Varuskatteproblem då vara ingår i likviden

Av f. d. kammarrättsassessorn Erik Eklund

Trots att förordningen om allmän varuskatt (AVF) varit gällande i mer än 7 år kvarstår alltjämt flera frågor av principiell betydelse olösta. Meningarna går i många stycken starkt isär mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna. Inte ens en så fundamental fråga som bestämmandet av beskattningsvärdet är helt klarlagd. I det följande skall anges några situationer, som särskilt vållat och alltjämt vållar problem i det praktiska handhavandet, då vara ingår i likviden för en skattepliktig prestation.

Någon skyldighet föreligger som bekant inte för säljare att debitera allmän varuskatt öppet, utan han har fria händer att inbaka skatten i priset, vilket också är den utan tvekan vanligaste metoden. För den detaljhandlare, som endast gör kontantaffärer med sina kunder, motsvarar skatten då 9,1 % av hans skattepliktiga omsättning inklusive varuskatt. Av konsumenten tar han följaktligen ut skatt med detta procenttal, beräknat på beskattningsvärdet, som i detta fall motsvarar hela det kontanta vederlaget. Det blir genast svårare då kunden visserligen betalar i reda pengar men inte erlägger betalningen kontant utan först senare, eventuellt som delbetalningar eller mot växel eller andra förbindelser och då således ett räntemoment ingår. Dessa fall ligger emellertid utanför ramen för denna artikel. Särskilt komplicerat blir det, då kunden erlägger vederlaget helt eller delvis i form av varor.

Först bör omnämnas det föga praktiska fallet att kunden erlägger *hela* vederlaget i form av varor. Fallet kan dock tänkas, exempelvis vid bytesaffärer mellan två rörelseidkare eller då en säljare av en vara återtar varan och i stället tillhandahåller en helt annan vara i samma eller lägre prisklass under sådana förhållanden att ett nytt köpeavtal kan föreligga. I det förstnämnda fallet torde beskattningsvärdet böra uppskattas på samma sätt som enligt 42 § kommunalskattelagen, dvs beskattningsvärdet skall motsvara varornas värde enligt ortens pris inkl. varuskatt. Då transaktioner av denna art förekommer torde det i allmänhet vara förhållandevis enkelt att ange ortens pris; det rör sig normalt om kuranta varor med relativt fast prissättning. Samma regler skall m. a. o. tilllämpas, som om den skattskyldige vid inkomsttaxeringen själv tagit ut varorna ur sitt lager för privat konsumtion eller för användning i sin verksamhet. I det fall då en såld vara återtas som likvid torde värdet å den inbytta varan motsvaras av priset för den nya varan, om annat ej påvisas.

Betydligt vanligare är att den skattepliktiga varan säljs mot ett vederlag, som endast *delvis* består i inbytta, begagnade varor. AVF får anses bygga på tanken att allt vad säljaren får ut av kunden i samband med en skattepliktig transaktion

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

i princip skall inräknas i vederlaget. Det är emellertid att märka att vederlaget inte är detsamma som priset. En annan kungstanke i AVF är att vad säljaren kunde ha erhållit men inte fått, inte utan vidare måste upptas som vederlag. I den mån kunden inte betalar köpeskillingen blir säljaren exempelvis skattefri. Det har alltså inte varit möjligt att konstruera förordningen på så sätt att man kan kategoriskt utgå från katalogpris, listpris eller annan prissättning som säljaren tillämpar vid sina kontantaffärer. Detta gäller också då en vara ingår i likviden.

Inom åtskilliga branscher — det kan här räcka med att erinra om bilbranschen, radio- och TV-handeln och handeln med köksmaskiner — mer eller mindre tvingas säljarna att som likvid ta emot köparens begagnade bil, radio, TV etc. Denna transaktion kan redovisningsmässigt ges olika uttryck. Två huvudtyper av fall kan uppställas: 1) då köparen och säljaren överhuvudtaget inte diskuterat den inbytta varans värde, utan avtalet innebär att köparen har att erlägga viss summa kontant jämte en viss begagnad vara. 2) I det andra, kanske vanligare, fallet enas parterna före avtalets slutande om ett visst värde å den begagnade varan, vilket värde inte behöver överensstämma med varans faktiska värde för säljaren enligt en objektiv bedömning utan kan vara högre eller lägre än detta.

