SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 2-3 1965 **Årgång 15**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Vilka krav kan ställas på underlaget för varuskatteredovisningen?

Av förste taxeringsrevisor Stig Arne Månson

Innan jag försöker ge några inledande synpunkter på den fråga, som ställes i ämnet, kan det vara lämpligt att beröra i vad mån något bestämt krav på hur underlaget för varuskatteredovisningen skall vara utformat, kan utläsas av de förarbeten och författningstexter, som är aktuella i detta sammanhang.

Enligt 20 § taxeringsförordningen är den, som enligt taxeringsförordningen är skyldig att avge deklaration eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller är pliktig lämna uppgift till ledning för annans taxering, också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarations- och uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Motsvarande stadgande om anteckningsskyldighet till ledning för taxeringen till allmän varuskatt finnes i 38 § varuskatteförordningen. 1952 års kommitté för indirekta skatter hade i sitt år 1957 avgivna betänkande angående den statliga indirekta beskattningen föreslagit att länsstyrelserna — liksom kontrollstyrelsen i fråga om punktskatterna — skulle äga meddela närmare föreskrifter angående ordnande av skattskyldigs räkenskaper. Mot detta förslag hade emellertid kritik anförts av vissa remissinstanser. I propositionen nr 162 år 1959 rörande den allmänna varuskatten uttalades av departementschefen i detta sammanhang bl a följande:

"De anförda betänkligheterna synes icke kunna frånkännas fog. Vid den allmänna varuskatten rör det sig inte, såsom beträffande punktskatterna, om ett begränsat beskattningsområde, som alltså skall särredovisas, utan den allmänna varuskatten lägges i regel på omsättningen i dess helhet. I fråga om den direkta beskattningen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

har det icke ansetts böra ifrågakomma att ge myndigheterna så långt gående befogenheter. Förordningen om allmän varuskatt bör därför, i enlighet med vad nyss förordats innehålla endast en generell erinran om anteckningsskyldigheten efter förebild av 20 § taxeringsförordningen. Det sagda utesluter inte, att råd och anvisningar rörande bokföringen kan meddelas av riksskattenämnden eller i förekommande fall av länsstyrelsen. Vidare bör nämnas att det självfallet icke bör föreligga något hinder för taxeringsintendent eller granskningsman att vid taxeringsrevision ge enskild skattskyldig råd beträffande förandet av dennes räkenskaper."

I sitt förslag till förbättrad taxeringskontroll av år 1960 riktade taxeringskontrollutredningen kritik mot den i 20 § taxeringsförordningen och 38 § varuskatteförordningen allmänt hållna regeln om anteckningsskyldigheten samt efterlyste mera preciserade bestämmelser rörande vilka fordringar, som taxeringsmyndigheterna bör kunna ställa på en rörelseidkares deklarationsunderlag. Taxeringskontrollutredningen framlade härvid ett förslag av innebörd att Kungl. Maj :t skulle ges en generell fullmakt att utfärda föreskrifter om skyldighet för vissa särskilt angivna skattskyldiga att föra räkenskaper på närmare angivet sätt.

I Kungl. Maj :ts proposition nr 100 år 1961 i vilken huvudförslagen till väsentliga delar byggde på taxeringskontrollutredningens betänkande uttalade departementschefen i sammanhanget bl a följande:

"Även för egen del har jag blivit övertygad om nödvändigheten av att för olika kategorier deklarations- och uppgiftsskyldiga erhålla mera preciserade bestämmelser om anteckningar m m ... I fråga om punktskatterna föreligger visserligen redan en befogenhet att i administrativ ordning föreskriva hur räkenskaper och andra anteckningar skall föras, men dessa föreskrifter angår endast redovisningen av något eller några punktbeskattade varuslag. I förevarande sammanhang är det däremot fråga om föreskrifter, som i princip skall omfatta en total redovisning av verksamheten. Sådana föreskrifter bör liksom den nuvarande förordningen om bokföringsskyldighet för vissa jordbrukare, antagas av Kungl. Maj :t och riksdagen gemensamt. Förslag till sådana föreskrifter bör utarbetas av riksskattenämnden, som också förklarat sig beredd därtill. . . . I enlighet med det anförda förordar jag nu endast en ändring av den i 20 § taxeringsförordningen gjorda hänvisningen till bokföringslagen m m, så, att hänvisningen även omfattar de blivande bestämmelserna om anteckningsskyldighet. Avsikten är, såsom framgår av det förut sagda, att nämnda bestämmelser, jämte bokföringslagen och jordbruksbokföringsförordningen, för de därav berörda, skall specificera vad som, i vart fall som ett allmänt minimum, åligger dem enligt den allmänna regeln i första stycket. . . . Motsvarande ändring bör göras i 38 § förordningen om allmän varuskatt. . . . Givetvis bör tillses att de skattskyldiga, för vilka bestämmelserna blir gällande, inte över hövan betungas. Mera komplicerade regler för bokföringen bör sålunda icke ifrågakomma. Syftet med bestämmelserna bör i stället vara, att föreskriva vissa räkenskaper eller anteckningar, som från taxeringsmässiga utgångspunkter framstår som ett nödvändigt minimum . . ."

