

Regeringens proposition

1981/82: 214

om rätten till avdrag för mervärdeskatt i vissa fall, m. m.

beslutad den 22 april 1982.

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

ROLF WIRTÉN

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås begränsningar i rätten till avdrag för s. k. fiktiv mervärdeskatt. Avdrag för sådan skatt skall inte få göras vid förvärv av vissa varor av guld, silver eller platina. Vidare föreslås att avdrag för fiktiv mervärdeskatt skall återföras när begagnade varor av vissa slag exporteras.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 1982.

Förslag till**Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt**

Härigenom föreskrivs att 15 och 18 §§, punkt 1 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 16 och 17 §§ lagen (1968:430) om mervärdesskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

15 §

Redovisning av skatt för viss redovisningsperiod skall omfatta affärshändelser genom vilka redovisningsskyldighet har inträtt enligt 5 a §.

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen.

Lämnas återbäring, bonus eller annan rabatt, som icke utgör s. k. villkorlig rabatt, i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning, för vilken utgående skatt redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på den utgivna förmånen avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av handlingen skall framgå minskningen av både vederlag och skatt.

Handling som avses i tredje stycket skall ligga till grund även för avdrag för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning.

Uthyr eller upplåter den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats, fastigheten eller del därav till någon som ej bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag, skall beloppet av åtnjutna avdrag för ingående skatt för ifrågavarande fastighet eller del därav återföras. Sker sådan uthyrning eller upplåtelse sedan tre men ej sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats skall återföring göras med hälften av det belopp som nu sagts.

Vad som sägs i femte stycket tillämpas även när fastighetsägaren tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i verksamhet som ej medför skattskyldighet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs.

Återföring skall ske i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga uthyrningen eller upplåtelsen har upphört eller fastigheten har sålts.

Exporteras en vara, skall den ingående mervärdesskatt som hänförs sig till förvärvet av varan återföras, om den skattskyldige inte visar att varan har innehafits endast av skattskyldiga och varan är att hänföra till något av följande slag, nämligen

¹ Lagen omtryckt 1979: 304. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974: 885.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1) andra varor än sådana som avses i 18 § och som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina,

2) naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar,

3) varor, som helt eller till väsentlig del består av koppar, mäsing, tenn, brons eller nysilver,

4) vapen med undantag av sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973:1176),

5) alster av bildkonst,

6) konstalster av glas, porslin eller annan keramik,

7) möbler,

8) fartyg eller luftfartyg.

Återföring enligt åttonde stycket skall ske i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken varan har exporterats.

(Se vidare anvisningarna.)

18 §

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

1) stadigvarande bostad,

2) anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

Avdragsrätt föreligger ej för ingående skatt som belöper på hyra av personbil eller motorcykel för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning i det fall fordonet endast i ringa omfattning används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Medför verksamhet endast delvis skattskyldighet, får ingående skatt vilken hänför sig till förvärv eller införsel som till mer än 95 procent avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet avdragas utan uppdelning efter skälig grund. Föreligger skattskyldighet för mer än 95 procent av omsättningen, får ingående skatt som ej överstiger 1 000 kronor för visst förvärv eller viss införsel avdragas utan uppdelning efter skälig grund.

Avdragsrätt föreligger inte för ingående skatt enligt 17 § femte stycket vid förvärv av en vara som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om varans inköpspris understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan. Detsamma gäller i fråga om skrot, avfall eller annan liknande vara, som innehåller guld, silver eller platina.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Regeringen kan förordna om undantag från avdragsrätt för ingående skatt som belöper på utförelse för vilken skatt skall erläggas enligt förordnande som avses i 1 §.

Anvisningar
till 2 §

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370). *Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen.* Som yrkesmässig räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 2 eller 3 mom. kommunalskattelagen och uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av sådan fastighet samt annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.

Den som yrkesmässigt omsätter tjänst som avses i 10 § första stycket 2 eller 4 anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet. Sådan verksamhet omfattar även tjänst som den skattskyldige utför eller låter utföra på fastighet som för honom utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse enligt kommunalskattelagen. Som lagertillgång i byggnadsverksamhet skall dock enligt denna lag ej räknas fastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen och som av den skattskyldige stadigvarande brukas som bostad eller för fritidsändamål.