I den sista gruppen fall kan transaktionen på en utfärdad faktura te sig på följande sätt. Säljaren anger ett försäljningspris, från vilket han avräknar det överenskomna bytesvärdet på den inbytta varan och utför resten som vederlag i penningar. När det mellan parterna avtalade priset på den inbytta varan överensstämmer med dess objektivt sett riktiga värde, blir beskattningsvärdet detsamma som försäljningspriset enligt denna faktura. Är däremot det åsatta värdet *högre* än det objektivt riktiga uppstår problemet, om överpriset skall inräknas i beskattningsvärdet eller inte. Riksskattenämnden har i en anvisning den 22 november 1963[1] uttalat att, om en begagnad vara mottas som dellikvid och vid försäljningen åsätts ett värde som överstiger det verkliga bytesvärdet, måste det beskattningsvärde, varå skatten skall beräknas, anses utgöra hela det värde som åsatts bytesvaran jämte vad köparen har att därutöver erlägga kontant eller på annat sätt. Riksskattenämnden har sålunda inte betraktat det belopp som uppges utgöra övervärde såsom sådan rabatt, vilken får frånräknas vid beskattningsvärdets bestämmande. Denna uppfattning har också Kammarrätten delat, åtminstone i ett par där avgjorda mål. Veterligen har frågan ännu inte varit föremål för Regeringsrättens bedömning. Frågan har också behandlats i den till ledning för arbetet i särskild taxeringsnämnd utfärdade handboken och där hävdas konsekvent samma uppfattning. Av intresse i sammanhanget är också att Centrala Omsättningsskattenämnden på sin tid uttalade att i ett fall sådant som det nu berörda det torde kunna anses självfallet, att den inbytta maskinen skulle upptas till det värde som enligt köpeavtalet överenskommits mellan köpare och säljare.

I intet av de nu berörda fallen har behandlats frågan om det är möjligt att genom bevisning vederlägga riktigheten av det mellan parterna åsatta bytesvärdet. Helt naturligt har därför inte heller angivits vilka förutsättningar, som skulle behöva föreligga, för att ett sådant från-

[1] RM II 1963:4:3.

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

gående av det avtalade priset skall tillåtas. Såvitt man kan finna av grundtonen i de uttalanden som hittills gjorts har de instanser som står bakom uttalandena inte velat öppna någon möjlighet till motbevisning. Att Regeringsrätten emellertid inte varit helt främmande för att en sådan är möjlig -- åtminstone i vissa fall — framgår av dess utslag den 8 april 1965 med anledning av ett inom Riksskattenämnden meddelat förhandsbesked (ej publicerat).

Förhållandena i ärendet var att säljaren genom annonsering och på annat liknande sätt utfäst sig att vid tillhandahållande av en ny vara av visst slag från köpare mottaga begagnad vara av motsvarande slag och därvid til honom betala visst i annonsen angivet pris — en företeelse som är mycket vanlig inom flera branscher. I samband med försäljningen utfärdades paragonnota, å vilken större delen av den i annonsen utlovade ersättningen för bytesvaran upptogs såsom rabatt. Nämndens majoritet ansåg att om köpare förfor på det i annonsen angivna sättet och därvid förvärvade ny vara mot avlämnande av motsvarande begagnade vara hade avtal slutits i enlighet med utfästelsen i annonsen. Den omständigheten att kvitto å transaktionen utfärdats på annat sätt, dock utan att påverka vad köparen hade att erlägga kontant, borde inte föranleda till annat bedömande. Riksskattenämndens majoritet förklarade därför att beskattningsvärdet skulle utgöras av det värde som i enlighet med den i annonsen gjorda utfästelsen åsatts bytesvaran jämte vad som därutöver erlades kontant eller på annat liknande sätt. Regeringsrätten fann emellertid med hänsyn framför allt till att det av säljaren utfästa inbytesvärdet bestämts på förhand och därjämte till avsevärt högre belopp än det pris som normalt kunnat påräknas vid överlåtelse av en begagnad vara av ifrågavarande slag, det vara uppenbart att kunden insett att gottgörelsen för den begagnade varan i själva verket till största delen utgjorde rabatt å köpeskillingen för den nya varan. Handlingarna syntes utvisa att den största delen av bytesvärdet upptagits såsom rabatt å de kvitton säljaren lämnat. Regeringsrätten fann därför skäligt att med ändring av det överklagade förhandsbeskedet förklara att beskattningsvärdet i förevarande fall skulle utgöras av *det verkliga värdet av den inbytta varan* jämte vad därutöver erlades kontant eller på liknande sätt.