De bestämmelser i varuskatteförordningen som reglerar frågan om skattskyldigs uppgiftsskyldighet samt skyldigheten att ha underlag för sin varuskatteredovisning återfinnas i 36 och 38 §§ förordningen om allmän varuskatt.

36 § som behandlar uppgiftsskyldigheten har följande lydelse:

"Efter anmaning är deklarationsskyldig pliktig att i den omfattning, som i anma-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

ningen angivits, meddela de ytterligare upplysningar, som finnas erforderliga för kontroll av avlämnad deklarations riktighet eller för fastställande av skatt eller åsättande av taxering. Dylika upplysningar skola lämnas skriftligen, där ej annat angivits i anmaningen. Deklarationsskyldig skall tillika efter anmaning förete kontrakt, kontoutdrag, räkning, kvitto eller annan därmed jämförlig handling, som finnes erforderlig för kontroll av deklarationen."

38 § som rör underlaget för varuskatteredovisningen lyder som följer:

"Det åligger deklarations- eller uppgiftsskyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldigheten, och för kontroll därav, samt för taxering och fastställande av skatt.

Underlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser.

Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är särskilt stadgat."

Ovannämnda stadganden innebära således att den skattskyldige ålägges att ha sitt underlag för varuskatteredovisningen i sådant skick, att han kan fullgöra sin deklarations- och uppgiftsskyldighet. Hänvisningen i 38 paragrafens tredje stycke till vad som i vissa fall rörande skyldigheten att föra räkenskaper är särskilt stadgat, syftar på bokföringslagen och jordbruksbokföringsförordningen samt de mera preciserade bestämmelser om anteckningar för olika kategorier deklarations- och uppgiftsskyldiga, vilka riksskattenämnden avses komma att utarbeta. Några preciserade bestämmelser rörande anteckningsskyldighetens omfattning för andra rörelseidkare än dem som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen finns alltså för närvarande icke. För den kategori rörelseidkare varå bokföringsskyldigheten enligt bokföringslagen har tillämpning, kan taxeringsmyndigheterna dock ställa krav på, att räkenskaperna skall vara förda i enlighet med bokföringslagens föreskrifter. Dessa innebär bland annat att dagbok och de övriga handelsböcker, vilka med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet erfordras i den löpande bokföringen, skall föras, samt att inventariebok innehållande inventarium och balansräkning, skall upprättas.

Det må emellertid framhållas att även om en från inkomstmässig synpunkt sett godtagbar bokföring föreligger, detta i och för sig icke utgör något bevis för, att varuskatteredovisningen är riktig. Detta sammanhänger i sin tur med varuskattens konstruktion, som kräver en speciell analys av försäljningsintäkterna med hänsyn till i vad mån intäkterna hänför sig till skattefri försäljning till återförsäljare, försäljning av skattefri vara eller undantagsvaror (t ex utsäde, fodermedel, drivmedel och andra bränslen, begagnade bilar etc) eller försäljning av sådan vara som i varuskattehänseende är att anse som material, d v s råvara, halvfabrikat eller annan vara, som är avsedd att ingå som beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara eller att förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen, eller varuhanteringen. Härjämte tillkommer vissa ersättningar på tjänstebeskattningens område som icke skall inräknas i beskattningsvärdet t ex särskilt debiterad ersättning för traktamenten, resekostnader, restid o dyl åt personal, som anlitas för utförande av skattepliktig tjänsteprestation.

Det är icke så underligt att företagare i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

vissa branscher har svårt att få rätsida på sin varuskatteredovisning med hänsyn till de ofta nog så svåra gränsdragningsproblem som kan uppstå kring frågor om skattepliktig eller icke skattepliktig vara, skattepliktigt eller icke skattepliktigt material, skattepliktig eller icke skattepliktig tjänsteprestation. Härom vittnar den växande floran av riksskattenämndens anvisningar och uttalanden rörande såväl de materiella reglerna som redovisningstekniska problem på varuskattens område.

Vilka faktorer inverkar på kravet på underlaget för varuskatteredovisningen?