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som icke medför skattskyldighet anses ej som yrkesmässig. Som yrkesmässig anses dock försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering och finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget. Som yrkesmässig anses alltid omsättning av vara som vid förvärvet eller införseln har varit undantagen från skatteplikt enligt 8 § 1. Tillhandahållande av kost åt personal anses som yrkesmässig verksamhet endast när det sker i serveringsrörelse. Skattskyldigs försäljning av personbil eller motorcykel anses som yrkesmässig, endast om rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av av fordonet har förelegat.

Utgivning av program eller katalog för verksamhet som ej medför skattskyldighet anses icke som yrkesmässig.

Utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter varor som han lagt i lager eller förvärvat inom eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst eller inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst.

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370). *Som yrkesmässig räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 2 eller 3 mom. kommunalskattelagen, uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av sådan fastighet och avyttring av skogsprodukter i fall som avses i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § nämnda lag samt annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare, som icke är bosatt eller icke stadigvarande vistas här i landet eller, om fråga är om juridisk person, icke har fast driftställe här i landet, skall företagaren företrädas av en av länsstyrelsen godkänd representant. Sådan representant skall enligt fullmakt av den utländske företagaren som ombud för företagaren svara för redovisningen av skatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Länsstyrelsen kan kräva, att säkerhet skall ställas för skattens betalning. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Verksamhet som staten eller kommun bedriver för att uteslutande tillgodose eget behov räknas som yrkesmässig endast när den drives i bolagsform eller liknande. Detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för verksamhet som avser visst gemensamt ändamål. Med kommun förstås även landstingskommun.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkursband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning av vara som avses i 8 § 4, transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

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

Verksamhet som medlem i sameby utför enligt rennäringslagen (1971: 437) för samebyns räkning anses ej som yrkesmässig.

till 16 §²

Faktura eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varans mottagande. Den som är redovisningsskyldig skall dessutom ange sitt registreringsnummer.

Faktura, *avräkningsnota* eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varans mottagande. I en sådan handling skall också anges registreringsnumret för den som är redovisningsskyldig för omsättningen. Länsstyrelsen får, när det finns särskilda skäl, medge att uppgift om registreringsnumret utelämnas i en avräkningsnota som upprättas av köparen. Vid förvärf som avses i 17 § femte stycket skall handlingen

² Senaste lydelse 1981: 1276.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse
innehålla uppgift om säljarens personnummer eller organisationsnummer eller, om sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift.

till 17 §³

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Detta gäller dock inte om säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp och inte heller vid inköp från detaljhandeln, om vederlaget understiger 200 kronor.

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Detta gäller dock inte om säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp och inte heller vid inköp från detaljhandeln, om vederlaget understiger 200 kronor. *Rätt till avdrag för ingående skatt som anges i 17 § femte stycket föreligger endast om köpehandlingen innehåller sådan uppgift som avses i anvisningarna till 16 § sista meningen.*

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller som förhyrs för bruk i sådan verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verksamheten. Används personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning, i mer än ringa omfattning i verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för 50 procent av den ingående skatt som belöper på hyran. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som medför skattskyldighet eller verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av 18 § tredje stycket.

Kan det styrkas att vid leverans av vara till skattskyldig här i landet skatt erlagts för utländsk ej skattskyldig leverantörs räkning vid varans införsel, föreligger avdragsrätt för köparen med belopp motsvarande den av tullmyndigheten uttagna skatten, om avdragsrätt förelegat om köparen själv erlagt skatten.

Avdragsrätten för ingående skatt på jordbruksarrende omfattar hela skatten, även om i arrendet ingår värdet av bostad.

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Skattskyldigs avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skada som han vållat i sin verksamhet.

Förvärv eller införsel för verksamhet föreligger även när skattskyldigs kostnad härför bestrides av skadevållande eller försäkringsgivare.

³ Senaste lydelse 1981: 1276.

