

**Nr 122.**

Av herrar **Sylwan** och **Velander**, om utredning rörande vissa tillägg och ändringar i lagstiftningen om allmän omsättningsskatt.

Vid tillkomsten av förordningen den 13 december 1940 om allmän omsättningsskatt framhölls bland annat, att genomförandet av denna lagstiftning, vilken rörde sig på ett för vårt vidkommande helt nytt och oprövat område, måste vara förenat med betydande svårigheter och i praktiken säkerligen komma att ge anledning till en mångfald spörsmål — däribland även frågor av stor principiell betydelse — vilka icke fått sin lösning i den nya författningen. Emellertid ansågos de brister, som sålunda kunde vidlåda densamma, vara av den art att de kunde avhjälpas, i den mån erfarenhet därom vunnes.

Sedan de första svårigheterna med omsättningsskattens införande numera övervunnits torde kunna konstateras, att denna beskattning, vilken för sin uppbörd och redovisning kräver väsentlig medverkan av stora grupper enskilda handels- och näringsutövare, alltjämt är behäftad med bestående olägenheter. Men därjämte har också kunnat fastställas, att dessa brister utgöra ett allvarligt hinder för beskattningens anpassning efter praktiska krav och därutöver försvårat en ur olika synpunkter önskvärd och nödvändig kontroll. Dessa olägenheter äro så mycket mer beklagliga, som omsättningsskatten såväl i fråga om valet av skattetyper som vad det statsfinansiella resultatet beträffar visat sig väl motsvara därpå ställda förväntningar.

Under dessa förhållanden har varit naturligt, att de krav på en revidering av omsättningsskatten, som framförts från olika håll, väsentligen avse omsättningsskattens praktiska utformning samt i första hand sådana förenklingar som kunna vara ägnade att medföra större reda, minskat arbete och bättre kontroll vid skattens uttagande. I stort sett ha jämväl de hitintills vidtagna ändringarna och jämkningarna på detta område varit av denna art men av naturliga skäl mera berört enskilda detaljer än skattens allmänna utformning. Vid 1941 års riksdag genomfördes sålunda vissa ändringar i fråga om den i anvisningarna meddelade exemplifieringen å butikshandelsvaror, varjämte nya bestämmelser infördes dels rörande försäljning å auktion, dels beträffande centrala omsättningsskatte-nämndens befogenhet i vissa närmare angivna fall. Vidare har Kungl. Maj:t förlidit år föranstaltat om viss översyn av omsättningsskatten, varvid denna dock begränsats till vissa frågor rörande kontrollen vid skattens utgörande ävensom beträffande taxering till sådan skatt. Genom numera vunna erfarenheter särskilt i samband med 1942 års taxering är emellertid tydligt, att reformkraven måste gå vida längre och svårigen kunna till-

godoses utan en allmän teknisk revision, speciellt inriktad på att avhjälpa nu förekommande oegentligheter och praktiska tillämpningssvårigheter i denna beskattning.

De sakliga anmärkningar av denna art, som nu framkommit, synas i stort sett kunna grupperas under tre olika rubriker. Vad först beträffar skattens tillämpningsområde, den objektiva skatteplikten, har gränsdragningen mellan »butikshandelsvaror» och »icke-butikshandelsvaror» visat sig mindre lycklig i det att själva underlaget därför, butiksbegreppet, helt måst skjutas å sido. I samband härmed har urvalet av skattefria och skattepliktiga varor särskilt inom vissa branscher såsom inom järnhandeln och den grafiska industrien blivit synnerligen godtyckligt med därav följande betänkliga återverkningar på en riktig uppbörd, redovisning och kontroll vid beskattningen. Vidare ha betydande svårigheter uppstått vid bestämmandet av den subjektiva skattskyldigheten, särskilt i fråga om s. k. bortlämningsarbeten samt vid blandade reparationsarbeten och nytillverkning. Slutligen ha avsevärda olägenheter framträtt å en rad speciella områden, vilka kräva tillrättaläggande av motsvarande art antingen genom jämkning eller schablonisering i skatteplikten eller genom ökade möjligheter för ett smidigt och snabbt avgörande rörande beskattningens tillämplighet.

