

Nr 525

Av herr Nordgren, om undantagande från allmän varuskatt av tandmaterial.

Genom införandet av allmän varuskatt från och med den 1 januari 1960 råder för landets tandläkare stor ovisshet om huru förordningen om allmän varuskatt skall tillämpas i nedan berörda avseenden.

Enligt 11 § i nämnda förordning är tjänsteprestation skattepliktig, därest den huvudsakligen har avseende å skattepliktiga varor samt innefattar bl. a. förfärdigande på beställning (arbetsbeting). I anvisningarna till nämnda paragraf anges uttryckligen, att de tjänsteprestationer som utföres av tandläkare äro skattefria.

Med varor förstås enligt anvisningarna till 9 § materiella ting av lös egendoms natur. Hit räknas icke blott färdigställda varor och delar därav utan i förekommande fall även halvfabrikat och råvaror.

Undantagna från skatteplikt äro bl. a. läkemedel, som försäljas enligt recept eller till sjukhus (10 §). I förordningen saknas bestämmelse om vad som avses med läkemedel.

I 12 § stadgas att skattskyldighet åvilar:

- a) den som yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara, samt
 - b) den som yrkesmässigt utför eller ombesörjer utförande av skattepliktig tjänsteprestation,
- för tillhandahållande av sådan vara eller tjänsteprestation till förbrukare (konsument).

Enligt anvisningarna till sistnämnda paragraf skall frågan huruvida yrkesmässighet föreligger bedömas främst med hänsyn till omfattningen av och syftet med verksamheten.

I nämnda anvisningar anges, att med konsument förstås den som förvärvar vara för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning eller användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu eller vid yrkesmässigt utförande av tjänsteprestationer med avseende å varor. Efter motsvarande grunder avgöres om den åt vilken tjänsteprestation tillhandahålles är att anse som konsument.

Med material förstås enligt anvisningarna till 18 § råvara, halvfabrikat eller annan vara, som är avsedd antingen att ingå såsom beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara eller att förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen.

Skattskyldighet föreligger bl. a. icke vid tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänsteprestationer i allenast ringa omfattning (§ 13).

För sin verksamhet inköpa tandläkarna vissa slag av läkemedel, förbruk-

ningsartiklar, inventarier m. m. Beträffande dessa varor torde tandläkaren, som med avseende å sina tjänsteprestationer är befriad från allmän varuskatt, få anses såsom konsument, varför säljaren i dylikt fall i regel skall uttaga varuskatt för den försålda varan, såvida det ej är fråga om läkemedel som försäljas enligt recept, vilka sistnämnda varor på grund av uttryckligt stadgande äro undantagna från skatteplikt.

Tandläkarna bedriva sin verksamhet på olika sätt. Vissa tandläkare ha hos sig mot fast lön eller dylikt anställda tandtekniker, vilka utföra olika slag av tandarbeten, exempelvis förfärdigande av tandproteser m. m. Andra tandläkare ha icke tandtekniker anställda i sin tjänst utan utföra dylika arbeten själva eller efter beställning hos ett dentallaboratorium.

I det förra fallet kan tandteknikern ej anses såsom en självständig yrkesutövare utan det är hans arbetsgivare, tandläkaren, som är sådan yrkesutövare, och tandläkarens egna tjänsteprestationer äro undantagna från skatteplikt. Dessa prestationer måste i nu berörda fall även omfatta de av tandläkaren själv eller av hans anställda tandtekniker förfärdigade arbeten för tandvård, exempelvis tandproteser. I det senare fallet förfärdigas tandprotesen av ett dentallaboratorium efter beställning och på anvisning av vederbörande tandläkare. Protesen är i båda dessa fall ett halvfabrikat. Det är tandläkaren som slutför arbetsprestationen på patienten, och för denna behandling måste användas vissa slag av varor.

Av förordningen framgår ej, huruvida en tandprotes och övrigt för tandvård använt material kan anses såsom sådan vara för vilken varuskatt skall uttagas. Ej heller föreligger klarhet om, huruvida, därest sådan skatt skall utgå, tandläkaren skall uttaga varuskatt av patienten, då produkten förfärdigas av honom själv eller av hans anställda tekniker. Samma ovisshet råder, om dylik skatt skall uttagas och i så fall vem som skall uttaga skatten då ett dentallaboratorium förfärdigat produkten.