Har fastighetsägare inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket utförts ny-, till- eller ombyggnad av fastighet medgivits skattskyldighet för uthyrning eller upplåtelse av fastigheten eller del därav enligt 2 § fjärde stycket får han vid redovisningen av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till byggnadsarbetena till den del de avser lokaler, som upplåts för verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1982.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1982-04-22

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Wikström, Friggebo, Dahlgren, Åsling, Söder, Johansson, Wirtén, Andersson, Boo, Eliasson, Gustafsson, Elmstedt, Tillander, Ahrland, Molin

Föredragande: statsrådet Wirtén

Proposition om rätten till avdrag för mervärdeskatt i vissa fall, m. m.

1 Inledning

Genom beslut den 27 maj 1981 uppdrog regeringen åt mervärdeskatteutredningen¹ (Fi 1971:05) att pröva frågan om avdrag för fiktiv mervärdeskatt (Dir 1981:34).

Mervärdeskatteutredningen har i februari 1982 avlämnat delbetänkandet (Ds B 1982:2) Översyn av mervärdeskatten Del VI Rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt.

Betänkandet, som också innehåller en redogörelse för frågans tidigare behandling och gällande ordning, bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet som *bilaga 2*.

2 Föredragandens överväganden

Rätten till avdrag för s. k. fiktiv mervärdeskatt infördes den 1 juli 1979. Bestämmelserna innebär i korthet att den som är skattskyldig till mervärdeskatt får göra avdrag för en beräknad ingående mervärdeskatt när han köper en skattepliktig vara från någon som inte är skattskyldig för försäljningen av varan.

Bakgrunden till införandet av dessa nya regler var följande. I den yrkesmässiga handeln med skattepliktiga varor skall mervärdeskatt redovisas på

¹ Utredningsman har varit f. d. departementsrådet Hans R. Fridolin.

hela vederlaget för de försålda varorna. Detta gäller oavsett om varorna är nya eller begagnade och oavsett om de har förvärvats från t. ex. en privatperson, som inte är skattskyldig för försäljningen, eller från en skattskyldig säljare.

Vid försäljning av skattepliktiga varor direkt mellan två ej skattskyldiga personer, t. ex. två privatpersoner, utgår ingen mervärdeskatt. Detsamma gäller i allt väsentligt vid auktionsförsäljning. I andra fall av förmedling, t. ex. genom agent, utgår mervärdeskatt på förmedlingsprovisionen. Resultatet av dessa regler blev, före den 1 juli 1979, att den reguljära handeln konkurrerade på sämre villkor med dels privata försäljningar och auktionsförsäljningar, dels den irreguljära, mindre seriösa handeln. I många fall konstruerade man på ett mer eller mindre hållbart sätt vanliga inbytes- och försäljningstransaktioner som förmedlingsaffärer.

De nu angivna förhållandena ledde till stora tillämpningsproblem och försvårade avsevärt kontrollarbetet. Situationen var lika allvarlig när det gällde de begagnade personbilarna och de begagnade motorcyklarna. Dessa var visserligen undantagna från skatteplikt men dessa undantag var förenade med besvärliga särbestämmelser om reparationer, uttag av varor ur verkstadsrörelse m. m. Vidare kan man säga att de äldre bestämmelserna inte alls tog hänsyn till att en vara som ägdes av någon som inte var skattskyldig till mervärdeskatt, t. ex. en privatperson, vanligen hade beskattats vid dennes förvärv av varan. När en sådan vara på nytt kom ut i handeln innebar beskattningen av hela vederlaget att även det tidigare beskattade restvärdet kom att beskattas på nytt.

Önskemål om ändringar av dessa bestämmelser framfördes både av näringslivet och skattemyndigheterna. Riksdagen hade vid ett flertal tillfällen uppe frågan om en ändring av regelsystemet och frågan togs också upp av mervärdeskatteutredningen. I sitt tredje delbetänkande föreslog utredningen mot bakgrund av rådande missförhållanden att en generell rätt skulle införas till avdrag för en beräknad mervärdeskatt vid förvärv av varor från någon som inte var skattskyldig för försäljningen. I kombination med en generell beskattning av hela vederlaget för den efterföljande försäljningen skulle denna avdragsrätt leda till att endast det mervärde som skapades hos den yrkesmässige säljaren skulle beskattas. Ett alternativt system, som diskuterades av utredningen, innebar att endast den faktiska skillnaden mellan inköpspriset och försäljningspriset skulle beskattas. De problem som då kunde uppstå, främst svårigheterna för handeln att ha alla inköpspriser aktuella ända fram till en försäljning, bedömdes dock som alltför stora.