#### *Skattens objekt.*

Bland de mindre jämkningar i fråga om urvalet av skattepliktiga varor, som vidtogos vid 1941 års riksdag, förekom även att omnibussar och motorer för motorfordon, vilka tidigare förklarats vara icke butikshandelsvara, överflyttats till gruppen skattepliktiga butikshandelsvaror. Ehuru i och för sig skäligen betydelslös utgör denna omflyttning ett belysande exempel på bristfälligheten i butikshandelsvarubegreppet såsom grund för den objektiva skatteplikten. Med denna ändring avsågs för visso icke att närmare klargöra innebörden i detta begrepp. Fastmera låg motivet därtill i rent praktiska krav, i nödvändigheten att tillrättalägga de oöverkomliga svårigheter, som den tidigare i och för sig riktiga rubriceringen av dessa varor såsom icke butikshandelsvaror visat sig medföra. Liknande företeelser förekomma emellertid även på andra håll. Känt är sålunda, såsom ovan antytts, att det inom järnhandelsbranschen erbjuder betydande svårigheter att upprätthålla en rätt åtskillnad mellan skattepliktiga och skattefria varor. Än svårare är läget inom den grafiska industrien. Ätminstone vad det stora flertalet mindre tryckerier beträffar torde förhållandena här snarast kunna karaktäriseras så att varken tryckerierna själva eller beskattningsmyndigheterna se sig i stånd att iakttaga den uppdelning i skattefria och skattepliktiga tryckalster, som centrala nämnden med utgångspunkt från butikshandelsvarubegreppet sökt uppdraga (nämndens meddelanden nr 4 och 38).

Vid närmare eftersyn torde också kunna ifrågasättas, huruvida icke

butiksvarebegreppet, såsom förhållandena utvecklats, i själva verket fått en i tillämpningen långt mera underordnad betydelse än dess centrala ställning i skatteförfattningen anger. Såsom omsättningsskatten utformats har den objektiva skatteplikten primärt knutits till begreppet »butik», i det att allt som säljes från butik principiellt är underkastat skatt (1 § a). I anslutning härtill och som skydd för butiksförsäljningen har med denna utformning sedermera blivit nödvändigt att sekundärt införa begreppet butikshandelsvara. Då emellertid alla varor, som säljas i »butik», av olika skäl ej kunna hänföras till »butikshandelsvaror» har kravet på att skydda handelns normala vägar i sin ordning tvingat till att vidtaga en uppmjukning även av det primära butiksbegreppet. Enligt bestämmelserna i 2 § 2 mom. omsättningsskatteförordningen har sålunda länsstyrelse medgivits möjlighet att under vissa villkor fritaga försäljning av icke-butikshandelsvaror från skatt vid försäljning i butik. I detta sammanhang uttalade första särskilda utskottet vid 1940 års urtima riksdag, att genom denna ändring den ibland svårbedömliga frågan om avgränsning av begreppet »butik» icke finge samma betydelse som eljest skulle vara fallet. I själva verket torde numera kunna konstateras, att, sedan meddelandet av dylika dispenser närmast blivit en ren formalitet, begreppet »butik» förlorat reell och i vart fall primär betydelse för skattepliktens utformning.

Med denna ändring i butiksbegreppets ställning torde emellertid följa att det därav avhängiga begreppet »butikshandelsvara» även måste i motsvarande mån modifieras. Urvalet av skattepliktiga varor bör därvid kunna revideras antingen genom utvidgningar eller inskränkningar på sådant sätt, att såväl skattens uttagning och redovisning som kontrollen däröver kan väsentligen underlättas och förenklas. Skall detta syftemål vinnas, synes detta i regel påkalla, att samtliga icke särskilt undantagna varor eller varukategorier göras skattepliktiga.

#### *Skattens subjekt.*

Vad därefter angår frågan vem som skall erlagga omsättningsskatt föreliggande även här betydande inadvartenser och oklarheter. Liksom i förenämnda fall torde emellertid även dessa i stor utsträckning kunna läggas till rätta med bibehållande av omsättningsskattens principiella utformning.

För den svenska omsättningsskatten är grundläggande, att skatten uttages endast en gång, nämligen vid varans övergång till den slutlige konsumenten. Genom den tolkning efter ordalydelsen, som bestämmelserna i 1 § f) omsättningsskatteförordningen erhållit i omsättningsskattenämndens meddelande nr 20, har emellertid ett från början säkerligen icke avsett avsteg gjorts från denna princip. Enligt denna tolkning skall skatt utgå vid arbeten, som ha karaktär av ändrings-, förbättrings-, underhålls- eller rengöringsarbeten, även då arbetet avser en beställning rörelseidkare emellan. I det praktiska livet förekomma ofta sådana fall, t. ex. då en affär mottager