Det bör anmärkas att i fallet visserligen angavs ett bytesvärde i annonsen men att större delen därav betecknats såsom rabatt i det utfärdade kvittot. Som Regeringsrätten framhöll kunde normala köpare utan vidare inse att det i annonsen angivna värdet var betydligt högre än varans verkliga värde. Stark bevisning förelåg också beträffande relationerna mellan i annonsen angivet värde och varornas verkliga värde.

Man bör därför inte dra alltför långtgående slutsatser av rättsfallet. Snarast kan man av Regeringsrättens skrivning få den uppfattningen att avtalat pris på den inbytta varan skall inräknas i beskattningsvärdet, såvida inte mycket starka skäl talar för annat.

Det föreligger således en uppenbar risk för att den skattskyldige kommer i underläge gentemot fiskus, om han såsom värde på de inbytta varorna i den nyss angivna situationen upptar ett lägre belopp än vad som åsatts i köpehandlingarna. Man har anledning att utgå ifrån att de skattskyldiga i praktiken ytterst

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

sällan kan förebringa sådan bevisning att skattedomstolarna skulle bli benägna att frångå parternas överenskommelse. Man kan naturligtvis hävda att högre belopp inte borde upptas såsom värde på de inbytta varorna än vad mottagaren enligt god köpmannased bör uppta såsom anskaffningsvärde i sitt varulager men det är knappast troligt att en sådan uppfattning vinner gehör hos skattedomstolarna.

Den som så kan bör därför ge synliga rabatter och inte rabattera genom en övervärdering av inbytesvaror. Om således fakturan utformas på så sätt att rabatten blir synlig bör totalpriset minskat med rabatten för normalfallet kunna upptas såsom beskattningsvärde.

Det är berättigat att ställa frågan hur en *lägre värdesättning* på bytesvarorna än den objektivt riktiga skall bedömas, om parterna varit ense om denna lägre värdesättning. Det kan t. ex. tänkas att ett företag som arbetar med försäljning av begagnade varor, för vilka någon fast prissättning knappast föreligger, skulle ha intresse av att sätta ett lågt värde på inbytta varor för att därigenom nedbringa varuskatten. Formellt gäller Riksskattenämndens anvisning inte dessa fall, men det kan å andra sidan ifrågasättas om parternas överenskommelse i detta fall utan vidare kan frångås, om detta ej tillåts i den motsatta situationen. Det är emellertid den skattskyldige som har bevismaterialet och såväl köparen som säljaren har ett intresse av att få låg varuskatt, varför deras överenskommelse om bytesvärdet i nu angivna fall knappast kan tillmätas så stort vitsord. Om värdesättningens riktighet ifrågasätts, får den skattskyldige därför vara beredd på att styrka dess riktighet på annat sätt.

Det har förekommit att skattskyldiga, som vid försäljning tagit annan vara såsom dellikvid, hyst den felaktiga uppfattningen att endast penninglikviden behöver upptas, om något värde å bytesvaran inte intagits i köpehandlingarna. Fakturan kan t. ex. ha utformats så att köpehandlingen endast anger att vederlaget skall utgå i form av en kontant summa jämte en begagnad vara, mer eller mindre specificerad.

