

Nr 137

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt; given Stockholms slott den 11 oktober 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 förordning angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt.

Under Hans Maj:ts
Min allernådigste Konungs och Herres frånvaro:

BERTIL

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i den av vårriksdagen antagna förordningen om mervärdeskatt. Ändringarna gäller i första hand mervärdeskattens utformning i sådana delar, beträffande vilka riksdagen vid sitt antagande av förordningen gjort förbehåll för förnyad prövning. Några efter riksdagsbeslutet uppmärksammade frågor tas också upp till prövning. De frågor som behandlas gäller mervärdeskattens utformning både i materiella hänseenden och med avseende på beskattningsförfarandet. I ändringsförslagen kan särskilt nämnas att handeln med begagnade personbilar ställs utanför beskattningen samt att rätten till restitution av mervärdeskatt i princip blir ovillkorlig. Vidare föreslås ändring av överångsbestämmelserna i syfte att eliminera retroaktiva verkningar av mervärdeskatten.

De föreslagna ändringarna är avsedda att gälla fr. o. m. den 1 januari 1969, då förordningen om mervärdeskatt träder i kraft.

Förslag
till
Förordning
angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430)
om mervärdeskatt

Härigenom förordnas, att 8, 10, 11, 14, 17, 18, 47—51, 68 och 69 §§, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 2 §, anvisningarna till 8, 10, 11 och 14 §§ samt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till förordningen den 6 juni 1968 om mervärdeskatt skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

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 — — — 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 — — — liknande förfarande,

Från skatteplikt undantages

1) fartyg för yrkesmässigt fiske, bogserbåt, livräddningskryssare, annat fartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran 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,

6) medlemsblad, 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 samt utländsk periodisk publikation av annat slag, när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant,

(Nuvarande lydelse)

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 införelse 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.)

(Föreslagen lydelse)

11) begagnad personbil, när sådan bil omsättes inom landet,

12) tullfri trycksak och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt spritdryck, vin, tobaksvara, cigarrettpapper och cigarretthylsa vid införelse 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.)

10 §.

Tjänst är — — — — eller rengöring,

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

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

4) byggnad, annan — — — eller annonsering.

(Se vidare anvisningarna.)

2) mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,

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

(Se vidare anvisningarna.)

11 §.

Från skatteplikt — — — samt resgodsbefordran,

3) transport av vara till eller från utlandet,

4) bärgning av — — — sådan bärgning,

5) införelse av annons i tryckalster som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7 eller av annonser, som avser reklam för skattepliktig vara eller tjänst för utländsk annonsörs räkning,

6) visning av kinematografisk film,

3) transport av vara till eller från utlandet eller transport i samband med renhållning,

5) införelse av annons i tryckalster som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7 samt annonsering eller annan reklam för skattepliktig vara eller tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning,

(Nuvarande lydelse)

7) obligatorisk kontrollbesiktning hos Aktiebolaget Svensk bilprovning.

(Se vidare anvisningarna.)

(Föreslagen lydelse)

7) obligatorisk kontrollbesiktning hos Aktiebolaget Svensk bilprovning,

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär.

(Se vidare anvisningarna.)

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 — — — — inräknat skatt.

Bestämmelserna i — — — — endast 20.

(Se vidare anvisningarna.)

Beskattningsvärdet utgör

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

(Se vidare anvisningarna.)

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 — — — medför skattskyldighet.

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. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7. 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.

Skattskyldig som bedriver handel med bilar får avdraga ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för ingående skatt på vara till eller tjänst på begagnad personbil som utgör omsättningsvara i verksamheten.

Överstiger den — — — annan verksamhet.

Om återbetalning — — — — — i 49 §.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

18 §.

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

Skattskyldig som är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket har icke rätt att avdraga ingående skatt. *Upphovsman till konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01—99.03, har icke rätt att avdraga ingående skatt som belöper på den konstnärliga verksamheten.*

Avdragsrätt föreligger — — — yrkesmässig verksamhet.

Föreligger skattskyldighet — — — medför skattskyldighet.

Konungen kan — — — — — i 1 §.

47 §.

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

Betalas icke skatt i sin helhet i behörig ordning senast den dag då betalning skall ske enligt 42 § eller i enlighet med beslut om anstånd enligt 45 § utgår restavgift på icke betalat belopp.

Restavgiften är — — — — — hela krontal.

Bestämmelserna i — — — — — för mervärdeskatt.

48 §.

Betalas skatt ej i behörig tid indrives skatt och restavgift.

Betalas icke skatt i behörig tid och ordning indrives skatt och restavgift.

Bestämmelserna i — — — — — om mervärdeskatt.

49 §.

Överstiger ingående — — — överskjutande beloppet.

Understiger skillnaden — — — tredje stycket.

Skattskyldig som — — — — — ingående skatt.

Överstiger skatt — — — — — överskjutande beloppet.

Den som — — — — — för mycket.

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

Vid återbetalning av överskjutande ingående skatt som den skattskyldige är berättigad att återfå enligt första eller andra stycket får endast restförd mervärdeskatt och därå belöpande restavgift avräknas.

Fordran på överskjutande ingående skatt får ej särskilt överlätas eller utmätas.

I övrigt gäller uppbördsförordningens bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

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.

I varje län skall finnas allmänt ombud som för det allmännas talan i mål och ärenden på vilka denna förordning äger tillämpning. Allmänt ombud får föra talan enligt 51 och 54 §§ även till skattskyldigs förmån. Konungen eller myndighet, som Konungen bestämmer, förordnar allmänt ombud och ersättare för den.

51 §.

Talan mot ————— i länet.
Om besvär ————— i 69 §.

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

68 §.

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

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

69 §.

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

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

Anvisningar

till 2 §.

1. Verksamhet anses ——— enligt kommunalskattelagen.

Verksamhet som ——— även landstingskommun.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och grupporsband.

2. Med omsättning ——— likställes byte.

(Nuvarande lydelse)

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 ————— 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 ————— 1 800 kilogram.

till 8 §.

Undantaget för fartyg gäller ——— skattepliktig vara.

Undantaget för fartyg för ——— detta ändamål.

Undantaget för livräddningskryssare ——— af skeppsbrutne.

Undantaget för gas ————— av butiksvara.

Undantaget för allmän ——— varje vecka.

Undantaget för periodisk ——— hemvärnets verksamhet.

(Föreslagen lydelse)

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. *Omsättning föreligger även när den som bedriver handel med begagnade personbilar i förening med verkstadsrörelse uttager vara ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil som utgör omsättningsvara i handeln med begagnade personbilar.*

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

Butiksmässig försäljning enligt 8 föreligger, när upphovsmannen säljer egna konstverk i lokal som stadigvarande användes för försäljning och som är skild från hans bostad eller ateljé. Försäljning i samband med utställning enligt 8 är icke skattepliktig, när upphovsmannen själv anordnar utställningen och själv uppbär betalningen av köpare.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Med begagnad personbil under 11 förstås sådan personbil och sådan med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram, som tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller införts till landet.

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.

Tjänst under 1 är icke skattepliktig om den avser *annan sådan* vara som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § *än begagnad personbil*. 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 — — — — — eller liknande.

Med servering — — — — — eller plats.

Som skattepliktig anses — — — — — andra lokaler.

Till skattepliktig — — — — — eller anläggning.

Tjänst som — — — — — som transporttjänst.

Om den — — — — — i verksamheten.

Med annonsering — — — — — s. k. ljustidning.

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.

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

Med transport i samband med renhållning förstås även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som icke endast gäller tillfälligt transportuppdrag.

till 14 §.

I beskattningsvärdet — — — — — än mervärdeskatt.

Med vederlag — — — — — liknande handling.

Vid beräkning — — — — — av kundväxel.

Vid omsättning — — — — — jämförlig omsättning.

Varas saluvärde — — — — — i kommunalskattelagen.

Försäljning av — — — — — och inmontering.

Utgår gemensamt — — — — — skälig grund.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Vid försäljning — — — — — hela byggnaden.

Med monteringsfärdigt — — — — — sätt färdigmonterat.

Med begagnad personbil förstås enligt denna förordning sådan personbil och sådan med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarrosseri 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 bilreservregister enligt bestämmelserna i vägtrafikförordningen den 28 september 1951 (nr 648).

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.

2. Förordningen gäller med de begränsningar som anges i andra—femte styckena omsättning för vilken skattskyldighet enligt 4 § inträder den 1 januari 1969 eller senare.

Skattskyldighet enligt förordningen om mervärdeskatt inträder icke för omsättning för vilken skattskyldighet fullgjorts enligt förordningen om allmän varuskatt.

Förordningen gäller icke likvid som sker efter utgången av år 1968 och som avser tillhandahållande dessförinnan, om skattskyldighet för likviden icke skulle ha inträtt enligt förordningen om allmän varuskatt.

Har det före den 1 november 1968 slutits skriftligt avtal om upplåtelse av sådan rätt som enligt 7 § fjärde stycket utgör skattepliktig vara, gäller förordningen i fråga om upplåtelsen från och med den dag, dock tidigast den 1 januari 1969, då avtalet skulle upphöra att gälla om det med iakttagande av uppsägningsvillkoren uppsagts den 1 november 1968. Är avtalet icke skriftligt gäller förordningen i fråga om upplåtelsen till den del som hänför sig till tid efter utgången av år 1968.

Fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på uthyrning och annan skattepliktig tjänst med utsträckning

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

i tiden, om skattskyldighet icke skulle ha inträtt enligt förordningen om allmän varuskatt.

Vad i tredje—femte styckena sägs medför icke någon begränsning i skattskyldigs rätt till avdrag för ingående skatt enligt 17 §.

Har leverans av vara för skattepliktig verksamhet skett före den 1 januari 1969 och har skattskyldighet enligt förordningen om allmän varuskatt inträtt för säljaren vid leveransen på grundval av då uppkommen fordran, får den del av den allmänna varuskatten som hänför sig till sådan likvid för varan som köparen erlägger under tiden den 1 januari—den 30 april 1969 avdragas vid köparens redovisning för mervärdeskatt enligt 22 §. Sådant avdrag anses som avdrag för ingående skatt enligt 17 §. Rätt till avdrag föreligger dock icke om förvärvet medför rätt till avdrag enligt förordningen den 15 mars 1968 (nr 87) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt eller enligt kungörelsen den 29 augusti 1968 (nr 474) om rätt i vissa fall att avdraga allmän varuskatt.

Har rätt till ändring i efterhand av skatt, som redovisats enligt förordningen om allmän varuskatt, icke kunnat utnyttjas vid sista redovisningen för sådan skatt, får motsvarande ändring göras vid redovisning för mervärdeskatt enligt 22 §. Sådan ändring anses som ändring av utgående mervärdeskatt, men påverkar icke annan skattskyldigs redovisning för mervärdeskatt.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1969.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Kungl. Höghet Regenten, Hertigen av Halland, i statsrådet på Stockholms slott den 11 oktober 1968.

Närvarande:

Statsråden STRÄNG, ANDERSSON, KLING, ASPLING, PALME, SVEN-ERIC NILSSON, LUNDKVIST, GUSTAFSSON, ODHNOFF, MOBERG.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter fråga om *ändringar i förordningen om mervärdesskatt, m. m.*, och anför.

Inledning

Enligt beslut av vårriksdagen (prop. 1968: 100, BeU 45, rskr 294) ersätts den allmänna varuskatten den 1 januari 1969 med en allmän omsättningskatt enligt mervärdesskatteprincipen. Den nya skatten regleras i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdesskatt (MF), som träder i kraft den 1 januari 1969. Samtidigt upphör förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt att gälla. För införandet av mervärdesskatten och avvecklingen av den allmänna varuskatten gäller särskilda övergångsbestämmelser.

