

## Nr 18

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt; given Stockholms slott den 7 februari 1969.*

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 om ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt.

## GUSTAF ADOLF

*G. E. Sträng*

---

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att skattskyldighet till mervärdeskatt skall kunna föreskrivas för viss statlig verksamhet. Vidare föreslås att mervärdeskatt skall utgå på begagnade personbilar som säljs av biluthyrningsföretag och att rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt inte skall föreligga för köp av sådana bilar.

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

Härigenom förordnas, att 18 §, punkt 1 av anvisningarna till 2 § och anvisningarna till 8 § förordningen den 6 juni 1968 om mervärdeskatt<sup>1</sup> skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan anges.

*(Nuvarande lydelse)*

*(Föreslagen lydelse)*

18 §.

Skattskyldig som — — — konstnärliga verksamheten.

Avdragsrätt föreligger — — — skattepliktig verksamhet,

3) anskaffning av personbil för annat ändamål än återförsäljning eller uthyrning i yrkesmässig verksamhet.

3) anskaffning av personbil från säljare som innehaft bilen för yrkesmässig uthyrning och annan anskaffning av personbil för ändamål som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

Föreligger skattskyldighet — — — medför skattskyldighet.

Konungen kan — — — — — 1 §.

**Anvisningar**

till 2 §.

1. Verksamhet anses — — — enligt kommunalskattelagen.

Verksamhet som — — — — — även landstingskommun.

Bedriver staten — — — — — och grupporsband.

*Om särskilda skäl föreligger kan Konungen förordna att statlig verksamhet, som avser eget behov och som ej enligt andra eller tredje stycket är att anse som yrkesmässig, tills vidare skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet.*

till 8 §.

Undantaget för fartyg gäller — — — skattepliktig vara.

Undantaget för fartyg för — — — detta ändamål.

Undantaget för livräddningskryssare — — — af skeppsbrutne.

<sup>1</sup> Senaste lydelse av 18 §, punkt 1 av anvisningarna till 2 § och anvisningarna till 8 § se 1968:580.

(Nuvarande lydelse)

(Föreslagen lydelse)

Undantaget för gas — — — — — av butiksvara.

Undantaget för allmän — — — — — varje vecka.

Undantaget för periodisk — — — hemvärnets verksamhet.

Butiksmässig försäljning — — — — — av köpare.

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

Med begagnad personbil under 11 förstås sådan personbil och sådan med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram, som tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller införts till landet. *Har ny personbil anskaffats för yrkesmässig uthyrning anses bilen icke som begagnad när den säljes eller uttages av uthyraren.*

Denna förordning träder i kraft dagen efter den, då förordningen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. 18 § och anvisningarna till 8 § i sin nya lydelse tillämpas dock för tid från och med den 20 februari 1969.

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:ts  
Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 7 feb-  
ruari 1969.*

Närvarande:

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

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

Enligt beslut av 1968 års vårriksdag (prop. 1968:100, BeU 45, rskr 294) ersattes vid senaste årsskiftet den allmänna varuskatten, som infördes den 1 januari 1960, med en generell omsättningsskatt enligt mervärdeskatteprincipen. Den nya skatten regleras i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt (MF). Vissa ändringar i denna förordning beslutades av 1968 års höstriksdag (prop. 1968:137, BeU 62, rskr 352) och finns intagna i förordningen den 29 november 1968 (nr 580) angående ändring i förordningen den 6 juni 1968 (nr 430) om mervärdeskatt. Båda de nämnda förordningarna trädde i kraft den 1 januari 1969.

Beträffande mervärdeskattens allmänna konstruktion kan jag här begränsa mig till att nämna följande. Skatten är en omsättningsskatt på varor, tjänster och vissa byggnader. Den utgår på i princip varje yrkesmässig omsättning av skattepliktiga objekt och prestationer inom landet. Skatt utgår således oavsett vem köparen är och för vilket ändamål omsättningen sker. Därmed ompänner skatten alla led i produktions- och distributionskedjan och därtill åtskilliga servicenäringar. Skatt utgår dessutom på importen av varor. Exporten är skattefri.

För att skatteuttaget i flera på varandra följande led inte skall medföra en dubbelbeskattning av de skattepliktiga objekten och prestationerna gäller, att de skattskyldiga vid redovisningen av skatten till staten har rätt att från skatten på den egna omsättningen (utgående skatt) göra avdrag för skatt som utgått på inköp av varor och tjänster för den skattepliktiga verksamheten (ingående skatt). Mellanskillnaden, som kan sägas representera skatten på det av den skattskyldige tillskapade mervärdet, inbetalas till staten. Överstiger den ingående skatten den utgående sker restitution enligt särskilda regler. Den nämnda avdragsrätten är i princip generell och därigenom elimi-

neras den ingående skatten för de skattskyldiga på ett sätt som ger mervärdeskatten en neutral verkan i både konsumtions- och konkurrenshänseende.

