Något om verkan av momshöjningen den 9 februari 1970

Av assessorn Birger Stening

Inledning

Som känt har mervärdeskatten nyligen höjts på vissa kapitalvaror. Skattesatsen på dessa varor är numera 14 procent av beskattningsvärdet, dvs. av priset inberäknat skatt. Detta innebär att skattepålägget på priset för varorna före skatt utgör 16,28 procent. Bestämmelserna är intagna i förordningen (1970:4) om höjd mervärdeskatt på vissa varor. Förordningen har utkommit från trycket i Svensk författningssamling den 6 februari och trätt i kraft den 9 februari 1970. Den bygger på förslag i prop. 1970:7 och hemställan i BeU 1970:1, som antagits av riksdagen.

De varor det gäller är

1. personbil och med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram med undantag av fordon som är avsett att användas i yrkesmässig trafik,

2. motorcykel, snöskoter samt campingvagn eller s. k. husvagn,

3. fartyg och fartygsmotorer med undantag av fartyg eller motor till fartyg som är avsett att användas i yrkesmässig trafik,

4. televisionsmottagare – även kombination med radiomottagare, skivspelare eller liknande — med undantag av s. k. monitor och annan mottagare för bild- och ljudöverföring per tråd.

Några övergångsbestämmelser har inte utfärdats i anslutning till ikraftträdandet.

Motiven för skattehöjningen m. m.

I 1970 års statsverksproposition förutskickas en generell höjning av mervärdeskatten vid årsskiftet 1970/71. En sådan utgör ett led i den stora skattereform som likaså aviserats i statsverkspropositionen och som kanske redan framlagts i sina detaljer när detta läses. Att på detta sätt förutskicka en höjning av indirekt skatt medför alltid risken att bl. a. mera kapitalstarka konsumenter söker komma ifrån skattehöjningen på planerade mera kostsamma förvärv genom att tidigarelägga dessa. Det har därför ansetts angeläget att vidta åtgärder mot en befarad köprusch av sådant slag under år 1970. I detta syfte har den nyss redovisade höjningen av mervärdeskatten genomförts redan i början av innevarande år.

Efter gjorda överväganden har man stannat för att begränsa omfattningen av skattehöjningen till de dyrare och mera eftertraktade kapitalvaror som anges i författningen. Det är vidare att märka att skattehöjningen endast avser skattepliktig

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:31

omsättning, dvs. försäljning, byte och uttag, eller införsel och endast gäller varor i färdigt skick. Skattehöjningen omfattar sålunda inte tjänster, exempelvis uthyrning av fartyg eller TV-apparat, och ej heller skattepliktig omsättning av exempelvis delar till fartyg eller TV-apparat.

Som nämnts är skattehöjningen genomförd utan särskilda övergångsbestämmelser. Att så är fallet får olika verkningar i skilda fall. Två huvudgrupper måste emellertid hållas isär nämligen de mervärdeskatteskyldiga och konsumenterna. Det är främst de senare som i sammanhanget är av intresse, eftersom skattehöjningen genomförts i syfte att motverka en köprusch bland dessa. Först behandlas emellertid de förra.

De mervärdeskatteskyldiga

Mervärdeskatten skall enligt förordningen (1968:430) om mervärdeskatt redovisas antingen enligt den s. k. kontantmetoden eller på grundval av uppkomna fordringar, dvs. enligt den s. k. fakturerings- eller bokföringsmetoden.

Den förstnämnda metoden innebär för säljaren att hans skattskyldighet inträder när kontant eller därmed jämställd likvid inflyter. Vid försäljning på avbetalning medför kontantmetoden att säljarens skattskyldighet inträder i takt med de influtna avbetalningarna. Varje avbetalning utgör en skattepliktig omsättning på vilken skatt utgår enligt den skattesats som gäller vid tidpunkten för omsättningen. Vid förskottsbetalning till säljare med skatteredovisning enligt kontantmetoden räknas likaså varje sådan betalning som en skattepliktig omsättning för vilken skattskyldighet inträder för säljaren.

För säljare som tillämpar skatteredovisning enligt fakturerings- eller bokföringsmetoden inträder skattskyldigheten redan när fordran uppkommer. Detta sker vid leverans med åtföljande fakturering. (Självfallet kan kontantförsäljning också förekomma.) Skattepliktig omsättning för säljaren föreligger i enlighet med den utfärdade fakturan och mervärdeskatt utgår på leveransen enligt den skattesats som gäller när fakturan utfärdas. Beträffande försäljning på avbetalning medför denna redovisningsmetod att de olika avbetalningar som efter hand inflyter till säljaren inte utgör skattepliktiga omsättningar i mervärdeskattehänseende. Skattskyldighet har ju redan inträtt för hela leveransen i enlighet med fakturan. I fråga om förskottsbetalning uppkommer vid samma redovisningsmetod ingen säljarens fordran på köparen förrän vid leveransen, då slutfakturering också regelmässigt sker.