Vid behandlingen av mervärdesskattepropositionen hade bevillningsutskottet att ta ställning till åtskilliga motionsyrkanden och på annat sätt framförda eller aktualiserade önskemål beträffande mervärdesskattens utformning. Vissa därvid framförda ändringsförslag ansåg sig utskottet böra tillmötesgå helt eller delvis. I enlighet härmed tillstyrkte utskottet propositionen med vissa ändringar om vilka enighet rått inom utskottet. På några punkter fann emellertid utskottet att ett slutligt ställningstagande till skattens utformning krävde ytterligare överväganden. Utskottet förordade därför att en översyn av reglerna i dessa delar skulle ske och därav påkallade ändringar föreläggas höstriksdagen för beslut innan MF träder i kraft den 1 januari 1969. Utskottets hemställan i enlighet härmed bifölls av vårriksdagen.

Enligt riksdagens beslut har en översyn av mervärdesskattens utformning verkställts inom finansdepartementet. Därvid har även beaktats vissa frågor, som aktualiserats efter propositionens avlämnande och efter riksdagsbehandlingen, bl. a. i skrivelser som inkommit till finansdepartementet.

De frågor som mot denna bakgrund behandlas i det följande gäller mervärdeskattens utformning i fråga om såväl de materiella reglerna som beskattningsförfarandet och därmed sammanhängande frågor. Vidare föreslås vissa ändringar i övergångsbestämmelserna till MF. I det följande kommer jag dessutom att ta upp frågan om en höjning av den särskilda omsättningskatten på motorfordon för att möjliggöra en ändring av mervärdeskattens tillämpning på handeln med begagnade personbilar.

I detta sammanhang kan också nämnas att jag i enlighet med uttalande i bevillningsutskottets betänkande (s. 96) avser föreslå Kungl. Maj:t sådan ändring av skattestrafflagen den 11 juni 1943 (nr 313) att den blir tillämplig även då oriktig uppgift i deklaration eller annan handledning avseende mervärdeskatt är ägnad att leda till oriktig återbetalning av sådan skatt. Jag kommer därvid även att föreslå att lagen den 16 juni 1961 (nr 332) om handräckning vid taxeringsrevision blir tillämplig på skatterevision enligt MF. Vidare kan nämnas att justitieministern efter samråd med mig ämnar föreslå sådan ändring av 17 kap. 12 § handelsbalken att mervärdeskatt jämföras med andra skatter i fråga om förmånsrätt. Det kan tilläggas att fråga väckts bl. a. om en förlängning av tiden för inbetalning av mervärdeskatt vid import. Denna och vissa andra frågor beträffande mervärdeskattens tillämpning på importen avser jag ta upp i särskild ordning.

Mervärdeskatten

Beträffande mervärdeskatten som beskattningsform och den allmänna utformningen av den mervärdeskatt som vid årsskiftet avlöser den allmänna varuskatten kan jag hänvisa till mervärdeskattepropositionen och utskottsbetänkandet över denna. I det följande lämnas en närmare redogörelse för skattens utformning i de delar som berörs av den verkställda översynen. Jag vill därför här endast tillägga, att mervärdeskatten är en omsättningskatt som utgår på i princip varje yrkesmässig omsättning av skattepliktiga objekt och prestationer inom landet. Skatt utgår således oavsett vem kunden är och oberoende av ändamålet med förvärvet. Därmed omspannar skatten samtliga led i produktions- och distributionskedjan och dessutom olika servicenäringar för såväl allmänheten som näringslivet. Skatt utgår därjämte på importen.

Det karaktäristiska för mervärdeskatten är emellertid att varje omsättning endast skall medföra en effektiv beskattning motsvarande den värdeökning (det mervärde) som uppkommer genom bearbetning, hantering eller annan åtgärd hos den skattskyldige säljaren. Detta åstadkoms genom en i redovisningssystemet för skatten inbyggd avdragsrätt. Liksom i fråga om den allmänna varuskatten skall mervärdeskatt redovisas till staten på grundval av deklaration för bestämda redovisningsperioder. I varje sådan

redovisning får den skattskyldige från skatten på egen omsättning (s. k. utgående skatt) göra avdrag för den skatt han under perioden erlagt till eller påförts av sina leverantörer för inköp m. m. för den skattepliktiga verksamheten (s. k. ingående skatt). Vad som skall betalas till staten utgör således endast skillnaden mellan utgående och ingående skatt under varje redovisningsperiod.

Med några speciella inskränkningar omfattar avdragsrätten all ingående skatt på anskaffningar och kostnader för verksamhet som omfattas av skattskyldighet till mervärdeskatt. Genom denna generella avdragsrätt medför mervärdeskatten i princip inga dubbelbeskattnings effekter till skillnad mot den allmänna varuskatten. Mervärdeskatten får därmed karaktär av en renodlad konsumtions skatt som därtill verkar neutralt i såväl konsumtions- som konkurrenshänseende. Genom att även importen beskattas och restitution utgår när avdragsrätten inte erbjuder en automatisk avlyftning av ingående skatt, gäller skattens neutrala verkan både nationellt och internationellt.

Beskattningsområdet för mervärdeskatten sammanfaller i väsentliga delar med vad som nu omfattas av den allmänna varuskatten. Vissa utvidgningar av skatteplikten har dock skett men dessa är i första hand betingade av mervärdeskatteprincipen som sådan. För konsumenterna medför omläggningen en endast obetydligt vidgad faktisk beskattning. Detta följer också av att mervärdeskatten är av samma höjd som den allmänna varuskatten. Skattesatsen är således 10 % och beskattningsvärdet utgöres av vederlaget inklusive skatt. Särskilda reduceringsregler gäller dessutom för att mervärdeskatten inte skall medföra en skärpt konsumtionsbeskattning i vad avser monteringsfärdiga hus eller servering eller på grund av den av tekniska skäl nytillkomna beskattningen av vissa byggnader och av byggnadsentreprenader och andra arbeten på fastighet. Skatten utgår här på endast 60 % av vederlaget inklusive skatt. För gatuarbeten och andra liknande entreprenadarbeten samt för arkitekttjänster o. d. utgår skatten på endast 20 % av vederlagt inklusive skatt. Den nämnda 60-procentsregeln gäller även för den nytillkomna beskattningen av hotellrum.

För mervärdeskatten gäller i stort sett samma registrerings- och deklara- tionsförfarande som för den allmänna varuskatten. Dock skall den löpande redovisningen av mervärdeskatt inte följas av någon årlig taxering som fallet är beträffande den allmänna varuskatten. Varje mervärdeskatteredovisning är en definitiv redovisning för slutlig skatt och i stället för taxering gäller ett förfarande med fastställelse av skatt i stil med vad som tillämpas för punktskatterna enligt förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

I anslutning till denna översiktliga redogörelse för mervärdeskatten vill jag tillägga följande innan jag övergår till att redovisa resultatet av den gjorda översynen.

Med stöd av punkt 3 av övergångsbestämmelserna till MF har bestämmelser meddelats om rätt för byggnadsföretagare och andra som utför arbeten på fastighet att i redovisningen för mervärdeskatt göra särskilt avdrag för allmän varuskatt som belastar inneliggande lager av byggnadsmaterial o. d. per den 31 december 1968. En sådan avdragsrätt har betingats av att dubbelbeskattningseffekter annars skulle uppkomma genom att byggnadsentreprenader och andra arbeten på fastighet inrymts under mervärdeskatten. Bestämmelserna återfinns i kungörelsen den 29 augusti 1968 (nr 474) om rätt i vissa fall att avdraga allmän varuskatt. De har utformats i enlighet med de riktlinjer som angavs i mervärdeskattepropositionen (s. 165). Det har dock varit möjligt att förenkla det praktiska förfarandet till fördel för såväl de skattskyldiga som beskattningsmyndigheten.

Skattskyldighetsfrågor

De allmänna reglerna om skattskyldighet till mervärdeskatt står i nära överensstämmelse med de regler, som gäller för den allmänna varuskatten. Även om mervärdeskatteprincipen som sådan krävt särskilda beaktanden gäller för mervärdeskatten liksom för den allmänna varuskatten den grundregeln, att skattskyldighet åvilar den som yrkesmässigt omsätter skattepliktiga objekt och tjänster. Yrkesmässighet föreligger om verksamheten enligt kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370) är att hänföra till förvärvskällan rörelse eller jordbruksfastighet. Även annan verksamhet omfattas emellertid av skattskyldigheten, om skattepliktig omsättning sker i konkurrens med näringsidkare. Under sådana förhållanden föreligger skattskyldighet även för stat och kommun. Härvid gäller dock, att verksamhet som staten eller kommun bedriver för att uteslutande tillgodose egna behov räknas som yrkesmässig endast när den bedrivs i bolagsform eller liknande. Detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för verksamhet som avser visst gemensamt ändamål. Tillgodoser verksamhet som nu nämnts inte uteslutande egna behov räknas dock verksamheten som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. Skattskyldighet föreligger således i princip för den utåtriktade delen av verksamheten.

Bevillningsutskottet uttalade i sitt av riksdagen godkända betänkande, att sistnämnda inskränkning i friheten från skattskyldighet för statlig och kommunal verksamhet borde begränsa den kritik som framförts mot att skattens utformning i denna del ej tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet i beskattningen. Enligt utskottets mening borde dock skatt utgå på alla statliga transporttjänster för att inte — såsom påvisats i ett par motioner — resultatet exempelvis skulle bli att SJ:s transporter för domänverkets räkning blir skattefria.

Departementschefen. Även om just nämnda transporter torde vara av sådan art att en beskattning elimineras genom avdragsrätten i mervärdeskatte-systemet och transportererna således i realiteten blir skattefria, anser jag det i princip riktigt att skatt skall utgå på alla godstransporter på järnväg inom landet. Någon annan skattefrihet bör inte gälla än den som föreskrivits för direkta transporter till och från utlandet. Jag delar således utskottets uppfattning att skatt skall utgå på godstransporter, som SJ utför åt statliga befraktare. Detsamma bör gälla i fråga om postverkets godsbefordran i diligensrörelsen och verkets befordran av postpaket och gruppkorband.

Jag föreslår att punkten 1 av anvisningarna till 2 § MF kompletteras med bestämmelser om skattskyldighet i dessa fall.

Skattepliktsfrågor

Skatteplikten till mervärdeskatt omfattar varor, tjänster och byggnader. För varor och tjänster gäller en i hög grad generell skatteplikt. Beskattningen av byggnader är begränsad till sådana som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse. Denna beskattning är helt betingad av att byggnadsentreprenader och andra arbeten avseende fastighet inrymts under mervärdeskatten. De ändringsförslag som behandlas i det följande berör endast skatteplikten för varor och tjänster. Jag vill dock framhålla att skatteplikten för byggnader gäller endast byggnadsföretagens avsaluproduktion dvs. sådana byggnader som en byggnadsföretagare uppför i egen regi för försäljning. Skatt som utgått vid inköp av byggnadsmaterial och annat för sådana byggnader har företagaren lyft av i sin mervärdeskatteredovisning genom avdragsrätten redan i samband med inköpen. Det är därför nödvändigt att ta de färdiga byggnaderna till beskattning för att få till stånd en effektiv beskattning likvärdig den som träffar byggnadsentreprenaderna. Med lagertillgång i byggnadsrörelse förstås därför endast nu nämnda slag av byggnader. Hit räknas däremot inte byggnader som en byggnadsföretagare förvärvat för att åter sälja i befintligt eller upprustat skick. Sådan byggnad är att hänföra till en av byggnadsföretagaren bedriven verksamhet med handel av byggnader. Enligt MF:s bestämmelser skall därför skatt på mervärde som tillförts sådan byggnad genom reparation, underhåll eller annan åtgärd från byggnadsföretagarens sida utgå enligt reglerna om uttag av vara ur rörelse för konsumtionsändamål eller jämförligt ändamål. Försäljningen av sådan byggnad är således ej skattepliktig för byggnadsföretagaren.

