

Nr 87

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning angående ändring i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt; given Stockholms slott den 26 februari 1965.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till förordning angående ändring i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt.

GUSTAF ADOLF

G. E. Sträng

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar av företrädesvis teknisk natur i fråga om den allmänna varuskatten i enlighet med vad som aviserats i prop. 1965: 14. De föreslagna ändringarna är avsedda att träda i kraft den 1 juli 1965 samtidigt med den föreslagna höjningen av den allmänna varuskatten.

Förslag

till

Förordning

angående ändring i förordningen den 1 december 1959 (nr 507)

om allmän varuskatt

Härigenom förordnas, att 10 § 1 mom., 11 §, 12 § 2 och 3 mom., 19, 62 och 72 §§ förordningen den 1 december 1959 om allmän varuskatt samt anvisningarna till 11, 12, 15, 16 och 18 §§ samma förordning¹ skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)**(Föreslagen lydelse)*

10 §.

- | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>1 m o m. Från skatteplikt — — —</p> <p>5. Fiskefartyg, så ock andra fartyg med en nettodräktighet av minst 20 registerton ävensom luftfartyg.</p> <p>6. Krigsmateriel, som försäljes till staten för militärt bruk och som är underkastad utförsel förbud.</p> <p>7. Allmänna nyhetstidningar, — — —</p> <p>8. Läkemedel, som försäljes enligt recept eller till sjukhus.</p> <p>9. Spritdrycker och — — — — —</p> | <p>krossat skick.</p> <p>5. Fiskefartyg, bogserbåtar, andra fartyg med en nettodräktighet av minst 20 registerton och luftfartyg samt delar och tillbehör till fartyg som avses i denna punkt eller till luftfartyg.</p> <p>6. Krigsmateriel, som är underkastad utförsel förbud, och delar till sådan krigsmateriel, när varan försäljes till staten för militärt bruk eller för detta ändamål införes till riket för statens räkning.</p> <p>— arbetshindrade medlemmar.</p> <p>8. Läkemedel, som tillhandahållas enligt recept eller till sjukhus eller införes till riket i anslutning till sådant tillhandahållande.</p> <p>om tobaksskatt.</p> <p>10. Konstverk, hänförliga till tulltaxenummer 99.01—99.03, när de, annorledes än butiksmässigt eller i samband med utställning, tillhandahållas av upphovsmannen direkt till konsument eller införes till riket i anslutning till sådant tillhandahållande.</p> <p>11. Tullfria tryckalster och framkallade eller enbart exponerade mikrofilmer, när de införes till riket såsom gåva eller eljest utan vederlag.</p> |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

¹ Senaste lydelse av 10 § 1 mom. se 1963:226 samt av 11 §, 12 § 2 och 3 mom., 19 §, 62 §, 72 § och anvisningarna till 11, 12, 15, 16 och 18 §§ se 1959:507.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

11 §.

Tjänsteprestation är skattepliktig, därest den huvudsakligen har avseende på skattepliktiga varor samt innefattar förfärdigande på beställning (arbetsbeting), uthyrning, servering, reparation, underhåll, ändring eller rengöring.

1 mom. Tjänsteprestation är skattepliktig, därest den huvudsakligen har avseende på skattepliktiga varor samt innefattar förfärdigande på beställning (arbetsbeting), uthyrning, servering, *montering*, reparation, underhåll, ändring eller rengöring.

2 mom. *Kungl. Maj:t äger förordna om undantag från skatteplikt för viss tjänsteprestation.*

(Se vidare anvisningarna)

(Se vidare anvisningarna)

12 §.

2 mom. Beträffande handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag samt i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen avsett rederi och s. k. gruvbolag gäller, att envar delägare i sådant bolag eller rederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i *företaget*.

2 mom. Beträffande handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag samt i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen avsett rederi och s. k. gruvbolag gäller, att envar delägare i sådant bolag eller rederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i *bolaget eller rederiet*. På ansökan av *samtliga delägare äger dock länsstyrelsen besluta, att en delägare skall anses som ensam skattskyldig för bolaget eller rederiet.*

3 mom. Skattskyldigheten inträder, när vederlag för *skattepliktig vara* inflyter kontant eller eljest kommer den skattskyldige till godo eller när skattepliktig vara uttages ur rörelsen. Har enligt 16 § medgivande lämnats att inräkna uppkomna fordringar i omsättningen enligt bokföringsmässiga grunder, skall dock skattskyldigheten, i vad avser fordran uppkommen under tid för medgivandets tillämpning, inträda då fordringen uppkommer.

3 mom. Skattskyldigheten inträder, när vederlag för *skattepliktig tillhandahållande* inflyter kontant eller eljest kommer den skattskyldige till godo eller när skattepliktig vara uttages ur rörelsen. Har enligt 16 § medgivande lämnats att inräkna uppkomna fordringar i omsättningen enligt bokföringsmässiga grunder, skall dock skattskyldigheten, i vad avser fordran uppkommen under tid för medgivandets tillämpning, inträda då fordringen uppkommer.

(Se vidare anvisningarna)

(Se vidare anvisningarna)

19 §.

1 mom. Skattskyldig äger — — —

— särskilt bevis.

2 mom. *Skattskyldig*, som underlåter att i behörig ordning avlämna anmälan eller underrättelse, *varom i 1 mom. sägs*, må av länsstyrelsen vid vite föreläggas att fullgöra sin skyldighet.

2 mom. *Länsstyrelsen äger från näringsidkare och därmed jämställda, som icke avgivit anmälan enligt 1 mom., infordra de uppgifter som fordras för att bedöma huruvida skattskyldighet föreligger.*

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

3 mom. Den som underlåter att i behörig ordning avlämna anmälan, underrättelse eller uppgift enligt 1 eller 2 mom. må av länsstyrelsen vid vite föreläggas att fullgöra sin skyldighet.

62 §.

I fråga om sådant tillhandahållande eller ianspråktagande av varor, som i inkomstskattehänseende är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, skola bestämmelserna i 1, 5—10, 45, 71—74 och 82—84 §§ med tillhörande anvisningar i tillämpliga delar lända till efterrättelse.

I fråga om sådant tillhandahållande eller ianspråktagande av varor, som i inkomstskattehänseende är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, skola bestämmelserna i 1, 5—10 §§, 12 § 3 mom. samt 45, 71—74 och 82—84 §§ med tillhörande anvisningar i tillämpliga delar lända till efterrättelse.

72 §.

Riksskattenämnden må, när så finnes erforderligt för att tillgodose det i 71 § angivna syftet och frågan icke finnes vara av beskaffenhet att böra, efter därom gjord ansökan, prövas i den ordning 73 § stadgar, meddela bindande förklaring huruvida viss vara eller varugrupp är skattepliktig enligt denna förordning. Över nämndens beslut i sådan fråga må klagan ej föras.

Riksskattenämnden må, när så finnes erforderligt för att tillgodose det i 71 § angivna syftet och frågan icke finnes vara av beskaffenhet att böra, efter därom gjord ansökan, prövas i den ordning 73 § stadgar, meddela bindande förklaring huruvida viss vara eller varugrupp eller viss tjänstprestation är skattepliktig enligt denna förordning. När särskilda skäl föreligga, må nämnden även i annan fråga meddela bindande förklaring rörande tillämpningen av denna förordning.

Över nämndens beslut i fråga om bindande förklaring må klagan ej föras.

Anvisningar

till 11 §.

Anknytningen av — — — — — och resebyråer.

Tjänstprestation med — — — militärt bruk.

Begränsningen av — — — lös egendom.

Med servering förstås tillhandahållande av varor till förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats. Därest jämväl bostad tillhandahålles och ett gemensamt pris uttages för kost och logi, får uppdelning ske efter skälighets grund.

Med servering förstås tillhandahållande av varor till förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats.

Till skattepliktig — — — — — och dylikt.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

till 12 §.

Frågan, huruvida yrkesmässighet föreligger, får bedömas främst med hänsyn till omfattningen av och syftet med verksamheten. Sålunda föreligger icke skattskyldighet exempelvis vid försäljning av personlig löseegendom.

Verksamhet anses som yrkesmässig, om inkomst av verksamheten enligt kommunalskattelagen är att hänföra till intäkt av rörelse. Även annan verksamhet anses som yrkesmässig, om den innefattar icke enbart tillfälligt tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänsteprestationer till konsument. Verksamhet som staten eller kommun bedriver med syfte uteslutande att tillgodose egna behov anses dock som yrkesmässig endast om den sker i bolagsform eller i liknande form. Detta gäller även när verksamheten anordnats i samverkan mellan staten och kommun eller mellan kommuner och skattskyldighet enligt vad nyss sagts icke förelegat, om var och en av de samverkande bedrivit motsvarande verksamhet för egna behov. Med kommun avses här även landstingskommun.

Tillhandahållande av — — — för entreprenören.

Vid försäljning — — — — — å auktionen.

Med konsument — — — — — som konsument.

Eftersom fastighet — — — — — till konsument.

I fråga — — — — — till utgivaren.

Försäljning till — — — — — av tjänsteprestation.

Med uttag — — — — — hans kontor.

till 15 §.

I beskattningsvärdet — — — och avgifter.

Vid beräkning av beskattningsvärde får avdrag icke ske för transport-, emballage- och andra liknande kostnader, vilka ingå i priset för en vara eller tjänsteprestation. Avdrag får ej heller ske för s. k. avbetalningstillägg. Kassarabatter och andra rabatter, som direkt avgå från likviden, skola däremot icke medräknas.

Avser pris såväl skattepliktigt som icke skattepliktigt tillhandahållande, exempelvis av kost och logi, bestämmes beskattningsvärdet genom uppdelning av priset efter skälighetsgrund. Vid beräkning av beskattningsvärde får dock avdrag icke ske för transport-, emballage- och andra liknande kostnader, vilka ingå i priset för en vara eller tjänsteprestation. Avdrag får ej heller ske för s. k. avbetalningstillägg. Kassarabatter och andra rabatter, som direkt avgå vid betalningen, skola däremot icke medräknas.

Vid betalning mot växel anses som

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

beskattningsvärde det avtalade priset med skattens belopp inräknat. Avdrag får icke ske för ränta eller annan kostnad som avgått vid diskontering av växel eller omsättning av diskonterad växel. I beskattningsvärdet och i den skattepliktiga omsättningen skall icke inräknas ränta eller annan särskild ersättning som mottagits vid inlösen eller omsättning av icke diskonterad växel.

Varas saluvärde — — — enligt kommunalskattelagen.

till 16 §.

Vid beräkning av skattepliktig omsättning skall *belopp, som influtit vid diskontering av växel*, anses utgöra kontant likvid. Nödgas den skattskyldige på grund av bristande betalning själv inlösa *växeln*, må *beloppet* avdragas vid senare beräkning av skattepliktig omsättning. Skulle betalning sedermera inflyta å sålunda inlöst växel, skall beloppet ånyo redovisas såsom skattepliktig omsättning.

Vid beräkning av skattepliktig omsättning skall *diskontering och inlösen av växel samt omsättning av icke diskonterad växel* anses utgöra kontant likvid till *belopp motsvarande, vid diskontering eller inlösen av växel, dennas nominella värde och, vid omsättning av icke diskonterad växel, det belopp varmed växelfordringen minskat*. Dock skall i den *skattepliktiga omsättningen icke inräknas större sammanlagt belopp än som svarar mot beskattningsvärdet i varje särskilt fall*.

Nödgas den skattskyldige på grund av bristande betalning själv inlösa *diskonterad växel*, må *växelbeloppet i den mån det ingått i tidigare redovisad skattepliktig omsättning* avdragas vid senare beräkning av skattepliktig omsättning. Skulle betalning sedermera inflyta å sålunda inlöst växel, skall beloppet ånyo redovisas såsom skattepliktig omsättning.

Såsom kontant — — — — — för inköp.
Har rabatt, — — — — — utgivandet skett.

till 18 §.

Avdragsrätt enligt — — — — — allmän varuskatt.

Med *material* förstås *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 pro-

Med *material* förstås *vara*, som är avsedd antingen att ingå såsom beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara eller att förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningspro-

(Nuvarande lydelse)

duktions- eller bearbetningsprocessen, såsom smörjmedel och liknande, eller ock att förbrukas i varuhandlingen, t. ex. såsom emballage.

(Föreslagen lydelse)

cessen eller i den egentliga varuhandlingen. Hit räknas t. ex. råvara, halvfabrikat, tillsatsmaterial, smörjmedel, slipmedel och annat förbrukningsmaterial för produktionsändamål samt emballage och förslutningsmaterial för distributionsändamål ävensom maskinverktyg och motsvarande som genom förslitning eller på annat sätt normalt förbrukas inom ett år.

Till material hänföres vidare vara som är avsedd att användas för yrkesmässig uthyrning i förening med tillhandahållande av tvättjänst, s. k. utbyttestvätt.

Denna förordning träder i kraft den 1 juli 1965. I fråga om ikraftträdandet skall i övrigt i tillämpliga delar gälla ikraftträdandebestämmelserna till förordningen den 1965 (nr 000) angående ändring i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt.

*Utdrag av protokollet över finansärenden hållet inför Hans Maj:t
Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 26
februari 1965.*

Närvarande:

Statsministern ERLANDER, ministern för utrikes ärendena NILSSON, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, LINDSTRÖM, LANGE, LINDHOLM, KLING, SKOGLUND, EDENMAN, HERMANSSON, HOLMQVIST, ASPLING, PALME, SVEN-ERIC NILSSON.

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

Inledning

I enlighet med de i årets finansplan aviserade reformerna på beskattningens område har i prop. 1965: 14 förslag framlagts till sådana författningsändringar, som reformernas genomförande påkallar i materiella hänseenden. Beträffande den indirekta beskattningen behandlades härvidlag i huvudsak endast åtgärderna med avseende på skatteuttagets höjd och omfattning, dvs. förslagen om höjning av skattesatsen för den allmänna varuskatten till 9 % den 1 juli 1965 och om samtidiga justeringar i fråga om skattesatser och skattepliktens omfattning i de av reformerna berörda punktskatterna.

