

Nr 100

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdeskatt, m. m.; given Stockholms slott den 22 mars 1968.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till

- 1) förordning om mervärdeskatt,
- 2) förordning om ändrad lydelse av 19 § taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623),
- 3) förordning angående ändrad lydelse av 1 § förordningen den 1 juni 1951 (nr 442) om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor.

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen innehåller det förslag till mervärdeskatt som förutskickats i finansplanen. Mervärdeskatten föreslås avlösa nuvarande allmänna varus katt vid årsskiftet 1968/69 och utgå med 10 %, dvs. samma procenttal som f. n. gäller för den allmänna varuskatten.

1) Förslag
till
Förordning
om mervärdeskatt

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Mervärdeskatt erlägges enligt bestämmelserna i denna förordning till staten vid omsättning inom landet och vid införsel.

(Se vidare anvisningarna.)

Skattskyldighet m. m.

2 §.

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara, byggnad eller tjänst,

2) vara som anges i 8 § 1—5, tjänst som avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3 eller 4.

Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter vara eller tjänst genom utförsel.

När särskilda skäl föreligger, kan länsstyrelsen besluta att den som påbörjat verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet enligt första eller andra stycket föreligger.

Om skatt vid införsel föreskrives i 58—60 §§.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §.

Delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare kan länsstyrelsen besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare skall anses som skattskyldig för bolagets eller rederiets hela skattepliktiga verksamhet. Om sådant medgivande beslutar länsstyrelsen i det län, där hemortskommunen är belägen för den delägare, som föreslås såsom skattskyldig.

I fråga om kommanditbolag och annat handelsbolag är bolaget skattskyldigt. Har skattskyldig avlidit är dödsboet skattskyldigt. Har skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt.

4 §.

Skattskyldighet inträder när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo och när uttag sker.

Länsstyrelsen kan efter ansökan besluta att skattskyldig vid redovisning för mervärdeskatt skall inräkna uppkomna fordringar i omsättningen.

5 §.

Redovisning för mervärdeskatt sker löpande för bestämda tidsperioder (redovisningsperioder). Redovisning skall ske för varje verksamhet för sig. Driver någon flera verksamheter kan länsstyrelsen besluta att samtliga verksamheter tills vidare anses som en verksamhet i redovisningshänseende.

Med utgående skatt förstås sådan skatt som belöper på skattepliktig omsättning i skattskyldigs verksamhet. Med ingående skatt förstås sådan skatt som belöper på förvärv eller införsel för verksamhet.

(Se vidare anvisningarna.)

6 §.

Redovisningsskyldighet föreligger icke, så länge det kan antagas att den skattepliktiga omsättningen under närmast följande tolv månadersperiod ej kommer att överstiga 10 000 kronor. Redovisningsskyldighet föreligger dock alltid vid omsättning som avses i 2 § första stycket 2 eller andra stycket.

När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen medge att skattskyldig tills vidare skall vara redovisningsskyldig, trots att hans verksamhet är av den mindre omfattning som sägs i första stycket.

(Se vidare anvisningarna.)

Skatteplikt

7 §.

Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.

Med vara förstås enligt denna förordning materiellt ting som icke utgör mark eller byggnad. Gas, värme och elektrisk kraft anses som vara. Växande skog, odling och annan växtlighet anses som vara vid omsättning utan samband med avyttring av marken.

Som vara anses vidare avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att taga jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete, rätt till fotografisk bild eller till sådan kinematografisk film som avser reklam, information eller undervisning.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §.

Från skatteplikt undantages

1) fartyg för yrkesmässigt fiske, bogserbåt, livräddningskryssare, annat fartyg med nettodräktighet av minst 20 registerton, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljes till fartygets eller luftfartygets ägare eller införes till landet för dennes räkning.

2) krigsmateriel som är underkastad utförselbud och del till sådan krigsmateriel, när varan säljes till staten för militärt bruk eller för detta ändamål införes till landet för statens räkning,

3) läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljes till sjukhus eller införes till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,

4) elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock icke ved, torv, fotogen eller T-sprit.

5) allmän nyhetstidning,

6) medlemsblad och periodisk publikation, som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst,

nykterhetsfrämjande, politiskt, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda vanföra eller arbetshindrade medlemmar,

7) personaltidning, program och katalog, när varan säljes eller utlämnas av utgivare som icke är skattskyldig för annan verksamhet eller införes till landet för sådan utgivares räkning,

8) konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01—99.03, när konstverket säljes av upphovsmannen på annat sätt än butiksmässigt eller i samband med utställning och när det uttages eller införes till landet av honom eller för hans räkning,

9) vatten från vattenverk,

10) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande,

11) tullfri trycksak och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag,

12) spritdryck, vin, tobaksvara, cigarrettpapper och cigarretthylsa vid införsel till landet i den ordning som avses i 12 § 4 mom. h) rusdrycksförsäljningsförordningen den 26 maj 1954 (nr 521) eller 1 § andra stycket förordningen den 16 juni 1961 (nr 394) om tobaksskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

9 §.

Byggnad är skattepliktig, när den utgör lagertillgång i byggnadsrörelse.

(Se vidare anvisningarna.)

10 §.

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

1) skattepliktig vara och innefattar tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring eller rengöring,

2) mark och innefattar undersökning, planering, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrning, dränering eller utfyllning,

3) växande skog, odling eller annan växtlighet och innefattar röjning, plantering, uppskattning, märkning, gödsling, beskärning, gallring, avverkning eller växtskydd,

4) byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt denna förordning, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring eller underhåll,

5) projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna förordning,

6) transport av vara eller förmedling av sådan tjänst,

7) rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet,

8) automatisk databehandling eller skrivbyråverksamhet,

9) reklam eller annonsering.

(Se vidare anvisningarna.)

11 §.

Från skatteplikt undantages

1) tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken införes till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter åter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen,

2) postbefordran av annat än postpaket och gruppkursband samt resgods-befordran,

- 3) transport av vara till eller från utlandet,
- 4) bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och transport i anslutning till sådan bärgning,
- 5) införing av annons i tryckalster som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7 eller av annons, som avser reklam för skattepliktig vara eller tjänst för utländsk annonsörs räkning,
- 6) visning av kinematografisk film,
- 7) obligatorisk kontrollbesiktning av motorfordon hos Aktiebolaget Svensk bilprovning.

(Se vidare anvisningarna.)

12 §.

Konungen kan förordna om ytterligare undantag från skatteplikt.

Skattesats, beskattningsvärde m. m.

13 §.

Skatten utgår med 10 procent av beskattningsvärdet.

14 §.

Beskattningsvärdet utgör

1) vid omsättning av byggnad, monteringsfärdigt hus eller begagnad personbil samt vid servering eller rumsuthyrning 60 procent av vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet inräknat skatt,

2) vid annan omsättning vederlaget inräknat skatt och, vid uttag, saluvärdet inräknat skatt.

Bestämmelserna i första stycket 1 gäller även beträffande byggnads- eller anläggningsentreprenad och annan tjänst som avser fastighet. För tjänst som avser yttre vatten- eller avloppsledning, väg, gata, bro, spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled och för tjänst enligt 10 § 5 är dock procentalet endast 20.

(Se vidare anvisningarna.)

15 §.

Vederlag hänföres till den redovisningsperiod då vederlaget erhållits. Har beslut enligt 4 § andra stycket meddelats, hänföres till redovisningsperiod kontant vederlag som erhålles under perioden och fordran som uppkommer under perioden.

Värde av uttag hänföres till den redovisningsperiod då uttaget sker. Uttag av byggnad eller del av byggnad hänföres till den period då den i huvudsak togs i bruk.

Förlust på fordran, som inräknats i skattepliktig omsättning, får avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen.

Rabatt, återbäring eller bonus som utges i efterhand och avser tidigare redovisad skattepliktig omsättning får avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av handlingen skall framgå minskningen av både vederlag och skatt.

(Se vidare anvisningarna.)

16 §.

Skattskyldig skall, om ej annat följer av andra stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §. Bestämmelserna i detta stycke gäller även den som enligt 6 § första stycket är undantagen från redovisningsskyldighet.

Första stycket gäller icke för detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet och ej heller omsättning, för vilken avräkning mellan köpare och säljare sker enligt avräkningsnota som upprättas av köparen.

På frankeringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

(Se vidare anvisningarna.)

Avdragsrätt

17 §.

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då betalning erlagts. Har medgivande enligt 4 § andra stycket lämnats föreligger avdragsrätt för period då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit.

Bedriver skattskyldig verksamhet i fastighet, som innehas av ett helägt, enbart fastighetsförvaltande företag, får den skattskyldige avdraga ingående skatt på förvärv som det fastighetsförvaltande företaget gör med så stor del av skatten som faller på fastighetens användning för den verksamhet som medför skattskyldighet.

Överstiger den ingående skatten för viss redovisningsperiod den utgående skatten för samma period, får det överskjutande beloppet avdragas i redovisningen för närmast följande redovisningsperiod eller perioder. Redovisar skattskyldig olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som ej kunnat avdragas eller kvittas föreskrives i 49 §.

(Se vidare anvisningarna.)

18 §.

Skattskyldig som är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket har icke rätt att avdraga ingående skatt.

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

- 1) stadigvarande bostad för den skattskyldige eller för anställd,
- 2) hyggnad som förvärvas för annat ändamål än för stadigvarande bruk i skattepliktig verksamhet,
- 3) anskaffning av personbil för annat ändamål än återförsäljning eller uthyrning i yrkesmässig verksamhet.

Föreligger skattskyldighet för endast mindre del av verksamhet, har den skattskyldige rätt att avdraga endast sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

Registrering

19 §.

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där hans hemortskommun är belägen.

Anmälan för registrering göres på blankett enligt fastställt formulär. Driver någon flera verksamheter lämnas anmälan för varje särskild verksamhet.

Anmälan göres senast två veckor innan verksamhet som medför skattskyldighet börjar eller övertages. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall länsstyrelsen underrättas inom två veckor.

Om verkställd registrering utfärdar länsstyrelsen särskilt bevis som sändes till den skattskyldige.

För att avgöra om skattskyldighet föreligger kan länsstyrelsen infordra uppgift från näringsidkare som icke anmält sig för registrering.

20 §.

Underlåter någon att i behörig ordning göra anmälan eller lämna under rättelse eller uppgift enligt 19 § kan länsstyrelsen förelägga honom att vid vite fullgöra sin skyldighet.

21 §.

Hos länsstyrelsen föres register över den som registrerats enligt 19 § inom länet.

Deklarationsskyldighet m. m.

22 §.

Skattskyldig som icke är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket skall utan anmaning lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken han blivit särskilt registrerad. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod under vilken verksamheten bedrivs. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är februari och mars, april och maj, juni och juli, augusti och september, oktober och november samt december och januari.

När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen i fråga om viss skattskyldig besluta att redovisningsperioderna tills vidare skall vara perioderna februari—maj, juni—september och oktober—januari eller att redovisningsperiod tills vidare skall utgöra halvt eller helt kalenderår.

Deklaration skall lämnas till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige registrerats, senast den 18 i månaden närmast efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser eller, när redovisningsperioden utgör halvt eller helt kalenderår, den 18 i andra månaden efter utgången av redovisningsperioden. Om synnerliga skäl föreligger kan Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer medge att skattskyldig eller grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som nu nämnts.

Deklaration skall avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

Efter anmaning skall deklaration lämnas även av den som icke enligt första stycket är deklarationsskyldig.

Bestämmelserna i 47 § taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623) gäller i tillämpliga delar i fråga om deklaration för mervärdeskatt.

23 §.

Underlåter den som är deklarationsskyldig enligt 22 § första stycket att lämna deklaration eller är deklaration ofullständig, kan länsstyrelsen anmana den deklarationsskyldige att fullgöra vad som brister.

I anmaning enligt första stycket eller enligt 22 § femte stycket kan vite föreläggas.

24 §.

Deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörande av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklaration och för fastställelse av skatt.

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

Om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper gäller särskilda bestämmelser.

Skattekontroll

25 §.

Den som granskar deklaration eller annan handling som avser mervärdeskatt får taga del även av självdeklaration eller annan handling, som upprättats till ledning för inkomsttaxeringen.

Bestämmelserna i 50 § taxeringsförordningen äger motsvarande tillämpning i fråga om rätt att taga del av deklaration eller annan handling som avser mervärdeskatt samt i fråga om förvaring och förstöring av sådan deklaration eller handling.

26 §.

Efter anmaning skall deklarationsskyldig lämna de upplysningar som behövs för kontroll av deklaration eller för att fastställa mervärdeskatt.

Deklarationsskyldig skall efter anmaning förete handling som behövs för fastställelse av mervärdeskatt, såsom kontrakt, kontoutdrag, räkning eller kvitto.

27 §.

Efter anmaning skall näringsidkare lämna uppgift om skattepliktig vara, byggnad eller tjänst som han förvärvat av, sålt till eller tillhandahållit annan näringsidkare. Bestämmelserna i 39 § 4 mom. taxeringsförordningen om befrielse från uppgiftsskyldighet gäller i tillämpliga delar.

Bestämmelserna i 46 § taxeringsförordningen gäller i tillämpliga delar i fråga om kontroll av mervärdeskatt.

28 §.

För kontroll av att deklarations- eller uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt eller för att på annat sätt få upplysning till ledning för fastställelse av skatt, får *skatterevison* ske hos deklarations- eller uppgiftsskyldig.

Beslut om skatterevision meddelas av länsstyrelsen.

I övrigt gäller i fråga om skatterevision i tillämpliga delar bestämmelserna om taxeringsrevision i 56 och 58 §§ taxeringsförordningen.

29 §.

Anmaning enligt 26 eller 27 § göres av länsstyrelsen.

Fastställelse av skatt

30 §.

Skatt fastställs för varje redovisningsperiod.

Fastställelse sker med ledning av deklARATION och övriga tillgängliga handlingar.

Kan skatten icke beräknas tillförlitligt med ledning av handling som avses i andra stycket fastställs skatten efter skälig grund.

31 §.

Beslut om fastställelse av skatt är preliminärt intill dess slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut anses föreligga enligt 36 § tredje stycket.

32 §.

Har den skattskyldige lämnat deklARATION anses skatten fastställd i enlighet med deklARATIONEN genom preliminärt beslut.

33 §.

Nytt preliminärt beslut om fastställelse av skatt meddelas när framkomna omständigheter föranleder ändring av tidigare preliminärt beslut.

34 §.

I annat fall än som avses i 32 § skall preliminärt beslut delges den skattskyldige. Beslutet skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas eller återbetalas och skälen för beslutet. Av beslutet skall vidare framgå att skattskyldig kan erhålla slutligt beslut om fastställelse av skatt.

35 §.

Fråga om preliminärt beslut får icke väckas efter den 30 november andra året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Preliminärt beslut får icke meddelas senare än två år efter utgången av kalenderår som anges i första stycket.

36 §.

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas om den skattskyldige begär sådant beslut inom en månad från den dag då han fått del av preliminärt beslut.

Slutligt beslut skall delges den skattskyldige samt innehålla uppgift om den skatt som skall betalas eller återbetalas, skälen för beslutet och besvärshänvisning.

Har slutligt beslut enligt första stycket icke meddelats och har två år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden

gått till ända, anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senaste meddelade preliminära beslut eller, om preliminärt beslut icke meddelats, i enlighet med deklaration.

37 §.

Beslut om fastställelse av skatt meddelas av länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige är registrerad eller, om han icke är registrerad, där hans hemortskommun är belägen.

Efterbeskattning

38 §.

Har skattskyldig i deklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställelse av skatt eller underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift samt har detta föranlett att skatt icke fastställts eller fastställts till för lågt belopp eller medfört att skatt återbetalats med för högt belopp, sker efterbeskattning.

Efterbeskattning får icke ske om det belopp som den skattskyldige skulle ha att erlægga är att anse som ringa eller det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt att efterbeskattning sker.

Kan uppgift som den skattskyldige lämnat icke läggas till grund för en tillförlitlig beräkning får efterbeskattning ske efter skälig grund.

39 §.

Beslut om efterbeskattning skall delges den skattskyldige samt innehålla, förutom uppgift om den skatt som skall betalas, skälen för beslutet och besvärshänvisning.

40 §.

Efterbeskattning får ej ske senare än under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända och ej innan slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut föreligger enligt 36 § tredje stycket.

Efterbeskattning av dödsbo får ej ske senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket bouppteckning efter den skattskyldige lämnats in för registrering.

41 §.

Beslut om efterbeskattning meddelas av länsstyrelsen i det län där den skattskyldige är registrerad eller, om han icke är registrerad, där hans hemortskommun är belägen.

Inbetalning av skatt m. m.

42 §.

Skatt för viss redovisningsperiod förfaller till betalning den dag då deklarationen senast skall lämnas enligt 22 § tredje stycket.

Skatten betalas genom insättning på särskilt postgirokonto.

43 §.

Skatt som fastställts på annan sätt än enligt 32 § betalas inom tid som länsstyrelsen bestämmer.

Om synnerliga skäl föreligger kan länsstyrelsen besluta att betalningen av skatten uppdelas på högst tre inbetalningstillfällen.

44 §.

Betalning av skatt sker utan kostnad för den skattskyldige och anses ha skett den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringskort inkommit till postanstalt.

Anstånd med betalning av skatt

45 §.

Är skattskyldigs skattebetalningsförmåga nedsatt på grund av sjukdom eller annan oförvållad omständighet och föreligger synnerligen ömmande omständigheter, kan den skattskyldige få anstånd med betalning av den skatt som förfaller till betalning närmast efter det ansökan om anstånd gjorts. Anståndet får avse hela skatten eller del därav. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad under vilken skatten förfaller till betalning.

Beslut om anstånd meddelas av länsstyrelsen.

Har den skattskyldiges ekonomiska förhållanden undergått väsentlig förbättring sedan anstånd beviljats, skall frågan om anstånd omprövas.

46 §.

Har besvär anförts över slutligt beslut om fastställelse av skatt eller beslut om efterbeskattning eller beslut av prövningsnämnd eller utslag av skatteminstol, kan den skattskyldige få anstånd med betalning av skatt. Bestämmelserna i 49 § 1 mom. uppbördsförordningen den 5 juni 1953 (nr 272) om anstånd vid besvär över beslut rörande taxering äger motsvarande tillämpning.

Indrivning av skatt m. m.

47 §.

Betalas icke skatt i sin helhet i behörig tid utgår restavgift på icke betalat belopp.

Restavgiften är fyra öre för varje hel krona av den skatt som icke betalas, dock minst tio kronor. Öretal som uppkommer vid denna beräkning jämnas till närmast högre hela krontal.

Bestämmelserna i 58 § 2 mom. uppbördsförordningen om befrielse från restavgift gäller i tillämpliga delar beträffande restavgift för mervärdesskatt.

48 §.

Betalas skatt ej i behörig tid indrives skatt och restavgift.

Bestämmelserna i uppbördsförordningen om indrivning, avkortning och avskrivning samt efterkrav och preskription gäller i tillämpliga delar i fråga om mervärdesskatt.

Återbetalning av skatt

49 §.

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten med minst 1 000 kronor, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet.

Understiger skillnaden mellan ingående skatt och utgående skatt 1 000

kronor, återbetalar länsstyrelsen beloppet endast när skillnaden icke kan avdragas eller kvittas enligt 17 § sista stycket.

Skattskyldig som är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket har icke rätt till återbetalning av ingående skatt.

Överstiger skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod skatten enligt beslut om fastställelse, återbetalar länsstyrelsen det överskjutande beloppet.

Den som i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävt honom, återfår av länsstyrelsen vad han betalat för mycket.

Bestämmelserna i 68 § 3 och 4 mom. uppbördsförordningen om restitution av skatt gäller i tillämpliga delar.

Allmänt ombud

50 §.

Vid länsstyrelsen skall finnas allmänt ombud som för det allmännas talan i mål och ärenden på vilka denna förordning äger tillämpning.

Närmare föreskrifter om allmänt ombud meddelas av Konungen.

Besvär

51 §.

Talan mot slutligt beslut enligt 36 § första stycket eller mot beslut om efterbeskattning får av den skattskyldige föras genom besvär hos prövningsnämnden i länet.

Om besvär rörande vite gäller bestämmelserna i 69 §.

I övrigt får besvär icke föras mot beslut av länsstyrelsen enligt denna förordning.

52 §.

Besvär enligt 51 § första stycket skall ha inkommit till länsstyrelsen inom två månader från det klaganden fått del av det överklagade beslutet.

53 §.

Om prövningsnämnds sammansättning i mål eller ärenden som rör mervärdeskatt förordnar Konungen.

I fråga om prövningsnämnds verksamhet vid tillämpning av denna förordning gäller i tillämpliga delar 77—92 §§ taxeringsförordningen.

54 §.

Bestämmelserna i 95—97 §§ och 98 § 1 mom. taxeringsförordningen om besvär över prövningsnämnds beslut och kammarrättens utslag gäller i tillämpliga delar i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdeskatt.

55 §.

Skattskyldig och allmänt ombud får anföra besvär i särskild ordning om

- 1) skatt fastställts i strid med bestämmelserna om vem som är skattskyldig eller om vad som är skattepliktigt,
- 2) skatt fastställts mer än en gång för samma omsättning,
- 3) beskattningen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

4) någon till följd av underlåtenhet att lämna deklARATION eller infordrad uppgift, felaktighet i deklARATION eller annan uppgift som han lämnat eller i uppgift eller handling som legat till grund för sådan deklARATION eller uppgift fått skatten för viss redovisningsperiod fastställd till belopp som väsentligt avviker från vad som rätteligen bort fastställas för perioden,

5) någon i annat fall kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda att skatten fastställts till belopp som väsentligt avviker från vad som fastställts.

Besvär enligt första stycket 4 och 5 får upptagas till prövning endast om besvären kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats när skatten fastställts, och det framstår som ursäktligt att den som söker rättelse icke i annan ordning åberopat omständigheterna eller beviset för att få rättelse.

Besvär som avses i första stycket får anföras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

56 §.

Bestämmelserna i 103 och 104 §§ taxeringsförordningen om besvär i särskild ordning samt i 105 § 1 mom. första stycket, 107, 108, 112 och 113 §§ samma förordning om besvär gäller i tillämpliga delar i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdesskatt.

57 §.

Vad som föreskrives om taxeringsintendent i de bestämmelser i taxeringsförordningen som rör prövningsnämnds verksamhet samt besvär över prövningsnämnds beslut och kammarrättens utslag gäller i fråga om mål eller ärenden rörande mervärdesskatt allmänt ombud.

Införsel till landet

58 §.

Skattskyldighet uppkommer vid införsel till landet av skattepliktig vara. Skattskyldig är den som i tullhänseende är att anse som varuhavare.

Bestämmelserna i 7 § första och andra styckena samt 8 § gäller i tillämpliga delar i fråga om införsel.

(Se vidare anvisningarna.)

59 §.

Mervärdesskatt utgår med 10 procent av beskattningsvärdet. För monteringsfärdigt hus utgår dock skatten med 6 procent av beskattningsvärdet.

Beskattningsvärdet är lika med varans värde, beräknat enligt 3 § tulltaxeringsförordningen den 13 maj 1960 (nr 391), med tillägg av tull samt annan statlig avgift eller skatt, mervärdesskatten inbegripen.

Vid bestämmande av beskattningsvärdet iakttages att

i fall som avses i 6 § 2 mom. tulltaxeringsförordningen beskattningsvärdet är lika med det belopp som betingats för reparation med tillägg som i andra stycket sägs,

i fall som avses i 6 § 3 och 4 mom. tulltaxeringsförordningen avdrag får medges för vad som i annan ordning belagts med mervärdesskatt,

i fall som avses i 6 § 5 mom. tulltaxeringsförordningen avdrag får medges för värdet av svenskt konstruktionsarbete eller annan liknande prestation.

(Se vidare anvisningarna.)

60 §.

Mervärdeskatt vid införsel fastställs och uppbäres i den ordning som gäller för tull. Bestämmelser om påförande och erläggande av tull samt om besvär över tullmyndighets beslut i fråga om tull gäller i tillämpliga delar beträffande medvärdeskatt i den mån Konungen icke förordnar annat.

Riksskattenämnden

61 §.

Riksskattenämnden skall främja en riktig och enhetlig tillämpning av denna förordning genom rådgivande och vägledande verksamhet.

62 §.

Riksskattenämnden kan för att tillgodose det syfte som anges i 61 § meddela bindande förklaring huruvida vara, varugrupp, byggnad eller tjänst är skattepliktig enligt denna förordning. Även i annan fråga kan nämnden meddela bindande förklaring som rör tillämpningen av denna förordning, när särskilda skäl föreligger.

Talan får ej föras mot beslut om bindande förklaring.

63 §.

Riksskattenämnden kan på ansökan av den som bedriver eller ämnar bedriva verksamhet som medför skyldighet att erlägga mervärdeskatt meddela förhandsbesked i fråga som avser sökandens skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det finns vara av vikt med hänsyn till sökandens intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

Förhandsbesked sökes skriftligt hos riksskattenämnden före ingången av den första redovisningsperiod som beröres av den fråga förhandsbeskedet gäller.

I övrigt gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 2 § andra stycket, 3—8 samt 11 och 12 §§ förordningen den 1 juni 1951 (nr 442) om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor.

64 §.

Om nämndens sammansättning vid handläggning av ärenden rörande mervärdeskatt förordnar Konungen.

Straff och viten

65 §.

Innehållet i deklaration eller annan handling enligt 22—24 och 26 §§ får icke yppas för annan än den som själv får taga del av handlingen i fråga. Den som med stöd av bestämmelserna i denna förordning gjort skatterevision eller granskat handling som avses i 27 § får ej obehörigen yppa, vad som därvid framkommit. Den som bryter häremot dömes, om gärningen ej är belagd med straff i brottsbalken, till böter eller fängelse i högst sex månader.

66 §.

I fråga om den som lämnat oriktig uppgift i deklaration eller annan handling som avses i 22 och 23 §§ äger skattestrafflagen den 11 juni 1943 (nr 313) motsvarande tillämpning.

67 §.

Den som underlåter att fullgöra sin skyldighet att utan anmaning lämna deklARATION inom föreskriven tid eller som lämnar deklARATION med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen icke kan läggas till grund för fastställelse av skatt, dömes till böter, högst femhundra kronor. Är försummelsen ursäktlig eller eljest ringa får frias från straff.

Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet enligt 24 § att sörja för och bevara underlag och därigenom omöjliggör eller allvarligt försvårar fullgörande av deklARATIONsskyldighet eller kontroll dömes till böter. Föreligger vid uppsåtligt brott synnerligen försvärande omständigheter, dömes till fängelse i högst sex månader.

68 §.

Brott som avses i 65 § får åtalas av åklagare endast efter angivelse av målsägande.

Åtal för brott som avses i 66 och 67 §§ får väckas endast efter anmälan av länsstyrelsen.

69 §.

I fråga om vite enligt denna förordning gäller 123—125 §§ taxeringsförordningen.

Särskilda bestämmelser

70 §.

Belopp som avser omsättning eller skatt enligt denna förordning anges i helt krontal så, att öretal bortfaller.

Skattebelopp under 10 kronor behöver icke betalas in till staten och återbetalas ej heller.

71 §.

För mervärdeskatt som påförts alviden eller oskiftat dödsbo efter den som avlidit under den redovisningsperiod skatten avser, svarar dödsboet icke med mera än tillgångarna i boet. Är boet skiftat svarar bodelägare icke för mera än som av skatten belöper på hans lott och icke i något fall med mera än hans lott i boet utgör.

72 §.

Vid beräkning av statlig skatt eller avgift, som enligt särskild bestämmelse skall utgå efter försäljningspris eller annat liknande värde, skall mervärdeskattens belopp icke inräknas i sådant värde.

(Se vidare anvisningarna.)

73 §.

Utgående mervärdeskatt räknas icke som intäkt och ingående sådan skatt icke som kostnad vid inkomsttaxeringen.

Har mervärdeskatt likväl medräknats vid inkomstredovisningen anses skatten i den mån den betalats till staten som sådan speciell skatt, för vilken avdrag får åtnjutas vid inkomsttaxeringen enligt kommunalskatte lagen. Till följd härav utgör återbetalad, avkortad eller avskriven mervärdeskatt, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skatteplik-

tig intäkt vid inkomsttaxeringen. För skattskyldig som icke är redovisningsskyldig utgör dock utgående mervärdeskatt intäkt och ingående sådan skatt kostnad vid inkomstredovisningen enligt kommunalskattelagen.

74 §.

I fråga om delgivning av beslut eller utslag enligt denna förordning äger 54 och 55 §§ taxeringsförordningen motsvarande tillämpning.

75 §.

Beteckning i denna förordning som förekommer i kommunalskattelagen, förordningen den 26 juli 1947 (nr 576) om statlig inkomstskatt, taxeringsförordningen eller uppbördsförordningen har samma innebörd som i dessa författningar, om annat icke anges.

(Se vidare anvisningarna.)

76 §.

Föreligger synnerliga skäl kan Konungen eller myndighet som Konungen bestämmer medge nedsättning av eller befrielse från mervärdeskatt.

77 §.

Vid granskning inom riksrevisionsverket av statens räkenskaper får anmärkning icke framställas i fråga om fastställelse av mervärdeskatt.

78 §.

Närmare bestämmelser för tillämpningen av denna förordning meddelas av Konungen.

Anvisningar

till 1 §.

Vad som enligt denna förordning förstås med omsättning anges i punkt 2 av anvisningarna till 2 §.

Begränsningen till omsättning inom landet innebär att mervärdeskatt icke utgår vid export. Se vidare punkt 4 av anvisningarna till 2 §.

till 2 §.

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas vidare verksamhet som innefattar icke enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst, även om verksamheten icke medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen.

Verksamhet som staten eller kommun bedriver för att uteslutande tillgodose eget behov räknas som yrkesmässig endast när den drives i bolagsform eller liknande. Detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för verksamhet som avser visst gemensamt ändamål. Med kommun förstås även landstingskommun.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksam-

heten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov.

2. Med omsättning av vara, byggnad eller tjänst förstås enligt denna förordning att vara eller byggnad säljes och att tjänst utföres eller förmedlas (tillhandahålles) mot vederlag. Med försäljning likställes byte.

Med omsättning förstås vidare uttag av vara ur verksamhet för annat ändamål än för försäljning, när rätt till avdrag för ingående skatt föreligger enligt 17 §. Som omsättning anses i enlighet härmed uttag av vara för den skattskyldiges eller hans anställdas personliga bruk. Utför den som bedriver byggnadsrörelse reparations-, underhålls- eller förbättringsarbete på egen fastighet, som icke användes i rörelsen och ej heller utgör lagertillgång i denna, anses uttag av byggnadsmaterial och annat material för arbetet som omsättning.

Uttag av byggnad anses som omsättning när uttaget sker ur byggnadsrörelse. Andra stycket äger därvid motsvarande tillämpning. Byggnad anses som uttagen även om den behålles av den som driver byggnadsrörelsen utan att användas för stadigvarande bruk i denna.

Som omsättning anses icke uttag av maskin eller annan vara än personbil från lager av omsättningsvaror för användning som anläggningstillgång eller material i den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet.

Med personbil förstås enligt denna förordning även med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram.

3. Den som i egenskap av ombud förmedlar skattepliktig vara eller tjänst är skattskyldig om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommissionen.

Vid försäljning på auktion av vara som utgör ersättningstillgång eller annan anläggningstillgång än byggnad i yrkesmässig verksamhet är den skattskyldig, för vars räkning försäljningen sker. Sker auktionsförsäljning av företag, som bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som tillkommit för sådant syfte, är auktionsföretaget att anse som skattskyldig återförsäljare. Detta gäller exempelvis auktionsföretag, som förmedlar avsättning av grönsaker, blommor m. m. för odlares räkning och av fiskares fångst. I sådant fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för dem, vars alster säljes på auktionen. I andra fall av försäljning på auktion för annans räkning föreligger icke skattskyldighet för auktionsförrättare.

4. Som export räknas bl. a. omsättning av vara eller tjänst på fartyg och luftfartyg i utrikestrafik samt omsättning som innebär försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst till eller för bruk på sådant fartyg eller luftfartyg. Vidare räknas exempelvis arkitektarbete som avser anläggning utom landet till export.

till 5 §.

Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen.

till 6 §.

Redovisningsskyldighet för delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi bestämmes av bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning.

till 7 §.

Fastighet enligt 4 § kommunalskattelagen utgör icke vara. Vara som inmonterats i fastighet räknas som tillbehör till fastigheten. Inmonteringen anses som arbetsprestation avseende fastighet. Detta gäller oavsett om arbetet utförs åt fastighetens ägare eller annan, exempelvis hyresgäst.

Fast maskin och annat inventarium som hör till byggnad och som enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen åsättes särskilt maskinvärde (s. k. fast maskin) anses alltid som vara enligt denna förordning. Å andra sidan räknas alltid ledning för överföring av elektrisk kraft, värme, gas, vatten eller annan produkt, för teleförlindelse eller för jämförligt ändamål som fastighet när ledningen icke ingår i fast maskin, som är att anse som vara, eller i annat inventarium. Som fastighet anses även exempelvis linbana för person- eller godsbefordran.

Aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling anses som vara endast när handlingen omsättes eller införes som trycksak. Frimärke, sedel och mynt anses som vara när fråga uppenbarligen är om samlarobjekt.

till 8 §.

Undantaget för fartyg gäller icke sådan farkost, för vilken förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Flodspruta, pontonkran, flytdocka och annan till tulltaxenummer 89.03 hänförlig farkost utgör skattepliktig vara.

Undantaget för fartyg för yrkesmässigt fiske gäller alla fartyg, som säljes eller införes för att användas vid sådant fiske, oavsett om fartyget är särskilt anordnat för detta ändamål.

Undantaget för livräddningskryssare gäller endast sådant fartyg, som ställes till förfogande för Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne.

Undantaget för gas och annat bränsle gäller icke vara, som med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara.

Undantaget för allmän nyhetstidning gäller sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § punkt 1 kungörelsen den 11 december 1953 (nr 737) angående frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

till 9 §.

Omsättning av mark är skattefri.

till 10 §.

Tjänst under 1 är icke skattepliktig om den avser vara, som är undantagen från skatteplikt enligt 8 §. Skatteplikt föreligger ej heller för tvätt av utrustning till icke skattepliktigt fartyg eller luftfartyg. Tjänst som avser sådan krigsmateriel, som anges i 8 § under 2 och som äges av staten, är skattefri.

Som skattepliktig uthyrning anses icke tillhandahållande av mätare, apparat eller dylikt vid abonnemang på gas, vatten, värme, elektrisk kraft, teletjänst eller liknande.

Med servering förstås tillhandahållandet av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.

Som skattepliktig anses icke rengöring av möbler och annan lös egendom i samband med rengöring av bostäder och andra lokaler.

Till skattepliktig tjänst under 5 hänföres även tjänst som avser inredning av hyggnad eller anläggning.

Tjänst som innebär bärning räknas som transporttjänst.

Om den huvudsakliga verksamheten består i tillhandahållande av reklam- eller annonstjänster föreligger skatteplikt för hela omsättningen i verksamheten.

Med annonsering avses ackquisition och utformning av annons samt införande av annons, dvs. upplåtelse av annonsutrymme i tidning eller annan publikation eller i s. k. Ijustidning.

till 11 §.

Undantaget under 3 gäller direkta transporter till eller från utlandet. Sker särskild transport av export- eller importgods helt inom landet, föreligger skattepliktig transporttjänst.

till 14 §.

I beskattningsvärdet ingår i förekommande fall även annan statlig skatt eller avgift än mervärdeskatt.

Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommits vid avtalets ingående enligt då utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg, finansieringstillägg, ränta och annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet. Utställes i samband med avtalet växel eller annat skuldebrev för betalningen, utgöres det avtalade priset av belopp enligt sådan handling med tillägg av kontant likvid som därutöver erlagts. Detta gäller även om lägre pris anges i faktura eller liknande handling.

Vid beräkning av beskattningsvärde eller skattepliktig omsättning får avdrag icke göras för s. k. villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid. Ej heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel.

Vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering, skall i beskattningsvärdet icke inräknas något värde för den inbytta motorn. Vad nu sagts gäller även vid annan jämförlig omsättning.

Varas saluvärde bestämmes enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrives i kommunalskattelagen.

Försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet anses i sin helhet som varuförsäljning, när vederlaget till minst 80 procent utgör ersättning för varan. Vid sådan försäljning utgöres beskattningsvärdet således av vederlaget för både vara och inmontering.

Utgår gemensamt vederlag för såväl skattepliktig som icke skattepliktig omsättning bestämmes beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälighets grund.

Vid försäljning av byggnad och mark bestämmes det på byggnaden belöpande vederlaget, varav beskattningsvärdet utgör 60 procent, till skillnaden mellan hela vederlaget och saluvärdet av marken vid försäljningstillfället. Uttages del av byggnad bestämmes beskattningsvärdet till skälig del av beräknat saluvärde för hela byggnaden.

Med monteringsfärdigt hus förstås hus avsett för stadigvarande bruk, som för uppförande på fast grund levereras antingen i form av färdigställda byggnadselement, innefattande fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner med tillhörande beklädnads- och isoleringsmateriel samt byggnadssnickerier, eller på motsvarande sätt färdigmonterat.

Med begagnad personbil förstås enligt denna förordning sådan personbil och sådan med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram, som utgör eller tidigare utgjort inventarium i rörelse, jordbruk eller skogsbruk eller personligt lösöre och som av denna anledning är eller varit införd i bilregister eller bilreserverregister enligt bestämmelserna i vägtrafikförordningen den 28 september 1958 (nr 648).

till 15 §.

Kreditnota som avses i fjärde stycket och som medför rätt till minskning av säljarens skattepliktiga omsättning, medför motsvarande minskning av ingående skatt för köparen.

till 16 §.

Faktura eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om kundens namn och adress eller annan för kundens identifiering godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varas mottagande.

till 17 §.

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling om icke säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp.

Avdragsrätten för ingående skatt på driftskostnader för personbil som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis användes i verksamheten. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som omfattas av skyldighet att erlagga mervärdeskatt, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

Kan det styrkas att vid leverans av vara till skattskyldig här i landet skatt erlagts för utländsk leverantörs räkning vid varans införsel, föreligger avdragsrätt för köparen med belopp motsvarande den av tullmyndigheten uttagna skatten, om avdragsrätt förelegat om köparen själv erlagt skatten.

till 58 §.

Skattskyldighet vid införsel föreligger oberoende av om den införda varan inköpts i utlandet eller förts in av annan anledning, exempelvis som gåva eller lån. Skattskyldighet föreligger dock icke vid införsel under om-

ständigheter som medför frihet från skatt enligt bestämmelserna i 1 § förordningen den 13 maj 1960 (nr 396) om frihet från införselavgift i vissa fall eller i förordningen den 29 juni 1966 (nr 394) om rätt för resande m. fl. att införa varor tull- och skattefritt.

till 59 §.

Vid införsel av bil utgör skattesatsen alltid 10 procent av beskattningsvärdet.

Skattesatsen 10 procent motsvaras av 11,11 procent av beskattningsvärdet exklusive skatt och skattesatsen 6 procent av 6,38 procent av samma värde exklusive skatt.

till 75 §.

Saknar skattskyldig hemortskommun enligt 66 § kommunalskattelagen, anses Stockholm som hemortskommun.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1969. Förordningens bestämmelser gäller redan före ikraftträdandet i fråga om åtgärd som behövs för eller avser förordningens tillämpning därefter. Vid tillämpning av 61—63 §§ före den 1 januari 1969 gäller 74 § förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt i tillämpliga delar.

I samband med ikraftträdandet iakttages i övrigt följande.

2. Förordningen gäller omsättning för vilken skattskyldighet enligt 4 § inträder den 1 januari 1969 eller senare. Förordningen tillämpas vidare på tillhandahållande dessförinnan, om skattskyldighet enligt förordningen om allmän varuskatt skulle inträda efter utgången av år 1968.

3. Börjar första period för redovisning av mervärdeskatt under år 1969 icke den 1 januari skall första redovisningen av sådan skatt likväl omfatta tid från och med denna dag till utgången av den första redovisningsperioden.

4. Byggnadsentreprenör och annan företagare som utför arbete på fastighet får vid redovisning för mervärdeskatt avdraga allmän varuskatt som belastar ineliggande lager av byggnadsmaterial den 31 december 1968. Närmare bestämmelser härom meddelas av Konungen.

5. Genom denna förordning upphäves förordningen om allmän varuskatt. Sistnämnda förordning gäller dock alltjämt i fråga om förhållanden som hänföra sig till tid före den 1 januari 1969. Härvid iakttages följande.

a) Sista perioden för redovisning av preliminär allmän varuskatt utlöper för alla skattskyldiga den 31 december 1968. Redovisningen för denna period skall lämnas senast den 18 januari 1969 eller den senare dag som kan ha medgivits skattskyldig för redovisning av preliminär allmän varuskatt.

Den sista tilläggsdeklarationen för preliminär allmän varuskatt skall avse tid från ingången av senast tilländalupna beskattningsår till och med den 31 december 1968. Tilläggsdeklarationen fogas vid den allmänna självdeklaration, som den skattskyldige skall lämna år 1969. Föreligger icke skyldighet att lämna självdeklaration, skall tilläggsdeklarationen lämnas senast den 31 mars 1969 till länsstyrelsen i det län där den skattskyldiges hemortskommun är belägen. Vad nu sagts om tilläggsdeklaration gäller även justeringsuppgift.

b) Taxering till allmän varuskatt av skattskyldig som har att redovisa preliminär sådan skatt skall ske sista gången år 1969. Taxeringen skall av-

se den skattepliktiga omsättningen under tid från ingången av senast tilländalupna beskattningsår till och med den 31 december 1968. Kostnadsersättning enligt 49 § förordningen om allmän varuskatt bestämmes enligt den skattepliktiga omsättningen, i förekommande fall den reducerade skattepliktiga omsättningen, som redovisats i deklarationer för preliminär allmän varuskatt för samma tid.

c) Taxering till allmän varuskatt för jordbruksprodukter skall sista gången ske år 1969 eller det senare år, för vilket taxering till inkomstskatt sker för beskattningsår som omfattar tid under år 1968. Taxeringen till allmän varuskatt skall avse tid från ingången av senast tilländalupna beskattningsår till och med den 31 december 1968.

Erforderlig uppgift för den sista taxeringen till allmän varuskatt för jordbruksprodukter skall lämnas i den skattskyldiges självdeklaration till ledning för den taxering som avses i första stycket.

d) Vid eftertaxering skall tid, för vilken sista taxering till allmän varuskatt skett, anses som beskattningsår.

6. Bestämmelser om återföring av särskilt investeringsavdrag enligt förordningen den 15 mars 1968 (nr 87) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt meddelas av Konungen.

7. Ytterligare föreskrift som behövs för denna förordnings ikraftträdande och för avvecklingen av den allmänna varuskatten meddelas av Konungen.

2) Förslag
till
Förordning
om ändrad lydelse av 19 § taxeringsförordningen
den 23 november 1956 (nr 623)

Härigenom förordnas, att 19 § taxeringsförordningen den 23 november 1956¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

19 §.

Riksskattenämnden består — — — — — sådan egenskap.

Ordföranden skall — — — — — hos nämnden.

För envar — — — — — beträffande suppleanterna.

Förordnande som — — — — — var utsedd.

Ledamöter och — — — — — i konkurstillstånd.

Kungl. Maj:t — — — — — nämndens verksamhet.

Om nämndens sammansättning och verksamhet vid handläggning av ärenden enligt förordningen om allmän varuskatt stadgas i samma förordning.

Om nämnden och dess verksamhet vid handläggning av ärenden rörande mervärdeskatt gälla särskilda bestämmelser.

—————

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1969.

¹ Senaste lydelse av 19 § se 1959:509.

3) Förslag
till
Förordning
angående ändrad lydelse av 1 § förordningen den 1 juni 1951 (nr 442)
om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked
i taxeringsfrågor

Härigenom förordnas, att 1 § förordningen den 1 juni 1951 om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

1 §.

Riksskattenämnden må, — — — — — eller rättstillämpning.

Vad ovan — — — — — av fastighet.

<p>Om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i fråga, som avser taxering till allmän varuskatt, stadgas i förordningen om allmän varuskatt.</p>	<p>Om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i fråga rörande mervärdeskatt föreskrives i förordningen om mervärdeskatt.</p>
---	---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1969. Äldre bestämmelser gäller dock alltjämt i fråga om förhandsbesked rörande taxering till allmän varuskatt.

¹ Senaste lydelse av 1 § se 1962:195.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 22
mars 1968.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LANGE, KLING, HOLMQVIST, ASPLING, PALME, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GUSTAFSSON, GEIJER, MYRDAL, ODHNOFF, WICKMAN, MOBERG.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändring av den generella indirekta beskattningen, m. m.* och anför.

Inledning

I årets finansplan har jag närmare redogjort för det ekonomiska läget och de krav som mot bakgrund härav måste ställas på den statliga budgetpolitiken. Jag aviserade i detta sammanhang olika åtgärder på skatteområdet, som framstod som nödvändiga både av statsfinansiella skäl och för att trygga sysselsättningen och främja produktionen. Av dessa åtgärder, vilka helt faller inom den indirekta beskattningen, har en redan behandlats av riksdagen. Jag åsyftar här det av riksdagen antagna propositionsförslaget om en höjning med 10 % av skatten på sprit och vin fr. o. m. den 5 februari 1968 (prop. 1968: 12, BeU 1, rskr 50).

Vad jag nu vill ta upp till behandling gäller den i finansplanen också aviserade mera genomgripande omläggningen av den generella indirekta beskattningen till en beskattning enligt mervärdeskatteprincipen.

Frågan om en övergång till mervärdeskatt har under senare år tilldragit sig stort intresse. Samtliga EEC-länder kommer inom några år att tillämpa mervärdeskatteprincipen för den generella indirekta beskattningen och även utanför EEC har mervärdeskatter införts eller kan förväntas bli införda. I Danmark infördes en generell mervärdeskatt vid halvårsskiftet 1967.

I vårt land har mervärdeskatteprincipen uppmärksamats och närmare penetrerats i olika utredningssammanhang. Redan 1952 års kommitté för indirekt beskattning redogjorde för denna skatteform i sitt år 1957 avgivna betänkande Den statliga indirekta beskattningen (SOU 1957: 13). Kommittén ansåg dock att en generell indirekt beskattning i vårt land borde ut-

formas såsom en ettledsskatt antingen i partihandelsledet eller detaljhandelsledet. Kommitténs betänkande låg till grund för utformningen av den allmänna varuskatten, som infördes den 1 januari 1960 och som alltså gäller. Denna skatt är utformad som en detaljhandelsskatt.

År 1960 tillsattes två utredningar, som antog den gemensamma benämningen allmänna skatteberedningen, med uppdrag att allsidigt och i ett sammanhang ompröva det gällande skatte- och avgiftssystemet. I utredningsdirektiven angavs särskilt att uppdraget också avsåg en översyn av systemet av indirekta skatter. I sitt i juni 1964 avgivna betänkande Nytt Skattesystem (SOU 1964: 25) föreslog utredningen bl. a. att den allmänna varuskatten och den allmänna energiskatten i det nya skatte- och avgiftssystemet skulle ersättas med en mervärdeskatt omfattande samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Vidare föreslogs en avveckling av sådana indirekta s. k. punktskatter, som inte kunde anses motiverade av särskilda skäl.

Skatteberedningens betänkande gjordes till föremål för en omfattande remissbehandling. De inkomna remissyttrandena som publicerats i SOU 1965: 28 utvisade en övervägande positiv inställning till införandet av en mervärdeskatt som ett led i ett nytt skatte- och avgiftssystem. Den föreslagna principiella utformningen av skatten biträdde också allmänt. Dock påtalades vissa nackdelar med förslaget. Bl. a. framhölls, att mervärdeskatten skulle medföra en väsentligt ökad administrativ belastning med hänsyn till det stora antalet skattskyldiga. Vissa kontrollproblem och olägenheter beträffande den praktiska tillämpningen påpekades också.

I 1965 års finansplan tog jag upp skatteberedningens förslag och konstaterade därvid att det inte var möjligt att vidta en så genomgripande reform av hela skatte- och avgiftssystemet som förslagen innebar. Beträffande den föreslagna mervärdeskatten framhöll jag att den med den föreslagna utformningen gav anledning till viss tveksamhet från praktiska synpunkter. Jag hänvisade till de anmärkningar som anförts i remissyttrandena och framhöll även andra synpunkter av såväl skatteteknisk natur som med avseende på mervärdeskattens verkningar. En översyn av förslaget framstod därför som nödvändig enligt min mening och i januari 1965 uppdrog jag åt numera regeringsrådet S. V. Lundell att med biträde av vissa experter granska bl. a. mervärdeskatteförslaget från teknisk synpunkt. Denna utredning, som antog benämningen Utredningen angående indirekta skatter och socialavgifter, har i ett i oktober 1967 avgivet betänkande (Stencil Fi 1967: 10) redovisat resultatet av den verkställda översynen. Del I av detta betänkande avser mervärdeskatten och innehåller ett fullt utarbetat förslag till en sådan skatt. I sina huvuddrag överensstämmer detta förslag med skatteberedningens. På olika punkter förordas dock andra lösningar, för vilka motivet främst varit att underlätta skattens praktiska tillämpning. I materiellt hänseende föreligger därför ingen större skillnad mellan de båda förslagen. Enligt bägge skulle skatten omfatta drygt 80 % av den privata

konsumtionen av varor och tjänster mot att endast ca två tredjedelar av denna konsumtion omfattas av den allmänna varuskatten. En betydande del av den utvidgade beskattningen faller dock på förslaget att ersätta energiskatten med en beskattning av bränslen, drivmedel och elkraft inom mervärdeskattens ram. Det är således här egentligen inte fråga om en utvidgad beskattning utan endast om en teknisk omläggning.

Även det överarbetade mervärdeskatteförslaget har varit föremål för sedvanlig remissbehandling. Därvid har efter remiss *yttranden* avgivits av kamrarrätten, riksskattenämnden, generaltullstyrelsen, kontrollstyrelsen, centrala folkbokförings- och uppbördsnämnden, poststyrelsen, statens järnvägar (SJ), statistiska centralbyrån, statens vattenfallsverk, överståthållarämbetet och samtliga länsstyrelser, Annonssbyråernas förening, Hyresgästernas sparkasse- och byggnadsföreningars riksförbund upa (HSB), Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Motorbranschens riksförbund, Scandinavian Airlines System (SAS), Skånes handelskammare, Statstjänstemännens riksförbund, Svensk industriförening, Svenska Elverksföreningen, Svenska företagares riksförbund, Svenska gasverksföreningen, Svenska kommunförbundet, Svenska konsulterande ingenjörers förening, Svenska kraftverksföreningen, Svenska landstingsförbundet, Svenska lasttrafikbilägareförbundet, Svenska omnibusägareförbundet, Svenska resebyråföreningen, Svenska stadsförbundet, Svenska taxiförbundet, Svenska tidningsutgivareföreningen, Svenska turisttrafikförbundet, Svenska vatten- och avloppsverksföreningen. Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Sveriges hotell- och restaurangförbund, Sveriges köpmannaförbund, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO). Svenska arbetsgivareföreningen och Sveriges industriförbund har åberopat ett yttrande av näringslivets skattedelegation, vilken även företräder Stockholms handelskammare, Svenska bankföreningen och Svenska försäkringsbolags riksförbund. Till detta yttrande har även Handels arbetsgivareorganisation anslutit sig. Riksförbundet landsbygdens folk, Sveriges lantbruksförbund och Sveriges skogsägareföreningars riksförbund har hänvisat till ett yttrande av lantbrukets skattedelegation.

Utlåtanden i frågan har vidare inkommit från Familjeföretagens förening, Föreningen Sveriges praktiserande arkitekter, Konstnärernas riksorganisation, Svenska akademien, Svenska bokförläggareföreningen, Svenska bokhandlareföreningen, Svenska konsulterande vvs-ingenjörers förening, Svenska lokaltrafikföreningen, Svenska musikförläggareföreningen och Svenska musikhandlareföreningen, Svenska petroleuminstitutet, Sveriges centrala restaurangaktiebolag, Sveriges städbetjänareföreningars förbund, Sveriges tandläkarförbund tillsammans med Dentallaboratoriernas riksförbund och Sveriges tvätteriförbund. Slutligen har frågan om en avveckling av vissa punktskatter vid övergång till ett mervärdeskattesystem tagits upp i skrifter från

Kemisk-tekniska leverantörförbundet, Konfektyrgrossisternas riksförbund, Mazetti aktiebolag, Svenska bensinhandlares riksförbund, Svenska bryggareföreningen, Svenska choklad- och konfektyrfabrikantföreningen upa, Sveriges köpmannaförbund och Sveriges vattenfabrikanters riksförbund.

Inkomna yttranden och utlåtanden utvisar en allmänt positiv inställning till en övergång till en mervärdebeskattning, men även det överarbetade mervärdeskatteförslaget har mött erinringar på vissa punkter.

Som jag uttalat i finansplanen föreligger nu ett utredningsmaterial som kan läggas till grund för utformningen av en svensk mervärdeskatt. Jag framhöll emellertid i detta sammanhang också, att en övergång till en sådan form för den generella indirekta beskattningen inte fick medföra en mera väsentlig omfördelning av beskattningen från näringslivet till de enskilda. Enbart en omläggning av den allmänna varuskatten till en mervärdeskatt medför en betydande minskning av skatteutfallet genom att den skatt som i det nuvarande systemet utgår på näringslivets investeringar och vissa omkostnader faller bort. För att statens skatteintäkter skall bli oförändrade, vilket är ett ofrånkomligt krav, skulle därför en högre skattesats få tillämpas för mervärdeskatten än den som nu gäller för den allmänna varuskatten. En ytterligare höjning av skattesatsen krävs om, såsom föreslagits, energiskatten ersätts med en beskattning av bränslen, drivmedel och elkraft inom mervärdeskattens ram. En sådan omläggning medför ett bortfall av de skatteinkomster, som nu erhålls från näringslivets bränsle- och kraftförbrukning.

En utvidgning av mervärdeskatten till sådana konsumtionsområden, som inte omfattas av den allmänna varuskatten, påverkar visserligen skattesatshöjningen. Det är dock inte möjligt att på denna väg undgå en höjd skattesats för mervärdeskatten. Härtill kommer att både en höjd skattesats och ett utvidgat beskattningsområde i syfte att höja skattens avkastning leder till en ökad beskattning av den privata konsumtionen. Jag framhöll i finansplanen att en sådan verkan av övergången till en mervärdeskatt inte kan godtas. Förutsättningen för denna reform måste vara att någon mera väsentlig omfördelning av beskattningen inte sker. Mot denna bakgrund angav jag också vissa allmänna riktlinjer för reformens genomförande. Mina uttalanden härom innebar i korthet följande.

Mervärdeskatten skall inte göras högre än den gällande allmänna varuskatten. Viss utvidgning av beskattningsområdet bör göras men inte i den omfattning som föreslagits av utredningarna. I enlighet härmed borde under mervärdeskatten inrymmas begagnade personbilar och jämförliga begagnade bilar samt hotelltjänster. Beträffande de senare angav jag dock att beskattningen borde reduceras till vad som nu gäller för serveringsrörelser. Den för renodlade sådana rörelser gällande s. k. 60-procentsregeln skulle därmed bibehållas i mervärdeskattesystemet. Å andra sidan framhöll jag att dagspressen liksom nu borde undantagas från beskattning.

Detta undantag borde dock tas upp till förnyad prövning i samband med prövningen av frågan om ett allmänt presstöd på grundval av resultatet av pågående utredning härom. Vidare ansåg jag mig böra avvisa förslagen att inrymma personbefordran och andra resetjänster under beskattningen och att ersätta energiskatten med en beskattning inom mervärdeskattens ram.

En mervärdeskatt med denna utformning beräknades i finansplanen medföra en inkomstminskning för staten om ca 740 milj. kr. för helt år. För att kompensera detta bortfall aviserade jag införandet av en särskild arbetsgivaravgift om 1 %. Detta behov av compensation för inkomstbortfallet vid övergång till en mervärdeskatt har också bidragit till att jag inte funnit det möjligt att nu under mervärdeskatten inrymma det energiskattebelagda området, eftersom ett samtidigt slopande av energiskatten skulle kräva en höjning av arbetsgivaravgiften.

I finansplanen redovisade jag även de ekonomiska verkningarna av den föreslagna skatteomläggningen. Inom sekretariatet för ekonomisk planering i finansdepartementet har utarbetats en särskild promemoria, som innehåller en mera utförlig redovisning av dessa verkningar samt visst statistiskt material. Promemorian torde få fogas som *bilaga* till denna proposition.

Den nu nämnda arbetsgivaravgiften behandlas i prop. 1968:77. Vad jag i detta sammanhang kommer att ta upp gäller således endast mervärdeskatten och dess införande. Innan jag övergår till behandlingen därav vill jag beröra en speciell fråga, som aktualiseras av övergången till en mervärdebeskattning.

Som jag nämnt i det föregående ansåg allmänna skatteberedningen att införandet av en mervärdeskatt borde kombineras med en avveckling av vissa punktskatter. Vid sidan av mervärdeskatten borde utgå endast sådana särskilda skatter, som kunde anses motiverade av särskilda skäl, såsom skatterna på sprit, vin, maldrycker, tobaksvaror och motorbränslen. Övriga punktskatter borde slopas, vilket i nuläget skulle betyda en avveckling av den särskilda varuskatten på chokladvaror, skönhetsmedel m. m., försäljningsskatten på guldsmedsvaror och äkta mattor, pälsvaruskatten, läskedrycksskatten samt skatten på lättöl. Denna inställning till punktskatterna biträdades av flertalet remissinstanser, men det förekom också yttranden om att punktskatterna borde bibehållas eftersom de möjliggjorde ett lägre uttag av mervärdeskatt.

I det i fjol avgivna betänkandet avseende den verkställda översynen av skatteberedningens mervärdeskatteförslag har punktskattefrågan inte närmare behandlats. Utredningsuppdraget gällde den tekniska utformningen av en mervärdeskatt och därmed ansåg sig utredningen inte ha anledning att behandla punktskatterna i vidare mån än som betingats av förslaget att inrymma det energiskattebelagda området under mervärdeskatten. I punktskattefrågan uttalas i övrigt endast, att det inte tillkommit något nytt som

föranledde särskilt beaktande från teknisk synpunkt i det fall införandet av en mervärdeskatt skulle kombineras med en avveckling av vissa punktskatter. Tvärtom framhölls, att de ändringar av punktskatterna, som skett efter det skatteberedningens betänkande avlämnats, borde underlätta införandet av en mervärdeskatt. Detta borde följa av att den särskilda beskattningen av bl. a. socker, sirap och grammofonvaror slopats under mellantiden.

I flera remissyttranden över detta betänkande har man dock erinrat om skatteberedningens ställningstagande till punktskatterna och vidhållit uppfattningen att en avveckling av dessa skatter i den omfattning beredningen förordat bör ske vid övergång till mervärdeskatt. Uttalanden av samma innebörd har också framförts i skrifter till finansdepartementet av både branschorganisationer och enskilda företag, som berörs av de i sammanhanget aktuella punktskatterna.

De punktskatter det här är fråga om tillför staten betydande inkomster. För budgetåret 1968/69 beräknas den sammanlagda intäkten härav uppgå till inemot 500 milj. kr. Det är omöjligt att avstå från dessa inkomster. En punktskatteavveckling skulle därför kräva att inkomstbortfallet därav måste kompenseras genom andra skatteåtgärder. En höjning av den generella indirekta beskattningen torde vara den enda möjligheten att kompensera ett inkomstbortfall av denna storlek. I valet mellan att höja mervärdeskatten med inemot en procentenhet, som skulle erfordras, och att bibehålla en i princip oförändrad punktbeskattning anser jag avgörande skäl tala för den sistnämnda lösningen. Även om jag är medveten om att skäl kan åberopas för en avveckling eller modifiering av vissa punktskatter är jag således inte beredd att i samband med införandet av mervärdeskatten vidta några andra ändringar i den indirekta beskattningen. En punktskatteavveckling måste skjutas på framtiden.

Avsikten är att mervärdeskatten skall direkt avlösa den gällande allmänna varuskatten. För att underlätta bedömningen av det mervärdeskatteförslag, som jag kommer att framlägga i det följande, lämnas närmast en redogörelse för den allmänna varuskatten och för mervärdeskatteprincipen. Därefter behandlas skatteförslaget på grundval av det överarbetade förslag, som framlagts av utredningen angående indirekta skatter och socialavgifter (i det följande benämnd utredningen) och remissbehandlingen av detta förslag samt med beaktande av vad jag framhållit i finansplanen.

Den allmänna varuskatten

Enligt förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt, som trädde i kraft den 1 januari 1960, utgår skatt på varor och tjänster för konsumtion inom landet. I sin nuvarande lydelse omfattar skatten med vissa begränsade undantag alla varor av lös egendoms natur. Som vara anses dessutom sådant objekt, som vid fastighetstaxering bör åsättas särskilt maskinvärde, s. k. fasta maskiner. De viktigaste undantagen från skatteplikten för varor gäller jordbruksråvaror o. d., levande djur med vissa begränsningar, drivmedel och andra bränslen, jord, sand, grus och sten, fiskefartyg, bogserbåtar, livräddningskryssare, andra fartyg med en netto-dräktighet av minst 20 registerton och luftfartyg, viss krigsmateriel, allmänna nyhetstidningar och vissa andra periodiska publikationer, vissa läkemedel samt vissa konstverk när de försäljs av upphovsmannen. Vidare har särskilt undantag gjorts för den yrkesmässiga handeln med begagnade personbilar. Härutöver gäller generell skattefrihet för försäljning av varor för export och för bruk ombord på fartyg i utrikes trafik.

Fastighet utgör inte vara och omfattas därför inte av skatteplikten. Skatt utgår dock på byggnadsmaterial, fastighetstillbehör o. d. Till fastighet hänförs kraft-, tele- och andra ledningar i, på eller över marken.

Skatteplikten för tjänster är begränsad till sådana prestationer som huvudsakligen har avseende på skattepliktiga varor och som innefattar förfärdigande på beställning (s. k. arbetsbeting), uthyrning, servering, montering, reparation, underhåll, ändring eller rengöring. Med denna utformning av beskattningsområdet följer skattefrihet för bl. a. tjänster avseende från skatteplikt särskilt undantagna varor, uthyrning av rum, bostäder och andra lokaler, rese- och transporttjänster, personliga tjänster, tjänster av revisorer, läkare, advokater och andra fria yrkesutövare samt tjänster av banker, försäkringsföretag, resebyråer m. m.

Skyldighet att till staten redovisa och erlagga allmän varuskatt åvilar den, som inom landet yrkesmässigt säljer eller på annat sätt tillhandahåller skattepliktig vara eller tjänst till konsument här i riket. Med försäljning likställs uttag av vara ur rörelse för konsumtionsändamål. Härutöver föreligger skattskyldighet för jordbrukare i fråga om egenförbrukning och försäljning till konsumenter av hemmaproducerade jordbruksprodukter samt för konsument som inför skattepliktig vara till riket.

Yrkesmässig verksamhet föreligger när inkomsten därav enligt kommunalskattelagen är att hänföra till intäkt av rörelse. Även annan verksamhet som innefattar inte endast tillfälligt tillhandahållande av skattepliktig vara och tjänst till konsument anses som yrkesmässig. Av staten eller kommun bedriven verksamhet med uteslutande syfte att tillgodose egna behov anses

som yrkesmässigt bedriven endast om den utövas i bolagsform eller på liknande sätt.

Skattskyldighet åvilar i första hand detaljister, restauratörer, hantverkare och liknande, men dessutom sådana grossister och fabrikanter som bedriver försäljning direkt till konsumenter eller verkställen med sådan försäljning likställda varuuttag. Kommissionär är att anse som skattskyldig säljare liksom auktionsförrättare som även annorledes än på auktion driver handel med sådana varor som av honom försäljs på auktion.

I fråga om handelsbolag, kommanditbolag och liknande delägarskap åvilar skattskyldigheten varje delägare i förhållande till hans andel i företaget. På ansökan av samtliga delägare kan dock länsstyrelsen besluta, att en delägare skall anses som skattskyldig för hela företaget.

Från skattskyldighet enligt de allmänna reglerna gäller vissa speciella undantag. Sålunda föreligger ej skattskyldighet för hemsömmerskor och andra som driver verksamhet utan fast driftställe. Ett generellt undantag gäller dessutom för verksamhet av ringa omfattning. Sådan verksamhet anses föreligga, när den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 1 000 kr. för år räknat. Vidare gäller undantag från skattskyldighet vid försäljning eller uttag av maskiner, inventarier o. d. som hör till företags drift samt, såsom redan nämnts, för den yrkesmässiga handeln med begagnade personbilar.

Med konsument förstås i varuskattehänseende den som förvärvar eller ur rörelse tar ut vara för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning eller servering eller användning som material vid yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu eller vid yrkesmässigt utförande av tjänsteprestationer. Efter motsvarande grunder avgörs vem som är konsument av tjänsteprestation.

Med denna utformning av konsumentbegreppet följer att skatten träffar inte endast den privata konsumtionen utan också den offentliga konsumtionen och näringslivets förvärv av investeringsvaror och andra varor som ej faller under begreppet material. Därmed förstås vara som i yrkesmässig verksamhet 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. Hit räknas t. ex. råvaror, halvfabrikat, tillsatsmedel, smörjmedel, slipmedel och annat förbrukningsmaterial för produktionsändamål, emballage och förslutningsmaterial för distributionsändamål samt maskinverktyg och motsvarande, som genom förslitning eller på annat sätt normalt förbrukas inom ett år. Vissa fiskredskap för det yrkesmässiga fisket och varor som används för s. k. utbyttestvätt utgör också skattefritt material.

Den allmänna varuskatten är en värdeskatt som utgår på det pris eller vederlag med skattens belopp inräknat som konsumenten i varje särskilt fall betalar. Erhåller köparen rabatt utgår skatten på det rabatterade pri-

set medan å andra sidan avbetalningstillägg och andra pristillägg skall inräknas i beskattningsvärdet. I fråga om växelaffärer bestäms beskattningsvärdet av det i varje särskilt fall överenskomna priset. I övrigt gäller att beskattningsvärdet vid skattepliktigt uttag ur rörelse utgörs av varans värde inklusive skatt enligt ortens pris och vid skattepliktig import varans tullvärde (cif-värdet) med tillägg av tull och andra staten tillkommande avgifter, den allmänna varuskatten däri inbegripen.