I prop. 1978/79: 141 föreslog regeringen nya regler i huvudsaklig överensstämmelse med utredningens förslag. Riksdagen godtog förslaget. De nya bestämmelserna, som trädde i kraft den 1 juli 1979, innebär att den som yrkesmässigt handlar med varor får göra ett avdrag för ingående skatt även vid inköp av varor från någon som inte är skattskyldig till mervärde-

skatt. Avdraget skall beräknas så att det beloppsmässigt blir identiskt lika med det belopp som skulle ha varit ingående mervärdeskatt om inköpet hade skett från en annan mervärdeskattskyldig. Eftersom avdraget inte motsvaras av en debiterad mervärdeskatt utan beräknas som en del av inköpspriset har avdraget benämnts som avdrag för fiktiv mervärdeskatt. Den numera generella rätten till avdrag för ingående skatt innebär att varan då den finns i yrkeshandlaren lager inte är belastad med mervärdeskatt. Detta gäller numera oberoende av om varan är ny eller begagnad.

Mervärdeskatteutredningen har fått regeringens uppdrag att utvärdera de nya reglerna. Utredningen har med hjälp av en enkät till länsstyrelserna försökt att bedöma erfarenheterna av dessa regler. Flertalet länsstyrelser har, enligt svaren till utredningen, efter nästan två års tillämpning inte stött på några allvarligare tillämpningsproblem. Vissa feltolkningar och medvetna falskationer har emellertid upptäckts men flera tidigare förekommande tillämpningsproblem har försvunnit.

Utredningen konstaterar att fördelarna med specialregler för handeln med begagnade varor klart överväger nackdelarna. Utredningen finner också det helt otänkbart att återgå till den tidigare ordningen, dvs. med ett personbilsundantag och en renodlad omsättningsskatt vid omsättning av begagnade varor. Den genomgång och utvärdering av regelsystemet som mervärdeskatteutredningen har gjort visar emellertid att den generella avdragsrätten vid vissa transaktioner leder till ett materiellt felaktigt resultat.

Syftet med bestämmelserna var att begagnade varor som på nytt omsätts i den yrkesmässiga handeln enbart skall belastas med mervärdeskatt på det i denna handel skapade mervärdet. De nu gällande reglerna har också lett till detta resultat vid omsättningar inom landet. Avdraget har beräknats på varans inköpspris och mervärdeskatt har vid försäljningen lagts på hela vederlaget. I realiteten har mervärdeskatt utgått endast på skillnaden mellan inköps- och försäljningspriset, dvs. handlaren mervärde. Vid transaktioner inom landet har det inte spelat någon roll om den omsatta varan varit av brukskaraktär eller av investeringskaraktär. För sistnämnda varor, dvs. varor som ofta stiger i värde under innehavstiden, har avdraget bestämts av det aktuella inköpspriset. Detta pris har för vissa varor, t. ex. guld, varit högre än det pris som betalades vid det första köpet av varan. Det medgivna avdraget för en beräknad ingående skatt har därför blivit högre än den mervärdeskatt som tidigare erlagts för varan. Detta har dock korrigerats vid transaktioner inom landet eftersom också den utgående skatten vid en efterföljande försäljning varit i motsvarande mån högre. Även i dessa fall är det alltså det hos handlaren tillskapade mervärdet som har beskattats.

När det gäller investeringsvaror som förvärvas av en skattskyldig och som därefter exporteras uppstår dock ett materiellt felaktigt resultat. Det avdrag som medgetts vid förvärvet av varan inkluderar som framgått av

det tidigare skatt på den värdeökning som har uppkommit under den tid som varan har innehafts av någon som inte är skattskyldig. Någon korrigering av detta för höga avdrag och någon skatt på mervärdet i handeln redovisas inte eftersom det är en exportförsäljning. Denna felaktighet är emellertid koncentrerad till en mycket liten grupp varor som efter inköp säljs på export.