I nämnda proposition framhöll jag emellertid också, att det vid en fortsatt tillämpning av den allmänna varuskatten med dess nuvarande konstruktion, men med högre skatteuttag, fanns anledning att se över skattens tekniska utformning för att tillvarata möjligheterna till förenklingar i dess handhavande och praktiska tillämpning. Visst underlag härför hade bl. a. framkommit i allmänna skatteberedningens i juni 1964 avgivna betänkande (SOU 1964: 25) och vid remissbehandlingen därav. Jag uttalade därför, att det var min avsikt att på grundval av en redan inom finansdepartementet igångsatt översyn av gällande beskattningsregler återkomma med förslag till riksdagen om tekniska ändringar i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt (AVF).

I detta sammanhang vill jag även erinra om ett uttalande i årets finansplan, enligt vilket en överarbetning av skatteberedningens förslag till omläggning av den allmänna varuskatten enligt mervärdeskatteprincipen skulle ske inom finansdepartementet. Denna överarbetning har numera påbörjats.

Arbetet med den tekniska översynen av den allmänna varuskatten har nu slutförts och jag avser att i det följande behandla vissa härvid utarbetade ändringsförslag, som lämpligen synes böra genomföras samtidigt med den föreslagna höjningen av skattesatsen vid instundande halvårsskifte. Den verkställda översynen har emellertid sträckt sig utöver de förslag, som kommer att presenteras i det följande. Vissa andra frågor av stor praktisk betydelse har uppmärksammats och förslag till ytterligare ändringar i beskattningen har utarbetats. Ett sådant förslag går ut på att bereda lättnader i den löpande varuskatteredovisningen för skattskyldiga med mera begränsad omsättning genom ett förenklat redovisningssystem, som kan sägas vara en motsvarighet till det i källskattehänseende gällande s. k. B-skattesystemet. Ett annat förslag innebär att den s. k. indirekta metoden för redovisning av preliminär allmän varuskatt och den med denna metod förenade skyldigheten att avge en speciell tilläggsdeklaration för helt beskattningsår skulle slopas och ersättas med en författningsenlig möjlighet för alla skattskyldiga till justering i efterhand av redovisad preliminär allmän varuskatt. Sistnämnda förslag anknyter till skatteberedningens mervärdeskatteförslag.

Nu antydda frågor är av sådan betydelse och räckvidd att de bör bli föremål för remissbehandling innan ett slutligt ställningstagande sker. De tas därför inte upp i detta sammanhang utan kommer att redovisas i en promemoria, som utarbetas inom finansdepartementet och som kommer att utsändas på remiss. Det må framhållas, att det här inte rör sig om åtgärder, som påverkas av en skattesatshöjning den 1 juli i år. Spörsmålen är av rent redovisningsteknisk natur och avser åtgärder, som bör träda i kraft vid ett årsskifte eller vid ingången av nytt beskattningsår.

Såsom tidigare framhållits har syftet med den verkställda översynen varit att åstadkomma förenklingar i varuskatteförordningens tillämpning. Vägledande har härvid varit inte endast synpunkter som framförts av allmänna skatteberedningen i samband med dess mervärdeskatteförslag och vid remissbehandlingen av detta förslag. Även på annat sätt uppmärksammade förhållanden i fråga om varuskattens tillämpning har beaktats. I allt väsentligt är de i det följande behandlade förslagen av rent teknisk natur med ingen eller högst begränsad effekt på skatteutfallet. Också i de fall förslagen medför sådan effekt, är det i regel praktiska eller skattetekniska skäl som varit avgörande för ställningstagandet. Men härtill kommer att det i detta sammanhang ansetts lämpligt att även behandla vissa i särskild ordning gjorda direkta framställningar om ändringar av materiell innebörd i den allmänna varuskatten. Ett antal sådana framställningar har inkommit till finansdepartementet men har i avvaktan på resultatet av allmänna skatteberedningens överväganden inte föranlett vidare åtgärder än att viss remissbehandling skett.

Vad nu sagts gäller framställningar från *sjöfartsstyrelsen* om viss änd-

ring av undantaget från skatteplikt för fartyg, från *Sveriges frimärkshandlare-förening* angående undantag från skatteplikt för frimärken som säljs såsom samlarobjekt, från *Konstnärernas riksorganisation* angående utvidgad skattefrihet för konstverk samt från *Sveriges biodlares riksförbund* angående skattefrihet för socker till utfodring av bin. Vidare uppmärksammas synpunkter som i andra sammanhang framförts beträffande beskattningen av vissa begagnade varor och av vissa tvättjänster.

I anslutning härtill må även erinras om att 1963 års riksdag hos Kungl. Maj:t hemställt om utredning av frågan om omläggning av den allmänna varuskatten på begagnade traktorer i enlighet med vad som gäller för begagnade person- och skåpbilar (BevU 1963: 24, rskr 1963: 146). Även här gäller att den begärda utredningen fått anstå i avvaktan på allmänna skatteberedningens förslag i fråga om den framtida utformningen av den indirekta beskattningen. Därmed har också detta utredningsuppdrag aktualiserats, men det har inte varit möjligt att inrymma detta i den nu gjorda översynen. Frågan synes lämpligen kunna överlämnas till den departementala utredning, som i enlighet med vad som anförts i det föregående tillsatts för ytterligare bearbetning av bl. a. det av skatteberedningen framlagda mervärdeskatteförslaget.

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till förordning angående ändring i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt. Jag övergår nu till att behandla de olika frågor som är aktuella i sammanhanget.

Skattepliktiga varor och tjänster (9—11 §§ AVF)

Skattepliktens principiella omfattning

Beskattningsområdet för den allmänna varuskatten regleras genom bestämmelserna i 9—11 §§ AVF med tillhörande anvisningar. Enligt dessa författningsrum föreligger skatteplikt för i princip alla varor med endast de undantag som anges i 10 § 1 mom. AVF eller som beslutats av Kungl. Maj:t med stöd av 2 mom. nämnda paragraf. Härjämte föreligger skatteplikt för vissa särskilt angivna tjänsteprestationer, när de huvudsakligen har avseende på skattepliktiga varor.

Med varor förstås enligt anvisningarna till 9 § AVF materiella ting av lös egendoms natur och härutinnan görs ingen skillnad mellan nya och begagnade varor och ej heller mellan färdigvaror och råvaror, halvfabrikat e. d. Med nämnda anknytning följer bl. a. att fastigheter och tjänsteprestationer med avseende på fastigheter inte omfattas av beskattningen i vidare mån än som följer av att skatt utgår på varuförbrukningen för byggnadsarbeten och motsvarande. Av anvisningarna till 9 § AVF framgår vidare att handlingar

vilkas värde grundar sig på rättigheter av olika slag — såsom aktier, obligationer, biljetter, lottsedlar och presentkort — icke vad gäller dylikt värde är att anse som varor, men väl när de säljs som tryckalster. I anslutning härtill utsägs, att frankotecken, sedlar och mynt, som äger samlarvärde, är att anse som varor. Sådana samlarobjekt är därmed underkastade skatteplikt.

Sveriges frimärkshandlare-förening har i sin till finansdepartementet ingivna framställning hemställt om sådan ändring av den allmänna varuskatten, att all försäljning av frimärken blir skattefri. Såsom skäl härför åberopas bl. a., att endast en del av handeln med frimärken för samlingar träffas av skatten genom att ingen skatt utgår på den försäljning av kursrerande obegagnade frimärken som sker av postverket och av tobakshandlare m. fl. Då detta även gäller den försäljning som sker från postverket filateliavdelning och härvidlag även försäljningen av stämplade märken i form av s. k. förstadagsbrev är beskattningen av samlarobjekt i praktiken begränsad till den försäljning som sker i den egentliga frimärkshandeln. Härtill kommer, framhåller föreningen vidare, att en betydande omsättning av samlarobjekt sker genom auktioner och byten i samlarföreningar under former, som undandrar sig beskattning. Under hänvisning dessutom till att frimärken på sina håll i utlandet, såsom i Danmark, Finland och Schweiz, undantagits från utgående omsättningsskatter hemställer föreningen om åtgärder som undanröjer nu rådande orättvisa förhållanden för den självständiga frimärkshandeln.

I ärendet har yttranden avgivits av generalpoststyrelsen och riksskatte-nämnden. Härvid har *generalpoststyrelsen* framhållit, att all försäljning av ostämplade frimärken genom postverkets försorg får anses ingå såsom ett led i dess verksamhet avseende befordran av försändelser, penningförmedling m. m. Denna verksamhet avser prestationer, som icke omfattas av den allmänna varuskatten. Det sagda bör enligt styrelsen även gälla försäljningen av s. k. förstadagsbrev, eftersom denna försäljning sker till de å brevet anbringade frimärkenas nominella värde och normalt även innefattar brevet befordran till beställaren. Styrelsen påpekar vidare omöjligheten i att skilja på försäljning av frimärken för frankeringsändamål och för samlarändamål. I enlighet härmed finner generalpoststyrelsen riktigt, att endast den på särskilt anbudsförfarande baserade försäljningen av frimärksmakulatur, som ombesörjs av dess filateliavdelning, bör anses gälla skattepliktiga varor och att sålunda endast denna försäljning i enlighet med uttalande här om från riksskattenämnden bör föranleda skattskyldighet till allmän varuskatt.

Riksskattenämnden ansluter sig i sitt yttrande till generalpoststyrelsens uppfattning och tillägger, att vad som anförts i fråga om konkurrensen från auktionsförsäljningar, bytesaffärer m. m. närmast torde vara en kontrollfråga och att andra påtalade konkurrensförhållanden knappast är något speciellt för frimärksbranschen. Nämnden finner inte tillräckliga skäl föreligga

för att företagare med speciell inriktning på yrkesmässig försäljning av frimärken med samlarvärde undantas från skattskyldighet till allmän varuskatt och anser sig inte kunna tillstyrka en författningsändring i sådant syfte. Liknande skäl, som de av föreningen anförda, kan, framhåller nämnden, åberopas för skattefrihet eller skattelindring på andra områden med följdverkningar, som nu inte kan överblickas.

I sammanhanget kan nämnas att det för den allmänna varuskatten gällande varubegreppet bibehållits i skatteberedningens mervärdeskatteförslag. Beredningens författningsförslag innehåller därför också ett stadgande av innebörd att handlingar, vilkas värde grundar sig på rättigheter av skilda slag, t. ex. frimärken, är att anse som varor, endast när de försäljs såsom trycksaker eller såsom samlarobjekt. Vid remissbehandlingen har ingen erinran anförts häremot utom i en reservation till riksskattenämndens yttrande, vari förordats en utformning av mervärdeskatten på denna punkt i överensstämmelse med den här aktuella framställningen från Sveriges frimärkshandlare-förening.

Departementschefen

För egen del kan jag ansluta mig till de synpunkter som anförts i remissyttrandena över föreningens framställning och finner således inte anledning föreslå någon ändring i den allmänna varuskatten på denna punkt.

I detta sammanhang vill jag även beröra en annan fråga med avseende på den allmänna varuskattens principiella utformning. Såsom tidigare nämnts göres i skatteplikthänseende ingen skillnad mellan nya och begagnade varor. Enligt skattens allmänna konstruktion utgår således skatt vid yrkesmässig försäljning av begagnade varor till konsumenter. I två speciella fall föreligger dock skattefrihet för sådan försäljning. Sålunda är jämlikt stadgande i 13 § AVF handeln med begagnade personbilar och andra begagnade s. k. bilaccisbelagda motorfordon undantagen från beskattning. Det är här dock icke fråga om undantag från skatteplikt utan om undantag från skattskyldighet vid försäljning och uttag, vilket bl. a. medför att skatt utgår t. ex. vid reparationer av begagnade personbilar. Samtidigt som denna inskränkning i den allmänna varuskatten genomfördes med verkan fr. o. m. den 1 maj 1960 höjdes bilaccisen på nya motorfordon av ifrågavarande slag så att något skattebortfall icke skulle uppkomma för staten. Den inledningsvis omnämnda, av 1963 års riksdag begärda utredningen torde syfta till en omläggning av beskattningen av traktorer enligt dessa för personbilar m. fl. motorfordon gällande principer. Såsom tidigare anförts bör denna fråga lämpligen behandlas inom den tillsatta utredningen för bl. a. översyn av skatteberedningens mervärdeskatteförslag.

Det andra undantaget från beskattning av begagnade varor följer av ett

annat stadgande i 13 § AVF, enligt vilket skattefrihet föreligger vid försäljning eller uttag av till driften hörande maskiner, inventarier o. d. Även här är det fråga om ett undantag från skattskyldighet och således inte någon inskränkning i skatteplikten. Detta betyder bl. a., att maskin, som ägaren utrangerat och i samband därmed försålt skattefritt, blir föremål för beskattning, om den därefter åter kommer i den allmänna handeln och på nytt säljes till konsument.

Det har framhållits, att denna utformning av beskattningen missgynnar den reguljära handeln med begagnade maskiner o. d. Man har bl. a. uppmärksammat, att fristående agenter uppträder som förmedlare av direktförsäljningar mellan företag av utrangerade eller eljest för avyttring disponibla maskiner och andra anläggningstillgångar. Agenten skapar genom annonsering och på annat sätt kontakt mellan säljare och köpare och kan därvid som särskilt försäljningsargument åberopa att någon varuskatt inte utgår. Detta sammanhänger med att vid försäljning, som förmedlas av agent, dennes huvudman är att anse som säljare i varuskattehänseende. Tillkomsten av försäljningar av driftstillgångar under medverkan av fristående agenter har, framhåller man, medfört ett avbräck för den självständiga handeln med begagnade maskiner och man efterlyser åtgärder för att eliminera skattens snedvridande verkningar på konkurrensen inom detta område.