Genom särskilda till skatteredovisningen anknutna reduceringsregler begränsas skatten i vissa fall. Sålunda gäller att skattskyldig, som bedriver serveringsrörelse i vilken den skattepliktiga omsättningen till minst nio tiondelar är att hänföra till servering, äger beräkna skatten på en till 60 % reducerad omsättning. Är serveringsandelen mindre men dock minst en tredjedel av hela den skattepliktiga omsättningen får reducering ske till 80 %. Varuhus som bedriver servering i förening med annan försäljningsverksamhet har möjlighet att få serveringsrörelsen betraktad som särskild förvärvskälla för att på så sätt komma i åtnjutande av reduceringsregelns fördelar.

Enligt en annan reduceringsregel av samma konstruktion gäller, att skatten får beräknas på 60 % av den annars skattepliktiga omsättningen i fråga om försäljning och uttag av monteringsfärdiga hus samt i fråga om leveranser, uttag och uthyrning av maskiner och andra döda inventarier för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk, rörelse eller annan yrkesmässig verksamhet. Regeln gäller även för investeringar i s. k. fasta maskiner. I övrigt faller investeringar i byggnader och andra fasta anläggningar utanför regelns tillämpningsområde.

Den allmänna varuskatten infördes med en enhetlig skattesats av 4 % av beskattningsvärdet, dvs. priset inklusive skatt. Skattesatsen höjdes till 6 % den 1 januari 1962, till 9,1 % den 1 juli 1965 och till 10 % den 1 mars 1967.

Vid skattepliktig import, dvs. import av konsument, tas skatten ut av tullverket i samband med varuinförseln medan skatten i fråga om tillhandahållande inom landet redovisas och erläggs till vederbörande länsstyrelse på grundval av deklaration rörande den skattepliktiga omsättningen. Härvidlag gäller ett enklare förfarande för jordbrukarna än för rörelseidkare och därmed jämförliga skattskyldiga. Jordbrukare har endast att på jordbruksbilagan till självdeklarationen lämna uppgift om värdet av egen förbrukning och försäljning till konsument av hemmaproducerade jordbruksalster. På grundval härav fastställs den skattepliktiga omsättningen vid den årliga inkomsttaxeringen och den på denna omsättning belöpande varuskatten påförs den vanliga debetsedeln på slutlig skatt.

Rörelseidkarna och därmed likställda är underkastade en särskild deklara- tionsplikt i förening med skyldighet att erlagga preliminär skatt löpande

under året. Skattskyldig inom denna kategori är pliktig att anmäla sig för särskild registrering hos länsstyrelsen i hemortslänet. Över verkställd registrering utfärdar länsstyrelsen särskilt bevis, varav bl. a. framgår i vilken ordning redovisning och inbetalning av preliminär skatt skall ske.

Huvudregeln är, att skattskyldig skall avge deklaration rörande sin skattepliktiga omsättning för redovisningsperioder om två kalendermånader (januari—februari, mars—april osv.). Sådan deklaration skall inges senast den 18 i månaden närmast efter redovisningsperiodens utgång. Samma dag förfaller den enligt deklarationen upplupna skatten till betalning. För deklaration och inbetalning av preliminär allmän varuskatt används gemensam blankett.

Länsstyrelsen äger om särskilda skäl föreligger göra avsteg från nu nämnda huvudregel och föreskriva att deklaration skall avse period om fyra månader, sex månader eller helt kalenderår eller annat helt räkenskapsår. Dessa bestämmelser har tillkommit för att underlätta skatteredovisningen för skattskyldiga med relativt liten omsättning.

Den skattepliktiga omsättning som skall anges i deklarationen utgörs av summan av de under varje redovisningsperiod influerna likviderna, kontant eller i natura, för tillhandahållna skattepliktiga varor och tjänster med tillägg för värdet av egna uttag av varor under perioden och i förekommande fall med avdrag i enlighet med tidigare omnämnda reduceringsregler. Vid sidan av denna form för beräkning av den skattepliktiga omsättningen enligt s. k. kontantmetod kan skattskyldig få tillstånd att redovisa skatten på grundval av faktureringen under varje redovisningsperiod (bokföringsmässig redovisning). Vidare kan skattskyldig med både skattepliktig och skattefri omsättning få tillstånd att beräkna endera av dessa andelar av omsättningen på grundval av sina inköp enligt s. k. indirekt redovisningsmetod. Metoden innebär att inköpsvärdena omräknas till beräknade försäljningsvärden vilka tas upp som omsättningsbelopp i deklarationen. Skattskyldig med tillstånd till indirekt redovisning har att komplettera sin löpande redovisning av preliminär allmän varuskatt med en särskild tilläggsdeklaration, i vilken erforderliga korrigeringar med hänsyn till prisändringar, lagerförändringar m. m. under året skall göras för att åstadkomma en omsättningsmässigt riktig årsredovisning av den del av totalomsättningen för vilken den indirekta metoden tillämpats. Tilläggsdeklarationen skall fogas vid den skattskyldiges allmänna självdeklaration.

Registrerad skattskyldig har även möjlighet att i en särskild justeringsuppgift korrigera sin redan fullgjorda redovisning av preliminär skatt med hänsyn till förhållanden som blivit kända först efter det sista deklarationen avgivits för året. Sådan justeringsuppgift är formellt likställd med deklaration och skall inges till länsstyrelsen senast den dag den skattskyldige har att avge sin allmänna självdeklaration.

Skattskyldig, som har att redovisa och erlagga preliminär allmän varu-

skatt, har tillerkänts viss kostnadsersättning för sitt arbete med skatten. Denna ersättning, som alltså endast tillkommer registrerade skattskyldiga och således inte jordbrukare, utgår efter en degressiv skala i förhållande till den deklarerade skattepliktiga omsättningen — i förekommande fall den reducerade skattepliktiga omsättningen. Ersättningen utgör högst 4 ‰ av omsättningen och sjunker successivt till 0,05 ‰ för omsättning över 3 milj. kr. Ersättning utgår inte om den skattepliktiga årsomsättningen är mindre än 10 000 kr.

Liksom jordbrukarna åsätts även de registrerade skattskyldiga särskild taxering till allmän varuskatt efter beskattningsårets utgång. Vid taxeringen, som sker i samband med inkomsttaxeringen, fastställs den skattepliktiga omsättningen under året på grundval av avgivna preliminärskattedeklarationer, tilläggsdeklarationer, justeringsuppgifter m. m. För taxeringen gäller i stort sett samma regler som vid inkomsttaxeringen.

I enlighet med verkställd taxering sker debitering av slutlig allmän varuskatt och avräkning av denna mot erlagd preliminär skatt. Vid denna avräkning gottskrivs den skattskyldige även honom tillkommande kostnadsersättning. Debiteringsarbetet ombesörjs av postgirokontoret för länsstyrelsens räkning.

Varje registrerad skattskyldig tillställs senast den 15 december under taxeringsåret särskild debetsedel på slutlig allmän varuskatt. Utvisar denna kvarstående allmän varuskatt, dvs. att preliminär skatt erlagts med för lågt belopp, skall fyllnadsbetalning ske senast den 18 januari näst efter taxeringsåret. I motsatt fall skall det överskjutande beloppet skyndsamt återbetalas.

Beskattningsmyndighet för den allmänna varuskatten är i fråga om importen tullverket och i övrigt länsstyrelserna. Ett särskilt varuskattekontor är inrättat vid varje länsstyrelse under ledning av en taxeringsintendent. Vidare har riksskattenämnden att såsom ett centralt organ verka för en riktig och enhetlig tillämpning av skatten. Detta sker i första hand genom anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna. Nämnden äger därjämte meddela skattskyldig förhandsbesked i fråga rörande dennes taxering till allmän varuskatt samt bindande förklaring angående skatteplikt och skattens tillämpning i visst fall.

Statens intäkter av den allmänna varuskatten har för budgetåret 1967/68 beräknats till 6 800 milj. kr.

Mervärdeskatteprincipen m. m.

Mervärdeskatten är tekniskt sett en skatt, som utgår på omsättningen av varor, tjänster och andra objekt eller prestationer. I detta hänseende är mervärdeskatten av samma typ som den allmänna varuskatten. Men medan den allmänna varuskatten är en ettledsskatt, där hela skatteuttaget sker vid skatteobjektens tillhandahållande till de slutliga konsumenterna, delas skatteuttaget vid en mervärdeskatt upp på flera på varandra följande led i produktions- och distributionskedjan. Varje led svarar för skatten på den värdetillväxt (mervärdet), som tillförts objektet genom bearbetning, hantering eller annan prestation i det egna ledet. Detta åstadkommes i den praktiska tillämpningen på så sätt, att de skattskyldiga i sin skatteredovisning från skatten på egen omsättning får dra av den skatt, som belastat olika förvärv för verksamheten. Varje skattskyldig erlägger således endast skillnaden mellan den utgående skatten på egen skattepliktig omsättning och den ingående skatten på sådana förvärv.

Genom avdragsrätten för ingående skatt skiljer sig mervärdeskatten från flerledsskatter av s. k. kaskadtyp. I ett kaskadskattesystem medför varje omsättning en faktisk skattebelastning. Den totala belastningen blir därför i ett sådant system olika om ett skatteobjekt passerar flera eller färre beskattningsled och därtill i regel större än vad som svarar mot den från de olika leden inlevererade skatten. Denna kumulativa effekt elimineras i mervärdeskattesystemet genom avdragsrätten för ingående skatt. Om avdragsrätten gäller generellt och omfattar ingående skatt på förvärv inte endast av omsättningstillgångar utan även av anläggningstillgångar och anskaffningar av omkostnadskaraktär blir den totala effekten i princip densamma som om hela skatten uttagits i sista beskattningsledet. Man eliminerar då den kumulativa effekt som vidlåder den allmänna varuskatten genom att denna även belastar näringslivets investeringar och vissa av dess omkostnader.

Med en generell avdragsrätt följer vidare att de skattskyldiga i sina kalkyler inte behöver inräkna någon ingående skattebelastning. Det pris som åsättes en vara påverkas inte av beskattningen i tidigare led. En på detta sätt utformad mervärdeskatt som omfattar samtliga led i produktions- och distributionskedjan belastar därför endast den slutlige konsumenten och verkar neutral från såväl konsumtions- som konkurrenssynpunkt. För att detta resultat skall nås fullt ut, bl. a. i fråga om det internationella handelsutbytet, krävs att importen träffas av en likvärdig beskattning och att den ingående skatten för exportföretagen helt kan avlyftas.

Av avgörande betydelse för att ett mervärdeskattesystem skall verka neutralt från konsumtions- och konkurrenssynpunkt är att skatten får

generell räckvidd. För att åstadkomma en helt likformig och neutralt verkande mervärdeskatt krävs i princip att alla leveranser och prestationer som direkt eller indirekt påverkar prisbildningen inryms under beskattningen. För skatten en mindre allmän räckvidd kan kumulativa skatteverkningar inte undvikas. Praktiska och andra skäl kan dock göra det nödvändigt eller önskvärt att vidtaga speciella inskränkningar, även om därmed följer en viss kumulativ effekt.

Även för mervärdeskattens avkastningsförmåga är det av väsentlig betydelse att skatten får en generell räckvidd. Ett vidsträcktare beskattningsområde ger möjlighet att tillämpa en lägre skattesats. Omfattar skatten samtliga led i produktions- och distributionskedjan får man det högsta tänkbara beskattningsunderlaget. Det brukar även framhållas att den på flera led fördelade uppbörderna eller betalningsplikten ger mervärdeskatten en högre avkastningsförmåga än olika typer av ettledsskatter. Det hävdas även att en skatteredovisning som bygger på avräkning mellan ut- och ingående skatt bör bidra till en riktig skatteredovisning från de skattskyldiga och ge större möjligheter till kontroll.

En mervärdeskatt, som omfattar samtliga led i produktions- och distributionskedjan och som i övrigt är utformad enligt de nu angivna allmänna principerna leder som redan framhållits till en beskattning som — i motsats till nu gällande allmänna varuskatt — är helt inriktad på den privata och offentliga konsumtionen. Det kan sägas att detta är den väsentligaste skillnaden mellan de båda systemen och det kan därför vara anledning att något ytterligare beröra betydelsen av denna skillnad.

Om man bortser från vad som gäller vid import är skattskyldigheten till allmän varuskatt i princip begränsad till yrkesmässigt tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänster till slutliga förbrukare (konsumenter). Med tillhandahållande likställes uttag av skattepliktig vara ur rörelse för konsumtionsändamål. Denna utformning av konsumentbegreppet medför att skatten träffar inte endast den privata och offentliga konsumtionen utan också näringslivets investeringar och sådana övriga anskaffningar, som inte faller under begreppet skattefritt material. Hit hör förvärv av omsättningsvaror, råvaror, tillsatsmaterial och vissa förbrukningsmaterial, emballage, vissa verktyg m. m. Med denna allmänna konstruktion av skatten följer att den skattskyldige i varje särskilt fall har att avgöra om kunden är konsument eller ej. Anses kunden vara konsument — och härvidlag gäller enligt särskilt stadgande att kunden skall betraktas som konsument om den skattskyldige är tveksam om kundens status — tillkommer för den skattskyldige att bedöma om tillhandahållandet är skattepliktigt eller är att hänföra till skattefritt material. För skattskyldiga inom åtskilliga branscher torde det aldrig bli aktuellt att göra några bedömningar i dessa hänseenden eftersom det från början är uppenbart att fråga är om skattepliktig försäljning eller motsvarande till

konsument. Det förekommer emellertid i betydande utsträckning fall där en bedömning med hänsyn till såväl konsument- som materialbegreppet är nödvändig och där säljarens ställningstagande får avgörande betydelse för skattens rätta tillämpning. Det föreligger här ofta en intressekonflikt mellan säljare och köpare, som kan framstå som besvärande för säljaren.

I mervärdeskattesystemet bortfaller dessa problem. Säljaren kan räkna med att skatt skall utgå på allt tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänster. Kundens status och ändamålet med förvärvet saknar betydelse. Är kunden själv skattskyldig gäller avdragsrätt för den till leverantören erlagda skatten och därmed elimineras den kumulativa effekt, som vidlåder den allmänna varuskatten. Av särskild betydelse är härvidlag att varje skattskyldig i kontrollhänseende kan betraktas som ett självständigt subjekt i vad avser både redovisningen av skatten på egen omsättning och yrkade avdrag för ingående skatt. Avdragsrätten ger också den praktiska fördelen att den reduceringsregel som den 1 juli 1965 infördes för att eliminera verkan av den samtidiga höjningen av den allmänna varuskatten från 6 % till 9,1 % i fråga om näringslivets investeringar i maskiner och andra inventarier inte behövs i mervärdeskattesystemet.

Viss kritik har riktats mot att den allmänna varuskatten ger företagen viss möjlighet att reducera sin skattebelastning genom att utföra reparations- och underhållsarbeten i egen regi i stället för att anlita fristående företagare. Utförs sådant arbete i egen regi begränsas skattebelastningen till skatten på det för ändamålet använda materialet. Anlitas annan företagare utgår skatten på det betingade vederlaget och således inte endast på materialet utan även på arbetskostnaden. Även denna olikhet i den nuvarande beskattningen bortfaller i mervärdeskattesystemet tack vare avdragsrätten. Bedömningen om ett sådant arbete skall utföras i egen regi eller av utomstående kan göras med bortseende från skatteeffekten. I ett mervärdeskattesystem får man således konkurrensneutralitet i dessa fall.

Enligt den allmänna varuskatten får företag skattefritt sälja till driften hörande maskiner och andra tillgångar, t. ex. i samband med rationaliseringar och nyinvesteringar. Sådan försäljning anses inte som yrkesmässig. Skatt utgår däremot om begagnad maskin säljs av någon som driver yrkesmässig handel med begagnade varor. Från branschhåll har i skilda sammanhang framhållits att denna utformning av den allmänna varuskatten är till förfång för den fristående handeln med begagnade maskiner. Mervärdeskatten ger tack vare avdragsrätten för ingående skatt även den yrkesmässiga handeln med begagnade maskiner möjlighet att konkurrera på lika villkor.

Flera exempel kan anföras där mervärdeskatten kan förväntas undanröja både principiella och praktiska olägenheter med den gällande allmänna varuskatten. Å andra sidan är det också klart att mervärdeskatten även

har vissa nackdelar jämfört med den allmänna varuskatten. En mervärdeskatt som omfattar samtliga led medför automatiskt en betydande utökning av antalet skattskyldiga. Utvidgningar av beskattningsområdet för att åstadkomma ett större skatteunderlag och eliminera kumulativa effekter leder också till ett ökat antal skattskyldiga. Mervärdeskatten medför också en ökad redovisningsskyldighet för de skattskyldiga. Skatteredovisningarna skall omfatta inte endast omsättningen och därpå belöpande skatt utan också uppgifter om anskaffningar och därpå belöpande avdragsgill ingående skatt.

Jag övergår nu till att behandla mervärdeskatteförslaget.

Vissa allmänna synpunkter m. m.

Utredningen

I likhet med allmänna skatteberedningen anser utredningen att en svensk mervärdeskatt skall omfatta samtliga led i produktions- och distributionskedjan och bygga på en i princip generell skatteplikt. Det är uppenbart, framhåller utredningen, att en skatt med denna utformning bäst tillgodosei neutralitetsaspekterna samtidigt som skatteunderlaget blir det största tänkbara, varigenom skatten får en hög avkastningsförmåga. En sådan utformning av skatten överensstämmer också med vad som gäller eller förordas för mervärdeskatter i utlandet. Även om en generell mervärdeskatt, som omfattar samtliga led, har nackdelar i redovisnings-, uppbörds- och kontrollhänseende, bl. a. på grund av att antalet skattskyldiga blir stort, finner utredningen inte att några fördelar skulle vinnas genom en begränsning av mervärdeskatten till fabrikant- och grossistleden. Både principiella och praktiska skäl talar enligt utredningen mot att välja en sådan utformning av skatten.

Utredningens förslag gäller således en skatt, som omfattar samtliga led, och utredningsarbetet har därför inriktats på att finna lösningar i syfte att underlätta den praktiska tillämpningen av en sådan skatt. Vid sidan av schablonmässiga lösningar i sådant syfte bör det enligt utredningen vara möjligt att göra vissa avsteg från en strikt och konsekvent tillämpning av mervärdeskatteprincipen. Sålunda bör undantag kunna göras för prestationer i sista ledet med ringa skattemässigt mervärde, om man därmed når praktiska fördelar och några konkurrensmässiga olägenheter inte uppkommer. Av praktiska skäl bör undantag också kunna göras för prestationer åt skattskyldiga, om den kumulativa skatteeffekten därav blir obetydlig.

I enlighet med dessa uttalanden har utredningens förslag utformats och i överensstämmelse härmed behandlas också den av utredningen redan inledningsvis upptagna frågan om *mervärdeskattens tillämpning på importen*.

Vid en strikt tillämpning av mervärdeskatteprincipen borde skatt tas ut

på all varuinförsel till riket. Utredningen föreslår emellertid i överensstämmelse med vad även skatteberedningen förordat, att skatt inte skall tas ut vid sådan införsel av varor, som sker av skattskyldig för dennes skattepliktiga verksamhet inom landet. Det ter sig enligt utredningen som en onödig omgång att i sådana fall ta ut skatt, som skulle få dragas av i importörens närmast följande redovisning av mervärdeskatt. Även om förslaget kan anses betyda viss favör för importen och även inrymmer viss risk för skatteflykt uppvägs detta av de praktiska fördelarna för både tullverket och de skattskyldiga. Underlåtenheten att av skattskyldig ta ut sådan skatt, som han sedan har rätt att dra av i skatteredovisningen, påverkar inte heller skatteeffekten på den slutliga konsumtionen. Förslaget innebär således inte enligt utredningen någon reell inskränkning i beskattning som förtar dess generella karaktär.

Utredningen tillägger emellertid, att den föreslagna begränsningen av importbeskattningen bör omprövas om det skulle visa sig att den medför allvarliga konkurrensmässiga eller andra olägenheter. Skulle avdragsrätten för ingående skatt komma att utnyttjas som ett konjunkturpolitiskt instrument, är det också nödvändigt att tillämpa en generell importbeskattning. Utredningen är dock tveksam beträffande möjligheten och lämpligheten att utnyttja avdragsrätten för konjunkturpolitiska syften.

Utredningen tar också inledningsvis upp frågan om *kostnadsersättning* skall tillerkännas de skattskyldiga även efter omläggningen till mervärdeskatt. Liksom skatteberedningen föreslår utredningen att någon sådan ersättning inte skall utgå. Visserligen innebär övergången till mervärdeskatt inte att de skattskyldigas bestyr med skatten blir mindre. Det är emellertid inte möjligt, att utforma ett generellt ersättningssystem, som ger en korrekt ersättning för detta bestyr. Mot att till mervärdeskatten överföra nuvarande regler om en till den deklarerade skattepliktiga omsättningen anknuten ersättning kan invändningar göras och det synes inte heller rimligt att som ifrågasatts medge sådan kostnadsersättning för i vart fall skattskyldiga i sista ledet. Den naturliga lösningen bör enligt utredningen vara att de skattskyldigas kostnader för bestyret med mervärdeskatten betraktas som kostnader i rörelsen och kompenseras i priserna. Frågan kan också ses i ett större sammanhang, som dock legat utanför utredningens uppdrag.

Remissyttrandena

Som redan nämnts visar remissyttrandena en allmänt positiv inställning till en omläggning av den generella indirekta beskattningen som innebär att den allmänna varuskatten ersätts med en mervärdeskatt omfattande samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Man understryker också allmänt betydelsen av att mervärdeskatten får en generell räckvidd.

Beträffande frågan om *mervärdeskattens tillämpning på importen* har förslaget om att begränsa uttaget till vad som kan kallas privatimporten lämnats utan kommentar i åtskilliga remissyttranden. I de fall frågan behandlats har de praktiska fördelarna åberopats för ett tillstyrkande av förslaget. Några remissinstanser anser emellertid att dessa fördelar övervärderats och även framhållit den favör för importörerna och de risker för skatteflykt, som förslaget innebär. Vidare har framhållits att förslaget har nackdelar i kontrollhänseende.

Under åberopande av sådana synpunkter förordas eller ifrågasätts i stället en i princip generell importbeskattning av bl. a. *kammarrätten, kontrollstyrelsen, riksskattenämnden, överståthållarämbetet, KF, näringslivets skattedelegation* och *Svensk industriförening* samt vidare av *Sveriges allmänna tulltjänstemannaförening* i ett utlåtande, som fogats vid Statstjänstemännens riksförbunds yttrande. *Generaltullstyrelsen* ansluter sig till förslaget och utredningens uttalanden i frågan, men tillägger att det från organisatorisk synpunkt inte möter något hinder för en generell skattebeläggning av importen om övervägande skäl från en allmän bedömning skulle tala för en sådan ordning. Den skulle dock kräva viss ökning av tullverkets personal.

Förslaget att slopa *kostnadsersättningen* vid övergång till en mervärdesbeskattning har föranlett erinringar av bl. a. *Motorbranschens riksförbund, Svensk industriförening, Svenska företagares riksförbund, Sveriges grossistförbund, SHIO* och *Sveriges köpmannaförbund*. Det anses motiverat med någon form av ersättning även i det nya systemet med hänsyn till att mervärdeskatten kräver större insatser av de skattskyldiga bl. a. i redovisningshänseende. De fördelar mervärdeskatten erbjuder näringslivet anses därför inte heller utgöra skäl för ett slopande av *kostnadsersättningen*. *Näringslivets skattedelegation* framhåller, att en utredning snarast bör tillsättas för att utforma regler om ersättning till de skattskyldiga och uppgiftspliktiga, som särskilt betungas av de krav det allmänna ställer på dem såvitt gäller att lämna uppgifter för andras taxering och tjänstgöra som uppördsmän för olika skatter.

Departementschefen

Som jag redan antytt är mervärdeskatten avsedd att direkt avlösa den allmänna varuskatten. Utredningen konstaterar också att övergången till denna skatteform väsentligen innebär endast en teknisk omläggning, varigenom mervärdeskatteprincipen görs tillämplig på den gällande allmänna varuskatten. I och för sig skulle därför benämningen allmän varuskatt kunna bibehållas även efter omläggningen till en mervärdebeskattning. Det är emellertid inte endast frågan om att införa mervärdeskatteprincipen för den generella indirekta beskattningen. Även andra ändringar i jämförelse med vad som gäller för den allmänna varuskatten är aktuella. Bl. a. gäller detta

själva beskattningsförfarandet. Härav följer att mervärdeskatten måste få en i vissa delar helt annan författningsenlig utformning än den allmänna varuskatten. Denna benämning är därtill redan nu något oegentlig och blir det än mer i ett mervärdeskattesystem, som omfattar inte endast varor och tjänster på varor utan även byggnader, byggnadsarbeten m. m. Jag anser därför liksom utredningen att omläggningen bör markeras genom en ny benämning av skatten. Av benämningen bör direkt framgå att fråga är om en skatt enligt mervärdeskatteprincipen. Jag föreslår därför att skatten även författningsenligt benämns mervärdeskatt.

Som nyss nämnts gäller den nu aktuella frågan att göra mervärdeskatteprincipen tillämplig på en redan gällande beskattning. Det rör sig således i första hand om en teknisk skattereform. Redan mot denna bakgrund är det naturligt att mervärdeskatten skall omfatta samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Utredningen har anfört andra bärande skäl för en sådan utformning av skatten. Jag ansluter mig helt till vad härvid anförts och det här framlagda förslaget gäller således en mervärdeskatt som omfattar samtliga led.

Utredningen har liksom allmänna skatteberedningen framhållit betydelsen av att mervärdeskatten erbjuder en både konsumtions- och konkurrensneutral beskattning. Min uppfattning är också att det ligger ett värde i att kumulativa skatteeffekter kan elimineras i mervärdeskattesystemet till förmån för en neutralt verkande beskattning. Förutsättningen härför är att skatten får enhetlig utformning och generell räckvidd. Den gällande allmänna varuskatten har, om man bortser från det medvetet kumulativa inslaget i denna, utformats efter dessa grunder. Erfarenheterna från tillämpningen av denna skatt har också klart visat att varje undantag eller avsteg från de allmänna reglerna medför problem och olägenheter i både tillämpnings- och kontrollhänseende. Det är minst lika angeläget att mervärdeskatten utformas med minsta möjliga undantags- och särbestämmelser.

Neutralitetsaspekten skall dock inte övervärderas. Som utredningen framhållit kan och bör sådana inskränkningar i beskattningen göras, som medför praktiska fördelar utan att skatteutfallet eller neutraliteten i beskattningen påverkas i någon nämnvärd grad. Utredningen har på denna grund ställt vissa områden utanför mervärdeskatten. Dess förslag betyder likväl en betydligt vidsträcktare beskattning än den nuvarande allmänna varuskatten. Detta gäller även med hänsyn tagen till förslaget att ersätta energiskatten med en beskattning av bränslen, drivmedel och elkraft inom mervärdeskattens ram.

Utredningen har åberopat både principiella och tekniska skäl för en mervärdeskatt med den föreslagna omfattningen. Som jag framhållit i finansplanen är det dock av andra skäl än sådana som utredningen haft att beakta motiverat att ge mervärdeskatten en snävare räckvidd än vad som före-

slagits. Den givna utgångspunkten är att mervärdeskatten skall ha samma omfattning som den allmänna varuskatten och att, som jag anfört i finansplanen, energiskatten skall kvarstå som ett fristående komplement till mervärdeskatten. Denna bör dock få ett vidgat tillämpningsområde. Utvidgningarna bör emellertid begränsas till sådana områden, för vilka en beskattning i ett mervärdeskattesystem ter sig naturlig eller är motiverad av skattetekniska skäl. Även med en sådan begränsad utvidgning av tillämpningsområdet får mervärdeskatten i hög grad generell karaktär.

I linje med nu anförda mera principiella synpunkter på mervärdeskattens allmänna konstruktion ligger den av utredningen inledningsvis behandlade frågan om *skattens tillämpning på importen*. Utredningen föreslår av främst praktiska skäl att skatt inte skall tas ut i sådana fall, där ett skatteuttag vid gränsen skulle vara avdragsgillt i importörens närmast följande mervärdeskatteredovisning. Därmed skulle i huvudsak endast privatimporten bli beskattad i samband med införseln.

Detta förslag, som utredningen själv betraktar som ett avsteg från en strikt tillämpning av mervärdeskatteprincipen, har rönt vissa erinringar vid remissbehandlingen. Det framgår att inställningen till denna lösning nu är mindre positiv än i remissyttrandena över skatteberedningens förslag till samma lösning. Uppfattningen är att förslaget innebär sådan favorisering av importen och sådana risker för skatteförluster, att det inte kan accepteras trots de praktiska fördelarna.

Dessa invändningar mot förslaget på denna punkt förtjänar enligt min uppfattning beaktande. Visserligen betyder förslaget avsevärda rent praktiska fördelar. En allt större andel av vår import kommer att vara undantagen från tull, vilket betyder att tullverkets arbete med varuinförseln i större utsträckning blir begränsad till kontroll och registrering. En generell mervärdebeskattning av importen innebär att i princip alla varor som passerar gränsen skall underkastas en värdering och skattedebitering efter samma grunder som gäller för tullpliktig import. Följden av en sådan tillämpning av mervärdeskatten betyder ökad arbetsbelastning för tullverket och denna kan enligt generaltullstyrelsen inte bemästras utan ökade resurser och ökade kostnader. Jag anser likväl att de framförda synpunkterna av konkurrensteknisk art och riskerna för skattebortfall är av sådan betydelse att mervärdeskatten bör utgå vid i princip all import även om detta medför att ökade resurser krävs för tullverket. Enligt generaltullstyrelsens egna uppskattningar blir det dock fråga endast om en relativt begränsad kostnadsökning, som därtill mer än väl uppvägs av fördelarna för staten av ett skatteuttag redan i samband med införseln.

Jag föreslår således att mervärdeskatten utformas med en i princip generell beskattning av importen och att skatt därvid skall tas ut i samma ordning som gäller för tull och i övrigt enligt samma grunder som gäller vid skattepliktig omsättning inom landet.

En annan fråga av mera principiell natur är om *kostnadsersättning* skall utgå till de skattskyldiga även i mervärdeskattesystemet. Sådan ersättning utgår till s. k. registrerade skattskyldiga till allmän varuskatt enligt en degressiv skala i förhållande till den deklarerade skattepliktiga omsättningen. Ersättningsbeloppet gottskrivs den skattskyldige vid debiteringen av slutlig allmän varuskatt på grundval av den årliga varuskattetaxeringen. Någon ersättning utgår inte till registrerade skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning under 10 000 kr. och ej heller till varuskattepliktiga jordbrukare.

Både utredningen och allmänna skatteberedningen har föreslagit att kostnadsersättning inte skall utgå inom mervärdeskattesystemet. Utredningens skäl härför har redovisats i det föregående. Förslaget har stött på viss kritik vid remissbehandlingen. I första hand företrädare för näringslivet anser att ersättning i minst samma omfattning som nu skall utgå även efter övergången till mervärdeskatt.

Jag har i andra sammanhang uttalat, att kostnader som föranleds av skyldigheten att uppbära och redovisa indirekt skatt till staten i princip bör betraktas som kostnader i verksamheten och kompenseras på samma sätt som andra kostnader. Det är vidare inte möjligt att i praktiken konstruera ett ersättningssystem som ger ersättning motsvarande faktiska kostnader. Ersättningen till de nu varuskatteskyldiga ger ingen sådan kompensation. Den utgår i förhållande till den skattepliktiga omsättningens storlek. Denna konstruktion lämpar sig föga i ett mervärdeskattesystem bl. a. med hänsyn till exportföretagen. Härtill kommer att jag i det följande biträder utredningens förslag att någon taxering till mervärdeskatt inte skall ske utan att i princip samma beskattningsförfarande som nu gäller för punktskatterna skall tillämpas för mervärdeskatten. Därmed föreligger inte möjligheten att som nu sker gottskriva de skattskyldiga kostnadsersättning i efterhand i samband med debitering av slutlig skatt. En kostnadsersättning skulle därför inom mervärdeskattesystemet få lösas genom någon form av direkta avdrag i den löpande skatteredovisningen. På detta sätt var också ersättningen till de varuskatteskyldiga utformad från början. Detta system visade sig dock olämpligt. Felaktiga avdrag gjordes i betydande omfattning och utgjorde en väsentlig anledning för en omläggning av ersättningssystemet.

Det är möjligt att de antydda olägenheterna skulle bli mindre om samtliga skattskyldiga tillerkändes ett fixt och lika stort avdragsbelopp per år. Den ersättning som enligt gällande regler årligen gottskrives de varuskatteskyldiga uppgår till något över 27 milj. kr. Utslaget på i runt tal 170 000 registrerade skattskyldiga motsvarar detta en genomsnittlig ersättning av 160 kr. per år. I mervärdeskattesystemet har man att räkna med drygt 200 000 skattskyldiga rörelseidkare och inemot 200 000 jordbrukare eller totalt ca 400 000 skattskyldiga. I detta system får jordbrukarna anses lika

berättigade till ersättning som övriga skattskyldiga. En ersättning inom ramen för vad som nu utgår och lika fördelad på alla skattskyldiga skulle betyda att var och en av dem skulle få ca 70 kr. för år. Det kan inte anses att ett sådant belopp har någon betydelse som ersättning för bestyret med mervärdeskatten. Skulle å andra sidan ersättning enligt vad nu utgår i genomsnitt även utgå efter omläggningen skulle ersättningsbeloppet stiga till totalt ca 57 milj. kr. och således föranleda ett inkomstbortfall för staten med ytterligare 30 milj. kr. En sådan ökning av ersättningsbeloppet anser jag inte motiverad.

Jag ansluter mig därför till utredningens förslag att någon ersättning inte skall utgå till de skattskyldiga.

Vissa allmänna tillämpningsfrågor

Utredningen

För utformningen och tillämpningen av en generell mervärdeskatt är det framhåller utredningen, av särskild betydelse hur *jordbruket och skogsbruket* inordnas under beskattningen. I varuskattchänseende är jordbrukarna skattskyldiga endast för egna uttag och direkta konsumentförsäljningar av hemmaproducerade jordbruksprodukter. Detta har möjliggjort ett förenklat förfarande för jordbrukarnas skattskyldighet till allmän varuskatt. Övergången till en mervärdeskatt utan några undantag för produkter från jordbruket och skogsbruket ändrar helt dessa näringars ställning. Frågan berör inte endast ett betydande och viktigt konsumtionsområde utan också näringar med ett stort antal driftsenheter.

Enligt utredningens uppfattning måste jordbruket och skogsbruket inordnas under medvärdeskatten på ett sätt som inte medför dubbelbeskattningseffekter på dessa näringars produkter. Från principiell synpunkt kan inte heller erinras mot att jordbruket och skogsbruket i mervärdeskattesystemet underkastas samma skattskyldighet och redovisningsplikt som andra skattskyldiga näringar. De praktiska konsekvenserna härav inger dock betänkligheter, främst med hänsyn till det stora antalet driftsenheter inom dessa näringar.

Skatteberedningen, som förordade skattskyldighet för både jordbruk och skogsbruk enligt de allmänna reglerna, uppskattade antalet skattskyldiga på detta område till ca 200 000. Denna beräkning byggde på siffror från 1961 års jordbruksräkning enligt vilken det fanns ca 233 000 driftsenheter fördelade på ca 208 000 företagsenheter. Utredningen har haft tillgång till aktuellare siffror, dels från 1965 års jordbruksräkning och dels från en av jordbrukets utredningsinstitut (JU) gjord beräkning per den 1 april 1966. Båda dessa källor utvisar en minskning av antalet brukningsenheter från 1961 med i runt tal 30 000 till ca 204 000 enligt jordbruksräkningen och till

ca 185 000 enligt JU:s beräkning. Nedgången faller helt på de mindre enheterna men dessa dominerar dock alltjämt i antal. Även om de allra minsta enheterna skulle kunna undantas från redovisningsskyldighet enligt de allmänna reglerna har man enligt utredningen att i ingångsläget räkna med ca 150 000 skattskyldiga till mervärdeskatt inom jordbruket och skogsbruket.

Ett sådant tillskott av skattskyldiga utöver det tillskott av skattskyldiga rörelseidkare, som övergången till mervärdeskatt nödvändigtvis medför skulle, konstaterar utredningen, innebära en avsevärd administrativ belastning. Omvandlingen av det svenska jordbruket kommer visserligen att medföra en fortsatt nedgång av antalet brukningsenheter. Utredningen erinrar om att 1965 års långtidsutredning beräknat att antalet enheter kommer att nedgå med ytterligare ca 50 000 fram till år 1970. Men även med hänsyn tagen härtill har utredningen i enlighet med syftet med utredningsuppdraget ansett det särskilt angeläget att undersöka möjligheterna att underlätta mervärdeskattens tillämpning på jordbruket och skogsbruket.

Man måste dock ha klart för sig, framhåller utredningen, att varje avsteg från de allmänna principerna för en strikt utformad mervärdeskatt kan få återverkningar i den ena eller den andra riktningen. Speciella regler kan lätt framstå antingen som en fördel eller som en nackdel för dem som berörs därav i jämförelse med dem, som har att följa de allmänna reglerna. En av praktiska skäl motiverad specialreglering bör dock kunna genomföras om den i allt väsentligt tillgodoser kravet på lika behandling av direkt konkurrerande näringsutövare och därtill inte medför ett kumulativt inslag i beskattningen av någon egentlig betydelse.

Både jordbruket och skogsbruket utgör enligt utredningen näringsgrenar, som lätt kan skiljas från andra mervärdeskattepliktiga näringar. Detta gäller även jordbruk och skogsbruk kombinerade med rörelse. Någon direkt konkurrenssituation mellan jordbruk eller skogsbruk och andra näringsgrenar föreligger knappast. Den övervägande delen av produktionen går till förädling eller återförsäljning och den direkta konsumtionsförsäljningen är av blygsam omfattning. De producentkooperativa företagen dominerar helt i fråga om avsättningen av jordbrukets produkter. Detta utgör enligt utredningen väsentliga faktorer för möjligheterna att tillämpa speciella regler för mervärdeskattens tillämpning på jordbruk och skogsbruk.

I ett mervärdeskattesystem kan emellertid, tillägger utredningen, en specialreglering för visst eller viss del av ett beskattningsled inte införas utan hänsynstagande till både föregående och efterföljande led. Det är också med hänsyn härtill som utredningen liksom skatteberedningen avvisat möjligheten att genom undantag från skatteplikt för jordbrukets och skogsbrukets anskaffningar av driftsförnödenheter och anläggningstillgångar begränsa skattskyldigheten för dessa näringar till egna uttag och direkta konsumentförsäljningar. Man har således att utgå från att skatt enligt de all-

männan reglerna träffar allt tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänster för jordbruk och skogsbruk. Med denna givna utgångspunkt gäller frågan att söka åstadkomma ett förenklat förfarande, som erbjuder sådan möjlighet till avlyftning av ingående skatt att en prisbildning utan inslag av kumulativa skatteeffekter kan etableras för alla produkter och tjänster från jordbruket och skogsbruket. Dessa krav måste tillgodoses inte endast i det primära producentledet utan även i efterföljande led, dvs. i första hand för företag som förädlar eller vidareförsäljer jordbrukets och skogsbrukets produkter.

De åtgärder, som i enlighet härmed är tänkbara i syfte att förenkla skattens tillämpning sammanfattar utredningen enligt följande.

1. Näringsidkare med skattepliktig årsomsättning under visst gränsvärde undantas från skattskyldighet och därmed sammanhängande redovisningsskyldighet.

2. Redovisningsskyldigheten begränsas genom rätt för skattskyldiga med skattepliktig omsättning under visst gränsvärde att redovisa skatt med längre intervall än enligt huvudregeln.

3. Skattskyldigheten eller redovisningsskyldigheten begränsas genom schablonmässigt beräknade mervärden eller liknande åtgärder, eventuellt i förening med skattesatsdifferentiering.

Gränsvärde för redovisningsskyldighet. Bestämmelser som medför frihet från skattskyldighet eller redovisningsskyldighet för näringsidkare med verksamhet av liten omfattning ingår enligt utredningen i alla utländska mervärdeskatter och mervärdeskatteförslag. Det är emellertid då fråga om bestämmelser med generell giltighet och inte om någon speciellt för jordbruket avsedd skattskyldighetsgräns. Näringsidkare under skattskyldighetsgränsen har emellertid i regel också möjlighet att frivilligt inträda som skattskyldig i systemet med redovisningsskyldighet enligt de allmänna reglerna. Det förutsätts då att skattskyldighet skall föreligga under viss minimitetid.

Även skatteberedningen föreslog bestämmelser av liknande innebörd. De syftade dock inte till frihet från skattskyldighet utan till frihet från eller begränsning i skyldigheten att redovisa och inbetala mervärdeskatt. Dessa skattskyldiga skulle således kunna ta ut skatt på sina leveranser, men de skulle vara helt eller delvis befriade från skyldighet att inleverera skatten på mervärdet. Härigenom skapades erforderligt underlag för avdragsrätt för leveranser till annan skattskyldig. De aktuella bestämmelserna i beredningens förslag innebar, att redovisningsskyldighet inte skulle föreligga om den skattepliktiga årsomsättningen ej översteg 8 000 kr. Vid omsättning mellan 8 000 och 24 000 kr. skulle som skattepliktig omsättning i skatteredovisningen tas upp ett belopp motsvarande en och en halv gånger den faktiska omsättningen minskad med 8 000 kr. Enligt en kompletterande

bestämmelse skulle länsstyrelsen på särskilda skäl kunna besluta om redovisningsskyldighet även för skattskyldig med skattepliktig årsomsättning under gränsvärdet 8 000 kr. Därmed skapades förutsättning för sådan skattskyldig att genom frivilligt inträde få full avlyftning av ingående skatt, t. ex. när försäljningen huvudsakligen utgörs av skattefri export.

Skatteberedningens förslag var i denna del inte enhälligt. Vissa reservanter förordade i stället en skattskyldighetsgräns vid 3 000 kr. i skattepliktig årsomsättning utan någon upptrappningsregel för skattskyldiga närmast över detta gränsvärde.

Upplysningsvis framhåller utredningen vidare, att undantag från skattskyldighet enligt den danska mervärdeskatten föreligger för näringsidkare, vars skattepliktiga omsättning ej överstiger 5 000 danska kr. för år. Även de franska och västtyska mervärdeskatterna innehåller särskilda regler om skattefria grundavdrag, som begränsar skattskyldigheten för småföretagen. Ingen av dessa regler torde dock, konstaterar utredningen, ha någon större begränsande effekt på antalet skattskyldiga. Detsamma gäller det av reservanterna i skatteberedningen förordade gränsvärdet 3 000 kr. Men inte heller det av beredningens majoritet föreslagna gränsvärdet 8 000 kr. kan förväntas medföra annat än en obetydlig minskning av antalet redovisningspliktiga. Möjligen kan visst bortfall ske i fråga om tillfälligt bedrivna verksamheter.

För att nå praktiska fördelar av någon betydelse måste omsättningsgränsen enligt utredningens mening sättas betydligt högre. Skulle gränsen sättas så hög som 20 000 kr. beräknar utredningen på grundval av visst utredningsmaterial, att ca en tredjedel av brukningsenheterna inom jordbruket och ca 36 000 av nu till allmän varuskatt skattskyldiga rörelseidkare skulle falla under gränsvärdet.

I anslutning härtill uttalar utredningen, att den strukturomvandling som pågår inom hela det svenska näringslivet i och för sig kan sägas öka förutsättningarna för ett relativt högt gränsvärde. Den skatteförmån, som undantag från redovisningsskyldighet innebär, skulle bli närmast av temporär eller övergående natur och komma sådana näringsidkare till godo, som kan förväntas relativt snart antingen upphöra med verksamheten eller också utvidga denna i sådan omfattning att redovisningsskyldighet skulle inträda.

Å andra sidan, fortsätter utredningen, kommer man inte ifrån, att frihet från redovisningsskyldighet ger en skatteförmån, som motsvarar skatten på mervärdet. Är detta stort ger ett högt gränsvärde en förhållandevis stor förmån i det enskilda fallet. Den kan också utnyttjas vid prissättningen och på så vis påverkas konkurrensen. Härtill kommer emellertid, att gränsdragningen också har betydelse för skatteutfallet. Utredningen uppskattar på grundval av visst primärmaterial, bl. a. en i det följande närmare redovisad undersökning rörande mervärdeförhållandena inom jordbruket och skogs-

bruket, att ett gränsvärde för frihet från redovisningsskyldighet vid 20 000 kr. skulle medföra ett totalt skattebortfall av ca 100 milj. kr. vid en skattesats av 15 %. Dock påpekas, att skattebortfallet kommer att sjunka i takt med att de mindre driftsenheterna försvinner. Sett på längre sikt får därför ett gränsvärde för redovisningsskyldigheten allt mindre betydelse för skatteutfallet. Förmånen av ett relativt högt gränsvärde kan emellertid också föranleda krav från de redovisningspliktiga skattskyldiga på en motsvarande skatteförmåga. Skulle detta föranleda ett generellt grundavdrag för alla skattskyldiga blir skattebortfallet betydligt större.

I utländska mervärdeskatter, fortsätter utredningen, förekommer bestämmelser som hindrar näringsidkare som fritagits från skattskyldighet att debitera skatt på sina försäljningar. Följden härav blir, att någon avdragsrätt inte föreligger för i och för sig avdragsgilla inköp från sådan näringsidkare. Då detta skulle leda till kumulativa skatteeffekter föreligger i regel möjlighet för näringsidkare under frigränsen att frivilligt ingå i systemet som skattskyldig enligt de allmänna reglerna.

Utredningen har därför övervägt, om liknande bestämmelser i en svensk mervärdeskatt skulle kunna ha någon betydelse för frigränsens avvägning. Vid en i princip fri prisbildning kan antas, att näringsidkare under frigränsen kommer att ta ut priser som bestäms av konkurrensen mellan de skattskyldiga näringsidkarna. De fritagna näringsidkarna har även intresse av att i vart fall kompensera sig för sin ingående skatt. Priserna torde därför bli desamma oavsett om rätt till skattedebitering föreligger eller ej. Näringsidkarna skulle i båda fallen få en förmån motsvarande skatten på mervärdet. Näringsidkare under frigränsen med försäljning till andra näringsidkare skulle emellertid ha intresse av att gå in i systemet som frivilligt skattskyldig för att ge kunderna avdragsrätt. Jordbrukare under frigränsen skulle sålunda kunna önska gå in i systemet för att tillgodose de efterföljande förädlings- och distributionsledens krav på avdragsgilla skattedebiteringar och därmed eliminera kumulativa skatteeffekter på jordbrukets produkter.

Med hänsyn härtill anser utredningen i likhet med beredningen att en frigräns bör gälla frihet från redovisningsplikt och inte frihet från skattskyldighet. Näringsidkare under frigränsen skall således formellt vara skattskyldiga, men de slipper redovisa och inleverera skatten på mervärdet. Därmed bortfaller i allt väsentligt behovet av möjlighet till frivillig skattskyldighet. Utredningen anser dock rätt till frivilligt inträde i systemet motiverad i sådana fall, då den ingående skattebelastningen normalt alltid kommer att överstiga skatten på omsättningen, t. ex. på grund av skattefri export. Medges sådant inträde bör dock redovisningsskyldighet i princip gälla allt framgent. Möjligheten till frivilligt inträde i mervärdeskattesystemet bör således inte kunna utnyttjas för att ernå kortfristiga extra skatteförmåner.

Mot bakgrund härav anser utredningen att en frigräns, som ger en minskning av de redovisningspliktiga skattskyldiga av någon praktisk betydelse, måste bli hög. Den kan då framstå som en otillbörlig förmån för dem, som skulle kunna tillämpa priser med tillägg för skatt utan att behöva avstå från skatten på mervärdet. Om alla skattskyldiga skulle beredas motsvarande skatteförmån uppkommer ett alltför stort skattebortfall. En sådan åtgärd liksom en upptrappningsregel i syfte att eliminera tröskeleffekter närmast över frigränsen leder dessutom till redovisningstekniska olägenheter. Utredningen finner det därför nödvändigt, att frigränsen sätts vid sådan nivå, att den kan anses godtagbar från rättvisesynpunkt. Gränsen bör därför avpassas så, att man kan bortse från skillnader i mervärden för olika näringsgrenar och att åtgärder för eliminering av tröskeleffekter inte behövs.

En frigräns vid 3 000 kr. som föreslogs av vissa reservanter inom skatteberedningen, anser dock utredningen onödigt låg. En högre frigräns bör kunna godtagas redan från början utan några kompletterande regler för eliminering av tröskeleffekter. Var gränsen kan eller bör sättas blir dock beroende av möjligheterna att genom andra åtgärder åstadkomma förenklingar i mervärdeskattens praktiska tillämpning, speciellt i fråga om det stora antalet driftsenheter inom jordbruket och skogsbruket. Utredningen återkommer därför till denna avvägningsfråga efter den närmast följande behandlingen av möjligheterna att åstadkomma förenklingar genom lättnader i skatteredovisningen och genom schablonmässiga lösningar.

Lättnader i skatteredovisningen. I denna fråga framhåller utredningen inledningsvis att uppördssystemen för omsättningsskatter och andra indirekta skatter allmänt är konstruerade så att skatt redovisas och erläggs löpande för bestämda perioder enligt ett för skatten avpassat deklarationsförfarande. Denna löpande redovisning kan antingen vara definitiv för varje period eller också preliminär i den meningen, att den åtföljs av ett slutligt fastställande av skatten för helt år genom taxering eller annan liknande åtgärd.

För det mervärdeskattesystem, som i princip beslutats för tillämpning inom EEC, gäller som huvudregel att deklaration skall avges för varje månad. Dock förutsättes att redovisning med längre intervall skall kunna medges skattskyldiga med låg skattepliktig omsättning. Den löpande redovisningen skall kompletteras med en särskild årsdeklaration till ledning för en årlig slutavräkning av skatten.

Den danska mervärdeskatten har som huvudregel att deklaration skall avges per kalenderkvartal. Härifrån gäller vissa undantag. Skattskyldiga, som normalt får överskjutande ingående skatt, t. ex. exportföretag, har möjlighet att avge redovisning per månad eller kortare tid för att därmed snabbt kunna få restitution. För jordbrukare och fiskare gäller att redovisning skall avges halvårsvis. Vidare har föreskrivits att skatt inte

skall utgå på inbördes leveranser mellan jordbrukare resp. fiskare. Den löpande redovisningen av mervärdeskatt är att anse som definitiv. Något årligt taxeringsförfarande ingår inte i det danska systemet.

Skatteberedningens förslag byggde på det för den allmänna varuskatten gällande redovisningssystemet med redovisning för perioder om två kalendermånader som huvudregel. Länsstyrelsen skulle dock kunna föreskriva, att deklaration får avse annan längre period upp till helt kalenderår eller annat helt räkenskapsår. Därmed skapades bl. a. förutsättning för eldistributörerna att redovisa mervärdeskatt för elkraft på grundval av avgiftsdebitering enligt verkställda måtaravläsningar hos abonnenterna i överensstämmelse med vad som nu gäller för redovisning av energiskatt på elkraft.

Skatteberedningens förslag i denna del har redan överförs på den allmänna varuskatten. Sedan den 1 januari 1967 gäller sålunda att deklaration för preliminär allmän varuskatt kan avse inte endast period om två månader eller helt år (kalenderår eller annat helt räkenskapsår) enligt dittillsvarande bestämmelser utan även period om fyra eller sex månader. I den proposition, vari dessa ändrade redovisningsregler föreslogs (prop. 1966: 69), uttalades, att årsredovisning normalt borde kunna medges skattskyldig med en skattepliktig omsättning för år räknat upp till 10 000 kr. Därmed borde de nya möjligheterna att redovisa skatt per halvår och fyramånadersperioder allmänt kunna tillämpas för skattskyldiga med skattepliktig årsomsättning upp till 25 000 resp. 35 000 kr. I sådant fall borde de nya reglerna kunna medföra en minskning av totala antalet varuskattedeclarationer med i runt tal 200 000 för år.

Mot bakgrund av denna allmänna översikt konstaterar utredningen att skatteberedningens förslag låg mellan EEC-förslaget med månatlig redovisning som huvudregel och den danska mervärdeskatten med redovisning per kvartal som huvudregel. Månatliga redovisningar ger staten fördelen av en snabb uppbörd och de skattskyldiga fördelen av en snabb avlyftning av över-skjutande ingående skatt. Mot dessa fördelar står besväret för de skattskyldiga att varje månad fullgöra sin deklara-tions- och betalningsskyldighet samt för beskattningsmyndigheterna att övervaka och kontrollera att denna skyldighet fullgörs på rätt sätt. Månatliga redovisningar av en svensk mervärdeskatt skulle jämfört med beredningens förslag innebära en fördubbling av antalet deklara-tioner för år räknat. Den merbelastning detta skulle medföra för såväl de skattskyldiga som myndigheterna synes enligt utredningen mer än uppväga de angivna fördelarna med en snabbare redovisning. I ett läge där det gäller att åstadkomma förenklingar i tillämpningen av en svensk mervärdeskatt bör det därför enligt utredningens mening inte ifrågasättas att på denna punkt ändra beredningens förslag och som huvudregel föreskriva månatlig redovisning. I stället bör övervägas att förenkla tillämpningen genom att som huvudregel föreskriva deklara-tionsredovisning per kvartal.

För det stora antalet skattskyldiga skulle detta betyda fyra deklARATIONER per år i stället för sex. Enbart för rörelseidkarna kan detta beräknas minska totala antalet deklARATIONER för år med ca 200 000. För staten skulle emellertid uppbördens förskjutning med i genomsnitt en månad. De skattskyldiga skulle få en ökad skattecredit men samtidigt skulle skattskyldiga med över-skjutande ingående skatt få en försenad avlyftning av den ingående skatten.

En förlängning av redovisningsperioden betyder i normalfallet ökad betalningsplikt. Vidtages ej andra åtgärder har man dessutom att räkna med en högre skattesats för mervärdeskatten än vad som gäller för den allmänna varuskatten för att staten skall erhålla oförändrad skatteintäkt. Man kan därför få en betalningsplikt i mervärdeskattesystemet som motsvarar nuvarande betalningsplikt för den allmänna varuskatten.

Med hänsyn till det nu anförda anser utredningen övervägande skäl tala för att deklARATIONSperioden enligt huvudregeln skall utgöra två månader. Möjligheten för länsstyrelserna att föreskriva annan längre redovisningsperiod bör kvarstå och också utnyttjas i möjlig mån. Uttalandena i prop. 1966: 69 bör enligt utredningen kunna tjäna till vägledning för medgivanden till redovisning per halvår eller fyra månader även vid en mervärdeskatt. Då avsteg från redovisning enligt huvudregeln måste baseras på en individuell prövning, bör det också vara möjligt att tillämpa olika omsättningsgränser för skilda näringsgrenar. Dessa möjligheter till differentierad deklARATIONSfrekvens anser utredningen kunna ge i princip samma praktiska fördelar i ett mervärdeskattesystem som i fråga om den allmänna varuskatten.

Det bör emellertid också beaktas, fortsätter utredningen, att skattebehandlingens förslag utformats med en enhetlig respittid för såväl deklARATIONER som betalningspliktens fullgörande i överensstämmelse med den ordning som gäller för den allmänna varuskatten. Systemet innebär att deklARATIONER avges samtidigt med att skatten erläggs genom girering. Detta överensstämmer, framhåller utredningen, med den allmänt vedertagna principen att uppbörd av indirekt skatt skall ske i anslutning till tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Avsteg från denna princip kan emellertid diskuteras. Utredningen påpekar sålunda att det vid utformningen av den danska mervärdeskatten diskuterades ett redovisnings-system som gick ut på att deklARATIONER skulle avges för helt år och enligt denna upplupen skatt skulle få erläggas genom delbetalningar i efterhand inom viss tidrymd. Ett sådant system, begränsat till jordbrukarna, skulle enligt utredningen kunna utformas i nära överensstämmelse med det nu för dessa gällande enklare redovisningsförfarandet för den allmänna varuskatten. Det skulle emellertid enligt utredningens mening innebära en så stor förmån för jordbrukarna i jämförelse med övriga skattskyldiga att det inte kan förordas trots sina praktiska förtjänster.

Det finns emellertid, framhåller utredningen, möjlighet att utforma

systemet så att det bättre tillgodoser kravet om en beskattning på lika villkor. Lösningen skulle närmast kunna liknas vid det s. k. B-skattesystem, som i inkomstbeskattningshänseende gäller för rörelseidkare. För mervärdeskatten skulle ett sådant system kunna utformas så, att preliminär skatt erläggs löpande under året enligt ett på förhand fastställt mervärde, som applicerats på senast taxerad skattepliktig årsomsättning. Efter varje beskattningsårs utgång avges en årsdeklaration och i denna avräknas den upplupna skatten enligt faktisk omsättning och faktisk ingående skatt mot den erlagda preliminära skatten. Skillnadsbeloppet betalas samtidigt med att deklarationen avges. Framkommer överskjutande ingående skatt restitueras denna enligt de allmänna reglerna.

Ett på detta sätt utformat system ger ingen otillbörlig skatteförmån. Skatt betalas löpande under året och en slutlig deklarationsmässig reglering sker för varje beskattningsår. De löpande betalningarna kräver ingen deklaration. Det krävs dock särskilda fastställelsebeslut angående preliminärbetalningarna för varje skattskyldig som omfattas av systemet. En förutsättning för systemet är också att mervärdeförhållandena är någorlunda ensartade så att det fastställda mervärdet ger ett någorlunda realistiskt resultat. Även om så är fallet genomsnittligt sett har man emellertid att räkna med betydande variationer i de enskilda fallen. Det kan då framstå som stötande för en skattskyldig att få erlägga preliminär skatt under ett helt år trots att han vet att han får en överskjutande ingående skatt, som kan bli restituerad först in på det följande året. Det torde därför vara nödvändigt med regler, varigenom den löpande betalningsplikten kan jämkas. I ett mervärdeskattesystem föreligger risk för att jämningsfallen blir många med en betydande administrativ belastning som följd. Kravet på en snabb avlyftning av överskjutande ingående skatt kan inte heller tillgodoses på annat sätt än genom rätt att gå in som skattskyldig med full redovisningsplikt.

Nu antydda förhållanden gör enligt utredningens mening, att systemet har ett begränsat tillämpningsområde. De större jordbruket torde få ställas utanför och man har att räkna med att även åtskilliga mindre eller medelstora enheter har intresse av att få redovisa skatten förlöpande enligt det fullständiga deklarationsförfarandet.

Systemet kräver dessutom att samtliga jordbrukare registreras såsom skattskyldiga. Beskattningsmyndigheterna slipper visserligen från kontrollen av en mängd deklarationer, men övervakningen av att betalningsplikten fullgörs blir i princip densamma som övervakningen av att deklarationsplikten fullgörs. Vidare har man att beakta den slutliga fastställelsen av skatten. De praktiska fördelarna med det diskuterade systemet är därför enligt utredningen begränsade, även om de blir mera betydande om taxeringen och den därpå följande slutavräkningen slopas. Utredningen anser därför ställningstagandet till ett system enligt dessa riktlinjer för jord-

bruket och skogsbruket bör göras beroende av möjligheterna att genom någon annan schablonmässig lösning åstadkomma ett enklare beskattningsförfarande.

Schablonmetod för jordbruk och skogsbruk. Frågan gäller, framhåller utredningen, om det är möjligt att genom någon form av schablon avlyfta den ingående skatten på ett annat och enklare sätt än som erbjuds genom avdragsrätten vid fullständig deklara-tionsredovisning och utan att detta medför någon kumulativ skatteeffekt på jordbrukets och skogsbrukets produkter i efterföljande beskattningsled och för konsumenterna.

Normalt har man att räkna med att varje skattepliktig verksamhet ger affärsmässig vinst. Härav följer emellertid inte, att det automatiskt uppkommer ett skattemässigt mervärde för varje räkenskapsår eller skatte-redovisningsperiod. Eftersom detta mervärde framkommer såsom skillnaden mellan skatten på omsättningen för varje redovisningsperiod och den ingående avdragsgilla skatten på inköpen under samma period kan det variera högst väsentligt från period till period. Mervärdet påverkas nämligen av förändringar i lagerhållningen av omsättningsvaror, råvaror, halvfabrikat och annat material samt av säsongmässiga variationer i om-sättningen, speciellt om anskaffningarna av driftsförnödenheter m. m. har en däremot avvikande säsongmässighet. Sistnämnda förhållande gäller bl. a. för jordbruket och skogsbruket. Anskaffningar av investeringskaraktär står inte heller i något direkt förhållande till den aktuella omsättningen. Med omedelbar och full avdragsrätt för ingående skatt kan det skatte-mässiga mervärdet för viss period bli lågt eller t. o. m. negativt, oaktat omsättningen ligger på normal eller hög nivå.

Dessa förhållanden talar enligt utredningen för att redovisningsförfarandet bör utformas så att betalningsplikten motsvarar det faktiska skatte-mässiga mervärdet för varje period och att överskjutande ingående skatt snabbt avlyfts genom restitution. Detta mera kortsiktiga resonemang bör emellertid inte tillmätas sådan vikt att det omöjliggör tillämpningen av schablonmässiga lösningar, som ger praktiska fördelar och dessutom sett på längre sikt tillgodoser kravet på neutralitet i beskattningen.

Utomlands har ingående diskuterats om den ingående skatten på in-vesteringar i maskiner, andra inventarier och anläggningar bör vara ome-delbart avdragsgill med hela beloppet eller fördelas över anskaffningarnas ekonomiska livslängd genom årliga avdrag motsvarande skatten på av-skrivningarnas andel av anskaffningskostnaden. En avdragsrätt i förhål-lande till avskrivningarna kan sägas eliminera den ingående skatten på de anläggningstillgångar, som tagits i anspråk eller förbrukats för att åstadkomma de egna skattepliktiga prestationerna. För att eliminera ett kumulativt inslag i beskattningen behövs därför ingen omedelbar och full-ständig avdragsrätt för den ingående skatten.

Detta resonemang finner utredningen i och för sig riktigt. En till avskrivningarna anknuten avdragsrätt för ingående skatt på investeringar i olika anläggningstillgångar skulle emellertid medföra väsentliga olägenheter i tillämpnings- och kontrollhänseenden. Utredningen anser därför liksom skatteberedningen, att praktiska skäl talar för att avdragsrätten i princip bör gälla hela den ingående skatt, som belöper på varje redovisningsperiods avdragsgilla anskaffningar. Det är emellertid enligt utredningen av intresse att konstatera, att även en fördelning i tiden av avdragsrätten för investeringarna ger en fullständig eliminering av den ingående skatten och därmed ingen egentlig kumulativ skatteeffekt. Under sådana förhållanden bör det vara möjligt att bortse från de periodiska variationerna i det skattemässiga mervärdet, som föranleds av avdragsrättens konstruktion, och i stället utforma ett system som knyter an till det affärsmässiga mervärdet i den meningen att det erbjuder en avlyftning av den ingående skatten på investeringarna i takt med att dessa konsumeras eller omsätts i verksamheten.

Om variationerna i den skatt som berättigar till avdrag på detta sätt utjämnas i tiden skulle den skatt som betalas för varje period kunna sägas motsvara skatten på det affärsmässiga mervärdet eller bruttovinsten. En redovisning av mervärdeskatt på grundval av bruttovinsten för den skattepliktiga verksamheten skulle dock enligt utredningen medföra praktiska tillämpningssvårigheter och innebär därför ingen lösning, som ger några praktiska fördelar. Systemet kan emellertid utvecklas vidare på ett sätt, som enligt utredningens mening kan erbjuda en sådan lösning.

Om bruttovinsten, dvs. det affärsmässiga mervärdet, utgör 50 % skulle, uttalar utredningen, en reducering av den annars gällande skattesatsen till hälften ge en utgående skatt beräknad på omsättningen, som skulle vara tillräcklig för att uppväga den ingående skatt enligt den allmänna skattesatsen som belastat verksamheten. På längre sikt skulle detta innebära en fullständig utjämning av in- och utgående skatt. Man bör därför kunna gå ett steg längre och förklara, att skattskyldighet visserligen föreligger, men att den, som äger tillämpa den reducerade skattesatsen, varken behöver registreras såsom skattskyldig eller omfattas av deklaraionsplikten. Näringsidkaren skulle formellt vara inordnad under mervärdeskatten med rätt och skyldighet att ta ut skatt på sina skattepliktiga prestationer. Reellt skulle han emellertid stå utanför systemet. Skatten på egen omsättning beräknad enligt den reducerade skattesatsen skulle han få behålla för att kompensera sig för sin ingående skattebelastning och då det förutsätts att avvägningen av skattesatsen ger full kompensation på längre sikt föreligger inget skäl till restitution, om det något år skulle uppstå en överskjutande ingående skatt, t. ex. på grund av mera betydande investeringar.

Ett system med skattesatsdifferentiering av angivet slag medför inte, konstaterar utredningen, någon reducering av den slutliga skatten på kon-

sumtionen. Möjligheten att tillämpa en skattesatsdifferentiering i angivet syfte utan att totala skatteeffekten påverkas är dock begränsad till skattskyldiga, som avyttrar sina produkter till andra skattskyldiga. Effekten blir då endast den, att den skattskyldige kunden från skatten på egen omsättning enligt den allmänna skattesatsen får en avdragsrätt enligt den reducerade skattesatsen för ifrågavarande inköp. I närmast efterföljande led får man samma beskattningsresultat som om ingen skattesatsdifferentiering förekommit. Den enda skillnaden blir, att man i det efterföljande ledet tar över en del av den betalningsplikt som skulle åvila leverantören.

En utjämning mellan in- och utgående skatt på sätt som nu angetts kan också ernås genom en reduceringsregel av det slag, som kommit till användning för att begränsa effekten av den allmänna varuskatten för bl. a. serveringsrörelser och näringslivets maskininvesteringar. I stället för en skattesatsdifferentiering innebär en sådan reduceringsregel att den allmänna skattesatsen tillämpas på en reducerad skattepliktig omsättning. Om reduceringen av omsättningen motsvarar det beräknade mervärdet blir resultatet detsamma som om en på motsvarande sätt reducerad skattesats tillämpas på den faktiska omsättningen.

Som kommer att redovisas i det följande föreslår utredningen reduceringsregler av angivet slag för mervärdeskattens tillämpning på fastighetsområdet. Utredningen anser därför, att lösningar i syfte att helt utjämna in- och utgående skatt utformas på samma sätt.