Varubeskattningen

Med vissa särskilt angivna undantag är alla varor skattepliktiga till mervärdeskatt. Med varor likställs sådana nyttigheter som gas och värme samt växande skog, odling och annan växtlighet. Som omsättning av vara betrak-

tas vidare upplåtelse av avverkningsrätt och vissa andra upplåtelser av rättigheter.

Undantagen från skatteplikten för varor överensstämmer i väsentliga delar med de undantag som gäller från allmän varuskatt. Från mervärdeskatten har således undantagits vissa fartyg och luftfartyg, viss krigsmateriel till staten, vissa läkemedel, elkraft och fossila bränslen, allmänna nyhetstidningar och vissa andra publikationer, vissa konstverk samt vissa importvaror. Undantagsbestämmelserna avviker dock i vissa hänseenden från vad som gäller för den allmänna varuskatten. Härjämte gäller undantag från skatteplikt för bl. a. vatten från vattenverk samt för varulager, inventarier och andra tillgångar, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten, fusion eller liknande förfarande. Allmänt kan sägas att det varit en strävan vid utformningen av mervärdeskatten att begränsa undantagen. Jag vill i detta sammanhang också erinra om att bevillningsutskottet i sitt betänkande över mervärdeskattepropositionen särskilt understryker vikten av att ansträngningar görs för att komplettera skattesystemet med utgångspunkt från principen att skatten bör ha generell karaktär. Då erfarenheterna från den allmänna varuskatten klart visar att undantag föder nya undantag, är det enligt utskottet av vikt att man beträffande mervärdeskatten inriktar ansträngningarna på att avveckla undantagen.

Beträffande skatteplikten på varuområdet är det endast reglerna rörande beskattningen av fartyg och luftfartyg, bränslen, utländska publikationer och konstverk som föranlett ytterligare överväganden.

1. Fartyg och luftfartyg m. m. Enligt 8 § 1 MF gäller undantag från skatteplikt för fartyg för yrkesmässigt fiske, bogserbåtar, vissa livräddningskryssare, andra fartyg med en nettodräktighet av minst 20 registerton, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt för delar, tillbehör och utrustning till sådant från skatteplikt undantaget fartyg eller luftfartyg, när varan säljs till farkostens ägare eller införs till landet för hans räkning.

Undantaget för fiskefartyg gäller oavsett om fartyget är särskilt anordnat för fiske eller ej. Detta är en utvidgning av skattefriheten jämfört med varuskatten. Å andra sidan gäller generell frihet från sådan skatt för luftfartyg, medan undantaget från mervärdeskatt är begränsat till luftfartyg för yrkesmässig trafik.

Denna utformning av undantagsreglerna överensstämmer med vad som föreslogs i propositionen. Vid riksdagsbehandlingen av denna förelägg emellertid motionsförslag (I: 931 och II: 1186) om att undantaget för fartyg om minst 20 nettoregisterton inte borde gälla luftfartyg och att inget undantag borde göras för delar, tillbehör eller utrustning till skattefria fartyg. Härom uttalade bevillningsutskottet följande.

Utskottet delar motionärernas uppfattning att undantaget för fartyg i princip bör ha samma begränsning som föreslås gälla i fråga om luftfartyg,

nämmligen att det är avsett för yrkesmässig gods- eller personbefordran. I fråga om delar, tillbehör eller utrustning kan olika tekniska synpunkter anläggas och utskottet finner i likhet med motionärerna att begreppet utrustning inte är klart avgränsat. Utskottet förordar därför att denna fråga tas upp till förnyad prövning i samråd med de berörda parterna och att det förslag som kan föranledas härav framläggs till höstriksdagen.

Undantagsbestämmelserna för luftfartyg har tagits upp i skrivelse till finansdepartementet från *Svenska privat- och affärsflygföreningen* i egenkap av företrädare för det s. k. allmänflyget. Föreningen framhåller, att allmänflyget i dag är ett betydelsefullt trafikredskap och att ett utvecklat allmänflyg innebär både direkta och indirekta vinster för staten. Flygplanen inom allmänna flyget används för pilotutbildning och fyller i detta hänseende en viktig funktion. Då allmänflyget redan genom höjda landningsavgifter drabbats av en väsentlig kostnadsökning skulle en mervärdeskatt på flygplanen ytterligare försämra de ekonomiska förutsättningarna. Under påpekande dessutom av vissa tillämpningsfrågor, bl. a. beträffande internationella flygresor och beskattningen vid uthyrning vari ingår även drivmedel och försäkring, föreslår föreningen undantag från skatteplikt för alla luftfartyg.

Departementschefen. Undantaget från skatteplikt för andra fartyg än fiskefartyg, bogserbåtar och livräddningskryssare gäller under förutsättning att nettodräktigheten för fartyget är minst 20 registerton. Fritidsbåtar, nöjesbåtar och s. k. lustfartyg faller normalt under denna gräns och är således skattepliktiga. Jag håller emellertid med om att det saknas motiv för skattefrihet för sådana fartyg med nettodräktighet över 20 registerton. Om såsom utskottet uttalat skattefriheten begränsas till fartyg som är avsett att användas för yrkesmässig gods- eller personbefordran skulle större nöjesbåtar falla utanför skattefriheten. Följden kan visserligen bli att även nyttoåtar därmed skulle bli beskattade, men då bör beaktas att avdragsrätten för ingående skatt eliminerar en skattebelastning när fartyget används i verksamhet som omfattas av skattskyldighet till mervärdeskatt. Jag föreslår således att undantaget för nu aktuella fartyg begränsas till sådana som är avsedda för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

Undantaget för delar, tillbehör och utrustning till skattefritt fartyg bygger på vad som gäller för den allmänna varuskatten. I varuskattepropositionen 1959: 162 uttalades att skattefriheten för fartyg skulle anses omfatta även reservdelar, fast inredning o. d. men inte lösa inventarier, förbrukningsartiklar och liknande. På grundval härav har riksskattenämnden meddelat särskilda anvisningar i frågan. Härav framgår att friheten från allmän varuskatt omfattar inredning för fartygets framdrivande och handhavande, fasta anordningar för besättnings och passagerares vistande ombord, föremål som har samband med fartygets sjövärdighet, navigation och säkerhet samt re-

servdelar och material för fartygets underhåll och reparation. Andra inventarier och utrustningsdetaljer anses inte som skattefria fartygstillbehör. Ej heller omfattar skattefriheten proviant och andra förbrukningsartiklar eller fiskredskap till fiskefartyg.

Härtill kommer emellertid att försäljning av varor för bruk på fartyg i utrikestrafik anses som export i såväl varuskattehänseende som mervärdeskattehanseende. Proviant och andra förbrukningsartiklar liksom utrustning som ej utgör skattefritt fartygstillbehör, kan således säljas skattefritt till fartyg som går i utrikes trafik. Denna skattefrihet för utrustning till fartyg gäller även vid leverans från varv av fartyg avsett att användas i utrikes trafik.

Undantagsbestämmelserna för mervärdeskatten står i nära överensstämmelse med nu redovisade regler för den allmänna varuskatten. Det är dock att märka att undantaget gäller endast vid försäljning till eller import av den skattefria farkostens ägare. En viss utvidgning innebär undantaget från mervärdeskatt genom att det även omfattar utrustning till skattefritt fartyg. Genom detta undantag uppnås, att skattefrihet föreligger för hela leveransen av fartyg från varv, dvs. inte endast för själva fartyget med dess fasta inredning utan även för andra fartygstillbehör, lös inredning och annan utrustning för fartyget. Man vinner således att någon uppdelning på skattepliktig och skattefri leverans ej behöver ske. Man undgår dessutom en bedömning av rätten till total skattefrihet för fartyg, som är avsedda för användning i utrikes trafik. Reglerna medför en enhetlig behandling av alla fartygsleveranser från de svenska varven. Samma skattefrihet föreligger för svenska och utländska fartygsbeställningar. Med hänsyn härtill och då man från varvsindustrins sida inte haft något att erinra mot utformningen av undantagsbestämmelserna föreslår jag ingen ändring. Jag vill dock tillägga att undantaget för utrustning endast avser utrustningsvaror till själva fartyget, t. ex. lös inredning för passagerares och besättnings behov, men inte exempelvis proviant e. d. För sådana varor bör gälla att skattefrihet föreligger endast vid försäljning till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i enlighet med vad som gäller för den allmänna varuskatten.

Vad nu sagts beträffande delar, tillbehör och utrustning till skattefritt fartyg bör även gälla i fråga om luftfartyg. Skattefriheten för luftfartygen gäller endast sådana, som används för yrkesmässig trafik och överensstämmer därmed med vad som föreslås för fartyg över 20 nettoregister-ton. Allmänflygets branschorganisation föreslår emellertid generell skattefrihet för luftfartyg.

Att allmänflyget gör en samhällelig insats skall inte förnekas. Varken detta eller den fördyrande verkan, som mervärdeskatten skulle medföra för allmänflyget, utgör emellertid enligt min mening tillräckliga skäl för en utvidgad skattefrihet. Lika starka skäl torde kunna åberopas för undantag från mervärdeskatt på andra områden. Det bör vidare beaktas att företag

som har egna flygplan kan avlyfta skatten på sina inköp och kostnader enligt de allmänna avdragsreglerna. Detta innebär en förmånligare behandling av företagens flygplansinköp än av företagens inköp av personbilar, för vilka ingen avdragsrätt föreligger. Jag föreslår dock inte att avdragsreglerna nu skall ändras så att avdragsrätt vägras företagens flygplansanskaffningar.

Beträffande skattens tillämpning på allmänflyget får här liksom på andra områden gälla de allmänna reglerna med avseende på skattskyldighet, skatteplikt och beskattningsvärde. Vid behov ankommer det på riksskattenämnden att meddela kompletterande anvisningar, t. ex. beträffande flygklubbarnas skattskyldighet för uthyrning av plan och beskattningsvärdets bestämmande när vederlaget för uthyrning omfattar även bränslen. Här kan erinras om att, om gemensamt vederlag utgår för både skattepliktig och ej skattepliktig transaktion, vederlaget får uppdelas efter skälig grund.

Under hänvisning till vad nu anförts föreslår jag ingen ändring beträffande undantagsreglerna för luftfartyg.

2. *Bränslen m. m.* Enligt 8 § 4 MF gäller undantag från skatteplikt för elkraft, värme, gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring. Undantaget omfattar dock ej ved, torv, fotogen eller T-sprit och ej heller gas eller annat bränsle, när varan med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara. Dessa undantagsbestämmelser har tillkommit för att ingen mervärdeskatt skall utgå för nyttigheter som omfattas av den allmänna energiskatten. Syftet är således att undanröja en dubbelbeskattning på detta område.

I en till finansdepartementet inkommen skrivelse från *Svenska Petroleuminstitutet* framhålls, att utformningen av undantagsbestämmelserna i förening med reglerna om en i princip generell importbeskattning medför att mervärdeskatt skall utgå på den råolja, som de inom landet verksamma oljeraffinaderierna inför för tillverkning av bensin, eldningsolja, fotogen, asfalt m. m. Detsamma gäller beträffande den gasbensin, som importeras av Svenska Esso AB för användning som råvara vid bolagets anläggning i Stenungsund för framställning av produkter som i huvudsak är undantagna från mervärdeskatt. Även om skatten på import av dessa varor elimineras genom avdragsrätten i mervärdeskattesystemet anser institutet skäl talar för att denna import befrias från skatt, t. ex. genom ett uttryckligt undantag för import av råolja och gasbensin.

Departementschefen. Det förhållandet att en väsentlig del av produktionen hos de inom landet verksamma oljeraffinaderierna och petrokemiska industrierna består i varor, som är undantagna från mervärdeskatt, kan enligt min mening inte ges sådan betydelse att skattefrihet för företagens råvaruförsörjning är motiverad. Samma förhållande skulle kunna åberopas av exportörer och andra som omsätter skattefria varor och där skattefrihet i

så fall skulle med lika stort berättigande kunna krävas inte endast för importerade varor utan även för inköp inom landet. Då avdragsrätt för ingående skatt föreligger är det här inte fråga om någon dubbelbeskattning.