De påtalade förhållandena förtjänar enligt min mening beaktande. Den i prop. 1965: 14 föreslagna reduceringsregeln i syfte att i fråga om maskininvesteringarna eliminera effekten av en höjning av skattesatsen för den allmänna varuskatten till 9 % innebär visserligen att branschens förhållanden inte försämras, men någon annan effekt kan reduceringsregeln knappast få. Den aktualiserade frågan har emellertid vidare aspekter och torde få ses i ett större sammanhang. Bl. a. kommer frågan i ett helt annat läge vid en eventuell framtida omläggning av den allmänna varuskatten till en mervärdesskatt enligt skatteberedningens modell. Då den dessutom har viss anknytning till frågan om eventuell omläggning av beskattningen av begagnade traktorer, synes böra få ankomma på den tidigare omnämnda utredningen att även uppmärksamma beskattningens utformning i förevarande hänseende.

Ändringar i varubeskattningen

Från den i princip generella skatteplikten för varor gäller såsom tidigare framhållits vissa begränsade undantag. Härom stadgas i 10 § 1 mom. AVF med tillhörande anvisningar, vartill kommer sådana ytterligare undantag, som beslutats av Kungl. Maj:t med stöd av 10 § 2 mom. AVF.

Den verkställda översynen har aktualiserat vissa, i huvudsak tekniska ändringar i fråga om de nu gällande inskränkningarna i varubeskattningen. Detta gäller de i 10 § 1 mom. AVF stadgade undantagen för fartyg (punkten

5), för krigsmateriel (punkten 6) och för läkemedel (punkten 8) samt de med stöd av 10 § 2 mom. AVF beslutade undantagen för vissa importerade tryckalster (SFS 1960: 8) och för konstverk (SFS 1960: 237). Övriga nu gällande undantag berörs inte i den följande redogörelsen.

Skattefriheten för fartyg

Enligt 10 § 1 mom. punkten 5 AVF är från skatteplikt undantagna fiskefartyg, så ock andra fartyg med en nettodräktighet av minst 20 registerton samt luftfartyg. Enligt anvisningarna till detta författningsrum hänförs till fartyg icke sådana farkoster, i fråga om vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Med denna till tulltaxan anknutna avgränsning följer, att exempelvis fryskepp, flodsprutor, mudderverk, pontonkranar och flytdockor utgör skattepliktiga varor. Eljest gäller att skattefriheten omfattar inte endast fartyget som sådant utan även reservdelar, fast inredning och dylikt.

Författningsrummets utformning innebär att fiskefartyg — liksom luftfartyg — i princip är generellt undantagna från skatteplikt, medan skattefriheten i övrigt är begränsad till fartyg över viss storleksgräns. Beträffande fiskefartygen må dock nämnas, att det förhållandet att ett fartyg är avsett att användas för fiske inte automatiskt medför skattefrihet. Enligt uttalanden av riksskattenämnden och generaltullstyrelsen, vilka bekräftats genom utslag i regeringsrätten, bör härvidlag vara avgörande att fartyget med hänsyn till sin beskaffenhet är att anse såsom speciellt anpassat för fiske.

Förevarande undantag har med oförändrad lydelse intagits i skatteberedningens mervärdeskatteförslag. Detta har allmänt accepterats vid remissbehandlingen. I några fall har dock förordats en annan utformning av undantagsbestämmelserna. Bakgrunden härtill är bl. a. följande.

I ett i januari 1964 avgivet remissutlåtande över förslag av generaltullstyrelsen om ändringar i reglerna för varvsindustrirestitution tog *sjöfartsstyrelsen* särskilt upp frågan om gränsdragningen för restitutionsberättigande fartyg och föreslog härutinnan vissa ändringar för att undanröja föreliggande tolkningssvårigheter och enbart av restitutionsskäl betingade dräktighetsmätningar av fartyg. Enligt dessa förslag borde restitutionsrätten för svenska fartyg gälla fartyg med en längd över allt av minst åtta meter utom beträffande lustfartyg, för vilka gränsen borde sättas vid en längd av tjugo meter eller en bruttodräktighet av 70 registerton.

En sådan utformning av restitutionsbestämmelserna borde enligt styrelsens mening följas av en motsvarande ändring i fråga om undantaget från allmän varuskatt för fartyg. Såsom skäl härför anfördes att nuvarande dräktighetsgräns förorsakar många »onödiga» mätningar. Styrelsen föreslog därför att undantaget enligt punkten 5 i 10 § 1 mom. AVF förutom

luftfartyg borde gälla fiskefartyg samt andra fartyg — lustfartyg undantagna — med en längd av minst åtta meter mätt enligt den särskilda förordningen angående fartygs byggnad och utrustning.

Över sjöfartsstyrelsens förslag har efter remiss *yttranden* avgivits av bl. a. fiskeristyrelsen, generaltullstyrelsen, kommerskollegium, riksskattenämnden, Sveriges industriförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation, Svensk industriförening, Sveriges allmänna exportförening, Sveriges varvsindustriförening, Föreningen Sveriges mindre varv och Sveriges fiskares riksförbund.

De framlagda förslagen har rönt ett positivt mottagande vid remissbehandlingen och man har allmänt biträtt förslaget om att anknyta undantaget från allmän varuskatt för fartyg till en längdgräns. Endast *riksskattenämnden* avvisar en sådan ändring av undantagsbestämmelserna.

Nämnden konstaterar inledningsvis, att det skattefria området i princip följer tulltaxans varuindelning och att dräktighetsgränsen endast innebär den inskränkningen, att skattefriheten för andra fartyg än fiskefartyg begränsats till sådana som skall registreras i fartygsregistret. Enligt nämndens uppfattning torde tillämpningen av undantaget inte ha medfört några påtagliga olägenheter.

Vidare erinrar nämnden om att 1959 års höstriksdag vid behandlingen av propositionen om allmän varuskatt vidtog den ändringen, att fiskefartygen inrymdes under skattefriheten men samtidigt avlog motionsyrkanden om generell skattefrihet jämväl för bogserbåtar, bärgningsfartyg och livräddningskryssare samt för flodsprutor, pontonkranar, flytdockor och liknande flytande objekt.

Riksskattenämnden finner inte tillräckliga motiv föreligga för åtgärder av så vittgående innebörd, som de av sjöfartsstyrelsen föreslagna. Då härtill den föreslagna avgränsningen inte synes medföra några förenklingar i kontrollhänseende avstyrker nämnden bifall till styrelsens förslag.

I övriga remissyttranden har man såsom nämnts i princip biträtt styrelsens förslag i denna varuskattefråga, varvid man dock i några fall föreslagit en annan utformning eller anfört synpunkter av annat slag i frågan. Sålunda framhåller *Sveriges industriförbund* att styrelsens förslag innebär en skärpning av gällande bestämmelser eftersom lustfartyg, oberoende av storleken, skulle bli skattebelagda. Inskränkningen beträffande sådana fartyg bör därför utgå.

Sveriges varvsindustriförening anser, att reglerna angående frihet från allmän varuskatt och om varvsindustrirestitution bör följas åt i största möjliga utsträckning. Därför bör enligt föreningens mening skattefriheten även omfatta sådana nu skattepliktiga flytande objekt som flytdockor, dockportar, pontoner, mudderverk, flodsprutor m. m. Vidare bör nedre storleksgränsen för såväl restitutionsberättigande som skattefria svenska fartyg överensstämma, men föreningen tar ingen ställning till var denna gräns bör ligga.

Föreningen Sveriges mindre varv framför samma synpunkter med tillägg att den gemensamma nedre gränsen bör vara en »längd över allt» av åtta meter.

Uttalanden av samma innebörd återkommer i vissa vid kommerskollegiums utlåtande fogade yttranden från rikets handelskammare. För egen del framhåller *kommerskollegium* att man i frågan torde böra avvakta utredningen om varuskattens framtida utformning.

Generaltullstyrelsen hänvisar också till nyssnämnda utredning och återkommer till frågan i sitt yttrande över skatteberedningens betänkande mot bakgrund av att nuvarande undantag för fartyg i oförändrad form överförts till beredningens mervärdeskatteförslag. Styrelsen framhåller, att gällande dräktighetsgräns inneburit olägenheter vid bedömningen av skattefriheten för smärre icke mätningspliktiga fartyg. Vidare anses som mindre tillfredsställande, att bogserbåtar och liknande nyttofartyg, vilkas nettodräktighet enligt gällande mätningsbestämmelser normalt är ringa trots förhållandevis stor bruttodräktighet, i regel befunnits skattepliktiga. Enligt styrelsens uppfattning får fartygets längd därför anses vara en lämpligare grund för gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria fartyg. Härvid bör längden bestämmas från förkant av förstäven till akterkant av akterstäven i enlighet med vad som föreskrives i tullrestitutionsförordningen.

En omläggning av undantagsbestämmelserna i enlighet härmed aktualiserar emellertid också, fortsätter generaltullstyrelsen, frågan om lämpligheten av ett särskilt, generellt undantag för fiskefartyg. Begreppet fiskefartyg är inte klart definierat utan har medfört tolkningssvårigheter. Om minimigränsen för skattefrihet sättes vid en längd av åtta meter eller eventuellt något lägre, torde enligt styrelsens uppfattning skattefrihet för fiskefartyg avvägbringas i praktiskt taget full utsträckning utan att denna fartygstyp behöver särskilt angivas samtidigt som tillämpningen skulle förenklas betydligt. Med hänsyn till avgränsningssvårigheterna avstyrks sjöfartsstyrelsens förslag om generell skatteplikt för lustfartyg.

Generaltullstyrelsen föreslår vidare, att det i överensstämmelse med utbildad praxis bör klart framgå av författningstexten, att skattefriheten inkluderar delar och tillhör till skattefria fartyg.

Även *sjöfartsstyrelsen* återkommer till undantaget för fartyg i sitt remissyttrande över skatteberedningens betänkande och ifrågasätter om inte skattefriheten vid övergång till en mervärdeskatt bör anknytas till fartygens ändamål och därvid gälla fiskefartyg och vad som enligt 1963 års förordning angående befäl på svenska handelsfartyg m. m. är att hänföra till handelsfartyg.

Departementschefen

En omläggning av undantaget från skatteplikt för fartyg enligt sjöfartsstyrelsens förslag synes väsentligen vara av teknisk natur i syfte att under-

lätta tillämpningen. Motiveringen har emellertid även varit att ernå överensstämmelse med samtidigt föreslagna ändringar i bestämmelserna avseende tullrestitution för fartyg. Flera remissinstanser har framhållit värdet av en samordning av dessa frågor och har från denna utgångspunkt föreslagit en utvidgning av skattefriheten till att omfatta även andra flytande objekt än fartyg. Samtidigt har emellertid framhållits att förslaget även skulle leda till skärpt beskattning genom att generell skatteplikt skulle föreligga för lustfartyg. Mot en sådan inskränkning av skattefriheten har dessutom generaltullstyrelsen åberopat tillämpningssvårigheter i fråga om avgränsningen. Riksskattenämnden återigen anser inte att förslaget kan förväntas medföra någon förenkling i kontrollhänseende och förordar att nu gällande undantagsregler blir bestående.

Mot denna bakgrund ställer jag mig tveksam till en omläggning av undantagsreglerna på sätt som sjöfartsstyrelsen föreslagit. De delade meningar som kommit till uttryck i yttrandena från generaltullstyrelsen och riksskattenämnden har inte minst bidragit härtill. Om man, såsom generaltullstyrelsen ifrågasatt, sätter gränsen för skattefrihet lägre än åtta meter, skulle man möjligen kunna slopa den särskilt angivna skattefriheten för fiskefartyg. Förutsättningen för en sådan lösning bör dock vara att, såsom sjöfartsstyrelsen föreslagit, lustfartygen ställs helt utanför skattefriheten. Att en sådan begränsning av skattefriheten skulle leda till en skärpning av beskattningen bör enligt min mening inte ges någon avgörande betydelse, men härtill kommer de av generaltullstyrelsen mot detta förslag anförda avgränsningssvårigheterna.

Jag är därför inte nu beredd att framlägga förslag om en så radikal omläggning av undantagsbestämmelserna som nu diskuterats. Även om det torde kunna ifrågasättas om skattefrågan och den i sammanhanget aktuella restitutionsfrågan har ett egentligt samband, synes dock skattefrågan kunna anstå till dess frågan om en omläggning av tullrestitutionsreglerna blivit slutligt prövad. Redan nu vill jag dock framhålla, att anledning enligt min mening saknas att biträda framförda förslag om att utsträcka skattefriheten till pontonkranar, flytdockor, mudderverk och andra dylika objekt. En sådan utvidgning av skattefriheten skulle stå i strid mot den allmänna varuskattens principiella konstruktion.

På en punkt synes emellertid en utvidgning av nu gällande skattefrihet vara motiverad. Såsom generaltullstyrelsen påpekat medför anknytningen av skattefriheten till nettodräktigheten att skatteplikt ofta kommer att föreligga för bogserbåtar, trots att bruttodräktigheten är förhållandevis stor. Enligt min mening synes skäligt att alla bogserbåtar behandlas lika i varuskattehänseende. Jag föreslår därför att den nu gällande i princip generella skattefriheten för fiskefartyg utsträcks till att gälla även bogserbåtar. Sådana båtar hänförs till särskilt nummer i tulltaxan. Författningsförslaget

har utformats i enlighet härmed med ett tillägg, varav framgår att undantaget även gäller delar och tillbehör till skattefria fartyg och luftfartyg.

Skattefriheten för krigsmateriel

Enligt punkten 6 i 10 § 1 mom. AVF gäller undantag från skatteplikt för krigsmateriel, som försäljs till staten för militärt bruk och som är underkastad utförsel förbud. Med denna utformning av undantaget föreligger skattefrihet för försvarets anskaffningar av ammunition, vapen och annan tygmateriel, däremot inte för exempelvis intendenturmateriel.