De krav, som kan ställas på underlaget för varuskatteredovisningen blir framförallt — syns det mig — beroende av tre faktorer:

1. Branschen
2. Verksamhetens omfattning
3. Den vid varuskatteredovisningen tillämpade redovisningsmetoden

Vad först beträffar *branschen* d v s *vem skattskyldigheten åvilar,* kan sägas det att gäller det livsmedelshandel, skomakare, urmakare, etc behöver varuskatteredovisningen inte bli alltför komplicerad för berörda skattskyldiga, enär det här oftast är fråga om i varuskattehänseende renodlade rörelser d v s alla varor och tjänsteprestationer är skattepliktiga och skall ingå i beskattningsunderlaget. Gäller det däremot t ex en grossist med försäljning såväl till konsumenter som återförsäljare eller försäljning av såväl skattepliktiga som skattefria varor ställs det genast större krav på underlaget för varuskatteredovisningen. Varuskatteredovisningen kan ytterligare kompliceras om den skattskyldiges försäljning omfattar såväl skattepliktiga som skattefria varor samt såväl skattepliktiga som skattefria tjänsteprestationer. Som exempel på en sådan bransch kan nämnas bilbranschen. Här omfattar varuskatteredovisningen normalt såväl försäljning av skattepliktiga varor (t ex nya bilar) som försäljning av från skattskyldighet undantagna varor (t ex begagnade personbilar) samt såväl ersättning för skattepliktiga tjänsteprestationer (t ex bilreparationsverksamhet) som ersättning för icke skattepliktiga tjänsteprestationer (t ex reparationer, som utföres på begagnade personbilar ingående i bilförsäljningens lager av bilar avsedda för försäljning, särskilt debiterade traktaments- och reseersättningar o dyl). En bilhandlares varuskatteredovisning kan ytterligare kompliceras med hänsyn till att växelräntor hänförliga till försäljning av nya bilar skall ingå i beskattningsvärdet, sedan avdrag i förekommande fall gjorts för eventuella diskonteringskostnader för växlar avseende nya bilar. De krav, som varuskatteredovisningen ställer på en analys av försäljningsintäkterna, kan sålunda variera högst avsevärt med hänsyn till arten av den verksamhet som bedrives av den skattskyldige.

Det ligger i sakens natur att även *verksamhetens omfattning* — jag syftar här närmast på ordet "omfattning" i dess betydelse av antalet affärshändelser, antalet affärstransaktioner hos den skattskyldige — kan inverka på de krav man som granskningsman vill ställa på underlaget för varuskatteredovisningen.

Om man t ex tar en ur varuskatteredovisningsteknisk synvinkel så pass "svår" bransch som bilbranschen, kan en företagare med ett relativt fåtal affärshändelser mycket väl genom litterabeteckning-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

arna A1, A2, A3, B1, B2 etc vid sidan om försäljningskontot i dagboken kunna åstadkomma ett godtagbart underlag för sin varuskatteredovisning. Om däremot en annan företagare inom samma bransch har stor omfattning på sin bilförsäljning och tillika driver en omfattande verkstadsrörelse har han i normalfallet sin bokföring upplagd såsom maskinbokföring på reskontrakort. I detta fall vill man som granskningsman helst se en kontoplan och en siffermässig sammanställning på hur varuskatten för de olika perioderna framräknats, för att kunna bilda sig en uppfattning om huruvida alla relevanta konton kommit med vid upprättandet av varuskatteredovisningen.

Kravet på hur underlaget för varuskatteredovisningen skall se ut kan i viss mån bli något olika, beroende på *den redovisningsmetod den skattskyldige använder sig av* vid varuskattedeklarationernas upprättande. Jag kommer att anknyta till detta längre fram men vill dessförinnan i korthet erinra om innebörden av de olika redovisningsmetoder som finnes vid redovisning av varuskatten.

Som vi alla vet laboreras det vid varuskatteredovisningen med 4 metoder av vilka *två* kan kallas *huvudmetoder* nämligen: kontantmetoden och redovisning av uppkomna fordringar enligt bokföringsmässiga grunder. Övriga metoder utgöra ett slags varianter av dessa system och benämnes nettometoden och den s k indirekta metoden.

Kontantmetoden
som användes av huvuddelen av de skattskyldiga och då framförallt av detaljhandlare och mindre företagare, innebär i princip att skattskyldig skall uppge totalsumman av vad som under redovisningsperioden influtit kontant inklusive allmän varuskatt, såsom vederlag för tillhandahållna såväl skattepliktiga som skattefria varor och tjänsteprestationer till både konsumenter och återförsäljare. Skattskyldig skall således redovisa kreditförsäljning först när likvid inflyter. Avdrag får därefter göras för försäljning och uttag av skattefria varor och ersättningar för skattefria tjänsteprestationer samt för skattefri försäljning till producent och återförsäljare.