Mervärdeskatten har en i hög grad generell omfattning. Skatteplikt föreligger med vissa begränsade undantag för alla varor och vidare för tjänster med avseende på vara, mark, växtlighet, byggnad och annan fast anläggning. Härtill kommer skatteplikt för byggnad som utgör lagertillgång i byggnadsrörelse.

Skattskyldighet föreligger för den som yrkesmässigt omsätter skattepliktiga objekt och prestationer samt för den som importerar skattepliktig vara. Skattskyldigheten för säljare inom landet omfattar även försäljning av sådana inventarier och andra anläggningstillgångar som utgör skattepliktiga varor.

Mervärdeskatten utgör 10 % av beskattningsvärdet. Därmed förstås vid försäljning det erlagda eller avtalade vederlaget inräknat skatt. Vid uttag, dvs. när ägaren själv tillgodogör sig egendomen för skattepliktigt ändamål, förstås med beskattningsvärdet varans eller byggnadens saluvärde inräknat skatt och vid import varans tullvärde inräknat tull och skatt. I vissa fall gäller särskilda reduceringsregler varigenom beskattningsvärdet begränsas till 60 eller endast 20 % av vederlaget inräknat skatt. Den s. k. 60-procentsregeln gäller för bl. a. monteringsfärdiga hus, servering, rumsuthyrning i hotellrörelse och byggnadsentreprenader.

Vid import erläggs skatten till tullverket i samma ordning som gäller för tull. Övriga skattskyldiga erlägger skatten enligt ett särskilt deklara-tions- och uppbördsförfarande. Beskattningsmyndighet är i fråga om skattens tillämpning inom landet länsstyrelserna och i fråga om importen tullverket. Riksskattenämnden har som ett centralt organ till uppgift att verka för en riktig och enhetlig tillämpning av MF.

Mervärdeskatt har utgått sedan årsskiftet och erfarenheterna från den praktiska tillämpningen är ännu begränsade. På några punkter har jag emellertid funnit nödvändigt att redan nu föreslå ändringar i de gällande bestämmelserna. Frågorna gäller skattens utformning med avseende på skattskyldighet för statlig verksamhet samt beträffande handeln med bilar och biluthyrning.

### Skattskyldighet för statlig verksamhet

Enligt MF räknas verksamhet som staten eller kommun bedriver för att uteslutande tillgodose egna behov som yrkesmässig endast när den drivs i bolagsform eller liknande. Detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för verksamhet som avser visst gemensamt ändamål. Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som inte uteslutande avser egna behov, räknas verksamheten som yrkesmässig till den del den avser annat än egna

behov. Dock gäller att skattepliktiga transporttjänster som utförs av statens järnvägar och postverket alltid anses som yrkesmässiga, dvs. även när de utförs åt staten.

Av det anförda framgår att skattskyldighet för statlig verksamhet som ej bedrivs i bolagsform eller liknande föreligger för omsättning av skattepliktiga objekt och prestationer till utomstående. Åtskilliga statliga myndigheter och andra statliga organ är av denna anledning skattskyldiga för viss del av verksamheten och för denna del föreligger rätt till avdrag för ingående skatt. Det förekommer emellertid att samma objekt och prestationer som medför skattskyldighet på grund av omsättning till utomstående även tillhandahålls statliga avnämare. Sådant tillhandahållande omfattas inte av skattskyldigheten eftersom det ej är att anse som yrkesmässigt. Till följd härav föreligger ingen avdragsrätt för ingående skatt i denna del, vilket givetvis dock inte hindrar att den ingående skatten övervältras i priserna på de statliga kunderna. Är det härvid fråga om tillhandahållande åt statlig kund som är skattskyldig till mervärdeskatt, t. ex. statens järnvägar, och tillhandahållandet avser kundens skattepliktiga verksamhet föreligger i princip avdragsrätt för kunden. Riksskattenämnden har meddelat anvisningar om hur säljarens ingående skatt i sådant fall skall kunna lyftas av som avdragsgill ingående skatt hos kunden.

Det har visat sig att svårartade tillämpningsproblem kan uppkomma för statlig verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet till mervärdeskatt. Eftersom den verksamhet som består i tillhandahållande av skattepliktiga objekt och tjänster ofta utgör endast en del av verksamheten, måste den ingående skatten först fördelas på de båda huvudgrenarna av verksamheten. Den del av ingående skatt som faller på tillhandahållande av skattepliktiga objekt och tjänster måste därefter uppdelas på avdragsgill ingående skatt, dvs. sådan som får avräknas mot skatten på den skattepliktiga omsättningen, och ej avdragsgill ingående skatt. Sistnämnda skatt utgör en faktisk anskaffningskostnad som skall beaktas i prissättningen för statliga kunder. Till detta kommer den ytterligare beräkning som måste göras för att denna ingående skatt skall kunna avlyftas av statlig kund som själv är skattskyldig, t. ex. statens järnvägar.