Om en förenkling av beskattningsförfarandet enligt dessa riktlinjer skall medföra praktiska fördelar av betydelse måste det enligt utredningen kunna tillämpas på ett större antal skattskyldiga. Därvid måste systemet grundas på en schablonmässig omsättningsreducering, baserad på beräkning av de genomsnittliga vinstförhållandena hos berörda skattskyldiga. Givet är att en sådan schablon sällan eller aldrig ger ett fullt riktigt resultat i det enskilda fallet. Skillnader i mervärdets storlek mellan olika näringsgrenar begränsar också möjligheten att använda schablonmässiga lösningar av angivet slag. Flera olika reduceringsregler komplicerar dessutom skattens tillämpning.

Sådana schabloner har därför, konstaterar utredningen, en begränsad tillämpning och bör komma till användning endast om de praktiska fördelarna i fråga om begränsningen i redovisningsskyldigheten är av verklig betydelse. Utredningen har därför endast ansett sig böra undersöka möjligheterna att tillämpa systemet på jordbruk och skogsbruk.

Båda dessa näringsgrenar kan enligt utredningen karaktäriseras som primärproduktion. Till den alldeles övervägande delen går produktionen för vidare bearbetning eller vidare försäljning hos andra skattskyldiga. Det föreligger därför förutsättningar för schablonens tillämpning. Denna bör också underlättas av att avnämarna i betydande utsträckning är med producenterna lierade företag, som redan i det avräkningssystem som tilläm-

pas gentemot producenterna bör ha möjligheter att rationellt lösa den redovisningstekniska sidan. Producenternas egna uttag och direkta konsumentförsäljningar är dessutom numera av så liten omfattning att beskattningen därav bör kunna ske inom schablonens ram.

Utredningen meddelar, att den haft kontakter med Sveriges lantbruksförbund angående mervärdeskattens tillämpning på jordbruket. Därvid tillhandahölls utredningen material avseende en undersökning som jordbrukets utredningsinstitut verkställt i syfte att belysa jordbrukets mervärdet förhållanden. Undersökningen, som byggde på uppgifter från en utredning av jordbrukets taxerade inkomster och utgifter m. m. år 1963, avsåg förhållandena för enheter i olika storleksklasser och odlingsområden med specificering på både jordbruk och skogsbruk.

Av undersökningen framgick att mervärdet förhållandena är helt annorlunda för jordbruk än för skogsbruk. Materialet utvisade sålunda ett ungefär dubbelt så stort mervärde för skogsbruket som för jordbruket. Å andra sidan förelåg enligt materialet relativt små variationer i mervärde för de båda näringsgrenarna var för sig. Oavsett brukningsenhetens storlek och geografiska läge låg det genomsnittliga mervärdet för jordbruk vid ca 40 % och för skogsbruk vid ca 80 %. Endast i några delar utvisade materialet några större avvikelser från dessa procenttal. Med hänsyn till denna enhetlighet i fråga om mervärdet förhållandena borde enligt utredningens mening förutsättningar finnas för tillämpning av den nu aktuella schablonlösningen.

Det måste emellertid beaktas, att materialet återspeglar de genomsnittliga förhållandena. Det ger ingen uppfattning om variationerna i de enskilda fallen, vilka kan vara betydande. De individuella mervärdena kommer även att påverkas av hur råvaruförsörjningen och andra anskaffningar sker. Inköpsråvaror o. d. från återförsäljare blir inköpen skattebelagda. Detta blir inte fallet om råvaruförsörjningen kan ske genom uttag från egen produktion. Införs en reduceringsregel kommer inköp från annan jordbrukare att beskattas lägre än inköp från annan leverantör. Detta innebär att schablonen kan få vissa konkurrensmässiga verkningar, som inte skulle uppkomma vid skattskyldighet och redovisningsplikt enligt de allmänna reglerna.

Utredningen anser därför, att en schablon, som bygger på de genomsnittliga förhållandena, inte kan tillämpas på hela jordbruket och skogsbruket utan måste begränsas till de mindre enheterna för vilka man kan räkna med att avvikelserna från det schablonmässigt fastställda mervärdet är av relativt liten beloppsmässig storlek. Det behöver då inte befaras, att schablonen ger en skatteförmån, som gör att de mindre lönsamma enheterna blir bestående av skatteskal. Ej heller behöver man då räkna med några allvarliga konkurrensmässiga störningar.

Med hänsyn härtill är det utredningens uppfattning, att en schablon av detta slag endast bör ifrågakomma för brukningsenheter inom jordbruk och

skogsbruk med en skattepliktig årsomsättning upp till ca 40 000 kr. Detta kan förväntas innebära, att alla brukningsenheter under 15 hektar åkerareal skulle falla inom schablonens tillämpningsområde och att sålunda drygt två tredjedelar av samtliga jordbruk skulle undantas från deklara- tionsplikt.

Genom att jordbruk och skogsbruk har så olika mervärden är det emeller- tid enligt utredningen inte möjligt att tillämpa en enhetlig reduceringsre- gel för båda dessa näringsgrenar. Denna komplikation anses dock inte ut- göra något hinder för schablonlösningen. Produkter från skogsbruket och jordbruket går skilda vägar. Endast undantagsvis torde skattskyldig i när- mast efterföljande led vara köpare av både jordbruks- och skogsprodukter. I detta led behöver man därför normalt endast räkna med avdragsrätt en- ligt en reduceringsregel vid sidan av avdragsrätt utan någon reducering.

Vid en begränsning av schablonens tillämpningsområde till enheter med en skattepliktig årsomsättning under ca 40 000 kr. bör mervärdena en- ligt utredningens mening kunna bestämmas till 40 % för jordbruk och till 80 % för skogsbruk. Detta betyder, att skatt enligt den allmänna skattesat- sen skulle beräknas på 60 % av den faktiska omsättningen av jordbruks- produkter och på 20 % av den faktiska omsättningen av produkter från skogsbruk. Den i enlighet härmed reducerade skatten skulle inte inlevereras av jord- och skogsbrukarna utan blott gälla för rätt till avdrag för skatt på inköp från jordbruk och skogsbruk i närmast efterföljande beskattnings- led.

Utredningen övergår därefter till frågan, om reduceringsreglerna bör gälla generellt för alla jordbruk och skogsbruk eller endast för de enheter som skulle falla inom schablonens tillämpningsområde. Med generella re- gler kan de, som uppköper jordbrukarnas produkter för vidare bearbetning eller återförsäljning, räkna med samma ingående skatt på samtliga sina inköp från producenterna. Ingen skillnad behöver göras för inköp från deklara- tionspliktiga eller inte deklara- tionspliktiga producenter. En nack- del med att tillämpa reduceringsreglerna även för de stora enheterna kan möjligen vara, att en viss ökning av restitutionsfallen uppkommer. Vis- sa konkurrensnedvridande effekter kan också uppkomma genom att det kan bli förmånligare att köpa t. ex. vissa driftsförnödenheter från annan jordbrukare än från leverantör utanför jordbruket. Å andra sidan, konstate- rar utredningen, skulle en begränsning av reduceringsreglernas tillämp- ning till de enheter, som omfattas av schablonen, medföra betydande prak- tiska olägenheter för uppköparna av jordbrukets och skogsbrukets pro- dukter och därmed inte endast olägenheter i redovisningshänseende utan också i kontrollhänseende. Då en generell giltighet av reduceringsreglerna i allt väsentligt skulle undanröja sådana olägenheter utan att andra nack- delar av betydelse kan förväntas uppkomma, förordar utredningen denna lösning.

Kvar står emellertid enligt utredningen spørsmålet hur man skall förfara i de fall då den som bedriver jordbruk eller skogsbruk även driver rörelse. Utredningen erinrar om att skatteberedningen som allmän regel föreslog, att skattskyldig som driver mer än en sådan verksamhet, som enligt kommunalskattelagen är att anse som självständig förvärvskälla, skulle kunna räkna verksamheterna som en enda i mervärdeskattehänseende och sålunda avge en gemensam skatteredovisning. Samtidigt som härigenom viss minskning av redovisningarna ernås undgår man avdragsgilla skattedebiteringar på vad som kan betraktas som interna leveranser.

Utredningen biträder detta förslag men anser att reglerna vid en schablonbeskattning av det mindre jordbruket och skogsbruket skall kompletteras med bestämmelser om att reduceringsreglerna gäller även för externa leveranser från dessa näringar av skattskyldig som registrerats som rörelseidkare.

Den skattepliktiga omsättningen i jordbruk och skogsbruk kan emellertid, fortsätter utredningen, omfatta även annat än försäljning och uttag av egna produkter utan att därför även rörelse föreligger. Skattskyldighet enligt de allmänna reglerna kommer även att omfatta försäljning av inventarier, som anskaffats för skattepliktig verksamhet och sålunda även realisationer av anläggningstillgångar i jordbruk och skogsbruk. Inom dessa näringar utförs dessutom tjänster, som omfattas av skatteplikten, t. ex. transporter och maskinuthyrning.

Reduceringsregeln får som redan antytts till effekt att det kan bli förmånligare för jordbrukare att göra sina inköp hos andra jordbrukare än hos rörelseidkare. Med hänsyn till kravet på konkurrensneutralitet i beskattningen bör därför enligt utredningen gälla att den för jordbruk avsedda reduceringsregeln skall tillämpas på inventarieförsäljningar och tjänsteprestationer från skogsbruk.

Ytterligare ett av utredningen behandlat spørsmål rörande schablonbeskattningen är, om friheten från redovisningsplikt för de mindre enheterna skall betraktas som ett obligatorium. För att nå de praktiska fördelar som åsyftas bör så vara fallet. Dock kan det enligt utredningen vara motiverat att i vissa fall medge rätt att inträda som redovisningspliktig skattskyldig, oaktat omsättningen ligger under gränsvärdet, t. ex. när verksamheten mera väsentligt avviker från normalt bedrivet jordbruk eller skogsbruk och då mera betydande investeringar görs i syfte att öka produktionen, vilken därigenom kan beräknas komma över omsättningsgränsen för schablonen redan samma eller nästföljande år.

Slutsatser. Liksom skatteberedningen föreslår utredningen i syfte att underlätta mervärdeskattens praktiska tillämpning, att gemensam skatteredovisning skall kunna lämnas för flera av samma ägare bedrivna självständiga verksamheter samt att skatteredovisningen skall kunna ske med längre

intervaller än enligt huvudregeln för skattskyldiga med mindre omsättning. Det är härvidlag frågan om bestämmelser med generell giltighet.

En ytterligare förenkling av mervärdeskattens tillämpning speciellt med avseende på jordbruket och skogsbruket är emellertid enligt utredningens mening både önskvärd och möjlig. Detta kan ske både genom ett förenklat uppbördssystem i stil med det för inkomstbeskattningen gällande s. k. B-skattesystemet och genom en på reduceringsregler baserad schablonbeskattning. Ingen av dessa lösningar kan visserligen sägas vara helt invändningsfri, men de ger båda praktiska fördelar som är väsentligt större än de nackdelar, som kan antagas uppkomma i t. ex. konkurrenshänseende.

Alternativet med ett förenklat uppbördssystem ger praktiska fördelar för de skattskyldiga både i redovisnings- och avdrags hänseende. Även för beskattningsmyndigheterna bör ett förenklat uppbördssystem medföra fördelar. Den löpande övervakningen och kontrollen av skatteredovisningen bör sålunda bli enklare. Denna fördel uppvägs emellertid av andra arbetsuppgifter. Alla de skattskyldiga, som skulle omfattas av det enklare systemet, måste registreras och för varje sådan skattskyldig skall före ingången av varje nytt beskattningsår fattas särskilt beslut om den skatt som skall erläggas vid den löpande redovisningen för det året. Jämknings- och avdragsbeslut måste kunna ske.

Den alternativa schablonlösningen ger den väsentliga fördelen, att alla, som faller inom schablonens tillämpningsområde, reellt är skattskyldiga men formellt står utanför systemet. Dessa skattskyldiga behöver inte registreras, de behöver inte avge någon skatteredovisning och någon slutavräkning blir inte aktuell. Å andra sidan kan en generell giltighet för de reduceringsregler, som schablonbeskattningen bygger på, medföra viss ökning av restitutionfallen. Omsättningsförhållandena kan vidare ändras så att gränsvärdet för schablonens tillämpning över- eller underskrids. Problemen härmed bör dock kunna lösas utan större olägenheter. Detsamma gäller, då skäl föreligger för undantag från schablonens tillämpning.

Utredningens uppfattning är att schablonlösningen från skatteteknisk synpunkt bör ges företräde framför alternativet med ett förenklat uppbördssystem. Förslaget är därför också utformat med en schablonmässig beskattning av jordbruk och skogsbruk enligt de redovisade riktlinjerna för detta alternativ.

I anslutning härtill framhåller utredningen, att den ansett sig böra avvisa ett från lantbrukets skattedelegation i yttrande över skatteberedningens betänkande framfört förslag, att det värde av bostadsförmån, som jordbrukaren har att uppta såsom intäkt i sin självdeklaration, även skulle inräknas i den skattepliktiga omsättningen för mervärdeskatten.

Den förordade schablonlösningen innebär, tillägger utredningen avslutningsvis, att samtliga jordbruk och skogsbruk trots friheten från redovisningsplikt för de mindre enheterna är fullt skattskyldiga. Schablonen byg-

ger på en genomsnittlig utjämning av in- och utgående skatt och den ger därför inte samma skatteförmån som frihet från redovisningsskyldighet. Skattskyldig under gränsvärdet för sådan frihet får behålla skatten på det egna mervärdet, medan den som omfattas av schablonen endast får täckning för den ingående skatten.

Om man accepterar schablonlösningen för jordbruket och skogsbruket kan det vara berättigat att kräva att en för andra näringsidkare gällande frigräns skall vara så låg att skatteförmånen blir obetydlig. Utredningen föreslår därför att generell frihet från redovisningsplikt för rörelseidkarna skall föreligga om den skattepliktiga årsomsättningen inte överstiger 6 000 kr. Detta gränsvärde ger visserligen endast en obetydlig begränsning av antalet redovisningspliktiga skattskyldiga. Mot detta står emellertid de fördelar som schablonen i stället erbjuder.

Remissyttrandena

Den allmänna uppfattningen bland remissinstanserna är, att jordbruket och skogsbruket måste inordnas under mervärdeskatten på ett sätt som tillgodoser kravet på en neutral beskattning i både konsumtions- och konkurrenshänseende. Man anser också liksom utredningen att detta inte kan åstadkommas på annat sätt än att dessa näringar omfattas av skattskyldigheten. Med hänsyn till det stora antalet driftsenheter på detta område understrykes dock angelägenheten av att möjligheterna till en enkel och praktisk utformning av skatten tas till vara. Det är därför naturligt, att den av utredningen föreslagna schablonlösningen i syfte att underlätta skattens tillämpning på det mindre jordbruket och skogsbruket tilldragit sig särskilt intresse. Meningarna om detta förslag är dock delade.

De remissinstanser, som ansluter sig till förslaget om en schablonmässig beskattning av det mindre jordbruket och skogsbruket, fäster särskilt avseende vid de fördelar man därmed vinner i redovisnings- och administrationshänseende. Även om den föreslagna lösningen inte anses helt invändningsfri i bl. a. neutralitetshänseende bedöms fördelarna vara så stora, att förslaget anses böra omsättas i praktiken. Ett flertal remissinstanser är dock tveksamma om förslaget är tillräckligt underbyggt. Man erinrar om att jordbrukets utredningsinstitut riktat kritik mot förslaget under åberopande bl. a. att det material, som schablonen baserats på, inte ger underlag för så långtgående slutsatser som utredningen dragit. Visserligen finner man det svårt att bedöma frågan, men man anser dock mindre tillfredsställande att schablonen bygger på genomsnittliga mervärden från endast ett driftsår. Vissa remissinstanser förordar därför att mervärdeförhållandena inom jordbruket och skogsbruket klarläggs ytterligare genom en undersökning, som omspänner flera år och som därtill visar spridningen i mervärdeförhållandena för driftsenheter inom olika storleksklasser och odlingsområden. På grund-

val härav bör schablonen bestämmas. Uttalanden av denna innebörd görs av bl. a. *kammarrätten*.

De anförda förhållandena åberopas emellertid också för att avvisa schablonlösningen till förmån för annan utformning av skatten för jordbruket och skogsbruket. *Lantbrukets skattedelegation* liksom andra företrädare för nämnda näringar avvisar således den föreslagna schablonlösningen helt. Den ger nämligen enligt delegationen inte ett nöjaktigt resultat. Man pekar på att den bygger på medelvärden, som saknar motsvarighet i praktiken och som dessutom i fråga om skogsbruket är oriktiga. Som exempel härpå anges att schablonen ger olika effekt vid olika former av skogsavverkning och att den inte beaktar variationer i skogspriserna mellan olika år. Delegationen anser därför, att schablonen inte tillgodoser neutralitetsaspekterna vare sig inom näringarna eller i jämförelse med rörelseidkarna. Man har dessutom att räkna med tillämpningssvårigheter vid tillfälliga överskridanden av gränsvärdet för frihet från redovisningsskyldighet. Med hänsyn härtill avvisas schablonlösningen och i stället förordas en allmän redovisningsskyldighet för skattskyldiga inom jordbruket och skogsbruket. Redovisningen för dessa näringar men också för rörelseidkarna bör dock kunna ske enligt ett förenklat deklara-tions- och uppbördsförfarande.

Delegationen föreslår, att deklaration för mervärdeskatt skall upprättas i samband med inkomstdeklarationen. Samtidigt erläggs preliminär skatt med en sjättedel av totalbeloppet enligt deklarationen och därefter en sjättedel under varje ordinarie uppbördsstermin under uppbördsåret. På detta sätt bör enligt delegationen skatteredovisningen kunna ske för lantbruk och rörelse med en skattepliktig årsomsättning upp till 100 000 kr. Därmed skulle man ernå en betydande minskning av antalet deklarationer. Skulle det antydda förslaget med uppbörd av preliminär skatt inte anses lämpligt förordar delegationen i förenklande syfte att alla skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning under 30 000 kr. får redovisa skatt en gång om året. För skattskyldiga med större skattepliktig årsomsättning men ej över 200 000 kr. bör redovisning få ske för perioder om fyra månader. Redovisning för perioder om två månader skulle ske av övriga skattskyldiga. Utredningens förslag om redovisning även för perioder om sex månader bör enligt delegationen utgå. Med hänsyn till semestertiden anses det opraktiskt med skatteredovisning per halvårsskifte.

Näringslivets skattedelegation ställer sig också tveksam till schablonlösningen med hänsyn till dess brister i neutralitetshänseende. Det är dock angeläget att ett förenklat system kan komma till användning med hänsyn till det stora antalet mindre lantbruksenheter, som därtill kan förväntas bortfalla under de närmaste åren. Det bör därför enligt delegationen övervägas att införa ett system i stil med det av utredningen diskuterade alternativet med uppbörd motsvarande det i inkomstskattehänseende tillämpade B-skattesystemet.

Även riksskattenämnden ifrågasätter lämpligheten av schablonlösningen. Nämnden anser, att betydande praktiska fördelar nås enbart genom att man tar till vara möjligheterna att medge rätt till skatteredovisning med större intervall än enligt huvudregeln.

Liknande synpunkter förs fram i andra remissyttranden, bl. a. av ett flertal länsstyrelser.

Man har således vid remissbehandlingen uppmärksammat möjligheterna att genom lättnader i skatteredovisningen förenkla tillämpningen av en mervärdeskatt, inte endast i fråga om jordbruket och skogsbruket utan även i fråga om rörelserna. Uttalandena härom sker med utgångspunkt från de av utredningen föreslagna reglerna rörande deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Man ansluter sig således allmänt till den av utredningen föreslagna huvudregeln, enligt vilken skatt skall redovisas fortlöpande för perioder om två månader. Ingen föreslår en längre period för huvudregeln. I några yttranden anses dock att det bör föreligga möjlighet för skattskyldiga, som normalt kommer att redovisa överskjutande ingående skatt, t. ex. exportföretag, att få redovisa skatt per månad för att därmed snabbare få restitution. Uttalanden härom görs av bl. a. *näringslivets skattedelegation* och *Sveriges grossistförbund*. I övrigt föreslås ingen ändring av de av utredningen föreslagna reglerna rörande deklARATIONSSKYLDIGHETENS fullgörande, om man bortser från att lantbrukets skattedelegation som tidigare nämnts finner det olämpligt med redovisningsperioder om sex månader.

Oavsett inställningen till den föreslagna schablonlösningen för det mindre jordbruket och skogsbruket delar remissinstanserna utredningens uppfattning att de mindre rörelserna bör undantas från redovisningsskyldighet. Liksom utredningen anser man också att gränsen för detta undantag bör vara relativt låg och att det därför inte kan påräknas att antalet redovisningspliktiga skattskyldiga blir så mycket mindre. Man finner allmänt att det av utredningen föreslagna gränsvärdet 6 000 kr. i skattepliktig årsomsättning är väl avvägt. I något fall förordas dock ett lägre gränsvärde. Sålunda anser *SHIO* att undantaget bör gälla endast skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning ej över 3 000 kr. Tilläggas kan också att förslaget om möjlighet för skattskyldig under frigränsen att gå in i systemet som redovisningspliktig biträts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen.

Departementschefen

Under den givna förutsättningen att mervärdeskatten liksom den allmänna varuskatten skall omfatta hela livsmedelsområdet är det av största vikt att mervärdeskattesystemet inte leder till en kumulativ beskattning av livsmedelskonsumtionen. Såväl skatteberedningen som utredningen har kommit till den uppfattningen att de bästa garantierna härför är att jordbruket

och därmed också skogsbruket inryms under mervärdeskattesystemet. Även konkurrensskäl kan åberopas för en sådan ordning. Utredningarna har också enligt min mening klart visat att det inte finns något alternativ härtill.

Man har således att utgå från att både jordbruket och skogsbruket måste inordnas under skattskyldigheten till mervärdeskatt. Detta medför emellertid ett avsevärt tillskott av skattskyldiga i det nya systemet. Utredningen beräknar detta tillskott till minst 150 000 i ett aktuellt initialskede. Om dessa skattskyldiga underkastas samma redovisningsskyldighet som rörelseidkarna skulle det totala antalet skattskyldiga till mervärdeskatt bli i runt tal 350 000 mot ca 170 000 skattskyldiga till allmän varuskatt. I sistnämnda siffra har då inte inräknats jordbrukarna, som visserligen är skattskyldiga till allmän varuskatt men redovisningstekniskt faller utanför varuskattesystemet.

Mot denna bakgrund får man se utredningens ingående penetrering av möjligheterna att åstadkomma ett förenklat beskattningsförfarande för det stora antalet driftsenheter inom jordbruket och skogsbruket. Utredningen anger olika lösningar med detta syfte. Redan själva systemet för skattens redovisning erbjuder således vissa inte oväsentliga möjligheter att underlätta skattens tillämpning. Genom att låta skattskyldiga med verksamhet av mindre omfattning redovisa skatt med längre intervall än vad som skall gälla som huvudregel kan betydande praktiska fördelar vinnas. Detta är visserligen inget nytt för mervärdeskatten utan är något som redan gäller för den allmänna varuskatten. Utredningen framhåller emellertid att lättnader i skatteredovisningen av detta slag bör kunna medges fler skattskyldiga till mervärdeskatt än vad som är möjligt i varuskattelhänseende, varför det är av vikt att denna möjlighet tillvaratas fullt ut.

Utredningen framhåller vidare att de minsta företagen bör kunna ställas utanför systemet genom frihet från skyldighet att redovisa och erlagga skatt. Det är dock utredningens uppfattning att gränsen för sådan frihet från redovisningsskyldighet bör sättas vid en relativt låg nivå, för att den förmån som friheten innebär inte skall framstå som otillbörlig eller orättvis. Utredningen föreslår därför att gränsen sätts vid en skattepliktig årsomsättning av 6 000 kr. Utredningen konstaterar också att man härigenom inte når några större lättnader i skattens tillämpning och administration.

Utredningen finner emellertid att det bör vara möjligt att åstadkomma ytterligare förenklingar för jordbrukets och skogsbrukets del. En möjlighet härtill anser utredningen vara att tillämpa ett system som närmast överensstämmer med det i inkomstskattelhänseende gällande s. k. B-skattesystemet. Överfört på mervärdeskatten skulle detta system innebära att skatt redovisades löpande under året på grundval av nästföregående års mervärde enligt deklaration. Avräkning skulle därefter ske i efterhand med ledning av deklaration för helt beskattningsår. En annan möjlighet

som utredningen behandlat går ut på en reducering av skatten på omsättningen så att den endast ger täckning för den ingående skatten. Därigenom uppkommer inget skattemässigt mervärde och därmed skulle någon redovisningsskyldighet inte behöva föreligga. Utredningen anser att förutsättningarna för en sådan lösning föreligger i frågan om jordbruket och skogsbruket. Då utformningen av ett sådant system måste baseras på genomsnittliga mervärdeskatteförhållanden kan det dock inte ges generell tillämpning utan måste begränsas till de mindre enheterna. Gränsen för systemet har satts till enheter med en skattepliktig årsomsättning av 40 000 kr. Enheter under denna gräns skulle därmed vara undantagna från redovisningsskyldighet och utredningen beräknar att detta skulle bli fallet för ca 100 000 enheter.

Utredningen förordar för egen del den sistnämnda lösningen, vilken anses ge större praktiska fördelar än alternativet med en redovisning motsvarande det s. k. B-skattesystemet.

Den schablonmetod utredningen föreslår för det mindre jordbruket och skogsbruket innebär en lösning med väsentliga praktiska fördelar både för de skattskyldiga och beskattningsmyndigheterna. Med hänsyn härtill har den också biträttats av ett flertal remissinstanser. Kritik har emellertid också riktats mot förslaget. Bl. a. avvisas förslaget av företrädare för såväl jordbruket som skogsbruket. Som skäl härför har åberopats att förslaget inte är tillräckligt underbyggt och att det inte ger den neutralitet i beskattningen som måste krävas. Någon faktisk utjämning av in- och utgående skatt ernås inte och även praktiska problem uppkommer.

Dessa erinringar gör att jag trots förslagets betydande praktiska förtjänster inte anser att det kan accepteras. Även för jordbruket och skogsbruket bör mervärdeskattesystemet utformas med en redovisning som anknyter till de faktiska mervärdeförhållandena i varje enskilt fall. Jag anser därför att någon skillnad inte bör göras mellan jordbruket och skogsbruket och andra till mervärdeskatt skattepliktiga näringar. De allmänna reglerna bör således gälla generellt utan några särbestämmelser för jordbruket och skogsbruket.

Detta ställningstagande understryker emellertid angelägenheten av att man tar vara på andra möjligheter att underlätta skattens tillämpning. Härvidlag bör i första rummet beaktas möjligheten att medge redovisning med längre intervall än enligt huvudregeln. Utredningen föreslår i princip samma redovisningsregler, som redan gäller för den allmänna varuskatten. Enligt huvudregeln skall således skatt redovisas för perioder om två månader. Någon möjlighet till redovisning för kortare perioder anser jag inte behövlig. Däremot bör det liksom nu i varuskattehänseende kunna föreskrivas, att redovisningsperioden skall omfatta fyra månader, sex månader eller helt kalenderår. Enligt utredningens förslag skulle andra perioder kunna komma i fråga bl. a. av hänsyn till skattskyldiga inom det nu energiskat-

tebelagda området. Dessutom skulle redovisning kunna avges för helt räkenskapsår som ej sammanfaller med kalenderåret. Det nu energiskattebelagda området kommer emellertid inte att omfattas av mervärdeskatten. Som kommer att framgå av det följande skall någon taxering till mervärdeskatt inte heller ske. Därför behövs enligt min mening inga andra redovisningsperioder än två, fyra, sex och tolv månader.

Med nu nämnda redovisningsperioder anser jag liksom lantbrukets skattedelegation, att årsredovisning i princip bör kunna medges alla skattskyldiga med en skattepliktig årsomsättning upp till 30 000 kr. Med utgångspunkt härifrån bör gränsvärden för redovisning för perioder om sex och fyra månader kunna fastställas av riksskattenämnden. Jag vill dock framhålla att det inte bör föreligga något hinder att avvika från nu antydda riktlinjer om mervärdeförhållandena kan motivera detta. Är mervärdet lågt bör således årsredovisning kunna medges även vid omsättning över 30 000 kr. medan gränsen kan böra sättas lägre om mervärdet är speciellt högt. Med sådana redovisningsregler kommer en betydande del av lantbruket att redovisa skatt endast en eller två gånger om året. Även ett betydande antal rörelseidkare kommer att få redovisa skatt med längre intervall än enligt huvudregeln. — Jag återkommer längre fram till redovisningsförfarandet och tar då upp frågan om redovisningsperiodernas inplacering under kalenderåret samt frågan om respittiden för redovisningens fullgörande.

Kvar står så i detta sammanhang möjligheten att generellt undanta de minsta verksamheterna från redovisningsskyldighet. Utredningen föreslog som tidigare nämnts en frigräns vid 6 000 kr. i skattepliktig årsomsättning. Utredningen ansåg sig inte kunna sätta gränsen högre av rättviseskäl. Härtill bidrog också den föreslagna schablonbeskattningen av det mindre jordbruket och skogsbruket. Vid remissbehandlingen har utredningens förslag allmänt biträtts, även om man i något fall förordat ett så lågt gränsvärde som 3 000 kr.

Vid ett slopande av schablonbeskattningen för det mindre jordbruket och skogsbruket anser jag en frigräns vid 6 000 kr. onödigt låg. Den bör kunna sättas högre utan att detta medför konkurrensmässiga rubbningar av betydelse eller kan anses innebära någon otillbörlig förmån för dem som faller under gränsvärdet om man även tar hänsyn till **inkomstbeskattningen**. Ett något högre gränsvärde kan inte heller beräknas medföra något skattebortfall av betydelse. Jag förordar därför att frihet från redovisningsskyldighet bör gälla generellt för verksamheter med skattepliktig årsomsättning upp till 10 000 kr.

Mervärdeskattens tillämpning inom fastighetsområdet och angränsande områden

Utredningen

Som tidigare antytts är även frågan om mervärdeskattens tillämpning på fastighetsområdet av stor betydelse. Detta får ses mot bakgrund av att företag verksamma inom detta område i princip hänförs till konsumenter i varuskattehänseende. Härav följer att den allmänna varuskatten endast träffar material, som förbrukas för byggnadsarbeten och andra prestationer avseende fastighet, medan arbetskostnaderna är skattefria. Därmed begränsas skatteeffekten på bl. a. bostadskonsumtionen.

I samband med behandlingen av detta område i mervärdeskattehänseende tar utredningen upp vissa närliggande frågor, nämligen skattens tillämpning på uthyrning av bostäder o. d. samt på vissa upplåtelse av fastighetskaraktär.

Utredningen framhåller att den liksom skatteberedningen inte ansett sig böra gå närmare in på frågan att ge mervärdeskatten karaktär även av en generell *hyresskatt*. I och för sig kan mervärdeskattesystemet ges en sådan utformning. Skatteberedningen har dock enligt utredningens uppfattning klart visat, att en hyresbeskattning inom mervärdeskattens ram är förenad med väsentliga praktiska problem och olägenheter. Detta gäller både om beskattningen görs generell och om den begränsas till uthyrning av rörelselokaler. Då därtill andra faktorer som faller utanför utredningens uppdrag har betydelse för frågan föreslås inte någon allmän skatteplikt för uthyrning av rum, bostäder eller andra lokaler.

På en punkt föreslår utredningen dock en beskattning av rumsuthyrning, nämligen när den sker i hotell- och pensionatsrörelse. Skatteberedningens förslag härom kritiserades visserligen från branschhåll under åberopande av bl. a. turistintressen. Utredningen menar dock att hotelltjänsterna representerar ett inte oväsentligt skatteunderlag som bör beskattas i ett mervärdeskattesystem. Man vinner därtill praktiska fördelar för alla de kombinerade hotell- och serveringsrörelserna, om hela verksamheten blir skattepliktig och beskattas på ett enhetligt sätt. Några fördelningsmässiga problem uppkommer inte då på vare sig omsättnings- eller avdragssidan. Utredningen har därför utformat sitt förslag med skatteplikt för rumsuthyrning och andra tjänster i hotellrörelser och liknande rörelser.

Förslaget innebär vidare att skatt skall utgå enligt de allmänna reglerna utan någon reducering motsvarande den som i varuskattehänseende gäller för serveringstjänster. Utredningen avvisar från branschhåll i yttranden över skatteberedningens betänkande framförda förslag om att nuvarande reduceringsregel för serveringsrörelser bör bibehållas i mervärdeskattesystemet och därvid göras tillämplig även på hotelltjänsterna. Detta skulle

innebära att skatt i princip skulle utgå endast på 60 % av serveringspriserna och rumspriserna. Utredningen pekar emellertid på att reduceringen till 60 % nu endast gäller för verksamhet, i vilken serveringen svarar för 90 % av omsättningen av skattepliktiga varor och tjänster. Är serveringens andel mindre men inte under en tredjedel får reduktion ske till 80 %, medan ingen reduktion får ske om serveringens andel inte uppgår till en tredjedel. Med denna utformning av den gällande reduceringsregeln kan inte undvikas att man får olika skatteeffekter beroende på omsättningsförhållandena i det enskilda fallet och, tillägger utredningen, viss kritik har också framförts mot att regeln inte är konkurrensneutral. Utredningen finner det både av skattetekniska skäl och med hänsyn till skatteutfallet motiverat att den för serveringsrörelser nu gällande reduceringsregeln slopas vid övergången till en mervärdeskatt. Därmed föreslås också, att skatten på rumsuthyrning i hotell och andra liknande rörelser skall utgå utan reduktion.

I detta sammanhang är även att nämna att utredningen avvisat från branschhåll framfört förslag att från beskattning undanta hotelltjänster åt utländska turister. Principen bör enligt utredningen vara att konsumtion inom landet beskattas oavsett om konsumenten är svensk eller utlänning. Utredningen anser det inte praktiskt möjligt att göra något avsteg från denna princip genom särskilda undantag för utlänningars konsumtion vid besök i vårt land.

Liksom skatteberedningen föreslår utredningen att med vara skall likställas *växande skog och annan växtlighet* vid upplåtelse med avverkningsrätt eller motsvarande och vid försäljning utan samband med avyttring av marken. Vidare föreslås skatteplikt för *upplåtelse av bete, jakt- och fiskerätt samt av grustäkt och motsvarande*. Skatt skall därför utgå på sådana upplåtelser när ersättningen är att hänföra till inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet. Skatteplikt för upplåtelse av grustäkt är enligt utredningen även motiverad av att undantaget från allmän varuskatt för jord, sand, grus och sten enligt utredningens mening bör slopas vid övergång till mervärdeskatt och sålunda inrymmas under skatteplikten.

Dessa förslag innebär dock inte att annan upplåtelse eller försäljning av mark skall omfattas av mervärdeskatten.

Efter dessa ställningstaganden tar utredningen upp frågan angående mervärdeskattens tillämpning på *byggnadsarbeten och andra arbeten avseende fastighet*. Från skatteteknisk synpunkt skulle det, framhåller utredningen, kunna ha vissa fördelar att överföra den allmänna varuskattens regler för detta område på mervärdeskatten. Någon utvidgning av skattskyldigheten skulle då inte uppkomma och erfarenheterna från tillämpningen av de nuvarande reglerna skulle komma mervärdeskatten till godo. Dessa regler inrymmer emellertid en hel del problem. Åtskilliga företag

både bedriver varuförsäljning och utför arbeten på fastighet. Om reglerna överförs på mervärdeskatten har man att räkna med gränsdragningsproblem på såväl omsättnings- som avdragsidan. En på detta sätt utformad mervärdeskatt på fastighetsområdet leder dessutom till kumulativa effekter, som inte kan elimineras på annat sätt än genom ett speciellt avdrags- eller restitutionsförfarande. Av såväl principiella som praktiska skäl avvisar utredningen också möjligheten att åstadkomma en avlyftning av skatten på näringslivets fasta investeringar genom föreskrifter för företag inom fastighetsområdet att utan att vara skattskyldiga ange den ingående skattens belopp på sina fakturor. Att åstadkomma en avlyftning av skatten på sådana investeringar genom schablonmässiga avdragsregler eller genom ett speciellt restitutionsförfarande finner utredningen inte heller lämpligt.

Utredningens uppfattning är emellertid också att det inte bör ifrågasättas att införa en mervärdeskatt som inte erbjuder en avlyftning av skatt på näringslivets fasta investeringar. Liksom skatteberedningen kommer utredningen därför till den slutsatsen, att byggnadsentreprenader och andra arbeten avseende fastighet måste omfattas av mervärdeskatten. Denna lösning erbjuder möjlighet att avlyfta skattebelastningen på näringslivets fasta investeringar inom systemets ram både när utomstående företag anlitas och när arbetet utförs i egen regi. Som en konsekvens av denna utvidgning av beskattningen föreslås skatteplikt även för färdigställda byggnader, som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse.

Även i ett annat hänseende ansluter sig utredningen till skatteberedningens förslag. Utredningen har nämligen också ansett sig böra utgå från att övergången till mervärdeskatt i princip inte skall leda till skärpt beskattning av bostadskonsumtionen. I detta syfte föreslås speciella reduceringsregler för skattepliktiga transaktioner inom fastighetsområdet. Beträffande den tekniska utformningen av mervärdeskatten i nu aktuella delar anför utredningen i huvudsak följande.

Reduceringsreglerna. Skatteberedningens förslag i denna del gick ut på, framhåller utredningen, att skatten skulle beräknas på endast 60 % av vederlaget eller, beträffande vissa entreprenadarbeten med lågt materialvärde, på annan av riksskattenämnden fastställd lägre andel av vederlaget. Den kompletterande regeln tillkom främst i syfte att nå en lika skatteeffekt på arbeten som utförs i egen regi och av entreprenör. Neutralitetsaspekten var således det bärande motivet för denna kompletteringsregel medan syftet med huvudregeln var att undvika en relativt skärpt beskattning av bostadskonsumtionen.

Utredningen erinrar om att viss kritik riktades mot 60-procentsregeln i remissyttrandena över beredningens förslag. Det hävdades att den ej skulle vara neutral till sin verkan och sålunda kunna påverka konkurrensen.

Därför ifrågasattes om man inte i stället borde ta ut full skatt på fastighetsområdet och medge restitution i särskild ordning för att därmed eliminera en skärpt beskattning av bostadskonsumtionen. Utredningen avvisar denna lösning av både tekniska och administrativa skäl.

Det är emellertid uppenbart, tillägger utredningen, att en schablon som 60-procentsregeln inte kan ge både fullständig konkurrensneutralitet och en i princip oförändrad skattebelastning på bostadskonsumtion. Det är en ofrånkomlig effekt vid varje form av omsättningsskatt att den faktiska skattebelastningen blir lägre när en konsument själv kan utföra en i och för sig skattepliktig prestation. En reduceringsregel begränsar dock skillnaden i skatteeffekt när valmöjlighet föreligger för konsumenten att själv utföra ett skattepliktigt arbete eller att härför anlita en företagare. När det gäller transaktioner mellan skattskyldiga elimineras sådana skillnader genom avdragsrätten för ingående skatt.

Om kravet på både konkurrensneutralitet och en oförändrad konsumtionsbeskattning på fastighetsområdet skall tillgodoses fullt ut behövs det en hel serie reduceringstal med hänsyn till de stora skillnaderna i materialåtgång för olika slags fastighetsarbeten. En sådan ordning skulle enligt utredningen medföra alltför stora praktiska tillämpningsolägenheter för att kunna ifrågakomma. Redan den av beredningen föreslagna kompletteringsregeln för vissa entreprenadarbeten inger betänkligheter.

Varken kravet på konkurrensneutralitet eller kravet på en oförändrad skattebelastning på bostadskonsumtionen kan eller bör drivas för långt enligt utredningens mening. Från konsumentsynpunkt betyder skärpt beskattning på detta område egentligen inte något annat än en breddning av skatteunderlaget, varigenom skattesatsen kan hållas nere.

Kvar står emellertid att 60-procentsregeln ansetts medföra konkurrensrubbningsar. Därvid har särskilt framhållits sådana fall, då materialåtgången normalt är betydligt lägre än vad regeln tar hänsyn till. Detta gäller bl. a. olika slag av reparations- och underhållsarbeten på fastighet. Beträffande sådana arbeten har föreslagits att skatt skulle utgå utan vare sig reducering eller restitution under åberopande att detta skulle kunna bidra till att utjämna skillnaderna i hyresnivåerna mellan nya och gamla hus. Utredningen avvisar även detta förslag eftersom det måste medföra gränsdragningsproblem och därtill innebära större risker för konkurrensrubbningsar än vad 60-procentsregeln kan tänkas medföra.

Utredningens uppfattning är dessutom att regelns verkningar i detta hänseende har överdrivits. Då man kan bortse från skatteeffekten i fråga om alla avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga är problemet begränsat till den beskattning, som direkt berör konsumenterna, och även i denna del är det ett begränsat problem. Konkurrenssituationen kan nämligen knappast påverkas i andra fall än när en valmöjlighet föreligger för konsumenten att utföra ett fastighetsarbete i egen regi eller att anlita en fri-

stående företagare. Vid en realistisk bedömning torde privatpersoner endast i mycket begränsad omfattning ha en sådan valmöjlighet.

Mervärdeskatten belastar dock inte endast privatkonsumtionen utan också den offentliga konsumtionen och därtill varje verksamhet som inte omfattas av någon skattskyldighet. Både inom den statliga och kommunala konsumtionssektorn och för företag, som bedriver fastighetsförvaltning, kan 60-procentsregeln i vissa fall te sig så oförmånlig att man i ökad utsträckning skulle gå in för att utföra vissa fastighetsarbeten i egen regi. Den föreslagna kompletteringsregeln, som är avsedd att gälla för gatu-, bro-, hamn- och vissa andra arbeten, begränsar emellertid väsentligt även denna risk för konkurrenssnedvridning. Dessutom torde denna risk i realiteten endast föreligga i de fall då fastighetsarbetena är av sådan löpande omfattning, att full sysselsättning kan beredas särskild personal för ändamålet. Om så är fallet torde även andra än skatteskal utgöra bärande motiv för en serviceverksamhet i egen regi.

Utredningen kommer till den slutsatsen, att en huvudregel om reducering till 60 % ger en nöjaktig neutralitet i beskattningen på fastighetsområdet. En sådan regel ingår därför också i förslaget. Av konkurrensskal är det dock behövt med en kompletterande regel, som ger en lägre skatteeffekt för de av beredningen särskilt beaktade entreprenadarbetena. Enligt beredningens förslag skulle olika reduceringstal kunna komma i fråga. Väsentliga praktiska fördelar bör enligt utredningen vinnas om man inte endast kunde begränsa antalet reduceringstal utan också inskränka tillämpningsområdet till sådana fall där de konkurrenssnedvridande effekterna av 60-procentsregeln ter sig mest påtagliga. Detta är enligt utredningens mening också möjligt.

Eftersom utredningen, som kommer att redovisas i det följande, föreslår skatteplikt för vattenverkens leveranser erfordras ingen speciell reduceringsregel för vatten- och avloppsentreprenader. Avdragsrätten tillgodoser neutralitetsaspekten. Den kompletterande reduceringsregeln kan därför begränsas till entreprenader avseende vägar, gator, broar, flygfält, hamnanläggningar o. d. På grundval av vissa uppgifter rörande materialkostnadernas andel av totalkostnaderna för sådana entreprenader anser utredningen en från neutralitetssynpunkt fullt godtagbar effekt ernås genom en enhetlig reducering av beskattningen till 20 % av full beskattning. Utredningens förslag innehåller en kompletterande reduceringsregel i enlighet härmed.

Utredningen tillägger att reduceringsreglerna bör gälla generellt i den meningen, att de äger tillämpning även på underentreprenörs arbeten åt huvudentreprenör. Därmed kommer utredningen också in på frågan om beskattningen av försäljningar jämte montering av fastighetstillbehör.

Enligt skatteberedningens förslag skulle sådan transaktion anses som varuförsäljning, när värdet av den tillhandahållna varan utgör minst två tredjedelar av hela vederlaget. Skatt skulle då beräknas på hela vederlaget, medan 60-procentsregeln skulle gälla i andra fall. Mot denna regel har an-

märkts, fortsätter utredningen, att full skatt lätt skulle kunna undvikas genom en nedsättning av varuvärdet och en uppräknig av ersättningen för installationsarbetet. Eftersom reglerna skulle gälla för tillhandahållande av vad som i inmonterat skick är att anse som fastighetstillbehör skulle dessutom transaktioner av i princip samma slag kunna bli olika beskattade. 60-procentsregeln skulle således kunna bli tillämplig för en transaktion gentemot fastighetsägare men inte för samma transaktion gentemot t. ex. en hyresgäst.

Utredningen anser dock inte att det skulle vara en bättre lösning att överlag hänföra ifrågavarande transaktioner till varuförsäljning utan någon skattereducering eller att låta 60-procentsregeln gälla generellt för dessa transaktioner. Båda dessa lösningar skulle leda till större ojämnheter i beskattningen. Utredningen anser därför att 60-procentsregeln bör gälla även här, men inte i sådana fall då installationsarbetet är så ringa, att transaktionen har karaktär av varuförsäljning. Enligt utredningen skulle man dessutom vinna väsentliga fördelar i tillämpningen, om man i dessa fall inte behöver bedöma om transaktionen gäller leverans och inmontering av ett fastighetstillbehör med hänsyn inte endast till varans beskaffenhet utan också till köparens ställning.

Utredningen föreslår därför, att varuförsäljning skall anses föreligga när den tillhandahållna varans värde utgör minst 80 % av totala vederlaget, inklusive ersättning för installation, fraktkostnader m. m. I sådant fall skall således skatt utgå på hela vederlaget medan i andra fall 60-procentsregeln blir tillämplig. Detta gäller oavsett köparens ställning, dvs. oavsett om den inmonterade varan blir fastighetstillbehör eller ej.

Beskattningsområdet. För att tillgodose neutralitetsaspekten och undgå gränsdragningsproblem på såväl omsättnings- som avdragsvidan är det av stor betydelse, understryker utredningen, att beskattningsområdet ges en generell omfattning och klar avgränsning. Mot denna bakgrund anser utredningen att i princip alla tjänsteprestationer med avseende på eller med anknytning till mark, byggnad och annan fast egendom skall vara skattepliktiga. Förslaget är också utformat med en i princip generell skatteplikt för tjänsteprestationer på fastighetsområdet. Utredningen tillägger.

I enlighet härmed omfattar skatteplikten alla slags arbeten med avseende på marken, såsom schaktnings-, sprängnings-, borrhnings-, planerings- och dikningsarbete, markundersökningar och jordförbättringar samt vidare anläggnings- och underhållsarbeten m. m. avseende gator, vägar och andra farleder, trädgårdar, parker o. d. Skatteplikt föreligger därjämte för tjänsteprestationer avseende växande skog och annan växtlighet, såsom planterings-, röjnings- och andra underhållsarbeten, uppskattning, märkning och avverkning av skog samt olika slags trädgårdsarbeten avseende byggnader och andra anläggningar för stadigvarande bruk av fastighetskaraktär, såsom broar, slussar, vatten-, värme- och avloppsledningar, kraftledningar, linbanor och andra liknande transportanordningar. Skatteplikten omfattar

härvidlag såväl uppförande av sådant objekt som rivning, reparation, ändring, underhåll och rengöring därav. Sotningsarbeten omfattas även av skatteplikten. Slutligen föreligger enligt vårt förslag skatteplikt för sådana tjänster med avseende på byggnad och annan fast egendom samt inredning därav, som utförts av arkitekter, konsulter och andra liknande fackmän.

Med en i princip generell skatteplikt för tjänsteprestationer på fastighetsområdet måste tillses, fortsätter utredningen, att produktionen av byggnader för avsalu och annan byggnadsproduktion beskattas så att effekten på bostadskonsumtionen blir likvärdig. För att ernå detta utan att några gränsdragningsproblem uppkommer på avdragssidan för de skattskyldiga byggnadsföretagarna måste därför skatteplikten för byggnadsentreprenader kompletteras med skatteplikt inte endast för monteringsfärdiga hus utan även för byggnader, som byggnadsföretagare uppför i egen regi. Enligt förslaget föreligger därför skatteplikt även för monteringsfärdiga hus och för byggnader, som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Skatteplikten omfattar försäljning av sådana hus och byggnader samt uttag därav för bostadsändamål eller annat skattepliktigt konsumtionsändamål. 60-procentsregeln skall gälla även för dessa objekt.

Eftersom den skattskyldige får rätt till avlyftning av all ingående skatt för den skattepliktiga verksamheten saknas anledning att även beskatta uttag av hus och byggnader för användning som driftsanläggning e. d. för rörelsen. Därmed upprätthålles även här den allmänna regeln, att skattepliktigt uttag föreligger endast om rätt till avdrag för ingående skattebelastning inträtt innan i och för sig skattepliktigt objekt tas i anspråk för ett icke avdragsgillt ändamål, dvs. för konsumtion.

Utredningen tar även upp frågan att inrymma även andra byggnader än sådana som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse under skatteplikten. Privata fastighetsförsäljningar kan emellertid enligt utredningen inte lämpligen inrymmas under ett skattesystem, i vilket skattskyldigheten är anknuten till omsättningen i yrkesmässig verksamhet. Utredningen avvisar även möjligheten att beskatta sådana försäljningar genom att införa en skattskyldighet för fastighetsmäklare baserad på vederlagen för förmedlade fastighetsförsäljningar. Överlåtelse av rörelsefastigheter ställer utredningen utanför beskattningen eftersom skatt på sådana överlåtelse ter sig onödig. Överlåtelse av enbart mark är också skattefri enligt förslaget.

I detta sammanhang tar utredningen också upp önskemålen om ett tydliggörande av det skattepliktiga byggnadsbegreppet och om en klarare gränsdragning mellan fast och lös egendom. Såvitt gäller förstnämnda spörsmål är den primära förutsättningen för skatteplikt, uttalar utredningen, att byggnaden utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Detta är fallet när byggnaden uppförts av företaget för framtida försäljning. Skatt skall utgå när byggnaden säljs eller när den dessförinnan uttas ur byggnadsrörelsen.

Begreppet uttag ur byggnadsrörelse kräver dock en särskild förklaring. Att uttag anses ha skett när en av byggmästare uppförd villa tas i anspråk för personligt bruk ligger i sakens natur. Men uttag av byggnad ur byggnadsrörelse föreligger även, konstaterar utredningen, när en byggnad, som byggmästare uppfört för försäljning, behålles sedan den färdigställts och därvid används för ändamål som är att hänföra till konsumtion. Detta är fallet om byggnaden uthyrs för användning som bostad men också om den uthyrs för användning som kontor, lager o. d. Sådan byggnad, som företaget behåller i avvaktan på framtida försäljning, utgör i inkomstskattehänseende alltså lagertillgång i byggnadsrörelsen. I mervärdeskattehänseende har emellertid byggnaden i och med att den färdigställts och icke försålts övergått till att bli lagertillgång i en verksamhet som avser handel med fastigheter, dvs. en verksamhet i vilken byggnaden icke är skattepliktig. När byggnaden övergår till att bli lagertillgång i sådan verksamhet föreligger skattepliktigt uttag och skatt skall således utgå enligt samma principer som om fastigheten försålts när byggnaden färdigställts. Säljes byggnad för vilken skatt i enlighet härmed redovisats enligt reglerna om uttag, är denna försäljning inte någon skattepliktig transaktion i mervärdeskattehänseende. Skatt påförs inte vid försäljningen och köparen erhåller följaktligen inte någon ingående skatt för vilken han kan erhålla avdrag.

Om ett byggnadsföretag köper en fastighet med byggnad i avsikt att framdeles åter försälja densamma, är byggnaden att anse som anskaffad för verksamhet avseende handel med fastigheter. Utför företaget efter förvärvet arbeten på byggnaden skall det härigenom tillskapade mervärdet beskattas. Detta bör enligt utredningens mening ske genom en beskattning av det för arbetet använda byggnadsmaterialet enligt reglerna om uttag av vara. Detsamma bör gälla i fråga om arbete, som byggnadsföretagare utför på byggnad, som uttagits ur byggnadsrörelsen sedan den färdigställts och för vilket uttag skatt redan redovisats. Dessa regler behandlas vidare i det följande. Här må endast tilläggas att, om förvärvad byggnad nedrivs och en ny byggnad därefter uppförs, denna nya byggnad i princip är att anse som lagertillgång i byggnadsrörelsen. Skatt skall således utgå för sådan byggnad, när den säljs eller eventuellt dessförinnan tas i anspråk för skattepliktigt konsumtionsändamål.

Skattskyldigheten. Skatteplikt för tjänsteprestationer med avseende på fastighet och för byggnader, som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, medför, konstaterar utredningen, att skattskyldighet till mervärdeskatt kommer att åvila byggmästare och andra byggnadsentreprenörer, byggnadshantverkare och företagare, som utför vatten-, värme- och sanitetsanläggningar, el-installationer, golvläggnings-, glasmästeri- och plåtslageriarbeten m. m. Även renhållnings- och rengöringsföretag omfattas av skattskyldigheten liksom företagare, som utför sotningsarbeten och liknande. Skattskyldighet

kommer vidare att åvila byggnads-, inrednings- och trädgårdsarkitekter samt konsulter och andra, som utför projekteringsarbeten m. m. med avseende på mark, byggnad eller annan fast egendom. Skattskyldigheten är dock i dessa fall begränsad till projekt inom landet. Avser projekteringsarbete anläggning utomlands för utländsk uppdragsgivares räkning är detta att likställa med export.

Någon principiell skillnad i skattskyldighetshänseende kommer enligt utredningen inte att föreligga mellan fastighetsområdet och andra beskattningsområden. De allmänna reglerna för skattskyldigheten som sådan och skattskyldighetens inträde kommer således att gälla även för dem, som är verksamma inom fastighetsområdet. Dessa regler tas närmare upp i det följande. En speciell skattskyldighetsfråga på fastighetsbeskattningens område tas dock upp i detta sammanhang, nämligen frågan när skattskyldigheten skall inträda vid uttag av skattepliktig byggnad.

Enligt beredningens förslag skulle sådant uttag anses ha skett, när byggnaden färdigställts och tas i anspråk av den skattskyldige för bostadsändamål eller liknande. Detta överensstämmer med reglerna, att skattskyldigheten vid uttag av vara skulle föreligga när uttaget sker och varan blir disponibel för konsumtion i det skick den då har. När uttaget sker från lager eller förråd kan man räkna med att den ingående skattebelastningen redan avlyfts enligt de allmänna avdragsreglerna.

Situationen är enligt utredningen i princip densamma vid uttag av byggnad. Vad som här ansetts utgöra en komplikation är att skattskyldigheten anknutits till ianspråktagandet av byggnaden i färdigställt skick och att begreppet färdigställd byggnad inte närmare preciserats. Om härmed skall avses att byggnaden är fullt färdig i den meningen att byggnadsprojektet är helt avslutat i bokföringen och att byggnaden därtill blivit slutbesiktigad skulle man i regel hamna i den situationen att byggnaden blir ianspråktagen innan den är att anse som färdigställd. I fråga om större bostadskomplex är det av naturliga skäl vanligt att inflyttning sker successivt allteftersom lägenheterna hinner iordningställas. Byggnaden tas alltså successivt i anspråk för skattepliktigt ändamål innan den är helt färdigställd. Nu antydda förhållanden gör, att en entydigare reglering av skattskyldighetens inträde i fråga om skattepliktigt uttag av byggnad enligt utredningen framstår som behövlig.

Det förhållandet att ingående skatt på material och annat för en skattepliktig byggnad kommer att kunna avlyftas i den löpande skatteredovningen redan i anslutning till anskaffningen anser utredningen motivera en relativt snar reglering av skattskyldigheten vid uttag. Liksom i fråga om uttag av vara borde här gälla, att skattskyldigheten inträder när objektet disponeras för skattepliktigt ändamål.

En sådan regel förutsätter emellertid att beskattningsvärdet kan bestämmas vid tidpunkten för ianspråktagandet. Enligt beredningens förslag skulle

skatten vid uttag av byggnad utgå på 60 % av byggnadens saluvärde och det krävs alltså att saluvärdet kan bestämmas vid byggnadens ianspråktagande. Anser man att saluvärdet bestäms av de faktiska kostnaderna för byggnaden, kan det definitiva beskattningsvärdet inte bestämmas förrän byggnaden blivit fullt färdigställd enligt bokföringen. Det skulle då inte vara möjligt att införa skattskyldighet redan vid ianspråktagandet, eftersom man då inte alltid kan räkna med att byggnaden är fullt färdigställd. Enligt detta resonemang borde därför skattskyldigheten vid uttag av byggnad inte inträda när byggnaden tas i anspråk utan när den är färdigställd. Utredningen anser att en sådan regel leder till ett alltför långt anstånd med skatteredovisningen för uttag av byggnader.

En snabbare reglering av skatten skulle man få om ett till saluvärdet anknutet beskattningsvärde ersattes med en regel om att beskattningsvärdet skall utgöra 60 % av bokförda kostnader för byggnaden ökade med skäliga pålägg i överensstämmelse med beredningens förslag i fråga om beskattningsvärdet vid försäljning av skattepliktig byggnad jämte mark. I sådant fall skulle skattskyldigheten vid uttag av byggnad kunna anknytas till byggnadens ianspråktagande. Såsom skattepliktig omsättning skulle då redovisas byggnadens värde enligt bokförda kostnader vid tidpunkten för ianspråktagandet. Vad som sedan nedlagts på byggnaden genom ytterligare arbete skulle få redovisas i därpå följande skatteredovisningar till dess byggnaden blivit fullt färdig och projektet avslutats i bokföringen.

Utredningen anser dock denna lösning mindre lämplig och förordar liksom beredningen, att beskattningsvärdet vid uttag av byggnad skall bestämmas utifrån byggnadens saluvärde på i princip samma sätt som bestämningen av värdet vid uttag av vara skall ske. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde bör dock enbart anknytas till byggnadens ianspråktagande. Om därmed avses att byggnaden skall helt eller så gott som helt vara ianspråktagen för skattepliktigt ändamål bör byggnadsarbetet vara så långt kommet, att byggnadens saluvärde i fullt färdigt skick kan bestämmas på ett nöjaktigt eller godtagbart sätt. En sådan bestämning bör kunna ske med ledning av bokförda kostnader eller priser på likartade av den skattskyldige utförda byggnadsentreprenader eller efter annan skälig grund.

Beskattningsvärde m. m. I fråga om beskattningsvärdets bestämning, beräkning och redovisning av skattepliktig omsättning samt annat som hör samman med uttag, avräkning och inbetalning av mervärdeskatt blir, uttalar utredningen, de allmänna reglerna tillämpliga även för fastighetsområdet. Under hänvisning till den följande behandlingen av dessa frågor tar dock utredningen i detta sammanhang upp frågan om försäljning och uttag av skattepliktig byggnad jämte mark.

Utredningen erinrar om att vid tillhandahållandet av byggnad jämte mark skulle byggnadens beskattningsvärde enligt skatteberedningens för-

slag utgöra 60 % av dess värde enligt bokförda kostnader jämte skäligen pålägg. Alternativt skulle byggnadens värde få bestämmas till skillnaden mellan det totala vederlaget för den sålda fastigheten och den häremot svarande inköpskostnaden.

Utredningen påpekar att vissa erinringar anförts mot beredningens förslag i denna del. Bl. a. framhölls, att man inte kan räkna med att byggnadsföretagen alltid har en bokföring, som kan bilda underlag för huvudregelns tillämpning. Begreppet skäligen pålägg är oklart och beräkningen därav måste medföra komplikationer. Mot sekundärregeln anfördes att den leder till skatt även på i princip skattefri markvärdestegring.

När det gäller byggnader, som uppförts i egen regi, skulle en beskattning av det tillskapade mervärdet automatiskt ernås, framhåller utredningen, om beskattningsvärdet alltid kunde bestämmas på grundval av bokförda kostnader i enlighet med huvudregeln i beredningens förslag. Sekundärregeln skulle då inte behövas och någon beskattning av markvärdestegring skulle inte uppkomma. En beskattning enbart enligt huvudregeln förutsätter emellertid, att de skattskyldiga har sin bokföring så ordnad, att de ur denna kan hämta specificerade uppgifter om alla kostnader för varje skattepliktigt byggnadsprojekt för såväl annans som egen räkning. Det borde också ligga i byggnadsföretagens intresse att ha en sådan bokföring. En beräkning av beskattningsvärdet för försålda byggnader på grundval av bokförda kostnader borde därför inte anses ställa några orimliga krav på de skattskyldiga byggnadsföretagen.

Men även om man skulle kunna utgå från att byggnadsföretagen har en bokföring med specificerade kostnadsuppgifter för varje byggnadsprojekt har man enligt utredningen att räkna med att tillämpningen av huvudregeln enligt beredningens förslag stöter på svårigheter. Arbetet med ett sådan projekt kan ta lång tid och omspanna flera räkenskapsår. Härtill kommer som en ytterligare komplicerande faktor att i beskattningsvärdet skall inräknas ett skäligen pålägg.

För egen del konstaterar utredningen, att det här gäller en regel som är avsedd att gälla vid försäljning och att det därför alltid kommer att finnas ett vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde aktuellt försäljningsvärde. Det bör därför vara till fördel om beskattningsvärdet kunde bestämmas med utgångspunkt från detta värde på ett sätt som inte leder till skatt även på markvärdestegring. En beskattning enbart av byggnadens värde jämte eventuellt annat tillskapat mervärde på fastigheten skulle ernås om skatten beräknades på 60 % av försäljningsvärdet minskat med ett belopp motsvarande markens värde vid tidpunkten för fastighetens försäljning.

En bestämning av beskattningsvärdet för byggnad vid försäljning av denna jämte mark enligt dessa principer finner utredningen enklare än den beräkning som skulle göras enligt beredningens huvudregel. Man får dessutom i dessa fall en beskattning i överensstämmelse med reglerna för be-

skattningsvärdets bestämning i andra fall av försäljningar, som innefattar både skattepliktigt och icke skattepliktigt tillhandahållande. Vidare påpekas, att beskattningsvärdet vid skattepliktigt uttag av byggnad skall utgöra 60 % av byggnadens saluvärde. Fastställs beskattningsvärdet för försäld byggnad till 60 % av fastighetens försäljningsvärde minskat med markens värde vid försäljningstillfället bör skatteeffekten bli i princip densamma.

Utredningen föreslår därför denna bestämning av beskattningsvärdet. Någon motsvarighet till den av beredningen föreslagna sekundärregeln behövs därmed inte.

Nu nämnda regler skall enligt utredningen gälla generellt i fråga om byggnader, som uppförts i egen regi. Regeln skall således gälla även för byggnad, som uppförts på en fastighet efter rivning av annan på denna belägen byggnad. Om en rivningsfastighet förvärvats och exploaterats på detta sätt skall alltså vid försäljning av fastigheten skatt utgå på 60 % av vederlaget minskat med markens värde. Man kan i detta fall diskutera om hänsyn skall tas till eventuellt värde för den byggnad, som rivs och ersätts av ny. Själva rivningsarbetet bör man enligt utredningen kunna bortse från, eftersom eventuell skattebelastning för detta omfattas av den allmänna avdragsrätten. Den av beredningen föreslagna sekundärregeln kan sägas ta hänsyn till dessa fall. Enligt denna skulle skatt utgå på 60 % av skillnaden mellan försäljningsvärdet för fastigheten och den däremot svarande inköpskostnaden. Om den för rivning avsedda byggnaden åsatts särskilt värde utöver ett värde för själva marken skulle således detta värde ingå i de avdragsgilla inköpskostnaderna. Samma effekt ernås med den av utredningen föreslagna regeln, om avdraget för markens värde bestäms med hänsyn tagen till eventuellt värde för den rivna byggnaden. Om emellertid principen för beskattningsvärdets bestämning skall vara att det vid försäljningen av fastigheten aktuella markvärdet skall frånräknas bör däri ligga markens värde i det skick fastigheten har vid försäljningstillfället. Detta värde bör bestämmas utan hänsynstagande till eventuell annan byggnad, som fanns på fastigheten när denna en gång i tiden förvärvades. Utredningen föreslår därför inte några särbestämmelser med avseende på rivningsfastigheter.

Remissyttrandena

Utredningens uppfattning att fastighetsområdet måste inrymmas under mervärdeskatten på i princip samma sätt som andra beskattningsområden biträds allmänt av remissinstanserna. I något fall förordas dock att den allmänna varuskattens regler i denna del överförs till det nya systemet. *HSB* förordar således, att byggnadsentreprenörer och andra på detta område verksamma företagare även i mervärdeskattelhänseende skall

betraktas som konsumenter, varigenom beskattningen liksom nu begränsas till materialvärdet.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län är tveksam om förslaget erbjuder de praktiska fördelar och den ökade neutralitet i beskattningen, som görs gällande. Det är enligt länsstyrelsen ej osannolikt, att förslaget leder till en högre konsumtionsbeskattning än vad som skulle följa av att näringslivets fasta investeringar belastas med en icke avdragsgill skatt. Förslaget medför gränsdragningsproblem och det är inte säkert att problemen blir mindre än vid ett bibehållande av den allmänna varuskattens system för fastighetsområdet. Länsstyrelsen anser därför att frågan bör övervägas ytterligare, varvid i första hand bör prövas möjligheterna att överföra den allmänna varuskattens regler på mervärdeskatten.

Den allmänna inställningen bland remissinstanserna är dock att skattskyldighet och skatteplikt bör införas för fastighetsområdet i enlighet med utredningens förslag. Man ansluter sig också till förslaget att genom speciella reduceringsregler undvika en relativt skärpt beskattning av bostadskonsumtionen och att även utnyttja sådana regler för att nå en neutral verkan av beskattningen för fastighetsarbeten med låga materialvärden. Här kan också inskjutas, att frågan om att utnyttja mervärdeskatten för en allmän hyresbeskattning lämnats utan kommentar av remissinstanserna. Man kommer dock in på förslagets inverkan på hyrorna och mot denna bakgrund framförs olika synpunkter och även ändringsförslag. Detsamma gäller andra delar av förslaget.