Redovisning av uppkomna fordringar enligt bokföringsmässiga grunder
innebär att såsom skattepliktig omsättning upptages dels vad som influtit från kontantförsäljning dels summan av fakturerad kreditförsäljning, oavsett när likvid för fordran inflyter. Denna metod användes huvudsakligen av större företag med ordnad bokföring, för vilka det är mindre personal- och arbetskrävande att ur räkenskaperna ta fram summan för fakturerad försäljning än att hämta uppgifter om influtna likvider för försålda varor från kassakontot.

Nettometoden
som i huvudsak är avsedd för tillverkare och grossister med konsumentförsäljning i mindre omfattning innebär att uppgifterna i de preliminära varuskattedeklarationerna begränsas till att avse den skattepliktiga omsättningen. Nettometoden kan även kombineras med kontant eller bokföringsmässig redovisning.

Indirekt metod
a) *på grundval av gjorda inköp av skattepliktiga varor* kan efter tillstånd få tillämpas av skattskyldiga vars försälj-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

ning av skattepliktiga varor är ringa i förhållande till totala omsättningen. Metoden innebär att i deklarationen anges det beräknade sammanlagda utförsäljningsvärdet, inklusive allmän varuskatt, för de under redovisningsperioden *inköpta skattepliktiga varorna.* Från den sålunda beräknade skattepliktiga bruttoomsättningen göres avdrag för skattefri försäljning till producent eller återförsäljare enliga vanliga regler.

b) *på grundval av gjorda inköp av skattefria varor* kan efter tillstånd få tillämpas av skattskyldiga vars försäljning av skattefria varor är ringa i förhållande till den totala omsättningen. I varuskattedeklarationen anges härvid avdraget för den skattefria försäljningen, med ledning av det beräknade sammanlagda utförsäljningspriset för de under redovisningsperioden *inköpta skattefria varorna.*

I detta sammanhang erinras också om att skattskyldiga med tillstånd att tillämpa indirekt redovisningsmetod har att avgiva särskild s k *tilläggsdeklaration,* av vilken skall framgå skillnaden mellan den verkliga skattepliktiga omsättningen och den preliminärt redovisade. Tilläggsdeklarationen skall bifogas den skattskyldiges allmänna självdeklaration.

Vilket underlag i den skattskyldiges räkenskaper eller anteckningar kan vara av intresse för varuskatteredovisningen?

Innan jag övergår till en genomgång av de olika punkterna i den preliminära varuskattedeklarationen och vilka krav som härvid i olika avseenden kan ställas på underlaget, skall jag något beröra vad som i den skattskyldiges räkenskaper eller anteckningar kan vara av intresse vid kontroll av varuskatteredovisningen.

Eftersom den allmänna varuskattens konstruktion är sådan, att skyldighet att uttaga och till staten inleverera varuskatt åvilar den som yrkesmässigt tillhandahåller skattpliktiga varor och tjänsteprestationer åt den slutlige förbrukaren (konsumenten) samt att skattskyldighet jämväl föreligger för uttag ur rörelse av skattepliktiga varor och tjänster, följer härav, att det i huvudsak blir intäktssidan i den skattskyldiges räkenskaper som underlaget för varuskatteredovisningen grundar sig på. Intäktssidan i den skattskyldiges räkenskaper utgör också för flertalet skattskyldiga underlaget för de avdrag som de ha att göra i varuskattedeklarationen. Jag syftar här närmast på avdrag för försäljning och uttag av skattefria varor och ersättning för skattefria tjänsteprestationer under punkten B 1 samt avdrag för skattefri försäljning till producent eller återförsäljare under punkten B 2. I den mån den skattskyldige köpt varor i beskattat skick för yrkesmässig återförsäljning eller servering eller för användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av varor avsedda för försäljning etc har han rätt att i sin varuskattedeklaration göra avdrag härför. Detta föranleder, att även underlaget för utgiftsredovisningen kan ha sitt intresse vid en varuskattekontroll.

Beträffande intäktsredovisningen ha en hel del skattskyldiga försökt anpassa sina räkenskaper till varuskatteförordningens bestämmelser såtillvida, att en uppdelning av varukontots kreditsida skett med hänsyn till skattepliktig eller skattefri försäljning eller också har upplagts två skilda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

försäljningskonton för skattepliktig och skattefri försäljning. I vissa fall kan en i affärsbokföringen icke ingående, helt sidoordnad, varuskatteredovisning ha upplagts.

