa varor tillhandahålles av husleverantören i samband med husleveransen (R II 5/1966).

Bakgrunden till denna gränsdragning torde vara den fara för konkurrenssnedvridning som kan ligga däri att enbart försäljningsformen är avgörande för frågan om reduceringsregeln får tillämpas.

Maskiner och andra döda inventarier

Reduceringsregeln för maskiner och andra döda inventarier avser varor med en beräknad varaktighetstid av mer än tre år och avsedda för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk, rörelse eller annan yrkesmässig verksamhet. Någon nedre värdegräns, under vilken reduceringsregeln inte skall tillämpas, finns inte, varför regeln kan komma till använd-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:21

ning även vid försäljning av mycket små detaljer till maskiner och inventarier. Väsentligt är dock i fråga om sådana reservdelar, tillbehör och liknande att de utan nämnvärd ytterligare bearbetning kan tillföras det inventarium som skall tillverkas eller repareras. Denna princip framgår av två rättsfall (R II 3/1966) där två företag, det ena i bilbranschen, det andra tillverkare och försäljare av vågar, hade anhållit om förhandsbesked huruvida reduceringsregeln kunde tillämpas vid leverans av vissa närmare angivna större och mindre detaljer i samband med reparation av inventarier. RN förklarade att reduceringsregeln kunde användas såvitt gäller särskilt debiterat vederlag för delar med beräknad varaktighetstid av mer än tre år; däremot ansågs reduceringsregeln inte kunna komma i fråga beträffande kostnaden för arbete med utbyte av delarna. Tjänsteprestationen hänfördes till reparation. Regeringsrätten gjorde inte ändring i RN:s förhandsbesked.

RN har uttalat att reduceringsregeln kan äga tillämpning även vid försäljning av en del kontorsutensilier såsom pärmar, skrivunderlägg, hålslag, klammerborttagare, uppslagsböcker och vetenskapliga böcker för firmabibliotek, etc., allt dock under förutsättning att varorna skall användas i sådan verksamhet som avses i 18 § 3 mom. AVF och att varornas beräknade varaktighetstid överstiger tre år (R II 1/1966).

Till varor på vilka reduceringsregeln inte äger tillämpning har RN hänfört handdukar, sänglinne, glas och porslin i hotell- och pensionatsrörelse. Här kan nämnas ett rättsfall från 1949 (Svensk Skattetidning 1949 s. 34) där en skattskyldig vid inkomsttaxeringen av regeringsrätten medgavs rätt att omkostnadsföra glas, porslin och linne, medan däremot sängkläder, mattor, gardiner o. dyl. skulle göras till föremål för årliga värdeminskningsavdrag.

Reduceringsregeln tillämpas inte heller på varor som skall infogas som tillbehör (beståndsdel) i fastighet. Hit räknas främst byggnadsmaterial men även artiklar som normalt ingår som fastighetstillbehör exempelvis i hyreshus. RN:s varuskattebyrå har på förekommen anledning tillställt vissa organisationer och andra en cirkulärskrivelse vari inledningsvis konstateras att skatteplikt föreligger för såväl byggnadsmaterial som annat som är avsett att tillföras fastighet, varjämte uttalas att reduceringsregeln inte kan tillämpas vid försäljning till byggmästare, fastighetsägare och andra av fastighetstillbehör som värme-, vatten- och sanitetsanläggningar, kylskåp, utrustningar till tvättstugor och liknande.

Till fastighetstillbehör som inte omfattas av reduceringsregeln har även hänförts vissa plansilor där stödbenen varit avsedda att nedgrävas i marken, liksom också spaltgolvselement samt gödsel- och urinbrunnar för jordbruk.

Fastighetsbegreppet

RN har den 31 maj 1966 meddelat en ny anvisning till ledning för beskattningsmyndigheterna angående begreppet fastighet (R II 2/1966). Anvisningen som är uppdelad i två avsnitt anknyter såvitt gäller det första avsnittet ganska nära till nämndens anvisning den 8 mars 1960 (R II 3/1960). En skillnad i förhållande till den tidigare anvisningen är att man nu synes ha knutit begreppet fastighetstillbehör närmare till äganderättsförhållandena. De tidigare gällande presumtionsreglerna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:21

har numera borttagits. Detta innebär dock inte i och för sig en längre gående undersökningsplikt för leverantören än tidigare. Presumtionsreglerna var avsedda att innebära en lättnad främst för byggnadshantverkare som skulle reparera eller installera en vara som normalt är fastighetstillbehör. Om det då inte framstod som uppenbart att föremålet tillhörde annan än fastighetens ägare, skulle han utgå från att fråga var om fastighetstillbehör. Emellertid kan det tänkas att rörelseidkare som bedriver sin verksamhet i förhyrda lokaler förvärvar och låter installera ett föremål som — om det köpts av fastighetsägaren — skulle ha blivit fastighetstillbehör. Föremålet förblir i det nu tänkta fallet lös egendom, reduceringsregeln kan komma till användning och skatt skall utgå — i förekommande fall med reducerat belopp — på såväl varan som installationskostnaden.

I anvisningen har också behandlats dels frågan om elektriska och andra ledningar, dels ock de s. k. fasta maskinerna, d. v. s. maskiner som vid fastighetstaxeringen åsatts eller skall åsättas särskilt maskinvärde. I dessa hänseenden har rättsläget dock ändrats sedan regeringsrätten meddelat de utslag, som behandlas i de två följande styckena.