Till de delar, som vunnit allmän anslutning, hör i första hand beskattningsområdets omfattning beträffande olika tjänsteprestationer med avseende på byggnad och annan fast egendom. Man understryker allmänt betydelsen av en generell skatteplikt på detta område. Detta har också föranlett uttalanden till förmån för en annan lagstiftningsteknik än den, som utredningen förordat. Man menar således att större klarhet om beskattningsområdets omfattning skulle nås, om skatteplikten för tjänsteprestationerna och därmed också tjänsterna på fastighetsområdet liksom i fråga om varorna utformas som en i principiell generell skatteplikt med specificerade undantag. I stället anges i förslaget de tjänster, som omfattas av skatteplikten. Detta anses av vissa remissinstanser inte ge tillräcklig klarhet trots att utredningen för att underlätta tillämpningen lämnar ett stort antal exempel på skattepliktiga prestationer inom olika delar av tjänsteområdet.

I övrigt har de materiella reglerna rörande skatteplikten för prestationer på fastighetsområdet godtagits i princip. På en punkt har erinringar dock riktats mot förslaget i denna del, nämligen beträffande den föreslagna skatteplikten för konsulttjänster inom byggnads- och anläggningsområdet. *Svenska konsulterande ingenjörers förening, Svenska konsulterande vvs-ingenjörers förening* och *Föreningen Sveriges praktiserande arkitekter* häv-

dar nämligen att skatteplikt för dessa tjänster skulle få en konkurrensnedvridande effekt till konsultföretagens nackdel i konkurrensen med företag som i egen regi utför samma prestationer. Föreningarna anser därför att dessa tjänster skall vara undantagna från skatteplikt. Alternativt föreslås att förslaget kompletteras med skatteplikt för dessa tjänster, när de i egen regi utförs av offentlig myndighet, markägare, förvaltningsorgan, fastighetsföretag, bostadsbolag och andra liknande företag. Det förutsätts därvid att de speciella reduceringsreglerna skall äga tillämpning på både tillhandahållna och i egen regi utförda konsulttjänster.

Förslaget om skatteplikt för upplåtelser av fastighetskaraktär, t. ex. upplåtelse av avverkningsrätt, grustäkt, bete och jakt, har inte föranlett några erinringar vid remissbehandlingen. Man biträder också förslaget om skattefrihet för försäljning av enbart mark. Däremot avvisas från branschhåll förslaget om skatteplikt för rumsuthyrning i hotell- och pensionatsrörelse. Man åberopar samma skäl för ett bestående undantag för dessa tjänster som på sin tid anfördes i remissyttrandena över skatteberedningens förslag. Främst är det konsekvenserna för turismen som framhålls.

Även några andra speciella uthyrningsfrågor uppmärksammas emellertid. *KF* påpekar sålunda, att enbart fastighetsförvaltande företag skulle stå utanför systemet. Sådant företag skulle därmed inte ha möjlighet att avlyfta ingående skatt. Effekten härav blir otillfredsställande om det fastighetsförvaltande företaget är dotterföretag till annat företag, som bedriver skattepliktig verksamhet i de förvaltande lokalerna. Förbundet anser, att sådant dotterföretag bör få möjlighet att frivilligt gå in i systemet som skattskyldig. Denna möjlighet bör föreligga även om den förvaltade fastigheten endast delvis utnyttjas för moderbolagets rörelse. I sådant fall bör dock avdragsrätten begränsas till ingående skatt för den del av fastigheten som nyttjas av moderbolaget.

Näringslivets skattedelegation åberopar bl. a. liknande synpunkter för ett förslag, enligt vilket koncernföretag skulle få betraktas som en skattskyldig med frihet från skyldighet att ta ut skatt på transaktioner mellan rörelsedrivande företag inom koncernen. Denna lösning erbjuder enligt delegationen både fördelar i kontrollhänseende och ger koncerner med särskilda fastighetsförvaltande dotterbolag samma möjlighet till avlyftning för ingående skatt på de fasta anläggningarna som företag, vilka direkt äger fastigheterna vari rörelsen drivs.

Delegationen tar även upp frågan om skatteplikt för uthyrning av rörelselokaler. Utredningens förslag om att ställa uthyrning av bostäder och andra lokaler utanför beskattningen medför, konstaterar delegationen, att skattskyldiga som driver verksamhet i förhyrda lokaler inte får någon avdragsrätt för ingående skatt, som belastar förvärv, reparation och underhåll av den byggnad, vari verksamheten bedrivs. Det blir härigenom en skattebelastning som påverkar hyrorna. Även om frågan inte är av sådan

vikt, att den måste lösas i samband med ett snabbt införande av mervärdeskatten, är det delegationens uppfattning att ytterligare utredning sker av denna och liknande frågor i syfte att eliminera konkurrenssnedvridande moment i beskattningen.

Effekten av de föreslagna reglerna på hyrorna tas upp i andra yttranden. Bakgrunden härtill är att de föreslagna reduceringsreglerna inte anses ge ett rättvisande utslag. HSB konstaterar således, att det kan bli betydande skillnader i den faktiska skattebelastningen för samma slag av arbete om det utförs i egen regi eller av anlitaad entreprenör. Med full skatt på materialet och ingen skatt på arbetet i första fallet och reducerad skatt på hela entreprenadsumman i andra fallet kan skillnaden i faktisk skattebelastning uppgå till 1,5 %. Utredningen har enligt HSB låtit praktiska hänsyn gå före rättvisekraven på ett inte acceptabelt sätt. Inte minst mot denna bakgrund får ses förbundets förslag att låta de för den allmänna varuskatten gällande reglerna bli bestående. Därmed ernås också, att skattebelastningen blir lika oavsett om den skattepliktiga verksamheten drivs i egna eller förhyrda lokaler.

Av liknande skäl förordar *lantbrukets skattedelegation* att reduceringsreglerna slopas och ersätts med ett särskilt restitutionssystem för avlyftning av skattebelastningen på bostadskonsumtionen. Restitution borde dock inte medges för skatt hänförlig till reparations- och underhållsarbeten utan endast för nyproduktionen. På så sätt skulle man även nå en utjämning av boendekostnaderna i nya och äldre bostäder. Delegationen vidhåller dessutom tidigare förslag, att generell avdragsrätt bör föreligga för ingående skatt på arbeten avseende kombinerade bostads- och driftsfastigheter mot att bostadsvärdet inräknas i den skattepliktiga omsättningen.

LO tar också upp effekten på boendekostnaderna med utgångspunkt från ett konstaterande, att den av utredningen angivna skattenivån för byggnadsarbeten ej är självklart given eller oföränderlig. Vid en friare hyresbildning, som kan bli en realitet i framtiden, kan hyrorna i nybyggda hus bli normgivande även för det äldre bostadsbeståndet. Förslaget leder då till omotiverade vinster för ägare till äldre hus. Man bör därför pröva förutsättningarna för en nordisk harmonisering av reglerna på fastighetsområdet under hänvisning till att den danska mervärdeskatten bygger på ett system med restitution för skatt, som belastar bostadsproduktionen.

Betydelsen och effekten av de föreslagna reduceringsreglerna behandlas även av *riksskattenämnden*. Nämnden ifrågasätter sålunda om inte den kompletterande 20-procentsregeln fått ett för snävt tillämpningsområde. Arbeten med planering av mark ingående i entreprenader bör således enligt nämndens mening inrymmas under regelns tillämpningsområde. Nämnden efterlyser dessutom en klarare definition av begreppet byggnad i mervärdeskatt-hänseende. Förslagets hänvisning till kommunalskattelagens bestämmelser anses inte tillfredsställande, eftersom dessa bestämmelser ger en definition

endast av det vidare begreppet fastighet. Liknande synpunkter återkommer i andra yttranden.

Kravet på en klarare definition av begreppet byggnad hänger också samman med förslaget om skatteplikt även för byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Man är allmänt ense med utredningen att skatteplikt för byggnadsarbeten måste kompletteras med skatteplikt även för sådana byggnader. Man anser också, att utredningens förslag på denna punkt undanröjt vissa olägenheter med skatteberedningens förslag. Likväl anses förslaget på denna punkt inte helt tillfredsställande.

Kammarrätten framhåller sålunda, att svårigheter kan uppkomma när det gäller att bestämma det skattefria markvärdet vid skattepliktig försäljning av byggnad jämte mark. För att undgå tvister vid sådana transaktioner bör därför övervägas om inte markvärdet bör kunna bestämmas efter någon schablonmässig beräkningsgrund. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* ifrågasätter av samma skäl, om inte beskattningen borde kunna anknytas till taxeringsvärdet. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller, att vanskligheter kan uppkomma vid värdering av mark och byggnad vid både försäljning och uttag. *Länsstyrelsen* pekar bl. a. på att markvärdet därvid inte kan bestämmas efter de grunder som gäller vid fastighetstaxeringen eftersom utredningens förslag även inrymmer skatteplikt för arbeten på mark. Vidare uttalar länsstyrelsen, att rättspraxis visar, att skattskyldig som inköpt bebyggd fastighet till pris väsentligt över taxeringsvärdet endast undantagsvis kunnat bevisa någon till byggnaden hänförlig del av överpriset. *Länsstyrelsen i Värmlands län* framhåller, att förslaget leder till svårigheter att vid ianspråktagandet av byggnad bestämma dess saluvärde. Därför förordas en preliminär beskattning vid byggnadens ianspråktagande på grundval av nedlagda faktiska kostnader ökade med ett fixt procentuellt tillägg för indirekta kostnader och vinst. Vid försäljning av sådan byggnad inom förslagsvis fem år skulle slutlig beskattning ske på grundval av den erhållna köpeskillingen med avräkning för tidigare redovisad skatt för byggnaden. Sker försäljningen senare skulle en slutlig beskattning ske på grundval av kostnaderna för byggnaden i färdigställt skick. *Länsstyrelsen i Blekinge län* framhåller, att inte alla byggnadsentreprenörer har en sådan bokföring att kostnaderna för olika byggnadsprojekt kan urskiljas. Det bör därför övervägas, om inte det bör meddelas särskilda föreskrifter för dessa företags bokföring.

Härutöver har vissa remissinstanser påpekat, att man får räkna med svårigheter beträffande tillämpningen av reglerna om skattskyldighetens inträde. Anknytningen till tidpunkten då byggnaden tagits i anspråk för skattepliktigt ändamål är inte så entydig, som man kunde önska.

Departementschefen

Av det föregående har framgått, att utredningen liksom skatteberedningen förordar en utformning av mervärdeskatten på fastighetsområdet som inte endast erbjuder en avlyftning av ingående skatt för näringslivets fasta investeringar utan dessutom ger en i princip oförändrad skattebelastning för bostadskonsumtionen. Det förstnämnda kravet kan enligt utredningarna inte tillgodoses på annat sätt än att en i princip generell skatteplikt införs för byggnadsarbeten och andra prestationer avseende byggnad och annan fast egendom kompletterad med skatteplikt även för sådana byggnader som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Härav följer att skattskyldighet uppkommer för byggmästare och andra byggnadsentreprenörer samt för byggnadshantverkare av olika slag, trädgårdsanläggare, arkitekter, byggnadskonsulter m. fl.

Med denna utformning av skatten tillgodoses kravet på en oförändrad skattebelastning på bostadskonsumtionen genom en regel, enligt vilken skatten på dessa prestationer och objekt skall beräknas på endast 60 % av den skattepliktiga omsättningen, dvs. på 60 % av beskattningsvärdet. Denna reduceringsregel anser utredningen ge en genomsnittlig skatteeffekt på bostadsbyggandet motsvarande full skatt på endast materialvärdet. Den faktiska skattebelastningen på bostadskonsumtionen skulle därmed inte bli högre än den som den allmänna varuskatten ger.

Den nu nämnda reduceringsregeln föreslås dessutom kompletterad med en regel i syfte att eliminera konkurrenssnedvridande effekter för vissa arbeten med lågt materialvärde, som kan utföras antingen av entreprenörer eller av staten eller kommun i egen regi. Det gäller entreprenader avseende enbart väg-, gatu-, bro-, flygplats-, hamn- eller kanalanläggning. För sådana entreprenader föreslås att skatten skall beräknas på endast 20 % av den skattepliktiga omsättningen.

Utredningen har inte ansett sig böra närmare ingå på frågan att även utnyttja mervärdeskatten för en generell hyresbeskattning. Oaktat effekten blir viss olikhet i beskattningen om skattepliktig verksamhet drivs i egna eller förhyrda lokaler ställer utredningen uthyrning av fast egendom utanför skatteplikten. Dock föreslås det avsteget, att skatt skall utgå på rumsuthyrning i hotell- och pensionatsrörelse och på andra hotelltjänster. Förslaget härvidlag innebär en beskattning enligt de allmänna reglerna utan någon reduktion motsvarande den som i varuskattehänseende gäller för serveringsrörelser. För detta förslag åberopar utredningen skattetekniska skäl men också att det här är fråga om en konsumtion som rimligen bör omfattas av en generell indirekt skatt.

Förslaget går vidare ut på en beskattning av vissa upplåtelser med anknytning till fastighet, såsom upplåtelser av avverkningsrätt till skog och annan växtlighet samt upplåtelser av grustäkt, bete, jakt och fiske. Skatte-

plikt även för sådana överlåtelse är enligt utredningen ägnad att underlätta skattens tillämpning på jordbruk och skogsbruk och bidrar till en enhetligare beskattning. Detta får ses mot bakgrund av bl. a. att nu gällande undantag från skatteplikt för jord, sand, grus och sten föreslås bli slopat i mervärdeskattesystemet.

Härutöver föreslås som redan antytts att skatteplikt också skall föreligga för byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Skatt skall således utgå, när sådan byggnad försäljs eller tas i anspråk av den skattskyldige för skattepliktigt ändamål. Skattepliktigt uttag föreligger så snart byggnaden disponeras för ändamål som inte har samband med den skattepliktiga byggnadsverksamheten. Förslaget i denna del innebär, att skatt skall beräknas efter samma grunder som gäller för beskattningen i övrigt. Vid försäljning av byggnad, som den skattskyldige uppfört, skall skatt sålunda utgå på försäljningsvärdet och vid uttag av sådan byggnad på dess beräknade saluvärde. I fråga om byggnad, som den skattskyldige förvärvat, skall skatt utgå för tillfört mervärde både när byggnaden försäljs och när den tas i anspråk för skattepliktigt ändamål. Mervärdet utgörs i dessa fall av värdet av tillfört material efter i princip samma regler som skall gälla vid uttag av vara ur rörelse för konsumtionsändamål. Försäljer byggnadsföretagare en byggnad utan att den tillförts något mervärde utgör detta ingen skattepliktig försäljning. Fastighetsförsäljning av annan än byggnadsföretagare är också skattefri. Utredningen konstaterar att mervärdeskatten inte lämpligen kan användas för en generell beskattning av fastighetsförsäljningar med hänsyn till att flertalet sådana försäljningar är av icke yrkesmässig natur. Nämnas må också att friheten från skatt på fastighetsförsäljningar även gäller avyttring av rörelsefastigheter samt att försäljning av mark också är skattefri enligt förslaget. Detta gäller även vid fastighetsförsäljning, som avser både byggnad och mark. I sådant fall skall skatt utgå endast på byggnadsvärdet, beräknat på nyss angivet sätt.

Den föreslagna utformningen av mervärdeskatten på fastighetsområdet har allmänt biträtts vid remissbehandlingen. I några fall förordas eller ifrågasätts dock att allmänna varuskattens regler överförs på mervärdeskatten. Som skäl härför åberopas bl. a., att förslagets allmänna konstruktion i denna del leder till viss ojämnhet i beskattningen och därtill medför en ökad administrativ belastning. Det ifrågasätts också om behov föreligger av en avlyftning av ingående skatt på näringslivets fasta investeringar. Det har även förordats, att de speciella reduceringsreglerna slopas och ersätts med ett särskilt restitutionssystem för att eliminera en skärpt beskattning av bostadskonsumtionen, i vart fall beträffande nyproduktionen av bostäder. Här kan också konstateras att ingen remissinstans uttalat sig för en generell hyresbeskattning inom mervärdeskattens ram.

Erinringar riktas därjämte mot den materiella utformningen av förslaget i vissa delar. Sålunda motsätter man sig från branschhåll, att hotell-

tjänsterna inryms under mervärdeskatten. Man åberopar att en beskattning av dessa tjänster får en ogynnsam effekt för turistnäringarna. Om dessa tjänster likväl anses böra omfattas av skatten bör skattebelastningen reduceras i överensstämmelse med vad som i varuskattehänseende gäller för serveringsrörelser. Skatt skulle i enlighet härmed beräknas endast på 60 % av den skattepliktiga omsättningen.

Vidare avvisas från branschhåll förslaget om skatteplikt för tjänster, som tillhandahålls av arkitekter och konsulter inom byggnads- och anläggningsområdet. Det anses, att förslaget härom inte tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet i beskattningen. Skatteplikt för dessa tjänster skulle dock kunna accepteras om de beskattas på ett likvärdigt sätt även när de i egen regi utförs av staten eller av fastighetsförvaltande och andra liknande företag. Konkurrensförhållandena åberopas också för att avvisa förslaget om skatteplikt för städning, rengöring av fastigheter o. d.

Utöver dessa erinringar mot förslaget har påpekats, att man har att räkna med praktiska svårigheter vid tillämpningen av reglerna rörande beskattningen av försäljning av byggnad jämte mark vid uttag av byggnad ur byggnadsrörelse. Detta gäller oaktat förslaget i dessa delar utformats på ett sätt som följer de allmänna principerna för mervärdeskatten.

Man kan mot bakgrund av denna sammanfattning konstatera att förslaget beträffande mervärdeskattens tillämpning på fastighetsområdet visserligen fått ett positivt mottagande men dock rönt kritik i vissa hänseenden. Detta är kanske inte så egendomligt med hänsyn till att utredningen sökt finna en lösning som både tillgodoser näringslivets berättigade krav på rätt till avlyftning av ingående skatt på sina fasta investeringar och eliminerar en relativ skärpning av beskattningen av bostadskonsumtionen. Det torde inte finnas någon lösning inom mervärdeskattens ram som helt kan tillgodose båda dessa intressen. Utredningens förslag får dock enligt min mening anses innebära en lösning som tillgodoser högt ställda krav i båda de nämnda hänseendena. Erinringarna mot förslaget anser jag därför inte ha sådan tyngd att de utgör hinder för en tillämpning av förslaget utan några principiella ändringar. Förslaget bör enligt min mening också ges företräde framför varje form av beskattning, som bygger på ett fristående restitutionssystem för att undanröja kumulativa skatteeffekter eller en skärpt beskattning av bostadskonsumtionen.

Mot det anförda står emellertid, att vissa fördelar skulle kunna vinnas om de för den allmänna varuskatten gällande reglerna överförs på mervärdeskatten. Någon ökning av antalet skattskyldiga på detta område skulle inte uppkomma. Skattskyldigheten skulle bli begränsad till sådana företagare, som även bedriver varuförsäljning eller annan skattepliktig verksamhet. Man kan vidare räkna med en minskning av antalet restitutionsfall. Genom de av utredningen föreslagna reduceringsreglerna reduceras nämligen betalningsplikten och då avdragsrätten för ingående skatt även omfat-

tar byggnadsföretagarens egna investeringar i maskiner och fasta anläggningar kan restitution bli aktuell i flera fall. Med de för den allmänna varuskatten gällande reglerna skulle inte heller skatteplikt behöva införas för byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Härtill kommer, att man vid övergången till mervärdeskatt har att räkna med att byggnadsföretagen har vissa ineliggande lager av varor, för vilka allmän varuskatt utgått. Införs skattskyldighet för byggnadsarbeten o. d. enligt utredningens förslag bör denna skattebelastning elimineras på något sätt i syfte både att förhindra marknadsmässiga störningar och att undanröja kumulativa effekter i det nya systemet. Någon motsvarande åtgärd behövs inte om den allmänna varuskattens regler för fastighetsområdet bibehålls.

Dessa regler inrymmer dock, som också utredningen framhållit, åtskilliga problem och erfarenheterna visar att svårigheter föreligger för den praktiska tillämpningen. Dessa olägenheter skulle förstöras i ett mervärdeskattsystem. Kombinerade företag förekommer på detta område i betydande utsträckning och hänsyn måste därvid också tas till de byggnadsföretag som har egen fabriksmässig tillverkning av byggnadsmateriel. Åtskilliga företag skulle därför bli partiellt skattskyldiga till mervärdeskatt. Därmed skulle gränsdragningsproblem och fördelningsmässiga problem uppkomma inte endast på omsättningssidan utan också på avdragssidan. Redan dessa förhållanden gör det tveksamt om den allmänna varuskattens regler lämpligen kan tillämpas på mervärdeskatten.

Förutsättningen för en sådan lösning måste emellertid också vara, att skatten på näringslivets fasta investeringar kan undanröjas. Jag delar helt utredningens uppfattning, att det inte bör ifrågasättas att införa en mervärdeskatt som ställer de fasta investeringarna och dess underhåll utanför rätten till avlyftning av ingående skatt. Överförs varuskattens regler i dessa delar på mervärdeskatten saknas möjlighet till sådan avlyftning på grundval av faktiska skattedebiteringar. Avlyftningen skulle få åstadkommas på annat sätt och torde endast kunna ske genom rätt för de investerade företagen att göra schablonmässiga avdrag med viss procentuell andel av investeringskostnaderna.

Mot en sådan avdragsrätt kan invändas, att den normalt leder till antingen över- eller underkompensation. Systemet inger också allvarliga betänkligheter i kontrollhänseende. Jag finner därför övervägande skäl tala för en utformning av mervärdeskatten på fastighetsområdet i enlighet med utredningsförslaget med vissa jämkningar som jag skall ange i det följande.

I årets finansplan angavs att mervärdeskatten skulle komma att omfatta hotelltjänsterna, varvid dock reducerad skatt skulle utgå i överensstämmelse med den reduceringsregel som i varuskattelhänseende gäller för renodlade serveringsrörelser. Detta innebär att skatt skall utgå på 60 % av den skattepliktiga omsättningen av rumsuthyrning och därmed sammanhängande tjänster i hotell- och pensionatsrörelse. Samma reduceringsregel skall

gälla för serveringsrörelse. Dock föreslår jag den ändringen jämfört med vad som nu gäller i varuskattehänseende, att skatten alltid skall beräknas på 60 % av omsättningen av serveringstjänster. Detta skall således gälla även rörelser, vari ingår både servering och försäljning över disk, t. ex. konditorirörelser. För diskförsäljningen skall skatt beräknas på hela omsättningen utan reducering. Detta förutsätter att de kombinerade serverings- och försäljningsrörelserna måste dela upp sin omsättning på reduceringsberättigad servering och försäljning. Även om detta kan medföra vissa svårigheter i den praktiska tillämpningen förordar jag detta system. Detta tillämpas för övrigt redan av bl. a. de varuhus, som även driver serveringsrörelse. Med denna utformning nås vidare en enhetlig beskattning av all yrkesmässig servering.

Enligt min mening har bärande skäl anförts för att från beskattning undanta tjänster avseende städning, rengöring av fastigheter, gaturenhållning o. d. Jag anser vidare att sotning och dylika tjänster bör undantas. Däremot anser jag utredningen ha anført starka skäl för skatteplikt för tjänster som tillhandahålls av arkitekter och byggnadskonsulter. De nackdelar i konkurrens-hänseende som en beskattning av dessa tjänster ansetts medföra enligt uttalanden från branschhåll bör i allt väsentligt elimineras om skatten utgår enligt den reduceringsregel som utredningen föreslagit för mindre materialkrävande entreprenadarbeten. Jag återkommer till denna reduceringsregel i det följande.

Jag har inte funnit anledning att på andra punkter frångå utredningens förslag beträffande beskattningsområdet. Ej heller finns enligt min mening anledning att föreslå några ändringar i vad avser skattskyldighetens allmänna utformning i nu aktuella delar. Vid remissbehandlingen har emellertid särskilt uppmärksammats att utredningsförslaget inte erbjuder någon avlyftning av ingående skatt som påförts renodlade fastighetsförvaltande företag inom koncerner och motsvarande intressegemenskaper. Då detta skulle försätta dessa företagsbildningar i sämre läge än företag som direkt äger de anläggningar, vari skattepliktig verksamhet bedrivs, har föreslagits antingen att fastighetsförvaltande företag frivilligt skulle kunna gå in som skattskyldiga i systemet eller också att en koncernbildning skulle få registreras som *en* skattskyldig till mervärdeskatt.

Det framstår som befogat att avlyftning av ingående skatt kan ske i dessa fall. Av de ifrågasatta lösningarna synes möjligheten till frivilligt inträde i systemet vara att föredra. Detta skulle betyda i princip samma lösning som krävs för att åstadkomma en avlyftning av ingående skatt för exportföretagen. Nackdelen med ett frivilligt inträde i systemet i dessa fall är att man får ett antal skattskyldiga som inte har någon omsättning av skattepliktiga objekt eller tjänster och att samtliga dessa skattskyldiga skulle bli restitutionsfall. Det är emellertid enligt min mening möjligt att lösa frågan utan dessa följdverkningar.

Eftersom det här gäller avlyftning av skatt inom speciella former av intressegemenskap borde det inte utgöra något hinder att åstadkomma detta genom att det rörelsedrivande företaget får en avdragsrätt i redovisningen av mervärdeskatt, som formellt avser skatt som påförts det fastighetsförvaltande dotterföretag, vars anläggningar används för den skattepliktiga verksamheten. Avdrag skulle således kunna yrkas på grundval av skattebelagda verifikationer i sistnämnda företags räkenskaper, om avdragen på lämpligt sätt styrks av detta grundmaterial. Tillämpningen av detta förutsätter dock, att skatt som utgått på det fastighetsförvaltande företagens anskaffningar m. m. inte påverkar företagens resultat. Detta bör kunna åstadkommas genom en skattefakturerings från detta företag till det rörelsedrivande företaget, som med stöd härav yrkar avdrag i mervärdeskatteredovisningen. Jag anser att denna lösning har väsentliga fördelar och den ingår i skatteförslaget.

Jag har inte heller funnit anledning att frånga de av utredningen föreslagna reglerna rörande beskattningsvärdets bestämning. Det har visserligen framhållits att reglerna härom kan medföra tillämpningssvårigheter beträffande försäljning av skattepliktig byggnad jämte mark. Som redan antytts följer utredningsförslaget dock de allmänna principerna på denna punkt. Jag utgår också från att riksskattenämnden meddelar sådana vägledande anvisningar som kan behövas för att underlätta tillämpningen och åstadkomma en enhetlig beskattning. Erfarenheterna får visa om anledning finns att ompröva skattens utformning i denna del. Detsamma gäller frågan om behovet av en definition av begreppet byggnad i mervärdeskatt-hänseende.

Det anförda innebär också, att jag förordar de av utredningen föreslagna reduceringsreglerna. Den kompletterande 20-procentsregeln föreslås dock få viss vidgad tillämpning. Som närmare redovisas i det följande föreslår jag till skillnad mot utredningen, att vatten från vattenverk undantas från skatteplikt. Detta medför att ersättningar för såväl vatten som avlopp ställs utanför beskattningen. Därmed kommer ingen skattskyldighet att föreligga för vatten- och avloppsverken och som följd härav inte heller någon avdragsrätt för ingående skatt för dessa verk. Detta motiverar att även entreprenader avseende vatten och avlopp inryms under tillämpningsområdet för den kompletterande reduceringsregeln. Denna bör även gälla spår- anläggningar. Härav föranleds dock ingen ändring av reduceringstalet.

I övrigt förordar jag vad utredningen föreslagit på detta område. Bl. a. gäller detta beskattningen av transaktioner som innefattar försäljning av vara jämte dennas montering i fastighet. Väsentliga praktiska fördelar vinnas om man här i enlighet med utredningens förslag släpper kravet på att varan i monterat skick skall utgöra fastighetstillbehör. Skattefrågan kan bedömas enbart med hänsyn till vederlagets fördelning på varuvärde och inmonteringskostnad. Skatt utan reducering skall utgå när varuvärdet utgör minst 80 % av vederlaget medan 60-procentsregeln skall gälla i andra fall.

Beskattningsområdet

Utredningen

Som tidigare redovisats understryker utredningen vikten av att mervärdeskatten får generell räckvidd. Detta är av betydelse både för skattens avkastning och för att tillgodose en konsumtions- och konkurrensneutral verkan av skatten. Mervärdeskattens avkastning bestäms på ett helt avgörande sätt av hur stor andel av den privata konsumtionen, som inryms under skatteplikten till mervärdeskatt. Denna skatt kan betraktas som en närmast renodlad konsumtionsbeskattning. För att tillgodose neutralitetsaspekten är det emellertid också av vikt att transaktioner inom produktions- och distributionskedjan omfattas av skatten. En skatt på sådana transaktioner ger visserligen ingen egentlig avkastning för staten men den har sin betydelse för att eliminera kumulativa skatteeffekter. Genom den i mervärdeskattesystemet inbyggda avdragsrätten för skatt som utgått på inköp och annat för en skattepliktig verksamhet elimineras i princip all tidigare skattebelastning. Förutsättningen för en neutralt verkande beskattning kan därför sägas vara att skatteplikten är generell, ty därmed blir också avdragsrätten generell. Det är mot denna bakgrund, som utredningen liksom allmänna skatteberedningen anser att även fastighetsområdet till skillnad mot vad som gäller i fråga om den allmänna varuskatten måste inrymmas under mervärdeskatten. Härav följer i sin tur att skatteplikten enligt utredningens förslag omfattar inte endast varor och tjänsteprestationer med avseende på varor utan även tjänsteprestationer på fastighet och vissa byggnader. Till detta kommer vissa tjänsteprestationer av annat slag, t. ex. personliga tjänster. Beträffande utformningen av skatteplikten i dess olika delar anför utredningen följande.

Skatteplikt för varor. I fråga om varor är skatteplikten utformad som en i princip generell skatteplikt med anknytning till det för den allmänna varuskatten gällande varubegreppet. Enligt utredningsförslaget skulle energiskatten slopas vid övergång till mervärdeskatt och skatteplikten till sådan skatt i stället omfatta även bränsle, drivmedel, gas och elkraft. Som en konsekvens härav föreslås skatteplikt även för värme från fjärrvärmeverk och liknande anläggningar.

Utredningen föreslår vidare att skatten skall omfatta vatten från vattenverk och tjänster som sådana verk utför. Som skäl härför framhålls, att vattenverk driftstekniskt och administrativt kan vara förenat med gas- eller elverk. Med beskattning även av vattenverkens leveranser vinner man, att avdragsrätten för ingående skatt blir generell. Fördelningsproblem på avdragssidan begränsas till de fall då vattenverk är kombinerade med annan ej skattepliktig verksamhet. Skatt på vattenverkens leveranser bidrar dess-

utom till att tillgodose kravet på konkurrensneutralitet i fråga om anläggningsarbeten för vilka materialvärdet är lågt. Avdragsrätten för ingående skatt medför nämligen att det saknar faktisk betydelse om skatten blir högre när ett fristående företag anlitas för ett arbete än när arbetet utförs i egen regi. Utredningen framhåller dock att skatteplikt för vattenverkens avgiftsbelagda verksamhet inte i alla delar leder till en enhetlig beskattning. Det når man emellertid inte heller genom att, som skatteberedningen förordat, ställa området utanför mervärdesskatten. Förslaget går ut på att skatt skall utgå för avgifter inte endast för vatten utan även för avlopp.

Skillnad bör enligt utredningen inte göras mellan nya och begagnade varor. Det förhållandet att en vara tidigare varit föremål för beskattning anses inte utgöra tillräckligt skäl för undantag från skatt vid ny yrkesmässig omsättning. Avdragsrätten för ingående skatt på förvärv för skattepliktig verksamhet medför också att olägenheterna i varuskattehänseende för handeln med begagnade maskiner elimineras. Förslaget bygger därför på en i princip generell skatteplikt även för begagnade varor och saknar därför motsvarighet till undantaget från allmän varuskatt för handeln med begagnade personbilar. Dock föreslås, att skatten vid yrkesmässig försäljning av sådan bil begränsas till mervärdet för transaktionen. Detta åstadkoms genom en speciell avdragsrätt vid s. k. inbytesaffärer. Jag återkommer till detta förslag längre fram.

Från den generella skatteplikten föreslås dock vissa begränsade undantag. Utredningen förordar således att till mervärdesskatten överförs de undantag från allmän varuskatt som gäller för fartyg, luftfartyg, krigsmateriel, läkemedel och vissa konstverk samt vid import i vissa fall av alkoholhaltiga drycker, tobaksvaror, trycksaker och mikrofilmer. Undantagen har utformats i överensstämmelse med vad som gäller nu i varuskattehänseende med endast följande ändringar. I fråga om fiskefartyg föreslås att undantaget skall gälla fartyg för yrkesmässigt fiske och inte som nu fartyg som är speciellt anordnat för fiske. Undantaget för konstverk är generellt för all försäljning av upphovsmannen och gäller således till skillnad mot vad som är fallet i varuskattehänseende även vid försäljning av egna verk i samband med utställning.

Undantagen avser fullständig skattefrihet för fartyg, luftfartyg, krigsmateriel och läkemedel. Tillverkare och återförsäljare av dessa varor skall således ha generell eller obeskuren avdragsrätt för ingående skatt. Däremot gäller undantaget för konstverk endast upphovsmannens försäljning. Någon avdragsrätt för ingående skatt tillkommer således inte konstnären och inte heller konsthandlaren i fråga om verk, som för återförsäljning förvärvats direkt av upphovsmannen.

Vad gäller övriga varor, som nu är undantagna från allmän varuskatt, ansluter sig utredningen till skatteberedningens uppfattning att det i mervärdesskattesystemet saknas anledning att bibehålla undantagen för jord-

bruksråvaror o. d., levande djur, jord, sand, grus och sten. En fråga som utredningen haft anledning att närmare ingå på gäller behandlingen av nu skattefria dagstidningar och vissa andra publikationer. Då denna fråga hänger nära samman med mervärdeskattens tillämpning på annonser och annonstjänster, behandlas dessa olika skattepliktsfrågor i ett sammanhang.

Utifrån rent skattetekniska bedömningar finner utredningen, att *dagstidningarna* bör omfattas av skatteplikten. Därmed ernås också en inte oväsentlig ökning av skatteunderlaget. Då emellertid andra synpunkter än sådana som utredningen haft att beakta kan anföras mot att införa skatteplikt för dagstidningarna tillägger utredningen, att ett bestående undantag för dagspressen bör utformas som en fullständig skattefrihet. Tidningsföretagen liksom återförsäljarna av dagstidningarna bör således även i detta fall ha rätt till generell avdragsrätt för ingående skatt.

Beträffande *övriga från allmän varuskatt undantagna publikationer* är skattefriheten utformad på olika sätt. Sålunda gäller undantaget för medlemsblad, personaltidningar och liknande publikationer endast exemplar som tillhandahålls utan särskild avgift men inte försålda exemplar. Övriga aktuella publikationer är skattefria oavsett hur de tillhandahålls, men här gäller i stället som villkor för skattefriheten att publikationen utgör organ för sammanslutning med visst syfte. Vid bedömningen av mervärdeskattens tillämpning på detta område måste dessutom beaktas, att utgivningen kan ske av någon, vars egentliga verksamhet är helt eller delvis skattepliktig i mervärdeskattehänseende, men också av någon som inte driver annan sådan skattepliktig verksamhet. Dessa förhållanden gör enligt utredningen att man vid bedömningen av skattepliktsfrågan även måste beakta skattskyldighetsfrågan. Av praktiska skäl kan man få godta lösningar som inte ger en helt enhetlig beskattning.

Vad först gäller medlemsbladen skulle, framhåller utredningen, ett undantag från skatteplikt enligt nuvarande regler medföra praktiska tillämpningsproblem i fråga om rätten till avdrag för ingående skatt i de fall publikationerna även säljs till icke medlemmar och denna försäljning liksom nu i varuskattehänseende anses som yrkesmässig och därmed i princip skattepliktig. Utredningen föreslår därför att eventuell försäljning av medlemsblad skall betraktas som icke yrkesmässig. Därmed skulle valet stå mellan å ena sidan att behålla undantaget från skatteplikt med rätt till skattefri leverans av den tryckta upplagan och å andra sidan att beskatta upplagan utan någon rätt för utgivaren till avdrag för ingående skatt. Utredningen förordar den sista lösningen.

Beträffande de från allmän varuskatt undantagna personaltidningarna framhåller utredningen, att utgivningen av sådan tidning bör betraktas som en del av utgivarens egentliga verksamhet. Denna verksamhet bör därför också bestämma mervärdeskattens tillämpning på utgivningen av personaltidningen. Medför den egentliga verksamheten skattskyldighet till mer-

värdeskatt bör således skattskyldigheten även omfatta tidningsutgivningen med rätt till avdrag för dess ingående skatt. Detta bör gälla oavsett om någon försäljning av tidningen förekommer eller ej. Om däremot utgivarens egentliga verksamhet inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt bör frihet från skattskyldighet föreligga även för utgivningen av en personaltidning. Någon avdragsrätt för ingående skatt föreligger då inte men inte heller någon skattskyldighet för eventuell försäljning av tidningen.

Utredningen föreslår alltså att undantaget från mervärdeskatt på detta område begränsas till försäljning av personaltidningar och medlemsblad av utgivare som ej är skattskyldig för annan verksamhet. Denna utformning av undantaget innebär, att skatt skall utgå vid försäljning av sådan publikation i den allmänna handeln, men återförsäljaren har då avdragsrätt för debiterad skatt på den för återförsäljning levererade delen av upplagan. Här kan inskjutas att utredningen föreslår samma lösning beträffande kataloger och program.

Skulle emellertid skäl som utredningen ej haft att beakta motivera en bestående skattefrihet mera i överensstämmelse med vad som gäller i varuskattehänseende bör denna enligt utredningens mening åstadkommas genom ett generellt undantag från beskattning för försäljning av publikationerna i fråga. I sådant fall bör utgivare som även har annan skattepliktig verksamhet ha rätt till avdrag för ingående skatt för utgivningen, medan den ingående skattebelastningen för andra utgivare bör begränsas till en rätt till skattefri leverans av den tryckta upplagan.

Vad gäller den närliggande frågan om mervärdeskattens tillämpning på *annonser och annonstjänster* föreslår utredningen till skillnad mot skatteberedningen att även detta område inryms under beskattningen. Detta bör gälla oavsett om dagstidningars och övriga nu från allmän varuskatt undantagna publikationers ställning inom mervärdeskattesystemet. En beskattning av annonsområdet är visserligen av underordnad betydelse från inkomstsynpunkt, men den ger enligt utredningens uppfattning skattetekniska fördelar och bidrar till en neutral verkan av skatten. Utredningen har fäst särskild vikt vid att en generell beskattning av annonstjänsterna underlättar skattens tillämpning för annonsbyråer och reklamföretag, som sysslar med reklamuppdrag. Eftersom utredningen föreslår att skatten skall omfatta i princip alla former av reklam när man med skatt även för annonstjänsterna att reklamföretagens hela omsättning normalt blir skattepliktig. Då därmed följer en generell avdragsrätt för ingående skatt, bör inga fördelningsproblem uppkomma på vare sig avdrags- eller omsättningsidan. Utredningen föreslår därför generell skatteplikt för tjänster avseende utformning av annonser och förmedling av annonsering.

Med skatt på annonsering i dagstidningarna och veckotidningarna följer vidare att hela omsättningen för annonsbyråer och liknande företag blir skattepliktig och att avdragsrätten för ingående skatt blir generell. Några

skattetekniska problem bör därför inte uppkomma. Bibehålls undantaget för dagspressen uppkommer inte några problem på avdragsvidningen om utredningens förslag om generell avdragsrätt följs. En uppdelning av omsättningen på skattepliktig och inte skattepliktig andel skulle bli erforderlig, men detta bör enligt utredningen inte medföra några speciella svårigheter. Härtill kommer, att en beskattning av annonsområdet kan förväntas väsentligt nedbringa tidningsföretagens anspråk på restitution av ingående skatt.

Utredningen tillägger emellertid, att det förekommer en mängd annonsorgan vid sidan av dagspressen och veckopressen. Annonsering sker i strängt taget alla periodiska publikationer och för många utgör annonsintäkterna en förutsättning för utgivningen. Härutöver sker annonsering i sådana tryckalster som telefonkataloger och turistbroschyrer samt i program till olika föreställningar och arrangemang. Dessa slag av annonsorgan kan säljas, tillhandahållas gratis eller ingå i t. ex. entréavgift.

I fråga om annonser i sådana periodiska publikationer anser utredningen att utgivningen av organet bör ses som den primära verksamheten. Frågan om beskattningen av annonser i sådant organ bör då bestämmas av mervärdeskattens tillämpning på utgivningen. Om skattskyldighet föreligger för utgivningen av publikationen bör även annonsintäkterna omfattas av skattskyldigheten. Är utgivningen inte att anse som yrkesmässig och därför inte skattepliktig bör detta gälla även annonsintäkterna. Detta leder visserligen till en olika behandling av företagets annonsering, men utredningen anser detta vara av underordnad betydelse.

Annonsering i andra annonsorgan bör enligt utredningen behandlas enligt i princip samma grunder. Sker annonsering i alster, som utges kommersiellt, bör skattskyldighet föreligga för annonsintäkterna. Detta bör gälla även om annonsorganet utdelas gratis av någon som är skattskyldig till mervärdeskatt för annan verksamhet. Förekommer ingen annan sådan verksamhet blir enligt förslaget annonsintäkterna ej beskattade och någon avdragsrätt för ingående skatt kommer inte att föreligga.

En ytterligare tidigare nämnd kategori av annonsorgan utgör de program eller speciella kataloger, som utges för teaterföreställningar, idrottstävlingar, utställningar, mässor o. d. Även om sådant tryckalster kan vara påkostat och ha ett bestående värde utöver att det utgör program eller katalog för ett speciellt arrangemang anser utredningen utgivningen av tryckalstret böra betraktas som ett komplement till detta. Om därför arrangemanget som sådant inte faller under mervärdeskatten bör inte heller intäkter från eventuell försäljning av program eller katalog till detta anses som yrkesmässig försäljning i mervärdeskatt hänseende. Motsvarande bör då gälla för annonsintäkterna. Med denna utformning begränsas beskattningen till den ingående skatt, som belastar programmets och katalogernas framställning och tillhandahållande. Annonserarna får i detta fall ingen avdragsrätt i mervärdeskatt hänseende. Härav följer viss kumulativ skatte-

effekt som dock enligt utredningens mening knappast inverkar på konkurrensförhållandena. Utredningen tillägger att dess ställningstagande även betingats av att utredningen ansett sig böra biträda skatteberedningens förslag att ställa nöjesområdet utanför mervärdeskatten.

Utredningen föreslår således att annonstjänster i princip beskattas. Beskattning skall även ske vid annonsering i organ, som är att anse som yrkesmässigt utgivet för allmän spridning eller som en integrerande del av annan skattepliktig verksamhet. Annonsering i annat organ omfattas inte av skatten. Om en annonsbyrå ombesörjer annonsinföringen i sådant organ och uppbär ersättningen för införingen enligt utgivarens annonstaxa, beskattas hela vederlaget.

Det kan emellertid förekomma fall där annonsörens egentliga verksamhet faller utanför mervärdeskatten men att viss annan i och för sig skattepliktig verksamhet är kombinerad härmed, t. ex. serveringsrörelse vid ett museum, en idrottsanläggning eller varumässa. Skattskyldighetsfrågan för sådan annan verksamhetsgren bör enligt utredningen bedömas för sig enligt de allmänna reglerna. Bedömningen bör dock vara utan betydelse för frågan om beskattningen av de för den egentliga verksamheten tillhandahållna programmen eller katalogerna.

Skatteplikt för tjänsteprestationer. I det föregående har jag redovisat utredningens förslag beträffande skatteplikten för tjänsteprestationer med avseende på eller anknytning till fastighet, härunder inbegripet bl. a. rengöring av byggnader, gator, vägar och allmänna platser. Den följande redogörelsen gäller utredningens förslag rörande beskattningen av tjänsteområdet i övrigt.

Förslaget bygger i denna del i första hand på att den skatteplikt som i varuskattehänseende gäller för tjänster med avseende på skattepliktiga varor överförs på mervärdeskatten. Härjämte föreslår utredningen liksom skatteberedningen skatteplikt för analys, kontroll och förvaring av sådana varor samt vidare för formgivning. Förslaget överensstämmer med vad som gäller för den allmänna varuskatten i det avseendet, att skattefrihet föreligger för i och för sig skattepliktig prestation, när den utförs på vara som undantagits från skatteplikt. Förslaget om skatteplikt för vatten, värme, gas och elkraft har föranlett utredningen att även inrymma uthyrning av mätare vid abonnemang på sådan nyttighet under skatteplikten. Som en annan konsekvens av denna utvidgning av varubeskattningen föreslås skatteplikt även för sådana tjänster, som vatten-, avlopp- och reningsverken tillhandahåller mot avgift. Uthyrning av mätare vid teleabbonemang blir dock skattefri även i mervärdeskattesystemet.

I enlighet med det nu anförda föreslår utredningen skatteplikt för prestation som innefattar tillverkning på beställning, servering, analys, formgivning, förvaring, kontroll, montering, rengöring, reparation, underhåll eller

ändring av skattepliktig vara. Utredningen framhåller att skatteplikten för förvaring gäller magasinering av varor, även om avtalet härom formellt ges formen av uthyrning av visst utrymme.

Beträffande mervärdeskattens tillämpning på tjänsteområdet i övriga ej redan behandlade delar innebär utredningens förslag följande.

1. *Personliga tjänster.* Tjänster, som faller inom sjukvård, socialvård, hygien, undervisning och därmed närstående områden, föreslås i allt väsentligt undantagna från skatteplikt. Övervägande skattetekniska skäl talar enligt utredningen för att badtjänsterna ställs utanför skatteplikten, oaktat det förekommer att badinrättning drivs i kombination med tvättinrättning. Däremot föreslås skatteplikt för hårvård, skönhetsvård och liknande samt vidare för tjänster som tillhandahålls av begravningsbyråer. Utredningen uppmärksammar i detta sammanhang att undervisningsverksamhet kan vara kombinerad med försäljning av undervisningsmaterial. Sker sådan försäljning av skattepliktiga varor i konkurrens med den reguljära handeln, bör försäljningsverksamheten vara skattepliktig. På detta sätt bör dock enligt utredningen inte betraktas korrespondensinstitutens tillhandahållande av visst kursmaterial mot kursavgift för individuell korrespondensundervisning. I anslutning härtill framhålles, att företagsutbildning och undervisning av personal bör anses som en integrerande del av den egentliga verksamheten. Är denna skattepliktig bör avdragsrätten även omfatta ingående skatt för utbildnings- och undervisningsverksamheten.

Det förhållandet att huvuddelen av tjänsterna på detta område ställs utanför skatteplikten innebär emellertid inte, påpekar utredningen, att tjänsterna blir helt skattefria. Skatten kommer att belasta inköpen för den, som utför dessa tjänster. Utredningen anser inte att den kumulativa effekt, som kan uppkomma härigenom, motiverar någon ytterligare utvidgning av beskattningsområdet för att därmed bättre tillgodose neutralitetsaspekterna. Endast på en punkt går utredningen närmare in på skattepliktens utformning mot denna bakgrund.

Utredningen erinrar om att det vid remissbehandlingen av skatteberedningens förslag riktades den anmärkningen från branschhåll, att tandtekniska arbeten skulle belastas med högre skatt om de utförs åt tandläkare av ett dentallaboratorium än om de utförs av tandläkaren själv eller av anställd hos denne. Denna olikhet borde undanröjas och därför yrkades undantag från skatteplikt för dentallaboratoriernas arbete.

I denna fråga uttalar utredningen, att dentallaboratorier även kan ha försäljning av dentalartiklar. Ett undantag för dentallaboratoriernas tjänster skulle i dessa fall medföra inte endast en begränsad skattskyldighet utan också en begränsad eller endast partiell avdragsrätt för ingående skatt med praktiska tillämpningsproblem som följd. Utredningen framhåller vidare, att en skatteplikt för dentallaboratoriernas arbeten ger avdragsrätt för ingående skatt på såväl material som utrustning. Någon sådan avdragsrätt

tillkommer inte tandläkarna. Utredningen föreslår därför inget undantag för tandtekniska arbeten.

Utredningen övergår därefter till att behandla vissa tjänster inom det nu aktuella området med anknytning till näringslivet. Det gäller härvidlag skattens tillämpning på reklam, automatisk databehandling och därmed närstående tjänster.

I fråga om *reklamtjänsterna* konstaterar utredningen att en skatt på dessa normalt blir avdragsgill för uppdragsgivaren. Med hänsyn härtill anser utredningen, att skatteplikt utan några inskränkningar bör föreligga för alla tjänsteprestationer som har avseende på reklam i detta begrepps vidsträcktaste bemärkelse. Förutom skatteplikt för annonstjänster föreslås således skatteplikt för alla andra reklamtjänster, oavsett vilken form de har och oavsett om de endast består av ett idémässigt arbete eller utmynnar i tillhandahållande av vara, t. ex. affisch eller trycksak. Det förhållandet att viss ersättning kan avse något som är att betrakta som överlåtelse av en immateriell rättighet, t. ex. reproduktionsrätt, utgör enligt utredningens mening inget hinder för en beskattning. Det finns enligt utredningen inte heller anledning att behandla olika reklammedia på olika sätt. Uppdrag som avser film-, radio-, TV- och flygreklam bör således vara skattepliktiga likaväl som skyltningsuppdrag och liknande uppdrag för utställningar, varumässor o. d.

Med en sådan skatteplikt för reklamuppdrag anser utredningen att även inspelning av reklamfilmer skall omfattas av skatten för att ingen dubbelbeskattning skall uppkomma. Ersättning för upplåtelse av visningsrätten till en reklamfilm borde också kunna beskattas. Utredningen förordar emellertid att de s. k. filmhyror, som utgår som ersättning för visning av spelfilmer på biograferna, liksom nu skall vara undantagna från beskattning. Detta motiverar att även eventuellt förekommande ersättningar för upplåtelse av visningsrätten till andra filmer än spelfilmer blir skattefria. Detta ställningstagande får ses som en följd av att utredningen, som närmare behandlas i det följande, ställer hela nöjesområdet utanför skatteplikten.

Skattskyldighet för filmproducenter skall alltså föreligga för filmtekniska arbeten i form av framkallning och kopiering av film o. d., för varuförsäljning och motsvarande samt dessutom för beställningsarbeten avseende reklamfilm, skolfilmer, informationsfilmer o. d. I fråga om produktionen av spelfilmer för visning på biograferna blir situationen densamma som nu i varuskattehänseende.

Reklamföretagen kan emellertid, fortsätter utredningen, även utföra tjänster som avser annat än reklam, t. ex. undersökningar och utredningar av ekonomisk natur. Sådana tjänster kan även utföras av andra än reklamföretag, t. ex. av konsultföretag med ekonomisk och teknisk inriktning.

Den ingående skatten för konsultverksamhet av nu antytt slag torde regelmässigt bli ringa. Det kan därför ifrågasättas om den får någon egentlig betydelse för priserna på konsultuppdrag eller för den allmänna pris-

bildningen. Under sådana förhållanden och då det dessutom gäller ett beskattningsområde som saknar betydelse i avkastningshänseende anser utredningen, att skattepliktsfrågan kan bedömas utifrån enbart skattetekniska överväganden.

Väsentliga fördelar skulle ernås om, å ena sidan, reklamföretagen kunde göras skattskyldiga för all omsättning och, å andra sidan, konsultföretag med enbart ekonomisk eller teknisk inriktning kunde ställas utanför skatten. Utredningen anser också en sådan utformning av skatten möjlig och godtagbar även med beaktande av, att skattskyldig uppdragsgivare skulle vara benägen att anlita ett reklamföretag för ett konsultuppdrag för att få en avdragsgill skattedebitering medan icke skattskyldig uppdragsgivare skulle vara benägen att anlita ett konsultföretag för att slippa skattedebitering. Utredningen anser inte att skattefrågan kan få någon större betydelse vid valet av företag för ett konsultuppdrag. Därför föreslås att skatt skall utgå för konsultativa tjänster, när de utförs av reklamföretag och andra, vars verksamhet i övrigt är skattepliktig, men inte när sådana tjänster utförs av någon, som inte är skattskyldig för annan verksamhet.

Även i fråga om skrivbyråerna torde man enligt utredningen kunna utgå från en relativt liten ingående skatt. Det kan därför övervägas att ställa skrivbyråerna utanför skatten. Å andra sidan anser utredningen liksom skatteberedningen, att automatisk databehandling och därmed jämförliga arbeten bör omfattas av skatteplikten med hänsyn till att annars mer betydande kumulativa skatteeffekter skulle uppkomma. En ökad användning av automatisk databehandling utgör motiv för att under skatteplikten även inrymma bokföringstjänsterna. Därmed nås, att dessa tjänster behandlas lika oavsett om de utförs med hjälp av datamaskiner eller ej. Utredningen föreslår därför skatteplikt för både automatisk databehandling och bokföringstjänster. Härav anses också böra följa, att tjänster som tillhandahålls av skrivbyråer inryms under skatteplikten.

2. *Nöjen.* Vid övergång till en generell konsumtionsbeskattning enligt mervärdeskatteprincipen borde det enligt utredningen vara naturligt att också den konsumtion som nöjesområdet representerar beskattas genom skatteplikt för föreställningar och andra arrangemang av olika slag, till vilka allmänheten har tillträde mot avgift. En beskattning av nöjen ingår också i utländska mervärdeskatter och mervärdeskatteförslag.

Skatteplikt för olika nöjesarrangemang ger ett ökat skatteunderlag. Storleken härav är dock enligt utredningen svår att beräkna. Enligt konsumentprisindex kan nöjeskonsumtionen uppskattas till i runt tal 500 milj. kr. för år. Häri ingår inte radio- och televisionslicenser och ej heller vad som indexmässigt hänförs till rekreation. Ökningen av skattens avkastning blir dock lägre än vad nämnda belopp representerar. Med skatteplikt på detta område följer avdragsrätt enligt de allmänna reglerna. Härtill kommer att priserna eller entréavgifterna i vissa fall är bestämda på sådant

sätt att de inte ens ger någon full kostnadstäckning. Konsert- och teaterverksamhet är i betydande utsträckning subventionerad av stat och kommun. I dessa fall medför en nöjesbeskattning knappast någon intäktsökning. Därmed kan ifrågasättas om det finns anledning att belasta mervärdeskatte-systemet med en till detta konsumtionsområde utvidgad skatteplikt.

Förhållandena torde vara likartade för åtskilliga andra arrangemang, bl. a. inom idrottens område. På detta men också på andra områden har man därtill att räkna med komplikationer i frågan om den avdragsrätt för ingående skatt, som en skatteplikt skulle medföra.

Utredningen finner därför, att ett inrymmande av nöjesområdet under mervärdeskatten inte har någon större betydelse för skattens avkastning. En beskattning av nöjena skulle därtill medföra en betydande ökning av antalet skattskyldiga. Åtskilliga skulle bli skattskyldiga endast för sporadiskt återkommande eller säsongmässigt bundna arrangemang.

Utredningen avvisar därför en generell beskattning av nöjesområdet. Kvar står emellertid möjligheten att begränsa beskattningen till det mera klart kommersiellt inriktade nöjesområdet. Det härvid tänkbara beskattningsområdet utgör enligt utredningen biograf-, varieté- och cirkusföreställningar, marknads- och tivolinöjen samt danstillställningar. En beskattning härav bör enligt utredningen inte medföra några speciella problem. Å andra sidan kan det hävdas att skatteplikt för biografafföreställningar o. d. men skattefrihet för konserter och teaterföreställningar av olika slag inte tillgodoser kravet på neutralitet i beskattningen. Då en olika behandling av dessa slag av nöjestillställningar inte heller synes sakligt motiverad, anser utredningen att inte endast nu särskilt behandlade nöjesarrangemang utan även nöjesområdet i övrigt bör i princip ställas utanför mervärdeskatten. Det i och för sig berättigade kravet på en beskattning av detta område, som är likvärdig med beskattningen av annan konsumtion, bör tillgodoses på annat sätt.

Undantag för nöjesområdet bör emellertid, tillägger utredningen, inte föranleda, att dans, varieté och annan underhållning som sker på restauranger eller annars i samband med servering skall berättiga till någon reduktion av den skattepliktiga omsättningen. Oavsett om kostnaderna för sådan underhållning inräknas i serveringspriserna eller täcks genom en särskild avgift bör hela omsättningen anses som skattepliktig.

3. *Rese- och transporttjänster.* Utredningen biträder skatteberedningens uppfattning, att varutransporterna bör inrymmas under mervärdeskatten. Detta är av väsentlig betydelse för att nå en neutral verkan av skatten i såväl konkurrens- som konsumtionshänseende. Skatteplikten föreslås gälla generellt oavsett vilket transportmedel som används och omfattar således järnvägs-, landsvägs-, flyg- och båttransporter, härunder inbegripet postverkets paketbefordran. Internationella varutransporter likställs med skattefri export, varav följer att transportföretag, som utför internationella trans-

porter, får en generell eller obeskuren avdragsrätt för ingående skatt och därmed elimineras all skatteeffekt på den svenska exporten. Dock påpekas, att skatt skall utgå vid separat transport av exportvara från en plats till annan plats inom landet, t. ex. till svensk hamn. Därvid uttagen skatt för den helt inländska transporten blir emellertid avdragsgill och därmed elimineras all skattebelastning även i dessa fall.

Skatteplikt för transporttjänsterna måste enligt utredningen medföra skatteplikt även för förmedling av sådana tjänster, när den som bedriver sådan förmedlingsverksamhet uppträder som självständigt mellanled och således själv debiterar ersättningen för utförda transportuppdrag på uppdragsgivarna. Speditionsrörelser, lastbilscentraler och liknande företag blir därmed skattskyldiga för förmedlingsverksamhet, som på detta sätt bedrivs i eget namn. Utredningen anger också principerna för skattens praktiska tillämpning på lastbilscentralerna.

I anslutning härtill konstaterar utredningen, att principen om öppen skattedebitering inte kan upprätthållas på transportområdet. Även om detta medför kontrolltekniska nackdelar måste man acceptera att skatten får inräknas i taxorna eller vederlagen utan att detta medför någon begränsning i befraktarens avdragsrätt. Enligt utredningens förslag föreligger därför inget krav på öppen skattedebitering för skattepliktiga transportuppdrag. Det bör dock på fraktmärke, faktura eller fraktsedel anges genom någon form av markering, att skatt är inräknad i fraktavgiften. På en punkt anses det dock ofrånkomligt med en öppen skattedebitering eller en motsvarande specificeringsskyldighet. På den avräkning som skall ske mellan lastbilscentral och de till denna anslutna transportföretagen måste sålunda ställas det kravet, att därav framgår vad som är att hänföra till skattepliktiga inländska och skattefria internationella transporter samt ev. också den på de förra belöpande skatten. Samma krav får ställas på avräkningar i andra motsvarande fall.

Med skatteplikt för transporttjänsterna nås betydande praktiska fördelar om också resetjänsterna dras in under skatteplikten. En beskattning av resetjänsterna medför dessutom en väsentlig utökning av skatteunderlaget och ökar därmed statens avkastning. Utredningen anser därför liksom skatteberedningen att även resorna bör omfattas av mervärdeskatten. Förslaget är utformat så, att skatteplikt föreligger för alla resor med kollektiva transportmedel inom landet samt vidare för internationella resor med järnväg, buss eller taxi till den del resan faller inom landet. Internationella resor med annat transportmedel är helt skattefria enligt förslaget.

Immateriella rättigheter. Utredningen erinrar om att förslaget beträffande mervärdeskattens tillämpning på reklamområdet innebär, att skatteplikt skall föreligga för reklamuppdrag, även om vederlaget helt eller delvis avser ersättning för upplåtelse av t. ex. en reproduktionsrätt. Vidare är enligt

utredningen uthyrning av spelfilm för visning på biograf inte att betrakta som uthyrning av vara utan som upplåtelse av rätten att visa filmen offentligt. I denna egenskap föreslås att filmuthyrning skall vara undantagen från mervärdeskatt.

Det förekommer emellertid många andra former av upplåtelser av sådana s. k. immateriella rättigheter. De kan direkt eller indirekt beröra både allmänheten och näringslivet med återverkningar på såväl konsumtionen som produktionen och distributionen.

Bland de immateriella rättigheterna utgör, konstaterar utredningen, upplåtelser av den s. k. upphovsmannarätten ett betydande område. Det gäller här i första hand rätten att framställa och till allmänheten sprida eller på annat sätt offentliggöra litterära, musikaliska och sceniska verk, filmverk, alster av bildkonst, teckningar, ritningar, modeller m. m. Upplåtelse av rätten till litterärt eller annat nu nämnt verk, som sker av författare eller kompositör, kan inte anses som någon i mervärdeskatt hänseende skattepliktig transaktion. Ersättning, som utgår för sådan upplåtelse, utgör därför inget vederlag, som är att hänföra till skattepliktig omsättning för upplåtaren eller till avdragsgill kostnad för den till vilken upplåtelsen skett. Utmyndar upplåtelsen i framställning och försäljning av skattepliktig vara, dvs. en bok eller ett nothäfte, blir mervärdeskatten tillämplig härå enligt de allmänna reglerna. Detsamma blir fallet om upphovsmannen själv ger ut ett eget verk, t. ex. i bokform.

På i princip samma sätt bör enligt utredningens mening mervärdeskatten tillämpas på andra överlåtelser av upphovsmannarätt och på dispositioner av sådana överlåtelser.

En annan form av överlåtelse av upphovsmannarätt gäller fotografiska bilder och avser rätten att framställa kopior (fotografier) av och att reproducera sådana bilder. I likhet med vad som gäller i varuskatt hänseende anser utredningen att fotografier av alla slag skall betraktas som skattepliktiga varor i mervärdeskatt hänseende. Därmed utgör också framkallning och kopiering av fotografisk film skattepliktiga tjänsteprestationer. För att underlätta mervärdeskattens tillämpning föreslår utredningen, att även yrkesfotografernas överlåtelser av rätten till fotografiska bilder för kopiering eller reproducering skall omfattas av skatten. Genom att på så sätt göra fotograferna generellt skattskyldiga för all omsättning nås att även avdragsrätten för ingående skatt blir generell. Fördelningsproblemet bortfaller därmed på både omsättnings- och avdragssidan. Utredningen framhåller dessutom att skatt på överlåtelse av reproduktionsrätten till en fotografisk bild blir avdragsgill, när bilden skall återges i ett skattepliktigt tryckalster.

En för näringslivet betydelsefull form av upplåtelser gäller, tillägger utredningen avslutningsvis, sådant som rätten att exploatera en uppfinning och att begagna visst namn, firmanamn, varumärke eller mönster. Utred-

ningen anser att sådana upplåtelse kan ställas utanför mervärdeskattens tillämpningsområde, även om det här kan förekomma fall där det objekt, som överlåtelsen avser, kan vara belastat med en inte oväsentlig ingående skatt. Man torde emellertid kunna utgå från, att den ersättning som utgår för upplåtelse av uppfinning eller annat nu aktuellt objekt bestäms av andra faktorer än nedlagda kostnader för objektet. Enligt utredningen kan det därför knappast hävdas, att det uppkommer någon kumulativ skatteeffekt med återverkningar på prishöjningen eller konkurrensen, om dessa upplåtelse undantas från mervärdeskatt.

Remissyttrandena

Utredningens förslag beträffande beskattningsområdets utformning i dessa delar godtages i det stora hela av remissinstanserna. På vissa punkter anförs dock erinringar mot förslaget. Detta gäller inte endast i materiella hänseenden utan också rent lagtekniskt. Vissa remissinstanser anser således att det skulle vara till fördel om beskattningsområdet inte endast för varor utan också för tjänsteprestationer utformades med utgångspunkt från en i princip generell skatteplikt med direkt angivande av undantagen.

Lantbrukets skattedelegation anser, att den valda tekniken med uppräknig av de skattepliktiga prestationerna leder till gränsdragningsproblem och skapar osäkerhet. *Kammarrätten* anför liknande synpunkter och tillägger, att det vid den tillämpade lagstiftningstekniken är angeläget med en närmare precisering av skatteplikten för inte särskilt angivna prestationer, t. ex. genom exempel på tjänster som inte skall vara skattepliktiga.

I övrigt är det förslagets materiella utformning som tagits upp av remissinstanserna och synpunkter framförs på den föreslagna utformningen av skatteplikten för både varor och tjänsteprestationer.

Beträffande skatteplikten för varor understryks allmänt vikten av en generell beskattning med minsta möjliga undantag. I några fall förordas därför att undantagen begränsas ytterligare.

Generaltullstyrelsen framhåller att undantagen bör begränsas till sådana som är motiverade av skattetekniska skäl. Om hänsyn även tas till avdragsrätten för ingående skatt ifrågasätter därför styrelsen om undantaget för *fartyg* och delar, tillbehör och utrustning för fartyg är befogat. Slopas undantaget skulle man vinna, att även större lustfartyg blir beskattade. Genom en särbestämmelse borde även skattefrihet för livräddningskryssare kunna lösas. Anses likväl undantaget böra kvarstå, föreslår styrelsen att skattefriheten för fiskefartyg skall gälla fartyg, som brukas av fiskare som registrerats som mervärdeskatteskyldiga. Undantaget för *luftfartyg* och delar m. m. därtill anser styrelsen också kunna slopas. Ej heller finner styrelsen motiverat att till mervärdeskatten överföra nu gällande undantag för *krigsmateriel* och *läkemedel*. En begränsning av de sjukas läkemedels-

kostnader anses kunna åstadkommas på ett enklare sätt inom sjukförsäkringens ram.

Kontrollstyrelsen förordar också att sistnämnda undantag slopas och återopar härför bl. a. svårigheterna att dra gränsen mellan läkemedel och med dem närstående preparat. I vart fall anser styrelsen att undantaget bör begränsas till receptbelagda läkemedel.

Riksskattenämnden och *ett flertal länsstyrelser* anser att undantaget för *konstverk* bör slopas under återopande bl. a. att undantaget inte gäller generellt utan endast konstverk av vissa slag.

Övriga av utredningen till mervärdeskatten överförda undantag har inte föranlett några erinringar vid remissbehandlingen. De inskränkningar i nu gällande undantag som utredningen föreslagit har också godtagits med undantag dock från förslaget att inrymma *dagstidningarna* under skatteplikten. *Svenska tidningsutgivareföreningen* avvisar detta förslag till förmån för ett generellt undantag för pressen. Föreningen framhåller, att pressens otillfredsställande ekonomiska läge skulle ytterligare försämrats om tidningarna inryms under mervärdeskatten. Liknande synpunkter anförs av *ett flertal länsstyrelser* för ett bestående undantag för dagspressen. I andra yttranden återopas att frågan om statligt stöd för pressen är föremål för utredning och att frågan om beskattning av dagspressen i mervärdeskattesystemet bör anstå i avvaktan på resultatet av detta utredningsarbete. Uttalanden av denna innebörd görs bl. a. av *LO* och *näringslivets skattedelegation*. Remissinstanserna delar allmänt utredningens uppfattning, att ett bestående undantag från skatteplikt för dagstidningarna bör innebära fullständig skattefrihet.