De uttalanden som gjorts av departementschefen i proposition nr 162 till 1959 års höstriksdag giva ej heller någon klarhet om, huru förordningen bör tillämpas av och för tandläkare. I detta avseende hänvisas till följande uttalande av departementschefen.

Å s. 203 (andra stycket) i propositionen anföres beträffande skattskyldigheten:

»Företag och andra, som endast tillhandahåller skattefria tjänster, blir icke skattskyldiga och bör därför i beskattningshänseende likställas med konsumenter i vad avser förvärv av material för rörelsen. Skatt skall således utgå vid sådana förvärv. Bedrives jämväl konsumentförsäljning av varor i sådan omfattning, att skattskyldighet föreligger på denna grund skall däremot varuförbrukningen för de tillhandahållna skattefria tjänsteprestationerna beskattas såsom uttag ur rörelsen. Skatt skall dock inte utgå på värdet av det utförda arbetet, d. v. s. själva arbetsprestationen.»

Beträffande beskattningen av tjänster anför departementschefen å s. 223 (tredje stycket):

»Enär tjänstebeskattningen väsentligen är avsedd att utgöra en komplettering till varubeskattningen, bör i princip endast sådana tjänster ifrågakomma till beskattning som har avseende å skattepliktiga varor. Vissa begränsningar av tjänstebeskattningen synes vidare böra ske med hänsyn till tjänsteprestationens art.»

Å s. 223 (fjärde stycket erinras om att tjänster på hygienens område ej skola vara skattepliktiga.

Vidare har departementschefen å s. 226 (andra stycket) uttalat följande i fråga om tjänsteprestationer:

»Utöver tjänsteprestationer å varor förekommer andra slag av tjänster bland vilka till en början må nämnas tjänster av personlig natur — — —. Med tjänstebeskattningsansknytning till beskattningen av varor, varmed förstås materiella ting av lös egendoms natur, följer i princip att nu nämnda slag av tjänster faller utanför beskattningens ram. Detta innebär, att den som yrkesmässigt utför dylik tjänst är att likställa med konsument och att därför skatt skall utgå för alla slags skattepliktiga varor som tages i anspråk för tjänsteverksamheten. Däremot kommer skatt inte att utgå för själva arbetsprestationen.»

Av de ovan återgivna uttalandena av departementschefen bibringas man den uppfattningen att det material som tandläkaren använder vid behandlingen av sina patienter skall anses ingå i den skattefria tjänsteprestationen. Tandläkaren skall därför ej uttaga varuskatt av patienten för nämnda vara. Däremot skall säljaren av varan till tandläkaren uttaga sådan skatt av denne i egenskap av konsument. Huru skall emellertid förfaras med de arbeten, som utföras av tandtekniker? Skall förfarandet vara olika för å ena sidan det fall att arbetet utföres av tandläkaren själv eller av en tandtekniker anställd hos tandläkaren, och å andra sidan då arbetet utföres av en tandtekniker anställd hos ett dentallaboratorium? Det synes orimligt, att samma slags arbeten från varuskattesynpunkt skola behandlas på olika sätt. Erinras må, att i Norge äro tandteknikernas arbeten fria från omsättningsskatt.

Under åberopande av det ovan anförda och då det är angeläget att bestämmeelserna om allmän varuskatt beträffande tandläkares och tandteknikers verksamhet erhålla en enhetlig tillämpning i hela landet, hemställles, att riksdagen måtte för sin del antaga följande

Förslag

till

förordning om ändring i vissa delar av förordningen om allmän varuskatt den 1 december 1959 nr 370

Härigenom förordnas, att 10 § förordningen om allmän varuskatt den 1 december 1959 samt anvisningarna till 11 § i nämnda förordning skola erhålla följande ändrade lydelse:

10 §.

1 mom. Från skatteplikt undantagas följande varor:

1. Utsäde, fröer, — — — och växtskyddsmedel.

8. Läkemedel, som — — — till sjukhus.

9. Hel- och halvfabrikat av tandmaterial, som försäljas till eller tillhandahållas av tandläkare.

2 mom. Kungl. Maj:t äger — — — eller varugrupper.

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 11 §.

Anknytningen av — — — militärt bruk.

Tjänsteprestation av tandläkare med avseende å tandmaterial, som avses i 10 § 1 mom., är skattefri oavsett om materialet försålts till tandläkaren eller tillverkats av denne eller av person anställd hos tandläkaren.

Begränsningen av — — — och dylikt.

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling.

Stockholm den 27 januari 1960

Hans Nordgren