Såvitt gäller elektriska ledningar har nämligen regeringsrätten i ett den 14 december 1966 meddelat utslag på besvär över ett av RN meddelat förhandsbesked förklarat att reduceringsregeln kan äga tillämpning vid tillhandahållande åt konsument av sådan ledningsmateriel (tråd, vajer, stolpar, isolatorer m. m.) och kabel som är avsedd att ingå i sådana ledningar för distribution av elektrisk kraft som framgår över annan än konsumenten tillhörig mark.

Beträffande fasta maskiner har regeringsrätten uttalat att montering av sådana har avseende på fastighet och att detta arbete — trots att skatten för maskiner, maskindelar och andra inventarier till anläggningen skall omfattas av reduceringsregeln — inte skall träffas av skatten (R II 4/1966). I anledning av dessa utslag kommer RN :s anvisning angående fastighetsbegreppet att omarbetas.

Beskattningsvärde, m. m.

Ett företag som redovisar allmän varuskatt enligt bokföringsmässiga grunder, anhöll hos RN om förhandsbesked huruvida i den skattepliktiga omsättningen skall inräknas värdet av skattepliktig vara som vid avbetalningsköp återtages till följd av köparens oförmåga att fullfölja köpet.

RN förklarade att företaget vid beräkning av sin skattepliktiga omsättning ägde göra avdrag dels för den del av det ursprungliga fordringsbeloppet som vid återtagningen kvarstod obetalt och dels för belopp som företaget kunde komma att få återbetala till köparen på grund av att den återtagna varans värde överstiger restskulden. Regeringsrätten gjorde inte ändring i förhandsbeskedet (R II 3/1966).

Samma princip gäller självfallet även den som redovisar skatten enligt kontantmetoden. Sådan skattskyldig redovisar endast vad han vid avbetalningsköpet erhåller kontant eller på annat sätt. Återtagningen av den på avbetalning sålda varan föranleder sålunda ingen skattskyldighet. Om den återtagna varans värde överstiger restskulden får säljaren draga av vad han kan visa sig ha givit ut med anledning av detta.

Det har i vissa branscher blivit vanligt att tillämpa s. k. standardfraktsystem, in-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:21

nebärande att man vid försäljning av en vara inte debiterar den faktiska, förskotterade frakten utan i stället använder en zontaxa, innebärande att alla som bor inom en viss zon betalar samma fraktpris oavsett vad säljaren kan ha fått ge ut till fraktföraren. Endast undantagsvis överensstämmer den debiterade fraktkostnaden med den verkliga.

Som svar på en förfrågan angående inräknande i beskattningsvärdet av sådana fraktkostnader hänvisade RN till sitt uttalande den 19 januari 1960 (R II 1/1960) och tillade bl. a. att fraktkostnaden skall inräknas i beskattningsvärdet om densamma debiteras efter schablonberäkning och inte motsvarar den verkliga fraktkostnaden (R II 3/1966).

Såsom framgår av det föregående har regeringsrätten i ett par fall ändrat RN:s förhandsbesked och därmed åstadkommit ändring i den praxis som säljarna tillämpat vid debitering och redovisning av allmän varuskatt. Fråga har nu uppkommit huruvida regeringsrättens utslag är gällande fr. o. m. den 1 juli 1965 eller från den dag då utslaget meddelades. RN har uttalat att utslagen ger uttryck för hur de fr. o. m. den 1 juli 1965 gällande författningsrummen skall tolkas. Om skatt har debiterats och redovisats efter andra grunder än som följer av en analog tillämpning av regeringsrättens utslag kan rättelse för löpande beskattningsår göras genom avgivande av justeringsuppgift. Nämnden ville inte uttala sig om sådan korrigering kan göras i fråga om beskattningsår för vilket taxering redan ägt rum. Detta spörsmål ansågs böra bedömas utifrån de vanliga reglerna för anförande av besvär över taxering.

Skatteutfallet

Siffrorna från 1966 års taxering föreligger nu. Liksom tidigare år anges såväl dessa som siffrorna för taxeringsåren 1961—1965. Beloppen anges i miljoner kronor.

	Rörelseidkare			Jordbrukare	
Tax.år	Skattepl. oms.	Deb. skatt	Kostn.-ers.	Skattepl. oms.	Deb. skatt
1966	59.575,3	4.188,3	27,4	257,6	19,4
1965	54.207,4	3.252,4	26,7	270,1	16,2
1964	48.709,3	2.922,1	26,1	295,0	17,7
1963	43.727,9	2.485,1	25,4	305,1	18,3
1962	41.347,5	1.655,7	23,6	308,0	12,3
1961	29.837,0	1.192,5	13,1	322,2	12,9

Antalet registrerade skattskyldiga uppgick år 1966 till 170.965. Av dessa redovisade 70.784 en skattepliktig omsättning om högst 30.000 kr. Den skatt som debiterats dessa skattskyldiga, som utgjorde 41,46 procent av totala antalet, uppgick till 43,3 miljoner kronor eller 1,03 procent av den totala skatten. Den ändring i antalet redovisningsperioder för de mindre skattskyldiga, som jag inledningsvis nämnt, synes därför väl motiverad.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:21