Denna inställning har även *Statstjänstemännens riksförbund*, som emellertid även anser att *medlemsbladen* bör undantas från skatteplikt med rätt till skattefri leverans av den tryckta upplagan.

KF anser att dagspressen bör i princip omfattas av skatteplikten. Alternativet härtill är enligt förbundets mening undantag med full avdragsrätt för ingående skatt inte endast för dagspressen utan även för veckopressen, böcker och andra former av det tryckta ordet.

Slutligen är att nämna, att *kammarrätten* ställer sig tveksam till förslagets utformning beträffande medlemsblad, personaltidningar och andra liknande periodiska publikationer. Tillämpningssvårigheter kan uppkomma när ideell sammanslutning, som utger sådan publikation, även driver annan i princip skattepliktig verksamhet av mindre omfattning.

Förslaget att under skatteplikten inrymma *begagnade personbilar* har föranlett vissa invändningar. Visserligen anses med endast något undantag att någon skillnad inte skall göras mellan begagnade och nya varor och att således skatteplikten skall omfatta båda slagen av varor. Vad som föranlett särskilda uttalanden är förslaget att beskatta handeln med begagnade bilar på ett sätt som reducerar skatteeffekten till mervärdet på varje s. k.

inbytestransaktion. Jag återkommer med de synpunkter som anförts i denna fråga.

Vissa utvidgningar av det skattefria varuområdet föreslås också. *Svenska akademien*, *Svenska bokförläggareföreningen* och *Svenska bokhandlareföreningen* föreslår undantag för böcker. Härför åberopas den kulturella betydelsen av att främja bokdistributionen. Liknande synpunkter anför *Svenska musikförläggareföreningen* och *Svenska musikhandlareföreningen* för undantag från skatteplikt för musikaler. *Generaltullstyrelsen* framhåller, att det föreligger betydande svårigheter att upprätthålla en beskattning av *frimärken* för samlarändamål, som införs till riket. Denna införsel sker ofta i form av brevfrösendelser. Styrelsen föreslår därför att dessa varor undantas från skatteplikt.

Mot förslaget att ta ut skatt på avgifter för *vatten och avlopp* vänder sig bl. a. *Svenska vatten- och avloppsverksföreningen* under hänvisning till att en sådan beskattning medför komplikationer i tillämpningen. Om skatt likväl skall utgå förordas en beskattning med visst fixt belopp per m³ baserat på ett medelpris och således oberoende av hur den faktiska ersättningen fördelar sig på brukningsavgift, anslutningsavgift och annat. *Svenska stadsförbundet* biträder förslaget men önskar ett förtydligande av författnings-texten för undanröjande av tveksamhet på denna punkt. Ett sådant förtydligande önskas också av *Svenska elverksföreningen* beträffande skatteplikten för elektriskt ledningsmaterial.

Utredningens förslag i fråga om skatteplikten för tjänstest-prestationer har även föranlett en del ändringsyrkanden. *SHIO*, *Sveriges tandläkarförbund* och *Dentallaboratoriernas riksförbund* godtar inte utredningens uttalanden om skatteplikt för *tandtekniska arbeten*. Förslaget tillgodoser inte kravet på en konkurrensneutral beskattning och de av utredningen åberopade skattetekniska skälen anses inte bärande. I stället förordas undantag från skatteplikt för dessa arbeten, varvid dock ingen avdragsrätt för ingående skatt skulle föreligga. Effekten skulle därmed bli densamma som förslaget medför för sjukvård och läkarvård.

Ett flertal remissinstanser vänder sig mot förslaget att införa skatteplikt för *personbefordran* och för förmedling av sådana tjänster. Det framhålls att skatt på resor försämrar den kollektiva trafikens konkurrensläge, speciellt i förhållande till privatbilismen. Nackdelar för turistnäringarna skulle också följa. Förslaget avstyrks till förmån för undantag för resetjänsterna med obeskuren avdragsrätt för trafikföretagen av bl. a. *poststyrelsen*, *SJ*, *SAS*, *Svenska lokaltrafikföreningen*, *Svenska omnibusägarförbundet*, *Svenska resebyråföreningen*, *Svenska stadsförbundet*, *Svenska taxiförbundet* och *Svenska turisttrafikförbundet*.

Förslaget om skatteplikt för *godstransporter* biträds däremot allmänt av remissinstanserna. *Skånes handelskammare* ifrågasätter dock, om inte sjö-

transporterna bör helt undantas från skatteplikt. Handelskammaren menar att transporter med svenska fartyg skulle missgynnas eftersom skatt inte kan tas ut på sjötransporter med utländska fartyg.

Poststyrelsen anser, att skatteplikt för paketbefordran bör föreligga endast i fråga om inrikes paket. Befordran av paket till eller från utlandet bör anses som skattefri internationell transport. Vidare bör befordran av masskorsband likställas med skattefri brevbefordran. Befordran av grupp-korsband däremot anses böra bli skattepliktig.

SJ föreslår av redovisningsmässiga och administrativa skäl, att skatt skall utgå på transporttjänster åt postverket, oavsett om ersättningen härför avser transport av inrikes paket eller andra försändelser. Avdragsrätt bör därvid tillkomma postverket för den debiterade skatten. Denna ordning bör gälla även andra transportföretag, som utför transporter för postverket.

Remissinstansernas inställning till förslaget om skatteplikt för *konsulttjänster* inom byggnads- eller fastighetsområdet har tidigare behandlats. Beträffande andra slag av konsulttjänster föreslås vissa ändringar. *Riksskattenämnden*, *ÖÄ* och *näringslivets skattedelegation* föreslår sålunda att de tekniska konsultföretagens tjänster skall beskattas. Därmed skulle den kumulativa skatteeffekten elimineras. *Lantbrukets skattedelegation* anser skäl saknas att behandla skilda slag av konsultuppdrag på olika sätt och föreslår att alla konsultationer åt företagare skall omfattas av skatteplikten. Delegationen anser vidare att skatteplikten för *bokföringstjänster* bör begränsas till sådana som utförs med hjälp av datamaskiner. Eftersom revisions-tjänster inte medtagits följer av förslaget om generell skatteplikt för bokföringstjänster, att de kombinerade revisions- och bokföringsbyråerna skulle bli endast delvis skattskyldiga med uppdelningsproblem som följd både på omsättnings- och avdragssidan. Även förslaget om skatteplikt för skrivbyråernas tjänster bör enligt delegationen ändras. I stället för en generell skatteplikt för skrivbyråverksamhet bör det anges, vilka tjänster på detta område som är skattepliktiga. *Svensk industriförening* föreslår undantag för skrivbyråernas tjänster och samma begränsning av skatteplikten för bokföringstjänster som lantbrukets skattedelegation. Som tidigare nämnts förordas från branschhåll att *serveringstjänsterna* undantas från skatteplikt eller alternativt att reducerad skatt skall utgå på dessa tjänster enligt vad som nu gäller i varuskattehänseende. Härvid har också uttalats att särskilda entré- eller varietéavgifter på restaurang bör beskattas, endast om de utgör ersättning för viss förtäring.

Beträffande förslaget om skatteplikt för *annons- och reklamtjänster* framhåller *Annonsbyråernas förening*, att det utformats på ett sätt som missgynnar annonsbyråerna. Vissa tjänster på detta område skulle nämligen beskattas, när de utförs av annonsbyrå men inte i andra fall. Föreningen efterlyser en utformning av skatten på detta område, som bättre tillgodoser neutralitetsaspekten. Det har vidare påtalats, att förslaget inte

är tillfredsställande beträffande utländska företags annonsering i svenska annonsorgan med hänsyn till att en utländsk annonsör inte har möjlighet att avlyfta ingående skatt som de inom landet skattskyldiga företagen.

Förslaget att ställa nöjesområdet utanför mervärdeskatten har föranlett erinringar i ett flertal fall, bl. a. av *kammarrätten, ett flertal länsstyrelser* och *TCO*. Man anser att ett sådant renodlat konsumtionsområde inte bör undgå beskattning, trots de av utredningen framförda tekniska svårigheterna. Det stöd som samhället lämnar för verksamheten på detta område anses inte heller böra ges formen av frihet från mervärdeskatt.

LO tar upp skattens tillämpning på tjänsteområdet från en mera principiell utgångspunkt. På längre sikt bör mervärdeskatten ges en vidare omfattning på tjänsteområdet än vad förslaget innebär. Skattens fördelar ligger i en systematisk täckning av konsumtionsområdet och därför bör skatten utsträckas till att omfatta även bank- och försäkringstjänster. Vid utvidgningar av beskattningsområdet bör beaktas de fördelar som kan vinnas genom schablonmässiga regler. En vidgad beskattning kan visserligen återverka på priserna och annan skatteövervältring. Genom en etappvis utvidgning och en aktiv prispolitik bör dock olägenheter härmed kunna bemästras.

Departementschefen

Som tidigare framhållits innebär övergången till mervärdeskatt i stort sett endast att mervärdeskatteprincipen görs tillämplig på en redan gällande generell indirekt beskattning. Vad frågan gäller är i första hand att omforma den allmänna varuskatten till en mervärdeskatt. Utredningens förslag går emellertid även ut på att energiskatten ersätts med en skatt på bränslen, drivmedel och elkraft inom mervärdeskattens ram. Detta har föranlett vissa andra utvidgningar av beskattningsområdet.

I finansplanen har skälen angetts för att energiskatten skall kvarstå även efter övergången till en mervärdeskatt. Jag hänvisar till vad som i detta sammanhang anförts i denna fråga.

I och med att det energiskattebelagda området ställs utanför mervärdeskatten markeras ytterligare dess direkta anknytning till den allmänna varuskatten i vad gäller beskattningsområdets utformning i nu aktuella delar. Om man dessutom beaktar att den allmänna varuskatten täcker ca två tredjedelar av konsumtionen av varor och tjänster är det naturligt att utformningen av mervärdeskatten i dessa delar måste bygga på den skatteplikt som gäller i varuskattehänseende. Ändringar i förhållande härtill bör, som även utredningen understryker, vara motiverade endast av skattetekniska eller andra särskilda skäl, härunder inbegripet vad mervärdeskatteprincipen som sådan kräver.

Mot denna bakgrund anser jag också, att den skatteplikt som nu gäller i

varuskattehänseende utan inskränkningar bör överföras på mervärdeskatten. Omläggningen som sådan motiverar inga ytterligare undantag. Jag avstyrker därför framförda förslag om undantag från skatteplikt för böcker, musikalier, frimärken, tjänster som utförs av skrivbyråer m. m. Jag delar också utredningens uppfattning att skatteplikten för varor skall gälla såväl nya som *begagnade varor*. I mervärdeskattesystemet undanröjs i allt väsentligt de olägenheter som varuskatten anses medföra för viss handel med *begagnade varor*. Jag återkommer till utredningens förslag om en begränsning av skatten på bl. a. *begagnade personbilar*.

Enligt min mening gäller det således inte att föreslå några inskränkningar i den generella indirekta beskattningen vid övergång till mervärdeskatt utan att bedöma vilka utvidgningar som bör ske inom såväl varu- som tjänsteområdet.

I fråga om *skatteplikten för varor* är det därmed de nu gällande och av utredningen föreslagna speciella undantagen som är av intresse. Med skattens allmänna konstruktion bör, som utredningen också föreslagit, några undantag inte göras för jordbruksråvaror o. d., för levande djur eller för jord, sand, grus och sten. Ett slopande av dessa nu gällande undantag berör i allt väsentligt endast objekt, som används för skattepliktig verksamhet. I ett mervärdeskattesystem bör därför dessa objekt beskattas på samma sätt som andra varor för samma användning. Genom avdragsrätten elimineras kumulativa skatteeffekter.

Av samma skäl bör de särskilda undantagen från allmän varuskatt för emballage o. d. för jordbruksprodukter och för reklamtrycksaker på främmande språk, avsedda att spridas utomlands, slopas i mervärdeskattesystemet.

Liksom utredningen anser jag å andra sidan att nu gällande särskilda undantag för viss införsel av alkoholhaltiga drycker, tobaksvaror, mikrofilmer och tullfria tryckalster bör överföras på mervärdeskatten. Övergången till denna skatteform utgör inget skäl att behandla dessa varor på annat sätt än i nuvarande system.

Utredningen föreslår att undantag för *fartyg* och *luftfartyg* samt delar, tillbehör och utrustning därtill förs över på mervärdeskatten med endast den skillnaden att alla fartyg för yrkesmässigt fiske skall omfattas av undantaget och inte blott, som f. n. gäller, fartyg som är särskilt anordnat för fiske. Även om skattetekniska skäl kan åberopas för att slopa eller begränsa undantagen på detta område i mervärdeskattesystemet finner jag övervägande skäl tala för att undantaget bör kvarstå med viss jämkning.

Det är enligt min mening inte motiverat att från beskattning undanta privata flygplansinköp. Jag föreslår därför att undantaget för luftfartyg begränsas till passagerare- och transportplan för användning i yrkesmässig trafik och att även undantaget för delar m. m. får motsvarande begränsade räckvidd. Utredningens förslag till utformning av undantaget för fiske-

fartyg biträder jag. Det bör emellertid beaktas att undantagen i den av mig föreslagna omfattningen gäller endast fartyg och luftfartyg i färdigt skick. I överensstämmelse härmed bör undantagen från skatteplikt för delar, tillbehör och utrustning gälla endast vid omsättning gentemot fartygets eller luftfartygets ägare, men inte vid exempelvis leverans till varv. Skatt som utgått på material m. m. elimineras genom avdragsrätten och därmed blir effekten av undantagen fullständig skattefrihet.

Utredningen föreslår vidare att nuvarande undantag för *krigsmateriel* och *läkemedel* utan ändring överförs på mervärdeskatten. Vissa remissinstanser förordar att dessa undantag slopas eller begränsas av bl. a. skattek tekniska skäl. Jag biträder utredningsförslaget. Det bör också här beaktas att fråga är om fullständig skattefrihet även om undantagen gäller endast de färdiga produkterna vid försäljning under bestämda villkor. Undantaget för krigsmateriel omfattar således endast försäljning till staten för militärt bruk och undantaget för läkemedel endast försäljning enligt recept och till sjukhus. Härav följer att undantaget får samma omfattning som i varuskattehänseende.

I varuskattehänseende är målningar, skulpturer, litografier och andra liknande *konstverk* fria från skatt, när de, annorledes än butiksmässigt eller i samband med utställning, säljs av upphovsmannen direkt till konsument eller när de införs till riket i anslutning till sådan försäljning. Utredningen föreslår att undantaget överförs på mervärdeskatten, dock med den ändringen att skattefrihet skall gälla all försäljning av upphovsmannen. Någon avdragsrätt för ingående skatt skulle inte tillkomma de konstnärer, som berörs av undantaget. Vissa remissinstanser ifrågasätter skäligheten av denna, till vissa konstverk begränsade skattefrihet. Jag anser dock inte att övergången till mervärdeskatt motiverar att detta undantag slopas. Å andra sidan måste enligt min mening också hänsyn tas till att den yrkesmässiga konsthandels försäljningar blir beskattade utan undantag. Detta motiverar att skatt bör utgå, om konstnär säljer egna verk under butiksmässiga former. Därmed bör likställas konstnärs egen försäljning vid av honom anordnad utställning. Jag förordar därför att undantaget från skatteplikt för konstverk i mervärdeskattesystemet utformas på samma sätt som i varuskatteförordningen. Dock bör konstnär alltid kunna införa egna verk utan att skatt tas ut i samband med införseln. I praktiken torde denna utformning av mervärdeskatten innebära, att skattskyldighet endast undantagsvis uppkommer för de konstnärer det nu är frågan om. Det bör nämligen beaktas att, om konstverk inköps på utställning och betalningen erläggs till den som anordnat utställningen, denne bör anses som kommissionär för konstnären. Skattskyldighet kommer därför i dessa fall att åvila kommissionären och inte konstnären.

Ytterligare ett undantag från skatteplikt återstår, nämligen det som nu gäller för *dagstidningar och vissa andra periodiska publikationer*. Utred-

ningen föreslår att detta undantag slopas vid övergång till mervärdeskatt. Ett flertal remissinstanser förordar dock att undantaget bör kvarstå i det nya systemet åtminstone för dagstidningarna. I denna fråga hänvisar jag till vad som uttalats i finansplanen och förordar att undantaget för dagstidningarna överförs till mervärdeskatten i avvaktan på resultatet av den pågående presstödsutredningen. Undantaget bör avse fullständig skattefrihet, dvs. med obeskuren avdragsrätt för ingående skatt. Detta innebär en viss skattelättnad för tidningsföretagen jämfört med nuvarande förhållanden, eftersom även skatten på investeringarna kan avlyftas. Av skattetekniska skäl anser jag trots detta att avdragsrätten bör vara generell.

Med undantaget för dagstidningarna bör enligt min mening också följa att även undantaget från allmän varuskatt för medlemsblad och vissa andra periodiska publikationer överförs på mervärdeskatten. Undantaget bör innebära, att utgivaren får den tryckta upplagan levererad skattefritt och att utgivarens försäljning av publikationen blir skattefri. Någon avdragsrätt för ingående skatt bör dock inte tillkomma utgivaren. I fråga om personaltidningarna, som också omfattas av undantaget från allmän varuskatt, anser jag liksom utredningen att företags utgivning av sådan tidning bör vara skattepliktig om företaget bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdeskatt. I sådant fall bör alltså skatt utgå på eventuell försäljning av tidningen och avdragsrätt för ingående skatt föreligga för såväl utgivningen som den övriga skattepliktiga verksamheten. — Med denna utformning av skatten bör problem på både omsättnings- och avdragssidan i allt väsentligt undgås.

I detta sammanhang vill jag tillägga, att jag delar utredningens uppfattning, att *annonser* och *annonstjänster* bör omfattas av mervärdeskatten. Detta är motiverat även av att jag liksom utredningen anser att reklam och reklamtjänster i alla former bör omfattas av mervärdeskatten. Skatten på annonser bör omfatta annonsering inte endast i skattepliktiga annonsorgan, t. ex. i veckotidningar, utan även i dagspressen. Härigenom nås som utredningen också framhållit, att behovet av restitution till tidningsföretagen begränsas. Med skatteplikt på annons i dagspressen bör också följa skatteplikt även för de annonstjänster som utförs av dagstidningarna i egen regi.

Beträffande annonsering i medlemsblad, personaltidningar och andra liknande periodiska publikationer vill jag förordad utredningens förslag att låta skatteplikten för annonsinföringen, dvs. beskattningen av utgivarens annonsintäkter, följa skatteplikten för publikationen. Föreligger inte skatteplikt för denna på grund av att utgivarens övriga verksamhet inte är skattepliktig, bör således även annonsintäkterna vara skattefria. I motsatt fall bör skatteplikten för publikationen medföra skatteplikt även för annonsinföringen. Efter samma grunder bör skatteplikten bedömas för annonsering i program, kataloger och andra annonsorgan.

Härutöver anser jag särskilt undantag bör göras för annonser som införs för utländska annonsörers räkning under sådana omständigheter att avdragsrätt för debiterad skatt på annonsen skulle föreligga om annonsen införts av svenskt företag. Denna inskränkning är motiverad av att den utländska annonsören inte kan tillgodogöra sig någon avdragsrätt för ingående skatt. Genom att annonsuppdrag för utländsk uppdragsgivares räkning likställs med export uppkommer i dessa fall inga problem av liknande slag.

Utredningens förslag beträffande skatteplikten för varor innebär emellertid viss utvidgning av det nuvarande beskattningsområdet utöver förslaget att inrymma det energiskattebelagda området under mervärdeskatten. Detta förslag har bidragit till att utredningen föreslår skatteplikt för vatten och att sålunda skatt skall utgå på vatten- och avloppsverkens omsättning. Genom att det energiskattebelagda området ställs utanför mervärdeskatten talar tekniska skäl för att detsamma bör gälla för vatten och avlopp. Jag föreslår därför att varuskatteförordningens bestämmelse att vatten från vattenverk inte anses som vara överförs till mervärdeskatten. Vad nu sagts bör gälla även gas. Tillhandahållande av mätare i samband med abonnemang på vatten, gas och elkraft bör därmed också liksom nu anses som inte skattepliktig uthyrning.

Det energiskattebelagda området omfattar kol- och koksbränslen, eldningsolja, brännolja, gasol, bensin och elkraft. Häremot svarar ett i princip generellt undantag från allmän varuskatt för bränslen. Detta innebär att *ved och torv* samt *fotogen* och *T-sprit* f. n. inte träffas av någon indirekt skatt. Vid övergång till ett mervärdeskattesystem finns emellertid anledning att även beskatta dessa bränslen. Detta bör ske inom mervärdeskattens ram. Man når skattetekniska fördelar om hela omsättningen i jordbruk och skogsbruk beskattas. Att göra en uppdelning av virkes- och vedförsäljningar skulle medföra olägenheter. Liknande uppdelningar på skattefri och skattepliktig omsättning skulle bli ofrånkomliga även i andra led med åtföljande problem på avdragsidan. Skatteplikt för dessa bränslen i mervärdeskattesystemet medför visserligen att företag som använder exempelvis ved som bränsle i skattepliktig verksamhet får en avdragsrätt som inte tillkommer dem som använder energiskattebelagt bränsle. Kostnadsmässigt blir dock situationen för företagen strängt taget densamma som vid nuvarande skattesystem och mitt förslag bör därför inte kunna anses förändra nu rådande konkurrensförhållanden.

Som redan antytts delar jag utredningens uppfattning att begagnade varor bör behandlas på samma sätt som nya varor. Utredningen föreslår härvidlag den utvidgningen att det undantag som i varuskattehänseende gäller för handeln med begagnade personbilar slopas. Med hänsyn till marknadsförhållandena föreslås dock att beskattningen begränsas till mervärdet för varje transaktion. Detta löser utredningen på det sättet, att avdragsrätt för

ingående skatt medges för inbytesbilar även när ingen sådan ingående skatt debiterats, t. ex. vid inbytestransaktion med privatperson. Remissbehandlingen visar delade meningar om detta förslag. Det biträds av vissa remissinstanser, varvid systemet förordats även för andrahandsförsäljning av andra slag av konsumtionskapitalvaror. Vissa remissinstanser avstyrker förslaget till förmån för antingen en beskattning enligt de allmänna reglerna eller ett bestående undantag. Mot förslaget anförs att det leder till redovisnings- och kontrollmässiga komplikationer.

Redan i finansplanen angavs, att mervärdeskatten skulle omfatta de begagnade personbilarna. I och för sig anser jag att beskattningen av dessa bilar kan ske enligt de allmänna reglerna, dvs. på fulla värdet av varje ny omsättning. Jag har dock kommit till den uppfattningen, att förhållandena på bilmarknaden motiverar en utformning av beskattningen av dessa bilar på ett sätt som i möjlig mån motverkar en övergång till icke reguljär försäljning. Jag har därför förståelse för utredningens förslag om en speciell avdragsrätt för att tillgodose detta intresse. Jag håller emellertid också med de remissinstanser som anser att förslaget medför praktiska komplikationer och jag anser också att man bör undvika regler som medför avdrag för fiktiva skattebelopp. Frågan bör därför lösas på annat sätt. Detta bör kunna ske genom en reducerad beskattning, utformad på samma sätt som avses skola gälla t. ex. för byggnadsentreprenader. En lämplig avvägning av beskattningen anser jag vara, att låta den tidigare omnämnda 60-procentsregeln gälla även för omsättning av begagnade personbilar och andra nu från allmän varuskatt undantagna bilar. Detta bör givetvis medföra, att yrkesmässig säljare endast får rätt till avdrag för faktisk ingående skatt.

Beträffande *skatteplikten för tjänster* vill jag först framhålla att jag inte funnit anledning frånga den av utredningen föreslagna lagstiftningstekniken. I fråga om beskattningsområdets omfattning i materiellt hänseende biträder jag också förslaget, att den nu gällande skatteplikten för *förfärdigande på beställning, uthyrning, servering, montering, reparation, underhåll, ändring och rengöring* av skattepliktig vara överförs på mervärdeskatten och kompletteras med skatteplikt för *analys, kontroll och formgivning* av sådan vara. Förvaring anser jag däremot inte böra omfattas av skatteplikten. Vidare bör undantag göras för den obligatoriska kontrollbesiktningen av motorfordon som sker hos AB Svensk Bilprovning.

Beträffande skattepliktens omfattning i övrigt har redan i finansplanen förslaget om skatteplikt för *resor* avisats. Jag anser emellertid i likhet med utredningen att *transporttjänster* avseende varor bör omfattas av mervärdeskatten. Därmed nås en likvärdig beskattning oberoende av leveransvillkoren. Skatteplikten bör dock begränsas till enbart inhemska transporter. Direkta godstransporter till utlandet bör således anses som skattefri exporttjänst och på motsvarande sätt bör direkta transporter från utlandet be-

traktas. Jag vill emellertid också här tillägga, att undantaget från skatteplikt för resetjänster bör få till följd att någon avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger för verksamhet som ombesörjer sådana tjänster. Det saknas enligt min mening anledning att göra resetjänsterna helt skattefria i mervärdeskattesystemet. Skatteplikten för transporttjänsterna bör gälla generellt och således oberoende av transportmedel. Av skäl som poststyrelsen anfört bör skatteplikten omfatta befordran inte endast av postpaket utan även av gruppkorband. Skatteplikten bör även gälla transporter som utförs åt postverket oavsett om de avser paket, brev eller andra postförsändelser. En begränsning av skatteplikten finner jag dock motiverad med hänsyn till undantaget för resetjänsterna. Enligt min mening bör detta undantag medföra undantag även för befordran av resgods.

Skatteplikt för transporttjänster bör föranleda skatteplikt även för förmedling av transporter. Speditionsverksamhet bör sålunda beskattas.

Denna utformning av bestämmelserna rörande transporttjänsterna ger enligt min mening underlag för en tillämpning som tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet.

Av mera renodlade konsumenttjänster föreslår utredningen skatteplikt för *skönhetsvård, hårvård och liknande*. Andra personliga tjänster har ställts utanför beskattningen. I och för sig kan skäl åberopas för utredningens förslag. Inom detta område förekommer emellertid ännu en mängd små företagsenheter. Förslaget har också rönt viss kritik under hänvisning till att beskattningsområdet ej är klart avgränsat och att gränsdragningsproblem kan uppkomma. Jag föreslår därför att dessa områden i vart fall tills vidare ställs utanför mervärdeskatten.

Utredningen föreslår vidare skatteplikt för *automatisk databehandling, bokföring, skrivbyråverksamhet och reklam*. Det är här fråga om tjänster som i huvudsak nyttjas av näringslivet och skatteplikten är därför främst betingad av kravet på konkurrensneutralitet i beskattningen. Som jag redan nämnt biträder jag förslaget att inrymma reklam och reklamtjänster under beskattningen utan någon inskränkning. Redan nu föreligger skatteplikt för vissa tjänster som utförs av skrivbyråer. Det saknas anledning att undanta dessa tjänster från mervärdeskatt. I det nya systemet nås väsentliga praktiska fördelar om generell skatteplikt införs för skrivbyråverksamhet. Jag biträder således utredningens förslag i denna del. Vidare anser jag att utredningen anfört bärande skäl för skatteplikt för automatisk databehandling. Däremot ställer jag mig tveksam till förslaget om skatteplikt för bokföringstjänster. Som framhållits vid remissbehandlingen utförs bokföringsuppdrag ofta av företagare, som även utför ej skattepliktiga tjänster, t. ex. revisionsuppdrag. För att undgå skattetekniska olägenheter kan man därför tänka sig antingen att utvidga skatteplikten eller också att undanta bokföringstjänster från skatteplikt. Jag förordar den sistnämnda lösningen. De praktiska fördelarna därmed anser jag överväga den ringa

kumulativa effekt som kan bli följden. Jag föreslår därför skatteplikt för bokföringstjänster endast i den mån de inryms under skatteplikten för automatisk databehandling.

Några andra ändringar i den av utredningen föreslagna skatteplikten för tjänsteprestationer har jag inte funnit påkallade. Jag vill dock tillägga att erfarenheterna från skattens tillämpning får visa om ytterligare prestationer bör inrymmas under mervärdeskatten för att undanröja otillfredsställande verkningar i konkurrenshänseende.

Kvar står emellertid ytterligare ett område för vilket mervärdeskattens tillämpning är av intresse. Jag syftar på vad utredningen sammanfattar under begreppet *nöjen*. Utredningen behandlar detta område ingående men finner att det skulle vara förenat med stora skattetekniska olägenheter att inrymma nöjesområdet under skatteplikten i mervärdeskattesystemet. Detta gäller även om skatteplikten begränsas till den mera klart kommersiella nöjessektorn. Mot en begränsad beskattning kan enligt utredningen också åberopas konkurrensmässiga skäl. Utredningen ställer därför hela nöjesområdet utanför skatteplikten. Invändningar häremot har rests av ett flertal remissinstanser. Man menar att det här är frågan om ett renodlat konsumtionsområde som rimligen bör omfattas av en generell mervärdeskatt.

Utän tvekan har invändningarna mot utredningsförslaget fog för sig. Jag anser dock att utredningen visat att en generell skatteplikt på detta område är förenat med praktiska olägenheter och andra nackdelar. Även en begränsning av skatteplikten till den helt kommersiellt inriktade nöjessektorn inrymmer svårigheter. Jag finner mig därför böra biträda utredningsförslaget i denna del. Det bör också beaktas, att undantag från skatteplikt inte innebär fullständig skattefrihet. Skatt kommer att utgå på varuinköp m. m. för dem som är verksamma på området och denna skatt blir inte avdragsgill. Jag vill emellertid också tillägga, att det finns särskild anledning att ytterligare överväga och undersöka möjligheterna att inom mervärdeskattesystemet finna en lämplig form av beskattning av detta område. Undantaget bör därför inte betraktas som definitivt.

Med generellt undantag från skatteplikt för nöjesområdet bör följa, att upplåtelse av visningsrätt till kinematografisk film i princip anses som inte skattepliktig transaktion. Skatt skall då inte utgå på de s. k. filmhyror, som erläggs av biograferna och andra som visar film. Detta bör gälla oavsett filmens art. Dock anser jag i likhet med utredningen, att skatt skall utgå på reklamfilm och jämförliga filmer, när sådan film tillhandahålls beställaren. Skatt på sådana filmer bör utgå även om tillhandahållandet formellt har karaktär av upplåtelse av visningsrätten till den beställda filmen. Skatteplikt i dessa fall medför givetvis rätt till avdrag för ingående skatt som faller på inspelning m. m. av dessa filmer.

Liksom utredningen anser jag även, att mervärdeskatten skall omfatta all fotografisk verksamhet, således även sådant tillhandahållande av foto-

grafisk bild som är att anse som upplåtelse av rätten t. ex. att publicera bilden. Jag ansluter mig också till utredningens uttalanden beträffande mervärdeskattens tillämpning på upplåtelse m. m. av s. k. immateriell rättighet av annat slag än som berörs av vad jag nyss sagt.

Skattskyldigheten

Utredningen

Mervärdeskatten är liksom den allmänna varuskatten en omsättningskatt och därför kan, konstaterar utredningen, de regler som konstituerar skattskyldighet till allmän varuskatt överföras på mervärdeskatten. Det vidsträcktare tillämpningsområdet föranleder således inte att skattskyldighetsfrågan behöver bedömas enligt andra grunder än vad som gäller för den allmänna varuskatten. En annan sak är att mervärdeskatteprincipen som sådan påverkar skattskyldighetens omfattning både allmänt sett och för den enskilda skattepliktiga verksamheten. Vad nu sagts gäller mervärdeskattens tillämpning såväl inom landet som i fråga om dess tillämpning på importen.

Med bortseende i detta sammanhang från skattens tillämpning på importen måste skattskyldigheten anknytas till den som omsätter, dvs. säljer eller tillhandahåller skattepliktiga objekt och tjänsteprestationer. Med omsättning likställs därvid uttag av skattepliktigt objekt för konsumtionsändamål. Utredningen pekar på att skattskyldigheten för uttag i mervärdeskatten blir begränsad till uttag för privat konsumtion eller motsvarande. Det saknas anledning, att under skattskyldigheten inrymma sådana uttag, som vid beskattning skulle medföra avdragsrätt för den skattskyldige, t. ex. uttag av maskin från lager för användning som driftsmedel i den skattepliktiga verksamheten.

Den grundläggande förutsättningen för skattskyldighet är att omsättningen av skattepliktiga objekt och tjänster är att anse som yrkesmässig. Utredningen föreslår i överensstämmelse med vad som gäller i varuskattehänseende att yrkesmässighet föreligger, när inkomsten av verksamheten enligt kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) utgör inkomst av jordbruksfastighet eller av rörelse.

I fråga om statlig och kommunal verksamhet kan det, framhåller utredningen, vara svårt att avgöra om yrkesmässighet föreligger. Klart är dock att detta är fallet om verksamheten drivs i bolagsform. Detsamma borde i princip anses vara fallet för annan form av offentlig verksamhet, när den utövas i konkurrens med det enskilda näringslivet. Å andra sidan bör man som icke yrkesmässig betrakta offentlig verksamhet, som uteslutande tillgodoser egna behov. Samma betraktelsesätt bör kunna läggas på verksamhet med samma syfte vid samgående mellan staten och kommun eller kom-

muner, när den gemensamma verksamheten inte bedrivs i bolagsform eller på annat liknande sätt som ger verksamheten klar karaktär av självständigt, fristående skattesubjekt.

Skattskyldighet för sådan offentlig verksamhet, som endast tillgodoser egna behov, kan enligt utredningens mening inte anses motiverad av konkurrensskäl och inte heller av skattetekniska skäl. Visserligen skulle skattskyldighet i något fall kunna medföra att offentlig verksamhet eller verksamhetsgren blir helt skattepliktig och att fördelningsproblem på avdragsidan därigenom skulle bortfalla. Svårigheter skulle emellertid i stället uppkomma i fråga om beskattningens värdebestämning, särskilt beträffande tjänsteprestationer. Utredningen pekar även på betydelsen i konkurrenshänseende av att rätt till avdrag för ingående skatt inte föreligger när verksamhet inte är skattepliktig.

Utredningen föreslår därför, att skattskyldighet för statlig och kommunal verksamhet skall föreligga, när omsättning av skattepliktiga objekt och tjänster i inte endast obetydlig omfattning sker till utomstående, dvs. i första hand till allmänheten, under former som är jämförliga med yrkesmässig rörelse. Verksamhet enbart för egna behov skall däremot inte medföra skattskyldighet men inte heller avdragsrätt för ingående skatt. Detta skall gälla även verksamhet i sådant syfte, som drivs gemensamt av staten och kommun eller kommuner på annat sätt än i bolagsform eller liknande.

En konsekvens av övergången till mervärdeskatt är, fortsätter utredningen, att skattskyldigheten inte såsom i varuskattehänseende kan begränsas till omsättning av skattepliktiga objekt och tjänster inom landet. Skattskyldighet måste även åvila exportföretag och företag som omsätter sådana från skatteplikt undantagna varor och tjänster som avses skola vara helt skattefria, t. ex. fiskefartyg och andra större fartyg. Endast på så sätt kan avlyftning av ingående skatt i dessa fall åstadkommas inom mervärdesskattesystemet. Utredningen föreslår därför generell skattskyldighet för exportföretag och för företag, som berörs av de nämnda undantagen från skatteplikt. Av liknande skäl föreslås, att företag skall kunna betraktas som skattskyldigt innan skattepliktig verksamhet startats. På så sätt skapas möjlighet till avlyftning av ingående skatt redan under ett uppbyggnadsskede.

Förslaget innehåller ytterligare ett särskilt undantag från skattskyldighet. Det gäller överlåtelse av till driften hörande maskiner, inventarier, varulager och andra tillgångar i samband med överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren, fusion eller annan liknande transaktion. En beskattning i dessa fall anser utredningen onödig. Däremot är det av både skattetekniska och konkurrensmässiga skäl motiverat att andra försäljningar av till driften hörande maskiner och inventarier omfattas av säljarens skattskyldighet. Detta gäller enligt utredningen även försäljningar av levande inventarier i jordbruk.

I detta sammanhang kan också erinras om de konsekvenser för skattskyld-

digheten, som följer av utredningsförslaget om skattens tillämpning i fråga om tidningar och andra periodiska publikationer, annonser och annons-tjänster.

Utredningen föreslår därjämte vissa regler i syfte att begränsa antalet redovisningspliktiga skattskyldiga. I likhet med vad som redan gäller i varuskattehänseende föreslås, att en delägare i handelsbolag, kommanditbolag, partrederi, enkelt bolag och s. k. gruvbolag skall kunna anses skattskyldig till mervärdeskatt för företagets hela skattepliktiga verksamhet i stället för en individuell skattskyldighet för delägarna i förhållande till deras andelar i företaget. Utredningen diskuterar möjligheten att i fråga om handelsbolag och kommanditbolag anknyta skattskyldigheten till bolaget som sådant, men anser sig böra avvisa denna lösning.

För att begränsa antalet skattskyldiga föreslås vidare, att flera skattepliktiga verksamheter som drivs av samme ägare skall kunna betraktas som en förvärvsverksamhet i mervärdeskattehänseende, även om det enligt kommunalskattelagen är fråga om flera skilda förvärvskällor. Utredningen konstaterar att man genom en gemensam mervärdeskatteredovisning i dessa fall undgår skatteuttag och skatteavdrag för interna leveranser. Rätt till gemensam skatteredovisning bör dock inte kunna grundas enbart på viss intressegemenskap. Det förhållandet, att ett bolag helt ägs av ett annat bör således inte medföra rätt t. ex. för moderbolaget att svara för mervärdeskatten i en för båda bolagen gemensam skatteredovisning. De praktiska fördelarna med en gemensam skatteredovisning för koncerner och andra liknande intressegemenskaper uppvägs enligt utredningens mening av bl. a. försämrade kontrollmöjligheter.

Utredningsförslaget innehåller därjämte bestämmelser om skattskyldighet vid försäljning genom ombud m. m. Även här står förslaget i nära överensstämmelse med reglerna för den allmänna varuskatten. Förslaget innebär, att kommissionär är att anse som säljare vid kommissionsförsäljning. Andra ombud föreslås bli skattskyldiga, när de uppträder i eget namn och uppbär likviden för den förmedlade prestationen. Det saknar härvid betydelse hur ombudets ersättning av huvudmannen utgår. Dock föreslås den begränsningen, att auktionsförrättare skall anses som säljare, endast om han även i andra sammanhang än på auktion driver handel med sådana varor som säljs på auktionen. Försäljning av personligt lösöre på auktion blir därmed skattefri. Låter skattskyldig på auktion sälja omsättningstillgång eller annan anläggningstillgång än byggnad är bruttointäkten av denna försäljning att hänföra till skattepliktig omsättning i den skattskyldiges, dvs. i detta fallet huvudmannens rörelse. Även här gäller dock undantaget från skattskyldighet för överlåtelse av verksamhet eller verksamhetsgren.

Den föreslagna skatteplikten för transport- och resetjänster har föranlett vissa speciella regler i fråga om skattskyldigheten vid förmedling av sådana tjänster. Förslaget innebär i korthet, att resebyrå, som förmedlar

resetjänster, skulle svara för skatten på helt inländska resor, medan trafikföretaget (huvudmannen) skulle svara för skatten på den del av internationella resor som faller inom landet. I fråga om förmedling av skattepliktiga transporter föreslås att både förmedlaren och den som utför transporten skall vara skattskyldig. Detta kräver ett särskilt avräkningsförfarande mellan parterna. Denna utformning av skatten är betingad av skattefriheten för internationella transporter men utgör också förutsättning för avlyftningen av ingående skatt.

Remissyttrandena

Utredningens principiella och tekniska utformning av de materiella reglerna om skattskyldighet biträds allmänt av remissinstanserna. Man finner det naturligt, att mervärdeskattens utformning i denna del bygger på motsvarande regler för den allmänna varuskatten. Mervärdeskatteprincipen anses inte heller föranleda någon ändring av de allmänna grunderna för skattskyldigheten. På de punkter denna princip kräver komplettering eller ändring av de för den allmänna varuskatten gällande reglerna biträds förslaget i allmänhet.

Man anser således att skattskyldigheten även i mervärdeskattesystemet måste anknytas till begreppet yrkesmässig verksamhet varvid yrkesmässighet föreligger när inkomsten av verksamheten enligt kommunalskattelagen utgör inkomst av rörelse eller av jordbruksfastighet. Skattskyldigheten måste även omfatta exportföretagen och sådana företag som omsätter sådana från skatteplikt undantagna varor och tjänster, som avses bli helt skattefria. Liksom utredningen anser man att detta är den lämpligaste lösningen för att åstadkomma en avlyftning av dessa företags ingående skatt. I flera remissyttranden understryks också betydelsen av att systemet utformas så att skattskyldighet kan inträda även innan skattepliktig verksamhet kommit igång. En avlyftning av ingående skatt redan under ett företags uppbyggnad anses vara av väsentligt värde.

Förslaget om skattskyldighet vid realisation av till företags drift hörande maskiner och andra inventarier utom i fall då realisationen ingår i någon form av överlåtelse av hela verksamheten eller hel verksamhetsgren anses också riktigt. Bl. a. *länsstyrelsen i Västernorrlands län* gör det påpekandet att skattskyldighet för realisation av levande och döda inventarier i jordbruksrörelse inte medför någon skattepliktig inkomst enligt kommunalskattelagen. Sådan realisation redovisas därför inte på jordbruksbilagan till självdeklarationen.

En begränsning av skattskyldigheten för uttag av vara eller byggnad till sådana som avser privat konsumtion eller motsvarande finner man också riktig i mervärdeskattesystemet. Vissa remissinstanser tar även upp frågan

om skattskyldighet för uttag av tjänst. Jag återkommer härtill i det följande.

Mervärdeskattens tillämpning på statlig och kommunal verksamhet har ägnats särskild uppmärksamhet vid remissbehandlingen. Man finner det självklart att skattskyldighet skall föreligga för staten och kommun i fråga om utåtriktad verksamhet. Ett tillgodoseende av konkurrensneutralitet i beskattningen kräver skattskyldighet för sådan verksamhet inte endast när den drivs i bolagsform utan även annars, när den innefattar omsättning av skattepliktiga varor och tjänster till allmänheten och näringslivet. Verksamheten bör anses som yrkesmässig när den drivs i konkurrens med enskilda.

Mot denna bakgrund är vissa remissinstanser tveksamma till förslaget om frihet från skattskyldighet för statlig och kommunal verksamhet, vars syfte endast är att tillgodose egna behov. Även skattetekniska synpunkter anförs i denna fråga.

Svenska stadsförbundet framhåller bl. a. att förslaget går ut på, att statlig och kommunal verksamhet med uteslutande syfte att tillgodose statens eller kommunens egna behov skall anses som yrkesmässig endast när verksamheten bedrivs i bolagsform eller liknande. Att verksamheten uteslutande skall tillgodose det nämnda syftet betyder att verksamhetens utövare skulle kunna bli skattskyldig också för denna verksamhet, om det vid sidan av verksamhet för egna behov sker varuförsäljning eller tillhandahållande av tjänster exempelvis till allmänheten. Det krävs ett förtydligande av skattens tillämpning i sådana fall och för egen del anser förbundet, att skattskyldighet skall föreligga endast i fråga om prestationer som avser utomstående.

Vissa remissinstanser, bland dem *näringslivets skattedelegation*, framhåller att det kan ifrågasättas om inte uttag av tjänst som enskild näringsidkare gör ur sin skattepliktiga verksamhet borde medföra skattskyldighet. Med hänsyn till rätten till avdrag för ingående skatt saknar dock frågan i dessa fall praktisk betydelse. När det gäller stat och kommun är motsvarande fråga emellertid betydelsefull, eftersom beskattningsresultatet enligt förslaget i vissa fall blir förmånligare om verksamheten utförs i egen regi än om den utförs av utomstående företag. Som exempel pekar delegationen på en kommuns verksamhet för renhållningen. Kostnaderna för denna verksamhet blir sålunda högre på grund av beskattningen om kommunen i stället för att genom eget verk ombesörja renhållningen låter ett enskilt företag göra detta. Med eget verk får kommunen visserligen en ingående skatt på varor som anskaffas för verksamheten men slipper å andra sidan skatten på arbetsprestationer och utnyttjande av anskaffningarna. Risk finns därför att staten och kommunerna av skatteskäl söker driva verksamhet i egen regi, även om verksamheten mera rationellt skulle kunna utövas av utom-

stående. Delegationen menar att detta förhållande kanske skulle kunna rättas till om staten och kommunerna i sina kalkyler räknade med en skattebeläggning av verksamheten och sedan jämförde med vad kostnaden skulle bli om man i stället lät något utomstående företag ombesörja verksamheten. För statens del skulle detta kunna lösas genom åläggande för myndigheterna att betala skatt till staten på egna tjänster av skattepliktig natur.

Bl. a. *näringslivets skattedelegation* och *SHIO* ifrågasätter mot bakgrunden av neutralitetsprincipen i mervärdeskattesystemet utredningsförslaget i fråga om skattskyldighet för staten och kommunerna när ansvaret för en verksamhet är fördelat på olika samhällsorgan. Man delar inte utredningens uppfattning att konkurrenssynpunkten knappast har sådan betydelse, att den motiverar generell skattskyldighet till mervärdeskatt för offentlig verksamhet som endast tillgodoser egna behov. Grundtanken att mervärdeskatten skall vara konkurrensneutral måste tvärtom upprätthållas även på detta område. Man anser därför att stat och kommun skall underkastas skattskyldighet för verksamhet som bedrivs på sådant sätt att den direkt konkurrerar med det enskilda näringslivet.

Riksskattenämnden anser det önskvärt med ett förtydligande av vad som skall förstås med att offentlig verksamhet bedrivs för att tillgodose egna behov. Verksamheten kan avse exempelvis tillhandahållande av tvättjänster från en kommun till en annan. Enligt riksskattenämndens mening borde en sådan av flera offentliga organ gemensamt bedriven verksamhet anses utövad i syfte att tillgodose egna behov, när verksamheten finansieras gemensamt av intressenterna men driften ombesörjs av någon av dem.

I fråga om möjligheterna för flera näringsidkare att i vissa fall bli betraktade som en enda skattskyldig ifrågasätter *länsstyrelsen i Skaraborgs län* om inte skattskyldigheten för vanliga handelsbolag, kommanditbolag m. fl. borde anknyta till bolaget som sådant och inte till delägarna. En sådan ordning medför både praktiska fördelar och en bättre garanti för statens skattefordringar. Anknytningen av skattskyldigheten till själva bolaget utgör knappast något avsteg från principiella linjer, i synnerhet om man slopar det årliga taxeringsförfarandet i fråga om mervärdeskatten. Att man vid inkomstbeskattningen bibehåller principen om delägarnas individuella skattskyldighet utgör därför inget skäl för att vid mervärdebeskattningen följa samma princip. *Länsstyrelsen i Älvsborg län* för fram liknande synpunkter.

Svenska lasttrafikbilägareförbundet anser att ett system för gemensam skatteredovisning borde övervägas för exempelvis lastbilscentral och dess medlemmar. Dessa skulle kunna överlämna alla sina transportuppdrag till centralen och följaktligen inte ha några egna uppdrag. Vidare skulle centralen kunna förmedla medlemmarnas samtliga anskaffningar för verksamheten. Det borde då vara möjligt att dispensvägen medge undantag för de

enskilda medlemmarna från skyldighet att redovisa mervärdeskatt och i stället tillåta kollektiv redovisning genom centralen.

Utredningens ståndpunkt i fråga om möjligheterna till gemensam redovisning av mervärdeskatten för den som driver flera skattepliktiga verksamheter väcker gensaga från *näringslivets skattedelegation*. Delegationen önskar utvidga förslaget till att gälla även koncerner och andra liknande intressegemenskaper. För sin del ifrågasätter delegationen behovet av att ta ut mervärdeskatt vid transaktioner mellan helägda företag inom en koncern, när samtliga företag driver skattepliktig verksamhet. Detta skulle i praktiken ofta leda till praktiska olägenheter. Vissa företag i koncernen skulle få större ingående än utgående skatt och beträffande andra skulle det förhålla sig tvärtom. Genom att låta koncernerna bilda en enhet i mervärdeskattehänseende skulle antalet redovisningar och därmed också granskningen minskas. På motsvarande sätt skulle också antalet in- och utbetalningar nedbringas. Delegationen anser i motsats till utredningen att ett sådant system inte skulle medföra några försämrade kontrollmöjligheter. Efter ansökan hos länsstyrelsen bör därför en helägd koncern kunna befrias från skatteplikt för transaktioner mellan rörelsedrivande företag inom koncernen. Är koncernen verksam i flera län bör motsvarande ansökan kunna ställas till och prövas av riksskattenämnden. Koncernen som sådan kan då registreras som skattskyldig. Även utan särskilt tillstånd bör för en s. k. helägd koncern ett av koncernbolagen få göra inbetalning för samtliga koncernföretags räkning. Avdrag bör också kvittningsvis få göras för eventuella restitutionsbelopp som avser de koncernföretag, som enligt upprättade deklARATIONER är berättigade till restitution. Vidare bör man till rörelsedrivande koncernföretag hänföra också vissa förvaltningsbolag inom koncernen. Dessa förvaltningsbolag är sådana med huvudsaklig uppgift att förvalta kontors- eller industrifastigheter eller andra fastigheter, som används i skattepliktig verksamhet av något av de rörelsedrivande bolagen inom koncernen. Möjlighet skapas då för rörelsedrivande företag att få avdrag för den ingående skatt, som belastat fastigheten och dess drift i samma utsträckning som om företaget hade innehaft fastigheten i direkt ägo.

Även frågan om utformningen av reglerna för skattskyldighet för verksamhet som innebär förmedling i egenskap av ombud, agent eller liknande av skattepliktiga varor och tjänster diskuteras av remissinstanserna.

Riksskattenämnden ifrågasätter lämpligheten av undantag från skattskyldighet för auktionsförrättare som är fast etablerade, såsom kommunala auktionsverk, auktionsfirmor och liknande. Dessa uppträder i eget namn och uppstår likviden för den förmedlade skattepliktiga prestationen på samma sätt som andra ombud som omfattas av mervärdeskatten. Riksskattenämnden finner att frågan bör omprövas för att åstadkomma större likformighet i beskattningen.

ÖÄ anför liknande synpunkter och tillägger, att auktionsverken och auk-

tionsbolagen i bl. a. de större lätorterna för en utåtriktad verksamhet genom olika former av kundtjänst. Auktionsverken uppträder som förmedlare av inköp av varor som auktioneras bort. Denna verksamhet synes alltmör få karaktär av en fullt utbyggd kontinuerligt bedriven affärsverksamhet. Ämbetet vill därför väcka frågan om inte skattskyldighet för dessa auktionsverk och motsvarande auktionsaktiebolag bör övervägas. I Stockholm förekommer sålunda särskilt bildade aktiebolag enbart avsedda för konstauctioner. Tillkomsten av dessa är en följd av auktionsverkets skatterättsliga behandling i varuskattehänseende.

SAS framhåller att huvudmannen i regel bör vara skattskyldig för försäljning av transport- och resetjänster på luftfartens område. För flygbefordran, framhåller SAS, av gods och passagerare i inrikes trafik åvilar enligt förslaget skattskyldigheten den som uppbär likviden för den försålda transporttjänsten. Beträffande redovisningen av den skattepliktiga omsättningen av inrikes godstransporter och resor kommer de föreslagna bestämmelserna emellertid i visst motsatsförhållande till det redovisningssystem som tillämpas inom luftfarten. Försäljning av trafikdokument (biljetter och fraktsedlar) hos egna försäljningsställen eller hos ombud avräknas nämligen i första hand utan fördelning på linjer eller typ av trafik. Först då dokumentet utnyttjats för befordran bokföres trafikintäkten hos det trafikutförande bolaget. Försäljning hos utländska flygbolag för transport på svenska inrikeslinjer blir inte redovisad förrän transporten utförts. Den upptages då direkt som trafikintäkt. Inom luftfarten redovisade trafikintäkter grundar sig därför inte på försålda trafikdokument utan på avflugna sådana handlingar. Föreslagna bestämmelser om skattskyldighet torde medföra betydande administrativt merarbete. Det är i högsta grad önskvärt att bestämmelserna om skattskyldighet för luftfarten ges sådan utformning att den skattepliktiga omsättningen av skattepliktig inrikes befordran helt kan redovisas av huvudmannen. Denne är det trafikutförande företaget enligt för luftfarten gängse bokföringsmässiga principer.

Departementschefen

Som utredningen framhållit kan de allmänna reglerna om skattskyldighet till allmän varuskatt överföras på mervärdeskatten. Mervärdeskatteprincipen som sådan påkallar ingen ändring av grunderna för skattskyldigheten vare sig i fråga om skattens tillämpning inom landet eller i fråga om importbeskattningen. Utredningens förslag står därför också i nära överensstämmelse med de skattskyldighetsregler, som redan gäller i varuskattehänseende.

Mot denna bakgrund kan jag fatta mig kort beträffande skatteförslagets utformning i denna del. Den överensstämmer med vad utredningen förordat med endast smärre justeringar. Det är också av värde, att reglerna rörande

skattskyldigheten kan direkt knytas an till vad som redan gäller. Erfarenheterna från tillämpningen av den allmänna varuskatten kommer därmed mervärdeskatten till godo. Jag anser därför, att endast sådana ändringar bör vidtas, som är betingade av mervärdeskatteprincipen. Exempel härpå är, att generell skattskyldighet måste gälla för exportföretag och företag, som berörs av de undantag från skatteplikt på varor och tjänster, som syftar till fullständig skattefrihet. Härigenom kan företagets ingående skatt avlyftas inom mervärdeskattesystemet. Jag biträder därför utredningens förslag härom med den komplettering, som undantaget från skatteplikt för dagstidningarna kräver. Ytterligare en komplettering krävs emellertid. Detta är belingat av att energiskatten föreslås bli kvar som ett fristående komplement till mervärdeskatten.

I finansplanen framhölls, att kraftföretag och andra skattskyldiga till energiskatt skulle få samma möjlighet till avlyftning av ingående mervärdeskatt på investeringar och omkostnader som de företag, som omfattas av skattskyldigheten till mervärdeskatt. Jag föreslår därför, att de skattskyldiga till energiskatt skall anses som skattskyldiga även till mervärdeskatt. Därmed får dessa företag möjlighet att avlyfta ingående mervärdeskatt på samma sätt som exempelvis exportföretagen. Även säljare av redan energiskattebelagda nyttigheter bör få rätt till generell avlyftning av ingående mervärdeskatt. Företagare som driver bensinstation föreslås således få generell avdragsrätt, oaktat endast en del av omsättningen blir skattepliktig till mervärdeskatt.

Enligt utredningsförslaget skulle skattskyldighet föreligga för kommissionärer och andra ombud, som uppträder i eget namn och uppbär likviden av kunderna för huvudmannens räkning. Auktionsförrättare skulle dock vara skattskyldig endast om han även driver annan handel med sådana varor, som säljs på auktion. Jag delar utredningens uppfattning att kommissionärer och jämförliga ombud bör omfattas av skattskyldigheten. Detsamma gäller för övrigt redan i varuskattehänseende. Det bör emellertid beaktas, att både ombudet och huvudmannen blir skattskyldiga i mervärdeskattesystemet. Ombudet får betraktas som återförsäljare av varor, som han förvärvat från huvudmannen till det värde som hans avräkning till huvudmannen representerar. Avräkningen blir skattepliktig omsättning för huvudmannen och representerar samtidigt det anskaffningsvärde för ombudet, som grundar dennes avdragsrätt.

Jag delar också utredningens uppfattning att auktionsförrättare i princip bör undantas från skattskyldighet. Detta innebär emellertid inte att all försäljning på auktion blir skattefri. Låter företagare i denna form försälja skattepliktiga varor, som utgör lagertillgång i rörelsen, blir auktionsförsäljningen skattepliktig omsättning i rörelsen. Försäljning på auktion av personligt lösöre blir däremot skattefri. Detta är enligt min mening motiverat med hänsyn till att annan privat försäljning inte är yrkesmässig och därför

är skattefria. Detta motiverar också att auktionsverken ställs utanför skattskyldigheten.

Det förekommer emellertid annan auktionsverksamhet, som mera klart har karaktär av självständigt försäljningsled i produktions- och distributionskedjan. Exempel härpå är de fiskauktioner, där fiskarnas fångst avyttras, och de auktioner i särskilda hallar, där odlare av grönsaker, blommor o. dyl. avyttrar sina produkter. Det är här fråga om partiförsäljning, som visserligen sker i auktionsform men där verksamheten bör betraktas som ett självständigt distributionsled. Det är angeläget att både produktionsledet och detta distributionsled kommer med i systemet så att all ingående mervärdeskatt kan avlyftas och inga kumulativa skatteeffekter uppkommer vid denna distributionsform. Jag föreslår därför att auktionsförelag av denna typ skall omfattas av skattskyldigheten.

Vid remissbehandlingen har särskilt framhållits betydelsen av att mervärdeskatten erbjuder konkurrens på lika villkor mellan det enskilda näringslivet och statlig och kommunal verksamhet. Det anförs också, att den allmänna varuskatten inte i alla delar tillgodoser detta krav. Man vänder sig bl. a. mot att skatt inte utgår på tvätt från inrättning som drivs gemensamt av staten och kommun och att detta inte heller skulle bli fallet enligt utredningens förslag.

Jag delar både utredningens och remissinstansernas uppfattning, att skattskyldighet bör föreligga för statlig och kommunal verksamhet, som direkt konkurrerar med det enskilda näringslivet på den allmänna marknaden. Det är dock inte enligt min mening motiverat att gå så långt att föreskriva skattskyldighet för all offentlig verksamhet med avseende på skattepliktiga objekt och prestationer. Det får anses vara en helt onödig omgång att under mervärdeskatten inrymma sådan offentlig verksamhet, som endast tillgodoser egna behov. Enligt min mening kan inte heller ett ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller kommuner för gemensam verksamhet i detta syfte anses ha sådan verkan, att den måste inrymmas under mervärdeskatten av konkurrensskäl. Det är här frågan om verksamhet, som säkerligen skulle bedrivas även utan samgående. Jag anser därför inte, att övergången till mervärdeskatt bör föranleda någon ändring av de regler, som redan nu gäller för den allmänna varuskatten. Det bör också beaktas, att den som bedriver verksamhet, som inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt, inte heller har möjlighet att lyfta av ingående mervärdeskatt.

Om offentlig verksamhet tillkommit för att tillgodose egna behov, men viss utåtriktad verksamhet likväl sker, har ifrågasatts om inte detta bör medföra skattskyldighet för hela verksamheten. I varuskattehänseende gäller, att endast den utåtriktade verksamheten i dessa fall medför skattskyldighet. Detsamma bör enligt min mening gälla i mervärdeskattesystemet. Inte heller i dessa fall anser jag således motiverat, att av konkurrens-

skäl beskatta omsättningen i verksamhet, vars syfte i första hand är att tillgodose egna behov. Det bör vara tillräckligt att skatt utgår på den utåt-riktade omsättningen. För denna del av verksamheten bör avdragsrätt för ingående skatt föreligga men inte för den del som avser egna behov. Drivs offentlig verksamhet som aktieföretag eller ekonomisk förening bör dock skattskyldighet föreligga för hela verksamheten enligt de allmänna reglerna.

Vid remissbehandlingen har vidare ifrågasatts om inte skattskyldighet för kommanditbolag och annat handelsbolag bör anknytas till bolaget som sådant. Då en sådan lösning synes innebära fördelar bl. a. i praktiska avseenden biträder jag förslaget. I fråga om enkelt bolag, partrederi och s. k. gruvbolag är inte en motsvarande lösning möjlig utan individuell skattskyldighet måste i dessa fall åvila ägarna. Jag föreslår dock, att liksom nu och enligt utredningens förslag möjlighet skall föreligga för en delägare att svara för skatten för alla delägars räkning. Jag vill också erinra om att det enligt tidigare redovisat förslag blir möjligt att lyfta av ingående skatt avseende anläggning, som används för skattepliktig verksamhet men som formellt ägs av ett enbart fastighetsförvaltande, helägt dotterbolag till den skattskyldige. Vid remissbehandlingen har även framhållits, att praktiska fördelar skulle vinnas om koncernbildningar betraktades som en enhet i mervärdeskattesystemet med rätt till gemensam skatteredovisning. Liksom utredningen ställer jag mig dock tveksam till detta förslag. Jag är därför inte nu beredd att föreslå en sådan lösning.

Vad nu sagts har gällt skattskyldigheten för verksamhet inom landet. Skatt skall därjämte utgå vid skattepliktig import. I det föregående har jag föreslagit att all import av skattepliktiga varor skall beskattas vid gränsen. Enligt utredningens förslag skulle i princip endast privatimporten beskattas. Skattskyldigheten skulle därvid åvila den för vars räkning införseln sker. Skatten skulle utgå enligt den ordning som är föreskriven för tull med iakttagande av vad som gäller för påförande och erläggande av tull.

I fråga om tull gäller emellertid, att avgiften erläggs till tullverket av den som i tullhänseende är att anse som varuhavare. Det bör enligt min mening vara riktigt, att den som tar hand om importvaran när den passerar tullgränsen och som står ansvar för varan i tullhänseende också skall svara för mervärdeskatten. Samma regler i både tull- och skattehänseende bör underlätta den praktiska tillämpningen. Även i övrigt finner jag det naturligt att skatten bör följa vad som gäller för tull. Tillkomsten av en generell mervärdeskatteuppbörd på importen är emellertid en åtgärd, vars verkningar i praktiskt hänseende inte nu kan överblickas i detalj. Tänkbart är att vissa avvikelser från tullreglerna kan vara påkallade. Detta gäller t. ex. reglerna om ställande av säkerhet för tullkredit. Kungl. Maj:t bör därför bemyndigas att meddela de närmare bestämmelser som kan behövas.

Beskattningsvärde, skattedebitering, skattepliktig omsättning m. m.**Utredningen**

Liksom skatteberedningen föreslår utredningen, att *beskattningsvärdet* för mervärdeskatten skall gälla exklusive skatt och inte inklusive skatt som i varuskattelhänseende. Vidare föreslås en i princip obligatorisk faktureringskyldighet med öppen skattedebitering i fråga om avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga. Motivet härför är att tillgodose kravet på underlag för avdragsrätten men också att eliminera kumulativa skatteeffekter. I övrigt innebär förslaget, att mervärdeskatten liksom den allmänna varuskatten anknyts till det faktiska vederlaget eller, i fråga om varuuttag, till varans pris på orten och, i fråga om importen, till varans cif-pris inklusive tull.

Från dessa regler föreslås några undantag. Sålunda anser utredningen att beskattningen vid *växelaffärer* i likhet med vad som redan gäller för den allmänna varuskatten skall anknytas till det avtalade priset enligt utfärdad faktura. Man skall således bortse från diskonto o. d. som i dessa fall kan påverka den faktiska likviden. Dessa regler blir tillämpliga även på sådana transaktioner som överlåtelse av kontrakt och av kundfordringar i de s. k. kontoringsystemen.

Ett annat undantag från huvudreglerna gäller behandlingen av *rabatter* och andra sådana förmåner. Utredningen erinrar om att rabatter, som lämnas i efterhand liksom s. k. villkorliga rabatter enligt skatteberedningens förslag inte skulle föranleda justeringar i skatteredovisningen, när de avsåg avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga. Rabatter till slutliga konsumenter borde dock enligt beredningens uppfattning beaktas och rätt till efterjustering av skatteredovisningen för sådana rabatter skulle därför få göras. Detta förslag föranledde vissa erinringar vid remissbehandlingen av beredningens betänkande. Det framhölls att förslaget skulle få konsekvenser i konkurrenshänseende och medföra praktiska olägenheter genom att rabattförmånerna inte behandlades på ett enhetligt sätt. Man förordade därför generell rätt till justering för rabatter i efterhand.

En sådan lösning har vissa nackdelar, konstaterar utredningen, främst av den anledningen att en justering i efterhand i dessa fall berör både säljarens och köparens skatteredovisning. Justeringarna kan sägas innebära att säljaren korrigerar en tidigare redovisad för hög utgående skatt och köparen ett tidigare gjort för stort avdrag för ingående skatt. De antydda nackdelarna bör dock enligt utredningen bemästras om det för en rätt till justering i efterhand även för rabatter på avdragsgilla transaktioner gentemot skattskyldiga ställs krav på att specificerad kreditnota eller annan motsvarande handling utfärdas. Utredningen föreslår på dessa villkor en i

princip generell rätt till justering av skatteredovisningen för rabatter, som lämnas i efterhand. Någon justering för s. k. villkorliga rabatter skall dock inte göras.

Utredningen tar därefter upp frågan, om skattskyldigheten vid *kreditaffärer* skall inträda redan vid bokföringen av utfärdad faktura eller först när likviden erhållits. Utredningen erinrar om, att den allmänna varuskatten ger möjlighet för de skattskyldiga att välja ettdera av dessa alternativ med skattskyldighet på grundval av influetna likvider som huvudregel. Skatteberedningen föreslog samma ordning.

Enligt utredningens mening skulle väsentliga praktiska fördelar nås om skattskyldigheten i fråga om kredittransaktioner anknyts till faktureringen, dvs. till bokföringen av fakturan i anslutning till den verkställda leveransen. En sådan utformning av skatteredovisningen kan visserligen få konsekvenser i likviditetshänseende. Om emellertid skatten på omsättningen skall redovisas på grundval av faktureringen bör också avdragsrätt föreligga redan vid inköpsfakturans bokföring oavsett om betalning då erlagts eller ej. Detta bör, anser utredningen, reducera likviditetsproblemen. Vidare torde normalt viss del av likviden vid en avbetalningsaffär erläggas kontant vid leveransen. Kontantlikviden bör kunna anpassas med hänsyn till skattskyldigheten till mervärdeskatt. En skärpning av avbetalningsvillkoren i form av en större sådan likvid borde kunna accepteras om den träffar alla lika.

Utredningen föreslår därför som generell regel att skattskyldighet till mervärdeskatt inträder när skattepliktig leverans eller prestation fullgjorts. Detta betyder att skattskyldigheten vid kontantaffär inträder när betalningen erlagts och vid kreditaffär vid bokföringen av utgående faktura eller därmed jämförlig kundnota. Då detta kan innebära viss skärpning av betalningsplikten och få vissa konsekvenser i likviditetshänseende, föreslår utredningen, att respittiden för skattens redovisning utsträcks till 35 dagar, dvs. till den 5 i andra månaden efter varje redovisningsperiods utgång.