Huvudboken kan sålunda i de fall där kontoplanen anpassats till varuskatteförordningens redovisningskrav, vara till ledning när det gäller att avstämma varuskattedeklarationens omsättningssiffror mot det bakomliggande underlaget. I många fall kan dock huvudboken sällan ge sådana uppgifter att det direkt går att avstämma varuskattedeklarationernas uppgifter mot denna. Man blir då i stället hänvisad till att via *dagboken,* där ibland vissa noteringar kan förekomma, som visar hur den skattskyldige gjort uppdelning av intäkterna på skattepliktig och skattefri försäljning, göra en granskning av *grundmaterialet för bokföringen d v s allegaten.* Dessa kan på intäktssidan utgöras av utgående fakturor, kontantnotor, ordersedlar eller beställningsböcker, dagskassaremsor, postgiro och inbetalningar via check och bankgiro. Oftast kan ordersedlar och fakturaspecifikationer möjliggöra en sådan identifikation av den influtna likviden, att det går att avgöra frågan om skattepliktig eller icke skattepliktig vara, skattepliktig eller icke skattepliktig tjänsteprestation. Av allegaten som ligger till grund för utgiftsredovisningen, kan kontroll göras av, att avdraget för varuskattebelagda inköp under punkten B 3 i varuskattedeklarationen verkligen avse sådana varor, för vilka avdragsrätt föreligger.

I det följande kommer jag i huvudsak med ledning av de punkter som finnes upptagna i deklarationsblanketten för redovisning av preliminär allmän varuskatt att försöka ge några synpunkter på i vad mån de skilda uppgifter, som skall lämnas i varuskattedeklarationen för varje redovisningsperiod, kan grunda olika krav på hur underlaget för varuskatteredovisningen skall vara utformad, för att motsvara de anvisningar rörande tillämpningen av de olika redovisningsmetoderna som riksskattenämnden utfärdat.

A 1: Influtna likvider. Under punkten A 1 upptages totalsumman inklusive allmän varuskatt av vad som under redovisningsperioden influtit kontant för såväl skattepliktiga som skattefria varor och tjänster, ävensom erhållna förskottsbetalningar, likvid i form av inbytesvaror och presentkort. Beträffande skattskyldiga med redovisning enligt kontantmetoden krävs här, att vederbörande verkligen håller sin redovisning à jour med vad som inflyter via kassa, bank, postgiro och icke slarvar med sina dagboksnoteringar.

A 2: Under punkten A 2 upptages värdet inklusive allmän varuskatt av de varor som under perioden uttagits ur rörelsen för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning eller servering eller användning som material vid yrkesmässig tillverkning av varor och motsvarande. Värdet av de uttagna varorna skall härvid beräknas efter de priser som, med skattens belopp inräknat, gäller på orten vid försäljning under jämförbara förhållanden av motsvarande kvantiteter.

Det sagda innebär t ex beträffande byggmästares eller elinstallatörers uttag av varor ur försäljningsrörelse, att varor, som tillföres av dem jämsides med försäljningsverksamheten bedriven byggnadsrörelse eller elinstallationsrörelse, skall värderas med hänsyn till vad som kunnat erhållas vid försäljning av mot-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

svarande varor till annan företagare inom samma bransch.

En detaljhandlare inom exempelvis livsmedelsbranschen har däremot att uppta sina varuuttag ur rörelsen för privat konsumtionsändamål till det värde han betingar sig vid försäljning i sin butik.

Av underlaget för dessa kategorier skattskyldigas redovisning, bör klart framgå, uttagna kvantiteter och värdet av dessa, antingen i form av löpande anteckningar i kontrabok eller kvitterade notor.

Beträffande *fri kost till personal i serveringsrörelser* skall denna upptagas till det värde för sådan kost, som finns angivet i källskattetabellerna. Av det underlag, som ligger till grund för avlöningsredovisningen eller på annat lämpligt sätt förda anteckningar härom, bör framgå antalet anställda, antalet dagar eller månader som fri kost åtnjutits, samt omfattningen i övrigt av den fria kosten (t ex om det rör sig om ett eller två mål mat per dag eller endast består av exempelvis kaffe med dopp).

A 3: Under punkten A 3 har den som har tillstånd till redovisning enligt bokföringsmässiga grunder att redovisa den totala summan av verkställd fakturering under perioden. Av dagbok eller försäljningsjournal torde man härvid böra kunna utläsa, vilka fakturanummer som faktureringen avser, åtminstone i de fall där faktureringen har stor omfattning.