I nu angivna fall har parterna inte — eller i vart fall inte synligt — överenskommit om något värde på den inbytta varan. Vilket värde skall säljaren då inräkna i vederlaget? Några bestämmelser finns inte heller i detta avseende i varuskatteförordningen utan man är hänvisad till allmänna grundsatser. Säljaren bör i princip ta upp varan såsom en del av sitt varulager och där ange ett visst anskaffningsvärde, vilket bör överensstämma med det objektivt riktiga värdet för säljaren. Här kan naturligtvis en alltför försiktig värdesättning från säljarens sida medföra att taxeringsmyndigheterna ifrågasätter värderingens riktighet. Den skattskyldiges möjligheter att medelst intyg eller liknande förebringa bevisning är ofta inte särskilt stora. I många fall kan han styrka riktigheten av sin värdering genom att förebringa utredning om resultatet vid sin försäljning av de inbytta varorna. Självfallet skall försäljningspriset i sådant fall minskas med säljarens kostnader och försäljningsvinst.

I den nu angivna situationen uppstår lätt tvister mellan de skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna. Det har också visat sig att de skattskyldiga, som förfarit på det oriktiga sättet att de endast upptagit vederlaget i penningar såsom beskattningsvärde, fått stora svårigheter att

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

i efterhand visa vilka värden som borde ha tillämpats. Det är därför tillrådligt att de som fakturerar på angivet sätt antecknar sådana faktorer som beträffande en viss inbytesvara föranlett en värdesättning som är lägre än den brukliga.

Företag med stor försäljning och snabb omsättning av inbytta varor har understundom förfarit så att de i efterhand — sedan försäljning skett — redovisat skatten å de inbytta varorna, varvid försäljningspriset, minskat med omkostnader och vinst upptagits såsom värde. Detta synes vara en praktisk lösning av ett svårlöst problem, men tekniken lider av det felet att den inte är tillåten i AVF. Om garantier skapas för att alla inbytta varor redovisas borde enligt min mening alltför mycket avseende inte fästas vid det förhållandet att skatten kommer att redovisas under "fel" redovisningsperiod eller t. o. m. på "fel" beskattningsår.

Det kan naturligtvis förekomma att säljaren inte tänker avyttra den inbytta varan utan skrota ned den. Detta är t. ex. en vanlig företeelse vid försäljning av hushållsartiklar av typen dammsugare och symaskiner. Den inbytta varan har då ofta åsatts ett visst värde oavsett skick och beskaffenhet. Riksskattenämnden har haft denna fråga till bedömning i ett fall[1] i vilket sökandebolaget tilllämpade viss prisdifferentiering mellan olika köparekategorier på så sätt att köparen gottskrevs visst belopp efter bestämd skala om han vid inköp av ny apparat till bolaget överlämnade en gammal apparat av sådan typ som bolaget saluförde. I bolagets handlingar gentemot kunden betecknades detta såsom ersättning för inbytesapparat men i själva verket var det enligt bolagets mening fråga om en rabatt och bolaget bokförde även transaktionen såsom rabatt i sina räkenskaper. Riksskattenämnden förklarade emellertid att värdet av den inbytta varan skulle inräknas i bolagets skattepliktiga omsättning med ett belopp motsvarande den prisnedsättning köparen erhållit. Förhandsbeskedet överklagades aldrig. Man kan här kanske tillägga att det för bolaget hade ett visst värde att inbytesapparaterna försvann ur marknaden.

Det är föga tillfredsställande att av praktiska skäl hänsyn inte kan tas till den rabattering som sker genom en övervärdering av inbytta varor. Därigenom kan man nämligen i stället hamna i den situationen att de skattskyldiga avstår från att åsätta bytesvarorna något värde, vilket som nyss framhållits medför praktiska olägenheter.

Det kan därför ifrågasättas om inte genom ändring i AVF möjlighet borde öppnas att inräkna värdet av inbytta varor (av varulagers karaktär) i omsättningen först sedan varorna sålts. Därigenom skulle värderingsproblemen bli betydligt mindre i flertalet fall.

Enligt det förslag Allmänna skatteberedningen framlade till mervärdesskatt skulle samma konstruktion gälla i mervärdeskattehänseende som nu gäller beträffande den allmänna varuskatten. Vissa remissinstanser pekade emellertid på att en beskattning av begagnade varor varje gång de omsätts i och för sig inte vore nödvändig att upprätthålla. Beträffande i vart fall viktigare varugrupper skulle det vara möjligt att kringgå de nu angivna svårigheterna genom att medge den som tar en begagnad vara som dellikvid att avräkna det varan åsatta värdet från sin omsättning.

[1] RM II: V 1960:7:6.

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