Detta undantag har med endast formella ändringar intagits i skatteberedningens mervärdeskatteförslag. Vid remissbehandlingen har förslaget på denna punkt allmänt godtagits eller lämnats utan erinran. Ett förtydligande med avseende på undantagets omfattning har dock i detta sammanhang föreslagits av *generaltullstyrelsen*.

Styrelsen framhåller, att det ofta föreligger svårigheter att avgöra huruvida krigsmateriel kan anses vara av exportförbjudet slag och till följd härav skattefritt. Svårigheterna härvidlag har varit särskilt påfallande beträffande delar till krigsmateriel. Frågan gäller speciellt om delar till skattefria krigsmateriel, i analogi med vad som uttalats beträffande fartyg, bör innefattas av skattefriheten, oaktat delarna som sådana inte är underkastade utförsel förbud. Då i annat sammanhang ingen erinran anförts mot en sådan tolkning av undantaget anser styrelsen att detta direkt borde bekräftas i författningen.

Departementschefen

Då ett förtydligande av författningen på denna punkt synes vara av värde, har författningsförslaget utformats med beaktande av de av *generaltullstyrelsen* framförda synpunkterna.

Skattefriheten för läkemedel

Enligt punkten 8 i 10 § 1 mom. AVF föreligger undantag från skatteplikt för läkemedel, som försäljs enligt recept eller till sjukhus. Samma undantag har intagits i skatteberedningens mervärdeskatteförslag. Vid remissbehandlingen härav har endast *generaltullstyrelsen* anført särskilda synpunkter på förslagets utformning i denna punkt. Styrelsen framhåller, att undantaget formellt är anknutet till vissa slag av försäljningar. Då det emellertid får anses gälla även införsel till riket i anslutning till sådan försäljning synes ett uttryckligt stadgande härom böra intagas i författningen i överensstämmelse med vad som gäller beträffande skattefriheten för konstverk.

Departementschefen

De av generaltullstyrelsen anförda synpunkterna har beaktats vid utformningen av författningsförslaget.

Skattefriheten för konstverk

Genom kungörelsen den 3 juni 1960 (nr 237), som trädde i kraft den 1 juli 1960, har Kungl. Maj:t med stöd av 10 § 2 mom. AVF förordnat om undantag från skatteplikt för konstverk, hänförliga till tulltaxenummer 99.01—99.03, när de, annorledes än butiksmässigt eller i samband med utställning, försäljs av upphovsmannen direkt till konsument. Skattefriheten omfattar även införsel till riket i anslutning till sådan direktförsäljning. Till nämnda tulltaxenummer hänföres målningar och teckningar, utförda för hand (nr 99.01), konstgrafiska originalblad (nr 99.02) samt originalskulpturer (nr 99.03).

Detta undantag från skatteplikt för konstverk tillkom, sedan 1960 års bevillningsutskott i anledning av motionsyrkanden om skattefrihet för konstnärers alster inom måleriet, grafiken och skulpturen uttalat (BevU 1960: 62), att viss skattefrihet inom dessa områden syntes befogad och att utskottet därför förutsatte, att Kungl. Maj:t med stöd av 10 § 2 mom. AVF måtte vidtaga erforderliga åtgärder för tillgodoseende av motionärernas syfte.

Efter utfärdandet av 1960 års kungörelse har riksdagen haft att ta ställning till upprepade motionsyrkanden om en vidgad skattefrihet för konstnärerna. Genomgående har frågan gällt, om skattefriheten borde utsträckas till att omfatta även konstverk, som försäljs på utställningar. Yrkanden här- om vid 1961, 1962 och 1963 års riksdagar har dock avvisats (BevU 1961: 27, 1962: 37 och 1963: 24).

Frågan om beskattningen av konstverk har behandlats även av allmänna skatteberedningen i dess mervärdeskatteförslag. På denna punkt uttalas, att om en inskränkning i beskattningen anses böra bli bestående — och härutinnan vill beredningen för egen del inte föreslå någon ändring — praktiska skäl synes tala för ett generellt undantag från skatt på konstnärers försäljning av egna verk, hänförliga till tulltaxenummer 99.01—99.03, men också att därvid ingen avdragsrätt för ingående skattebelastning bör ifrågakomma.

Vid remissbehandlingen har detta förslag allmänt accepterats. Endast i några fall har särskilda synpunkter anförts i frågan. Sålunda konstaterar *riksskattenämnden*, att den föreslagna utformningen har företräden framför nu gällande ordning, men nämnden tillägger, att tillräckliga skäl knappast föreligger för att bibehålla undantaget, särskilt som med rent konstnärlig verksamhet närliggande verksamheter alljämt skulle beskattas.

Överståthållarämbetet och länsstyrelserna i Stockholms, Örebro och Västmanlands län anför liknande synpunkter men biträder förslaget av praktiska skäl.

Generaltullstyrelsen framhåller, att undantaget formellt inte torde täcka det fall, då konstnären skänker bort ett eget verk. I praktiken torde dock sådana transaktioner inte ha betraktats som skattepliktiga uttag utan jämställts med försäljning. Styrelsen anser att ett klarläggande i författningstexten bör göras på denna punkt.

Såsom inledningsvis antytts har frågan om den allmänna varuskattens tillämpning på konstverk därjämte aktualiserats av *Konstnärernas riksorganisation*. I en i januari 1964 gjord framställning har sålunda riksorganisationen hemställt, att nuvarande skattefrihet måtte utsträckas till att omfatta även konstverk, som försäljs vid utställningar, samt dessutom att jämväl andra konstverk än sådana som hänförs till tulltaxenummer 99.01—99.03 måtte inbegripas under skattefriheten. Såsom skäl härför åberopas bl. a., att de bildskapande konstnärerna genom den allmänna varuskatten försatts i sämre läge än andra konstskapare och att nuvarande bestämmelser direkt missgynnar den allmänt vedertagna formen att genom utställningar åstadkomma kontakt med publik och kritik. Vidare framhålles, att försäljningarna vid utställningar är av jämförelsevis liten omfattning (1—2 milj. kr. för år) och att frågan därför har ringa statsfinansiell betydelse.

Vid den remissbehandling, som framställningen varit föremål för, har meningarna varit delade. *Nationalmuseum* och *akademien för de fria konsterna* biträder i så måtto förslagen, att skattefrihet bör gälla generellt för konstverk av alla slag vid försäljning av upphovsmannen direkt till konsument. *Folkrörelsernas konstfrämjande* ifrågasätter lämpligheten av en utformning som skulle innebära, att konstfrämjandets försäljning på kommissionsbasis skulle vara skattefri men inte dess försäljning av konstverk, som inköpts från konstnärerna. Konstfrämjandet föreslår i stället, att all konst skall vara skattefri när försäljning av konstnären själv eller av konstförmedlare sker första gången och att beskattningen sätter in först vid upprepad försäljning.

Statens konstråd tillstyrker förslaget om skattefrihet för konstverk även vid försäljning på utställning och samma mening uttalas av några av rikets handelskammare i utlåtanden, som fogats vid kommerskollegii yttrande.

För egen del anför *kommerskollegium*, att en utsträckning av skattefriheten till ytterligare kategorier inte kan motiveras av skattetekniska skäl. En sådan åtgärd måste medföra utomordentliga praktiska tillämpningssvårigheter och kollegium avstyrker framställningen i denna del. Synpunkter av samma slag kan anföras mot förslaget om skattefrihet för konstverk,

som försäljs på utställningar. — Motsvarande uttalas i ett flertal av de bifogade utlåtandena från rikets handelskammare.

Även *generaltullstyrelsen* och *riksskattenämnden* framhåller, att det från skattetekniska synpunkter inte kan anses föreligga tillräckliga skäl för en utvidgad skattefrihet på området. Särskilt påpekas, att den föreslagna utvidgningen av det skattefria området till andra konstalster än sådana, som faller under tulltaxenummer 99.01—99.03, måste medföra svårartade och vanskliga gränsdragnings- och tolkningsproblem. Av dessa skäl avstyrks bifall till de framlagda förslagen.

I anledning av den i prop. 1965: 14 föreslagna höjningen av den allmänna varuskatten har *Konstnärernas riksorganisation* återkommit i ämnet med förnyad framställning om skattefrihet för konstverk, som försäljs på utställningar. Riksorganisationen framhåller att det vid en förestående skattehöjning finns än större anledning att beakta vad som tidigare i denna fråga anförts från organisationens sida och erinrar dessutom om den av allmänna skatteberedningen på denna punkt föreslagna utformningen av en mervärdebeskattning. Framställningen utmynnar i att förslag i förevarande proposition måtte framläggas om sådan ändring av varuskatteförordningen, att konstverk, när de av nu levande konstnärer, enskilda eller i grupp, försäljs på utställning, skall vara undantagna från beskattning.

Departementschefen

Frågan om den allmänna varuskattens tillämpning på konstverk har såsom framgått av den lämnade redogörelsen varit föremål för särskild prövning vid upprepade tillfällen efter det att nuvarande undantagsbestämmelser infördes. Därvid framförda yrkanden om utvidgad skattefrihet har dock avslagits. Frågan har nu återigen aktualiserats av *Konstnärernas riksorganisation*, bl. a. i anledning av den i prop. 1965: 14 föreslagna höjningen av den allmänna varuskatten med verkan fr. o. m. den 1 juli 1965.

Riksorganisationen har framställt två i princip skilda yrkanden. Det ena av dessa gäller en utvidgning av det skattefria området till andra konstnärliga alster än enbart sådana, som faller under tulltaxenummer 99.01—99.03. Detta yrkande har man i flertalet remissyttranden avvisat av skattetekniska skäl eller också ifrågasatt av andra skäl. Särskilt har man framhållit de med en sådan utvidgning av det skattefria området förenade tillämpnings-svårigheterna. Mot denna bakgrund finner jag inte tillräckliga skäl föreligga för att föreslå någon ändring av undantagsbestämmelserna i vad avser det skattefria områdets omfattning.

Det andra yrkandet gäller det redan flera gånger framställda och varje gång avvisade kravet på skattefrihet för konstnärernas försäljning av egna verk på utställningar. Såsom skäl för en omprövning av denna fråga har nu

åberopats, att en höjning av skattesatsen gör åtgärden än mera angelägen samt dessutom den av skatteberedningen föreslagna utformningen av mervärdeskatten på denna punkt.

Skatteberedningens förslag i denna fråga torde i första hand få ses såsom en av övergången till en mervärdebeskattning betingad ändring av nuvarande undantagsbestämmelser. Beaktas bör också, att konstnärerna inte enligt förslaget till mervärdeskatt skulle ha någon avdragsrätt för skattebelastningen på sina inköp och omkostnader. Mot denna bakgrund torde också få ses, att förslaget vid remissbehandlingen allmänt godtagits eller lämnats utan erinran. Vissa kritiska synpunkter har dock framförts i detta sammanhang och även remissyttrandena över riksorganisationens framställning visar delade meningar. En höjning av skattesatsen för den allmänna varuskatten kan enligt min mening inte anses utgöra något bärande motiv för en utvidgning av den skattefrihet som nu tillkommer konstnärerna. Man måste härvidlag även beakta den reguljära konsthandels ställning.

Med hänsyn till vad nu anförts är jag inte beredd att föreslå någon utvidgning av nu gällande skattefrihet för konstnärernas försäljning av egna verk, hänförliga till tulltaxenummer 99.01—99.03. Det synes dock lämpligt att i förevarande sammanhang vidtaga den tekniska ändringen, att det nu i särskild kungörelse stadgade undantaget ersätts med ett stadgande direkt i författningen såsom en ny punkt 10 i 10 § 1 mom. AVF. Författningsförslaget har utformats i enlighet härmed och dessutom på ett sätt som medför frihet från allmän varuskatt även vid gåva, t. ex. när en tavla, som erhållits i gåva av konstnären, införes till riket.

Skattefrihet för vissa tryckalster m. m.

Genom kungörelse den 15 januari 1960 (nr 8) har Kungl. Maj:t med stöd av 10 § 2 mom. AVF förordnat om undantag från skatteplikt för tullfria tryckalster, hänförliga till kapitel 49 i tulltaxan, och för mikrofilmer, hänförliga till tulltaxenummer 37.05, när sådana varor införs till riket såsom gåva eller lån utan vederlag.

Detta undantag har med oförändrad lydelse intagits i skatteberedningens mervärdeskatteförslag. Vid remissbehandlingen härav har endast *general-tullstyrelsen* anfört särskilda synpunkter i frågan. Styrelsen konstaterar, att detta undantag tillkommit bl. a. med hänsyn till de offentliga biblioteken och till dessa biblioteks och den vetenskapliga forskningens internationella bytesverksamhet. Biblioteken har emellertid i vissa fall införsel av tryckalster med en ålder över 100 år, vilka i egenskap av antikviteter faller under tulltaxenummer 99.06. Enligt styrelsens mening bör undantaget gälla även sådana trycksaker och vidare anses påkallat med en jämkning av bestämmelserna som klart medger skattefrihet även för reklamtryck, som införs för att gratis tillställas allmänheten, oaktat detta knappast kan betecknas som gåva i egentlig mening.

Departementschefen

Jag har intet att erinra mot en sådan närmast formell ändring av nu gällande undantag. Lämpligen synes detta böra ske på det sättet, att 1960 års kungörelse i ämnet ersätts med ett stadgande av angiven innebörd i en ny punkt (11) i 10 § 1 mom. AVF. Författningsförslaget har utformats i enlighet härmed och på grundval av vad generaltullstyrelsen föreslagit.

Ändringar i tjänstebeskattningen

Enligt 11 § AVF är tjänsteprestation skattepliktig, om den huvudsakligen har avseende på skattepliktig vara samt innefattar förfärdigande på beställning (arbetsbeting), uthyrning, servering, reparation, underhåll, ändring eller rengöring. I anvisningarna till denna paragraf uttalas bl. a., att tjänstebeskattningsansknytning till skattepliktiga varor innebär att skattefrihet föreligger för prestationer med avseende på särskilt undantagna varor, t. ex. större fartyg, och på fastigheter samt för personliga tjänster. Vidare utsågs att med servering förstås tillhandahållande av varor till förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats. Om jämväl bostad tillhandahålls och ett gemensamt pris uttas för kost och logi, får uppdelning ske efter skälig grund.