Hittills vunna erfarenheter visar, att skatteredovisningen i nu antydda fall kan ske endast på basis av en grov schablonmässig fördelning av den ingående skatten på avdragsgill och ej avdragsgill sådan skatt. Det är härvidlag knappast möjligt att göra några exaktare beräkningar med hänsyn till skillnader i ingående skatt för olika objekt eller prestationer.

Vad nu anförts har aktualiserat frågan om ändring av gällande bestämmelser i syfte att i möjlig mån undanröja de redovisningstekniska problem som föreligger. Dessa gäller i första hand avdragsrätten för ingående skatt men även, om än i mindre omfattning, beräkningen av utgående skatt. Problemen skulle som jag ser det i väsentlig grad försvinna om även omsättning

till statliga kunder inryms under yrkesmässighetsbegreppet och därmed under skattskyldigheten. I sådant fall skulle skatt utgå på hela den verksamhet, som består i tillhandahållande av skattepliktiga objekt och tjänster, och avdragsrätten skulle omfatta all ingående skatt för denna verksamhet. Bestämningen av denna avdragsrätt med hänsyn till annan samtidigt bedriven verksamhet som ej medför avdragsrätt synes kunna ske utan större svårigheter.

En konsekvens av en ändring av gällande regler enligt det nu anförda skulle visserligen bli en prishöjning för tillhandahållanden inom den statliga sektorn. Det är emellertid endast fråga om en intern ändring av avräkningspriserna och effekter därav bör i mån av behov kunna lösas anslagsvägen. En beskattning även av interna statliga tillhandahållanden bör dessutom vara ägnad att bättre tillgodose kravet på konkurrensneutralitet i beskattningen.

Min uppfattning är att en utvidgad skattskyldighet för statlig verksamhet i antydda fall skulle erbjuda väsentliga praktiska fördelar. Detta kan dock inte åstadkommas enligt gällande regler. Den möjlighet som finns till frivilligt inträde som skattskyldig till mervärdeskatt avser inte nu aktuella fall. Jag förordar därför ett tillägg till punkt 1 av anvisningarna till 2 § MF enligt vilket Kungl. Maj:t skall kunna förordna att statlig verksamhet skall anses som yrkesmässig i fråga om sådant tillhandahållande för statens eget behov som enligt nuvarande regler ej anses som yrkesmässigt.

### **Beskattningen av bilar och biluthyrning**

Riksdagsbehandlingen av prop. 1968: 137 medförde att begagnade personbilar undantogs från skatteplikt vid omsättning inom landet. Sådana bilar kan därmed säljas utan skatt av såväl bilhandlare och andra företagare som privatpersoner. Undantaget gäller dock endast omsättning, dvs. försäljning och uttag av begagnade personbilar, inom landet. I alla andra avseenden utgör begagnad personbil skattepliktig vara i mervärdeskattehänseende. Skatteplikt föreligger därmed för skattepliktig tjänst på sådan bil och härav följer att skatt skall utgå på yrkesmässig uthyrning av personbilar.

Enligt de allmänna reglerna föreligger avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på inköp för skattepliktig verksamhet. En begränsning i denna avdragsrätt föreligger dock beträffande företagets förvärv av personbilar för rörelsen. Sådana bilar begagnas normalt även för privat bruk. Enligt de allmänna principerna för mervärdeskatten skulle avdragsrätt för ingående skatt inte föreligga för den del av skatten som belöper på privat utnyttjande av bil i skattskyldigs rörelse. Då det emellertid vid inköpstillfället skulle vara ogörligt att bedöma den framtida användningen av en personbil för privat bruk gäller att avdragsrätt för ingående skatt på inköp av ny personbil endast till-

kommer företagare som säljer eller hyr ut personbilar. Andra skattskyldiga har därmed ingen rätt att lyfta av ingående skatt på inköp av nya personbilar. Mot detta står emellertid att företagen tillerkänts en generell avdragsrätt för ingående skatt på bilkostnaderna. Avdrag får därmed göras även för skatt som belöper på privat utnyttjande av personbil som tillhör rörelsen. Undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar medförde ingen ändring av reglerna om avdragsrätt.