Institutets hemställan föranleder ingen åtgärd från min sida.

3. *Utländska publikationer.* Enligt 8 § 5 och 6 MF gäller undantag från skatteplikt för allmänna nyhetstidningar och medlemsblad samt för periodiska publikationer som utgör organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda vanföra eller arbetshindrade medlemmar. Enligt 8 § 7 är vidare personaltidningar, program och kataloger undantagna från skatteplikt under vissa förutsättningar. Undantagen gäller i princip såväl svenska som utländska publikationer.

Utänför undantagsbestämmelserna faller veckotidningar och andra tidskrifter av förströelsekaraktär men också exempelvis vetenskapliga publikationer. Skatteplikten på detta område omfattar både svenska och utländska publikationer.

I skrivelse till finansdepartementet har *Svenska bokhandlareföreningen* framhållit, att den i princip generella mervärdebeskattningen av importen kommer att medföra avsevärda olägenheter i fråga om sådana böcker och tidskrifter som inkommer till landet som korsbandsförsändelser. Det rör sig här om ett mycket stort antal försändelser. En beskattning i samband med införseln av varje införd vara måste enligt föreningen medföra stora problem för beskattningsmyndigheten och man har att räkna med förseningar i leveranserna på grund av beskattningen. Ett annat system för beskattningen måste därför komma till stånd.

Departementschefen. De av föreningen påtalade olägenheterna beträffande uttagande av mervärdeskatt vid import av böcker kan, enligt vad jag erfarit, undanröjas på ett tillfredsställande sätt inom ramen för gällande bestämmelser för uppbörd av tull och andra införselavgifter. Någon ändring av importbestämmelserna med avseende på böcker behövs därför inte.

Beträffande beskattningen av tidskrifter är frågan mera komplicerad. Utländska tidskrifter kan köpas som lösnummer i den allmänna handeln. Denna försäljning har föregåtts av import av den för omsättning inom landet avsedda upplagan. Några speciella problem att upprätthålla en beskattning i detta fall av både importen och återförsäljningen synes inte föreligga. Man kan emellertid även prenumerera på utländska publikationer, varvid prenumeranten erhåller varje exemplar av tidskriften som korsbandsförsändelse från utgivaren. Det är då fråga om import av skattepliktig vara för vilken importbestämmelserna skall tillämpas. Själva prenumerationen kan ske antingen direkt hos den utländske utgivaren eller hos ett ombud för honom i utlandet eller också hos ett ombud i Sverige, t. ex. bokhandlare. I

det senare fallet kan ombudet i och med att han mottar prenumerationsavgiften komma att betraktas som säljare i mervärdeskattehänseende. Prenumerationsavgiften utgör då skattepliktig omsättning för honom. När prenumerationsexemplaren sedan inkommer till prenumeranten skulle det bli fråga om en vara som redan beskattats och som således inte bör bli föremål för ytterligare beskattning vid importtillfället. Vid prenumerations genom betalning direkt till utgivaren eller ombud för denne i utlandet blir ingen beskattning av prenumerationsavgiften aktuell. När exemplaren inkommer direkt till prenumeranten är det därför en inte redan skattebelagd vara som införs och skatt skall då tas ut vid varje importtillfälle. Värdet av ett enda exemplar torde emellertid många gånger vara så lågt, att någon skattedebitering inte skulle ske enligt de allmänna regler som gäller för uttagande av tull och annan indirekt skatt vid gränsen. Man skulle därmed nå fördelar genom att ordna sin prenumerations i utlandet i stället för att anlita ett ombud här i landet.

Enligt det anförda talar både praktiska och konkurrensmässiga skäl för en ändring av MF:s bestämmelser beträffande utländska tidskrifter, som inkommer som prenumerationsexemplar. I allt väsentligt torde olägenheterna undanröjas om särskilt undantag görs för förmedling av prenumerations på utländsk periodisk publikation här i landet och för införsel till landet av sådan publikation för prenumerants räkning. Jag föreslår att bestämmelser av angiven innebörd införs i 8 § MF.

4. *Konstverk.* Enligt 8 § MF gäller undantag från skatteplikt för konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01—99.03, när konstverket säljs av upphovsmannen på annat sätt än butiksmässigt eller i samband med utställning eller när det tas ut eller införs till landet av honom eller för hans räkning. Detta innebär i stort sett samma undantag, som i varuskattehänseende gäller för konstnärs försäljning av egna målningar, litografier, etsningar och liknande samt skulpturer. Vid utskottsbehandlingen av mervärdeskatten förelåg ett flertal motionsyrkanden om en vidgad skattefrihet för konstverk (I: 904 och 934; II: 1169 och 1185). I utskottsbehandlingen konstateras att frågan om konstverkens beskattning varit föremål för motioner, överläggningar, utredningar och debatter i en omfattning som inte står i proportion till frågans vikt. Mot den uppfattning som kommit till uttryck i de nämnda bestämmelserna, nämligen att konstverken i princip bör behandlas som andra varor, har stått meningen om en gynnsammare behandling utifrån mera kulturpolitiska bedömningar. Det framhålls vidare att det inom utskottet rått delade meningar om beskattningen av konst, varvid också framhållits att utformningen av reglerna kunde medföra tolkningsproblem, bl. a. beträffande innebörden av begreppet försäljning under butiksmässiga former.

Dessa förhållanden föranledde bevillningsutskottet att förordna förtydligan-

de anvisningar beträffande undantaget för konstverk samt ytterligare överväganden rörande beskattningens utformning och omfattning.

Departementschefen. Jag har tidigare i olika sammanhang framhållit, att konstverk i princip bör behandlas på samma sätt som andra varor i system som bygger på en generell indirekt beskattning. Av hänsyn till den reguljära konsthandeln borde inget undantag göras för konstnärernas försäljningar av egna verk. När det likväl i mervärdeskattepropositionen föreslogs undantag från skatteplikt på denna punkt var det främst betingat av att motsvarande undantag redan gäller i varuskattehänseende men också av att skatt skulle utgå vid försäljningar på sätt som står den reguljära konsthandeln nära, dvs. vid butiksmässig försäljning och vid försäljning i samband med utställning. Denna principiella utformning har utskottet i sitt av riksdagen godkända betänkande inte vänt sig mot utan endast förordat förtydligande anvisningar samt ytterligare överväganden om beskattningens omfattning och utformning. Detta uttalande har jag bedömt gälla en enbart skatteteknisk översyn och ett närmare klarläggande av vad som är att anse som sådan butiksmässig försäljning och sådan försäljning i samband med utställning, som bör föranleda skattskyldighet till mervärdeskatt för konstnären.

Enligt de redan gällande bestämmelserna föreligger skattefrihet när försäljning sker till köpare som antingen uppsöker konstnären i hans ateljé eller uppsöks av konstnären. Jag vill emellertid gå längre och förklara att all försäljning i konstnärens ateljé bör vara skattefri. Detta bör gälla även om försäljningen sker i samband med en i ateljén anordnad utställning till vilken allmänheten har tillträde. Detsamma bör gälla vid försäljning i konstnärens bostad. Butiksmässig försäljning bör anses föreligga endast om konstnären säljer egna verk i särskild lokal som är fristående från både ateljén och bostaden och som dessutom stadigvarande används för detta ändamål. Sådan försäljningsverksamhet kan rimligen inte behandlas på annat sätt än reguljär konsthandel.

Vid en sådan avgränsning av begreppet butiksmässig försäljning synes det emellertid rimligt med frihet från skattskyldighet i vissa fall av försäljningar även utanför ateljén eller bostaden. Jag avser det fall då konstnären för kortare tid förhyr en lokal och i denna anordnar en utställning av egna verk för försäljning. Om han själv svarar för arrangemanget, själv omhänderhar försäljningen och således själv uppbär likviden av köparna föreligger enligt min mening skäl för att likställa försäljningen med skattefri försäljning från ateljé. Sker försäljning i samband med utställning under andra former eller villkor bör skatt i princip utgå.

En utformning av beskattningen enligt dessa principer innebär viss utvidgning av skattefriheten för konstnärernas försäljning av egna verk. Man tillgodoser dock kravet på en beskattning när försäljning sker under former som är att jämställa med reguljär konsthandel. För åtskilliga konst-

närer torde emellertid följderna i praktiken bli att någon skattskyldighet aldrig uppkommer. Detta motiveras enligt min mening, att konstnärerna inte ges någon rätt till avdrag för ingående skatt.

Enligt de allmänna reglerna föreligger skattskyldighet för kommissionärer och andra ombud, som uppträder som säljare och uppbär likviden av köparen. I enlighet härmed föreligger skattskyldighet för konsthandlare, som på uppdrag säljer en konstnärs alster. Enligt samma regler uppkommer skattskyldighet för den som anordnar utställning och därvid har rätt att för konstnärens räkning försälja utställda verk. Detta gäller under förutsättning att verksamheten är att anse som yrkesmässig. I mervärdeskattehänseende är en skattepliktig försäljning genom ombud samtidigt en försäljning från huvudmannen. Om en konstnär försäljer egna verk genom ombud på sätt som nyss nämnts anser jag dock det bör räcka med att endast ombuds försäljningen beskattas. Skattskyldighet för ombudet bör således inte leda till skattskyldighet också för konstnären på grundval av den avräkning som sker mellan parterna.

Jag förordar att beskattningen på denna punkt utformas i enlighet med vad jag nu anfört. Detta kräver vissa ändringar av såväl undantagsbestämmelserna som reglerna om avdragsrätt. Vid behov får det ankomma på riksskattenämnden att meddela kompletterande anvisningar för skattens tillämpning enligt de angivna riktlinjerna.

Tjänstebeskattningen

Skatteplikten för tjänster har utökats väsentligt i jämförelse med vad som gäller för den allmänna varuskatten. Detta har dock varit betingat mera av mervärdeskatteprincipen som sådan än av en strävan att åstadkomma en ökad konsumtionsbeskattning. Till väsentlig del gäller det utvidgade beskattningsområdet tjänster, som berör näringslivet. I viss mån berörs även konsumtionen av det vidgade beskattningsområdet. Genom de särskilda reduceringsreglerna begränsas dock skattens effekt. I vissa delar sker detta på ett sätt som kan beräknas helt undanröja en skärpt konsumtionsbeskattning.

Beträffande beskattningsområdets omfattning kan först nämnas att den skatteplikt som i varuskattehänseende gäller för tjänster på skattepliktiga varor överförts på mervärdeskatten med vissa kompletteringar. Därutöver har skatteplikt tillkommit för arbeten med avseende på mark, växande skog, odling och annan växtlighet samt för byggnadsentreprenader och andra arbeten på byggnad eller fastighet, härunder inbegripet arkitekttjänster. Vidare har skatteplikt införts för varutransporter, rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamhet, automatisk databehandling och annonsering. Slutligen omfattar skatteplikten reklamtjänster och skrivbyråernas tjänster. Vissa speciella inskränkningar gäller i denna skatteplikt,

bl. a. för vad som kan kallas exporttjänster, för internationella varutransporter och för vissa annonser för utländska annonsörer.

Medan skatteplikten för varor utformats som en generell skatteplikt med specificerade undantag har skatteplikten för tjänster utformats med direkt angivande av de prestationer som omfattas av skatten och av de inskränkningar som gjorts i denna beskattning.

De skattepliktsfrågor som behandlas i det följande gäller skatteplikten för reklam, automatisk databehandling, transporter samt tjänster med anknytning till mark och jordbruk. Såvitt gäller sistnämnda tjänster och automatisk databehandling är det riksdagsbehandlingen av mervärdeskattepropositionen som föranlett den i det följande redovisade översynen av bestämmelserna.