Mot bakgrund härav har utredningen föreslagit att reglerna ändras så att nämnda felaktighet för exporttransaktioner undanröjs. Utredningen har föreslagit att avdraget för fiktiv mervärdeskatt skall återföras till beskattning om varan säljs på export. Denna åtgärd bör enligt utredningen begränsas till vissa i ML särskilt angivna varor. Utredningen har valt att ur 2 § förordningen (1981: 403) om handel med begagnade varor välja de varor för vilka återföring skall ske, nämligen naturpärlor, ädelstenar, föremål av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver, vissa vapen, alster av bildkonst samt konstalster av glas, porslin och annan keramik. Denna uppräkningslista har kompletterats med möbler. Beträffande guld och andra ädelmetallvaror har utredningen funnit att återföringsmetoden inte helt kan tillämpas eftersom den vara som exporteras ibland inte ens är identifierbar. Det inköpta guldet kan före exporten ha smälts ner. Vidare har en del oegentligheter förekommit inom denna handel. Utredningen föreslår att rätten till avdrag för fiktiv skatt delvis slopas när det gäller ädelmetallvaror. Avdragsrätten föreslås finnas kvar för bearbetade varor som uppenbarligen är avsedda att återsäljas. Detta uppnås genom att endast de guld-, silver- eller platinaföremål där värdet understiger 175 % av varans metallvärde ställs utanför rätten till avdrag. För övriga föremål av guld, silver eller platina föreslås att avdragsrätten behålls och kompletteras med den tidigare beskrivna återföringsregeln vid exportförsäljningar.

För egen del får jag anföra följande. Flertalet remissinstanser instämmer i utredningens bedömning att det nuvarande regelsystemet har lett till stora förbättringar för den yrkesmässiga handeln med begagnade varor. Åtskilliga tidigare problem med byten, förmedlingsaffärer m. m. har helt försvunnit genom införandet av den generella avdragsrätten. Utredningen liksom samtliga remissinstanser har också betonat nödvändigheten av att avdragsrätten för fiktiv skatt finns kvar i någon omfattning. Ett fåtal remissinstanser har förordat en längre gående inskränkning av avdragsrätten. RSV har förordat att – förutom guld m. m. – även vissa andra varor helt undantas från den generella avdragsrätten. Några länsstyrelser har föreslagit att avdrag skall medges endast för ett fåtal varor som särskilt anges i ML och länsstyrelsen i Malmöhus län förordar att utredningens förslag kompletteras med bestämmelser som innebär att avdrag medges först vid försäljningen.

I likhet med flertalet remissinstanser har jag funnit att utredningens förslag är väl avvägt. Genom att slopa avdragsrätten för fiktiv skatt för bl. a. de guldvaror som köps enbart på grund av metallvärdet försvinner

inte bara den materiellt sett obefogade vinsten vid export utan också grunden för de falsarier med skatten som uppmärksammas på senare tid. En utökning av den varugrupp som skall stå utanför rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt skulle dock, befarar jag, kunna leda till en mängd tillämpningsproblem och en återgång i fråga om dessa varor till de stora problem som fanns före den 1 juli 1979. Avvikelserna från den generella avdragsrätten bör därför vara ytterst få. När det gäller återföringsskyldigheten har utredningen också valt att begränsa tillämpningen av en sådan regel till ett fåtal varor. Antalet skattskyldiga som handlar med begagnade varor är relativt litet. Eftersom särbestämmelserna dessutom endast gäller vid försäljning på export kommer de att tillämpas i ganska få fall. Det är dessutom av stort värde att de varor som skall särbehandlas i allt väsentligt också omfattas av anteckningsskyldighet m. m. med stöd av annan lagstiftning. För de särbehandlade varorna innebär förslaget, sett från den skattskyldiges utgångspunkt, att inköpspriset kan bestämmas till ett i praktiken lika stort belopp oavsett om varorna sedan säljs inom eller utom landet. För exporten gäller visserligen att storleken av det belopp som skall återföras inte exakt motsvarar den skatt som skulle tas ut på försäljningsvärdet, om varan såldes inom landet. Endast i det senare fallet utgår skatt på det inom handeln skapade mervärdet. Denna skillnad bör dock enligt min mening inte tillmätas någon avgörande betydelse.

Jag förordar att utredningens förslag i allt väsentligt genomförs.

Vid remissbehandlingen har emellertid påpekats att återföringsreglerna också borde gälla vid export av dyrare fritidsbåtar. Jag delar denna uppfattning. För att undvika tillämpningsproblem bör bestämmelsen ges en generell omfattning. Reglerna bör gälla också för flygplan.