Genom bilhandlarnas rätt till avdrag för ingående skatt på inköp av nya personbilar för avsalu undanröjs en dubbelbeskattning av sådana bilar. Denna avdragsrätt är därför sakligt motiverad. I princip är det också fullt motiverat med avdragsrätt för skatt på inköp av varor för yrkesmässig uthyrning. Därigenom kan hyresersättningarna bestämmas utan att någon dubbelbeskattningseffekt uppkommer. I normalfallet ernås här också en riktig beskattning genom att skatt också utgår vid försäljningen av skattepliktig vara som inköpts och använts för yrkesmässig uthyrning. Säljs i sådant fall varan till slutlig förbrukare eller konsument blir det en effektiv beskattning enligt varans värde vid försäljningstillfället.

Grundprincipen kan sägas vara, att alla skattepliktiga varor som omsätts inom landet eller införs till landet skall vara skattebelagda i konsumentens hand. Undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar i förening med biluthyrningsföretagens avdragsrätt för skatt på inköp av nya personbilar för uthyrningsändamål kan emellertid leda till att nya personbilar helt undgår beskattning. Den nämnda avdragsrätten eliminerar den ingående skatten på uthyrningsföretagets förvärv av ny personbil. I och med förvärvet är emellertid bilen att anse som begagnad och den kan därmed säljas skattefritt. Oavsett om bilen säljs till bilhandlare eller direkt till en förbrukare blir följden att en ny personbil i praktiken blir helt fri från skatt i konsumentens hand. De nämnda förhållandena kan leda till rubbningar i konkurrensförhållandena till nackdel för den reguljära bilhandeln samtidigt som ett ej avsett skattebortfall kan uppkomma. Enligt min mening måste en sådan verkan av gällande bestämmelser undanröjas.

För en författningsändring i sådant syfte är olika lösningar tänkbara. En slopad avdragsrätt för ingående skatt på biluthyrningsföretagens inköp av nya personbilar för uthyrningsändamål skulle eliminera skattebortfallet och även undanröja nackdelarna med gällande regler för bilhandeln. Effekten skulle emellertid bli en dubbelbeskattning av biluthyrning, eftersom den ingående skatten på förvärvet av ny personbil för uthyrning skulle bli en faktisk kostnad som måste beaktas vid bestämningen av hyresersättningen. Denna dubbelbeskattningseffekt kan inte elimineras t. ex. genom att göra den tidigare nämnda s. k. 60-procentsregeln tillämplig på biluthyrning. Möjligen skulle tillämpning av denna regel kunna sägas eliminera dubbelbeskattning vid uthyrning till privatpersoner. Dubbelbeskattningen skulle emellertid kvarstå i fråga om uthyrning till mervärdeskattskyldiga företagare.

För att en sådan effekt ej skall uppstå synes det nödvändigt att biluthyr-



ningsföretagens rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv av uthyrningsbilar behålls. I sådant fall kan de påtalade nackdelarna med nuvarande regler i stället undanröjas genom att skattskyldighet föreskrivs för biluthyrningsföretagen för försäljning även av personbilar som anskaffats för uthyrningsändamål. Skatt skulle därmed utgå vid försäljning av en ursprungligen som ny förvärvad personbil enligt bilens värde vid försäljningstillfället. Detta ger en i princip riktig beskattning vid försäljning till privatperson. Vid försäljning till bilhandlare skulle emellertid köparen ha rätt till avdrag för den av uthyrningsföretaget uttagna skatten och bilen skulle därefter kunna återförsäljas skattefritt såsom begagnad. Ingen skatt skulle då träffa bilen. Skattskyldighet för biluthyrningsföretag för försäljning av egna för uthyrning anskaffade personbilar måste därför kombineras med att avdragsrätt för ingående skatt inte föreligger för köpare av sådan bil. Bilhandlare får då inte någon avdragsrätt för skatt på inköp av personbilar från biluthyrningsföretag. Sådan bil kan därefter säljas skattefritt med stöd av undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar. Det förhållandet att priset för den begagnade bilen måste bestämmas med hänsyn till den faktiska skattebelastningen på inköpet kan inte föranleda anmärkning med hänsyn till att priserna på begagnade personbilar som bilhandlare förvärvar på annat sätt, t. ex. vid inbyten, beskattats vid tidigare försäljning utan att någon avlyftning av då uttagen skatt kunnat ske.

Jag finner övervägande skäl tala för att frågan löses enligt sistnämnda alternativ. I enlighet härmed förordar jag att undantaget från skatteplikt för begagnad personbil inte skall gälla när försäljning sker av biluthyrningsföretag och att avdragsrätt inte skall föreligga för ingående skatt på förvärv av begagnad personbil. Detta kräver ändring av sista stycket av anvisningarna till 8 § och av 18 § MF.

### Hemställen

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

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

Ur protokollet:  
*Gunnel Anderson*