Avdragsposterna under punkterna B 1 och B 2 ställer särskilda krav på underlaget för varuskatteredovisningen, eftersom dessa poster oftast icke motsvaras av någon likartad uppdelning i inkomstredovisningen. Ett väsentligt krav vid en varuskattekontroll torde härvid få anses vara, att man av underlaget för varuskatteredovisningen skall kunna spåra gjorda avdrag till grundnoteringsallegatet d v s de olika fakturakopior, kontantkvitton o dyl som ligger till grund för avdraget i fråga. De metoder som tillämpas av de skattskyldiga för framräknandet av de avdragsposter varom nu är fråga, är som jag tidigare antytt skiftande.

Jag skall här nämna några typfall av de metoder som vissa skattskyldiga använder sig av för uppdelning av försäljningsintäkterna på skattepliktig respektive skattefri del:

1. Avdragsposterna för skattefri försäljning av varor, ersättning för skattefria tjänsteprestationer samt avdragen för skattefri försäljning till producent eller återförsäljare finnes förprickade i dagboken. Summering av de sålunda förprickade posterna sker vid varje redovisningsperiods utgång och införes i en enda post i varuskattedeklarationen.

2. Ett särskilt konto för skattefri försäljning finnes upplagt i dagboken litterering sker i dagboken vid sidan av detta konto med B 1 respektive B 2, varvid på så vis erhålles en uppdelning av försäljningsintäkterna på skattefria varor och tjänster samt skattefri försäljning till producent eller återförsäljare.

3. Debiterad varuskatt har krediterats ett särskilt konto. När varuskattedeklarationen upprättas avläses saldot och den skattepliktiga omsättningen framräknas baklänges. Avdragsbeloppet under B 1 och B 2 utgöres av skillnaden mellan summa A och den sålunda framräknade skattepliktiga omsättningen. Sistnämnda metod synes avsevärt försvåra närmare specifikation av gjorda avdrag under punkterna B 1 och B 2 och torde icke stå i överensstämmelse med de krav som bör

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

ställas på underlaget för varuskatteredovisningen.

4. Den skattepliktiga omsättningen framräknas dag för dag med ledning av föreliggande kontantnotor och gjorda faktureringar och noteras i en särskild från affärsbokföringen helt fristående "varuskattejournal".

Av fakturan eller till denna hörande ordersedel bör vidare klart framgå huruvida varan eller tjänsten är av skattefri natur eller icke. Det får sålunda anses vara ett väsentligt krav att av underlaget till varuskatteredovisningen skall ges möjlighet till identifiering av de enskilda avdragsposter, som tillsammans utgöra avdrag under B 1 och B 2.

Såsom exempel på avdrag under punkten B 1 d v s skattefria varor och tjänster kan nämnas, drivmedel, dagstidningar, tillhandahållande av logi, särskilt debiterade ersättningar för traktamenten och resor. Vad beträffar avdrag under punkten B 2 för skattefri försäljning till producent eller återförsäljare, torde kravet på specifikation av varuslag och kvantitet vara synnerligen viktigt, enär det icke alla gånger är så, att ifrågavarande försäljning avser sådan vara som ingår som material i köparens produktion eller avses att vidareförsäljas av denne. Det visar sig ofta vid taxeringsrevisioner att de skattskyldiga ha misstolkat varuskatteförordningens bestämmelser i detta avseende och gör avdrag för all sin försäljning till återförsäljare, utan att först undersöka, huruvida varan i fråga är att betrakta som omsättningstillgång eller anläggningstillgång hos köparen. I det förra fallet föreligger rätt till avdrag, i det senare fallet föreligger skattepliktig försäljning till konsument.

B 4: Under punkten B 4 göres bl a avdrag för rabatter, återbäringar till kunder o dyl i den mån dessa bokförts såsom utgift. Har återbäringen lämnats i form av varor utan bokföringsåtgärd får något avdrag ej göras. Något problem att med ledning av bokföringen utläsa huruvida avdragsrätt för dessa återbäringar föreligger eller ej, torde ej uppkomma. Det må även framhållas att endast rabatter och återbäringar hänförliga till skattepliktig försäljning må avdragas.

B 5: Punkten B 5 utnyttjas för de avdrag, som ha samband med de övergångsbestämmelser som gällde vid varuskattens införande samt vid dess höjning från 4 till 6 %. I dessa övergångsbestämmelser stadgas bl a att förordningen om allmän varuskatt icke äger tillämpning beträffande sådant tillhandahållande inom riket av vara eller tjänsteprestation varom före den 16 oktober 1959 slutits skriftligt avtal, däri vederlaget blivit till beloppet fastställt. Härutöver gäller att höjningen av skattesatsen till sex procent fr o m den 1 januari 1962 icke äger tillämpning i fråga om tillhandahållande av vara eller tjänst, varom före den 2 november 1961 slutits skriftligt avtal med bestämt pris. Skriftligt avtal bör anses föreligga endast för det fall att båda de avtalsslutande parterna genom skriftlig viljeförklaring bundit sig vid avtalet genom ett skriftligt antagande svar lämnats på skriftlig order eller skriftligt anbud. Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna erfordras dessutom att båda parternas skriftliga viljeförklaring skall ha skett före den 16 oktober 1959 respektive 2 november 1961.