Full likvid som vid kontantköp kan också i vissa fall förekomma innan leverans sker men före en skattehöjning. Utfärdar säljaren då kvitterad räkning torde ”förskottet” anses som omsättning, likställd med kontantförsäljning före skattehöjningen. Säljaren behöver inte tilläggsdebitera och köparen mottar i sinom tid leveransen utan någon skattehöjning. Det skall understrykas att resonemanget givetvis inte gäller dellikvider och ej heller annat än specieköp.

I mervärdeskattesystemet ligger att den som är med i detta och i sina affärsuppgörelser garderat sig för eventuella skattehöjningar inte träffas av dessa. Rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt på förvärv för skattepliktig verksamhet medför

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:31

möjlighet till avlyftning av denna skatt, oberoende av skattesatsens höjd och redovisningsmetod.

En annan sak är att skattskyldig som säljer på kredit och tillämpar skatteredovisning enligt kontantmetoden kan åsamkas administrativt besvär och kostnader i samband med en skattehöjning utan övergångsbestämmelser. Han blir nämligen ofta tvungen att tilläggsfakturera sina kunder beträffande de avbetalningar som skall göras efter skattehöjningen med skillnaden mellan gamla och nya skattebelopp. Sådana säkerligen i många fall besvärande konsekvenser av en skattehöjning undgår skattskyldig med redovisning enligt fakturerings- eller bokföringsmetod. Även kontantredovisaren har dock en möjlighet att slippa tilläggsfakturera sina kunder. Detta kan ske genom att han före skattehöjningens ikraftträdande diskonterar sina kontrakt hos ett finansieringsinstitut. Säljaren blir skattskyldig när han får betalning från institutet för hela den avtalade försäljningssumman inklusive då gällande mervärdeskatt.

Mot denna bakgrund tar bevillningsutskottet upp frågan om övergångsbestämmelser i BeU 1970:1. Sådana bestämmelser föreslås inte i prop. 1970:7 och utskottet erinrar om att man redan år 1967 i princip uttalat sig mot dylika. Det skedde i samband med att den allmänna varuskatten höjdes från 9,1 till 10 procent. Utskottet pekar på att man vid detta tillfälle ville avisera att kommande skattehöjningar borde ske utan särskilda övergångsbestämmelser. Detta skulle leda till att de skattskyldiga genomgående försåg träffade avtal med förbehåll för skattehöjningar.

Utskottet framhåller vidare att man erfarit att flertalet större leverantörer av sådana kapitalvaror som säljs på avbetalning inrättat sig efter vad utskottet tidigare uttalat. Som exempel nämner utskottet bilbranschen som beloppsmässigt svarar för den största delen av de kapitalvaror som berörs av den nu aktuella skattehöjningen. Här tillämpas genomgående avtal med säljarens reservation för kommande skattehöjningar. För de skattskyldiga medför därför avsaknaden av övergångsbestämmelser problem endast i särskilda fall. Övervägande skäl talar sålunda enligt utskottets mening för att inte nu luckra upp den ståndpunkt som förordats år 1967. Riksdagen intar samma ståndpunkt.

Konsumenterna

Konsument som inte är skattskyldig till mervärdeskatt och den som är skatt- men inte redovisningsskyldig till sådan skatt berörs på ett helt annat sätt av avsaknaden av övergångsbestämmelser.

Självfallet slår skattehöjningen fr. o. m. den 9 februari 1970 igenom på alla förvärv av de uppräknade kapitalvarorna. Detta gäller oberoende av om säljaren redovisar mervärdeskatt enligt kontantmetoden eller enligt fakturerings- eller bokföringsmetoden. Vid förvärv efter skattehöjningens ikraftträdande saknar det vidare betydelse om köpevillkoren avser kontantköp, avbetalningsköp eller köp mot förskottsbetalning. Den nya skattesatsen gäller i samtliga fall och är känd för köparen när förvärvet sker.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:31

Har köpeavtalet däremot träffats innan skattehöjningen trätt i kraft är denna ofta oväntad vid avtalstillfället, även om säljaren i avtalet garderar sig mot skattehöjningar. Såväl säljarens redovisningsmetod som köpevillkoren inverkar här på köparens betalningsskyldighet när övergångsbestämmelser till skattehöjningen saknas.