1. *Reklam.* Enligt 10 § 9 MF föreligger skatteplikt för i princip alla former av reklam, däri inbegripet annonsering. Med annonsering avses ackvisition och utformning av annons samt införande av annons, dvs. upplåtelse av annonsutrymme i tidning eller annan publikation eller i s. k. ljustidning. Undantag från skatteplikt gäller för införing av annons, som avser reklam för skattepliktig vara eller tjänst för utländsk annonsörs räkning. Motivet för detta undantag är att svensk annonsör visserligen får betala skatt på sina reklamannonser men att den skatten elimineras genom avdragsrätten i mervärdeskattesystemet. En utländsk annonsör, som inte är skattskyldig för verksamhet här i landet, har ingen möjlighet att på detta sätt eliminera en skatt på annonser i svenska annonsorgan. Genom undantaget blir utländska och svenska annonsörer likställda.

Från reklamhåll har påpekats att samma situation, som föranlett undantaget från beskattning av annonser för utländsk annonsörs räkning, kan uppkomma i fråga om annan reklam, bl. a. i samband med utställningar, mässor och liknande arrangemang. Det anses därför motiverat, att undantaget för annonser utsträcks till att gälla även andra former av reklam.

Departementschefen. Genom det speciella undantaget för annonser som införs för utländsk annonsörs räkning har på detta område skapats konkurrensneutralitet i beskattningen. Dubbelbeskattningseffekter undanröjs för inhemska och utländska varor som konkurrerar på den svenska marknaden. Det är viktigt, att denna neutralitet i beskattningen blir tillgodosedd även på andra områden. Förhållanden liknande dem, som föranlett det särskilda undantaget från skatt på annonser, föreligger i fråga om annan reklam än annonsreklam. Jag föreslår därför att undantaget utvidgas till att gälla även annan reklam för skattepliktiga varor och tjänster, som utförs för utländsk uppdragsgivares räkning. Undantaget bör gälla full-

ständig skattefrihet. En ändring i enlighet härmed föreslås av undantagsbestämmelserna i 11 § 5 MF.

2. *Automatisk databehandling.* Enligt 10 § 8 MF utgör automatisk databehandling skattepliktig tjänsteprestation. Motivet för denna skatteplikt har i första hand varit, att automatisk databehandling kräver ganska dyrbara anläggningar. Den ingående mervärdeskatten blir således betydande. Det har därför funnits särskild anledning att inrymma dessa tjänster under beskattningen för att eliminera dubbelbeskattningseffekter i mervärdeskatte-systemet.

Vid riksdagsbehandlingen av mervärdeskattepropositionen uppmärksammades emellertid att denna skatteplikt i vissa fall kan medföra en ojämn beskattning. Detta kom till uttryck i motionsyrkanden (I: 917 och II: 1179) om frihet från skattskyldighet till mervärdeskatt för sådana ekonomiska föreningar och aktiebolag som avses i 32 § tredje stycket sparbankslagen. Syftet med yrkandet var att från mervärdeskatt undanta datatjänster som Sparbankernas dataaktiebolag (Spadab) utför åt sparbankerna. Beträffande detta yrkande anförde bevillningsutskottet följande.

Utskottet anser det i likhet med motionärerna tveksamt om Spadabs verksamhet bör betraktas på samma sätt som verksamheten vid de företag som i övrigt säljer datatjänster. Å andra sidan talar vissa skäl för en beskattning. Vid jämförelse med affärsbankernas interna dataanläggningar bör inte förbises att Spadab får avdrag för all ingående skatt på investerings-sidan. Någon sådan avdragsrätt har inte bankerna i fråga om de interna anläggningarna. Ett försäkringsbolag, som köper datatjänster, får betala skatt på tjänsterna utan att ha möjlighet till skatteavlyftning. Utskottet finner med hänsyn härtill övervägande skäl tala mot undantag i förevarande fall. Då frågan är av ekonomisk vikt och inte närmare hunnit utredas vill utskottet emellertid förorda att den hänskjuts till Kungl. Maj:ts förnyade överväganden och eventuella förslag.

Skatteplikten för automatisk databehandling har även tagits upp av *Sveriges försäkringsbolags riksförbund* i skrivelse till finansdepartementet. Riksförbundet framhåller att gemensamma dataanläggningar används av bolagsgrupper och koncerner inom försäkringsområdet. Detta arrangemang har tillkommit för att utnyttja stordriftens fördelar men har också varit nödvändigt med hänsyn bl. a. till det förhållandet att livförsäkringsbolag och skadeförsäkringsbolag enligt lagen om försäkringsrörelse skall drivas separat. Med den utformning mervärdeskatten fått skulle skatt utgå på datatjänster som ett koncernföretag utför åt annat. Enligt riksförbundets mening strider detta mot mervärdeskattens principer och följderna skulle bli en betydande merkostnad för försäkringskoncernerna. Riksförbundet hemställer om sådan ändring av bestämmelserna att skatt ej skall utgå på datatjänster, som företag inom koncerner och jämförliga bildningar på försäkringsområdet utför åt försäkringsbolag inom intressegemenskapen.

Departementschefen. För mervärdeskatten gäller liksom för den allmänna varuskatten att skatteeffekten kan bli en annan om någon som ej är skattskyldig själv utför skattepliktiga prestationer än om utomstående företag anlitas härför. I förra fallet träffar skatten det material och andra anskaffningar som behövs för prestationernas utförande men inte arbetskostnaderna. I det senare fallet träffar skatten de betingade vederlagen, dvs. inklusive ersättningen för arbetskostnaderna, men mot detta står att all ingående skatt omfattas av avdragsrätten.

Vad nu sagts följer av skattens konstruktion och gäller generellt. Man har därför att räkna med att likartade förhållanden, som föranlett yrkandena om undantag från datatjänster, föreligger på andra områden. Ett undantag i dessa fall skulle därför kunna åberopas för ytterligare undantag. Jag är inte heller övertygad om att skillnaden i skatteeffekt är sådan, att den klart favoriserar databehandling i egen regi. Man bör beakta, vilket även kommit till uttryck i framställningen från försäkringsföretagens riksförbund, att de dataföretag som skapats som gemensamma serviceorgan har möjlighet att utnyttja stordriftens fördelar för en rationell och konkurrenskraftig verksamhet. Med hänsyn härtill och till avdragsrättens betydelse för de särskilda dataföretagen finner jag liksom utskottet att övervägande skäl talar mot de yrkade undantagen. Jag anser mig därför inte f. n. böra föreslå någon ändring av bestämmelserna på denna punkt.

I detta sammanhang vill jag i förtydligande syfte framhålla, att skatteplikten för automatisk databehandling bör gälla även förmedling av sådant arbete. Om således någon åtar sig ett uppdrag som avser automatisk databehandling, föreligger skatteplikt även om man för arbetets utförande anlitar ett fristående dataföretag.

3. Transporttjänster. Enligt 10 § 6 MF föreligger skatteplikt för transport av vara och förmedling av sådan tjänst. Från denna skatteplikt gäller vissa i 11 § angivna undantag, bl. a. för direkta transporter till och från utlandet (11 § 3). Som inledningsvis framhållits har vidare byggnadsentreprenader och andra arbeten på byggnad eller fastighet inrymts under mervärdeskatten. Skatteplikten på detta område omfattar dock inte rengöring eller renhållning.

Viss oklarhet synes råda beträffande omfattningen av skattefriheten för renhållning. Det har framhållits att gaturengöring, snöröjning, sophämtning o. d. i hög grad består av eller är förenad med transporttjänst. Tillämpningen av MF skulle därför, har det framhållits, försvåras väsentligt om inte transporterna i dessa fall innefattas under begreppet renhållning.

Departementschefen. De framförda synpunkterna förtjänar enligt min mening beaktande. Jag föreslår därför att 11 § 3 kompletteras med bestämmelser om att undantag från skatteplikt gäller för transport i samband med

renhållning och att det i anvisningarna till 11 § anges att med sådan transport förstås även bortforsling av sopor o. d. från fastighet på grundval av avtal som gäller inte endast ett tillfälligt transportuppdrag. Undantaget bör gälla även om bortforslingen sker i etapper, t. ex. med bil från fastighet till järnväg och därefter per järnväg till sopstation.

4. *Övriga tjänster.* Enligt 10 § 2 och 3 MF föreligger skatteplikt för tjänster avseende mark, växande skog, odling och annan växtlighet. Som skattepliktig tjänst på mark anges undersökning, planering, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrhning, dränering och utfyllning. Skatteplikten för tjänster på växande skog m. m. omfattar röjning, plantering, uppskattning, märkning, gödsling, beskärning, gallring, avverkning och växtskydd.

Vid riksdagsbehandlingen av mervärdeskattepropositionen förelåg motionsyrkanden (I: 919 och II: 1168) om en utvidgning av skatteplikten i nu aktuella delar till att gälla även jordbearbetning, ytbeläggning, sådd och skörd samt vidare att skatteplikt borde gälla för inseminering. Bevillningsutskottet uttalade med anledning härav följande.

Insemineringen kan ses som en varuförsäljning i kombination med transporttjänst, men utskottet vill på denna punkt inte göra något försök till tolkning utan förordar att frågan blir föremål för ytterligare överväganden och eventuella förtydliganden. Detsamma gäller tjänsterna jordbearbetning och ytbeläggning samt sådd och skörd. Syftet med författningsförslagens uppräknig av tjänster har såvitt utskottet kunnat finna varit att försöka täcka in alla tjänster inom exempelvis jordbruk och skogsbruk. Det kan emellertid ifrågasättas om avverkning av växtlighet är en lämplig beskrivning av skörd. I detta sammanhang kan även påpekas att det är oklart hur veterinärtjänsterna skall betraktas. Utskottet anser med hänsyn härtill viss omarbetning av bestämmningen av det skattepliktiga tjänsteområdet önskvärd. Förslag härom bör framläggas samtidigt med övriga av utskottet förordade ändringar.

Departementschefen. Som utskottet påpekat innebär den tillämpade lagstiftningstekniken beträffande beskattningsområdet för tjänster att skatteplikten är begränsad till de särskilt angivna prestationerna. Denna teknik har valts för att klarhet skall råda beträffande skattepliktens omfattning. Därvid har eftersträfvats att genom angivande av de skattepliktiga prestationerna nå en i praktiken generell skatteplikt i nu aktuella delar.

Av utskottsutlåtandet framgår emellertid att viss oklarhet likväl synes råda. Detta har föranlett yrkanden om en utvidgad skatteplikt, vilken också motiverats med att man därmed skulle undanröja svårigheter i skatteredovisningen. Förslag har framförts om skatteplikt även för sådana prestationer som jordbearbetning, ytbeläggning, sådd och skörd. Av dessa prestationer kan ingen tveksamhet råda om att skatteplikt föreligger för ytbeläggning, som ingår i anläggningsarbete enligt 10 § 4. Väg- och gatuarbeten utgör skattepliktiga entreprenadarbeten. Det torde också kunna hävdas

att annan form av ytbeläggning liksom jordbearbetning, sådd och skörd utgör tjänster som omfattas av bestämmelserna i deras nuvarande utformning. Men för att undanröja oklarhet har jag inget att erinra mot att 10 § 2 och 3 kompletteras i enlighet med motionsyrkandena.

Fråga har även uppkommit om skattens tillämpning på inseminering och veterinärtjänster. Levande djur utgör vara i mervärdeskattelhänseende och man skulle mot denna bakgrund kunna anse att det här är fråga om skattepliktiga leveranser och tjänster. För en sådan tolkning har också framhållits att man därmed skulle undanröja dubbelbeskattningseffekter för jordbruket. Beträffande inseminering kan detta enligt min mening utgöra bärande skäl för skatteplikt. Jag är mera tveksam om lika starka skäl föreligger för skatteplikt för veterinärtjänster. Dessa bör kunna ställas utanför mervärdeskatten utan att detta medför kumulativa skatteeffekter av betydelse. Jag förordar därför att tjänster, som tillhandahålls av veterinär, genom särskilt tillägg till 11 § undantas från skatteplikt. Seminverksamhet anser jag däremot böra inrymmas under beskattningen. Detta kan emellertid anses vara fallet redan på grundval av gällande bestämmelser och det bör utan författningsändring kunna fastslås av riksskattenämnden, eventuellt i form av en bindande förklaring.