Allmänna skatteberedningen har i sitt mervärdeskatteförslag utformat skattepliktsbestämmelserna för tjänstebeskattningen i nära anslutning till varuskatteförordningens bestämmelser. Beredningens förslag innebär dock en betydande utvidgning av beskattningsområdet. I väsentliga avseenden är detta betingat av mervärdeskatteprincipen som sådan och av målsättningen att i så hög grad som möjligt eliminera kumulativa skatteeffekter i det nya systemet. Detta gäller i viss mån även den del av tjänstebeskattningen, som i likhet med nu gällande ordning har anknutits till skattepliktiga varor. Härutinnan innebär förslaget att nuvarande skatteplikt skulle utsträckas till att omfatta även förvaring, montering, kontroll och analys.

Departementschefen

Skäl föreligger enligt min mening inte att inbegripa kontroll- och analysarbeten under skatteplikten. En sådan åtgärd skulle öka det kumulativa inslaget i beskattningen. Ej heller synes motiverat att nu inbegripa förvarings-tjänster under den allmänna varuskatten, även om det härvidlag torde vara i högre grad fråga om konsumtionstjänster. Däremot kan det enligt min mening vara motiverat att särskilt ange montering såsom skattepliktig tjänsteprestation. Uppenbart är att t. ex. leverans av en maskin i monterat skick skall beskattas enligt det betingade vederlaget oavsett om monteringen ingår i priset eller debiteras särskilt. Tvekan torde emellertid i vissa fall ha förelagat om skatt skall utgå för monteringsarbeten och i ett speciellt fall, nämligen i fråga om uthyrning av byggnadsställningar, har riksskattenämnden

funnit att av uthyraren särskilt debiterad ersättning för ställningens upp- och nedmontering inte bör anses utgöra vederlag för prestation, som omfattas av skatteplikten.

För att undanröja tveksamhet på denna punkt föreslår jag, att även montering, varmed bör förstås såväl uppmontering som nedmontering, intas bland de i 11 § AVF angivna slagen av tjänsteprestationer, som omfattas av skatteplikten när de har avseende på skattepliktiga varor.

Såsom nyss framhållits innehåller anvisningarna till 11 § AVF ett särskilt uttalande rörande skattens tillämpning i det fall gemensamt pris uttages för kost och logi. Den uppdelning som i sådant fall skall ske här närmast avseende på beskattningsvärdets bestämmande. Huvudreglerna härom är intagna i 15 § AVF med tillhörande anvisningar. Då jag i det följande ämnar föreslå vissa ändringar även av dessa stadganden på grundval av skatteberedningens mervärdeskatteförslag synes lämpligt att, likaledes i överensstämmelse med detta förslag, i anvisningarna till 15 § AVF inta bestämmelserna som reglerar beskattningen i de fall gemensamt pris uttas för transaktion, som innefattar såväl skattepliktigt som skattefritt tillhandahållande.

Författningsförslaget har utformats i enlighet med vad som nu anförts.

I detta sammanhang har även beaktats, att skatteberedningen i det författningsrum i mervärdeskatteförslaget, som reglerar skatteplikten för tjänsteprestationer, intagit ett stadgande, enligt vilket Kungl. Maj:t i likhet med vad som redan nu gäller på varusidan skulle äga förordna om undantag från skatteplikt för viss tjänsteprestation. Den genom detta stadgande tillskapade möjligheten till sådana jämkningar i skatteplikten, som erfarenheterna från tillämpningen skulle påkalla, torde få ses mot bakgrund av den väsentligt vidgade beskattningen inom tjänsteområdet, som mervärdeskatteförslaget innefattar. Behovet av ett sådant stadgande för den allmänna varuskatten är visserligen mindre framträdande men det kan likväl vara ändamålsenligt att även på tjänstesidan ha denna dispensmöjlighet.

Skattskyldighetsfrågor (12 och 13 §§ AVF)

Skattskyldighetens principiella utformning

De bestämmelser som reglerar skattskyldigheten till allmän varuskatt återfinns i 12—13 §§ AVF med tillhörande anvisningar. Enligt huvudregeln (12 § 1 mom.) åvilar skattskyldighet den, som yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara eller utför eller ombesörjer utförande av skattepliktig tjänsteprestation, för tillhandahållande av sådan vara eller tjänsteprestation till

förbrukare (konsument), varvid med försäljning likställs uttag ur rörelsen av skattepliktig vara. Vidare är den som fabriksmässigt tillverkar byggnadsvaror, i vad avser denna tillverkning, skattskyldig, även om han inte bedriver yrkesmässig försäljning av sådana varor.

Från skattskyldighet enligt dessa allmänna regler gäller vissa i 13 § angivna inskränkningar. Utöver tidigare omnämnda undantag vid försäljning eller uttag av till driften hörande maskiner, inventarier o. d. samt av begagnade s. k. accisbelagda motorfordon gäller enligt nämnda paragraf frihet från skattskyldighet vid tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänster samt uttag ur rörelse av sådana varor i allenast ringa omfattning samt av tjänsteprestation med avseende på kläder eller andra textilvaror om den som utför prestationen inte har fast driftställe för verksamheten (t. ex. hemsömmerskor).

Förutsättningen för skattskyldighet är sålunda att tillhandahållandet av skattepliktiga objekt är att anse såsom yrkesmässigt. Denna fråga får enligt anvisningarna till 12 § bedömas främst med hänsyn till omfattningen av och syftet med verksamheten. Skattskyldighet föreligger sålunda exempelvis inte vid försäljning av personlig lösegendom och, likaledes enligt särskilt uttalande i anvisningarna, inte heller i fråga om tillhandahållande av kost åt egen personal i annat än serveringsrörelse. Om verksamheten upplåtits på entreprenad åt annan, som bedriver densamma yrkesmässigt, föreligger dock skattskyldighet för entreprenören.

Riksskattenämnden har i ett flertal anvisningar behandlat skattskyldighetsfrågor. Uttalanden av mera principiell innebörd har bl. a. gjorts i en i februari 1960 meddelad anvisning angående skattskyldighet för statliga myndigheter m. fl. Under hänvisning till vissa uttalanden i propositionen om allmän varuskatt och till vad som gällde i fråga om 1940 års omsättningskatt konstaterar nämnden, att varuskatteförordningen inte har någon direkt anknytning av yrkesmässighetsbegreppet till inkomstskatteförfattningarna. Även om detta begrepps innebörd i inkomstskattehänseende torde böra vara vägledande jämväl för den allmänna varuskatten, bör en något friare tolkning få anses vara åsyftad i varuskattehänseende. Därför behöver yrkesmässighetsbegreppet icke alltid sammanfalla vid de olika beskattningsformerna. Från denna utgångspunkt får bedömningen bl. a. i fråga om myndigheternas skattskyldighet ske från fall till fall. Nämnden tillägger dock, att yrkesmässig verksamhet får anses föreligga om myndighet stadigvarande driver förvärvsverksamhet i vinstsyfte liksom i de fall verksamhet bedrivs gentemot allmänheten i former likartade med dem som förekommer inom det enskilda näringslivet och i vissa fall i direkt konkurrens med det enskilda näringslivet. Däremot bör yrkesmässighet inte anses föreligga vid exempelvis leverans från en statlig myndighet till annan sådan myndighet, enär härvidlag formellt inte föreligger försäljning av vara till annan person, och ej heller i de fall myndighet uteslutande till egen personal tillhandahå-

håller varor, som förvärvats eller tillverkats för myndighetens eget behov. Rent servicebetonad verksamhet bör likaledes anses såsom icke yrkesmässig.

Allmänna skatteberedningen har i denna fråga uttalat, att en omläggning av den allmänna varuskatten till en mervärdeskatt enligt föreslagen modell i princip inte innebär annan ändring än att begränsningen av skattskyldigheten till tillhandahållande till konsumenter måste ersättas med bestämmelser om att skattskyldigheten gäller generellt för alla näringsidkare och därmed jämställda. Skattskyldigheten är således även i skatteberedningens mervärdeskatteförslag anknuten till yrkesmässighetsbegreppet. Dock har anvisningarna härom givits en annan utformning än de nu gällande.

Enligt skatteberedningens författningsförslag bör yrkesmässig verksamhet anses föreligga, när inkomsten därav enligt kommunalskattelagen är att hänföra till inkomst av rörelse eller av jordbruksfastighet samt vidare när verksamheten utövas av staten, kommun eller annan och innefattar inte endast tillfälligt tillhandahållande av skattepliktiga objekt till allmänheten. Av staten eller kommun bedrivna verksamheter med uteslutande syfte att tillgodose egna behov bör däremot inte anses som yrkesmässig annat än om verksamheten bedrivs i bolagsform eller liknande. Detta bör enligt förslaget gälla även i den mån samgående i sådant syfte sker mellan staten och kommun eller mellan kommuner och skattskyldighet inte skolat föreligga om skilda verksamheter bedrivits.

Skatteberedningens förslag på denna punkt har biträtts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen.

Departementschefen

I allt väsentligt anknyter den av skatteberedningen föreslagna utformningen av yrkesmässighetsbegreppet vid en mervärdeskatt till vad som gäller i varuskattehänseende. Förslaget innebär dock ett förtydligande direkt i författningen av vad som bör läggas i begreppet. Det bör vara av värde, att en motsvarande formulering intas i anvisningarna till 12 § AVF.

I ett avseende innebär emellertid beredningens förslag en inskränkning i nu gällande skattskyldighet. Jag åsyftar härvidlag förslaget om att yrkesmässig verksamhet inte skall anses föreligga vid samgående inom den offentliga sektorn där syftet är att i den gemensamma verksamheten uteslutande tillgodose intressenternas egna behov. Detta förslag har särskild betydelse beträffande det samgående mellan staten, i detta fall försvarets fabriksstyrelse, och landstingen, som på riksdagens initiativ etablerats i fråga om tvätteriverksamhet. Finansieringen av verksamheten vid sådant samgående sker gemensamt av intressenterna, medan driften ombesörjes av någon av dessa. Av varuskattens nuvarande konstruktion följer att den intressent, som svarar för driften, blir skattskyldig för de prestationer som utföres åt övriga intressenter, medan de prestationer som intressenten

s. a. s. utför åt sig själv blir skattefria. I de fall driften ombesörjes av fabriksstyrelsen utgår således skatt för arbeten som utföres åt landstingens sjukhus och andra inrättningar, medan arbeten åt statliga uppdragsgivare är skattefria.

Dessa konsekvenser har uppmärksammats tidigare och föranlett viss kritik. Bl. a. har motionsyrkanden framförts om åtgärder i syfte att åstadkomma likhet i beskattningen vid verksamhet av ifrågavarande slag. Någon ändring har sådana yrkanden dock inte föranlett vid tidigare prövning av frågan. Skatteberedningens förslag på denna punkt skulle tillgodose dessa krav på en likformig beskattning. Visserligen kan här sägas att förslaget innebär ett avsteg från de allmänna principerna för beskattningen och att det dessutom skulle kunna anses missgynna enskild tvätteriverksamhet. Det får emellertid anses vara ett allmänt intresse att offentlig verksamhet bedrivs så rationellt som möjligt och att möjligheterna härutinnan tillvaratas. Varuskattens nuvarande utformning utgör visst hinder häremot. Sådana konsekvenser bör undanröjas. Härtill kommer att någon egentlig konkurrenssituation i förhållande till enskild verksamhet knappast föreligger inom här aktuella områden. Jag finner således skäl tala för att även i denna del beakta skatteberedningens förslag och föreslår sålunda en ändring av anvisningarna till 12 § AVF i överensstämmelse härmed.

Skattskyldigheten vid speciella företagsformer m. m.

Utöver de i 12 § 1 mom. AVF angivna allmänna reglerna med avseende på skattskyldigheten innehåller denna paragraf i 2 mom. bestämmelser som närmare reglerar frågan för vissa speciella företagsformer samt i 3 mom. bestämmelser som reglerar skattskyldighetens inträde. Även i dessa delar har vissa ändringar aktualiserats vid den verkställda översynen.

Enligt 12 § 2 mom. AVF gäller att envar delägare i handelsbolag, kommanditbolag, enkelt bolag eller i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen avsett rederi eller s. k. gruvbolag är skattskyldig i förhållande till sin andel i företaget. Detta betyder att skattskyldigheten inte åvilar företaget utan delägarna personligen och att sålunda deklara- och betalningsskyldighet föreligger för var och en av delägarna. Den allmänna varuskatten har härutinnan anknutits till vad som gäller i inkomstskattehänseende.

Allmänna skatteberedningen har på denna punkt i sitt mervärdeskatteförslag gjort ett tillägg av innebörd, att länsstyrelsen på ansökan av samtliga delägare skall kunna besluta, att en delägare skall kunna svara för samtligas skatteredovisning. Vid remissbehandlingen har man allmänt biträtt detta förslag och även ifrågasatt om inte såväl redovisningen som taxeringen borde kunna anknytas till företaget i stället för till delägarna.

Departementschefen

Den av skatteberedningen föreslagna ordningen tillämpas i viss utsträckning redan nu på riksskattenämndens initiativ. Frågan har en inte oväsentlig praktisk betydelse, och jag föreslår därför att i AVF intas bestämmelser som klart anger denna möjlighet till förenklad redovisning. Det synes dock inte möjligt att i detta sammanhang gå så långt som att i dessa fall anknyta beskattningen till företagen som sådana, trots att i vart fall vissa av dessa utgör självständiga juridiska personer. Den nära anknytningen av den allmänna varuskatten till vad som gäller i inkomstskattehänseende synes f. n. utgöra hinder för en sådan mera radikal omläggning.