Beträffande beskattningsvärdets bestämning anser utredningen att grundprincipen bör vara att all ersättning, som är hänförlig till skattepliktig prestation, skall inräknas i beskattningsvärdet. Om ett transportuppdrag innefattar inkassering av efterkravsbelopp bör därför den debiterade avgiften anses utgöra del av vederlaget för den skattepliktiga transport prestationen och ingå i beskattningsvärdet. Utförs skattepliktig tjänst på annan ort och debiteras ersättning inte endast för material och arbetskostnad, utan också för rese- och traktamentsersättningar åt den anlitade arbetskraften, bör hela det debiterade vederlaget anses utgöra beskattningsvärde. Skatten blir därmed i princip densamma om vederlaget debiteras i ett för allt eller specificeras.

Utredningen anser å andra sidan, att skatt inte skall utgå på *inkassouppdrag*, som utförs av någon från säljaren fristående företagare. Inkassoföretag blir till följd härav inte skattskyldigt och skall inte debitera skatt på sina

ersättningar för inkassouppdrag. Skattskyldig, som anlitar inkassoföretag, får härmed ingen avdragsrätt. Den ersättning som inkassoföretaget betingar sig får inte heller frånräknas vid beräkning av uppdragsgivarens skattepliktiga omsättning utan är att betrakta på samma sätt som exempelvis agentprovision.

Beskattningen av *resetjänster* bör, fortsätter utredningen, omfatta även avgift för plats till tåg, när avgiften avser tågplats vid resa från station här i landet, och vidare avgift för sovvnagsbiljett för övernattnng på tåg inom svenskt trafikområde. Utredningen framhåller vidare, att s. k. *frikraft* inte utgör sådan gåva eller annat tillhandahållande, som medför beskattning enligt reglerna om uttag.

Beträffande *begagnade varor* och s. k. *inbytestransaktioner* anser utredningen, att skatten skall utgå i princip på den tillhandahållna varans värde. Enligt utredningens mening kan det inte ifrågakomma, att lägre skatt skall utgå om likviden delvis erläggs i form av inbytesvara än om hela likviden erläggs i pengar. Den riktiga principen bör vara, att skatten utgår på det värde, som den tillhandahållna varan representerar i befintligt skick. Detta bör gälla beträffande såväl nya som begagnade varor och oavsett om varan tidigare varit föremål för skattepliktig omsättning och oavsett hur betalningen sker. Bortser man från antikviteter, konst o. d. torde man, framhåller utredningen, kunna utgå från att priset på en begagnad vara står i relation till priset på en ny motsvarande vara. Om man därför har en av skatten påverkad prissättning av begagnade varor, är det närmast frågan om skattens andel i priset skall tillfalla staten eller säljaren. Begagnade varor blir dessutom ofta föremål för renovering och andra åtgärder innan de åter blir föremål för omsättning, varför de vid försäljningstillfället kan ha en livslängd och kapacitet som en ny vara.

Utredningen anser därför, att skatt skall utgå på begagnade varor enligt den tillhandahållna varans värde. I enlighet härmed föreslås, att beskattningsvärdet i fråga om s. k. inbytestransaktioner skall utgöras av kontantlikviden jämte värdet av inbytesvara eller annan likvid i natura.

Denna utformning av reglerna får emellertid ökad betydelse genom att utredningen liksom skatteberedningen förordar att nuvarande undantag för handeln med begagnade bilar slopas vid övergång till mervärdeskatt. Här emot anfördes vissa erinringar vid remissbehandlingen av beredningens förslag. Man framhöll att samma marknadsmässiga missförhållanden, som på sin tid föranledde undantaget från allmän varuskatt, kan förväntas återuppträffa. Från näringslivets sida uppställdes därför som villkor för ett bifall till förslaget, att beskattningen i dessa fall begränsas till mervärdet för det tillhandahållna fordonet genom en generell avdragsrätt för inbytta begagnade bilar. Alla sådana inbytesvagnar skulle betraktas som avdragsgilla anskaffningar och avdrag skulle åtnjutas med belopp motsvarande skattens

andel enligt den allmänna skattesatsen av det bruttovärde som inbytesvagnen åsatts. Avdragsrätt skulle alltså föreligga även vid inbytestransaktioner med privatpersoner.

Utredningen uttalar, att de inbytestransaktioner det nu är fråga om i skattehänseende är att betrakta som två försäljningar med en gemensam avräkning. Vardera parten är således att anse som säljare av en vara och köpare av en annan. Är ingendera av försäljningarna att anse som yrkesmässig faller inbytestransaktionen helt utanför beskattningen. Är däremot försäljningen skattepliktig har köparen avdragsrätt för därvid debiterad skatt om förvärvet är avdragsgillt. Säljaren av inbytesvaran kan vara antingen skattskyldig eller slutlig konsument (privatperson). Om försäljningen i förstnämnda fall avser en anläggningstillgång i säljarens skattepliktiga verksamhet skall den till skillnad mot vad som gäller i varuskattehänseende medföra skattskyldighet till mervärdeskatt. Säljaren av inbytesvaran skall då debitera skatt, vilken blir avdragsgill för den andra parten i inbytestransaktionen. Om denne därefter säljer inbytesvaran föranleder detta skattskyldighet, men skatt kan då debiteras på ett skattefritt grundpris.

Är säljaren av inbytesvaran däremot konsument föreligger ingen skattepliktig försäljning, som kan medföra någon avdragsgill skattedebitering enligt de allmänna reglerna. Det skulle därför kunna sägas att inbytesvaran i dessa fall är belastad med viss skatt, som härrör från tidigare skattebelagt förvärv. Om köparen av inbytesvaran i dessa fall får avdragsrätt oaktat det inte är fråga om en skattepliktig transaktion, skulle säljaren av inbytesvaran inte få någon fördel av att sälja varan privat och köparen av inbytesvaran skulle kunna omsätta denna på nytt till pris, som inte är påverkat av någon ingående skattebelastning.

Handeln med begagnade bilar är enligt utredningen en betydande marknad, där det är av särskilt intresse att den reguljära handelns förhållanden inte försämras. Det är vidare en marknad som domineras av försäljningar till slutliga konsumenter och i betydande utsträckning sker dessutom försäljningar skattefritt mellan konsumenter. Sådana skattefria försäljningar kan ske även under medverkan av en bilfirma, som då uppträder som agent för säljaren. Utredningen anser därför motiverat, att beskattningen av den yrkesmässiga handeln med begagnade bilar begränsas till mervärdet genom en generell avdragsrätt för inbytesbilar. Utredningen tillägger emellertid att de förordade speciella avdragsreglerna för inbytesbilar inte utgör skäl för att införa någon motsvarighet på andra områden.

En fråga som står inbytestransaktionerna nära gäller, fortsätter utredningen, mervärdeskattens tillämpning på *byten av bilmotorer*. En sådan transaktion innebär, att en renoverad eller i funktionsdugligt skick iståndsatt vara lämnas i utbyte mot en defekt men renoveringsbar vara av samma slag

jämte visst kontant vederlag. I stället för att den senare varan renoveras och återställs får man en redan iordningställd vara av samma slag från inneliggande lager.

Om en bilmotor renoveras och därefter utlämnas skall skatt utgå på det för renoveringen betingade vederlaget. Om samma prestation utförs men en redan renoverad vara utlämnas kan det enligt utredningen ifrågasättas, om skatt bör utgå på mer än det kontanta vederlag som representerar ersättningen för renoveringen. Visserligen kan transaktionen i detta fall betraktas som en försäljning av en renoverad motor mot betalning i form av en inbytesmotor och ett kontantbelopp. Utredningen anser emellertid att mervärdeskatten även i dessa fall bör ha en neutral verkan och föreslår, att mervärdeskatten i fråga om reparation eller annan skattepliktig tjänst i samband med byte av samma slags vara skall beräknas endast på den del av vederlaget som inte avser varan.

Utredningen tar även upp frågan hur skatten skall beräknas, då en vara som sålts på avbetalning återtas på grund av bristande betalning. Vid sådan kreditförsäljning har man att räkna med att hela vederlaget inräknats i redan deklarerad skattepliktig omsättning. Frågan gäller därför, om den utgående skatten i efterhand skall få reduceras till vad som svarar mot eventuellt erlagd delbetalning. Enligt ett av riksskattenämnden meddelat förhandsbesked gäller f. n., att skattskyldig, som redovisar allmän varuskatt på grundval av faktureringen, i sin skatteredovisning får dra av belopp motsvarande den del av det ursprungliga fordringsbeloppet, som vid återtagandet av vara på grund av bristande betalning kvarstår obetald. Han får även dra av sådant ytterligare belopp, som återbetalas till köparen på grund av att värdet av den återtagna varan överstiger det obetalda fordringsbeloppet. Det är sålunda klart, konstaterar utredningen, att värdet av en återtagen vara, som sålts genom avbetalningsköp, inte är att anse som likvid i varuskattehänseende. Utredningen anser att detsamma bör gälla för mervärdeskatten.

Förslaget om en i princip obligatorisk *fakturerings skyldighet* är, framhåller utredningen, betingad av behovet av ett fullgott bokföringsmässigt underlag för beräkning inte endast av skattepliktig omsättning utan också av avdragsgill ingående skattebelastning. Det bör dock räcka med en i princip obligatorisk faktureringsplikt eller dokumentationsskyldighet för avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga. En dokumentation i dessa fall är nödvändig också med hänsyn till att beskattningen i fråga om kreditaffärer anknyts till leveranstidpunkten och till vederlaget enligt den i avslutning härtill utfärdade fakturan eller avräkningsnotan. Beträffande icke avdragsgilla transaktioner behövs dock ingen ytterligare dokumentation än den som förekommer i form av kassaregisterkvitton, paragonnotor o. d.

En fakturerings skyldighet i enlighet härmed ställer enligt utredningens mening inte större krav på dokumentation än vad som redan sker av affärs-

mässiga skäl. Möjligheten att ersätta faktura med avräkningsnota från köparen bör dessutom på vissa områden, t. ex. för jordbrukets del, få väsentlig praktisk betydelse. Vad som tillkommer med anledning av mervärdesskatten gäller därför knappast faktureringsskyldigheten som sådan utan vad fakturan skall innehålla.

Utredningen föreslår, att faktura skall innehålla uppgifter om det betingade vederlaget, den därå belöpande skatten samt de övriga upplysningar, som är av betydelse med avseende på skattskyldighet och avdragsrätt. Som exempel på sådana upplysningar anges uppgifter om kundens identitet, om transaktionens art och omfattning samt om platsen för mottagandet av varan. Kravet på öppen skattedebitering kan emellertid inte upprätthållas i full omfattning. Beträffande rese- och transporttjänster anser utredningen nödvändigt att skatten får inräknas i priserna eller taxorna. Praktiska skäl talar också för att skatten får inräknas i priserna i fråga om distribution av gas, vatten och elkraft. Dessa undantag från öppen skattedebitering skall dock inte medföra att rätt till avdrag för ingående skatt går förlorad. Avdragsrätten skall dock kunna styrkas genom verifikation i form av faktura, fraktkvitto, biljett eller annan motsvarande handling.

Det krav på innehållet i faktura eller annan därmed jämförlig handling som uppställts kan enligt utredningen inte anses gå längre än vad som normalt anges i faktura för varuleveranser o. d. Endast specificeringen av skattebeloppet blir en nytillkommande uppgift och kravet härom kan knappast bli särskilt betungande. Utredningen tillägger, att i princip samma uppgifter skall anges på såväl av kund upprättad försäljningsnota som kreditnota och därmed jämförlig handling.

Avslutningsvis framhåller utredningen att de föreslagna reduceringsreglerna för skattens tillämpning på jordbruket, skogsbruket och fastighetsområdet inte innebär några principiella avsteg från de allmänna reglerna rörande beskattningsvärdets bestämning, skattskyldighetens inträde eller bestämningen av skattepliktig omsättning och avdragsgill ingående skatt.

Remissyttrandena

Utredningens förslag att mervärdesskattens belopp inte skall inräknas i beskattningsvärdet har överlag godtagits av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget att skatten skall utgå på det faktiska vederlaget eller, vid växelaffärer och motsvarande transaktioner, på det avtalade priset. Beträffande sistnämnda regel framhåller riksskattenämnden vikten av att begreppet avtalat pris definieras i författningen på sådant sätt att tolkningstvister ej uppkommer. Nämnden anser, att vid betalning mot växel, särskilt skuldebrev, kontrakt eller liknande i det avtalade priset skall inräknas avbetalningstillägg, finansieringstillägg, ränta och andra ersättningar till säljaren, varom parterna överenskommit vid köpets ingående. Om flera växlar eller

skuldebrev utställs vid denna tidpunkt bör enligt nämnden totalsumman av växelbeloppen jämte annat vederlag utgöra det avtalade priset och därmed beskattningsvärdet. För kontroll av beskattningsvärdet bör avtal, faktura eller annan handling lämna besked om hur detta värde beräknats.

Utredningens förslag om rätt att i fråga om avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga korrigera skatteredovisningen för *rabatter* lämnade i efterhand mot att specificerad kreditnota eller annan verifikation utfärdas har också allmänt godtagits. *Sveriges köpmannaförbund* vänder sig dock mot kravet på dokumentation. Återbäring, rabatt eller bonus lämnas som regel med viss fastställd procent. Det bör därför i varje fall i detaljhandeln vara tillräckligt att det sålunda fastställda rabattbeloppet anges även om mottagaren skulle vara skattskyldig. Det är enligt förbundet angeläget, att detaljhandelsföretagen slipper att avgöra, om de har med en konsument eller en skattskyldig att göra. Enligt förbundets mening är utredningens förslag ägnat att komplicera bokföringen.

Utredningens förslag att någon justering i efterhand för s. k. villkorliga rabatter inte skall göras i fråga om transaktioner mellan skattskyldiga har inte föranlett några erinringar vid remissbehandlingen.

Utredningens förslag, att skattskyldighet till mervärdeskatt generellt inträder när skattepliktig leverans eller prestation fullgjorts, har rönt gensaga från en del remissinstanser. Man menar att förslaget medför betydande likviditetspåfrestningar och ökat kapitalbehov för skattskyldiga med mera omfattande kreditförsäljningar, t. ex. för grossistföretagen. Den föreslagna förlängning av respittiden för skattens redovisning uppväger inte dessa nackdelar. Ett flertal remissinstanser förordar därför att skattskyldig i likhet med vad som gäller för den allmänna varuskatten skall ha valrätt mellan kontantmässig och bokföringsmässig redovisning. Denna uppfattning hävdas av bl. a. *näringslivets skattedelegation*, *Sveriges köpmannaförbund*, *SHIO*, *Svenska lasttrafikbilägareförbundet*, *Svenska omnibusägareförbundet*, *Svenska taxiförbundet* och *en del länsstyrelser*. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* går ett steg längre och föreslår att redovisning av mervärdeskatt endast skall ske enligt kontantprincipen.

Vad utredningen anfört om inräknande i beskattningsvärdet av avgift för *inkassering av efterkravsbelopp* har i allmänhet godtagits av remissinstanserna. *Poststyrelsen* framhåller dock att mervärdeskatt enligt förslaget skulle utgå på postförskottsavgifter för paket men inte för brev försändelser. Samma olikhet uppkommer för andra tilläggsavgifter, som utgår på både paket och brev försändelser. Styrelsen anser dock att ett undantag från beskattning för tilläggsavgifterna skulle vålla stora praktiska olägenheter och föreslår därför generell skatteplikt för alla tilläggsavgifter i inrikes paketbefordran. *SJ* däremot anser det principiellt oriktigt att beskatta ersättningar för inkasso i samband med varutransporter, om inte skatt skall utgå på inkassoföretagens verksamhet.

Statens vattenfallsverk efterlyser klarare bestämmelser beträffande mervärdeskattens tillämpning på s. k. *frikraft*.

Som tidigare nämnts har utredningens förslag beträffande behandlingen av *begagnade varor* föranlett vissa erinringar. Särskild uppmärksamhet har därvid ägnats förslaget att reducera beskattningen av begagnade personbilar genom en speciell avdragsrätt.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län framhåller, att det allmänt sett är förenat med stora svårigheter att kontrollera redovisningen av bytesaffärer inom kapitalvarumarknaden. Länsstyrelsen anser vidare att konsekvensen med särbehandlingen av begagnade bilar borde vara en motsvarande behandling av även andra kapitalvaror.

LO anser att beskattningen av alla begagnade konsumtionskapitalvaror bör begränsas till mervärdena genom en avdragsrätt. Andrahandsmarknaden kan vara av väsentligt värde från konsumentens synpunkt. Den kan emellertid bli ersatt av uthyrningssystem, om de begagnade varorna beskattas på nytt då de återförs till marknaden.

Länsstyrelsen i Örebro län tillstyrker förslaget om en beskattning av begagnade bilar men avvisar förslaget att begränsa den till mervärdet genom en speciell avdragsrätt. Denna lösning betyder en favorisering av bilhandeln i jämförelse med andra kapitalvarubranscher, för vilka inbytestransaktioner kan förväntas bli allt vanligare. Länsstyrelsen är inte heller övertygad om att förslaget är av betydelse för marknadsförhållandena. Den reguljära bilhandeln har möjlighet att lämna kredit och har därmed ett sådant övertag gentemot annan bilhandel, att skatten som regel inte har någon betydelse i konkurrenshänseende. Härutöver framhåller länsstyrelsen att förslaget medför särskilda kontrollproblem.

Riksskattenämnden lämnar förslaget om en särbehandling av de begagnade bilarna utan erinran. I säruttalanden till nämndens yttrande avstyrks dock förslaget under åberopande av liknande synpunkter som nyss anförts.

Svenska företagens riksförbund föreslår som ett alternativ till förslaget att undantaget skall kvarstå. Slutligen är också att nämna, att *Motorbranschens riksförbund* föreslår undantag från skatteplikt för begagnade lantbruksmaskiner.

Utredningens förslag att skatten vid *utbyte av bilmotor* och andra liknande transaktioner, där en vara av samma slag lämnas i stället för den mottagna varan, godtas allmänt av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget beträffande skattens tillämpning vid *återtagande av vara* i anledning av bristande betalning.

Även förslaget om *fakturerings och öppen skattedebitering* vid avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga biträds av remissinstanserna. Sålunda understryker *KF* bl. a., att reglerna härom har väsentlig betydelse för skattekontrollen. Som reglerna utformats utgör de inte heller något hin-

der för en anpassning av skatteredovisningen till moderna bokföringsmetoder eller för praktiska lösningar. Enligt förbundet skulle det dock vara av värde att kunna medge dispens från öppen skattedebitering om man därmed skulle vinna betydande praktiska fördelar utan avkall på dokumentationsplikten. *LO* understryker också betydelsen för skattekontrollen av den föreslagna obligatoriska faktureringskyldigheten.

Riksskattenämnden framhåller, att de kvitton, som f. n. lämnas vid köp hos s. k. cash and carryföretag, inte tillgodoser kravet på identifikationsuppgifter. Nämnden anser vidare, att föreskrifter bör finnas om skyldighet för detaljister och motsvarande att, om köparen begär detta, lämna specificerad faktura med skattens belopp angivet.

Departementschefen

Jämfört med vad som gäller för den allmänna varuskatten i dessa delar innebär utredningens förslag väsentliga ändringar på vissa punkter. Således föreslås att beskattningsvärdet skall utgöras av vederlaget exklusive skatt och inte som nu inklusive skatt. Till detta har fogats ett i princip obligatoriskt krav på faktura eller annan jämförlig handling med öppen debitering av skatten för avdragsberättigande transaktioner mellan skattskyldiga. Härav följer att skattepliktig omsättning vid redovisning av skatten skall tas upp till värde exklusive skatt. Motiven för dessa regler är att skapa bästa garantier för att kumulativa skatteeffekter inte skall uppkomma genom den fördelade skatteuppbörden och att få erforderligt bokföringsmässigt underlag för rätten till avdrag för ingående skatt och kontrollen av yrkade avdrag. Kvar står emellertid, att även mervärdeskatten knyts an till det faktiska eller avtalade vederlaget. Det föreslås också möjlighet till korrigerings av skatteredovisningen för rabatter och andra prisjusteringar i efterhand under förutsättning att kreditnota utfärdas. Korrigering för s. k. villkorlig rabatt skall dock inte ske. Vid växelaffärer skall ej heller justeringar ske för diskonton och annat som kan påverka det faktiska vederlaget i förhållande till utfärdad faktura eller motsvarande handling.

Förslaget innebär vidare, att i princip all ersättning, som skattskyldig betingar sig för skattepliktig leverans eller prestation, skall inräknas i beskattningsvärdet. Detta gäller inte endast avbetalningstillägg, fraktersättning och liknande utan även efterkravsavgift, inkassoavgift, rese- och trakamentsersättning m. m. Vid betalning helt eller delvis i natura skall beskattningsvärdet utgöras av det tillhandahållna objektets värde. Vid s. k. inbytestransaktioner innebär detta att värdet av den mottagna varan jämte tillkommande kontantlikvid skall utgöra beskattningsvärde. I princip skall samma regler gälla för nya och begagnade varor. Vissa undantagsbestämmelser föreslås dock. Sålunda skall beskattningsvärdet utgöras enbart av

den kontanta likviden vid transaktion, som går ut på att en renoverad vara lämnas i stället för en inlämnad renoveringsbar vara av samma slag. Typexempel på sådan transaktion är byte av bilmotor. Vidare föreslås en speciell avdragsrätt i fråga om inbytestransaktioner som avser begagnade personbilar. Syftet härmed är att begränsa beskattningen till enbart mervärdet på sådan transaktion. Marknadsförhållandena inom bilbranschen har motiverat denna särregel för handeln med begagnade bilar.

I sammanhanget kan även erinras om att utredningen föreslår att den reduceringsregel som i varuskattehänseende gäller för serveringsrörelser slopas men också att reduceringsregler av samma typ skall tillämpas för byggnadsentreprenader och andra prestationer avseende fastighet.

Härutöver föreslår utredningen, att redovisningen av mervärdeskatt skall ske enligt bokföringsmässiga grunder på grundval av fakturerad skattepliktig omsättning. Detta innebär, att skattskyldigheten inträder när skattepliktig transaktion sker enligt bokföringen, dvs. när faktura utfärdas vid kreditaffär och när likviden erhålls vid kontantaffär. I överensstämmelse härmed föreslås, att även rätten till avdrag för ingående skatt inträder enligt bokföringsmässiga grunder. Vid inköp på kredit skall således redan inköpsfakturan grunda avdragsrätt.

Någon annan redovisningsform föreslås inte. Utredningsförslaget innehåller ingen motsvarighet till den metod för skatteredovisning enligt kontantmässiga grunder, som är huvudregel för den allmänna varuskatten. Utredningen anser dessutom onödigt att till mervärdeskatten överföra den s. k. indirekta redovisningsmetoden liksom möjligheten att tillämpa s. k. nettometod.

Förslaget om enbart bokföringsmässig redovisning har föranlett utredningen att föreslå en förlängning av respittiden för skatteredovisningens fullgörande från f. n. 18 dagar till 35 dagar, dvs. till den 5 i andra månaden efter utgången av varje redovisningsperiod.

Vid remissbehandlingen har förslaget i dessa delar allmänt biträtts. Det är i huvudsak endast två punkter i förslaget som stött på erinringar. Den ena gäller redovisningsreglernas utformning. Mot den bokföringsmässiga redovisningen invänds att den medför likviditetspåfrestningar och ökat kapitalbehov. Detta gäller inte endast under ingångsskedet. Det föreslås därför, att den valmöjlighet mellan redovisning enligt kontantmetod och enligt bokföringsmässiga grunder som finns för den allmänna varuskatten bör överföras på mervärdeskatten. Vidare ställer sig vissa remissinstanser tveksamma till särbehandlingen av de begagnade personbilarna. Härvidlag förekommer dock också förslag, att en enbart till mervärdet begränsad beskattning bör gälla för all yrkesmässig försäljning av begagnade konsumtionskapitalvaror.

I andra sammanhang har jag framhållit värdet av att mervärdeskatten i väsentliga delar kan utformas enligt regler som redan gäller för den all-

männa varuskatten. För denna utgörs beskattningsvärdet vid omsättning inom landet av vederlaget eller saluvärdet inklusive skatt. Vid import ingår också skattens belopp i beskattningsvärdet. Utredningen föreslår, att beskattningsvärdet i mervärdeskattesystemet skall gälla exklusive skatt och har anfört olika skäl för denna ändring. Jag är emellertid inte övertygad om, att mervärdeskatten på denna punkt kräver någon ändring av varuskattens regler. Även enligt utredningens förslag skall skattskyldiga i sista ledet kunna inräkna skatten dold i priserna och får därmed en omsättning vari skatten ingår. För de många skattskyldiga i detta led skulle det därför vara till fördel om de regler man redan vant sig vid blir tillämpliga även på mervärdeskatten. Jag är inte heller övertygad om att ett beskattningsvärde exklusive skatt skapar bättre garantier för att mervärdeskattesystemet inte medför kumulativa skatteverkningar. Om man följer utredningens förslag om en i princip obligatorisk fakturerings skyldighet med öppen skattedebitering för avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga bör verkningarna bli desamma även om beskattningsvärdet gäller inklusive skatt.

Jag föreslår därför att beskattningsvärdet bestäms på detta sätt även i mervärdeskattesystemet. I övrigt biträder jag utredningens förslag på denna punkt. Bl. a. finner jag det naturligt att beskattningsvärdet vid betalning mot växel skall utgöras av det enligt kontrakt eller faktura avtalade priset. Ingår däri särskilda pristillägg bör dessa inräknas i beskattningsvärdet, oavsett vilken benämning de har. Avbetalningstillägg, ränta, finansieringstillägg och annat dylikt tillägg bör sålunda utan undantag hänföras till beskattningsvärdet. Vad därefter kan påverka den faktiska likviden vid omsättning eller lösen av växel bör däremot inte inverka på beskattningen. Efter samma grunder bör beskattningsvärdet bestämmas vid diskontering av kontrakt och liknande transaktioner.

Vid vederlaget inklusive skatt som beskattningsvärde i mervärdeskattesystemet blir *skattesatsen* densamma som för den allmänna varuskatten, dvs. 10 %. Denna skattesats motsvarar vid öppen skattedebitering på pris före skatt ett skattepålägg av 11,11 %. Vid öppen skattedebitering i fall då 60-procentsregeln gäller blir skattepålägget 6,38 % och då 20-procentsregeln gäller 2,04 %. Vid import av vara, för vilken 60-procentsregeln äger tillämpning, blir skatten 6 % av beskattningsvärdet eller 6,38 % på detta värde exklusive skatt. För att nå en enhetlig beskattning av importen bör även de nämnda procentalen 11,11 och 6,38 anges i förordningen.

Den nu nämnda 60-procentsregeln skall enligt vad jag tidigare föreslagit tillämpas på serverings- och hotelltjänster, på byggnader och monteringsfärdiga hus samt på fastighetsarbeten. För vissa anläggningsarbeten blir 20-procentsregeln tillämplig. Dessa reduceringsregler innebär inget principiellt avsteg från en till de faktiska vederlagen anknuten beskattning. Utredningen föreslår emellertid, att en till mervärdet begränsad beskattning

skall gälla för handeln med begagnade personbilar och andra begagnade s. k. accisbelagda bilar.

Jag delar utredningens uppfattning att marknadsförhållandena motiverar ett hänsynstagande till den reguljära bilhandelns intressen. Liksom vissa remissinstanser ställer jag mig emellertid tveksam till lösningen att införa en närmast fiktiv avdragsrätt, anknuten till värdena på inbytta begagnade personbilar. En sådan ordning kan förväntas medföra olägenheter både i redovisnings- och kontrollhänseende. Jag föreslår därför i stället att en begränsning av beskattningen av begagnade personbilar sker genom en reduceringsregel och en lämplig avvägning anser jag vara, att den föreslagna 60-procentsregeln görs tillämplig även på omsättning av begagnade personbilar.

Någon motsvarande reducering av skatten på handel med andra begagnade konsumtionskapitalvaror är enligt min mening inte påkallad. Dock anser jag liksom utredningen att bl. a. tekniska skäl talar för att skatten på byte av renoveringsbar bilmotor och annan liknande bytestransaktion begränsas till det kontanta vederlaget.

I varuskattehänseende gäller som huvudregel att skattskyldighet inträder när betalning erlagts för skattepliktigt tillhandahållande och när skattepliktigt varuuttag sker. Härav följer att skatt skall redovisas enligt den s. k. kontantmetoden. Detta innebär att någon inbetalning till staten inte behöver ske förrän skatten erlagts till den skattskyldige. Det finns emellertid också möjlighet för skattskyldig som så önskar att redovisa skatt på grundval av faktureringen och för den som väljer denna redovisningsmetod inträder skattskyldigheten när fordran uppkommer. Skatt kan i dessa fall få erläggas till staten innan beloppet influtit. Härjämte kan skatt få redovisas enligt s. k. indirekt metod och s. k. nettometod.

Liksom utredningen anser jag, att det inte finns något behov av sistnämnda redovisningsmetoder i mervärdeskattesystemet. Jag har också förståelse för utredningens förslag att endast en redovisningsmetod skall gälla för mervärdeskatten och att utredningen därvid valt den bokföringsmässiga metoden. Denna ordning ger onekligen betydande praktiska fördelar. Man har emellertid invänt, att förslaget leder till likviditetsproblem och därför ställer krav på ökat kapital. Detta är nackdelar, som enligt min mening får beaktas. De skulle undvikas om man i stället valde enbart kontantmetoden för redovisningen av mervärdeskatt, eftersom ingen skatt då behöver inlevereras förrän betalningen influtit. Kontantmetoden kan dock innebära praktiska olägenheter för vissa skattskyldiga. En bokföringsmässig skatteredovisning kan därför ha sin betydelse även om man därmed får förskottera skatt till staten. Jag har därför kommit till den uppfattningen att både den kontantmässiga och den bokföringsmässiga metoden för skatteredovisning bör kunna tillämpas för mervärdeskatten. Liksom i varuskattehänseende bör kontantmetoden vara huvudregel. Även på denna punkt föreslår jag så-

ledes att den allmänna varuskattens regler överförs på mervärdeskatten. Med denna utformning anser jag emellertid också att respittiden för redovisning av mervärdeskatt kan vara densamma som nu för den allmänna varuskatten. Jag föreslår sålunda att skatten skall redovisas senast den 18 i månaden närmast efter varje redovisningsperiods utgång.

Tidigare har jag föreslagit, att redovisningsperioden i normalfallet skall omfatta två månader i enlighet med vad som gäller för den allmänna varuskatten. För mindre verksamheter skall dock redovisningsperioden kunna fastställas till fyra, sex eller tolv månader. I olika sammanhang har anmärkts att uppbörden av olika skatter och avgifter är fördelad över året på ett sätt, som medför temporära svåra belastningar för bankerna och företagen. Genom en annan periodicering av dessa uppbörder skulle, menar man, en jämnare likviditetsbelastning kunna vinnas. Detta är synpunkter som förtjänar beaktande. Genom att, som jag föreslår i det följande, någon taxering till mervärdeskatt inte skall ske, finns det enligt min mening också möjlighet att placera in uppbörden av mervärdeskatt så, att man undgår vissa toppbelastningar i likviditetshänseende. Jag föreslår av detta skäl att ordinarie redovisningsperioder för mervärdeskatt skall vara februari—mars, april—maj, juni—juli osv. Fyramånadersredovisning bör i enlighet härmed omfatta februari—maj, juni—september osv. För redovisning av skatt per halvår och helår talar dock skäl för att anknyta redovisningsperioderna till halvt respektive helt kalenderår med uppbörden förlagd till de ordinarie uppbördsterminerna. För skattskyldiga, som medges redovisning per halvår eller helår, innebär detta viss favorisering genom att respittiden förlängs med en månad. Man vinner emellertid att hela mervärdeskatteuppbörden skulle ske under kalendermånader med jämnt ordningstal (februari, april, juni osv.) och inte under udda månader, då även annan uppbörd av betydande skatte- och avgiftsbelopp sker.

Avsikten är att mervärdeskatten skall införas fr. o. m. den 1 januari 1969. Med den föreslagna placeringen i tiden av redovisningsperioderna bör första redovisningen av mervärdeskatt omfatta månaderna januari—mars 1969 för skattskyldig, för vilken huvudregeln om redovisning för perioder om två månader skall gälla. För skattskyldig, som fått tillstånd att redovisa skatt för period om fyra månader, bör första redovisningen omfatta månaderna januari—maj 1969. Första uppbörden av mervärdeskatt kommer därmed att ske i april 1969.

På övriga inte särskilt behandlade punkter i detta avsnitt följer jag de av utredningen föreslagna reglerna.

Avdragsrätten

Utredningen

I ett mervärdeskattesystem är, framhåller utredningen, avdragsrätten för ingående skatt av fundamental betydelse för att undanröja en annars väsentlig och därtill ojämn kumulativ skatteverkan. Då avdragsrätten dessutom berör samtliga skattskyldiga är det viktigt att den utformas på ett enkelt sätt. Samtidigt måste tillses att det finns ett underlag, på vilket avdragsrätten kan grundas och kontrolleras. I detta syfte har, som redan nämnts, utredningen föreslagit att faktura eller annan motsvarande handling med öppen debitering av skatten skall utfärdas för avdragsgilla transaktioner mellan skattskyldiga. Av praktiska skäl föreslås dock att öppen skattedebitering ej skall behöva ske på verifikation, som avser transport- eller resetjänst eller tillhandahållande av vatten, gas eller elkraft. Detta undantag skall dock inte begränsa rätten till avdrag för ingående skatt. Utredningen anser inte heller att detta undantag behöver medföra några större komplikationer i avdragshänseende. Kunden måste dock själv beräkna det avdragsgilla beloppets storlek och får då beakta, att beräkningen sker enligt en mot skattesatsen svarande omräkningskoefficient på priset inklusive skatt. I andra fall av avdragsgilla transaktioner kan man utgå från en skattedebitering och denna bör enligt utredningen också grunda avdragsrätt utan någon undersökning om säljarens status i mervärdeskatehänseende.

Beträffande avdragsrättens materiella utformning är det enligt utredningen uppenbart, att rätt till avdrag inte kan avse annat än ingående skatt för skattepliktig verksamhet. I annan verksamhet blir den ingående skatten en faktisk belastning eller kostnad. Är verksamhet skattepliktig endast till viss del gäller avdragsrätten endast denna del. I sådant fall får avdragsgill ingående skatt beräknas enligt uppdelning efter skälig grund. Utredningen pekar här på möjligheten för riksskattenämnden att fastställa schabloner för sådan uppdelning eller att anvisa efter vilka grunder fördelningen bör ske.

I fråga om anskaffningar som är att hänföra till eller likställa med konsumtion skiljer utredningen på två fall. Det ena gäller anskaffning för uppenbart konsumtionsändamål. Sådan anskaffning medför ingen avdragsrätt. Det andra gäller anskaffning som primärt avsett skattepliktig verksamhet men sedan helt eller delvis disponerats för konsumtionsändamål. I detta fall föreligger avdragsrätt vid anskaffningen och ianspråktagandet för konsumtion får redovisas som skattepliktigt uttag.

Det kan, fortsätter utredningen, givetvis diskuteras vad som i mervärdeskattehänseende bör betraktas som inte avdragsgill konsumtion. Utred-

ningen anser för egen del, att vad som är avdragsgillt direkt eller i form av avskrivning vid inkomsttaxeringen i princip bör vara avdragsgillt även i mervärdeskattehänseende. Från denna utgångspunkt föreslås, att undantag från avdragsrätt skall gälla för ingående skatt på inköp och motsvarande för stadigvarande bostad åt skattskyldig och anställd personal. Annan ingående skatt skall enligt förslaget vara avdragsgill, även om den kan anses avse konsumtion. Härav följer bl. a., att avdragsrätt föreslås för ingående skatt på representationskostnader. Utredningen tillägger, att värdet av fri kost åt personal i serveringsrörelse skall upptas som skattepliktig omsättning i rörelsen liksom kost, som annan skattskyldig tillhandahåller personal mot särskild avgift.

I fråga om bil i rörelse, som även nyttjas privat, kompliceras bestämningen av avdragsrätten av att det inte är möjligt, att redan vid inköpet av fordonet göra en realistisk bedömning av det privata nyttjandet av bilen i framtiden. Det är också ogörligt att beräkna skälig avdragsrätt i fråga om drivmedelsförbrukning för samt reparation och underhåll av sådant fordon.

Avdragsfrågan måste därför lösas schablonmässigt och utredningen föreslår avdragsrätt i fråga om anskaffningar av personbilar och andra s. k. accisbelagda motorfordon endast vid anskaffning för användning i yrkesmässig trafik. Å andra sidan förordar utredningen en obesuren avdragsrätt för ingående skatt på drift och underhåll av sådan bil, dvs. även för vad som är att hänföra till privat bruk.

I fråga om avdragsrättens utnyttjande i tiden anser utredningen att rätt till avdrag med en gång för hela den på varje redovisningsperiod belöpan- de avdragsgilla ingående skatten har avgörande fördelar från såväl tillämpnings- som kontrollsynpunkt. I enlighet härmed föreslås att skattskyldig i deklaration får dra av all ingående avdragsgill skatt, som är hänförlig till den period deklarationen avser. Härvid gäller för avdragsrätten samma regler som för redovisningen av den utgående skatten på omsättningen. I deklaration får därför enligt förslaget avdrag göras för ingående skatt som bokförts under perioden oavsett om skatten betalats eller ej. Detta gäller även avdrag, som yrkas av skattskyldig utan skattepliktig omsättning, t. ex. skattskyldig med enbart exportförsäljning.

Utvisar deklaration att den ingående avdragsgilla skatten överstiger den utgående skatten på omsättningen skall den skattskyldige vara berättigad till restitution. Det är också enligt utredningen av värde att en fullständig avlyftning kan ske snabbt. Det föreslagna redovisningssystemet tillgodoser också detta krav. Vid redovisning för perioder om två månader torde nämligen yrkade avdrag i betydande omfattning komma att avse skatt som ännu inte betalats till leverantörerna. Utredningen framhåller dessutom, att skattskyldig kan avlämna sin deklaration omedelbart efter redovisningsperiodens utgång och på så sätt få sina restitutionsanspråk snabbare behandlade.

Restitutionsinstitutet utgör dock, tillägger utredningen, en väsentlig ad-

ministrativ belastning. Utredningen föreslår därför att restitution av överskjutande ingående skatt skall ske först när beloppet därav enligt deklARATION uppgår till 1 000 kr. När beloppet är mindre skall det överföras och avräknas i nästpåföljande deklARATION. Restitution av mindre belopp än 1 000 kr. skall dock kunna medges om särskilda skäl motiverar detta, t. ex. för avlyftning av överskjutande ingående skatt då skattepliktig verksamhet upphör.

Utredningen behandlar slutligen frågan om rätt till avdrag för ingående skatt, som hänför sig till anskaffningar m. m. under ett uppbyggnadsskede innan den egentliga verksamheten kommit i gång. Sådana fall skall enligt förslaget i avdragshänseende vara likställda med fall där verksamheten kommit i gång. Registrering som skattskyldig skall därför kunna ske vid uppbyggnadsskedets ingång. Därmed blir den registrerade underkastad deklARATIONSSKYLDIGHET även under detta skede trots att någon omsättning då inte förekommer och på så sätt kan avdragsrätten utnyttjas och restitution ske lika snabbt som för andra skattskyldiga.

Remissyttrandena

De föreslagna reglerna om avdragsrätten har allmänt godtagits vid remissbehandlingen. Endast på vissa punkter framförs erinringar eller synpunkter på förslaget.

Sålunda framhåller *kammarrätten*, att det inte klart framgår av förslaget om samma regler skall gälla för avdragsrätten vid mervärdeskatten som vid inkomsttaxeringen. Avses en sådan avdragsrätt kan man räkna med åtskilliga fall, där mervärdeskatten i efterhand måste justeras, något som av administrativa skäl bör undvikas. Kammarrätten ifrågasätter också om inte avdrag för ingående skatt på representation bör vägras för att därmed få bättre överensstämmelse med vad som ansetts böra gälla vid inkomsttaxeringen. Vidare ställer sig kammarrätten tveksam till en obesuren avdragsrätt för ingående skatt på drift och underhåll av accisbelagda bilar. Kammarrätten anser, att den föreslagna regeln i sådana fall där det privata bruket är dominerande kan te sig stötande och ifrågasätter om enkelheten i utredningens förslag uppväger denna nackdel.

Riksskattenämnden menar att avdragsrätten för skatt på representationskostnader bör begränsas till att avse kostnader, som är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Vissa remissinstanser anser begränsningen av avdragsrätten vid anskaffande av accisbelagda bilar till endast bilar i yrkesmässig trafik för snäv. Avdragsrätt bör även föreligga vid inköp av accisbelagda bilar som används i annan rörelse. Beskattning av ett förmånsvärde som avser privat användning av bil föreslås som en alternativ lösning av bl. a. *länsstyrelsen i Kopparbergs län, Svenska företagares riksförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Svenska lokaltrafikföreningen*

och Skånes handelskammare. Statens vattenfallsverk framhåller att om avdragsrätt inte generellt kan medges för statens inköp av personbilar borde Kungl. Maj:t ha möjlighet att medge undantag.

Även de föreslagna restitutionsreglerna godtas allmänt av remissinstanserna. Näringslivets skattedelegation understryker betydelsen av en snabb behandling av restitutionsfallen och anser att restitution bör kunna ske inom 10 dagar efter det deklARATIONEN inkommit till länsstyrelsen. Delegationen föreslår vidare ett system med preliminära beslut om restitutionsbelopp under kommande år för skattskyldiga, som normalt alltid kommer att ha anspråk på restitution. Systemet skulle innebära, att en särskild deklARATION skulle avges efter varje års slut och på grundval av denna skulle preliminära restitutionsbelopp fastställas för det kommande året. Definitiv avräkning skulle därefter kunna ske årsvis eller periodvis efter granskning. Sveriges grossistförbund föreslår, att skattskyldiga med återkommande restitutionsanspråk bör få avge deklARATION per månad eller ännu kortare period i enlighet med vad som gäller för den danska mervärdeskatten.

Departementschefen

Avdragsrätten för ingående skatt är, som utredningen framhållit, en mycket väsentlig komponent i mervärdeskattesystemet. Genom denna elimineras dubbelbeskattningseffekter och med en i princip generell avdragsrätt kan man också ställa kravet på näringslivet att övergången till mervärdeskatt inte skall föranleda några prishöjningar av skatteskal.

Jag delar utredningens uppfattning att avdragsrätten skall vara generell och att den ingående skatten får avlyftas i sin helhet i takt med redovisningen av skatten på omsättningen, dvs. i den takt som följer av deklARATIONSFÖRFARANDET. Jag anser också, att de regler som gäller för redovisningen av skatten på omsättningen skall gälla även för avdragsrätten. Tillämpas således kontantmetoden gäller denna både utgående och ingående skatt. Renodlade exportföretag utan inhemsk skattepliktig omsättning bör kunna få tillämpa bokföringsmässig redovisning av ingående skatt. Detsamma bör gälla företag, som registrerats som skattskyldig redan under ett uppbyggnadsskede och innan någon skattepliktig omsättning uppkommit.

Även i övriga delar biträder jag utredningens förslag i vad avser avdragsrättens materiella utformning. Undantag från avdragsrätt för representation eller begränsning av avdragsrätten härför i överensstämmelse med vad som gäller vid inkomsttaxeringen kan givetvis diskuteras men jag anser inte att ingående skatt på sådana kostnader bör behandlas på annat sätt än andra kostnader i mervärdeskattesystemet. Enligt min uppfattning bör åtgärder som riktar sig mot representation inte ske i den indirekta beskattningen utan i den direkta, dvs. inkomstbeskattningen.

Vissa erinringar har vid remissbehandlingen riktats mot utredningens

förslag att från avdragsrätt helt undanta personbilar och andra s. k. accisbelagda bilar med hänsyn till deras privata utnyttjande. Detta motväger utredningen med en generell avdragsrätt för kostnader för drivmedel, reparation och underhåll av sådana bilar. Det är klart att en sådan schablon inte alltid träffar rätt, men liksom utredningen anser jag att de praktiska synpunkterna här får fälla avgörandet. Jag föreslår därför samma lösning som utredningen. Med hänsyn till att resetjänsterna ställs utanför mervärdeskatten bortfaller emellertid rätten till avdrag för personbilar och andra bilar som används för yrkesmässig persontrafik, t. ex. taxibilar. Någon motsvarighet till de regler, som utredningen förordat i syfte att tillgodose rätten till avdrag för sådana bilar i utredningens system föreslår jag således inte. Jag vill dessutom endast tillägga, att avdragsrätt för ingående skatt på personbilar och andra s. k. accisbelagda bilar givetvis gäller inte endast för den yrkesmässiga bilhandeln utan även för företag som bedriver yrkesmässig biluthyrning. Sådan uthyrning bör enligt min mening vara skattepliktig oavsett under vilka former den sker.

Beskattningsförfarandet

Utredningen

Liksom skatteberedningen finner utredningen att beskattningsförfarandet för den allmänna varuskatten kan överföras på mervärdeskatten. Övergången till en mervärdeskatt ger i och för sig inte anledning att frångå principen om att mervärdeskatten vid import tas ut av tullverket i samband med införseln i den ordning som gäller för tull och att skatten i fråga om omsättning inom landet redovisas och erläggs löpande på grundval av ett särskilt deklarationsförfarande. Med hänsyn till att de skattskyldiga till allmän varuskatt normalt blir skattskyldiga även till mervärdeskatt bör det dessutom enligt utredningen vara till fördel om det nu gällande förfarandet bibehålls i möjlig mån.

Den betydande ökningen av antalet skattskyldiga som övergången till mervärdeskatt medför har emellertid föranlett utredningen att ingående undersöka möjligheterna att åstadkomma ett beskattningsförfarande som är enkelt för de skattskyldiga och som därtill underlättar kontrollen och administrationen av skatten.

Åtskilliga frågor som sammanhänger med förfarandet har redan behandlats i samband med utformningen av de materiella reglerna. Som framgått därav överensstämmer utredningens förslag beträffande förfarandet i väsentliga delar med vad som gäller för den allmänna varuskatten. Sålunda skall importbeskattningen handhas av tullverket medan länsstyrelserna skall vara beskattningsmyndighet för skattens tillämpning inom landet. Riksskatte-

nämnden skall ha samma uppgifter i fråga om mervärdeskatten som den redan har beträffande den allmänna varuskatten.

I fråga om skattepliktig import, dvs. import av skattepliktig vara av annan än skattskyldig, skall skatten tas ut av tullverket i samband med varuinförseln i den ordning som gäller för tull. Vid omsättning inom landet skall skatten redovisas och erläggas till länsstyrelsen i den skattskyldiges hemortslän på grundval av deklaration för bestämda, löpande redovisningsperioder. Redovisningspliktig skattskyldig skall därför vara registrerad hos länsstyrelsen i hemortslänet. I dessa delar innebär förslaget i princip ingen ändring i jämförelse med vad som redan gäller för den allmänna varuskatten.

Utredningen tar emellertid upp frågan om förfarandet för den allmänna varuskattens tillämpning på omsättning inom landet även i övriga delar lämpligen bör överföras på mervärdeskatten. Detta sker mot bakgrunden av att detta förfarande bygger på en löpande redovisning av preliminär skatt som kombinerats med en årlig taxering till allmän varuskatt. Vid taxeringen fastställs den skattepliktiga omsättningen för hela det förflutna beskattningsåret (räkenskapsåret). På grundval härav sker sedan debitering av slutlig skatt och resultatet delges den skattskyldige i särskild debetsedel för slutlig allmän varuskatt.

Den fråga utredningen ställt sig är i första hand om även taxeringsförfarandet bör överföras på mervärdeskatten. I varuskattehänseende sker taxeringen samtidigt med inkomsttaxeringen. Samma taxeringsnämnd har hand om båda taxeringarna. Dessa sker på grundval av den skattskyldiges inkomstskattedecklaration och hans avgivna varuskattedecklaterationer för samma beskattningsår. Därmed föreligger också möjlighet till avstämningar i samband med taxeringarna.

Utredningen konstaterar att taxeringsnämndens arbete med den allmänna varuskatten väsentligen går ut på en jämförelse av skattepliktig och inte skattepliktig omsättning enligt den skattskyldiges varuskattedecklaterationer under räkenskapsåret med omsättningen enligt inkomstdeklarationerna. Detta arbete kan i och för sig inte anses särskilt betungande men tar dock tid i anspråk. Flertalet skattskyldiga till allmän varuskatt är numera medvetna om att denna typ av kontroll förekommer och tillser att redovisade omsättningsbelopp inte avviker sinsemellan. Värdet av kontrollen kan därför ifrågasättas. Den egentliga kontrollen av de skattskyldigas redovisning till allmän varuskatt sker, framhåller utredningen, inte inom taxeringsnämnderna utan inom länsstyrelsernas varuskattekontor och vid revision hos de skattskyldiga.

Utredningen förutsätter att kontrollen av mervärdeskatten skulle gestalta sig på liknande sätt. Taxeringsnämndernas verksamhet som kontrollmyndighet skulle sålunda ta sig uttryck i en avstämning, där en sådan är möjlig med hänsyn till mervärdeskattens konstruktion, av redovisade omsätt-

ningsbelopp i mervärdeskattedeclarationerna och inkomstskattedeclarationerna. Den egentliga kontrollen kommer därför även beträffande mervärdeskatten att i första hand ligga hos den avdelning inom länsstyrelsen som i det nya systemet ersätter det nuvarande varuskattekontoret.

Att under sådana förhållanden behålla det taxeringsförfarande som nu tillämpas i fråga om den allmänna varuskatten även för mervärdeskatten, är enligt utredningens mening inte ändamålsenligt. En annan lösning bör väljas. Utredningen förordar ett system där taxeringsförfarandet slopats. Överlåtes handhavandet av mervärdeskatten helt på länsstyrelserna bortfaller, fortsätter utredningen, även arbetet med längdföring och vad därmed sammanhänger. Vidare bortfaller allt arbete i övrigt som har samband med den slutliga taxeringen, såsom avräkningen mellan slutlig och preliminär skatt samt kontrollen härav, upprättandet av debetsedlar för slutlig skatt samt utskrift och utsändning av inbetalningskort för kvarstående skatt och utbetalningskort för överskjutande skatt. Man slipper vidare arbetet med omföringar av skattebelopp mellan olika uppbördsår, som nu måste äga rum för det stora antalet skattskyldiga med s. k. brutet räakenskapsår. Detta innebär en avsevärd lindring i arbetet för såväl länsstyrelserna som postgirokontoret. Utredningen erinrar även om att något taxeringsförfarande inte förekommer beträffande andra indirekta skatter än den allmänna varuskatten. I stället regleras beskattningsförfarandet i fråga om dessa skatter i förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Utredningen anser att förfarandet för mervärdeskatten bör utformas i nära anslutning till bestämmelserna i denna förordning. Förslaget är därför utformat utan någon motsvarighet till det taxeringsförfarande som gäller för den allmänna varuskatten.

Detta betyder dock inte, framhåller utredningen, att en avstämning eller annan jämförande kontroll mellan redovisningen för mervärdebeskattningen och för inkomstbeskattningen skall släppas helt. Ett samarbete måste förekomma mellan de myndigheter som omhänderhar de olika skatterna. Taxeringsnämnderna skall sålunda enligt förslaget lämna uppgifter som är till ledning för mervärdeskattens fastställande och omvänt få sådana uppgifter från mervärdebeskattningen som är av betydelse för inkomsttaxeringen. Med ett sådant utbyte av informationer kan man åstadkomma ett tillfredsställande underlag för kontrollen av de båda beskattningsformerna.

Som en följd av att taxeringsförfarandet slopas föreslår utredningen att den löpande redovisningen av mervärdeskatt skall avse inte preliminär utan slutlig skatt. Vid sådant förhållande krävs någon form av fastställelse av mervärdeskatten för varje redovisningsperiod. Det kan enligt utredningen diskuteras om sådan fastställelse bör göras av länsstyrelsen eller överlåtas på en särskild nämnd. Utredningen pekar på att det här i första hand endast gäller att fastställa att den skattskyldige inbetalat den skatt han haft

att ta ut på omsättningen efter avdrag av den skatt han fått erlägga på inköp för verksamheten. Även om det tillkommer en bedömning av skäligheten i fråga om värdet av egna varuuttag anser utredningen inte att det behövs någon särskild nämnd för detta. Länsstyrelsen bör kunna besluta i fråga om fastställande av mervärdeskatt i princip på samma sätt som kontrollstyrelsen i fråga om punktskatterna.

Skulle taxerings-, uppbörds- och datasektionerna enligt landskontorsutredningens förslag (SOU 1967: 22) brytas ut ur länsstyrelserna och bilda särskilda länskatteverk kommer dock, tillägger utredningen, frågan om en mervärdeskattenämnd i annat läge. Det kan då visa sig lämpligt att inrätta en särskild nämnd med anknytning till länskatteverket. Denna skulle då överta länsstyrelsens uppgift att besluta om fastställande av mervärdeskatt.

Utredningen anser vidare att fastställelsebeslut som avser mervärdeskatt skall gälla skatt för bestämd redovisningsperiod och därtill vara slutligt. Någon form av sammanfattande slutligt beslut för alla perioder under ett beskattningsår skall därför inte meddelas. Då varje deklaration skall överensstämma med de faktiska affärstransaktionerna under redovisningsperioden enligt bokföringen behövs enligt utredningen inte heller någon möjlighet för den skattskyldige att lämna justeringsuppgift i efterhand för helt räkenskapsår.

Utredningen skiljer mellan automatiskt fastställande av mervärdeskatten och fastställande på grund av formellt beslut. Gör länsstyrelsen ingen avvikelse från den skattskyldiges deklaration för viss redovisningsperiod och inbetalar denne skatten i föreskriven ordning, behövs enligt förslaget inget formellt fastställelsebeslut. Skatten betraktas som fastställd genom slutligt beslut två år efter utgången av de kalenderår, inom vilket redovisningsperioden faller.

Innebär deklaration som länsstyrelsen godtar att den skattskyldige har rätt till restitution fordras enligt förslaget inte heller något formellt fastställelsebeslut beträffande det rätta skattebeloppet. Även sådan deklaration skall anses slutligt fastställd vid tvåårsperiodens utgång.

Sker avvikelse från deklaration eller lämnas ingen deklaration skall länsstyrelsen enligt förslaget meddela beslut om fastställande av skatten. Utredningen anser att beslut härom skall kunna meddelas utan föregående skriftväxling med den skattskyldige, när avvikelsen endast gäller rättelse av uppenbar oriktighet. I övriga fall skall den skattskyldige få tillfälle att yttra sig över förslag till fastställelsebeslut, innan beslutet meddelas. Det fastställda skattebeloppet skall anges i beslutet och inbetalas utan dröjsmål. Har för mycket skatt inbetalats, skall länsstyrelsen återbetala vad som inbetalats för mycket.

Enligt utredningsförslaget skall landskamreraren på länsstyrelsens vägnar besluta i ärenden angående fastställande av mervärdeskatt. Utredning-

en anser rättssäkerhetsskäl tala för att dessa beslut inte meddelas på den avdelning inom länsstyrelsen som utrett ärendet.

Utredningen föreslår vidare att länsstyrelsen genom nytt fastställelsebeslut skall kunna ändra eller upphäva ett tidigare meddelat fastställelsebeslut. Syftet är att underlätta administrationen av mervärdeskatten. Enlig utredningens mening talar praktiska skäl för att flera sådana fastställelsebeslut bör kunna meddelas beträffande en och samma redovisningsperiod. Först efter utgången av den tidigare nämnda gränsen om två år måste enligt förslaget andra vägar sökas för ändring av ett meddelat fastställelsebeslut.

Förutsättning för att nytt fastställelsebeslut skall kunna meddelas är att nya omständigheter framkommit, sedan det första beslutet meddelades. I sak är samma situation för handen, när nya omständigheter framkommit sedan länsstyrelsen godtagit den skattskyldiges deklaration och därför inte behövt meddela något formellt första fastställelsebeslut. Upptäcker den skattskyldige inom tidsgränsen i något av dessa fall att avgiven deklaration för viss period är felaktig eller att meddelat fastställelsebeslut blivit oriktigt, skall han kunna kräva rättelse hos länsstyrelsen. Han skall då lämna ny deklaration för perioden. Godtages denna behöver formellt beslut inte meddelas och deklarationen anses slutligt fastställd vid tvåårsperiodens utgång. Godtas inte deklarationen eller lämnas ingen deklaration skall länsstyrelsen meddela fastställelsebeslut. Är det i stället länsstyrelsen som inom tvåårsperioden finner nya omständigheter föreligga skall den vidta de åtgärder som behövs för rättelse. Har ett fastställelsebeslut redan meddelats skall då nytt sådant meddelas av länsstyrelsen, om den skattskyldige inte under utredningen inkommer med en deklaration som kan godkännas.

Efter utgången av tvåårsperioden skall ytterligare skatt kunna påföras den skattskyldige av länsstyrelsen endast genom efterbeskattning. Förutsättningarna för sådan beskattning överensstämmer enligt utredningsförslaget i princip med vad som gäller för eftertaxering av inkomstskatt.

Besvär över beslut i fråga om fastställande av mervärdeskatt får enligt utredningens förslag anföras hos kammarrätten och vidare hos regeringsrätten. I den mån fastställelsebeslutet och taxeringen till inkomstskatt gäller samma fråga, t. ex. värdering av egna uttag och skönsmässig uppskattning av omsättningen, bör besvär över fastställelsebeslutet och över inkomsttaxeringen prövas samtidigt. Någon uttrycklig föreskrift härom föreslås dock inte. De skönsmässiga bedömningar som görs vid inkomsttaxeringen och vid fastställande av mervärdeskatt har enligt utredningens mening i regel inte ett så direkt samband att en ändring i inkomsttaxeringen också skall medföra en ändring i fråga om mervärdeskatt. Sålunda står, framhåller utredningen, mervärdeskatten inte i något direkt förhållande till den nettointäkt som uppskattas vid en skönsmässig taxering. Förslaget innehåller inte någon fullföljdsbegränsning för talan hos Kungl. Maj:t.

Vidare föreslås att *restavgift* skall utgå när mervärdeskatt inte till fullo erlagts inom föreskriven tid. Restavgift skall även utgå på skillnaden mellan erlagd mervärdeskatt och den ytterligare mervärdeskatt som påföres den skattskyldige genom länsstyrelsens fastställelsebeslut eller utslag i överrätt. Genom en sådan anordning kan försök att besvärsvägen få skatte-kredit motverkas.

Utredningens förslag till inbetalning av skatt bygger på det förfarande som gäller för den allmänna varuskatten. Den skattskyldige skall således betala mervärdeskatten samtidigt som han lämnar sin deklaration. Utredningen har övervägt om inte datakontoren vid länsstyrelserna skulle kunna överta de uppgifter som i fråga om den allmänna varuskatten lagts på postverket. Det torde dock enligt utredningens mening inte vara möjligt för datakontoren att i uppbyggnadsskedet överta dessa uppgifter. Frågan bör prövas närmare, när man bättre kan överblicka länsstyrelsernas möjlighet att klara en sådan arbetsbelastning.

Även bestämmelserna om anstånd med inbetalning av skatt bygger på vad som nu gäller i fråga om den allmänna varuskatten. Enligt varuskatteförfordningen föreligger besvärsrätt beträffande beslut i fråga om anstånd. Utredningen anser dock att det inte finns tillräckliga skäl att i besvärifrågan avvika från vad som gäller enligt uppborðsförfordningen. Länsstyrelsens beslut i anståndsfrågor bör därför inte få överklagas.

När det gäller riksskattenämndens uppgifter och befogenheter i mervärdeskattesystemet överensstämmer förslaget i stort sett med vad som gäller för den allmänna varuskatten. De ändringar som utredningen föreslår är av mera formell natur och sammanhänger med att taxeringsförfarandet slopas. Förhandsbesked i fråga som rör mervärdeskatt får sålunda sökas före ingången av den första redovisningsperiod som berörs av frågan.

Slutligen kan nämnas att utredningsförslaget innehåller bestämmelser om straff och viten i huvudsaklig överensstämmelse med vad som gäller enligt varuskatteförfordningen och den s. k. förfarandeförfordningen.

Remissyttrandena

Förslaget att slopa taxeringsförfarandet tillstyrkes i princip av flertalet remissinstanser som yttrar sig i frågan, bl. a. av *kammarrätten, kontrollstyrelsen, riksskattenämnden, ÖÄ* och *flertalet länsstyrelser* samt *lantbrukets skattedelegation*. Man ansluter sig i stort sett till de skäl utredningen anfört för en sådan åtgärd.

Kammarrätten framhåller att mervärdeskatten kommer att omfatta väsentligt fler skattskyldiga än den allmänna varuskatten. Mervärdeskatten är vidare mer komplicerad. Skulle taxeringsnämnderna omhänderha skatten innebär detta att nämnderna skulle få än mindre tid för det viktiga arbetet

med inkomsttaxeringen. Det finns också anledning förmoda att arbetet med mervärdeskatten blir mer tidskrävande och tungrovt om det förläggs till ett stort antal taxeringsnämnder än om det kan bedrivas centralt och i nära anslutning till den löpande kontrollverksamhet som skall ske på länsstyrelsen. Vidgade möjligheter till en rationalisering av arbetsrutiner och en begränsning av insatserna till de mera väsentliga kontrollfrågorna torde enligt kammarrättens mening också möjliggöras om utredningsförslaget i denna del genomförs.

ÖÄ konstaterar att förslaget i förfarandefrågan i stort ansluter till de linjer ämbetet uttalat sig för i yttrande över skatteberedningens förslag. Ämbetet understryker emellertid vikten av ett intimt samarbete mellan de beslutande organen för mervärdebeskattningen och inkomsttaxeringen. Ofta torde det inte vara möjligt att besluta ändringar beträffande den ena beskattningen utan att även se till att överensstämmelse nås med den andra. Liknande synpunkter anförs av bl. a. *länsstyrelsen i Hallands län*.

Förslaget att slopa taxeringsförfarandet avstyrkes av *länsstyrelserna i Östergötlands, Kristianstads, Älvsborgs och Värmlands län*. Dessa länsstyrelser, som alla starkt understryker sambandet mellan mervärdebeskattningen och inkomsttaxeringen, anser att samma beskattningsmyndighet skall ha beslutanderätten beträffande båda beskattningsformerna. Olika meningar och förslag framförs om lämpligaste tekniska utformning av ett taxeringsförfarande i någon form. Även *länsstyrelserna i Kalmar samt Göteborgs och Bohus län* ifrågasätter utredningens förslag att frikoppla taxeringsmyndigheterna från mervärdeskatten.

Länsstyrelserna i Skaraborgs, Kopparbergs och Gävleborgs län anser visserligen att man kan slopa det nuvarande taxeringsförfarandet men att kravet på samordning mellan mervärdebeskattningen och inkomsttaxeringen bör medföra att prövningsnämnden görs till första besvärinstans.

Vad gäller frågan om beskattningsmyndighet för mervärdeskatten delar remissinstanserna med något undantag utredningens mening. Länsstyrelserna anses sålunda med hänsyn till bl. a. befattningen med inkomsttaxeringen väl lämpade att — efter behövlig personell förstärkning — omhändera även mervärdeskatten. *Kontrollstyrelsen* menar emellertid att fördelar i administrativt hänseende erhålls med en enda central kontrollmyndighet för mervärdeskatten i stället för de endast regionalt centrala kontroll- och beskattningsmyndigheter som länsstyrelserna skulle komma att utgöra. Närmast till hands ligger då enligt kontrollstyrelsens mening att göra styrelsen, som redan är central beskattningsmyndighet för annan indirekt beskattning än den allmänna varubeskattningen, till i första hand kontrollmyndighet även för mervärdeskatten. Styrelsens fältorganisation skulle kunna utbyggas med regionala enheter för det löpande granskningsarbetet.

Utredningens förslag att mervärdeskatten i princip skall fastställas för varje redovisningsperiod tillstyrks av flertalet remissinstanser, bland dem *kammarrätten, riksskattenämnden* och *huvudparten av länsstyrelserna*. De tankegångar som framförs kan sammanfattas så, att man anser det ändamålsenligt med ett förfarande som för mervärdeskattens del undanröjer de nuvarande möjligheterna enligt varuskatteförordningen att i samband med inkomstskatteredovisningen utnyttja justeringsuppgifterna på sätt som lagstiftaren inte åsyftat. Man delar därför utredningens uppfattning att en deklaration till mervärdeskatt av den skattskyldige skall betraktas som definitiv och således sakna karaktär av preliminärdeklaration.

Andra remissinstanser åter, bl. a. *länsstyrelserna i Kristianstads, Älvsborgs och Värmlands län*, menar att den möjlighet till avstämning av mervärdeskatteredovisningen mot redovisningen för inkomstbeskattningen, som utredningen pekat på, är otillräcklig. Ett avsevärt säkrare underlag för bedömningen av skatteredovisningen erhålles om man i princip bibehåller nuvarande system med preliminära deklarationer i förening med justeringsuppgifter och slutlig taxering eller slutligt fastställande i nära anslutning till inkomsttaxeringen. *Länsstyrelsen i Skaraborgs län* framför liknande synpunkter. Länsstyrelsen anser emellertid att förfarandet bör bygga på ett uppördssystem för löpande inbetalning av preliminär mervärdeskatt under beskattningsåret. Denna preliminärskatt kan fastställas slutligt genom beslut på grundval av uppgifter som är tillgängliga efter inkomstbeskattningsårets utgång. Även *lantbrukets skattedelegation* föreslår ett förfarande med löpande preliminärskatt och efterföljande årsjustering.

De remissinstanser som inte motsätter sig att ett taxeringsförfarande slopas beträffande mervärdeskatten anser i likhet med utredningen i allmänhet att beskattningsmyndigheten inte skall behöva meddela formellt fastställelsebeslut, när den skattskyldiges deklaration godtages utan avvikelse. Man framför i fråga om sådana deklarationer ej heller någon erinran mot förslaget att redovisade skattebelopp skall anses automatiskt fastställda i och med utgången av andra året efter det kalenderår som innefattar de aktuella redovisningsperioderna. Avsevärda fördelar i administrativt hänseende anses förbunda med en sådan anordning.