Utredningens avgränsning av avdragsförbudet till guld, silver och platina med ett visst högsta pris jämfört med metallvärdet har tillstyrkts av i stort sett samtliga remissinstanser. Varje avsteg från generella regler leder till vissa tillämpningsproblem. De svårigheter som avdragsförbudet kan innebära torde dock inte bli alltför stora eftersom varuområdet är mycket litet. Till detta bidrar också värdegränsen, som enligt förslaget dras vid 175 % av metallvärdet. Gränsfallen torde inte bli särskilt många. Metallvärdet på guld bör kunna anknytas till det dagspris som tillämpas av Guldcentralen. Värdet på silver eller platina bör kunna anknytas till dagsnoteringarna på någon representativ börs, t. ex. i London. Det bör ankomma på RSV att vid behov lämna anvisningar om dessa värderingsprinciper. I förtydligande syfte förordar jag att 18 § justeras något i förhållande till utredningens förslag. Vidare bör såsom någon remissinstans framhållit det i 18 § föreslagna kravet att skrotet m. m. skall vara förvärvat för utvinning av ädelmetaller utgå. En regel med ett sådant krav skulle kunna användas för att kringgå lagstiftningen.

Några remissinstanser har framfört önskemål om närmare preciseringar av de varuområden som skall omfattas av återföringsskyldigheten vid

export. För egen del anser jag att RSV genom anvisningar bör kunna göra de preciseringar av varuområdet som kan visa sig bli nödvändiga.

Återföringen av skatt skall enligt utredningens förslag ske när begagnade varor av visst slag exporteras. I anvisningarna till 15 § har utredningen definierat begreppet begagnade varor som sådana varor som kan antas ha innehafts av någon som inte är skattskyldig. Vid remissbehandlingen har kritik riktats mot denna definition. Man har pekat på svårigheterna att göra ett sådant antagande. För att undgå skyldigheten att återföra skatt vid export skulle exportören få styrka att varan inte har innehafts av någon som inte är eller varit skattskyldig. Jag anser det vara berättigat att i dessa fall ställa upp stränga krav, som skall vara uppfyllda för att den som exporterar en begagnad vara skall undgå att återföra den fiktiva mervärdeskatten. Bestämmelsen bör dock utformas så att exportören för att undgå återföring vid export skall visa att varan endast har innehafts av skattskyldiga. Den bör tas in i 15 §. Med denna utformning saknas behov av att definiera begreppet begagnade varor.

I det fall en vara har köpts tillsammans med andra varor utan uppdelning av priset på de olika varorna får den ingående skatt som skall återföras beräknas efter skälig grund.

För att ytterligare förbättra kontrollmöjligheterna bör som framhållits av några remissinstanser en skyldighet införas att förse de dokument som grundar rätten till avdrag för fiktiv skatt med uppgift om säljarens personnummer eller organisationsnummer. När det gäller en säljare som saknar sådant nummer bör en motsvarande uppgift lämnas, t. ex. passnummer för en utländsk medborgare. I anvisningarna till 17 § bör vidare föreskrivas att avdragsrätten för fiktiv skatt helt bortfaller om denna uppgift inte finns på dokumentet.

Utredningen har i betänkandet också föreslagit att ersättning för avytt-rad skog som beskattas inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i likhet med vad som gäller inom inkomstslaget jordbruksfastighet blir skattepliktig enligt ML. Förslaget har inte mött några invändningar vid remissbehandlingen och jag förordar att det genomförs genom ett tillägg till punkt 1 av anvisningarna till 2 §.

En numera inaktuell bestämmelse i punkt 1 av anvisningarna till 2 § om realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet bör slopas.

Fr. o. m. den 1 juli 1982 åligger det den som ställer ut en faktura eller motsvarande att där ange sitt registreringsnummer för mervärdeskatt. Under hand har påpekats att det i vissa fall kan vara besvärligt att ange denna uppgift. Det gäller då köparen tillverkar samtliga de dokument som behövs för beställning, orderbekräftelse, följesedel, leveransbekräftelse och faktura. Den som är skattskyldig för försäljningen upprättar i dessa fall inget dokument. I dessa och liknande situationer torde det inte vara meningsfullt att kräva att registreringsnumret för mervärdeskatt också anges. Länsstyrelsen bör därför medges rätt att när särskilda skäl föreligger befria

från skyldigheten att ange registreringsnummer. Bestämmelsen bör tas in i anvisningarna till 16 §.