Det har vid företagna revisioner kunnat konstateras att en del företag betraktat en ordersedel som skriftligt avtal. För-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

farandet kan icke godkännas, med hänsyn till att en ordersedel är gällande mot kunden först när företaget bekräftat densamma. De tryckta kontraktsformulär, som användes av företagare inom vissa branscher innehålla klausuler om prisreservation d v s säljaren är berättigad att t ex höja det avtalade priset, därest säljarens prislista ändras före leveransdagen. Bindande avtal kan i dessa fall anses föreligga endast om kunden efter ordersedelns undertecknande men före den 16 oktober 1959 respektive 2 november 1961 erhållit skriftlig orderbekräftelse utan dylik prisklausul.

Föreskriften om att "vederlaget skall ha blivit till beloppet fastställt" bör enligt vad riksskattenämnden uttalat härom i anvisning den 17 december 1959, anses innefatta ett krav på att i avtalet skall finnas angivet ett fixt pris eller kvantitet och à-pris. Vederlaget bör ej anses ha blivit till beloppet fastställt, om avtalet innehåller klausul av innebörd att priset anknutits till det å leveransdagen gällande priset. Däremot anses vederlaget vara i avtalet till belopp fastställt därest avtal med bestämda prisangivelser försetts med klausuler, som direkt anknyter till officiella index såsom t ex socialstyrelsens löneindex eller kommerskollegii partiprisindex eller till inom branschen gällande kollektivavtal när fråga är om arbetskostnad vid entreprenadarbeten. Förutsättningen är emellertid i dessa fall att det pris, som skall erläggas kan framräknas med utgångspunkt från i avtalet angivna belopp.

Med hänsyn till gällande övergångsbestämmelser bör sålunda av underlaget till varuskatteredovisningen framgå huruvida ställda krav med avseende på bl a tidpunkten för avtals ingående, leveranstid, klausuler med bestämt pris o dyl äro uppfyllda. Det är sålunda av synnerlig vikt att kontrakt och avtal kunna företes vid en kontroll av varuskatteredovisningen.

Reduceringsreglerna

Under punkten C 2 avses reducering ske av den under punkten C 1 eljest redovisade skattepliktiga omsättningen. Gällande reduceringsregler avse dels *monteringsfärdiga trähus,* beträffande vilka reducering får ske till 70 % av den redovisade skattepliktiga omsättningen, dels *serveringsrörelser* beträffande vilka reducering av den skattepliktiga omsättningen får ske till 60 eller 80 %. Är serveringens andel av den skattepliktiga bruttoomsättningen mindre än 90 % av bruttoomsättningen får reducering endast ske till 80 % av den eljest skattepliktiga omsättningen. Överstiger däremot serveringsandelen 90 % av bruttoomsättningen får reducering ske till 60 % av den eljest skattepliktiga omsättningen. Understiger serveringsandelen en tredjedel av den skattepliktiga bruttoomsättningen medges överhuvudtaget ingen reducering.

Beträffande *konditorirörelser* torde serveringsandelen oftast understiga 90 % av bruttoomsättningen, i följd varav endast reducering till 80 % kan komma i fråga. Det torde få påpekas att den avgränsning mellan å ena sidan serveringsvaror och å andra sidan övriga varor, som tillhandahålles i serveringsrörelser, har betydelse vid bedömning av vilken reducering som skall göras. Till serveringsvaror räknas t ex icke tobaksvaror eller konfekt som tillhandahålles vid bordet och uppföres på notan. Många skattskyldiga ha inte denna skillnad klar för sig. Av underlaget för serveringsrörelsernas varuskatteredovis-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

ning bör klart framgå serveringsandelens storlek av hela omsättningen. Viss vägledning kan vid en eventuell kontroll erhållas av den redovisade bruttovinsten, som vid servering normalt bör vara avsevärt högre än vid diskförsäljning. Man kan kanske ifrågasätta om det inte bör krävas att konditoriet har skilda kassor för diskförsäljning och servering, eller åtminstone en kassaapparat som möjliggör denna uppdelning genom skilda räkneverk.