Beträffande innebörden av beskattningsmyndighetens fastställelsebeslut vid avvikelse från mervärdeskattedeklaration kan allmänt sägas att remissinstanserna med något undantag menar att besluten bör anses som preliminära och inte som slutliga. Fastställelsebeslut kan endast meddelas vid deklara-tionsavvikelse eller deklara-tionsförsummelse eller på grund av att nya omständigheter framkommit först sedan deklara-tionen godtagits men före utgången av den nyss berörda tvåårsperioden. Man anser i dessa fall ett system med preliminära beslut motiverat för att beskattningsmyn-

digheten i enlighet med utredningens förslag skall kunna ändra eller upphäva eget beslut genom nytt beslut även på annan grund än uppenbar oriktighet i det föregående beslutet. Dessa preliminära beslut bör inte kunna överklagas.

Vidare anses sambandet mellan inkomsttaxeringen, åtminstone när fråga är om skönsmässig uppskattning på grundval av bl. a. en bruttovinstberäkning, och mervärdebeskattningen tala för ett preliminärt fastställande av mervärdeskatten. Den slutliga bedömningen av redovisningen av mervärdeskatt kan nämligen, framhåller man, ske först sedan ställning tagits i taxeringsfrågan.

Åtskilliga remissinstanser pekar slutligen bl. a. på de problem som utredningens förslag till fastställelsebeslut kan medföra i fråga om besluts rättskraft. Man framhåller att fastställelsebeslut för viss period enligt förslaget skall kunna överklagas hos kammarrätten samtidigt som länsstyrelsen skall kunna meddela fastställelsebeslut på grundval av nya omständigheter beträffande samma period. Vidare anses risken stor att det föreslagna systemet med fastställelsebeslut, som i princip alltid skall kunna överklagas hos högre instans, leder till stark ökning av antalet överrättsmål av ren bagatellkaraktär.

Kammarrätten framhåller bl. a. att domstolen som f. n. är tredje instans beträffande allmän varuskatt enligt förslaget blir andra instans i fråga om mervärdeskatten. De mål som enligt gällande ordning skulle ha stannat hos prövningsnämnden överflyttas till kammarrätten. Det framgår som särskilt betänkligt att en stor del av den arbetsbörda som på detta sätt kan komma att ligga på kammarrätten torde utgöra mål av enkel beskaffenhet. Dessa kräver ingen domstolsmässig handläggning. Det är därför angeläget att reglerna om länsstyrelsernas fastställelsebeslut ges sådan utformning att dessa olägenheter i görlig mån undanröjes.

Kammarrätten anser vidare att reglerna bör utformas så att en samordning mellan mervärdeskatten och inkomstbeskattningen regelmässigt kommer till stånd i fråga om skälighetsuppskattningar av olika slag. Beträffande den allmänna varuskatten är för kammarrättens del den helt dominerande delen av besvärsmålen att hänföra till denna kategori. I ett mervärdeskatte-system, där varje redovisningsperiod skall behandlas för sig, kan det bli fråga om sex olika överklagade fastställelsebeslut som alla avser ett och samma beskattningsår. Inkomsttaxeringen beträffande detta beskattningsår kan ha höjts på grundval av bruttovinstberäkning och överklagats hos prövningsnämnden. Först sedan prövningsnämnden avgjort besvären i inkomsttaxeringsfrågan kan denna taxering komma under kammarrättens prövning. Ett förfarande med så många beslut som måste överklagas medför enligt kammarrättens mening risk för rättsförluster för den skattskyldige. Det bör därför övervägas en bestämmelse som innebär att fastställelse-

beslut som gäller skönsuppskattningar för de olika redovisningsperioderna skall vara preliminära och åtföljas av slutligt beslut som avser hela beskattningsåret.

Liknande synpunkter men där man än starkare understryker sambandet mellan mervärdebeskattningen och inkomstbeskattningen framförs av bl. a. ÖÄ samt länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus, Älvsborgs och Värmlands län.

Bl. a. kontrollstyrelsen går närmare in på begreppen preliminära och slutliga beslut vid fastställande av skatt enligt den s. k. förfarandeförordningen, som gäller beträffande punktskatterna. Styrelsen framhåller att utredningsförslaget kan medföra vissa komplikationer med hänsyn till principerna om administrativa besluts materiella rättskraft. Åtskilliga situationer kan enligt förslaget uppstå som ter sig främmande vid en jämförelse med vad som f. n. gäller på såväl den indirekta som den direkta beskattningens områden. Av förarbetena till förfarandeförordningen (prop. 1959: 3) framgår att preliminärt beslut inte får överklagas. Däremot kan ett sådant beslut upphävas genom nytt preliminärt beslut i samma ärende. Slutligt beslut beträffande viss beskattningsperiod skall emellertid meddelas på den skattskyldiges begäran. Beslutet skall meddelas snarast möjligt så att den skattskyldige på ett tidigt stadium kan få skattefrågan prövad av högre instans. Ett motsvarande förfarande bör enligt kontrollstyrelsens mening kunna utformas för mervärdeskatten.

Remissinstanserna anser i likhet med utredningen att fastställelsebeslut för viss redovisningsperiod i ärende där den skattskyldige och beskattningsmyndigheten inte är ense måste vara slutligt. Sådant beslut skall kunna överklagas till högre instans och får därför inte som de preliminära besluten ändras eller upphävas genom nytt beslut av beskattningsmyndigheten.

Ett flertal remissinstanser, bland dem riksskattenämnden, ÖÄ och de flesta länsstyrelserna, anser i motsats till utredningen att annan tjänsteman än landskamreraren bör meddela fastställelsebeslut på länsstyrelsens vägnar. Man förordar att chefen för mervärdeskatteavdelningen på länsstyrelsens vägnar skall kunna skriva under i varje fall de preliminära fastställelsebesluten. I fråga om de slutliga besluten, dvs. beslut som enligt dessa remissinstanser bör röra tvistefrågor, är meningarna mera delade. Å ena sidan hävdas att det inte kan anses tillfredsställande, att samma tjänsteman som utrett ärendet också skall svara för fastställelsebeslutet. Å andra sidan görs gällande att praktiska fördelar vinnes med ett sådant system, bl. a. genom att länsstyrelsen kan göras till besvärinstans mellan mervärdeskattekontoret i egenskap av beskattningsmyndighet och kammarrätten.

Riksskattenämnden anser att reglerna för förfarandet i högre grad än enligt utredningens förslag bör bygga på motsvarande bestämmelser i förfarandeförordningen. Ett preliminärt beslut, som i förekommande fall kan ersättas med nytt preliminärt beslut, bör kunna fattas på omsättningsskatte-

kontoret, som utgör en av avdelningarna på länsstyrelsens landskontor. Beslutet bör inte kunna överklagas. I stället bör den skattskyldige kunna begära, att slutligt beslut skall meddelas. Det slutliga beslutet bör emellertid fattas inom annan avdelning på landskontoret. På vilket sätt besluten skall fattas får enligt riksskattenämndens mening regleras i länsstyrelseinstruktionen eller i länsstyrelsernas arbetsordningar. Ändring av slutligt beslut bör endast kunna ske i form av beslut efter besvär eller, i förekommande fall, i form av självrättelse. ÖÅ anför liknande synpunkter och understryker, att det synes ämbetet ogörligt att belasta landskamreraren med det stora antalet avgöranden som måste fattas med korta intervaller.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser förslaget att länsstyrelserna skall meddela beslut om fastställande av skatt och att kammarrätten skall utgöra första besvärinstans alltför tungrott. En smidigare lösning anses vara att taxeringsintendenten fastställer skatten och att länsstyrelsen blir första besvärinstans. Länsstyrelserna i *Jönköpings, Örebro, Jämtlands, Väster-norrlands* och *Västerbottens län* är av samma uppfattning.

Länsstyrelsen i Kronobergs län framhåller bl. a. att den föreslagna ordningen synes lämplig vid avvikelser från deklaration. Däremot leder ett förfarande, där länsstyrelsen genom beslut slutligt skall fastställa skatten vid deklara-tionsförsummelse, till att den skattskyldige får en obehörig skatte-kredit. Ett sådant beslut torde nämligen kräva längre tid för avgörandet än om ett preliminärt beslut även i detta fall kunde meddelas av taxerings-intendenten. Den skattskyldige bör ha möjlighet att överklaga det prelimi-nära beslutet hos länsstyrelsen.

Länsstyrelsen i Kalmar län pekar på att utredningsförslaget om landskamrerarens medverkan i ett fastställelsebeslut beträffande mervärdeskatt för viss period eller i ett beslut i fråga om inkomsttaxering som omsluter samma period synes kunna medföra jäv för honom vad gäller antingen mervärdeskatten eller inkomsttaxeringen. Länsstyrelsen anför vidare att de föreslagna fastställelsebesluten är delvis av uppbor-dsnatur, delvis av taxeringsnatur. I den mån det i mervärdeskatten gäller frågor av uppbor-dsnatur bör taxeringsintendenten kunna fatta beslut om fastställande. När det däremot gäller frågor av taxeringsnatur bör prövningsnämnden meddela fastställelsebeslut i syfte att samordna beslutet med beslut beträffande inkomsttaxeringen.

Länsstyrelsen i Skaraborgs län anför liknande synpunkter och framhål-ler att antalet fastställelsebeslut kan beräknas bli mycket stort. De före-slagna reglerna för handläggningen av dessa beslut blir därför alltför tung-rod-da. Enligt länsstyrelsens mening bör de regler som gäller för faststäl-lande av preliminär allmän varuskatt kunna tillämpas även beträffande mervärdeskatt för redovisningsperiod under löpande räkenskapsår. Taxe-ringsintendenten eller tjänsteman som intendenten förordnar bör sålunda meddela fastställelsebeslut beträffande mervärdeskatten. När det gäller

tvister i fråga om denna skatt synes det emellertid värdefullt att kunna behålla ett lekmannainflytande vid avgörandena. Prövningsnämnden bör därför kunna bibehållas som besvärinstans även i fråga om mervärdeskatten. För en sådan ordning talar också det starka behovet av samordning mellan avgörandena beträffande denna skatt och inkomstskatten.

Behovet av samordning mellan mervärdebeskattningen och inkomsttaxeringen understrykes än starkare av de fyra länsstyrelser som avstyrker att taxeringsförfarandet slopas för mervärdeskatten, nämligen *länsstyrelserna i Östergötlands, Kristianstads, Älvsborgs och Värmlands län*. Man framför synpunkter som avser att visa att utredningen underskattat taxeringens betydelse i sammanhanget. De framförda tankegångarna innebär i huvudsak att nuvarande förfarande beträffande den allmänna varuskatten bör bibehållas med vissa modifikationer även för mervärdeskatten.

Beträffande bestämmelserna om efterbeskattning framhåller *länsstyrelserna i Stockholms och Kalmar län*, att utredningsförslaget innebär möjlighet till sådan beskattning endast av skattskyldig som i deklaration eller på annat sätt lämnat sådan oriktig uppgift till ledning för fastställande av mervärdeskatt, som föranlett att skatten blivit oriktig. Länsstyrelserna anser det rimligt att motsvarande skall gälla när skattskyldig som, trots att han är uppgiftsskyldig, underlåter att lämna uppgifter.

Kammarrätten, kontrollstyrelsen, riksskattenämnden och lantbrukets skattedelegation vänder sig mot att förslaget saknar regler om extraordinär besvärsmätt. Man föreslår att bestämmelser motsvarande 100 och 101 §§ taxeringsförordningen införs i mervärdeskatteförordningen.

Utredningens förslag beträffande restavgift har på en punkt föranlett erinran av *lantbrukets skattedelegation*. Att restavgift skall utgå vid utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t finner delegationen oacceptabelt. Det finns enligt delegationens uppfattning inte något skäl för en sådan bestämmelse, eftersom något skattekrav inte uppkommit före utslaget.

Departementschefen

Som framgått av den lämnade redogörelsen föreslår utredningen att man inte skall tillämpa något taxeringsförfarande för mervärdeskatten. I stället föreslås ett beskattningsförfarande där mervärdeskatten visserligen redovisas genom deklaration för bestämda redovisningsperioder, men där varje deklaration skall vara definitiv och avse slutlig skatt. Varje redovisningsperiod skall således betraktas som en särskild beskattningsperiod, skild från de övriga redovisningsperioderna under beskattningsåret.

Den mervärdeskatt som belöper på varje sådan period skall länsstyrelsen enligt utredningsförslaget i vissa fall fastställa genom beslut som kan överklagas hos kammarrätten. I andra fall skall skatten efter viss tid anses

slutligt fastställd utan att länsstyrelsen meddelat formellt beslut i ärendet. För kontroll av den redovisade mervärdeskatten föreslår utredningen bl. a. att taxeringsnämnd skall lämna uppgifter från den skattskyldiges självdeklaration till den som inom länsstyrelsen har att handlägga ärenden rörande mervärdeskatten.

Som utredningen framhållit finns i och för sig ingenting som hindrar att man beträffande mervärdeskatten tillämpar ett taxeringsförfarande motsvarande det som f. n. gäller för den allmänna varuskatten. Det kunde tvärtom, som vissa länsstyrelser även understrukit i sina remissyttranden, anses välbetänkt att behålla och i görlig mån utveckla ett sedan lång tid inarbetat system. Ett visst samband kommer också att finnas mellan vad som skall redovisas till mervärdeskatt och för inkomsttaxeringen.

I likhet med flertalet remissinstanser anser jag dock både sakskäl och praktiska hänsyn tala för utredningsförslaget att slopa taxeringsförfarandet i fråga om mervärdeskatten. Erfarenheterna från taxeringen av den allmänna varuskatten ger enligt min mening vid handen att taxeringsnämnderna i regel endast har möjlighet att kontrollera i vad mån omsättningen enligt de skattskyldigas självdeklarationer beloppsmässigt stämmer med den omsättning som de redovisat i sina varuskattedeklarationer för beskattningsåret. Avsaknaden av kontroll i sak beträffande taxeringen till allmän varuskatt får ses som en naturlig följd av den förhållandevis korta tid som står till nämndernas förfogande för taxeringsarbetet i förening med det betungande arbetet med kontrollen av inkomstskattedeklarationerna. I själva verket görs den reella kontrollen av varuskattedeklarationerna hos länsstyrelsernas varuskattekontor och vid revisioner hos de skattskyldiga.

På motsvarande sätt skulle förhållandena enligt min mening komma att gestalta sig beträffande kontrollen av deklarationerna till mervärdeskatt, om man för denna skatt bibehöll det nuvarande taxeringsförfarandet. Mot denna bakgrund kan det inte anses ändamålsenligt att belasta taxeringsnämnderna med handhavandet av mervärdeskatten.

Den önskvärda samordningen i kontrollhänseende av mervärdebeskattning och inkomstbeskattning kräver inte att taxeringsnämnderna måste handha bägge beskattningsformerna. Som jag nyss nämnt torde ett sådant system tvärtom kunna anses mindre ändamålsenligt med hänsyn till att taxeringsnämnderna i första hand måste ägna uppmärksamhet åt inkomsttaxeringen. Utgår man härifrån ställer det sig naturligt att å ena sidan avlasta nämnderna handhavandet av mervärdeskatten och å andra sidan ålägga nämnderna att lämna behövliga kontrolluppgifter till den beskattningsmyndighet som handhar mervärdeskatten. Självfallet skall nämnderna å sin sida från denna beskattningsmyndighet få uppgifter som hämtats från mervärdeskattedeklarationerna eller från granskningar av de skattskyldigas räkenskaper.

Utredningen föreslår att länsstyrelsen skall vara beskattningsmyndighet

för mervärdeskatten. Länsstyrelsernas nuvarande varuskattekontor och kameralsektioner anses med hänsyn till organisation och allmänna uppbyggnad efter viss förstärkning mest lämpade för en sådan uppgift. Endast en av alla de remissinstanser som tillstyrker, att det nuvarande systemet med taxeringsnämnderna som första instans slopas, förordar en annan lösning. Kontrollstyrelsen, som är beskattningsmyndighet beträffande andra indirekta skatter än den allmänna varuskatten, håller sålunda före att en mera ändamålsenlig lösning erhålles, om all indirekt beskattning läggs hos en enda myndighet. Görs kontrollstyrelsen till beskattningsmyndighet även i fråga om mervärdeskatten, kan man enligt styrelsens mening nå ett sådant resultat genom bl. a. viss utbyggnad av de regionala kontrollenheter som sorterar direkt under styrelsen.

Även om man skulle kunna vinna vissa fördelar med en central administrations- och kontrollmyndighet för mervärdeskatten anser jag mig inte kunna biträda styrelsens förslag. Länsstyrelserna har administrerat den allmänna varuskatten sedan dess tillkomst. Man har lång erfarenhet och utbildade rutiner för att handha en generell indirekt skatt med ett stort antal skattskyldiga. Detta är något som kommer mervärdeskatten till godo. Det bör beaktas, att den allmänna varuskatten i väsentliga delar överförs på mervärdeskatten. Detta gäller beträffande såväl de materiella reglerna som själva förfarandet, även om förfarandet i vissa hänseenden blir annorlunda än vad som tillämpas för den allmänna varuskatten. Jag tror inte heller att det kan vara en rationell ordning att dela upp mervärdeskattens administration och kontroll på skilda myndigheter. Särskilt vill jag härvidlag understryka angelägenheten av att kontrollen av mervärdeskatten i möjlig mån samordnas med kontrollen av den direkta beskattningen.

Jag anser därför liksom utredningen och flertalet remissinstanser att länsstyrelserna skall vara beskattningsmyndighet och kontrollmyndighet för mervärdeskatten. Den naturliga lösningen är därför att genom en utbyggnad av de enheter som f. n. utgör länsstyrelsernas varuskattekontor tillskapa effektiva beskattningsenheter för den mervärdebeskattning som gäller om-sättning inom landet och för skattens handhavande i första instans.

Utredningens förslag till regler om fastställande av mervärdeskatt och om fastställelsebeslut tar sikte på dels den situationen då beskattningsmyndigheten godtar den skattskyldiges deklaration, dels den situation som uppkommer antingen vid deklarationsförsummelse eller vid avvikelser från deklaration.

Gemensamt för bägge fallen är att mervärdeskatten för varje särskild redovisningsperiod skall anses som definitiv. Deklarationen till mervärdeskatt skall avse slutlig skatt för den redovisningsperiod som den avser. Den skall avges på heder och samvete och vid vårdslös deklaration eller falskdeklaration i princip föranleda samma påföljd som vid motsvarande betedande i fråga om allmän självdeklaration till ledning för inkomsttaxering.

Om dessa gemensamma riktlinjer av allmän natur för deklARATIONERNA råder i huvudsak enighet bland de remissinstanser som tillstyrker, att det nuvarande taxeringsförfarandet slopas. För egen del ansluter jag mig också till dessa riktlinjer för utformningen av reglerna om mervärdeskattens fastställande.

Som framgått av det föregående innebär utredningens förslag att något formellt fastställelsebeslut inte skall meddelas, när den skattskyldiges deklARATION godtas. Har den skattskyldige inte beträffande deklARATIONEN fått något beslut om avvikelse, anses som om deklARATIONEN fastställts genom slutligt beslut vid utgången av andra kalenderåret efter det år, under vilket den redovisningsperiod infallit som deklARATIONEN avser.

Ett sådant system utan formella beslut innebär väsentliga lättnader i administrativt hänseende och kan inte anses medföra någon mera påtaglig nackdel för den skattskyldige. Det är här i princip fråga om ett förfarande som tillämpas enligt förfarandeförordningen och intet hindrar enligt min mening att det tillämpas även beträffande mervärdeskatten. Den förhållandevis långa period som förflyter innan deklARATIONEN anses slutligt fastställd är här betingad av kontrollhänsyn. Jag anser att såväl den skattskyldige som beskattningsmyndigheten gagnas genom denna ordning. Den möjliggör en avstämning av redovisad mervärdeskatt mot inkomstdeklARATIONEN och ger därtill båda parter tillfälle att inom tvåårsperioden utan process enas om rättelse av eventuella felaktigheter. I likhet med flertalet remissinstanser förordar jag att utredningsförslaget i denna del genomföres, dock med viss komplettering. Jag anser nämligen att nytt fastställelsebeslut alltid bör meddelas för viss redovisningsperiod när nya omständigheter framkommit som bör föranleda ändring av beslut som tidigare meddelats i fråga om samma period.

Som jag framhållit i olika sammanhang skall mervärdeskatten betalas vid deklARATIONSTILLFÄLLET. Försummar den skattskyldige att fullgöra sin betalningsskyldighet helt eller delvis men lämnar han i rätt tid sin deklARATION skall i enlighet med min föregående redogörelse något fastställelsebeslut inte meddelas. Utredningsförslaget går i detta fall på samma linje. Beträffande kravet på betalning av skatten innebär förslaget att taxeringsintendenten skall förelägga den skattskyldige att betala inom viss tid. Jag förordar ett liknande system. Länsstyrelsen bör sålunda förelägga den skattskyldige att senast viss dag fullgöra sin betalningsskyldighet på grundval av den lämnade och godkända deklARATIONEN.

Vid deklARATIONSFÖRSUMMELSE och vid avvikelse från deklARATION måste den skattskyldige självfallet underrättas om beskattningsmyndighetens ställningstagande genom ett av myndigheten meddelat beslut. Utredningens förslag innebär att sådant beslut skall meddelas av länsstyrelsen och vara slutligt. Beslutet skall föregås av förslag till beslut som skall tillställas den skattskyldige för yttrande. Dock skall länsstyrelsen kunna meddela fast-

ställelsebeslut utan att den skattskyldige först tillställts förslag till sådant beslut, när fråga är om deklara-tionsavvikelse som endast innebär rättelse av misskrivning, felräkning eller annat uppenbart förbiseende i deklaration.

Av förslaget till beslut skall enligt utredningen framgå skattens belopp och hur skatten beräknats. Efter eventuellt svar och ytterligare utredning skall ärendet enligt utredningsförslaget överlämnas till föredragande tjänsteman utanför mervärdeskattkontoret i och för beredning inför landskamreraren, som har att fatta beslut i ärendet på länsstyrelsens vägnar.

Alla beslut om fastställande av mervärdeskatt skall således enligt utredningsförslaget meddelas av länsstyrelsen. Dessa beslut skall länsstyrelsen själv kunna ändra eller upphäva genom nytt fastställelsebeslut. Förutsättning är att nya omständigheter framkommit före utgången av den tvåårsperiod som jag nyss berört.

Som nämnts skall fastställelsebeslut meddelas när den skattskyldige underlåtit att lämna deklaration i rätt tid. Det kan emellertid inträffa att en försenad men i sak riktig deklaration lämnas, innan fastställelsebeslut med anledning av deklara-tionsförsummelsen hunnit meddelas. Jag anser praktiska skäl i detta fall tala för att fastställelsebeslut inte skall behöva meddelas om den skattskyldige lämnar in en godtagbar deklaration till länsstyrelsen, innan åtgärd hunnit vidtas med anledning av deklara-tionsförsummelsen.

I likhet med flertalet av de remissinstanser som behandlat frågan om innebörden av fastställelsebesluten anser jag att vissa invändningar kan göras mot utredningens förslag i fråga om slutliga fastställelsebeslut. Frånsett fall av själv rättelse beträffande misskrivning, felräkning eller annat uppenbart förbiseende torde nämligen ett slutligt beslut inte böra upphävas eller ändras genom nytt beslut av den myndighet som meddelat det första beslutet. Jag delar emellertid med flertalet remissinstanser utredningens uppfattning, att väsentliga administrativa fördelar står att vinna med ett system som gör det möjligt för beskattningsmyndigheten att meddela ett eller flera beslut i samma beskattningsfråga. Liksom remissinstanserna anser jag att detta är möjligt genom ett system med i första hand preliminära fastställelsebeslut.

Jag föreslår därför att preliminärt beslut skall kunna meddelas före tvåårsperiodens utgång. Beslutet ger ingen besvär rätt. Godtas inte beslutet skall nämligen den skattskyldige kunna begära slutligt fastställelsebeslut som skall kunna överklagas. Jag anser att den tid inom vilken den skattskyldige skall kunna begära slutligt fastställelsebeslut i nu nämnda fall skäligen bör vara en månad. Slutligt beslut skall innehålla skälen för beslutet och besvärshänvisning. Först sedan slutligt beslut meddelats bör den skattskyldige sålunda kunna besvara sig hos högre instans. Samtidigt bör självfallet beskattningsmyndighetens rätt att meddela nytt preliminärt beslut upphöra. Ett sådant system förhindrar de komplikationer som skulle kunna uppkomma i samband med besvär.

Preliminära fastställelsebeslut skall kunna meddelas vid avvikelse från

deklaration, vid deklara-tionsförsummelse och när nya omständigheter framkommit antingen sedan deklaration lämnats och godtagits eller sedan ett eller flera preliminära fastställelsebeslut redan meddelats. Självfallet bör det endast i undantagsfall bli fråga om flera på varandra följande fastställelsebeslut. Så länge den skattskyldige emellertid inte begärt slutligt beslut skall i princip nytt preliminärt beslut kunna meddelas beträffande mervärdeskatten för en och samma redovisningsperiod.

Ett sådant system beträffande fastställelsebesluten har enligt min mening två väsentliga fördelar i administrativt hänseende. I det stora flertalet ärenden kan riktiga beskattningsresultat åstadkommas utan överklagande. Härtill kommer att man kan inrätta en besvärinstans före kammarrätten.

Beträffande fastställelsebeslutens handläggning anser jag i likhet med många remissinstanser att chefen för mervärdeskattkontoret och inte landskamreraren bör fatta beslut på länsstyrelsens vägnar i första instans. Genom en sådan anordning avlastas landskamreraren en kvantitativt sett väsentlig arbetsuppgift. Avlastningen avser främst alla de ärenden angående mervärdeskattens fastställande där den skattskyldige och beskattningsmyndigheten är ense om skattens storlek. I alla sådana fall liksom i fall av deklara-tionsförsummelse framstår det enligt min mening som följdriktigt att chefen för mervärdeskattkontoret meddelar fastställelsebeslut på länsstyrelsens vägnar.

Det kan diskuteras om förslag till preliminärt beslut alltid skall behöva delges den skattskyldige för yttrande. I fråga om beslut som innebär rättelse av uppenbar misskrivning eller felräkning framstår detta som en onödig omgång. Beträffande övriga fall bör, om hinder inte möter, av naturliga skäl skriftväxling, telefonsamtal eller samtal vid personligt sammanträffande mellan den skattskyldige och behörig tjänsteman äga rum. Parterna bör då kunna klargöra sina ståndpunkter för varandra och grunden för det kommande beslutet bör också stå klar. Under sådana förhållanden är det enligt min mening också i dessa fall onödigt att för yttrande tillställa den skattskyldige förslag till preliminärt beslut. Ett ytterligare stöd för denna uppfattning anser jag mig ha i det förhållandet att nytt fastställelsebeslut kan meddelas, om nya omständigheter framkommer före tvåårsperiodens utgång. Vidare skall den skattskyldige i enlighet med vad jag förordat kunna begära slutligt beslut om skattens fastställande med besvärshänvisning, när han är missnöjd med det preliminära beslutet. Vad nu sagts hindrar givetvis inte att förslag tillställs den skattskyldige för yttrande, när omständigheterna i det enskilda fallet gör en sådan åtgärd ändamålsenlig.

Självfallet bör beträffande det nu redovisade förfarandet i fråga om preliminära fastställelsebeslut gälla att både den skattskyldige och beskattningsmyndigheten har rätt att åberopa nya omständigheter. I sammanhanget kan då en speciell situation uppkomma som kräver att en tidsgräns

måste gälla för möjligheten att meddela preliminärt fastställelsebeslut. Jag syftar på att nya omständigheter kan komma i dagen visserligen inom tvåårsperioden men så sent att preliminärt fastställelsebeslut inte hinner meddelas före tvåårsperiodens utgång. För att hindra oklarhet beträffande frågan när nya omständigheter senast bör kunna anmälas för åtgärd i form av nytt preliminärt beslut, anser jag det nödvändiga att föreskriva en bestämd sista dag för sådan anmälan. Denna dag måste rimligen infalla så tidigt att möjlighet finns att kontrollera uppgifter från den skattskyldige. På motsvarande sätt bör den skattskyldige ha möjlighet att hinna kontrollera uppgifter från beskattningsmyndigheten. Sista dag för anmälan av nya omständigheter, dvs. dag för påbörjande av utredning som kan leda till preliminärt fastställelsebeslut, bör enligt min mening vara den 30 november under tvåårsperiodens sista kalenderår. Med hänsyn till de fördelar av främst praktisk natur som fått motivera hela förfarandet med ett eller flera preliminära fastställelsebeslut, anser jag vidare att anmälan som nu avses bör få göras formlöst, exempelvis per telefon. Bevisbördan när det gäller att avgöra om anmälan gjorts inom rätt tid ligger emellertid på den som gjort anmälan.

Flera skäl talar även för att chefen för mervärdesskattekontoret och inte landskamreraren fattar det slutliga beslut på länsstyrelsens vägnar, som den skattskyldige kan begära, när han inte är nöjd med ett preliminärt beslut. Sådant slutligt fastställelsebeslut syftar till att avskära möjligheterna att meddela nytt preliminärt beslut angående viss redovisningsperiod och i stället öppna besvärsvägen. I praktiken torde det slutliga beslutet i regel komma att i sak motsvara det preliminära beslut som den skattskyldige inte godtagit. Skulle landskamreraren meddela beslutet skulle detta få karaktär av utslag på besvär. Förfarandet skulle vidare enligt min mening kompliceras vad gäller gränsdragningen mellan den löpande handläggningen på mervärdesskattekontoret och i besvärssystemet. Med hänsyn härtill förordar jag ett system enligt vilket chefen för mervärdesskattekontoret skall kunna meddela slutligt fastställelsebeslut på länsstyrelsens vägnar. Till frågan om vem som skall pröva besvär slutligt återkommer jag i det följande.

Utredningens förslag till besvärssystem för mervärdesskatten avviker från den ordning som nu gäller för den allmänna varuskatten. Som en följd av att landskamreraren enligt utredningsförslaget skall fatta beslut i första instans om fastställande av skatten, blir kammarrätten första besvärinstans. Någon besvärinstans före kammarrätten skulle således inte finnas om utredningens förslag följes.

Flera remissinstanser understryker betydelsen av en besvärinstans före kammarrätten. De mera rutinbetonade besvärsmålen kan nämligen antas stanna i mellaninstansen och inte behöva föras vidare för en domstolsmäs-

sig prövning. Härigenom vinnes en inte oväsentlig fördel i administrativt hänseende. Åtskilliga remissinstanser pekar vidare på att utredningsförslaget om rätt för beskattningsmyndigheten att meddela nya fastställelsebeslut kommit att utformas så, att vissa komplikationer kan uppstå med tanke på en jämsides löpande besvärsmålsrätt.

Jag delar uppfattningen att det bör finnas en besvärsmålsinstans före kammarrätten. Liksom vissa remissinstanser anser jag att prövningsnämnden bör kunna fungera som första besvärsmålsinstans även för mervärdeskattemål. För sådana mål bör dock nämnden kunna bestå av färre ledamöter än i mål rörande inkomsttaxering, förslagsvis av landskamreraren i länet som ordförande jämte två ledamöter.

För att föra det allmänna talan i mål rörande mervärdeskatt i prövningsnämnd och högre instans krävs ett särskilt ombud. Ett allmänt ombud med denna uppgift bör därför finnas vid varje länsstyrelse. Som ombud bör utses lämplig tjänsteman vid länsstyrelsen.

Jag förordar att Kungl. Maj:ts bemyndigas meddela erforderliga föreskrifter angående prövningsnämndens organisation och verksamhet i fråga om mervärdeskatten och angående allmänt ombud vid länsstyrelserna för denna skatt.

På samma sätt som i fråga om andra beskattningsmål bör besvär få anföras vidare i kammarrätten och regeringsrätten. Någon begränsning av rätten för parterna att fullfölja talan till regeringsrätten bör enligt min mening inte föreskrivas så länge nuvarande ordning för förvaltningsprocessen gäller. Fullföljdsbegränsning förekommer ej heller i fråga om den allmänna varuskatten. Besvärstiden för fullföljd till regeringsrätten bör även här vara två månader i likhet med vad gäller beträffande andra beskattningsmål.

Enligt utredningsförslaget skulle ingen av parterna ha någon *extra ordinarie besvärsmålsrätt*. Jag anser dock i likhet med de remissinstanser som yttrat sig i detta spörsmål att det behövs en sådan besvärsmålsrätt. De fall som bör omfattas av den extraordinära besvärsmålsrätten synes mig vara

när mervärdeskatt fastställts i strid med bestämmelserna om vem som är skattskyldig eller om vad som är skattepliktigt,

när någon genom fastställelsebeslut gjorts skattskyldig för samma omsättning mera än en gång,

när fastställelsebeslut blivit oriktigt på grund av felräkning eller misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,

när någon till följd av deklarationsförsummelse, underlåtenhet att lämna uppgift, felaktighet i deklARATION eller annan uppgift som han lämnat, eller i kontrolluppgift eller handling som legat till grund för sådan deklARATION eller uppgift, fått sin mervärdeskatt för viss redovisningsperiod fastställd till belopp som väsentligt avviker från vad som bort fastställas,

när skattskyldig i annat fall kan åberopa omständighet som bort förän-

leda att hans mervärdeskatt fastställs till belopp som väsentligt avviker från vad som fastställts.

Den extra ordinära besvärsmått som jag förordar bör tillkomma såväl den skattskyldige som det allmänna ombudet. Den sistnämnde bör även kunna föra talan om höjning eller sänkning av mervärdeskatten för viss redovisningsperiod, när besvärsgunden är felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

De av mig föreslagna reglerna om extra ordinära besvär bygger på 100 och 101 §§ taxeringsförordningen. Extra ordinära besvär beträffande mervärdeskatten bör enligt min mening inte få anföras senare än inom sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

I fråga om efterbeskattning till mervärdeskatt vill jag endast framhålla att sådan beskattning skall kunna ske först efter tvåårsperiodens utgång, såvida inte slutligt beslut meddelats dessförinnan.

Restavgift skall enligt utredningsförslaget alltid utgå när mervärdeskatt inte till fullo betalats inom föreskriven tid. Vid remissbehandlingen har ansetts att detta i vissa fall leder till obilligt resultat. Man menar att restavgift inte skall utgå när den skattskyldiges mervärdeskatt för viss period är föremål för process och lagakraftgående beslut om skattens storlek ännu inte föreligger.

Själv delar jag emellertid utredningens uppfattning i denna fråga. Restavgift bör således enligt min mening utgå så snart skatten inte betalas i föreskriven ordning. Liksom utredningen föreslår jag dock att Kungl. Maj:t eller den myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer, när synnerliga skäl föreligger skall kunna medge viss skattskyldig eller grupp av skattskyldiga rätt att betala skatten vid senare tillfälle utan att påföras restavgift. En sådan dispensmöjlighet utgör enligt min mening skydd mot obillig behandling i fråga om påföring av restavgift.

Ikraftträdandet m. m.

Departementschefen

Avsikten är som tidigare nämnts, att mervärdeskatten skall träda i kraft den 1 januari 1969 och då direkt avlösa den allmänna varuskatten. Övergången från det nuvarande till det nya systemet underlättas både av att den allmänna varuskatten utgår vid försäljning enbart till konsumenter och att skattesatsen för mervärdeskatten föreslås bli densamma som för den allmänna varuskatten, dvs. 10 %. Övergången föranleder därför normalt inga problem med avlyftning av skattebelastning på inneliggande lager av omsättningsvaror, råvaror o. d. På ett område uppkommer dock sådana pro-

blem, nämligen för byggnadsföretag och andra, som är verksamma på fastighetsområdet. Jag återkommer till frågan, hur övergången till mervärdeskatt skall ske för sådana företag, med hänsyn till att deras lager av byggnadsmaterial m. m. är belastat med allmän varuskatt. Men även andra förhållanden gör att det krävs särskilda bestämmelser för övergången till mervärdeskattesystemet. Det krävs sålunda en slutlig reglering eller avräkning av den allmänna varuskatten, bl. a. med hänsyn till det för denna skatt gällande beskattningsförfarandet och den kostnadsersättning som tillkommer de skattskyldiga till sådan skatt. Vidare krävs det bestämmelser, som reglerar själva avlösningen av den allmänna varuskatten med mervärdeskatten, bl. a. då leverans skett under varuskattens tid, dvs. före den 1 januari 1969, men betalningen erläggs efter det mervärdeskatten trätt i kraft. Härtill kommer åtgärder, som kan föranledas av rätten till extra avskrivning vid inkomsttaxeringen för investering under år 1968 i inventarier, som belastats med allmän varuskatt.

Avvecklingen av den allmänna varuskatten. Rörelseidkare och andra s. k. registrerade skattskyldiga till allmän varuskatt erlägger preliminär sådan skatt enligt deklaration för bestämda redovisningsperioder. På grundval härav sker en årlig taxering av den skattepliktiga omsättningen för helt beskattningsår i samband med inkomsttaxeringen. Taxeringen ligger till grund för debitering av slutlig allmän varuskatt, från vilken erlagd preliminär skatt avräknas. Vid denna avräkning gottskrivs den skattskyldige också kostnadsersättning. Resultatet av taxeringen och avräkningen framgår av särskild debetsedel, som tillställs den skattskyldige.

Jordbrukare erlägger ingen preliminär allmän varuskatt utan taxeras till sådan skatt på grundval av uppgifter om den skattepliktiga omsättningen i jordbruksbilagan till självdeklarationen. Skall allmän varuskatt erläggas uttas den på den vanliga debetsedeln.

En slutlig reglering eller avveckling av den allmänna varuskatten är enligt min mening nödvändig med hänsyn till att den löpande skatteredovisningen avser preliminär skatt. Det är också önskvärt att slutregleringen sker på en gång i så nära anslutning som möjligt till övergången till mervärdeskatt. Detta bör kunna ske genom en sista taxering till allmän varuskatt vid den ordinarie taxeringen under 1969. För skattskyldiga med kalenderår som beskattningsår kommer denna taxering att omfatta tiden fram till dess den allmänna varuskatten ersätts av mervärdeskatten och det för denna skatt föreslagna systemet med definitiva, löpande skatteredovisningar. En taxering för tid intill den 1 januari 1969 bör emellertid ske även av skattskyldiga, som 1969 skall taxeras för räkenskapsår, som utlöper före eller efter årsskiftet 1968/69 och skattskyldiga, som av någon anledning inte skall taxeras 1969 utan först 1970 eller 1971 för beskattningsår, som börjat under 1968.

Jag föreslår således att alla registrerade skattskyldiga till allmän varuskatt vid den ordinarie taxeringen 1969 skall taxeras för allmän varuskatt för tid t. o. m. 1968 års utgång. Taxeringen skall då avse den skattepliktiga omsättningen från utgången av senast taxerat beskattningsår t. o. m. den 31 december 1968. På grundval av denna taxering får sedan slutlig avräkning av skatten ske och debetsedel utfärdas enligt de allmänna reglerna i varuskatteförordningen. Vid denna slutavräkning gottskrivs också kostnadsersättning, när sådan skall utgå. Denna bör beräknas på den skattepliktiga omsättningen enligt de deklARATIONER för preliminär skatt, som omfattas av taxeringen. Man får härvid enligt min mening bortse från att ersättningen kan bli lägre än vad som skulle ha blivit fallet vid taxering för helt räkenskapsår och även att den taxerade skattepliktiga omsättningen i något fall kan bli så liten att ingen ersättning kommer att utgå.

En slutlig reglering av den allmänna varuskatten enligt dessa riklinjer kräver en kompletterande regel för skattskyldiga med redovisningsperiod som sträcker sig över årsskiftet 1968/69, t. ex. skattskyldig med årsredovisning för brutet räkenskapsår. Sådan skattskyldig måste avge en sista deklARATION för preliminär allmän varuskatt för den del av redovisningsperioden som faller på 1968. Denna skatteredovisning får avges under den ordinarie uppbördsterminen under januari månad 1969 för redovisningsperioden november—december 1968, dvs. senast den 18 januari 1969. För tid efter utgången av 1968 blir mervärdeskatteförordningens bestämmelser tillämpliga.

Jordbrukare taxeras normalt för kalenderår. En slutlig taxering till allmän varuskatt av jordbrukarna bör därför knappast medföra några problem. I de fall brutna beskattningsår förekommer bör de nyss angivna principerna tillämpas. Detta kräver att den självdeklARATION som skall avges 1969 innehåller uppgifter om den skattepliktiga omsättningen för tid t. o. m. den 31 december 1968. Skall ingen deklARATION avges 1969 får den slutliga taxeringen till allmän varuskatt anstå till 1970 eller 1971 i de fall beskattningsåret omfattar tid även under 1968.

Eftertaxering av allmän varuskatt bör även kunna ske efter övergången till mervärdeskatt. Sådan eftertaxering bör också kunna avse den period, som den sista varuskattetaxeringen omfattat.

Övergången till mervärdeskatt. Enligt vad jag nyss sagt skall alla registrerade skattskyldiga redovisa preliminär allmän varuskatt sista gången för tid till utgången av 1968. Denna redovisning skall ske senast den 18 januari 1969 och därmed finns det material som erfordras för den slutliga regleringen av den allmänna varuskatten.

Redovisningen av allmän varuskatt avlöses direkt av redovisning av mervärdeskatt. Den första mervärdeskatteredovisningen skall enligt förslaget ske senast den 18 april 1969 och omfatta tiden januari—mars 1969. För skattskyldig med tillstånd till redovisning för period om fyra månader skall

första mervärdeskatteredovisningen omfatta tiden januari—maj 1969 och ske senast den 18 juni 1969. Vid tillstånd till redovisning per helvt eller helt kalenderår föreslås första mervärdeskatteredovisningen skola ske i augusti 1969 respektive i februari 1970.

Redovisningen av mervärdeskatt skall avse skatt för vilken skattskyldighet uppkommit efter 1968 års utgång. För skattskyldig som redovisar skatt enligt bokföringsmässiga grunder och som tillämpat denna metod även för varuskatten, medför övergången inga särskilda problem på omsättningssidan. Han har redovisat varuskatt för allt skattepliktigt tillhandahållande, såväl kontant som på kredit, intill den 1 januari 1969 genom den sista varuskatteredovisningen i januari 1969. Allt skattepliktigt tillhandahållande därefter omfattas av mervärdeskatten.

För skattskyldig som tillämpat bokföringsmässig redovisning av allmän varuskatt men som övergår till kontantmässig redovisning av mervärdeskatt blir förhållandena desamma. Några problem på omsättningssidan bör inte heller i dessa fall uppkomma.

Tillämpar skattskyldig nu kontantmetod och skall han använda samma metod för mervärdeskatten blir det en automatisk övergång till den nya skatten för allt tillhandahållande fr. o. m. den 1 januari 1969. Sker endast kontantförsäljning uppkommer inget som föranleder särskilt beaktande. Sker emellertid försäljning även på kredit har man att beakta, att utestående fordringar vid utgången av 1968 för skattepliktigt tillhandahållande under samma år inte omfattats av någon varuskatteredovisning. Sådana fordringar kan avse tillhandahållande till både enskilda konsumenter och företagare. En beskattning av dessa fordringar avseende tillhandahållanden redan under 1968 kan uppenbarligen inte underlåtas. Detta bör ske genom att likviderna som inflyter efter 1968 upptas som skattepliktig omsättning till mervärdeskatt. Eftersom skattesatsen för mervärdeskatten skall vara densamma som gäller för varuskatten blir det en oförändrad beskattning av likvider, som avser tillhandahållande till enskilda konsumenter. Mot detta kan ingen erinran göras. Avser likvid tillhandahållande, som skett till företagare som omfattas av skattskyldigheten till mervärdeskatt, blir emellertid följderna av att skatten på likviden skall betraktas som mervärdeskatt att även avdragsrätt för ingående skatt skulle uppkomma. Enligt min mening bör någon invändning inte kunna riktas mot en sådan följdverkan.

Godtar man dessa riktlinjer bör avdragsrätten för ingående skatt för de skattskyldiga till mervärdeskatt också i övrigt bestämmas av den redovisningsmetod, som leverantören tillämpat för varuskatten och tillämpar för mervärdeskatten. Har leverantören tillämpat bokföringsmässig redovisning för varuskatten och i följd härav redovisat sådan skatt för all fakturering till utgången av 1968, kan således likvider som kunden erlägger därefter enligt sådan faktura inte grunda någon avdragsrätt i mervärdeskattehänseende. Detta bör gälla oavsett vilken redovisningsmetod för mervärdeskat-

ten som kunden tillämpar. Är det däremot så att leverantören tillämpat kontantmetoden för redovisning av allmän varuskatt, skall han redovisa mervärdeskatt för likvider som inflyter efter utgången av 1968. Sådan likvid bör då grunda avdragsrätt för kunden om likviden avser transaktion, som skulle medfört avdragsrätt om den skett efter övergången till mervärdeskatten.

För att ett system enligt dessa riktlinjer skall fungera utan att avdragsrätt går förlorad eller utnyttjas felaktigt föreslår jag dessutom att det på faktura eller motsvarande handling avseende skattepliktigt tillhandahållande under 1968 mot betalning, helt eller delvis, efter detta års utgång skall anges om eller i vad mån skatten på transaktionen utgör allmän varuskatt eller mervärdeskatt. Kan detta inte ske på handlingen, skall leverantören lämna samma upplysning i annan skriftlig form. Dessa övergångsbestämmelser skall också endast gälla transaktioner, som berörs av avdragsrätten i det nya systemet.

Bestämmelser av detta slag är betingade även av att enligt beslut av årets riksdag (prop. 1968: 13, Beu 4, rskr 97) särskilt investeringsavdrag, motsvarande 10 % av kostnaden gör investering i inventarier under 1968 i rörelse, jordbruk eller skogsbruk, får göras vid den statliga inkomsttaxeringen. Syftet därmed är att motverka att investeringar uppskjuts i avvaktan på att mervärdeskatten införs.

Denna rätt till extra avskrivning avser investering för vilken allmän varuskatt utgått. Vid en övergång till mervärdeskatt enligt de nyss angivna riktlinjerna torde kunna inträffa, att extra avskrivning görs för investering för vilken skatten helt eller delvis kommer att utgöra mervärdeskatt och inte allmän varuskatt. Det måste i sådana fall tillses att näringsidkaren inte tillgodogör sig både extra avskrivning och avdrag för ingående skatt i sin mervärdeskatte-redovisning. Detta kan förhindras med en föreskrift om återföring av verkställd extra avskrivning vid den statliga inkomsttaxeringen med belopp motsvarande vad som utgått i mervärdeskatt i stället för allmän varuskatt för investeringen. En annan lösning skulle vara att skattskyldig till mervärdeskatt inte medges avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på investering för vilken extra avskrivning åtnjuts vid inkomsttaxeringen. Jag förordar att Kungl. Maj:t bemyndigas meddela bestämmelser om återföring av verkställd extra avskrivning vid inkomsttaxeringen.

Avlyftning av lagerskatt. Som redan nämnts uppkommer normalt inga problem med varuskattebelagda lager vid övergången till mervärdeskatt. Skattskyldig till allmän varuskatt har ju rätt att skattefritt inköpa både omsättningsvaror, råvaror, förbrukningsartiklar och annat material för sin verksamhet. För företag som utför byggnadsentreprenader och andra arbeten på fastighet gäller dock inte detta. Sådant företag är att anse som konsument i varuskattehänseende och skatt utgår på förvärven av byggnadsmaterial och annat för den icke skattepliktiga byggnadsverksamheten. Härav

följer att dessa företags lager av byggnadsmaterial vid utgången av 1968 är belastade med allmän varuskatt. Sådan skattebelastning ingår också i material för pågående byggnadsarbeten.

Företagen inom fastighetsområdet blir enligt förslaget skattskyldiga till mervärdeskatt och skall sålunda redovisa sådan skatt för entreprenader och andra skattepliktiga arbeten som utförs fr. o. m. den 1 januari 1969. Detta kommer att gälla även redan tidigare påbörjade men inte fullgjorda sådana arbeten. Det är enligt min mening nödvändigt att skattskyldigheten till mervärdeskatt inte medför någon dubbelbeskattning på byggnadsområdet. Vidtas ingen åtgärd skulle byggnadsarbetena under ett övergångsskede bli belastade både med redan uttagen allmän varuskatt på byggnadsmaterial och med mervärdeskatt på 60 % av entreprenadsumman.

Den lämpligaste lösningen för att eliminera en sådan dubbelbeskattnings-effekt anser jag vara att de företag inom fastighetsområdet, som blir skattskyldiga till mervärdeskatt, får avlyfta den allmänna varuskatt som belastar inneliggande lager per den 31 december 1968 av byggnadsmaterial och annat som är avsett att ingå som beståndsdelar i kommande entreprenader eller att tillhandahållas vid andra skattepliktiga prestationer. Detta bör gälla även material i pågående sådana arbeten. Praktiska fördelar skulle enligt min mening också vinnas om avlyftningen kan ske i företagens mervärdeskatte-redovisning i stil med avdragssystemet för ingående mervärdeskatt. Jag förordar en sådan lösning enligt följande riktlinjer.

Företagare inom fastighetsområdet som blir skattskyldig till mervärdeskatt skall till länsstyrelsen i det län, där han registreras i denna egenskap, senast den 31 januari 1969 avge särskild, på inventering grundad uppgift (*deklaration*) om anskaffningsvärdet av sitt inneliggande lager av varuskattebelagt byggnadsmaterial per den 31 december 1968. Häri skall inräknas varor av sådant slag som ingår i pågående arbeten. Varuskattens andel av anskaffningsvärdet skall anges. På grundval av deklarationen fastställer länsstyrelsen den allmänna varuskattens belopp, vilket därefter får dras av vid redovisning av mervärdeskatt. Skall denna ske för perioder om två månader bör avdrag få göras med hälften i första redovisningen och med återstoden i den andra. I andra fall bör hela beloppet få dras av i första mervärdeskatte-redovisningen.

Kungl. Maj:t bör bemyndigas att utfärda erforderliga föreskrifter för avlyftning av allmän varuskatt enligt vad nu sagts.

Övriga frågor

Departementschefen

Antalet skattskyldiga till allmän varuskatt är f. n. i runt tal 170 000 rörelseidkare och motsvarande. Härtill kommer ett obestämt antal jordbrukare för vilka det enklare beskattningsförfarandet gäller. Vid den föreslagna utformningen av mervärdeskatten kan antalet skattskyldiga inklusive jordbrukarna beräknas till drygt 390 000. Med frihet från redovisningskyldighet för skattskyldiga med skattepliktig årsomsättning ej över 10 000 kr. kan beräknas att de redovisningspliktiga skattskyldiga i ingångsskedet blir ca 350 000. Underlaget för dessa beräkningar är dock osäkert.

Intäkten av en 10-procentlig mervärdeskatt med den föreslagna utformningen kan uppskattas till 6 200 milj. kr. för helt år enligt 1968 års prognoserade konsumtions- och investeringsförhållanden. Detta utgör inemot 800 milj. kr. mindre än vad den allmänna varuskatten kan beräknas ge. Övergången till mervärdeskatt beräknades i finansplanen medföra ett skattebortfall för staten av ca 740 milj. kr. för helt år räknat. Skillnaden hänför sig till att de nya beräkningarna kunnat baseras på ett fullt utformat mervärdeskatteförslag och att aktuellare underlag för beräkning av den skattepliktiga konsumtionen varit tillgänglig.

Inkomsterna från den allmänna varuskatten och mervärdeskatten under budgetåret 1968/69 har i statsverkspropositionen upptagits till 4 760 resp. 2 000 milj. kr. Jag avser återkomma till beräkningen av dessa inkomster i den reviderade finansplanen.

Av tidigare redovisade uppgifter har framgått att mervärdeskatten medför en väsentlig ökning av antalet skattskyldiga som fortlöpande skall redovisa sådan skatt. Det är fråga om i runt tal en fördubbling av de skattskyldigas antal jämfört med den allmänna varuskatten. Detta medför en väsentligt ökad belastning för länsstyrelserna och det är därför ofrånkomligt att dessa får ökade resurser till följd av omläggningen till mervärdeskatt. En personalförstärkning behövs för övervakning och kontroll av att den löpande skatteredovisningen fullgörs i rätt tid och på rätt sätt. Det är emellertid också angeläget att länsstyrelserna får personal för information till de skattskyldiga beträffande mervärdeskattens utformning och praktiska tillämpning och för kontroll av skatten hos de skattskyldiga. I ingångsskedet får informationen särskild betydelse.

På varje länsstyrelse finns nu inrättat ett särskilt kontor inom taxeringssektionen för den allmänna varuskatten. Det är naturligt att dessa kontor tar över mervärdeskatten och får den personalförstärkning som bestyret med den nya skatten föranleder. Enligt min mening är det viktigt att chefen för mervärdeskattekontoret kan disponera personalen härför helt för mervärdeskatten. Det är också av vikt att personalförstärkningen sker i

god tid med hänsyn till det förberedelsearbete som måste göras innan skatten träder i kraft.

För tullverket medför den generella mervärdeskatteuppbörden också behov av viss personalförstärkning. En förstärkning av riksskattenämndens personal anser jag också ofrånkomlig.

Totalt beräknar jag det ytterligare personalbehovet till ca 175 för länsstyrelserna och 60 för tullverkets del. Tillkommande lönekostnader och omkostnader för länsstyrelserna och tullverket samt för riksskattenämnden får täckas genom överskridanden av vederbörande riksstatsanslag.

Hemställan

Inom finansdepartementet har förslag till förordning om mervärdeskatt upprättats i enlighet med det anförda. Övergången till mervärdeskatt förleder därjämte smärre ändringar i taxeringsförordningen och i förordningen om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor. Förslag till författningar härom har också upprättats inom finansdepartementet.

Jag hemställer, att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga förslag till

- 1) *förordning om mervärdeskatt,*
- 2) *förordning om ändrad lydelse av 19 § taxeringsförordningen den 23 november 1956 (nr 623),*
- 3) *förordning angående ändrad lydelse av 1 § förordningen den 1 juni 1951 (nr 442) om rätt att av riksskattenämnden erhålla förhandsbesked i taxeringsfrågor.*

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Britta Gyllensten

Tänkbara effekter av vissa omläggningar av beskattningen

PM utarbetad inom finansdepartementets sekretariat för ekonomisk planering

A. Teoretiska effekter

I propositionen föreslås en omläggning av beskattningen som innebär att mervärdeskatt skall införas och varuskatt på investeringsvaror samtidigt avlyftas från företagen. Med syfte att i huvudsak ersätta det inkomstbortfall som härigenom uppstår för staten har i prop. 1968: 77 föreslagits att företagen i stället åläggs ökade arbetsgivaravgifter lagda på lönekostnaderna. Det är därför av intresse att söka bilda sig en föreställning om vilka återverkningar de olika förslagen kan tänkas medföra på längre och kortare sikt.

Effekter på lång sikt

Vad beträffar arbetsgivaravgifter råder betydande osäkerhet om deras återverkningar på längre sikt. Det får anses tänkbart men knappast påvisat att en sådan pålaga i *längden* helt eller till största delen övervältras på löntagarna. Om denna uppfattning varit riktig skulle emellertid härav ha följt, dels att företagens lönsamhet inte nämnvärt påverkas om man ser saken på *tillräckligt lång sikt*, dels att det inte heller på denna sikt framkallas någon avsevärd förskjutning av kostnadsrelationerna mellan produktionsfaktorerna kapital och arbetskraft. En övervältring av det slag som med tiden förutsätts inträffa kan antingen ske framåt, dvs. genom stegring av priserna på företagets produkter eller bakåt, dvs. genom prissänkning eller uppbromsning av prisutvecklingen på förnödenheter, främst arbetskraft, som företagen behöver för att kunna upprätthålla sin produktion. Vid ett system med fasta växelkurser får det förutsättas att övervältringen i huvudsak sker bakåt, eftersom det sammanlagda utrymmet inom exportindustrierna för stegring av kontantlöner och arbetsgivaravgifter får antas vara begränsat och vidare löneutveckling inom skyddade näringsgrenar på lång sikt torde anpassas till utvecklingen inom de för internationell konkurrens utsatta näringsgrenarna. Vid rörliga växelkurser är en övervältring framåt tänkbar med inverkan på företagens avsalupriser.

Frågan om långsiktseffekterna av en permanent *investeringsavgift* eller varuskatt på investeringsvaror förefaller mera komplicerad att bedöma än den långsiktiga incidensen av en arbetsgivaravgift på lönekostnaderna. Det kan vara en rimlig arbetshypotes att den genomsnittliga lönsamhetsnivån inom exportföretagen inte kommer att påverkas på lång sikt, vilket förutsätter att övervältring med tiden kommer att ske. Ett viktigt och svårbedömbart spörsmål blir i vilken riktning denna övervältring i huvudsak kan tänkas försiggå. Liksom när det gäller en arbetsgivaravgift lagd på lönekostnaderna finns det skäl att antaga att den slutliga övervältringen vid fasta växelkurser sker bakåt med tänkbara återverkningar på räntenivån, på kostnadsnivån för investeringsvaror och på lönenivån. Då såväl räntenivån som i all

synnerhet prisnivån för de investeringsvaror som i första hand är avgiftsbelagda, nämligen maskinerna, får anses internationellt bestämd kan det förmodas att anpassningen till väsentlig del sker genom löneutvecklingen. Med hänsyn till de starka samordningstendenserna på arbetsmarknaden kan det förmodas att denna inverkan på lönenivån blir tämligen likformig inom skilda exportnäringar. Det finns en viss sannolikhet för att investeringsavgiften får en »oneutral» eller styrande inverkan. Dess direkta effekt på driftskostnaderna framträder nämligen olika starkt inom mer eller mindre kapitalkrävande verksamhetsgrenar och påverkas därtill av investeringsobjektens varaktighet.

De slutsatser som kan dras av dylika resonemang blir med nödvändighet tämligen vaga. Det är tänkbart att en procentuell arbetsgivaravgift på lönekostnaderna inte på lång sikt får någon systematisk inverkan vare sig på inkomstfördelningen mellan företag och anställda eller på prisrelationerna mellan kapital och arbetskraft, medan det däremot kan förmodas att en permanent investeringsavgift på lång sikt kan komma att påverka prisrelationerna mellan kapital och arbetskraft, liksom även den relativa lönsamheten inom olika näringar.

En *likformig konsumtionsbeskattning* skulle i fråga om sina långtidseffekter på inkomstfördelning och kostnadsrelationer kunna förmodas stanna ganska nära den procentuella arbetsgivaravgiften på lönekostnaderna. I fråga om inverkan på prisutveckling och inkomstfördelning under den tid som förflyter före den slutliga anpassningen kan däremot en likformig och som man kan förmoda i huvudsak framåtvältrande konsumtionsbeskattning väntas bli tämligen olik en arbetsgivaravgift, vilket närmare skall beröras i det följande.

Effekter på begränsad sikt

Huvudintresset knyter sig emellertid till mera kortsiktiga effekter av den skatteomläggning som föreslås.

Det kan förmodas att såväl inkomstfördelningseffekter som styrningseffekter på begränsad sikt blir mera utpräglade än på längre sikt eftersom den förutsatta övervältringen får anses vara tidskrävande. Problemet kompliceras av att övervältringen kan vara olika tidskrävande för de olika skatteformer som berörs liksom för samma pålaga inom olika näringsområden. Den kan sålunda tänkas gå snabbare inom för internationell konkurrens skyddade områden än inom konkurrensutsatta. En ytterligare komplikation är att åtgärderna tänkes gå i motsatta riktningar och delvis innebära en återgång till ett tidigare läge.

De beskattningsåtgärder vilkas verkningar i vissa hänseenden det närmast gäller att söka analysera är dels en investeringsskatt (varuskatt på investeringsvaror), dels en arbetsgivaravgift. För investeringsskattens del är den åtgärd som föreslås av negativ natur, det är fråga om att upphäva en pålaga som för närvarande uttas. För att kunna bedöma verkningarna härav synes man emellertid få lov att först bilda sig en föreställning om effekterna av att investeringsskatten en gång blivit pålagd. Det är med utgångspunkt härifrån man sedan har att bedöma verkningarna av att skatten upphävs. Gemensamt för de båda skatteformer som är berörda synes emellertid vara att de, åtminstone vad de för internationell konkurrens utsatta näringarna beträffar, i huvudsak har sin övervältringstygnd riktad bakåt. Eftersom man vid varje omläggning eller skärpning av den indirekta beskattningen står inför ett val mellan åtgärder med övervägande framåt- eller bakåtriktad

övervältringspotential kan det finnas skäl att i huvuddrag söka fixera vilken innebörd detta val kan tänkas få med hänsyn till de samhällsekonomiska återverkningarna på inkomstbildning, priser, kostnader och efterfrågan.

»Bakåtriktade» åtgärder jämförda med »framåtriktade»

Den typ av skatter som främst brukar tillmätas en framåtriktad övervältringspotential är den rena konsumtionsskatten, helst av generell karaktär. Jämfört med en »bakåtriktad» pålaga kan en »framåtriktad» beskattningsåtgärd under vissa allmänna förutsättningar, varom mera i det följande, förmodas verka snabbare i begränsande riktning på löntagarnas realinkomster och den allmänna efterfrågan. Ett av villkoren för att detta skall gälla, och ett mycket betydelsefullt sådant, är att löntagarna och deras organisationer inte kommer att omgående kunna eller vilja vältra skattebördan vidare genom att framtvunga ytterligare löneökningar utöver dem som eljest skulle ha uppnåtts.

Ett annat villkor är att det inte råder en sådan överskottsefterfrågan på varor och tjänster att de »framåtriktade» åtgärderna i själva verket kan förmodas slå bakåt, vilket är vad som kan ske i det fall att det offentliga har möjlighet att genom höjning av den indirekta beskattningen dra in en av efterfrågeöverskott framkallad prisstegringsvinst som eljest skulle ha tillfallit företagen. Den skärpta beskattningen får i ett sådant läge inte i sig någon synnerligen stark omedelbar effekt på den totala efterfrågan men kan däremot antas medverka till en stabilisering av den fortsatta utvecklingen. Den omedelbart begränsande effekten på den totala efterfrågan kan tänkas utebli även i ett motsatt ekonomiskt klimat, där företagens övervältringsmöjligheter är begränsade och hushållen följaktligen tills vidare undgår att bära den skärpta beskattningsbördan. Även under sådana speciella förutsättningar torde det emellertid endast vara en del av företagen som riskerar att bli oförmögna till övervältring, nämligen de som är verksamma inom för internationell konkurrens skyddade näringsområden. De konkurrensutsatta företagen bör ha möjlighet att ta ut de priser exklusive skatt (intäktspriser) som det internationella marknadsläget medger.

Med angivna förbehåll och med ytterligare reservation för den möjligheten att det av särskilda skäl, som närmare skall beröras i det följande, skulle råda exceptionellt gynnsamma övervältringsmöjligheter för en »bakåtriktad» pålaga, kan det således förmodas att en »framåtriktad» sådan av typ generell konsumtionsskatt (mervärdeskatt) har en snabbare begränsningseffekt på löntagarnas realinkomst och den totala efterfrågan. Det kan vidare antagas att en »framåtriktad» pålaga har en mera direkt och påtaglig stegringseffekt på konsumentpriserna, medan däremot inverkan på produktionskostnaderna bör vara mera begränsad eller i gynnsamma fall obefintlig.

»Bakåtriktade» beskattningsåtgärder kan normalt förmodas utgöra mera tidskrävande övervältringsobjekt för företagen och det är i huvudsak på den grunden som de också tills vidare kan antas få en mera begränsad dämpningseffekt på den totala efterfrågan. En ytterligare förutsättning är emellertid att företagen i sin vidare efterfrågan jämfört med hushållen har en — på kort sikt — svagare reaktion inför en inkomstbegränsning. Det kan förmodas att så i regel är förhållandet. Dock skulle det inte i särskilt hög grad kunna gälla för den händelse att företagen vore benägna att snabbt anpassa sina investeringar efter sin självfinansieringsförmåga¹.

¹ Ett ytterligare skäl till att »bakåtriktade» åtgärder normalt får en svagare begränsningseffekt på den totala efterfrågan är att de partiellt får »bäras» av det offentliga. En ökad skattebelastning på företagens kostnader föranleder nämligen en minskning av

Eftersom företagens möjligheter att övervältra bakåt på kort sikt är förhållandevis begränsade, kan en »bakåtriktad» beskattningsåtgärd till en tid förmodas medföra en kraftigare stegring av företagens kostnader än som skulle ha följt av en »framåtriktad» åtgärd av jämförbar styrka. Det kvarstående övervältringsbehovet kommer att innebära en viss begränsning av lönestegringsutrymmet intill dess att en anpassning omsider har hunnit genomföras.

På konsumentprisernas utveckling bör självfallet stegringseffekten bli mindre vid en övervältring bakåt än vid en övervältring framåt. I praktiken har emellertid denna principiella olikhet en betydelsefull begränsning. Även de »bakåtriktade» beskattningsåtgärderna kan nämligen under en avsevärd övergångstid väntas få en framåtriktad övervältringseffekt inom de från internationell konkurrens skyddade näringsområdena. Här torde det vara realistiskt att räkna med en prisuppdrivande effekt om än i långsammare tempo än som följt av en »framåtriktad» påлага. Denna priseffekt bör med tiden kunna neutraliseras när en övervältring bakåt kommer till stånd inom de konkurrensutsatta näringarna och i den mån den dämpning av lönekostnadsstegringen som detta innebär överföres till de konkurrensskyddade näringsområdena.

Slutsatsen att de »bakåtriktade» beskattningsåtgärderna, i vart fall under en övergångstid, har en kostnadsuppdrivande effekt får emellertid inte anses gälla undantagslöst. Vid en högt uppdriven efterfrågan på arbetsmarknaden kan det finnas goda möjligheter att ta ut exempelvis ökade arbetsgivaravgifter utan att den sammanlagda lönekostnadsstegringen däri-genom behöver bli större än som eljest skulle ha inträffat. I sådana lägen kan en »bakåtriktad» påлага i lika hög grad som en »framåtriktad» sådan förmodas verka begränsande på hushållens disponibla realinkomster och den totala efterfrågan.