Mervärdeskatt på begagnade personbilar

Liksom i fråga om den allmänna varuskatten utgår medvärdeskatt på såväl nya som begagnade varor. Ett särskilt undantag från allmän varuskatt gäller dock för begagnade personbilar. Denna inskränkning i beskattningen har inte getts formen av undantag från skatteplikt utan av frihet från skattskyldighet för handeln med begagnade personbilar. Då sådana fordon därmed utgör skattepliktiga varor utgår allmän varuskatt på t. ex. bilreparationer. Skattefriheten för begagnade personbilar tillkom under år 1960 efter den allmänna varuskattens införande. Den var motiverad av att en beskattning av den reguljära bilhandelns försäljningar kunde förväntas leda till inte endast en ökad privatförsäljning utan också en ökad svårkontrollerbar försäljning utanför den seriösa bilhandeln. För att kompensera inkomstbortfallet vid frihet från allmän varuskatt för handeln med begagnade personbilar höjdes samtidigt den s. k. bilaccisen.

I mervärdeskattepropositionen föreslogs att mervärdeskatten skulle omfatta även de begagnade personbilarna. Med hänsyn till de marknadsförhållanden, som motiverat undantaget från allmän varuskatt, föreslogs dock att skatt skulle utgå på endast 60 % av beskattningsvärdet, dvs. priset inklusive skatt. Denna reduceringsregel skulle enligt förslaget gälla även för byggnader och monteringsfärdiga hus samt för servering, rumsuthyrning, byggnadsentreprenader och andra arbeten på fastighet. För väg- och gatuarbeten och vissa andra liknande arbeten m. m. föreslogs dock att skatt skulle utgå

på endast 20 % av beskattningsvärdet. Dessa regler antogs av riksdagen och ingår således i MF.

I bevillningsutskottets betänkande konstateras att den föreslagna lösningen avviker från den lösning som föreslagits av utredningen angående indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter. Detta förslag gick ut på att avdrag skulle få göras för en beräknad ingående skatt på värdena av inbytt personbilar vid inbytestransaktioner gentemot privatpersoner och andra icke skattskyldiga. På så sätt skulle skatten på försäljningen av inbytesbilarna begränsas till det mervärde som tillförts fordonet i varje särskilt fall. I stället för denna lösning valdes en reducering av skatten på försäljningsvärdet enligt vad nyss anförts.

Mot de föreslagna reglerna har, framhåller utskottet, anförts kritik i både motioner och skrivelser från bilbranschens organisationer. Därvid har hävdats att reglerna leder till samma olägenheter som motiverade undantaget från allmän varuskatt. De begagnade personbilarna borde därför undantas från mervärdeskatt eller också borde den av utredningen föreslagna lösningen komma till användning. Utskottet anförde för egen del följande.

Utskottet vill inte bestrida att det kan finnas visst fog för de farhågor som uttalats om risker för snedvridning av bilhandeln och skattebortfall. Frågan är emellertid av så komplicerad natur att utskottet under den korta tid som stått till buds för behandling av propositionen inte kunnat finna någon lösning som helt tillgodoser både de skattetekniska och de statsfinansiella synpunkterna. Uppenbart är emellertid att varken ett undantag från skattskyldighet eller en fiktiv avdragsrätt kan leda till den beräknade inkomstökningen. Det finns därför anledning att närmare överväga om andra utvägar står öppna. Från allmänt skattemässiga synpunkter är det angeläget att en ekonomiskt så betydande marknad som handeln med begagnade bilar kommer med i ett mervärdeskattesystem. Med hänsyn härtill förordar utskottet ytterligare utredning och förslag i denna fråga.

Departementschefen. Jag kan först konstatera att frågan gäller endast mervärdeskattens tillämpning på begagnade personbilar. Beskattningen av andra begagnade motorfordon är inte aktuell i sammanhanget.

Utskottets uppfattning är att handeln med begagnade personbilar skall vara med i mervärdeskattesystemet men på ett sätt som bättre än den s. k. 60-procentregeln tillgodoser bilbranschens intressen utan att de statsfinansiella och de skattetekniska synpunkterna åsidosätts. En ändring av mervärdeskatten på denna punkt som undanröjer de befarade nackdelarna med en beskattning enligt 60-procentregeln kan inte åstadkommas utan att följden blir ett inkomstbortfall för staten av sådan storlek, att det måste kompenseras. Då det inte kan komma i fråga att i detta syfte utvidga beskattningsområdet för mervärdeskatten måste kompensationsfrågan lösas på annat sätt. Av de möjligheter som står till buds anser jag en höjning av den s. k. bilaccisen ligga närmast till hands och därtill vara mest välgrundad.

Den bästa lösningen för bilbranschens del bör vara att den frihet från

skattskyldighet för allmän varuskatt som gäller för handeln med begagnade personbilar och därmed likställda bilar överförs på mervärdeskatten. Jag har också kommit till den slutsatsen att det är på detta sätt som mervärdeskattefrågan bör lösas. Bilbranschen är av samma uppfattning. All försäljning av begagnade personbilar bör således vara fri från mervärdeskatt. Om emellertid sådan bil före försäljningen repareras eller upprustas genom säljarens försorg bör skatt utgå på vad som därvid nedlagts på bilen. Anlitar säljaren annan företagare för sådant arbete bör han därför inte ha rätt till avdrag för den ingående skatt som debiterats för arbetet. Utför säljaren arbetet själv i en av honom bedriven verkstadsrörelse, som ingår i verksamheten, bör skatt utgå på värdet av det material som tillförts bilen. Denna skatt får redovisas enligt reglerna om skattepliktigt uttag av vara ur rörelse. Omfattar verksamheten enbart försäljning av begagnade personbilar blir hela omsättningen skattefri och därmed bör ingen avdragsrätt för ingående skatt föreligga.

Jag föreslår ändring av bestämmelserna rörande mervärdeskattens tillämpning på handeln med begagnade personbilar i enlighet med det nu anförda. Detta medför ett inkomstbortfall av uppskattningsvis 100 milj. kr. för år räknat. För att i erforderlig utsträckning kompensera detta bortfall bör en höjning ske av skattesatserna för bilaccisen, som kan beräknas ge en intäktsökning av ca 80 milj. kr. Jag kommer senare att föreslå, att proposition om sådan ändring av bilaccisen skall avges till riksdagen.

Beskattningsvärde m. m.

Liksom i fråga om den allmänna varuskatten ingår skattens belopp i beskattningsvärdet för mervärdeskatten. Enligt anvisningarna till 14 § MF utgörs detta värde vid kontantaffärer av det vederlag inklusive skatt som kunden betalar. Vid kreditaffärer gäller som beskattningsvärde det pris inklusive skatt som överenskommits vid avtalets ingående enligt då utfärdad faktura eller annan handling. Vid beräkning av beskattningsvärde eller skattepliktig omsättning får avdrag ej göras för s. k. villkorliga rabatter, dvs. sådana rabatter som utgår om man betalar inom viss tid. Beträffande andra rabatter, t. ex. bonus, årsomsättningsrabatt eller kvantitetsrabatt som lämnas i efterhand, gäller att avdrag för den lämnade rabattförmånen får göras i mervärdeskatteredovisningen när förmånen lämnas under förutsättning att kreditnota utfärdas. Gäller förmånen leveranser eller motsvarande som omfattas av köparens rätt till avdrag för ingående skatt, skall köparen korrigera sin mervärdeskatteredovisning om han tidigare gjort avdrag för skatt enligt de fakturerade vederlagen.

I skrivelse till finansdepartementet framhåller *Sveriges Järnhandlareförbund*, att järnhandelns kunder i betydande omfattning utnyttjar möjligheten att få kassarabatt. Risk föreligger att man därvid kommer att beräkna

rabatten på bruttovederlaget och således även på mervärdeskattens belopp. Följden härav blir att säljaren får stå för viss del av skatten. Detta påkallar enligt förbundet en ändring av reglerna rörande de villkorliga rabatterna.

Departementschefen. I fråga om kreditaffärer är det av vikt att beskattningen anknyts till det pris man kommit överens om vid avtalets ingående enligt då utfärdad faktura. Om skattedebiteringen enligt fakturan anses som definitiv när man automatiskt en överensstämmelse mellan den skatt säljaren tar ut och erlägger till staten och den skatt som köparen får dra av i sin mervärdeskatteredovisning. Detta är betydelsefullt med hänsyn till att redovisning av mervärdeskatt kan ske antingen enligt den s. k. kontantmetoden eller enligt s. k. bokföringsmässiga grunder, dvs. på grundval av faktureringen. Tillämpar båda parterna bokföringsmässig redovisning av skatten bör det också te sig naturligt att fakturan upptar den definitiva skatten. Någon justering av parternas bokföring med anledning av utnyttjade kassarabatter behöver då inte ske. Ändring i efterhand av redan fullgjord redovisning för mervärdeskatt behöver inte heller ske utom när fråga är om en faktisk minskning av det fakturerade vederlaget i form av årsbonus eller liknande och minskningen av såväl vederlag som skatt grundas på en kreditnota.

Med hänsyn härtill är jag inte beredd att föreslå någon ändring beträffande de villkorliga rabatternas behandling i mervärdeskattelhänseende.

Faktureringsskyldigheten

Enligt 16 § MF skall skattskyldig utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje skattepliktig omsättning. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldigheten och för rätten till avdrag för ingående skatt. Bl. a. skall handlingen innehålla uppgift som identifierar köparen, transaktionens art och platsen för varas mottagande. Från denna faktureringskyldighet gäller undantag för detaljhandel och därmed jämförlig verksamhet och vidare för omsättning för vilken avräkningsnota upprättas av köparen.

Faktureringsskyldigheten har tillkommit av kontrollhänsyn och har särskild betydelse därigenom att yrkade avdrag för ingående skatt i princip skall styrkas av skattedebitering på faktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Härav följer att faktura med nyss nämnda uppgifter kan få utfärdas även av detaljhandlare, nämligen vid försäljning som medför avdragsrätt för köparen. Det kan vidare framhållas, att reglernas utformning medger valmöjlighet för de skattskyldiga att tillämpa antingen pris exklusive skatt med öppen skattedebitering eller pris inklusive skatt med särskilt angivande av skattens andel av detta pris i kronor och ören.

I en till finansdepartementet inkommen skrivelse från *Sveriges hotell-*

och restaurangförbund framhålls, att redovisningen av mervärdeskatt för hotellen och restaurangerna kompliceras av att omsättningsförhållandena inom branschen är sådana att skattedebitering både med och utan reducering blir vanlig. För hotellen tillkommer dessutom viss skattefri omsättning. Vidare måste uträkning och specificering av skatten ske under besvärliga förhållanden. Huvudproblemet är hur man skall kunna upprätthålla de krav som ställs på fakturering för gäster som betalar kontant och som har rätt till avdrag för den erlagda skatten. Hotellräkningar utfärdas ofta under svår tidspress och risk föreligger för att man skall få tillämpa någon form av preliminär debitering, som måste kompletteras i efterhand. Beträffande restaurangnotorna måste det ankomma på servitören att uträkna och anteckna skattebeloppen i samband med att notan färdigställs.

Enligt förbundets mening bör kravet på en beloppsmässig specificering av skatten kunna utgå och ersättas med ett tilltryck på räkningen eller notan vid det belopp som utgör beskattningsvärde, att häri ingår skatt med så och så många procent. Vidare bör kravet på uppgift om kundens namn kunna slopas i fråga om kontanta restaurangnotor. Även med dessa förenklingar bör kontrollsynpunkterna vara tillgodosedda.