Turisthotell och pensionat tillhandahåller i regel såväl kost som logi. Uttages ett gemensamt pris härför, bör en skälig uppdelning på kost och logi ske med hänsyn till kostens kvalitet, antal måltider per dag och antal rätter vid de olika måltiderna. Riksskattenämnden har uttalat att det i helpensionspriset ingående värdet på kosten för närvarande kan antas ligga mellan 12—20 kronor. Det underlag, som härvid är av betydelse för bedömningen av kostandelens värde, är gästnotorna, varur oftast kan utläsas antalet gästdagar och de priser som uttages för frukost, lunch och middag. Förekommer s k matabonnemangspris kan även sådant vara till ledning vid beräkning av kostandelens värde.

Jag skall här också något särskilt beröra de krav som kan ställas på underlaget för varuskatteredovisningen vid tillämpningen av indirekt metod och nettometoden.

Vad först beträffar *den indirekta metoden* torde av underlaget böra framgå hur omräkningen till gällande utförsäljningspriser av skattepliktiga eller skattefria varor skett. Klar åtskillnad mellan varugrupper med olika marginaler bör härvid ha hållits vid varuskatteredovisningen. Som tidigare omnämnts har skattskyldiga som tillämpa indirekt metod, att avge en tilläggsdeklaration, som skall avlämnas samtidigt med den allmänna självdeklarationen. I tilläggsdeklarationen skall bl a hänsyn tas till lagerförändringar och prisförändringar på de varor, som den indirekta metoden avser. Det torde vara lämpligt att en särskild inventeringslista för sådana varor upplägges vid bokslutstillfället för att möjliggöra kontroll av att gjorda justeringar är riktiga.

Nettometoden slutligen, torde i vart fall kräva att åtskillnad göres i bokföringen på skattepliktig och skattefri omsättning, t ex genom skilda konton eller att kassaapparaten kan åstadkomma motsvarande uppdelning genom skilda registerverk.

Avslutningsvis, vill jag påpeka att det förhållandet att varuskattedeklarationerna i regel skall avlämnas sex gånger per år, ställer stora krav på att den skattskyldige håller sin löpande bokföring à jour. Varuskattedeklarationerna är ju som bekant icke preliminära i den meningen, att deklarationsuppgifterna är preliminära. I varje varuskattedeklaration skall så långt möjligt avlämnas fullständiga uppgifter om omsättningen under redovisningsperioden. Arbetet med den årliga taxeringen till allmän varuskatt verkställes ju med ledning av de deklarationer som den skattskyldige tidigare avgivit. I princip skall man alltså kunna göra en avstämning mellan summa A i de preliminära varuskattedeklarationerna och den omsättning (kontanta eller verkliga) som kan framräknas med ledning av den skattskyldiges rörelsebilaga och avlämnat räkenskapsutdrag. Vid taxeringen till allmän varuskatt föranleder denna avstämning ofta, att den skattepliktiga omsättning som redovisats i varuskattedeklarationerna, måste höjas till paritet med den som redovisats på rö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36

relsebilagan. Detta förhållande synes utvisa att underlaget för redovisningen av preliminär varuskatt ofta icke kan anses vara tillfredsställande. Den möjlighet som stå de skattskyldiga till buds att avge särskild justeringsuppgift för korrigering i efterhand av verkställd redovisning av preliminär varuskatt under beskattningsåret förbises av många.

Det ligger i varuskattens natur att den hos många företag måste ställa stora krav på dels företagsledningens och underlydande personals kunskaper om gällande bestämmelser, dels på själva bokföringens uppläggning och de arbetsrutiner vid t ex fakturaskrivande och kontering av bokföringsallegat som tillämpas av den personal, som handhar bokföringen. Även om man inte rimligen kan begära att varuskatteredovisningen i alla delar skall vara perfekt hos företagarna, torde dock som ett grundläggande krav kunna uppställas, att man av underlaget för varuskatteredovisningen skall kunna identifiera de enskilda poster som tillsammans utgöra intäkts- och avdragsposter i varuskattedeklarationen. Endast härigenom skapas möjlighet till ett effektivt tillrättaläggande av eventuella felaktigheter vid en kontroll från taxeringsmyndigheternas sida. I många fall har det vid varuskatterevisioner förekommit att företagarna ej bevarat de anteckningar, som legat till grund för varuskatteredovisningen, varför en många gånger tids- och arbetskrävande rekonstruktion av underlaget måst ske. Enligt uttryckligt stadgande i 38 § förordningen om allmän varuskatt skall underlaget för varuskatteredovisningen bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. Detta stadgande får anses innebära, att *även underlag i form av slagremsor och dylika olika sammanställningar, icke få slängas, utan måste bevaras under den tidsperiod lagen föreskriver.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 15:30:36