Beträffande bestämmelserna i 12 § 3 mom. AVF med avseende på skattskyldighetens inträde föreslår jag en mindre justering av formell karaktär för att få en mera adekvat anpassning av bestämmelserna till skattens materiella omfattning. En hänvisning till detta författningsrum bör dessutom intagas i 62 § AVF, så att det av författningen direkt framgår att de allmänna reglerna om skattskyldighetens inträde gäller även för jordbrukarna.

Beskattningsvärde m. m. (14—18 §§ AVF)

Varuskatteförordningens bestämmelser med avseende på skattesats, beskattningsvärde och skattepliktig omsättning är intagna i 14—18 §§ med tillhörande anvisningar. I korthet innebär dessa bestämmelser, att skatten utgår med i 14 § angiven skattesats av beskattningsvärdet. Därmed förstås enligt 15 § vid tillhandahållande av vara eller tjänsteprestation vederlaget och vid uttag ur rörelse varans saluvärde enligt ortens pris, i båda fallen med skattens belopp inräknat. Vederlag för skattepliktigt tillhandahållande hänföres till den skattepliktiga omsättningen för den redovisningsperiod, varunder vederlaget influerats kontant eller eljest, t. ex. i natura, kommit den skattskyldige till godo, medan saluvärde för uttagen vara hänföres till omsättningen för den period, då uttaget skett (16 §). Härutöver innehåller 16 § samt 17 och 18 §§ regler med avseende på redovisning av skatten enligt bokföringsmässiga grunder (16 §) och enligt s. k. indirekt metod (17 §) samt vidare bestämmelser om rätt till avdrag för skattebelagda inköp och de reduceringsregler som gäller i fråga om serveringsrörelser m. fl. (18 §). Den i prop. 1965: 14 föreslagna ändrade reduceringsregeln för monteringsfärdiga hus och nya reduceringsregeln för näringslivets investeringar i maskiner och andra inventarier berör således 18 §.

Den nu verkställda översynen har bl. a. aktualiserat vissa ändringar av gällande regler med avseende på beskattningsvärdets bestämmande. Spörsmålet gäller i första hand varuskattens tillämpning på växelaffärer och be-

rör anvisningarna till 15 och 16 §§ AVF. Härei uttalas bl. a. (anvisn. till 15 §), att vid beräkning av beskattningsvärde avdrag inte får ske för transport-, emballage- och andra liknande kostnader, vilka ingår i priset. Avdrag får ej heller ske för s. k. avbetalningstillägg, men väl för kassarabatter och andra rabatter, som direkt avgår vid betalningen. I anvisningarna till 16 § uttalas, att belopp som influtit vid diskontering av växel skall anses utgöra kontant likvid vid beräkning av skattepliktig omsättning. Nöd-gas skattskyldig på grund av bristande betalning själv inlösa växeln, äger han avdraga beloppet vid senare beräkning av den skattepliktiga omsättningen, men han är också pliktig att ånyo redovisa beloppet om betalning skulle inflyta sedermera. Vidare uttalas att, om rabatt, återbäring e. d. avseende skattepliktigt tillhandahållande utges i efterhand, avdrag härför får göras från omsättningen för den period varunder utgivandet skett.

Varuskattens tillämpning i förevarande hänseenden har behandlats av riksskattenämnden bl. a. i en i oktober 1960 meddelad anvisning. Där uttalas bl. a. följande.

Vid växeltransaktioner i anledning av tillhandahållna varor och tjänster har kontant likvid influtit först då växelutställaren löser växeln genom kontant betalning. Löses växeln icke helt utan omsättes densamma med ny växel å lägre belopp, är det belopp som inbetalas i samband med omsättningen att anse som kontant likvid. I nu nämnda fall bör även ränta, som erlägges i samband med inlösen eller omsättning av växel, vara att hänföra till vederlaget för tillhandahållna vara eller tjänsteprestation. Uppburen ränta (diskonto) bör alltså medräknas i omsättningen vid redovisning av preliminär allmän varuskatt.

Vad nu sagts har avseende å det fall den skattskyldige själv behåller växeln och utställaren alltså löser eller omsätter densamma direkt hos den skattskyldige. Låter denne diskontera växeln i bank gäller enligt anvisningarna till 16 § varuskatteförfordningen att det belopp, som därvid inflyter, är att anse som kontant likvid. Detta stadgande innebär i första hand, att belopp som influtit vid växeldiskontering skall medräknas i omsättningen för den redovisningsperiod, varunder diskonteringen skett, och alltså icke först då växeln löses eller omsättes av utställaren. Därjämte bör emellertid ått nämnda stadgande ges den innebörden, att det belopp, som skall inräknas i omsättningen, skall utgöra det belopp som faktiskt erhålles vid diskonteringen, d. v. s. växelbeloppet minus diskontot.

Det senast anförda kan sägas utgöra ett avsteg från den tidigare angivna principen att beskattningsvärdet skall utgöras av det av konsumenten erlagda vederlaget eller priset. Detta avsteg är betingat av praktiska skäl. Allmänt sett innebär det anförda, att vare sig växeln diskonteras eller ej skall vad som kommer den skattskyldige till godo i form av kontanta medel eller motsvarande anses utgöra det vederlag för tillhandahållna vara eller tjänsteprestation, som skall inräknas i omsättningen vid redovisning av allmän varuskatt.

Kritiska synpunkter har anförts mot beskattningens utformning i fråga om växeltransaktioner. Särskilt har man vänt sig mot, att den ränta som skattskyldig tillgodogör sig när han s. a. s. ligger på växeln skall inräknas

i vederlaget och sålunda också inräknas i den skattepliktiga omsättningen. Man menar att detta är en ersättning för en kreditgivning motsvarande det diskonto som bankerna betingar sig för samma tjänst och att det är oriktigt att hänföra beloppen härav till omsättningen. Vidare har framhållits att skattebelastningen blir olika stor beroende på om växeln omsätts eller ej. Skatten påverkas härvidlag av faktorer som inte direkt har något samband med parternas uppgörelse vid avtalets ingående och som inte blir kända förrän efter det parterna kommit överens om själva priset för prestationen. Om säljaren diskonterar växeln är oftast något som köparen helt saknar kännedom om och att köparen vill omsätta växeln kan många gånger bero på förhållanden som inträffat efter avtalets ingående.

Allmänna skatteberedningen har uppmärksammat frågan i sitt mervärdeskatteförslag och har därvid såväl med hänsyn till nyss antydda förhållanden som från kontrollsynpunkt funnit övervägande skäl tala för att mervärdeskatten vid växelaffärer bör anknytas till det fakturerade eller eljest överenskomna vederlaget med bortseende från diskontot. Beredningens författningsförslag har utformats i överensstämmelse härmed.

I denna del har beredningens förslag allmänt biträtts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. *Riksskattenämnden* t. ex. konstaterar att förslaget otvivelaktigt innebär en praktisk linje som minskar såväl redovisnings- som kontrollproblem men tillägger att det synes erforderligt med en närmare precisering, när likviderna regleras genom ett flertal växlar och när fakturabelopp och växelbelopp inte överensstämmer.

Endast *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* är mot förslaget och anser det innebära en komplicerad jämförelse med gällande ordning. Härom anförs bl. a. följande.

Enligt beredningens förslag skall till kontant uppburna växellikvider läggas diskonto vid beräkning av utgående skatt. Svårigheten att få företagen att iakttaga detta är uppenbar. Beträffande särskilt bilväxlar förekommer beräkning av s. k. rak ränta och andra tillägg, som kunden har att erlægga tillika med det avtalade priset för bilen. Gränsdragningen mellan ränta och andra avbetalningstillägg är synnerligen oklar. Detta måste försvåra tillämpningen av de av beredningen föreslagna reglerna.

Länsstyrelsen förordar därför, att nu gällande regler skall tillämpas även för mervärdeskatten.

Utöver vad som nu redovisats beträffande växeltransaktioner har allmänna skatteberedningen i sitt författningsförslag dessutom gjort ett tillägg utan motsvarighet i anvisningarna till 15 § AVF av innebörd, att i de fall gemensamt pris uttages vid försäljning eller motsvarande, som omfattar såväl skattepliktigt som skattefritt tillhandahållande, beskattningsvärdet får bestämmas genom uppdelning av priset enligt skälig grund.

Departementschefen

Allmänna skatteberedningens ändringsförslag med avseende på växeltransaktionerna bygger på nuvarande förhållanden och på erfarenheterna från den allmänna varuskatten. Syftet med förslaget är att åstadkomma en förenkling i tillämpningen och samtidigt eliminera den skillnad i beskattningen som uppkommer beroende på om växel, som mottagits för betalning av skattepliktigt tillhandahållande, diskonteras eller ej. Enligt min uppfattning tillgodoser förslaget dessa syften. Med en anknytning av beskattningen i dessa fall till det avtalade vederlaget ernås den i min mening väsentliga fördelen att det skattemässiga omsättningsbegreppet i högre grad än vad som nu är fallet kommer att sammanfalla med det enligt allmänt vedertagna bokföringsprinciper företagsmässiga omsättningsbegreppet. Detta bör underlätta såväl redovisning som kontroll, liksom det förhållandet att särskilt underlag i form av fakturor eller dylikt måste finnas i bokföringen när det gäller transaktioner, för vilka betalning sker mot växel.

Jag föreslår därför en omläggning av varuskattens tillämpning vid växeltransaktioner i överensstämmelse med beredningens förslag. En i enlighet härmed ändrad lydelse av anvisningarna till 15 och 16 §§ AVF har intagits i författningsförslaget. Innebörden härav är att såsom beskattningsvärde vid betalning mot växel skall gälla det överenskomna vederlaget, inklusive eventuellt påfört avbetalningstillägg, enligt vad som framgår av faktura eller annan handling. Någon hänsyn skall alltså inte tagas till diskonto, vare sig om växeln diskonteras av den skattskyldige eller om han ligger på växeln och själv tillgodogör sig diskontot. Redovisningstekniskt innebär förslaget att skattskyldig med bokföringsmässig skatteredovisning tar upp det fakturerade beloppet för den redovisningsperiod, varunder fakturan bokförts. Någon ytterligare åtgärd behöver sedan inte vidtas. Vid kontant metod inträder skattskyldigheten först när växeln inlöses eller omsättes. Därvid skall i den skattepliktiga omsättningen inräknas det belopp varmed den skattskyldiges växelfordran minskat, dvs. vid inlösen hela växelbeloppet och vid omsättning det belopp, varmed växeln nedsatts.

Vid redovisning enligt kontantmetod tillkommer emellertid problemet med att växelbeloppen inte överensstämmer med fakturabeloppen i de fall betalning skall ske med lika stora delbelopp enligt s. k. rak ränta. Även i dessa fall bör emellertid beskattningen anknytas till det överenskomna vederlaget enligt faktura eller annan motsvarande handling. Detta bör kunna tillgodoses på det sättet, att vid inlösen av sista växeln, varigenom den skattskyldiges fordran till fullo infriats, endast så stort belopp skall inräknas i den skattepliktiga omsättningen som svarar mot skillnaden mellan fakturabeloppet och tidigare verkställda delbetalningar enligt inlösta växlar. Stadgande av denna innebörd har intagits i förslaget till ändrad lydelse av anvisningarna till 16 § AVF. Det får ankomma på riksskattenämnden

att i mån av behov utfärda närmare föreskrifter i denna fråga mot bakgrund av vad jag nu anfört.

Vid en ändring av anvisningarna till 15 och 16 §§ AVF i enlighet med det nu sagda synes lämpligt att även beakta beredningens förslag, att i de anvisningar, som har avseende på beskattningsvärdets bestämmande, också anges hur man skall förfara när gemensamt pris uttas vid försäljning eller annan prestation, som omfattar såväl skattefritt som skattepliktigt tillhandahållande, t. ex. kost och logi. I enlighet härmed har i författningsförslaget anvisningarna till 15 § kompletterats med ett tillägg motsvarande skatteberedningens förslag på denna punkt. Därmed kan, såsom tidigare föreslagits, anvisningarna till 11 § såvitt gäller servering begränsas till att gälla endast själva begreppet servering.

Materialbegreppet (anvisn. till 18 § AVF)

Den allmänna varuskatten är en skatt på tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänsteprestationer till slutliga förbrukare (konsumenter). Med konsument förstås enligt anvisningarna till 12 § AVF den som förvärvar eller ur rörelse uttar vara för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning eller servering eller användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu, vid fabrikmässig tillverkning av byggnadsvaror eller vid yrkesmässigt utförande av tjänsteprestationer med avseende på varor. Efter motsvarande grunder avgöres vem som är konsument av tillhandahållen tjänsteprestation.

Vad nu sagts innebär att rörelseidkares anskaffningar av omsättningsvaror ej träffas av skatten och ej heller sådana anskaffningar som är att hänföra till material för yrkesmässig tillverkning av varor eller motsvarande. Med sådant material förstås enligt anvisningarna till 18 § AVF, dels råvara, halvfabrikat eller annan vara som är avsedd att ingå såsom beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara, dels vara som förbrukas i den egentliga tillverknings- eller bearbetningsprocessen, såsom smörjmedel och liknande, dels ock vara som förbrukas i varuhanteringen, t. ex. såsom emballage.

Tillämpningen av detta stadgande har behandlats av riksskattenämnden i ett flertal anvisningar. Därvid har bl. a. uttalats, att till material i tillverkningsprocessen bör hänföras, förutom tillsats- och förbrukningsmaterial som mer eller mindre kontinuerligt åtgår i processen, även sådana artiklar av verktygskaraktär, för vilka förslitningstiden vid normalt utnyttjande hos förbrukaren uppenbarligen inte uppgår till mer än en å två veckor. Till material i varuhanteringen bör hänföras emballage av engångskaraktär eller med relativt kort förbrukningstid samt vidare varuetiketter,

pris- och adresslappar, bruksanvisningar, varudeklarationer o. d., men däremot inte exempelvis reklamartiklar och kontorsmaterial. I riksskattenämndens anvisningar lämnas vägledande exempel på vad som i enlighet med angivna grundregler bör hänföras till skattefritt eller icke skattefritt material.