Departementschefen. Även om jag har förståelse för de framförda synpunkterna ställer jag mig tveksam inför ett slopande av de allmänna kraven på dokumentation i fråga om omsättning, som medför avdragsrätt för ingående skatt. Särskilt i fråga om restaurangnotor för representation synes det motiverat att uppgiftsskyldigheten upprätthålls. Det kan t. o. m. ifrågasättas om inte speciella krav borde ställas på dokumentation för att avdragsrätt skall föreligga för sådana utgifter. Även om det på fakturan anges vilken skatteprocent som ingår i notans belopp föreligger enligt min mening större risker för att felaktiga avdrag görs än om skattens belopp anges. Risk föreligger för att avdrag görs med full i stället för reducerad skatt och att även påförd serveringsavgift inräknas i det avdragsgrundande beloppet. Jag är inte heller övertygad om att uträkningen och noteringen av skattens belopp blir mycket besvärligare inom hotell- och restaurangbranschen än på andra håll, t. ex. vid avdragsberättigande inköp i snabbköp och annan detaljhandel. Uppgift om kundens namn bör inte heller medföra större problem. Det bör ju vara i kundens intresse att lämna uppgiften för att få sin avdragsrätt. Klart är emellertid, att den som utfärdar notan måste kunna utgå från att riktig namnuppgift lämnats. Någon särskild kontroll härav kan inte krävas.

Min uppfattning är därför att man i fråga om hotell- och restaurangtjänster bör tillämpa de allmänna reglerna om faktureringskyldigheten. Jag är emellertid beredd att pröva frågan på nytt om erfarenheterna ger klart belägg för att det uppkommer praktiska olägenheter av en omfattning som

inte står i proportion till det värde som uppgiftsskyldigheten har från kontrollsynpunkt.

I detta sammanhang vill jag framhålla, att det inte kan uteslutas att erfarenheterna från skattens tillämpning kan ge anledning till avvikelser från de allmänna reglerna. Enligt 78 § MF gäller att närmare bestämmelser för tillämpningen av förordningen meddelas av Kungl. Maj:t. Med stöd av detta stadgande bör det vara möjligt för Kungl. Maj:t att vidtaga ändringar i förordningens bestämmelser för att snabbt underlätta tillämpningen när betydande praktiska fördelar står att vinna utan att avkall görs från mervärdesskatteprincipen. Jag vill erinra om att Kungl. Maj:t redan enligt förordningens bestämmelser kan förordna om frivilligt inträde i systemet och om ytterligare undantag från skatteplikt samt medge förlängd respittid för skattens redovisning.

Avdragsrätten

Skattskyldigs rätt till avdrag för ingående skatt i mervärdesskatteredovisningen gäller med några speciella inskränkningar all skatt som hänför sig till inköp m. m. för den skattepliktiga verksamheten. Föreligger skattskyldighet för blott en del av verksamheten gäller avdragsrätt endast för denna del. Avdrag får då göras genom en uppdelning av totala ingående skatten efter skälig grund. Är det endast en mindre del av verksamheten som är skattepliktig, får avdrag göras endast för ingående skatt på sådana inköp m. m. som helt faller på den skattepliktiga delen.

För att komma i åtnjutande av avdragsrätt och på så sätt kunna eliminera verkningarna av skatten på inköpen m. m. är även exportörer skattskyldiga. Detsamma gäller för företag, som tillhandahåller vissa från skatteplikt undantagna varor och tjänster som enligt MF skall vara fullständigt skattefria. Detta gäller bl. a. undantagen enligt 8 § 1—5 för fartyg, luftfartyg m. m., läkemedel, elkraft, värme och bränsle samt allmänna nyhetstidningar. Undantagen enligt 8 § 6 och 7 för medlemsblad och vissa andra publikationer gäller däremot endast publikationen som sådan. Någon avdragsrätt för ingående skatt tillkommer inte utgivaren.

I betänkandet över mervärdesskattepropositionen framhåller bevillningsutskottet, att övergången till mervärdesskatt för sistnämnda publikationer skulle medföra en ej avsedd skatteskärpning om inte kompletterande bestämmelser införs om rätt till avdrag för ingående skatt på papper m. m. för framställningen av sådana publikationer.

Departementschefen. Utgivare av medlemsblad eller andra i 8 § 6 angivna publikationer är ej skattskyldig och har därför inte avdragsrätt för ingående skatt. Undantaget från skatteplikt gäller endast den åt utgivaren tillhanda-

hållna upplagan och hans förfogande över denna. Som bestämmelserna utformats skulle emellertid tryckeriet som ombesörjer framställningen och kanske även distributionen av publikationen inte ha avdragsrätt för ingående skatt på material och annat för sitt arbete, eftersom detta ej avser skattepliktig vara. Publikationen skulle därför, som utskottet påpekat, få en skattebelastning som inte föreligger i varuskattehänseende. Jag föreslår därför att 17 § kompletteras med bestämmelser, som undanröjer en skattebelastning på leveranserna av upplagan från tryckeri. De nya bestämmelserna bör gälla även leverans av personaltidning, program och katalog, som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 8 § 7. Vissa andra ändringar i avdragsbestämmelserna föranleds av tidigare behandlade förslag.

Restavgift

Skatt som skall erläggas enligt deklaration för mervärdeskatt förfaller enligt 42 § MF till betalning den dag då deklarationen senast skall lämnas. Detta innebär enligt huvudregeln i 22 § MF att betalning skall ske senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser. Skatten anses då i princip fastställd enligt deklarationen utan att särskilt beslut behöver meddelas. Om skatten fastställs på annat sätt är den enligt 43 § förfallen till betalning inom tid som länsstyrelsen bestämmer.

Enligt 47 § första stycket skall restavgift utgå så snart skatten inte betalas i behörig tid. Länsstyrelsen kan emellertid enligt samma paragraf medge befrielse från restavgift när särskilda omständigheter motiverar en sådan åtgärd. Vidare kan länsstyrelsen enligt 45 § i vissa fall medge anstånd med betalning av den skatt som förfaller till betalning närmast efter det ansökan om anstånd gjorts.

Bevillningsutskottet konstaterar i sitt betänkande, att bestämmelserna om restavgift innebär en väsentlig skärpning i förhållande till nu gällande bestämmelser. Utskottet biträder visserligen i princip uppfattningen att restavgift bör utgå så snart skatten inte betalas i föreskriven ordning. Det framstår dock som obilligt att ta ut restavgift när anstånd beviljats enligt 45 § MF. Enligt utskottets mening bör restavgift inte utgå i sådant fall. Vidare framhåller utskottet att skattskyldig som betalar skatt inom tid som länsstyrelsen fastställt enligt 43 § har anledning anse att betalningen skett i behörig ordning. Om så ej skall anses vara fallet krävs ett förtydligande av författningstexten. Utskottet förordar att även dessa frågor omfattas av den begärda översynen.

Departementschefen. Det kan finnas fog för uppfattningen att bestämmelserna i 47 § MF är ägnade att framkalla tveksamhet hos den skattskyldige beträffande frågan om restavgift. För att entydigt slå fast att restavgift skall utgå så snart skatten i sin helhet inte betalas senast den dag då deklaratio-

nen senast skall lämnas bör 47 § ändras. Jag föreslår att en direkt hänvisning i denna paragraf görs till 42 § som innehåller bestämmelser om senaste betalningsdag.

Som jag nämnt kan länsstyrelsen i vissa fall medge befrielse från restavgift. Liksom utskottet anser jag det angeläget att det i MF klart utsägs att restavgift skall tas ut när betalning av skatt sker senare än enligt 42 § men att sådan avgift inte skall tas ut om betalning sker inom tid för anstånd enligt 45 §. Därför föreslår jag att 47 § utbyggs med en hänvisning även till 45 § av innebörd att restavgift inte skall utgå om anstånd medgivits enligt den senare paragrafen.

Skatten skall betalas i behörig ordning. Detta bör klart framgå av författningstexten och jag föreslår därav betingad ändring av 47 och 48 §§.

Återbetalning av skatt

Överskjutande ingående avdragsgill skatt skall enligt MF återbetalas till den skattskyldige när det överskjutande beloppet utgör minst 1 000 kr. I vissa fall skall även mindre belopp återbetalas. Bestämmelserna i 68 § 3 och 4 mom. uppbördsförordningen om restitution av skatt skall enligt MF gälla i tillämpliga delar även för återbetalning av mervärdesskatt.

I sitt betänkande påpekar bevillningsutskottet att den situationen kan uppkomma att länsstyrelsen har skattefordringar som avser direkt skatt på ett företag som enligt deklARATION för mervärdesskatt är berättigat till återbetalning enligt 42 § MF. I sådana fall bör enligt utskottets mening rätten till återbetalning skyddas mot indrivningsåtgärder.

Departementschefen. Mervärdesskatteprincipen innebär, att man i varje beskattningsled endast skall beskatta det s. k. mervärde som tillförts skattepliktiga objekt genom bearbetning, hantering eller annan åtgärd. Detta når man genom de skattskyldigas rätt att i deklARATION för mervärdesskatt från skatten på omsättningen (den s. k. utgående skatten) göra avdrag från skatt som erlagts eller påförts inköp m. m. för verksamheten (den s. k. ingående skatten).

Ingående skatt i ett led representerar utgående skatt i föregående led. Uppkommer överskjutande ingående skatt hos en skattskyldig härrör detta från utgående skatt som annan skattskyldig eller andra skattskyldiga står betalningsansvaret för gentemot staten. Utgående och ingående skatt utgör således komponenter i ett uppbördssystem som löper genom hela produktions- och distributionskedjan. Det bör därför inte göras någon principiell skillnad mellan överskjutande ingående skatt och överskjutande utgående skatt. Mot skattskyldigs betalningsplikt för den senare skatten bör stå restitutionsrätt för den förra. Under förutsättning att restitutionskravet grundas på deklARATION som inte föranlett ändring bör således återbetalning ske utan någon inskränkning av annat slag än som regleras i förordningen. Jag anser där-

för, att återbetalning av överskjutande mervärdeskatt skall ske även om den skattskyldige häftar i skuld till det allmänna för annan skatt eller allmän avgift. Någon kvittning i sådana fall bör inte få ske. Som följd härav bör ej heller indrivningsåtgärd kunna vidtas mot överskjutande ingående skatt förrän återbetalning skett. Ett sådant förbud mot indrivning bör dock enligt min mening sammankopplas med förbud för skattskyldig att överlåta sin skattefordran.

Vad nu sagts påkallar ändring av 49 § MF.

Allmänt ombud

I 50 § MF föreskrivs att allmänt ombud skall finnas vid länsstyrelse. Ombudet skall föra det allmännas talan i mål och ärenden på vilka förordningen äger tillämpning. Närmare föreskrifter om allmänt ombud skall enligt paragrafen meddelas av Kungl. Maj:t.

Av bevillningsutskottets betänkande framgår bl. a. att utskottet ställer sig tveksamt till frågan om det behövs bestämmelser om allmänt ombud i MF. Utskottet ifrågasätter att bestämmelser i stället införs i länsstyrelseinstruktionen om utseende av rättegångsombud. På så sätt skulle någon förväxling inte behöva uppkomma med andra ombudsfunktioner på beskattningsområdet, exempelvis med det allmänna ombudet enligt förordningen den 3 april 1959 (nr 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

Departementschefen. I likhet med utskottet finner jag det angeläget att bestämmelserna om allmänt ombud för mervärdeskatten utformas så, att oklarhet beträffande ombudets funktioner inte skall behöva föreligga.

Enligt min mening bör det allmänna ombudet i skatteprocess hos prövningsnämnd eller skattedomstol inta samma ställning som en taxeringsintendent. Detta betyder att ombudet i första hand får ses som företrädare för de fiskala intressena. En taxeringsintendent har emellertid rätt att föra talan även till den skattskyldiges förmån. Liknande rätt bör tillkomma även det allmänna ombudet för mervärdeskatten.