ett föremål för reparation eller rengöring och därefter för detta arbete eller viss del därav anlitar en fristående verkstad, eller då en bilverkstad för liknande ändamål anlitar en specialverkstad o. s. v. I dylika fall skall enligt nämnda tolkning skatt uttagas mellan verkstaden och affären, mellan specialverkstaden och bilverkstaden. Redan i och för sig ger detta förfarande anledning till många komplikationer och mycket arbete. Men det blir än mycket mera tillkrånglat därigenom att skatt enligt angivna regler endast skall utgå i fråga om reparationsarbeten men ej vid arbeten å nya varor eller i dylikt sammanhang försålt material. Tydligt är emellertid att denna beskattning ur praktiska och finansiella synpunkter saknar betydelse, så mycket mer som den uppenbart är ägnad att äventyra de skattskyldigas lojala medverkan vid skattens uttagande samt deras respekt för beskattningen i övrigt. Ej heller har någon enhetlig tillämpning i detta hänseende varit möjlig att genomföra. På denna punkt torde rättelse lämpligen kunna ske därigenom att ett å viss vara utfört arbete i beskattningshänseende likställes med varan själv samt att skatt därvid endast uttages av konsumenten.

En likaledes onödig gränsdragning förekommer vidare då personer, vilka utföra dylika ändrings- och reparationsarbeten, alltså i regel hantverkare och mindre verkstadsägare, icke tillerkänts ställning som producenter i omsättningsskatteförordningens mening. Den fråga det här gäller är sålunda, huruvida dessa personer vid sina materialinköp skola anses som återförsäljare. I detta spörsmål, vilket i sig innesluter en väsentlig del av det s. k. återförsäljareproblemet, har centrala omsättningsskattenämnden med hänvisning bl. a. till anvisningarna till 1 § punkt 4 c) uttalat, att där angivna bestämmelser icke medgiva en dylik tolkning (nämndens meddelande nr 22). Genom de många svårigheter och komplikationer, som härigenom till synes onödigtvis tillkommit, har behovet av en lagändring på denna punkt blivit trängande. Lika litet som i föregående fall synes anledning här förefinnas att uppdraga en gräns mellan sådana producenter, som äro nytillverkare, och sådana, som huvudsakligen syssla med reparationsarbeten. I sin praktiska tillämpning leder denna gränsdragning också ofta nog till rent groteska resultat. Enligt dessa regler är sålunda en torggumma, som säljer självtillverkat påskris, vid inköp av sitt material att i omsättningsskatteshänseende betrakta som producent och därmed skattefri i förhållande till sin säljare, medan ett företag såsom en automobilverkstad eller ett skeppsvarv med väsentligen reparationsarbeten icke äro återförsäljare och sålunda endast med begagnande av sin avdragsrätt kunna komma i en med dessa paritetisk ställning. — I de fall då avdragsrätten icke kan utnyttjas, blir resultatet särskilt besvärande för den enskilde företagaren i konkurrensen med ett närbesläktat företag, som inköpt sitt material fritt från skatt. Den största olägenheten med gränsdragningen mellan nytillverk-

ning och reparationsarbete är emellertid, att denna gränsdragning för den enskilde ofta är mycket svår att göra och därför ger anledning till osäkerhet i tillämpningen och svårigheter vid kontrollen.

Beträffande här berörda oegentligheter i fråga om återförsäljarebegreppet torde sålunda gälla, att rättelse däri jämförelsevis lätt torde kunna vinnas genom att med återförsäljare jämställa alla företagare, vilkas verksamhet avser försäljning av eller arbeten å varor. Vida svårare torde däremot vara att komma till rätta med återförsäljareproblemet i vad det avser de s. k. fastighetshantverkarna, d. v. s. smeder, målare, glasmästare, elektriker och rörledningsentreprenörer. Härvid har praxis i olika delar av landet gått i olika riktning. I södra Sverige betraktas sålunda smeder såsom konsumenter, åtminstone i fråga om sådana varor, som icke direkt återförsäljas, medan de i västra Sverige jämställts med återförsäljare. I andra delar av landet återigen har denna fråga sökt lösas genom individuell prövning i varje särskilt fall, dock utan större framgång. För ett tillrätaläggande av här berörda svårigheter torde olika möjligheter kunna tänkas, antingen så att omsättningsskattenämnden får befogenhet att utarbeta fasta schabloner för dessa yrkesgrupper, eller så att företagen individuellt klassificeras i särskilda register ev. kompletterade med någon form av identitetskort eller officiella bevis att av dem företes vid deras varuinköp. En klassificering av företagare i sådana register skulle kunna utsträckas och bli av värde även beträffande andra hantverkare m. fl., då fråga uppkommer, huruvida verksamheten bedrivs å fast driftställe eller icke eller om den är att hänföra till yrkesmässig verksamhet eller ej.