I detta sammanhang må även erinras om att utformningen av materialbegreppet varit föremål för riksdagens särskilda prövning vid flera tillfällen. Vid varuskattepropositionens behandling vid 1959 års höstriksdag förelåg bl. a. yrkanden om att begreppet material, i vad avser varor som förbrukas i produktions- och bearbetningsprocessen, borde ges samma innebörd som begreppet slitgods och sålunda inrymma varor sådana som tänder till grävskopor, slipskivor, foder till kulkrossar och infordringstegel till ugnar. Bevillningsutskottet uttalade härom (BevU 1959: 60), att det inte kunde vara ändamålsenligt att i författningen precisera materialbegreppet närmare än vad som skett i propositionen. Bedömningen måste i första hand göras med hänsyn till omständigheterna från fall till fall och det förutsattes att riksskattenämnden i mån av behov skulle lämna vägledande anvisningar. Dock var det utskottets mening, att man generellt inte kunde ge begreppet material den vidsträckta innebörd, som nyssnämnda yrkande åsyftade. Riksdagsbehandlingen medförde ingen ändring av propositionen på denna punkt.

Yrkanden av samma innebörd framfördes i motioner till 1960 års vårriksdag men föranledde ingen åtgärd. Bevillningsutskottet uttalade i frågan bl. a. följande (BevU 1960: 62 s. 29).

Genom de av riksskattenämnden meddelade anvisningarna på detta område har vissa riktlinjer uppdragits rörande tolkningen av materialbegreppet. Dessa anvisningar, som i och för sig inte är bindande för taxeringsmyndigheterna, ger uttryck för riksskattenämndens tolkning av ifrågavarande författningsbestämmelser. Givetvis kan olika meningar råda rörande den rätta innebörden av materialbegreppet. Då det inte ankommer på utskottet att tolka innebörden av gällande författning, anser sig utskottet inte böra göra något uttalande i frågan. Icke heller bör enligt utskottets mening någon ändring av författningstexten vidtagas i den av motionärerna önskade riktningen.

Materialbegreppets utformning behandlades även av 1961 och 1962 års riksdagar i anslutning till höjningen av den allmänna varuskatten till 6 % med verkan fr. o. m. den 1 januari 1962. Framförda yrkanden om en särskild utredning av frågan avvisades dock under hänvisning till att spörsmålet torde komma att uppmärksammas av allmänna skatteberedningen (BevU 1961: 79 och 1962: 39).

När allmänna skatteberedningen för egen del förordat en omläggning av den allmänna varuskatten till en generell konsumtionsskatt enligt mervär-

deskatteprincipen har avgörande betydelse fästs vid att denna skatteform erbjuder en neutral beskattning i såväl konsumtions- som konkurrenshänseende i förening med hög avkastningsförmåga. Härvid har beredningen även uppmärksammat, att man automatiskt undgår vissa nu rådande tekniska olägenheter i olika tillämpningsfrågor. Bl. a. har beredningen särskilt uppmärksammat problemen med tillämpningen av materialbegreppet. Härom anför beredningen bl. a. följande (SOU 1964: 25).

Den allmänna varuskatten utgår från att säljaren skall bedöma huruvida köparen är återförsäljare eller producent som har rätt att inköpa vissa varor skattefritt. Ansvaret ligger härvid helt på säljaren. Detta är redan nu ett problem och vid en högre skattesats ett alltmer skärpt sådant. Det framstår som otillfredsställande att säljaren skall vara ekonomiskt ansvarig för en sådan bedömning. Vid utformningen av en generell indirekt skatt är det därför en naturlig strävan att anknyta skattskyldigheten till objektiva förutsättningar och att de speciella gränsdragningsproblemen, som icke kan undgås, i tekniskt hänseende placeras inom den persons redovisning som har de faktiska möjligheterna att förete bevisning. Detta tekniska problem — vilket även är kvantitativt betydande och icke kan lösas inom den nuvarande allmänna varuskatten — skulle genom en mervärdeskatt bortfalla.

För att eliminera icke avsedda kumulativa verkningar har i förordningen om allmän varuskatt införts en regel av innebörd att skattefrihet föreligger för material som utnyttjas för produktions- och distributionsändamål. Erfarenheterna i Sverige liksom från andra länder visar, att det föreligger utomordentliga svårigheter att definiera materialbegreppet så att en likformig tillämpning blir möjlig. I praktiken är detta nära nog ogörligt och riksskattenämndens i ämnet utfärdade anvisningar innebär inte heller någon fullständig kartläggning av materialbegreppets omfattning. Bedömningen måste i väsentlig grad ske utifrån förhållandena i det enskilda fallet. En lösning som skulle medföra tillfredsställande likformighet borde baseras på en principiellt riktig företagsekonomisk bedömning, något som i praktiken dock inte kan ske.

Även om riksskattenämndens anvisningar begränsat tolkningsproblemet föreligger dock så stora praktiska svårigheter med den nuvarande gränsdragningen att en förändring av lagstiftningen, därest denna skulle bestå, framstår som nödvändig. Som ett exempel på arten och omfattningen av dessa svårigheter kan nämnas, att stora företag inom verkstadsindustrin arbetar med flera tusen artiklar, vars skatterättsliga karaktär i varuskattehänseende är tveksam. Härtill kommer att artiklarnas karaktär ständigt förändras till följd av omläggningar i produktionsinriktning och produktionsteknik. Genom den metodik, som tillämpas inom mervärdeskatten, elimineras hela detta problem. Man kan ställa frågan, om det inom den allmänna varuskattens ram kan vidtas förändringar, som om icke fullständigt så i väsentlig mån begränsar angivna svårigheter. Så torde måhända inte vara möjligt, eftersom gränsdragningsproblemet icke kan undgås utan endast förskjutas.

Vid remissbehandlingen av skatteberedningens förslag har man i ett flertal yttranden såväl från länsstyrelserna som från organisationer inom näringslivet framhållit fördelen av att man vid en mervärdeskatt enligt bered-

ningens förslag helt undgår de problem som nu föreligger i fråga om materialbegreppets tillämpning.

Departementschefen

Mot bakgrund av vad nu anförts synes böra ifrågasättas att vid en fortsatt tillämpning av den allmänna varuskatten i dess nuvarande form, men med höjt skatteuttag, ompröva frågan om materialbegreppets utformning. Rent skattetekniska skäl kan anföras för en sådan åtgärd. Såsom framgått av det tidigare anförda måste frågan, om viss för produktivt ändamål avsedd vara är att hänföra till skattefritt material eller ej, i betydande utsräckning avgöras från fall till fall med speciellt hänsynstagande till de individuella köparnas förhållanden. Detta betyder att samma vara kan vara skattefritt material hos en förbrukare men inte hos en annan. En sådan från början gjord bedömning kan påverkas av sedan inträffade förändringar i driftsförhållanden m. m. och påkalla fortlöpande omprövningar. Detta försvårar i hög grad tillämpningen, inte minst med avseende på möjligheterna att göra mera generella och bestående gränsdragningar. Härtill kommer, att det i sammanhanget aktuella området omfattar en mängd, högst skiftande varuslag och att sortimentet undergår ständiga förändringar. Av riksskattenämnden meddelade anvisningar jämte exemplifieringar kan därför, såsom också påpekats, endast tjäna som vägledning och sålunda inte eliminera gränsdragningsproblemen. Erfarenheterna från gjorda taxeringsrevisioner har också visat, att man inom näringslivet har en i hög grad varierande uppfattning om vad som är att hänföra till material.

Utöver nu anförda skattetekniska synpunkter synes även böra beaktas frågans ökade betydelse vid en höjd beskattning. Nuvarande regler har gällt sedan skatten infördes med skattesatsen 4 %. Enbart det förhållandet att vid bifall till prop. 1965: 14 den allmänna varuskatten den 1 juli 1965 höjs betyder en skärpt intressekonflikt i denna tillämpningsfråga. Det kumulativa inslaget i beskattningen får ökad betydelse och ger en ökad press på kravet om skattefrihet för inköp av omkostnadskaraktär. De skattskyldiga har härutinnan en mellanställning gentemot sina kunder och beskattningsmyndigheten som kan vara svår att bemästra.

Dessa förhållanden synes tala för att det i det nu aktuella läget finns skäl för en omprövning för att i möjlig mån undanröja rådande svårigheter i fråga om materialbegreppets tillämpning. Att härvidlag skärpa bestämmelserna för att på så sätt minska gränsdragningsproblemen anser jag inte böra ifrågakomma. Detta skulle betyda en skärpning av det kumulativa inslaget i beskattningen och skulle därför knappast stå i överensstämmelse med den i prop. 1965: 14 föreslagna reduceringsregeln med syfte att eliminera effekten av den föreslagna skattesatshöjningen för näringslivets investeringar i maskiner och andra inventarier. Enligt min mening bör frågan i stället

lösas i liberaliserande riktning för att även på omkostnadssidan skapa en ordning som begränsar skattens verkningar på företagens kostnader.

Med nuvarande utformning av materialbegreppet föreligger generell skattefrihet för näringslivets råvaruförsörjning samt för förbrukningen av sådana varor som är att hänföra till förbruknings- och tillsatsmaterial. Härutinnan synes inte heller föreligga några tillämpningssvårigheter. Dessa torde vara begränsade till vad som i övrigt bör vara hänförligt till material, dvs. i vilken utsträckning anskaffningar av verktygskaraktär och motsvarande bör kunna ske skattefritt. Härvidlag har riksskattenämnden ansett, att gränsen för materialbegreppets tillämpning bör gå vid en varaktighetstid av en å två veckor. Därmed faller åtskilliga varuansskaffningar av omkostnadskaraktär utanför begreppet material. Skulle även dessa anskaffningar kunna ske skattefritt borde gränsen sättas vid en förbrukningstid av tre år.

För en sådan gränsdragning kan anföras, att man skulle få en direkt anknytning av materialbegreppet till tillämpningsområdet för den föreslagna reduceringsregeln på investeringsidan. Jag anser dock inte tillräckliga skäl föreligga för en så långtgående utvidgning av materialbegreppet. Vad som i detta sammanhang kan ifrågasättas är åtgärder, ägnade att eliminera rådande tillämpningssvårigheter utan att detta medför något mera betydande skattebortfall. Härtill kommer att materialbegreppet även framdeles enligt min mening bör vara anknutet till vad som utnyttjas i den egentliga produktionsprocessen och i själva varuhanteringen.

Av det uppgiftsmaterial, som förelåg vid riksskattenämndens principiella ställningstagande i frågan, framgår, att man i allt väsentligt torde undanröja nuvarande tillämpningssvårigheter om gränsen i förevarande avseende sättes vid en förbrukningstid i normalfallet av ett år. Framhållas må, att man från näringslivets sida föreslog denna gräns vid kontakter som föregick riksskattenämndens ställningstagande. Under dessa förhållanden synes någon längre varaktighetstid inte behöva ifrågasättas som gräns för materialbegreppets tillämpning på verktygssidan.

Med hänsyn till vad sålunda anförts har jag ansett mig böra föreslå en ändrad lydelse av anvisningarna till 18 § AVF av den innebörden, att till material skall hänföras dels råvaror, halvfabrikat och tillsatsmedel för produktionsändamål, dels ock sådana varor för användning i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen och i den egentliga varuhanteringen, som utgöres av emballage, smörjmedel, slipmedel och annat förbrukningsmaterial, samt därjämte sådana maskinverktyg och motsvarande, som genom förslitning eller på annat sätt normalt förbrukas inom ett år. En i enlighet härmed ändrad lydelse av anvisningarna till 18 § AVF har intagits i författningsförslaget. I fråga om emballage, tillsatsmedel och förbrukningsmaterial innebär förslaget ingen ändring jämfört med vad som redan gäller, medan gränsen vid ett år på verktygssidan innebär en utvidgad skat-

tefrihet. Denna gräns liksom anknytningen till det allmänt vedertagna begreppet maskinverktyg, varunder inte faller vanliga handredskap, bör i allt väsentligt eliminera rådande tillämpningssvårigheter. Jag förutsätter, att riksskattenämnden i mån av behov lämnar erforderliga kompletterande uttalanden för en enhetlig tillämpning av bestämmelserna.

I detta sammanhang vill jag även ta upp några andra frågor som har anknytning till materialbegreppet.

Av den allmänna varuskattens konstruktion följer, att återförsäljare, som även bedriver uthyrning av skattepliktiga varor, är skattskyldig för både uthyrningsverksamheten och den försäljning som sker av begagnade uthyrningsobjekt. I egenskap av återförsäljare äger han skattefritt förvärva sådana varor, som sedermera blir föremål för uthyrning. Den som enbart bedriver uthyrning är skattskyldig för denna verksamhet, men då han inte bedriver någon yrkesmässig återförsäljning betraktas han som konsument vid förvärven av uthyrningsobjekten och träffas då av skatt på dessa. Försäljningen av begagnat uthyrningsobjekt föranleder inte skattskyldighet. I detta fall bedrivs således uthyrning av redan beskattade varor.

Beskattningens utformning på detta område har föranlett kritiska anmärkningar. Förutom det förhållandet att skatten träffar såväl uthyrningen som uthyrningsobjekten har man särskilt vänt sig mot att renodlade uthyrningsföretag sätts i sämre läge än kombinerade försäljnings- och uthyrningsföretag, främst därigenom att de förra redan vid inköpen av uthyrningsobjekten träffas av skatten. Framställningar har gjorts om att denna olikhet i beskattningen måtte elimineras.