Praktiska skäl talar för att man till sådant allmänt ombud utser en person med nära anknytning till länsstyrelsen. I första hand bör en lämplig befattningshavare vid länsstyrelsen komma i fråga. Denne får självfallet inte vara knuten till mervärdeskattekontoret. Det är f. n. svårt att bedöma den omfattning som ombudets verksamhet kommer att få. Jag föreslår därför att verksamheten tills vidare utövas som ett uppdrag vid sidan av tjänsten.

Liksom i fråga om allmänt ombud enligt uppborðsförordningen bör Kungl. Maj:t eller myndighet, som Kungl. Maj:t bestämmer, utse allmänt ombud för mervärdeskattemål. Enligt min mening bör länsstyrelserna kunna anförtros denna uppgift.

Länsstyrelseinstruktionen synes med den lösning jag här förordar inte böra ifrågakomma för bestämmelser om allmänt ombud. Närmast till hands

ligger enligt min mening att mera allmänt hållna bestämmelser i detta hänseende införes i förordningen om mervärdeskatt. För ombudets verksamhet torde, om detta skulle visa sig behövt, särskilda anvisningar kunna meddelas av riksskattenämnden med stöd av 61 § MF.

Vad jag anfört föranleder ändring av 50 § MF.

Besvär

Enligt MF får besvär föras mot beslut om fastställelse av skatt och om efterbeskattning. Vidare föreligger besvärsrätt i fråga om vite. Här gäller taxeringsförordningens bestämmelser. Slutligen innehåller MF regler om extraordinär besvärsrätt i vissa fall. Däremot gäller förbud mot besvär över länsstyrelsens övriga beslut av intresse för den som är eller önskar vara skattskyldig till mervärdeskatt. Bland dessa senare beslut märks sådana som berör skattskyldigs möjlighet till frivilligt inträde i skattesystemet och möjligheten för en av delägarna i ett enkelt bolag att bli ansedd som skattskyldig för bolagets hela verksamhet.

Frågan om besvärsrätt även i sistnämnda fall tas upp i bevillningsutskottets betänkande. Utskottet ifrågasätter inte länsstyrelsernas möjlighet att tillämpa bestämmelserna i nyss nämnda hänseenden på sätt som avses. Ärendenas fördelning på skilda länsstyrelser medför dock risker för att bestämmelserna kan komma att tillämpas olika. För att få en så enhetlig tillämpning som möjligt anser utskottet att ett besvärsinstitut bör tillskapas även på dessa områden.

Departementschefen. Jag anser liksom utskottet att skattskyldig bör ha möjlighet att anföra besvär mot länsstyrelses beslut också i frågor som utskottet åsyftar. Dock anser jag det inte nödvändigt att i förordningen om mervärdeskatt föra in ytterligare bestämmelser om besvärsrätt. För de fall det här gäller torde den skattskyldiges intresse av att kunna få sin talan prövad vara tillgodosett genom bestämmelserna i 57 § länsstyrelseinstruktionen den 30 maj 1958 (nr 333). Enligt detta författningsrum kan han nämligen föra talan mot länsstyrelsens beslut genom besvär hos Kungl. Maj:t. Vad jag här framhållit påkallar dock ändring av 51 §.

Straffbestämmelserna

Departementschefen. Som jag inledningsvis nämnt ämnar jag senare föreslå sådan ändring av skattestrafflagen att denna blir tillämplig även vid oriktig uppgift som är ägnad att leda till oriktig återbetalning av mervärdeskatt.

Vissa ändringar i MF:s bestämmelser om straff och viten är emellertid påkallade. Brott mot bestämmelserna i 66 § MF bör enligt min mening kunna åtalas även om länsstyrelsen inte gjort anmälan som avses i 68 § andra

stycket förordningen. De förhållandevis grova brott det här gäller motiverar en sådan ordning. Mitt förslag i denna del innebär ändring av 68 § andra stycket förordningen.

Vidare föreslår jag att bestämmelserna om vite förtydligas genom ändring av 69 §. Innebörden är att chefen för mervärdeskattkontoret skall göra anmälan som avses i 124 § taxeringsförordningen. Vidare skall allmänt ombud kunna föra talan liksom förste taxeringsintendenten enligt 125 § taxeringsförordningen.

Övergångsbestämmelserna

Mervärdeskatten ersätter den allmänna varuskatten vid årsskiftet 1968/69. Införandet av mervärdeskatten regleras av bestämmelserna i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till MF. De i denna punkt intagna bestämmelserna går ut på, att som omsättning i mervärdeskatt hänseende anses alla likvider som inflyter efter årsskiftet 1968/69, dvs. även om leveransen eller tillhandahållandet skett dessförinnan. Detta betyder att mervärdeskatt i stället för allmän varuskatt skall utgå om skatt enligt varuskatteförordningen skulle ha utgått om denna förordning alltså varit i kraft. Men dessutom innebär bestämmelserna att mervärdeskatt skall utgå för likvider efter utgången av 1968 för sådant tillhandahållande dessförinnan som inte omfattats av den allmänna varuskatten men som inrymts under mervärdeskatten, t. ex. leveranser av omsättningsvaror från skattskyldig i ett led till skattskyldig i efterföljande led.

I skrivelse till finansdepartementet framhåller *Sveriges grossistförbund*, att en beskattning av leveranser som fullgjorts före den 1 januari 1969 skulle medföra ett betydande och kostsamt merarbete för företagen. En särskild skattefakturerings skulle få ske i betydande utsträckning. Denna skulle för producenter och grossister väsentligen komma att avse skatt, som köparen skulle ha rätt att dra av i sin mervärdeskatteredovisning. En beskattning i dessa fall skulle därför inte medföra någon skatteintäkt för staten och framstår därför som onödig. Förbundet hemställer om sådan ändring av övergångsbestämmelserna, att skatt inte skall utgå på likvider efter årsskiftet 1968/69 för leveranser som företag i grossistledet eller tidigare led fullgjort dessförinnan till någon som inte är konsument.

Liknande synpunkter har framförts av andra företrädare för näringslivet. Därvid har ifrågasatts om inte mervärdeskatten generellt borde anknytas till skattepliktiga leveranser och motsvarande som sker efter årsskiftet 1968/69 när inte fråga är om omsättning för vilken mervärdeskatten avlöser en beskattning enligt varuskatteförordningen.

Det har också framhållits att övergången till mervärdeskatt i vissa fall skulle missgynna företag som redovisar allmän varuskatt på grundval av uppkomna fordringar (bokföringsmässig redovisning) och inte enligt inlutna likvider. I det senare fallet blir likvider efter årsskiftet 1968/69 be-

skattade med mervärdeskatt, som kan dras av om köparen är skattskyldig till mervärdeskatt. I det förra fallet beskattas hela leveransen med allmän varuskatt på grundval av fakturan, även om kunden erlägger betalningen efter utgången av år 1968. I det fall leveransen inte avser sådant, som berättigar till ett extra avdrag vid den statliga inkomsttaxeringen enligt förordningen den 15 mars 1968 (nr 87) om särskilt investeringsavdrag, missgynnas skattskyldiga som valt att redovisa allmän varuskatt på grundval av uppkomna fordringar.

Departementschefen. De av bl. a. grossistförbundet framförda synpunkterna på övergångsbestämmelserna bör enligt min mening kunna beaktas. Praktiska skäl talar för att mervärdeskatt i de av förbundet avsedda fallen inte skall behöva tas ut på likvider, som efter årsskiftet 1968/69 inflyter för tidigare levererad vara eller tjänst, när uttagen mervärdeskatt skulle få dras av i köparens mervärdeskatteredovisning. Skattefrihet i dessa fall påverkar ej skatteutfallet. Samma praktiska skäl kan emellertid anföras för skattefrihet även om köparen inte har avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. En sådan skattefrihet kan knappast få annat än obetydliga återverkningar på skatteutfallet. Jag föreslår därför den ändringen av övergångsbestämmelserna, att skattefrihet generellt föreligger för likvider efter årsskiftet 1968/69, som avser sådant tillhandahållande dessförinnan för vilket allmän varuskatt inte skulle ha utgått om varuskatteförordningen alltjämt varit i kraft.

Jag har vidare beaktat att mervärdeskatten omfattar vissa upplåtelser av rättigheter, t. ex. rätt att taga grus och rätt till fiske, som nu ej är varuskattebelagda. Avtal om sådana upplåtelser kan gälla för viss tid eller tills vidare. Om priset i redan ingånget sådant avtal är till beloppet fastställt skulle mervärdeskatten kunna få en retroaktiv verkan och därtill leda till en beskattning som ej kan övervältras. Jag föreslår därför kompletterande bestämmelser av innebörd att mervärdeskatt i sådana och jämförliga fall skall utgå på likvider efter utgången av år 1968 som hänför sig till tid från och med den dag, dock tidigast den 1 januari 1969, då ny avtalsperiod börjar löpa enligt uppsägning av avtalet den 1 november 1968. Som förutsättning härför bör dock gälla att avtalet slutits före denna dag.

Som nämnts har det också framhållits att övergång till mervärdeskatt i vissa fall skulle i konkurrenshänseende missgynna skattskyldiga till allmän varuskatt som tillämpar s. k. bokföringsmässig redovisning för sådan skatt. Tillämpas denna redovisningsmetod blir leverans före årsskiftet 1968/69 beskattad helt med allmän varuskatt även om likviden inflyter därefter. Om i stället kontantmässig redovisning tillämpas blir likvid efter årsskiftet beskattad med mervärdeskatt och denna skatt blir avdragsgill ingående skatt för kund som är skattskyldig till mervärdeskatt.

Sådana verkningar av övergången elimineras i allt väsentligt genom rätten till extra investeringsavdrag för investeringar under år 1968 och genom byggnadsföretagens rätt att i mervärdeskatteredovisningen dra av allmän

varuskatt som belastar lagren av byggnadsmaterial per den 31 december 1968. Det är således endast när dessa avdragsrätter inte föreligger som de påtalade nackdelarna kan uppkomma. Jag finner det skäligt att även för dessa fall åtgärder vidtas som undanröjer skiljaktigheter i beskattningen vid övergången till det nya systemet. Med hänsyn till att skattskyldighet till allmän varuskatt upphör vid utgången av år 1968 måste frågan lösas inom mervärdeskattens ram. Detta kan ske genom att köpare, som är skattskyldig till mervärdeskatt, i redovisningen för sådan skatt medges avdrag för allmän varuskatt på likvid, som efter årsskiftet 1968/69 erläggs för dessförrinnan fullgjord leverans från skattskyldig som redovisat varuskatt enligt bokföringsmässiga grunder. En sådan avdragsrätt bör dock av skatte-tekniska skäl begränsas till att gälla under en övergångsperiod. Jag föreslår att avdragsrätt enligt det anförda införs i övergångsbestämmelserna och att den får gälla likvider som erläggs under januari—april 1969.

Det är uppenbart att mervärdeskatt inte skall utgå om skattskyldighet till allmän varuskatt fullgjorts för samma tillhandahållande. Det bör emellertid vara möjligt att även efter utgången av år 1968 få göra sådana korrigeringar av redan redovisad allmän varuskatt som skulle få ske om varuskatteförordningen alltjämt varit i kraft. Jag föreslår därför att sådana korrigeringar får göras i redovisningen för mervärdeskatt och att de därvid skall betraktas som justering av utgående mervärdeskatt. Denna möjlighet till efterjustering tillkommer endast säljare. Den berör inte motpartens mervärdeskatteredovisning. Samtidigt vill jag emellertid framhålla att den frihet från skattskyldighet, som uppkommer genom nu föreslagna ändringar av övergångsbestämmelserna, inte skall medföra någon inskränkning i rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt som hänförs sig till inköp m. m. för den skattepliktiga verksamheten efter utgången av år 1968.

Hemställen

Under åberopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t genom proposition föreslår riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättat förslag till *förordning angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt*.

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Kungl. Höghet Regenten att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Margit Edström