Vissa sammanställningar som utförts inom konjunkturinstitutet tyder på att reaktionsmönstret under 1960-talets första hälft inte varit särdeles anorlunda än under 1950-talet vad gäller sambandet mellan efterfrågan på arbetskraft och tillväxten av arbetskraftskostnaden totalt inklusive arbetsgivaravgifter. Härav skulle man till äventyrs kunna dra den slutsatsen att de totala arbetskraftskostnadernas tillväxt inte blivit större än vad man eljest med hänsyn till arbetsmarknadsförhållandena kunnat vänta, trots att arbetsgivaravgifterna ökade i väsentligt snabbare takt under första hälften av 1960-talet än under 1950-talet. Kontantlönernas tillväxt skulle om denna tolkning är riktig ha anpassats med hänsyn till avgiftsuttaget, vilket med andra ord uttryckt innebär att en övervältring bakåt relativt snabbt skulle ha ägt rum. — Gentemot denna tolkning kan dock invändas att de företagna sammanställningarna inte är fullt entydiga och att det i själva verket kan finnas lika goda eller rentav något bättre skäl att dra den slutsatsen att det faktiskt skett en viss ändring av reaktionsmönstret mellan dessa perioder. Det är därför inte uteslutet att det högre avgiftsuttaget delvis har fått bäras av företagen trots de för övervältring gynnsamma förutsättningar som synes ha varit rådande.

skatteunderlaget hos företagen eller — efter en övervältring — hos de anställda. I den mån återverkan på inkomstskatternas avkastning inte avräknas från den bruttointäkt som kan påräknas till följd av en viss stegring av avgiftsbelastningen, är det följaktligen troligt att ett visst belopp uttaget i form av höjda avgifter på företagen får en mindre begränsningseffekt på den totala efterfrågan än ett lika stort belopp uttaget på hushållens konsumtionsutgifter (som — till skillnad från företagens utgifter — självfallet inte är avdragsgilla vid inkomstbeskattning).

Under större delen av efterkrigstiden har ju arbetsmarknaden onekligen präglats av ett tämligen starkt efterfrågetryck och inte minst var detta fallet under 1960-talets första hälft, dvs. fram t. o. m. hösten 1965. En betydande arbetskraftskostnadsstegring kan följaktligen anses ha varit predestinerad med hänsyn till arbetsmarknadsläget. Förutsättningarna för en relativt snabb och fullständig övervältring bakåt bör ha varit goda när den arbetskraftskostnadsstegring som »normalt» kunde förväntas gav utrymme för en väsentlig avtalslönehöjning. I ett mera dämpat arbetsmarknadsläge, där den förväntade »normala» arbetskraftskostnadsstegringen är betydligt lägre blir emellertid därinom det sammanlagda utrymmet för avtalshöjning och stegring av arbetsgivaravgifter mera begränsat. Det kan vidare förmodas att arbetstagarorganisationernas minimikrav på viss höjning av avtalslönerna är förhållandevis oelastiska med påföljd att en beaktansvärd stegring av arbetsgivaravgifterna i detta läge kan leda till att den totala arbetskraftskostnadsstegringen blir större än den med hänsyn till arbetsmarknadsläget »normalt» förväntade. Detta innebär annorlunda uttryckt att en övervältring bakåt under sådana förhållanden inte kan väntas ske omgående utan i stället blir en mera tidskrävande process än vad som synes ha varit fallet under 1960-talets första hälft.

Sammanfattningsvis finns det otvivelaktigt skäl som talar för att »bakåtriktade» beskattningsåtgärder åtminstone temporärt har en kostnadsstegrande effekt, dock med undantag för lägen med starkt efterfrågetryck på arbetsmarknaden. Det finns likaledes anledning förutsätta att »framåtriktade» beskattningsåtgärder har en prisuppdrivande effekt, dock med undantag för lägen med utpräglad överskottsefterfrågan på marknaden för varor och tjänster. I mera normala lägen kvarstår de framåtriktade beskattningsåtgärdernas starkare prisstegringseffekt och på kort sikt mera återhållande inverkan på hushållens realinkomster liksom sannolikt även på den totala efterfrågan inom samhällsekonomin. Det finns anledning antaga att »bakåtriktade» beskattningsåtgärder i motsvarande lägen kan få en på kort sikt mera kostnadsuppdrivande men troligen mindre efterfrågebegränsande effekt. Den återhållande inverkan som mera omedelbart kan komma att göra sig gällande på efterfrågan kan delvis komma att avse företagens investeringar.

Nuvarande ekonomiska läge präglas inte av någon överskottsefterfrågan på arbetsmarknaden. De restriktiva inslagen i finanspolitiken motiveras främst av behovet att säkerställa en viss begränsning av den totala efterfrågan på varor och tjänster. Detta anses behövt med hänsyn till utrikesbalansen och för att en förnyad överhettning skall kunna undvikas. En hög och växande investeringsvolym inom industrin bedöms alltjämt som önskvärd. Med dessa utgångspunkter kunde det förefalla som om »framåtriktade» beskattningsåtgärder i åtskilliga hänseenden vore att föredra vid en eventuell skärpning av beskattningen eller eljest vid en marginell förskjutning av skattesystemet.

Det är emellertid uppenbart att valet mellan olika skatteformer även påverkas av andra överväganden. Sålunda har inkomstfördelningsskäl utgjort argument mot att företagen skulle kunna beviljas den om än sannolikt tidsbegränsande förmån som kan förmodas ligga däruti att man utan kompenserrande åtgärder lyfter av nuvarande varuskatt för investeringsvaror. I vart fall skulle det väl härför krävas en övertygande konjunkturpolitisk motivering. Ett ytterligare skäl som kan åberopas mot en mera avsevärd omläggning av beskattningen från bakåtriktade pålagor till fram-

åtriktade sådana är den stegringsseffekt på konsumentprisnivån som sannolikt skulle följa härav — med tänkbar återverkan på framtida lönerörelser.

Styrningseffekter

I och med att de »bakåtriktade» beskattningsåtgärdernas övervältring förutsättes vara av tidskrävande natur finns det som tidigare antydde anledning räkna med att de under en avsevärd övergångstid kan komma att utöva betydligt starkare styrningseffekter på samhällsekonomin än det finns skäl att räkna med i det verkligt långa perspektivet. En pålagd investeringsskatt kan under denna övergångstid förmodas få en kraftigare inverkan på prisrelationerna mellan kapitaltjänster å ena sidan och arbetskraft å den andra än som på lång sikt kan förmodas bli fallet. En arbetsgivaravgift lagd på lönesumman kan under en sådan övergångstid förutsättas ha en höjande inverkan på arbetskraftskostnaderna ställda i relation till kostnaden för kapitaltjänster. Förändringen av denna kostnadsrelation blir givetvis särskilt starkt markerad om investeringsskatten avskaffas, samtidigt som en arbetsgivaravgift införes. Dessa förskjutningar i prisrelationerna bör i princip utöva en viss inverkan på resursallokeringen inom samhällsekonomin, på investeringarna och utrikeshandelns sammansättning. Något försök till kvantitativ precisering av dessa effekter har dock inte ansetts möjlig att genomföra i det följande.

En slutsats från det föregående har varit att en viss övervältringströghet kan förutsättas utgöra en gemensam egenskap hos »bakåtriktade» beskattningsåtgärder över huvud. Detta utesluter emellertid inte att det kan tänkas råda väsentliga olikheter i fråga om möjlig övervältringshastighet för de båda beskattningsåtgärder varom här närmast är fråga, nämligen en arbetsgivaravgift lagd på lönesumman och en investeringsskatt. Investeringskattens ställning i detta hänseende synes vara värd att närmare pröva.

Investeringskattens särställning

Frågan om de mera tidskrävande återverkningarna av en långvarig investeringsskatt är i själva verket tämligen invecklad att utreda. Spörsmålet torde för övrigt böra uppdelas i två skilda frågor nämligen: 1) Hur påverkas företagens investeringar? 2) Hur påverkas företagens lönsamhet? Svaren på dessa frågor får i sin tur antas bli beroende av åtgärdens inverkan, dels på lönsamheten av ifrågakommande investeringsprojekt, dels på företagens bedömning av det löpande driftsresultatet. Som ett typexempel kan man tänka sig att företagens uppfattning av den kostnadsstegring som föranledes av en investeringsskatt anslutes till något av följande alternativ.

1. Kostnadsstegringen till följd av en investeringsskatt uppfattas som likvärdig med den kostnadsökning som uppkommer till följd av en lika stor skatthöjning lagd på de löpande driftskostnaderna, exempelvis i form av en energiskatt eller en arbetsgivaravgift.

2. Kostnadsökningens inverkan på driftsresultatet bedöms enbart med hänsyn till den uppjustering av posterna förräntning och avskrivning som svarar mot den stegvis föranledda tillväxten av anläggningarnas faktiska anskaffningskostnader.

3. Motsvarande bedömning sker med hänsyn till den uppjustering av förräntning och avskrivning som svarar mot det tillskott i anläggningarnas återanskaffningsvärden som uppkommit till följd av skattens införande.

Alternativen 1 och 2 får betraktas som extrema. Företagen skulle enligt alternativet 1 uppfatta en stegring av sina investeringskostnader som likvärdig med en lika stor uppgång i de löpande driftskostnaderna, medan de enligt alternativet 2 skulle vara helt främmande för en kalkylering enligt återanskaffningskostnadsprincipen. Den omedelbara effekten på driftskostnaderna skulle enligt alternativet 2 bli förhållandevis obetydlig, medan den enligt alternativet 3 med dess anslutning till återanskaffningskostnadsprincipen kan tänkas bli av liknande storlek som enligt alternativet 1¹. Det kan med utgångspunkt från detta resonemang inte hållas för uteslutet att den omedelbara effekten av en investeringskostnadsprincip på företagets driftsresultat av dessa uppfattas som något mindre påtaglig än effekten av en lika stor skatt lagd på företagets direkta driftskostnader.

Vad härefter beträffar återverkan på företagets investeringar skulle det konventionella svaret bli att en investeringsavgift, i vart fall under en övergångsperiod, i obestämbar grad skulle verka neddragande på företagets investeringar till följd av den försvagning av räntabiliteten för nya investeringsprojekt som kan väntas bli en omedelbar följd av avgiftens införande. Denna återhållande effekt kan successivt väntas avta allteftersom en övervältring kan ske. För den händelse den återhållande effekten blir ringa skulle den huvudsakliga återverkan på finansieringen kunna bli att företagen ökade sin upplåning i nära nog den utsträckning som behövdes för att täcka den kostnadsökning som uppkommit till följd av investeringsavgiften. Om däremot företagen uppehåller bestämda självfinansieringsnormer skulle den direkta effekten bli att det inträffade en mera preciserbar minskning av investeringsvolymen — såvida inte företagen till äventyrs skulle lyckas genomföra en kompenserande ökning av sin självfinansieringsförmåga.

Slutsatserna av det hitintills förda resonemanget blir med nödvändighet tämligen obestämda. Det finns emellertid anledning att förmoda att en investeringsavgift med avseende på såväl driftskostnader och övervältringseffekter som återhållande inverkan på den totala efterfrågan är en något mera långsamt verkande åtgärd än en energiskatt eller en arbetsgivaravgift lagd på lönekostnaderna. Inom de för internationell konkurrens skyddade näringsområdena kan en övervältringseffekt med återhållande inverkan på den privata konsumtionen dock väntas inträffa något snabbare än inom de för internationell konkurrens utsatta näringsområdena, där en övervältning som regel endast kan ske bakåt. I fråga om inverkan på den totala ef-

¹ Vid en s. k. stationär åldersfördelning av näringslivets realkapitalstock och en räntefaktor = 0 bör de årliga (re-)investerings- och kapitaltjänstkostnaderna sammanfalla. I en framåtskridande ekonomi är bruttoinvesteringarna normalt större än kapitalförslitningen. En positiv räntefaktor driver å andra sidan upp de årliga kapitalkostnaderna i förhållande till det tänkta värdet av en »räntelös» kapitalförslitning. Inverkan på de årliga kapitalkostnaderna till följd av ett visst uttag av investeringskostnader kan följaktligen vid en kalkylering enligt återanskaffningsprincipen tänkas såväl under- som överskrida skattebelastningen på årets löpande investeringar.

Om företagen allmänt tillämpar återanskaffningsprincipen i sin kalkylering kommer alltnog den härledda förändringen av de *kalkylerade* driftskostnaderna att utfalla tämligen likformigt bland dessa — givetvis dock med de variationer som kan vara betingade av eventuella olikheter i kapitalintensiteten inom skilda företag. På de *faktiskt erlagda* kostnaderna kan inverkan tänkas bli mera skiftande eftersom denna blir beroende av i vad mån företagets investeringar blir att hänföra till tiden före respektive efter den företagna ändringen av investeringskostnaden. För att en likformig inverkan på de olika företagens faktiskt erlagda kostnader skall kunna påräknas krävs tydligen en någorlunda likformig fördelning i tiden av deras investeringsutgifter.

terfrågan behöver skillnaden inte vara lika påfallande. Om nämligen övervältringseffekten och därmed den återhållande inverkan på den privata konsumtionen blir i särskilt hög grad fördröjd inom de konkurrensutsatta näringarna kan dessförinnan en mera negativ återverkan där ha gjort sig gällande på investeringsutvecklingen.

Eftersom investeringsavgiftens återhållande inverkan på den totala efterfrågan åtminstone inledningsvis kan tänkas göra sig gällande med svagare effekt än för en arbetsgivaravgift lagd på lönekostnaderna skulle det i och för sig kunna ifrågasättas om inte en pålaga av det senare slaget kunde göras mindre omfattande och likväl ge samma dämpning. I det läge som nu är aktuellt då en övergång skall ske från en sedan länge etablerad investeringsavgift till ett avgiftsuttag på lönesumman finns det dock knappast anledning att förutsätta att det kommer att ske ett utbyte av ett svagare verkningsmedel mot ett starkare sådant. Övergången kommer nämligen att ske vid en tidpunkt när investeringsavgiftens återhållande verkan omsider kan förmodas ha börjat framträda med full styrka liksom dess övervältringseffekter. I den mån åtgärderna trots allt inte skulle kunna betraktas som likvärdiga sedda isolerade från varandra, finns ytterligare ett argument för att det likväl skulle bli möjligt att göra detta, nämligen själva sammankopplingen av besluten. Ty även om så skulle förhålla sig att arbetsgivaravgiften till skillnad från investeringskatten »normalt» skulle utgöra en förhållandevis snabbt övervältringsbar pålaga, kan det mycket väl tänkas att företagen-arbetsgivarna inte kommer att kunna dra någon fördel av denna olikhet i fråga om reaktionshastigheter i och med att den tillkommande arbetsgivaravgiften inom löntagarorganisationerna allmänt uppfattas som en avlösning till den bortfallande skatten på investeringsvaror.

Ett särskilt problem som kan uppkomma vid en övergång från en investeringsskatt till annan pålaga ligger däruti att ett väntat eller annonserat beslut härom — om inte särskilda motåtgärder vidtas — kan tänkas leda till att investeringar senareläggs i sådan omfattning att det uppkommer en tillfällig och icke önskad svacka i investeringsvolymen. Trots att skatteomläggningen i huvudsak föreslås träda i kraft först fr. o. m. 1 januari 1969 bör dock det extra investeringsavdrag som 1968 medgivits näringslivet för maskiner som regel innebära ett incitament att snarare flytta fram maskininvesteringar till 1968 än att skjuta över sådana till 1969.

B. Kalkylerade effekter

Med utgångspunkt från resonemangen i föregående avsnitt om de teoretiska effekterna av diskuterade beskattningsåtgärder har ett antal kalkyler genomförts i syfte att i vissa hänseenden kvantitativt belysa betydelsen av dessa åtgärder samt deras tänkbara verkningar.

Kalkylerna avser i första hand att belysa de direkt påverkade kostnadselementens betydelse inom olika näringsgrenar. Försök har härutöver gjorts att under vissa angivna förutsättningar beräkna den inverkan som åtgärderna kommer att utöva på inkomstfördelningen mellan företag och övriga parter samt på priser och kostnader inom olika delar av samhällsekonomin. En utgångspunkt har härvid varit den förutsatta skiljelinjen mellan konkurrensutsatta och icke konkurrensutsatta näringar. Karaktäristiskt för de förstnämnda har i anslutning till resonemangen i det föregående antagits vara att övervältring av »bakåtriktade» beskattningsåtgärder för deras del utgör en tidskrävande process. Kalkylerna avser i princip att belysa det

läge som råder när de »bakåtriktade» åtgärderna hunnit att temporärt slå igenom framåt inom de konkurrensskyddade näringarna men ännu inte hunnit att övervältras bakåt i de konkurrensutsatta. Kalkylerna tar sålunda sikte på de förhållanden som råder under en för de konkurrensutsatta företagen kritisk övergångsperiod då kostnadsanpassningen är ofullständig likväl som anpassningen av priser och inkomstfördelning.

Beräkningarna är följaktligen inte begränsade till de omedelbara effekterna för berörda näringsgrenar utan syftar i princip även till att visa det troliga utfallet av den övervältringsprocess som förutsätts äga rum inom de för internationell konkurrens skyddade sektorerna. Övervältringseffekterna har beräkningsmässigt fördelats på »mottagande» näringsgrenar och användningsområden med hjälp av tillgängliga input-outputkalkyler. Beräkningarna har fullföljts intill det stadium där skatteeffekterna vältrats vidare endera till en konkurrensutsatt näring eller till ett slutligt användningsområde (privat konsumtion, offentlig verksamhet etc.). Den direkta och indirekta skattebelastningen på de konkurrensutsatta näringsgrenarna förutsätts tills vidare få bäras av dessa, eftersom den övervältringsmöjlighet som står till buds — nämligen bakåt, med inverkan på i första hand löneutvecklingen — får antas vara tidskrävande. Övrig skattebelastning träffar slutliga användningsområden.

Med tillbörligt beaktande av de sannolika tidsmomenten skulle dock möjligen kunna ifrågasättas, om det är fullt realistiskt att såsom här skett utgå från att övervältringsprocessen framåt hinner att i sin helhet fullföljas genom alla tänkbara led innan övervältringsprocessen bakåt börjar verka inom de konkurrensutsatta näringarna. Det kan i själva verket förefalla troligt att någon del av de framåtriktade övervältringseffekterna på detta stadium ännu inte har nått fram till sin »slutliga» bärare. Skulle det däremot med fog kunna hävdas att övervältringen bakåt i fråga om tidsåtgång inte skiljer sig nämnvärt från huvuddelen av den övervältring som antas ske framåt, faller den grundläggande förutsättningen för de utförda kalkylerna över skatteåtgärdernas effekter på begränsad sikt. I stället skulle man redan i detta tidsperspektiv få räkna med i stort sett de effekter som i det föregående bedömts som troliga först på längre sikt.

Det kunde förefalla som en följd härav skulle bli att den föreslagna skattemöjligheten i likhet med varje annan förändring av företagens avgiftsbelastning kunde beräknas få en förhållandevis begränsad inverkan på lönsamheten även inom de konkurrensutsatta näringsgrenarna, eftersom belastnings- och avlastningseffekter jämförelsevis snabbt skulle vältras vidare. Inför man emellertid den ytterligare förutsättningen att verkstadsindustrin är styrande i denna anpassningsprocess med hänsyn till att denna industri verkar som löneledare för övriga konkurrensutsatta näringar, kan man vänta sig att dessa kommer att uppnå en viss lättnad i den mån den omedelbara nettoavlastningen för deras del visar sig vara förhållandevis större än för verkstadsindustrins del. Av de kalkyler som redovisas i det följande framgår i själva verket att dessa belastnings- och avlastningseffekter väger tämligen jämnt för verkstadsindustrin, medan däremot avlastningseffekterna klart överväger för de konkurrensutsatta näringsgrenarna i övrigt. En slutsats härav blir att kalkylerna märkligt nog kan tänkas ge ett rättvisande utslag även för den händelse att denna alternativa tolkning av övervältringsmekanismen skulle visa sig vara den riktiga.

I förenklande syfte har i de följande beräkningarna investeringsskatten såsom kostnadselement och övervältringsobjekt [i anslutning till alternativ

1 (sid. 173)] jämföras med sådana skatter som direkt inverkar på företagens driftkostnader av typen energiskatt och arbetsgivaravgift. Som ett ytterligare förenkling bortses från de styrningseffekter med avseende på re-sursallokering och konsumtionsinriktning etc. som kan förmodas bli framkallade av den förändring av prisrelationerna som kan antas följa av de vidtagna åtgärderna.

De slutliga användningsområdena i övervälringskalkylerna bör i princip utgöras av endera privat konsumtion eller offentlig verksamhet. Med hänsyn till den kostnadsprissättning som för närvarande tillämpas på bostadsområdet har det emellertid förefallit rimligast att bryta ut bostadsposten från övrig privat konsumtion, varefter bostadsbyggandet i detta sammanhang uppfattas som »slutligt» användningsområde vid sidan av privat konsumtion och offentlig verksamhet¹.

Beräkningsgången i de kalkyler som utförts kan i viss mån åskådliggöras i uppställningar av den typ som exemplifieras i tabell 3. I den första kolumnen avläses de ifrågasatta åtgärdernas inverkan på den omedelbara skattebelastningen för respektive verksamhetsgren i form av arbetsgivaravgifter, och varuskatt på investeringar som företas inom respektive sektorer. I nästa kolumn markeras den skattebelastning som respektive verksamhetsgren efter övervälring får »överta» från andra verksamhetsgrenar. Den tredje kolumnen visar den sammanlagda skattebelastning som direkt och indirekt överföres till respektive verksamhetsgren. De för internationell konkurrens skyddade näringsgrenarna vältrar skattebelastningen vidare. Av de följande kolumnerna framgår hur denna övervälring fördelas mellan »slutliga» användningsområden — dvs. privat konsumtion, offentlig verksamhet och bostadsinvesteringar, samt vidare hur mycket som faller på konkurrensutsatta verksamhetsgrenar, vilka i detta sammanhang likaså är att uppfatta som »slutstationer». Innan denna slutliga fördelning hunnit ske har emellertid en del av det redovisade övervälringsbeloppet »övergående» träffat andra konkurrensskyddade verksamhetsgrenar, såsom framgår av den sista kolumnen. Summan av övervälringseffekterna enligt de två sista kolumnerna sammanfaller givetvis med summan av de övervälringseffekter som enligt kolumn 2 träffar respektive verksamhetsgrenar.

Utöver sammanfattningstabellerna framläggs även särskilda uppställningar för de skilda verksamhetsgrenarna med syfte att mera i detalj belysa hur de beräknade beskattningseffekterna inträffar och i förekommande fall vältras vidare. I dessa specialtabeller redovisas sålunda, förutom den omedelbara inverkan för respektive verksamhetsgren av ifrågavarande åtgärder, även de effekter som övertas från, respektive övervältras till andra verksamhetsgrenar, i båda fallen med fördelning på avvältrande respektive mottagande näringar eller i förekommande fall slutliga användningsområden.

I dessa beräkningar har övervälringseffekterna från viss verksamhetsgren genomgående fördelats mellan skilda mottagare med samma proportioner som det uppskattade värdet av varuleveranser och presterade tjänster. I den mån dessa prestationer är direkt destinerade till ett slutligt användningsområde eller en konkurrensutsatt industri torde beräkningsgången därmed vara klarlagd. Inte heller torde det erbjuda någon svårighet att klargöra innebörden av beräkningskedjor av typen belastning på (konkurrensskyd-

¹ Kostnadsgenomslaget på bostadskonsumtionen blir med nuvarande prissättning inledningsvis lägre än skattebelastningen på bostadsbyggandet. Om återanskaffningskostnadsprincipen utgjort norm skulle detta ha kunnat sägas innebära att den återstående skattebelastningen får bäras av innehavare av äldre fastigheter.

dad) livsmedelsindustri med vidare inverkan på den privata konsumtionen. Något mera invecklat ställer det sig att beräkna den slutliga fördelningen av den belastning som träffar sådana — ur den här anlagda synpunkten, blandade — verksamheter som byggnadsverksamhet, samfärdsel, handel, bank- och försäkringsväsen, verksamheter som delvis betjänar näringar som i sin tur är mera direkt inriktade på slutliga användningsområden. Själva beräkningsprincipen är emellertid oförändrat densamma. Den ingående belastningen uppdelas på betjänade verksamhetsgrenar (eller i vissa förekommande fall slutliga användningsområden) i proportion till outputsummornas fördelning, varefter en vidare överföring enligt beräkningsschemat sker från de betjänade verksamheterna till slutliga användningsområden¹.

Gränsdragningen mellan sådana verksamhetsområden som är utsatta och sådana som är skyddade för internationell konkurrens är av strategisk betydelse för det tillämpade beräkningsschemat. Till den förstnämnda gruppen har hänförs huvudparten av industrin samt jordbruk och skogsbruk. Jordbrukets inplacering i detta hänseende är emellertid något oklar. Vad som talat för att jordbruket i detta speciella sammanhang borde jämföras med de konkurrensutsatta näringarna har bl. a. varit att jordbruket inte för närvarande enligt gällande ordning kan påräkna någon automatisk anpassning av sina producentpriser med hänsyn till inträffade förändringar i jordbrukets kostnader. Ej heller kommer förändringar i den indirekta beskattningen att beaktas i och för den anpassning till konsumentprisnivåns utveckling som tills vidare eftersträvas för jordbruksprisernas del. Vad här efter beträffar uppdelningen av industrins olika branscher på konkurrensutsatta och icke konkurrensutsatta sådana har den sistnämnda gruppen i beräkningsschemat fått innefatta följande industrier: grafisk industri, livsmedelsindustri, tyngre konfektionsindustri, snickerier samt jord- och stenindustri. Den uppdelning som valts är delvis avhängig av den aggregeringsnivå som det statistiska materialet medger. I realiteten torde skiljelinjen mellan de båda huvudkategorierna i åtskilliga fall vara tämligen obestämd. Det torde sålunda vara en förhållandevis schematisk, men för kalkylmodellen oundgänglig, förutsättning att prissättningen inom de i huvudsak konkurrensutsatta verksamhetsgrenarna genomgående skulle vara fullständigt bunden av prisutvecklingen på internationella marknader, medan däremot prissättningen inom de i huvudsak konkurrensskyddade verksamhetsgrenarna skulle försiggå helt oberoende av direkta inflytelser från den internationella prisutvecklingen².

De utförda beräkningarna syftar till att belysa inverkan av beskattning som träffar näringslivet samt återverkningarna härav på samhällsekonomin i dess helhet. Den del av skatteeffekterna som direkt träffar offentlig verksamhet uppfattas i detta sammanhang i huvudsak som interna avräkningsposter inom den offentliga sektorn. »Näringslivet» kan emellertid uppfattas som ett mer eller mindre vidsträckt begrepp. Det kan tänkas innefatta samtliga företag med »privatekonomiskt funktionssätt», det kan också inskränkas till att endast avse de verksamhetsområden som domineras av privata

¹ Vad gäller byggindustrin innebär detta att den ingående belastningen i form av exempelvis arbetsgivaravgifter fördelas mellan betjänade verksamhetsgrenar och användningsområden efter samma proportioner som byggnadsverksamheten. Någon motsvarande överföring av skattebelastningseffekter sker däremot inte via maskininvesteringarna, eftersom verkstadsindustrin förutsätts vara en för internationell konkurrens utsatt näring.

² Härvid är dock att märka att det förutsatta oberoendet i sak avser prissättningen på förädlingsprestationerna inom respektive verksamhetsgrenar, inte nödvändigtvis varupri-
serna med deras råvarukostnadsinnehåll.

företag, dvs. i stort sett hela näringslivet i vidsträcktare bemärkelse med undantag för de offentliga affärsverken. I vissa sammanhang kan denna snävare avgränsning vara av intresse. Med hänsyn till de vidare återverkningar på näringslivet i övrigt som är att påräkna med den prissättning som normalt tillämpas av affärsverken, har det emellertid befunnits motiverat att i kalkylerna beakta de beskattningsåtgärder som berör affärsverken (såsom exempelvis pålyft av arbetsgivaravgift för samtliga affärsverk samt avlyft av varuskatt på investeringar för SJ:s godstrafik och för samtliga kraftverk).

Behandlingen av det statistiska materialet

Till grund för de utförda kalkylerna har legat en sektorvis beräkning för 1967 av varuskatt på investeringsvaror och en arbetsgivaravgift lagd på den totala lönesumman sistnämnda år.

Med hänsyn till det föreliggande materialets tidsmässiga eftersläpning (vissa serier föreligger endast fram till 1965) och då det på ett flertal punkter i övrigt är relativt ofullständigt och dåligt avpassat för den analys som åsyftas, har vissa schablonmässiga bearbetningar måst göras. I det följande lämnas en kortfattad redogörelse för det statistiska materialets beskaffenhet och behandling.

Varuskatt på investeringar

Uppgifter om verkställda och planerade investeringar inom olika näringsgrenar för 1967 har inhämtats från nationalräkenskaperna. Det har vidare gällt att fastställa den omsbelagda delen för olika typer av investeringar. Detta har skett med hjälp av en inom konjunkturinstitutet utförd undersökning. Enligt denna är den omsbelagda delen vad gäller byggnadsinvesteringar 50 % för nyinvesteringar och 37 % för underhåll. Motsvarande andelar för maskininventeringar (exkl. fartyg, flygplan och vapen) är — om man tillämpar en 10-procentig skattesats — 60 % respektive 30 %. — Beträffande militära maskininvesteringar skall i detta sammanhang endast den »civila» delen beaktas. Denna har antagits uppgå till 10 % av totalbeloppet för militära maskininvesteringar.

Lönesummeberäkningar och arbetsgivaravgift

En detaljerad redovisning av lönesumman inom olika näringsgrenar föreligger endast t. o. m. 1965. De beräkningar av lönesumman för 1967 som hittills finns att tillgå innefattar endast en mycket grov uppdelning på sektorer. Sålunda föreligger det inte några explicita värden för industrins delbranscher. — Den fördelning av lönesumman på olika industrigrenar som har gjorts och som redovisas i tabellerna är under sådana förhållanden schablonmässig: lönerna 1967 har antagits utgöra samma andel av respektive industribranschs produktionsvärde som 1965. Det lönesummebegrepp som har använts exkluderar givetvis sådana avgifter som ATP, ITP m. m.

Underlag för input-output-kalkyler

För att de ovan diskuterade skattepålågornas kvantitativa verkningar på det sätt som åsyftats skulle kunna uppdelas på olika näringsgrenar och på slutlig användning skulle i princip krävas en fullständig input-output-matris över lönekostnader och indirekta skatter. Någon sådan matris föreligger emellertid inte.

Det material som funnits att tillgå för beräkningarna har varit 1957 års

input-output-undersökning (vad gäller lönekostnad och indirekta skatter är denna undersökning dock mycket summarisk) samt 1965 års sektorvisa nationalräkenskaper. För industrins vidkommande slutligen har en någorlunda aktuell input-output-matris kunnat sammanställas ur 1965 års industristatistik. Detta underlag medger emellertid inte en så långtgående sektorindelning som skulle ha varit önskvärd i sammanhanget. — Vad gäller handel, samfärdsel och bank- och försäkringstjänster har sålunda den samlade övervärlringseffekten i klumpsumma fördelats vidare i kalkylerna. Vidare har uppdelningen av tjänstesektorn på offentlig respektive privat del gjorts mycket schablonmässigt.

Beräknade avkastningsbelopp 1967

För *allmän varuskatt* som uttas på *investeringsvaror* har den totala avkastningen 1967 enligt tabell 1 uppskattats till inte fullt 1 900 (1 874) miljoner kronor. Härav föll drygt 400 miljoner kronor på bostadsinvesteringar och drygt 450 miljoner kronor på statliga och kommunala myndigheters investeringar. För dessa användningsområden kommer den föreslagna övergången till mervärdeskatt inte att innebära någon förändring. På övriga delar av samhällsekonomin, dvs. på »företag med privatekonomiskt funktionssätt» (med undantag för bostadsförvaltande företag) uppgick den direkta belastningen i form av varuskatt på investeringar till nära 1 000 (992) miljoner kronor. Av detta belopp var ca 160 miljoner kronor att hänföra till de offentliga affärsverken, medan återstoden — ca 835 miljoner kronor — föll på näringslivet i övrigt (varav 50 miljoner kronor på privata el- och kraftverk). Post- och tele samt persontrafik berörs inte av den föreslagna mervärdeskatten och det blir i dessa fall följaktligen inte heller något avlyft av investeringsskatt. Däremot kommer de energiproducerande företagens investeringar enligt en specialbestämmelse att avlastas från investeringsskatt fastän energiskatten föreslås komma att kvarstå i sin nuvarande utformning. Den skattelättnad som berör näringslivet inklusive de offentliga affärsverken kan såsom framgår av redovisningen i tabellen beräknas motsvara ca 900 miljoner kronor på 1967 års omsättning, varav ca 80 miljoner kronor faller på offentliga affärsverk, ca 50 miljoner kronor på privata kraft- och elverk samt ca 770 miljoner på näringslivet i övrigt.

Beräknad total lönesumma 1967 framgår av tabell 2 jämte avkastningen av en *arbetsgivaravgift*, som skulle ha uttagits med 1 % på lönesumman. Vidare redovisas även en uppskattning av sådana företagarikomster som skall beläggas med en motsvarande avgift. Den kalkyl som kunnat göras utgår från nationalräkenskaperna och torde innefatta avkastning av eget kapital som bundits i jordbruksfastighet eller rörelse. Den totala lönesumman 1967 uppskattas till 68,4 miljarder kronor, varav ca 0,7 miljarder kronor torde ha fallit på handelsflottan, vilken avses komma att erhålla viss nedsättning av det avgiftspliktiga beloppet. Avkastningen av en 1-procentig avgift på lönesumman blir därmed 681 miljoner kronor, vartill kommer 63 miljoner kronor — enligt föreliggande uppskattning — för motsvarande pålaga på företagarikomster, vilket inalles gör 744 miljoner kronor. Av detta belopp faller 131 miljoner kronor på offentlig verksamhet, 35 miljoner kronor på offentliga affärsverk, 4 miljoner kronor på privata kraft- och elverk samt 574 miljoner kronor på näringslivet i övrigt. Den del av avgiftsbelastningen som faller på statlig och över statsbudgeten finansierad kommunal verksamhet — uppskattningsvis 78 miljoner kro-

nor — ger inte något netto till statsbudgeten. För statskassans del kan således inkomstförstärkningen netto genom denna avgift uppskattas till (744 — 78 =) 666 miljoner kronor (varav drygt 50 miljoner kronor från kommunerna) vid ett uttag av 1 % på 1967 års lönesummor och enskilda företagarinkomster. Härvid förutsättes att avgiftsbelastningen på de offentliga affärsverken övervältras genom en anpassning av verkens taxor¹.

Den beräknade nettoeffekten för statskassan av de föreslagna respektive ifrågasatta åtgärderna sammanfattas i följande uppställning. Härav framgår att en 1-procentig arbetsgivaravgift 1967 skulle ha givit 234 miljoner kronor mindre i avkastning än varuskatten på berörda investeringar samma år². De i någon mån avvikande uppskattningar som återges i propositionen avser 1968.

Om man bortser från det bidrag till statskassan som kommunerna netto skulle komma att svara för, kan man finna att en 1-procentig arbetsgivaravgift för samtliga »företag med privatekonomiskt funktionssätt» skulle medföra en belastning som räknat på 1967 års investeringar vore knappt 290 miljoner kronor lägre än varuskatten på motsvarande sektorer investeringar.

	Varuskatt på investeringar	Arbetsgivaravgift 1%
Kommunal verksamhet (nettoeffekt)	—	53
Offentliga affärsverk	80	35
Privata el- och kraftverk	50	4
Näringslivet i övrigt	770	574
Summa	900	666

Den fortsatta analysen är i huvudsak begränsad till att avse de effekter av de berörda åtgärderna som faller på eller förmedlas genom »företag med privatekonomiskt funktionssätt».

Skatteeffekternas kalkylmässiga fördelning

Den beräknade incidensen av föreslagna omläggningar av den indirekta beskattningen redovisas i det följande. En förhållandevis utförlig återgivning i tabellform av beräkningsgången såsom denna i princip har beskrivits i det föregående kommer att lämnas för den kombination av åtgärder som ingår i det förebådade förslaget till skatteomläggning. Effekterna härav redovisas tämligen ingående även med uppdelning på olika näringsgrenar och således inte blott på slutliga användningsområden.

Av huvudtabellerna kan utläsas att en förhållandevis stor del av varu-

¹ Likaså har enligt kalkylschemat förutsatts att ett upphävande av varuskatten på investeringar får sin inverkan på affärsverkens taxor. I den mån affärsverken vid sin taxesättning skulle kalkylera på grundval av historiska anläggningskostnader — och således inte följa återanskaffningskostnadsprincipen — skulle man kunna tänka sig att bortfallet av varuskatt på affärsverkens investeringar delvis skulle komma att motvägas av en positiv inverkan på deras rörelseresultat och inleveranser av vinstmedel. Denna inverkan skulle förklaras av att taxornas anpassning — i detta fall nedåt — under sådana förhållanden skulle ske väsentligt långsammare än vad som impliceras i kalkylschemat.

² Med hänsyn till taxesättningen skulle det kunna tänkas att nettoförlusten för statskassan genom bortfall av varuskatt på i första hand vattenfallsverkets investeringar kan ha överskattats med upp till 40 miljoner kronor. Skälen härtill framgår av ovanstående not 1.

skatten på företagens investeringar (ca 64 %) beräknas falla på det »slutliga» användningsområdet som representeras av konkurrensutsatta näringsgrenar. Motsvarande andel av arbetsgivaravgiften är avgjort lägre (ca 50 %). I förhållande till arbetskraftsåtgången har de konkurrensutsatta näringsgrenarna tydligtvis en i genomsnitt högre investeringsintensitet än näringslivet i övrigt. Härefter ligger förklaringen till att de konkurrensutsatta näringsgrenarna torde komma att gynnas genom den omläggning av den indirekta beskattningen som föreslås.

Såsom tidigare framhållits kan summan av den nytillkommande arbetsgivaravgift som skall uttas av näringslivet (»företag med privatekonomiskt funktionssätt») på basis av 1967 års omsättning beräknas till ett belopp som är knappt 290 miljoner kronor lägre än den varuskatt som 1967 utgått på näringslivets investeringar. Huvuddelen av denna lättnad koncentreras enligt kalkylresultaten på de konkurrensutsatta näringsgrenarna. Det beräknade resultatet av omläggningen i sin helhet kan sammanfattas i följande sammanställning.

	Effekter som enligt kalkylschemat förmedlas via näringslivet	Effekter av skatteomläggningen i övrigt	S:a
	Miljoner kronor + =belastning - =lättnad		
»Stulliga» användningsområden			
Konkurrensutsatta näringsgrenar	- 259	-	- 259
Privat konsumtion	- 53	+ 115	+ 62
Bostadsbyggande	+ 25	-	+ 25
		+ 57	
Offentlig sektor	0	+ 115	+ 172
Summa	- 287	+ 287	0

Av de belopp som ovan redovisas såsom »effekter av skatteomläggningen i övrigt» uppkommer den beräknade belastningen på den privata konsumtionen (med 115 miljoner kronor) därigenom att mervärdeskatten utvidgas till att även omfatta handel med begagnade bilar samt hotelltjänster. För den offentliga sektorn tillkommer av samma anledning en utgiftsökning om ca 10 miljoner kronor varav uppskattningsvis hälften faller på kommunerna. I övrigt avser den i samma kolumn redovisade belastningen på offentlig sektor dels arbetsgivaravgifter (1 %) som belastar kommunerna (52 miljoner kronor), dels den förlust som statskassan enligt kalkylen ådrar sig genom skatteomläggningen¹. Sammanfattningsvis kommer den lättnad som enligt sammanställningen tillfaller de konkurrensutsatta näringsgrenarna att i större utsträckning få »bäras» av det offentliga än av den privata konsumtionen. Belastningen av den privata konsumtionen uppgår till ca 0,1 % av dess beräknade totala värde 1967.

Härefter återstår att lämna en redogörelse för de beräknade effekterna ur särskilda näringsgrenars synvinkel av den förebådade skatteomläggningen. De allmänna förutsättningar som lagts till grund för beräkningarna torde inte här behöva upprepas. Möjligen kan det i sammanhanget förtjäna

¹ Här bortses från statens slutliga behållning genom den besparing som uppkommer för investeringar inom statsägda konkurrensutsatta industrier.

understrykas att övervältring framåt från de konkurrensskyddade näringsgrenarnas sida förutsätts ske i båda riktningarna. En sänkt påлага tänkes sålunda föranleda prissänkning (exempelvis sänkta cementpriser till följd av avlyftet av skatt på cementindustrins investeringar) likaväl som en ökad påлага förutsätts föranleda prishöjning. De offentliga affärsverken förutsätts vidare i sin prissättning följa samma reaktionsmönster som de privata företagen, även så tillvida att en förändring av skattebelastningen på verkens investeringar såsom övervältringsfaktor anses likvärdig med en lika stor förändring av verkens driftkostnader i övrigt.

Den lättnad om sammanlagt 259 miljoner kronor som beräknas tillfalla de konkurrensutsatta näringsgrenarna kommer inte att bli jämnt fördelad över hela denna sektor. Det visar sig nämligen att den kalkylerade avlastningen blir förhållandevis stark för jordbruket, skogs- och järnindustrierna, men svagare för huvudparten av övriga konkurrensutsatta näringsgrenar. För sjöfarten vars investeringar i huvudsak är undantagna från nuvarande varuskatt innebär den föreslagna arbetsgivaravgiften en ren nettobelastning om ca 5 miljoner kronor.

För jordbruket väger investeringskostnaderna jämförelsevis tungt i förhållande till arbetskostnaderna. Nettoeffekten av skatteomläggningen beräknas under sådana förhållanden till en lättnad om ca 50 miljoner kronor, ett för jordbruket aktningvärt belopp (tabell 4). För skogsbrukets del är förutsättningarna i dessa hänseenden — dvs. vad gäller den relativa betydelsen av arbetskostnader och investeringskostnader — omkastade jämfört med jordbruket¹. Kalkylen visar här på en nettobelastning med 16 miljoner kronor (tabell 5). Med hänsyn till den integration som i viss utsträckning föreligger mellan skogsbruket och skogsindustrierna och med vidare beaktande av de inbördes övervältringsmöjligheter och den allmänna ödesgemenskap som råder för dessa näringar finns det emellertid starka skäl att vid analys av kalkylresultaten uppfatta skogsbruk och skogsindustri som en enhetlig sektor. För enbart skogsindustrierna framkommer enligt kalkylschemat en beräknad lättnad om 76 miljoner kronor (tabell 6), vilket således för skogssektorn i dess helhet innebär en avlastning med 60 miljoner kronor. Denna förhållandevis betydande lättnad för skogsindustriernas del beror främst på att produktionsformen som sådan är kapitalintensiv (gäller främst massa- och pappersindustrierna). En beaktansvärd del av lättnaden (enligt kalkylen 12 miljoner kronor, vilket framgår av tabell 6) kommer emellertid skogsindustrierna till del genom övervältring från den konkurrensskyddade kraftindustrin som förutsätts anpassa sina taxor i anledning av skattelättnaden på kraftverkens investeringar.

För järn- och stålverkens del är resultaten av kalkylen (tabell 7) snarlika dem som framkommit för skogsindustriernas del. Den beräknade lättnaden uppgår till 62 miljoner kronor och förklaras främst av näringsgrenens höga kapitalintensitet. Till nettoeffekten bidrar även en från kraftindustrin övervältrad avlastning kalkylerad till 8 miljoner kronor.

För verkstadsindustrier, exklusive varv, visar kalkylen (tabell 8) på en tämligen obetydlig lättnad, uppskattad till 12 miljoner kronor. Avlastningen i form av sänkta investeringskostnader blir i detta fall endast obetydligt större än den ökade belastningen i form av höjda arbetskostnader. Med hänsyn till osäkerhetsmarginalerna i kalkylen får det anses att verkstadsin-

¹ Det bör kanske här inskjutas att den beräknade investeringskostnaden hänför sig till den nivå som erhålles ur nationalräkenskaperna. En icke oväsentlig del av skogsbrukets maskininvesteringar kan förmodas icke registreras i denna statistik.

dustrin i stort sett varken vinner eller förlorar på skatteomläggningen. Ett liknande omdöme torde vara motiverat med avseende på de konkurrensutsatta delarna av textil- och sömnadsindustrin. Vid den låga investeringsintensitet som för närvarande råder inom dessa industrier blir den kalkylmässiga belastningen genom höjda arbetsgivaravgifter (enligt tabell 9) t. o. m. 2 miljoner kronor större än avlastningen i form av avlyftad varus katt på investeringar.

För de konkurrensutsatta delarna i övrigt av industrin har motsvarande kalkyler ej genomförts. För industrin i dess helhet har emellertid den totala avlastningen (enligt tabell 10) kalkylerats till 252 miljoner kronor, varav 229 miljoner kronor beräknas stanna på konkurrensutsatta industrigrenar. För de icke särredovisade konkurrensutsatta industrigrenarna kan den beräknade lättningen därmed residualt anges till netto ca 80 miljoner kronor. Inte minst den kemiska industrin torde få betydande del i denna avlastning.

Vad härefter gäller de kalkyler som belyser skatteomläggningens effekter för de från internationell konkurrens skyddade näringsgrenarna, får beräkningsresultaten i sak en något annorlunda innebörd så tillvida som den ingående belastningen genomgående förutsätts bli övervältrad vidare. In-tresset förskjuts härigenom i viss mån till den del av kalkylerna som avser den utgående avvältringen på »mottagande» näringsgrenar och användningsområden. — Resultaten av de kalkyler som utförts i detta hänseende redovisas i nedre delen av tabellerna för respektive avvältrande näringsgrenar.

De konkurrensskyddade näringsgrenar, för vilka de beräknade effekterna av skatteomläggningen särredovisas, kan indelas i 3 huvudgrupper; en allmänt serviceinriktad grupp innefattande aktiviteter som betjänar såväl den privata konsumtionen och den offentliga sektorn som produktion och näringsliv i allmänhet, en grupp innefattande byggnadsämnesindustrier och byggnadsverksamhet samt en grupp omfattande vissa konsumtionsvaruindustrier. — Inom den förstnämnda gruppen får den kapitalintensiva kraftindustrin (el-, gas- och vattenverk) en avlastning som netto beräknas uppgå till 90 miljoner kronor. Drygt tredjedelen av detta belopp kommer enligt kalkylschemat den privata konsumtionen till del (tabell 11). För »övriga privata tjänster» slår arbetsgivaravgiften igenom utan någon beaktansvärd moteffekt i form av sänkta investeringskostnader. Nettobelastningen beräknas till 44 miljoner kronor (tabell 12) varav ca hälften faller på den privata konsumtionen och återstoden till stor del på byggnadsindustrin (arkitekttjänster m. m.). Även för »bank- och försäkringstjänster» är i kalkylen arbetsgivaravgiften kostnadmässigt helt dominerande i förhållande till avlyftet av skatt på investeringar¹. Den beräknade nettobelastningen stannar vid 19 miljoner kronor (tabell 13). Med avseende på övervältringens kalkylmässiga fördelning på mottagare har rörelsegrenen, med hänsyn till den sektorindelning som tillämpats i input-output-undersökningen, fått sammanföras med samfärdsel och varuhandel. »Samfärdsel» (i huvudsak varutransporter) framträder i kalkylerna som en kapitalintensiv verksamhetsgren, för vilken skatteomläggningen beräknas medföra en nettoavlastning om 85 miljoner kronor (tabell 14). För enbart »varuhandel» med dess i förhållande till arbetskraftsåtgången relativt mo-

¹ Bank- och försäkringssektorns investeringar ingår i nationalräkenskaperna (i den mån de registreras där) i handelssektorn.

derata insats av fast realkapital medför skatteomläggningen genom direkta och indirekta effekter en nettobelastning som beräknats till 15 miljoner kronor (tabell 15). För varuhandel, samfärdsel och bank- och försäkringsväsen blir emellertid den beräknade nettoeffekten en avlastning om 34 miljoner kronor, varav inemot tre fjärdedelar enligt kalkylschemat tillgodoräknas den privata konsumtionen.

Inom gruppen byggnadsämnesindustrier och byggnadsverksamhet har beräkningsresultaten särredovisats för jord- och stenindustri samt byggnadsindustri. För den kapitalintensiva jord- och stenindustrin beräknas skatteomläggningen medföra en nettoavlastning om 16 miljoner kronor (tabell 16). Inemot tre fjärdedelar av detta belopp tillgodoräknas byggnadsindustrin. Bland övriga byggnadsämnesindustrier torde snickerifabrikerna ådra sig en mindre nettobelastning som till stor del går vidare till byggnadsindustrin. — För den egentliga byggnadsverksamheten väger arbetsgivaravgiften väsentligt tyngre än lättningen i form av avlyft av skatt på investeringar. Även de indirekta effekterna av skatteomläggningen (via arkitekt-tjänster m. m.) synes bidra till en nettobelastning¹ (tabell 17). Denna har kalkylerats till 65 miljoner kronor, att övervältras på olika byggnadsområden. Inemot 40 % av denna effekt beräknas falla på bostadsbyggandet.

Inom gruppen konsumtionsvaruindustrier med skydd för internationell konkurrens har beräkningsresultaten särredovisats för vissa delar av textil- och sömnadsindustrin, för den grafiska industrin och för livsmedelsindustrin. För de två förstnämnda industrigrenarna uppkommer mindre nettobelastningseffekter (tabellerna 9 och 19). För den förhållandevis kapitalintensiva livsmedelsindustrin kalkyleras en nettoavlastning om nära 20 miljoner kronor (tabell 18). För den privata konsumtionen har den samlade effekt av skatteomläggningen som förmedlas genom dessa tre industrigrenar beräknats utgöra en avlastning om 14 miljoner kronor.

¹ Det kan synas märkligt att det enligt tabell 19 inte blir något synligt utslag för skatteomläggningens inverkan på de transporttjänster som anlitas av byggnadsindustrin (körslor av åkeriföretag m m). Transporttjänsterna har emellertid i kalkylschemat sammanförts med tjänster från banker och varuhandel, vartill kommer att input-output-kalkylerna inte är tillräckligt utformade i detalj för att någon preciserad effekt under sådana förhållanden skall kunna avläsas.

Tabell 1. Beräknad varuskatt på investeringsvaror sektorvis år 1967, miljoner kronor med särredovisning av de sektorer som berörs av avlyftningen av skatten

		Andel som berörs av förändringen
Bostäder	414	
Jordbruk	72	72
Skogsbruk	13	13
Industri	458	458
därav: konkurrensutsatta branscher	384	384
ej konkurrensutsatta branscher	74	74
Byggnadsverksamhet	33	33
El-, gas- och vattenverk	103	103
Varuhandel m. m.	78	78
Samfärdsel	235	143
därav: SJ, Posten och Televerket	99	25
kommunal samfärdsel	5	—
övrig samfärdsel	131	118
Övriga privata tjänster	—
Övrig kommunal verksamhet	232	—
Övrig statlig verksamhet	236	—
<i>Totall</i>	<i>1 874</i>	<i>900</i>

Tabell 2. Beräknad lönesumma (inkl. enskilda företagens inkomster av rörelse) och arbetsgivaravgift (1 %) sektorvis år 1967, miljoner kronor

	Löne-summa	Enskilda företagens inkomster	Totalt	Arbetsgivaravgift (1 %)
Skogsbruk	1 872	943	2 815	28
Jordbruk	1 066	1 268	2 334	23
Industri	22 719	961	23 680	237
därav: konkurrensutsatta branscher .	17 539	751	18 390	184
ej konkurrensutsatta branscher	5 180	210	5 290	53
Byggnadsverksamhet	8 886	511	9 397	94
El-, gas- och vattenverk	650		650	7
Varuhandel	8 775	1 554	10 329	103
Bostads- och fastighetsförvaltning...	108		108	1
Samfärdsel	5 491		6 063	58
därav: handelsflottan	700		700	5
SJ, Posten och Televerket ...	2 804		2 804	28
kommunal samfärdsel	500		500	5
övrig samfärdsel	1 487	572	2 059	20
Bank- och försäkringsverksamhet ...	1 850		1 850	19
Övriga privata tjänster	3 924	491	4 415	44
Övrig kommunal verksamhet	7 850		7 850	79
Övrig statlig verksamhet	5 240		5 240	52
<i>Totall</i>	<i>68 431</i>	<i>6 300</i>	<i>74 731</i>	<i>744</i>

Tabell 3. Beräknad effekt på sektorer och användningsområden av en arbetsgivaravgift (1 %) och en avlyftning (för vissa näringsgrenar) av varuskatten på investeringsvaror år 1967, miljoner kronor

	Omedelbar effekt	På resp sektor övervaltrad effekt	Sammanlagd effekt	Effekt som kvarstår inom resp sektor	Effekt som övervärtas på vidstående områden					
						Privat konsumtion	Bostäder	Offentlig sektor	Konkurrensutsatta sekt.	Ej konkurrensutsatta sekt.
Jordbruk	-49	-3	-51	-51						
Skogsbruk	+16	—	+16	+16						
Industri, konkurrensutsatt	-199	-30	-229	-229						
Industri, ej konkurrensutsatt	-22	-1	-23		-23	-14		-5	-1	-3
Byggnadsverksamhet	+61	+4	+65		+65		+25	+20	+6	+14
El-, gas- o. vattenverk	-96	+6	-90		-90	-34		-2	-26	-21
Samfärdsel, Varuhandel och Bank- o. försäkringstjänster	-42	+13	-29	+5	-34	-25		-6	-1	-2
Övriga privata tjänster	+44	—	+44		+44	+20	—	—	+20	+4
<i>Totalt</i>	<i>-288</i>	<i>-11</i>	<i>-299</i>	<i>-259</i>	<i>-38</i>	<i>-53</i>	<i>+25</i>	<i>0</i>	<i>-2</i>	<i>-8</i>

Tabell 3 A. Beräknad effekt på sektorer och användningsområden av en avlyftning (för vissa näringsgrenar) av varuskatten på investeringsvaror år 1967, miljoner kronor

	Omedelbar effekt	På resp sektor övervärtad effekt	Sammanlagd effekt	Effekt som kvarstår inom resp sektor	Effekt som övervärtas på vidstående områden					
						Privat konsumtion	Bostäder	Offentlig sektor	Konkurrensutsatta sekt.	Ej konkurrensutsatta sekt.
Jordbruk	-72	-6	-78	-78						
Skogsbruk	-13		-13	-13						
Industri, konkurrensutsatt	-384	-97	-481	-481						
Industri, ej konkurrensutsatt	-74	-14	-88		-88	-54		-6	-8	-20
Byggnadsverksamhet	-33	-25	-58		-58		-22	-19	-4	-13
El-, gas- och vattenverk	-103	-4	-107		-107	-40		-10	-31	-26
Samfärdsel, Varuhandel och Bank- och försäkringstjänster	-221	-20	-241		-241	-153		-25	-49	-14
Övriga privata tjänster	—	—	—		—					
<i>Totalt</i>	<i>-900</i>	<i>-166</i>	<i>-1066</i>	<i>-572</i>	<i>-494</i>	<i>-247</i>	<i>-22</i>	<i>-60</i>	<i>-92</i>	<i>-73</i>

Tabell 3 B. Beräknad effekt på sektorer och användningsområden av en arbetsgivaravgift (1 %) år 1967, miljoner kronor

	Omedelbar effekt	På resp sektor övervärtad effekt	Sammanlagd effekt	Effekt som kvarstår inom resp sektor	Effekt som övervärtas på vidstående områden					
						Privat konsumtion	Bostäder	Offentlig sektor	Konkurrensutsatta sekt.	Ej konkurrensutsatta sekt.
Jordbruk	24	3	27	27						
Skogsbruk	29	—	29	29						
Industri, konkurrensutsatt . . .	185	67	252	252						
Industri, ej konkurrensutsatt . . .	52	13	65		65	40		1	7	17
Byggnadsverksamhet	94	29	123		123		47	39	10	27
El-, gas- och vattenverk	7	10	17		17	5		2	6	4
Samfärdsel, Varuhandel och Bank- och försäkringstjänster .	179	33	212	5	207	128		19	48	12
Övriga privata tjänster	44		44		44	20			20	4
<i>Totalt</i>	<i>612</i>	<i>155</i>	<i>767</i>	<i>313</i>	<i>456</i>	<i>194</i>	<i>47</i>	<i>61</i>	<i>91</i>	<i>64</i>

Tabell 4. Jordbruk*Beräknade effekter av två åtgärder*

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 066	+11		
Företagarinkomst 1 268	+13		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 720		—72	
<i>Summa</i>	+24	—72	—48
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Handels- o. transportsektor	+ 1	— 2	— 1
Byggsektor	+ 1	— 1	0
El-, gas- o. vattenverk	— 3	— 3
Tjänster	+ 1		+ 1
<i>Summa</i>	+ 3	— 6	— 3
Samtliga effekter	+27	—78	—51

Nettoeffekten förutsätts kvarstå inom sektorn.

Tabell 5. Skogsbruk*Beräknade effekter av två åtgärder*

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 872	+19		
Företagarinkomst 961	+10		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 130		—13	
<i>Summa</i>	+29	—13	+16
Från andra sektorer övervältrade effekter			
<i>Summa</i>	—	—	—
Samtliga effekter	+29	—13	+16

Nettoeffekten förutsätts kvarstå inom sektorn.

Tabell 6. Skogsindustrier¹

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 510	+15		
Företagarinkomst 200	+ 2		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 820		—82	
<i>Summa</i>	+17	—82	—67
Från andra sektorer övervärlrade effekter			
Handels- o. transportsektor	+ 4	— 6	— 2
Byggsektor	+ 3	— 1	+ 2
El-, gas- o. vattenverk	+ 2	—14	—12
Tjänster	+ 1	—	+ 1
<i>Summa</i>	+10	—21	—11
Samtliga effekter	+27	—103	—76

Nettoeffekten förutsätts kvarstå inom sektorn.

¹ Massa- och pappersindustri, sågverk och wallboardfabriker

Tabell 7. Järn- och stålverk

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. en avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 083	+11		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 659		—66	
<i>Summa</i>	+11	—66	—55
Från andra sektorer övervärlrade effekter			
Byggsektor	+ 1	— 1	0
El-, gas- o. vattenverk	+ 1	— 9	— 8
Tjänster	+ 1	—	+ 1
<i>Summa</i>	+ 3	—10	— 7
Samtliga effekter	+14	—76	—62

Nettoeffekten förutsätts kvarstå inom sektorn.

Tabell 8. Verkstadsindustri, exkl. varv

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 9 300	+93		
Företagarinkomst 394	+ 4		
Oms-belagd del av sektorns invester- teringar 1 054		-105	
<i>Summa</i>	+97	-105	- 8
Från andra sektorer övervärlade effekter			
Handels- o. transportsektor	+25	- 29	- 4
Byggsektor	+ 3	- 1	+ 2
El-, gas o. vattenverk	+ 2	- 10	- 8
Tjänster	+ 6	-	+ 6
<i>Summa</i>	+36	- 40	- 4
Samtliga effekter	+133	-145	-12

Nettoeffekten förutsätts kvarstå inom sektorn.

Tabell 9. Textil- och sömnadsindustri

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 302	+13		
Företagarinkomst 100	+ 1		
Oms-belagd del av sektorns invester- teringar 114		-11	
<i>Summa</i>	+14	-11	+ 3
Från andra sektorer övervärlade effekter			
Handels- o. transportsektor	+ 6	- 7	-1
Tjänster	+ 1	-	+1
<i>Summa</i>	+ 7	- 7	0
Samtliga effekter	+21	-18	+3

Effekten på vissa delar av konfektionsindustrin (+1) förutsätts övervärlas på den privata konsumtionen. Återstående effekt (+2) förutsätts kvarstå inom sektorn.

Tabell 10. Totala industrin

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman

2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 22 719	+ 227		
Företagarinkomst 961	+ 10		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 4 582		—458	
<i>Summa</i>	+ 237	—458	—221
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Handels- o. transportsektor	+ 53	— 63	— 10
Byggsektor	+ 13	— 5	+ 8
El-, gas o. vattenverk.	+ 7	— 43	— 36
Tjänster	+ 7		+ 7
<i>Summa</i>	+ 80	—111	— 31
Samtliga effekter	+ 317	—569	—252

Av nettoeffekten (—252) faller 23 milj. kr. på konkurrensskyddade branscher (se separata tabeller för dessa). Återstående effekt (—229) förutsätts kvarstå inom sektorn.

Tabell 11. El-, gas- och vattenverk

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman

2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 650	+ 7		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 1 031		—103	
<i>Summa</i>	+ 7	—103	—96
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Byggsektor	+ 9	— 4	+ 5
Övriga sektorer	+ 1		+ 1
<i>Summa</i>	+ 10	— 4	+ 6
Samtliga effekter	+ 17	—107	—90

Nettoeffekten —90 övervältras på nedanstående sektorer respektive användningsområden:

Privat konsumtion	—35
Jordbruk	— 3
Byggnadsverksamhet	— 4
Samfärdsel o. handel.	—10
Offentlig verksamhet o. industri	—38
	—90

Tabell 12. Privata tjänster

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 3 924	+39		
Företagarinkomst 491	+ 5		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar			
Summa	+44		
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Summa	—	—	—
Samtliga effekter	+44	—	+44

Nettoeffekten +44 övervältras på nedanstående sektorer respektive användningsområden:

Privat konsumtion	+20
Övrigt	+24
	+44

Tabell 13. Bank- och försäkringstjänster

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 850	+19		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar (ingår i varuhandeln)			
Summa	+19		
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Summa	—	—	—
Samtliga effekter	+19		+19

Nettoeffekten +19 fördelas via varuhandel.

Tabell 14. Samfärdsel

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad	5 391		
Företagarinkomst	572		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar	1 430	—143	
<i>Summa</i>	+ 58	—143	—85
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Handelssektor	+ 5	— 1	+ 4
Byggsektor	+ 5	— 3	+ 2
El-, gas o. vattenverk	+ 2	— 12	—10
Tjänster	+ 4		+ 4
<i>Summa</i>	+ 16	— 16	0
Samtliga effekter	+74	—159	—85

Total nettoeffekt för sektorn — 85; därav handelsflottan +5, ett belopp som ej förutsätts övervältras. Effekten på övriga delar av samfärdelsektorn (—90) övervältras enligt nedanstående:

Varuhandel	—22
Övrigt	—68 ¹
	—90

¹ Fördelas via varuhandeln.

Tabell 15. Varuhandel

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad	8 775		
	+ 88		
Företagarinkomst	1 554		
	+ 16		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar	778	— 78	
<i>Summa</i>	+ 104	— 78	+ 26
Från andra sektorer övervärlade effekter			
Transportsektor	+ 21	— 43	— 22
Byggsektor	+ 8	— 4	+ 4
Tjänster	+ 7	—	+ 7
<i>Summa</i>	+ 36	— 47	— 11
Samtliga effekter	+ 140	— 125	+ 15

Varuhandel + 15; samfärdsel — 68; bank o. försäkring + 19 = — 34

Nettoeffekten — 34 övervältras på nedanstående sektorer respektive användningsområden:

Privat konsumtion	— 25
Industri m. m.	— 9
	— 34

Tabell 16. Jord- och stenindustri

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 018	+10		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 240		—24	
Summa	+10	—24	—14
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Byggsektor	+ 1	.	+ 1
El-, gas o. vattenverk.	+ 1	— 4	— 3
Summa	+ 2	— 4	— 2
Samtliga effekter	+12	—28	—16

Nettoeffekten —16 övervältras på nedanstående sektorer respektive användningsområden:

Byggnadsverksamhet	—12
Privat konsumtion	— 1
Industri	— 2
Övrigt	— 1
	<u>—16</u>

Tabell 17. Byggnadsverksamhet

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivar- avgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 8 886	+ 89		
Företagarinkomst 511	+ 5		
Oms-belagd del av sektorns inves- teringar 325		—33	
<i>Summa</i>	+ 94	—33	+ 61
Från andra sektorer övervältrade effekter			
El-, gas o. vattenverk	+ 1	— 5	—4
Tjänster	+ 13	—	+13
<i>Övriga sektorer:</i>			
snickerier	+ 7		+ 7
jord- och stenindustri	+ 8	—20	—12
<i>Summa</i>	+ 29	—25	+ 4
Samtliga effekter	+123	—58	+65

Nettoeffekten +65 övervältras på nedanstående sektorer respektive användningsområden:

Bostäder	+25
Offentliga byggen	+20
El-, gas o. vattenverk	+ 5
Samfärdsel	+ 2
Varuhandel	+ 4
Industri	+ 8
Övrigt	+ 1
	<hr/>
	+65

Tabell 18. Livsmedelsindustri

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivaravgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 245	+12		
Oms-belagd del av sektorns investeringar 312		-31	
<i>Summa</i>	+12	-31	-19
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Handels- o. transportsektor	+ 6	- 7	- 1
Byggsektor	+ 1	0	+ 1
El-, gas o. vattenverk	+ 1	- 3	- 2
Tjänster	+ 2	—	+ 2
<i>Summa</i>	+10	-10	0
Samtliga effekter	+12	-31	-19

Nettoeffekten —19 övervältras på nedanstående sektorer respektive användningsområden:

Privat konsumtion	-17
Övrigt	- 2
	<u>-19</u>

Tabell 19. Grafisk industri

Beräknade effekter av två åtgärder

1. en arbetsgivaravgift om 1 % på lönesumman
2. avlyftning av varuskatten på investeringsvaror; år 1967, miljoner kronor

	Arbetsgivaravgift 1 %	Varuskatt på investeringar	Totalt
Direkta effekter			
Lönekostnad 1 160	+12		
Oms-belagd del av sektorns investeringar 96		-10	
<i>Summa</i>	+12	-10	+2
Från andra sektorer övervältrade effekter			
Tjänster	+ 1	—	+1
<i>Summa</i>	+ 1		+1
Samtliga effekter	+13	-10	+3

Nettoeffekten +3 övervältras på nedanstående sektorer respektive användningsområden:

Privat konsumtion	+2
Övrigt	+1
	<u>+3</u>

Innehållsförteckning

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Författningsförslag	2
Utdrag av statsrådsprotokollet den 22 mars 1968	25
Inledning	25
Den allmänna varuskatten	31
Mervärdeskatteprincipen m. m.	36
Vissa allmänna synpunkter m. m.	39
Departementschefen	41
Vissa allmänna tillämpningsfrågor	45
Departementschefen	63
Mervärdeskattens tillämpning inom fastighetsområdet och angränsande områden	67
Departementschefen	83
Beskattningsområdet	89
Departementschefen	105
Skattskyldigheten	113
Departementschefen	120
Beskattningsvärde, skattedebitering, skattepliktig omsättning m. m.	124
Departementschefen	132
Avdragsrätten	137
Departementschefen	140
Beskattningsförfarandet	141
Departementschefen	152
Ikraftträdandet m. m.	160
Övriga frågor	166
Hemställan	167
Bilaga	168