De nämnda förhållandena följer av skattens allmänna konstruktion. De skulle undanröjas om även renodlade uthyrningsföretag kunde likställas med återförsäljare med samma rätt som dessa att skattefritt inköpa objekt avsedda för yrkesmässig uthyrning. En sådan lösning av frågan kompliceras emellertid av de undantag från skattskyldighet som föreligger dels vid försäljning av till driften hörande tillgångar och dels vid försäljning av begagnade personbilar och andra begagnade s. k. accispliktiga motorfordon. Jag finner därför inte möjligt att framlägga något förslag av antydd innebörd. Frågan synes lämpligen böra upptas till prövning inom den tidigare omnämnda utredningen för översyn av skatteberedningens mervärdeskatteförslag.

På en punkt synes dock anledning föreligga att vidta en ändring i gällande regler om uthyrning. Jag åsyftar härvidlag varuskattens tillämpning på s. k. utbytestvätt. Sådan prestation innebär uthyrning i förening med tvättjänst, varvid de tillhandahållna varorna efter viss tids begagnande utbytes mot andra varor av samma slag i tvättat skick. Sålunda förekommer att ett företag hyr handdukar eller skyddsrockar för personalens behov, varvid det ingår i avtalet att uthyraren varje vecka gör ett utbyte av de begag-

nade varorna mot nytvättade. Det härvid betingade vederlaget utgör ersättning för både varuförslitningen och tvättjånsten. Då i dessa fall uthyraren normalt inte bedriver återförsäljning avser uthyrningen varor, som beskattats vid inköpet.

Från branschhåll har framhållits, att varuskatten vid denna uthyrningsform medför en särskilt ogynnsam dubbelbeskattningseffekt bl. a. därför att uthyrningsobjekten har en relativt kort förbrukningstid. Varuskatten i dess nuvarande konstruktion verkar därför, framhålles det, starkt hämmande på utvecklingen inom detta område.

Enligt min mening synes de anförda synpunkterna förtjäna beaktande. I varuskatthänseende föreligger här en kombination av två skilda skattepliktiga tjänsteprestationer på ett sätt som knappast torde förekomma inom andra områden. Skäl synes tala för att begränsa skattens effekt till enbart dessa prestationer genom att skapa en möjlighet till skattefria inköp av sådana varor, som används för vad jag här kallat utbyttestvätt. En lämplig lösning synes härvidlag vara, att under materialbegreppet inrymma varor som anskaffas för sådant ändamål. Ett tillägg av denna innebörd har intagits i anvisningarna till 18 § AVF i författningsförslaget.

Den andra i detta sammanhang aktualiserade frågan gäller den inledningsvis omnämnda framställningen från *Sveriges biodlares riksförbund* om skattefrihet för socker, som används för utfodring av bin. I denna framställning framhåller förbundet, att riksskattenämnden på förfrågan meddelat, att socker i förevarande fall torde vara att hänföra till livsmedel och inte till sådant fodermedel som är undantaget från skatteplikt enligt punkten 1 i 10 § 1 mom. AVF. Ej heller torde sådant socker vara att anse som skattefritt material enligt anvisningarna till 12 och 18 §§ AVF. I framställningen vänder sig förbundet mot detta betraktelsesätt och under åberopande dessutom av den dubbelbeskattning som en beskattning av socker för biutfodring medför hemställer förbundet att Kungl. Maj:t med stöd av 10 § 2 mom. AVF måtte förordna om undantag från skatteplikt för sådant socker.

I remissutlåtande över denna framställning har *riksskattenämnden* avstyrkt bifall till densamma under åberopande av i stort sett samma skäl som tidigare anförts i frågan.

I anledning av detta utlåtande har riksförbundet inkommit med ny skrivelse i ämnet och därvid framhållit, att de av riksskattenämnden anförda, i huvudsak praktiska erinringarna torde kunna förebyggas, om riksförbundet genom sina organ fick ombesörja inköp och distributionen av medlemmarnas behov av bifodersocker. Därvid skulle varje biodlare erhålla förslagsvis 15 kg per bisamhälle, vilket skulle betyda en total kvantitet av ca 1 500 ton socker per år. Rätten till skattefritt socker borde därvid tillkomma samtliga biodlare oavsett om verksamheten är att betrakta som yrkes-

mässig eller ej. Riksförbundet framhåller dessutom, att det av biologiska skäl är nödvändigt att för ändamålet använda strösocker av högsta kvalitet, vilket inte kan ersättas med något annat fodermedel, om man vill undvika skador av stundom allvarlig natur.

Den av mig föreslagna ändringen av materialbegreppets lydelse innebär ingen ändring i vad avser dess tillämpning på bifodersocker. Jag anser inte heller påkallat att vidtaga någon ytterligare ändring i den av förbundet önskade riktningen vare sig inom ramen för materialbegreppets tillämpning eller genom ett förordnande om undantag från skatteplikt med stöd av 10 § 2 mom. AVF. Jag vill i sammanhanget erinra om att ett bifall till de i prop. 1965: 14 framlagda förslagen innebär att den särskilda varuskatten på socker med 20 öre per kg bortfaller vid instundande halvårsskifte.

Registreringsplikten (19 § AVF)

För andra skattskyldiga till allmän varuskatt än jordbrukare föreligger särskild registreringsplikt. Enligt härom i 19 § AVF intagna bestämmelser är varje sådan skattskyldig pliktig att i närmare angiven ordning anmäla sig för registrering hos länsstyrelsen i det län, där hans hemortskommun är belägen, och att dessutom inom viss tid lämna underrättelse om sedermera inträffade ändringar, som har betydelse för registreringen. Om verkställd registrering utfärdar länsstyrelsen särskilt bevis, varav framgår bl. a. den skattskyldiges registreringsnummer och sättet för skatteredovisningens fullgörande. Underlåter skattskyldig att i behörig ordning avlämna anmälan eller underrättelse som nyss nämnts, må han av länsstyrelsen vid vite föreläggas att fullgöra sin skyldighet.

Samma bestämmelser har allmänna skatteberedningen intagit i mervärdeskatteförslaget men därvid gjort ett tillägg av innebörd, att länsstyrelsen för bedömning huruvida skattskyldighet föreligger skall kunna infordra här för erforderliga uppgifter från näringsidkare, som inte avgivit registreringsanmälan. Någon erinran har vid remissbehandlingen inte anförts mot en sådan komplettering av registreringsbestämmelserna vid en mervärdebeskattning.

Departementschefen

Enligt min mening föreligger fog för en motsvarande komplettering för den allmänna varuskattens del. Ett stadgande om uppgiftsskyldighet av ifrågavarande slag bör vara av värde för beskattningsmyndigheternas handhavande av skatten. Därmed skulle möjlighet föreligga för en bedömning av skattskyldighetsfrågan utan att man skulle behöva utnyttja den i 21 § 2 mom. AVF intagna bestämmelsen, om att även icke registrerad kan avkrä-

vas deklARATION enligt de för registrerade skattskyldiga gällande reglerna. Med hänsyn härtill föreslås en ändring av 19 § AVF i överensstämmelse med skatteberedningens förslag på denna punkt.

Riksskattenämnden (71—74 §§ AVF)

Enligt 71 § AVF åligger det riksskattenämnden att genom rådgivande och vägledande verksamhet främja en riktig och enhetlig tillämpning av varuskatteförordningen. För att tillgodose detta syfte äger nämnden på ansökan därom meddela bindande förklaring huruvida viss vara eller varugrupp är skattepliktig (72 §). Vidare kan riksskattenämnden på ansökan av någon som bedriver eller ämnar bedriva skattepliktig verksamhet, meddela förhandsbesked angående fråga, som avser sökandens taxering till allmän varuskatt, därest frågan finnes vara av vikt med hänsyn till sökandens intresse eller för enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning (73 §). Meddelat förhandsbesked kan underställas regeringsrättens prövning, medan bindande förklaring i skattepliktsfråga ej kan överklagas. Beträffande riksskattenämndens sammansättning m. m. vid handläggning av varuskatteärenden stadgas i 74 §.

Allmänna skatteberedningen har i sitt mervärdeskatteförslag med vissa tillägg överfört nu gällande bestämmelser med avseende på riksskattenämnden och dess funktion såsom ett centralt organ för den generella indirekta beskattningen. Tilläggen avser en utvidgning av nämndens rätt att meddela bindande förklaring och innebär att sådan förklaring skall kunna meddelas i skattepliktsfrågor inte endast beträffande viss vara eller varugrupp utan även beträffande viss byggnad och viss tjänsteprestation samt dessutom i annan fråga av särskild betydelse för tillämpningen.

Vid remissbehandlingen har förslaget i denna del inte föranlett några erinringar eller invändningar annat än i följande fall.

Riksskattenämnden framhåller sålunda, att viss utvidgning av riksskattenämndens möjligheter att meddela bindande förklaringar i och för sig kan vara önskvärd. Utformningen av författningstexten måste dock enligt nämndens mening betecknas såsom alltför allmänt hållen, varför en närmare precisering bör ske.

Kammarrätten finner utvidgningen av möjligheterna att meddela bindande förklaring i skattepliktsfrågor motiverad men avvisar förslaget om att sådan förklaring även skall kunna meddelas i andra tillämpningsfrågor. Härom anföres bl. a. följande.

Vad sålunda föreslagits torde innebära ett markant avsteg från de principer som tidigare tillämpats i fråga om rätt att meddela bindande förklaringar. På beskattningens område har tidigare sådan rätt tillagts — förutom

riksskattenämnden — centrala omsättningsskattenämnden och centrala uppboordsnämnden. I alla dessa fall har noggrant angivits de speciella frågor som kunnat bli föremål för bindande förklaring. Det synes ligga i öppen dag att så bör ske även i fortsättningen. En oinskränkt rätt för vederbörande nämnd att meddela bindande förklaringar medför uppenbarligen risk för att frågor som hör under rättskipningen kommer att undandragas beskattningsdomstolarnas prövning till förfång för de skattskyldigas berättigade intressen. För så vitt avsikten skulle vara att tillägga riksskattenämnden befogenhet att utfärda generella anvisningar av bindande karaktär, kan kammarrätten icke tillstyrka en sådan anordning. Behov härav kan nämligen icke anses föreligga, då av riksskattenämnden hittills utfärdade anvisningar rörande skatteförfattningarnas tillämpning får anses ha mycket väl fyllt sin uppgift, trots att de inte haft bindande karaktär.

Departementschefen

Den av skatteberedningen föreslagna möjligheten att i fråga om mervärdeskatt meddela bindande förklaring även beträffande skatteplikt för viss tjänsteprestation samt i tillämpningsfrågor av särskild betydelse har aktualitet jämväl för den allmänna varuskatten. Visserligen torde beredningens förslag såvitt gäller bindande förklaringar i fråga om tjänsteprestationer få ses i samband med att tjänstebeskattningen vid övergång till mervärdeskatt skulle bli mera omfattande än nu. Likväl synes enligt min mening skäl föreligga för att vidta sådan ändring i gällande bestämmelser att bindande förklaringar skall kunna meddelas med avseende på hela beskattningsområdet och inte som nu enbart beträffande skatteplikt för varor.

Förslaget om rätt att meddela bindande förklaring även i särskilda tillämpningsfrågor har vid remissbehandlingen avvisats endast av kammarrätten, medan riksskattenämnden efterlyst en närmare precisering. Beredningens förslag har utformats så att en bindande förklaring skall kunna ifrågakomma endast i fall där frågan inte är av sådan beskaffenhet att den bör prövas enligt bestämmelserna om förhandsbesked. Vid en sådan utformning av bestämmelserna har enligt min mening en mycket väsentlig begränsning gjorts i fråga om rätten att meddela bindande förklaring i tillämpningsfrågor. Därtill har förutsatts att den bindande förklaringen skall vara påkallad av särskilda skäl. Om härjämte beaktas, att åtgärden skall falla inom ramen för den allmänna målsättningen för nämndens verksamhet, nämligen att främja en riktig och enhetlig tillämpning av varuskatteförordningen, synes man ha ernått erforderlig avgränsning av tillämpningsområdet till sådana fall, där en bindande förklaring framstår som en bättre lösning än andra till buds stående medel. I praktiken kommer detta att betyda att de uttalanden i tolkningsfrågor, som nu sker i form av anvisningar från riksskattenämnden till beskattningsmyndigheten, i speciella fall i stället får formen av en direkt bindande förklaring om hur förordningen skall tillämpas. Kammarrätten framhåller att anvisningarna hittills väl fyllt sin uppgift, trots att de ej haft bindande karaktär. Detta är utan tvekan

riktigt, men jag anser likväl att det kan föreligga behov av en möjlighet till direkt bindande uttalanden för att åstadkomma en riktig och enhetlig tillämpning av varuskatten. Såsom exempel på tillämpningsfrågor där sådant bindande uttalande bör vara av värde för såväl beskattningsmyndigheten som de skattskyldiga kan nämnas beskattningsvärdets bestämmande i fall där vederlaget avser både skattepliktigt och skattefritt tillhandahållande och där uppdelning skall ske efter skälig grund. I sådana spörsmål skulle det bli möjligt att efter överläggningar med företrädare för näringslivet fastställa en enhetlig tillämpning med för alla berörda parter bindande verkan.

Jag finner därför övervägande skäl tala för att beakta skatteberedningens förslag på denna punkt. I enlighet härmed föreslår jag en ändring av 72 § AVF av innebörd att bindande förklaring skall kunna meddelas av riksskatte-nämnden med avseende på skatteplikt för såväl varor som tjänsteprestationer samt dessutom i tillämpningsfrågor av särskild betydelse. Författningsförslaget har på denna punkt utformats i överensstämmelse med den av skatteberedningen förordade lydelsen.

Hemställan

Under återopande av vad jag sålunda anført hemställer jag, att Kungl. Maj:t måtte i proposition föreslå riksdagen att antaga inom finansdepartementet upprättat förslag till *förordning angående ändring i förordningen den 1 december 1959 (nr 507) om allmän varuskatt.*

Med bifall till vad föredraganden sålunda med instämmande av statsrådets övriga ledamöter hemställt förordnar Hans Maj:t Konungen att till riksdagen skall avlåtas proposition av den lydelse bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Lars Wettergren