#### *Diverse tekniska förbättringar.*

Utom nu berörda mera generella spörsmål ha vidare uppkommit vissa detaljfrågor, vilka tarva rättelse. Ett sådant problem gäller den förskjutning av distributionsvägarna, som kan uppkomma, då en i och för sig skattepliktig vara försäljes till en producent för att därefter ingå som material i en skattefri vara. I denna fråga framhöll särskilda utskottet, att skattefrihet av praktiska skäl torde få inträda »även för det tänkbara fall, att producenten inköper i och för sig skattepliktiga varor för tillverkning av skattefria sådana». Ett exempel härå erbjuder byggnadsbeslag, dörrlås m. m., vilka regelmässigt försäljas av järnhandeln till byggmästare, men nu, delvis under inverkan av omsättningsskatten, alltmer börjat levereras i samband med snickerifabrikernas försäljning av dörrar och fönsterbågar. Att inom den nuvarande förordningens ram på ett tillfredsställande sätt lösa denna fråga är måhända ogörligt. Som en möjlighet torde likväl kunna ifrågasättas, att centrala omsättningsskattenämnden tillägges befogenhet att vid uppdelning av varor i skattepliktiga och skattefria göra sådan ändring i skatteplikten, som kan vara erforderlig för att distributionsvägarna icke skola rubbas.

Ett annat specialfall gäller försäljningen av bröd från butik i förening med servering. Enligt gällande bestämmelser gäller härvid, att försäljning av bröd är skattefritt men servering därav skattepliktigt. I praktiken har emellertid denna åtskillnad visat sig svår att genomföra och än svårare att kontrollera. För egen del har centrala omsättningsskattenämnden beträffande detta fall ansett sig böra uttala, att de i anvisningarna punkt 4 a) till § 1 givna reglerna för blandad engros- och detaljförsäljning analogivis torde böra äga tillämpning, och att skatt sålunda bör utgå å hela försäljningen, därest ej i redovisningen klar åtskillnad kan göras mellan det ena och det andra slagets försäljning. Då dylik butiksförsäljning av bröd i förening med servering är vanligt förekommande, torde vara tydligt, att en lösning enligt nu angivna regler kan leda till föga önskvärda resultat. Även här föreligger sålunda behov av en efter praktiska förhållanden anpassad lösning.

Slutligen ha avsevärda komplikationer visat sig uppkomma vid beskattningen av från utlandet importerade varor. Enligt k. k. den 20 juni 1941 skall vid import avlämnas kontrolluppgift, som översändes till länsstyrelsen för importörernas hemortskommun, varefter länsstyrelsen har att utkräva skatten. Redan i och för sig innebär detta system en betydande omgång; i vissa fall såsom i fråga om från utlandet inkommande gåvopaket, byteshandel med frimärken m. m. har detsamma visat sig praktiskt ogenomförbart. Därjämte torde viss oklarhet i tillämpningen ha uppkommit därigenom, att avlämnande av kontrolluppgift enligt nämnda författning endast avser i utlandet »inköpta» butikshandelsvaror. Vidare ha vissa svårigheter uppstått i sådana fall, då den utländska exportören här i landet är representerad av en agent med hos honom deponerat lager. För dylikt fall skall enligt centrala omsättningsskattenämnden skatten erläggas av den utländske säljaren, som alltså här har att deklarerat sin skattepliktiga omsättning. Även i nu berörda avseenden förefinnas sålunda behov av tillrättlägganden. I viss mån gäller detsamma i fråga om leveranser av förnödenhets- och utrustningsartiklar för fartyg i utländsk trafik, i det att skatteplikten i dessa fall för närvarande förefaller oklar.

Under åberopande av vad sålunda anförts hemställes,

att riksdagen måtte i skrivelse till Kungl. Maj:t anhålla om skyndsamt utredning med förslag till sådana tillägg och ändringar i lagstiftningen om allmän omsättningsskatt, att nu rådande osäkerhet och ojämnhet i tillämpningen av nämnda lagstiftning måtte undanröjas.

Stockholm den 23 januari 1943.

*Eilif Sylwan.*

*Gustaf Velander.*