Beträffande avbetalningsköp gäller att konsument som köpt från kontantredovisande säljare ofta måste betala mervärdeskatt enligt den nya högre skattesatsen på alla avbetalningar efter genomförandet av skattehöjningen. Han har dock möjlighet att undgå detta i den mån säljaren — vilket berörts i det föregående — före skattehöjningens ikraftträdande kunnat diskontera kontraktet hos ett finansieringsinstitut. Eftersom säljaren då fått betalt för varan och hans skattskyldighet inträtt före skattehöjningen är affären avslutad vad beträffar mervärdeskatt under tid då den lägre skattesatsen gällde. Köparen skall följaktligen gentemot institutet fullgöra sina avbetalningar till ett pris som inkluderar endast den lägre skatten.

Vid förskottsbetalning till kontantredovisande säljare är stickdag dagen för ikraftträdandet. Förskottsbetalning och slutlikvid i samband med leverans efter stickdagen skall beskattas enligt den högre skattesatsen. Detta gäller oberoende av hur lång tid tillbaka avtalet slutits och det första förskottet erlagts. Eftersom leverans inte skett när stickdagen infaller och avtalet bygger på förskottsbetalningar från köparen torde man ej heller kunna undvika den högre skatten genom diskontering av avtalet hos ett finansieringsinstitut.

I fråga om sådana avbetalningsköp åter som skett från säljare med redovisning enligt fakturerings- eller bokföringsmetod är köparens läge ett annat. Leverans och fakturering har skett före stickdagen och säljarens skattskyldighet har därmed också inträtt före denna dag. Köparen kommer därför vid fullgörande av sin avbetalningsskyldighet inte att träffas av skattehöjningen.

Gäller det köpeavtal som innebär förskottsbetalning till säljare som redovisar enligt fakturerings- eller bokföringsmetoden blir köparen skyldig att betala den nya högre skatten på varans hela pris. Detta måste han göra oberoende av hur stor del av den totala köpeskillingen han kan ha förskotterat säljaren före stickdagen. Skälet är att säljarens skattskyldighet i detta fall inträder först vid leverans och slutfakturering.

I BeU 1970:1 behandlar bevillningsutskottet också frågan om övergångsbestämmelser i samband med skattehöjningen ur konsumenternas synvinkel. Utskottet understryker bl. a. att skattehöjningar övergångsvis kan medföra vissa problem. Om särskilda övergångsbestämmelser nu införs skulle detta emellertid med all sannolikhet medföra krav på sådana bestämmelser också vid den kommande generella skattehöjningen. Slutsatsen blir därför enligt utskottets mening att man antingen har att fullfölja den krävande linje som aviserats år 1967 eller att återinföra ett tidigare system, som innebär att beslutade skatteskärpningar undviks av den som varit förtänksam nog att teckna leveransavtal. Som redan nämnts stannar utskottet och riksdagen för att avvisa särskilda övergångsbestämmelser.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:31

Viss dispensmöjlighet för mervärdeskatteskyldiga

Kungl. Maj:t kan med stöd av den s. k. nådeparagrafen i mervärdeskatteförordningen medge skattskyldig nedsättning av eller befrielse från skatt. Bevillningsutskottet pekar i BeU 1970: 1 också på denna möjlighet. Anledningen är att vissa mindre båtbyggare – båtar byggs regelmässigt mot förskottsbetalning – i träffade avtal inte garderat sig för kommande skattehöjningar. Båtbyggaren kan då efter skattehöjning inte ta ut den högre skatten av sin kund. Han blir emellertid redovisningsskyldig gentemot staten för denna högre skatt på hela priset för båten i samband med leverans. Detta gör att han i vissa fall kan drabbas av besvärande ekonomiska konsekvenser. Enligt utskottets mening är en tillämpning av nådeparagrafen då motiverad.

Utskottet understryker emellertid även nödvändigheten av att samtliga berörda organisationer inom näringslivet informerar sina medlemmar om att den generella höjningen av mervärdeskatten vid årsskiftet 1970/71 kommer att genomföras utan övergångsbestämmelser. Någon dispens kommer då i princip inte att kunna påräknas.

Avslutningsvis skall här endast tilläggas att nådeparagrafen i mervärdeskatteförordningen endast kan tillämpas på den som är skattskyldig enligt förordningen. Paragrafen har sålunda endast indirekt intresse för konsumenten.

Till sist kan också noteras att omkring 95 procent av alla skattskyldiga till mervärdeskatt f. n. redovisar skatten enligt kontantmetoden. Återstående ca 5 procent tillämpar sålunda fakturerings- eller bokföringsmetoden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:16:31