Jag räknar med att de föreslagna åtgärderna kommer att leda till obetydligt ökade statsinkomster.

Det är angeläget att den nuvarande möjligheten till avdrag för fiktiv skatt i vissa fall vid export av varor slopas så fort som möjligt. Jag förordar därför att bestämmelserna sätts i kraft den 1 juli 1982.

Någon möjlighet att höra lagrådet finns inte om bestämmelserna skall träda i kraft den 1 juli 1982. Det skulle enligt min mening vara mycket olämpligt att låta de nuvarande bestämmelserna gälla under ytterligare en längre tid. Jag anser därför att en lagrådsgranskning bör kunna underlätas.

3 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta inom budgetdepartementet upprättat förslag till lag om ändring i lagen (1968: 430) om mervärdeskatt.

Ärendet bör behandlas under innevarande riksmöte. Med hänsyn härtill bör regeringen vidare föreslå riksdagen att fastställa motionstiden till tio dagar.

4 Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att anta det förslag som föredraganden har lagt fram.



BUDGET-
DEPARTEMENTET

ÖVERSYN AV MERVÄRDESKATTEN

DEL VI

Rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt

Betänkande avgivet av
mervärdeskatteutredningen

Ds B 1982: 2

Till

Statsrådet och chefen för budgetdepartementet

Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05)¹ fick genom beslut av regeringen den 27 maj 1981 i uppdrag att pröva frågan om rätten till avdrag för s.k. fiktiv mervärdeskatt (Dir 1981:34).

I enlighet med uttalanden i direktiven har utredningen tagit upp avdragsfrågan med förtur och utredningens överväganden och förslag i frågan redovisas i härmed överlämnade delbetänkande, utredningens sjätte.

Stockholm i februari 1982

Hans R. Fridolin

/Göran Olofsson

¹I utredningen ingår som utredningsman f.d. departementsrådet Hans Fridolin, som experter direktören Sven Crabo, professorn Dag Helmers, departementsrådet Leif Lindstam, byråchefen Lennart Mellbin, taxeringsdirektören Bo Norrman (sedan den 1 mars 1978) och biträdande skattedirektören Rune Yregård (sedan den 2 januari 1980) samt som sekreterare avdelningsdirektören Göran Olofsson och som biträdande sekreterare departementssekreteraren Gunnar Skarell.

I N N E H Å L L

1	INLEDNING
2	FRÅGANS TIDIGARE BEHANDLING
3	TILLÄMPNINGEN AV GÄLLANDE BESTÄMMELSER, M.M.
4	UTREDNINGENS ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG..
4.1	Allmänt
4.2	Handeln med begagnade varor m.m.
4.3	Tänkbara lösningar
4.3.1	Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopas
4.3.2	Beskattningsvärdet bestäms till skill- naden mellan försäljnings- och anskaff- ningspris (nettometoden)
4.3.3	Rätten till avdrag för fiktiv skatt av- skärs för vara som förvärvas för för- säljning på export
5	RÄTT TILL AVDRAG FÖR FIKTIV SKATT VID INKÖP AV BÄR OCH SVAMP, M.M.
6	SAMMANFATTNING OCH FÖRFATTNINGSFÖR- SLAG
	Bilaga 1

RÄTTEN TILL AVDRAG FÖR FIKTIV MERVÄRDESKATT

1 INLEDNING

Genom beslut den 27 maj 1981 uppdrog regeringen åt mervärdeskatteutredningen att särskilt pröva frågan om avdrag för fiktiv mervärdeskatt (Dir 1981:34). Av beslutet framgår att dessa tilläggsdirektiv närmast var betingade av att skatteutskottet i sitt betänkande 1980/81:50 över propositionen 1980/81:139 med förslag om viss skattefrihet för inkomster från bär- och svampplockning även hade kommit in på avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt och förordat att utredningen fick i uppdrag att med förtur pröva frågan. Utskottet uttalade härom bl.a. följande:

En fråga som tagits upp vid utskottsbehandlingen av propositionen gäller rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt. Av den riksdagsdebatt som ägde rum under våren 1980 med anledning av då framförda motionsyrkanden om skattefrihet för inkomster av bärplockning framgår att frågan om beskattning av sådana inkomster aktualiserats genom RSV:s anvisningar om rätten till avdrag för s.k. fiktiv mervärde skatt, en avdragsrätt som gäller fr.o.m. den 1 juli 1979. Tidigare torde inkomster av bärplockning o.d. endast undantagsvis ha redovisats som inkomst. För att en uppköpare av bär och svamp skall kunna utnyttja nämnda avdragsrätt krävs enligt anvisningarna bl.a. att säljaren kan identifieras. Genom avdragsrätten har skapats en kontrollmöjlighet som enligt uppgift väsentligt minskat intresset för bl.a. bärplockning. Frågan om rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt behandlas inte i propositionen. Utskottet kan dock inte underlåta att påpeka att denna avdragsrätt medför att bärplockare m.fl. får möjlighet att tillgodogöra sig inte bara den nu föreslagna skattefriheten för inkomsterna utan i princip också den mervärdeskatt som kan beräknas ligga i plockarens ersättning. Hur mervärdeskatten fördelas mellan plockare och uppköpare blir beroende av prissättningen. Med hänsyn till att vissa länsstyrelser - enligt vad utskottet erfarit - i samband med kontrollen av bäruppköparnas deklARATIONER funnit att rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt erbjuder kontrollmöjligheter som tidigare inte stått till buds vill utskottet i detta samman-

hang inte tillmäta den berörda avdragsrätten någon avgörande betydelse. Utskottet har emellertid uppmärksammat att reglerna om denna avdragsrätt medfört betydande problem på andra områden och mot denna bakgrund förordar utskottet att regeringen uppdrar åt mervärdeskatteutredningen att med förtur pröva frågan om avdrag för fiktiv mervärdeskatt. I sådant sammanhang bör självfallet också den här behandlade avdragsfrågan beträffande inkomster av bär- och svampplockning tas upp till prövning.

Avdragsrätten för fiktiv mervärdeskatt har under den senaste tiden tilldragit sig stor uppmärksamhet i massmedia i samband med uppdagande av oegentligheter vid exporttransaktioner med guld. Detta har ytterligare bidragit till att vi har tagit upp frågan för skyndsam särbehandling. Resultatet härav redovisas i det följande. Vid behandlingen av frågan har vi haft tillgång till material som brottsförebyggande rådet införskaffat och ställt till vårt förfogande. Vidare har vi inhämtat uppgifter från länsstyrelsernas mervärdeskatteenheter om erfarenheterna från tillämpningen av denna särskilda avdragsrätt som gällt sedan den 1 juli 1979. Kontakter har dessutom förekommit med företrädare för guldsmedsbranschen och antikhandeln samt med Guldcentralen och producenter av ädelmetaller.

2 FRÅGANS TIDIGARE BEHANDLING

Frågan om avdrag för vad som här benämns fiktiv skatt gäller i princip hur skattepliktiga varor som blir föremål för ny yrkesmässig omsättning i begagnat skick skall behandlas i ett mervärdeskatte-system. Rätt till avdrag för sådan mervärdeskatt infördes med verkan fr.o.m. den 1 juli 1979 genom ett tillägg i 17 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) av följande lydelse (17 § femte stycket).

Förvärvar skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara från den som ej är skattskyldig för omsättning av varan skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses det belopp som skall ha utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren om denne hade varit skattskyldig för omsättningen. Vad nu har sagts gäller även den som är skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

Dessa bestämmelser har i huvudsak utformats efter förslag som vi lade fram i vårt tredje delbetänkande Översyn av mervärdeskatten, Del III, Redovisningsskyldighet m.m. (Ds B 1977:3). Frågan behandlades där i ett särskilt kapitel med rubriken Begagnade varor. Ett utdrag ur detta kapitel bifogas som bilaga 1.

Av vår där lämnade redogörelse framgår att frågan om beskattningen av begagnade varor uppmärksammades redan under den allmänna varuskattens tid och att den även behandlades i förarbetena till mervärdeskatten, både av allmänna skatteberedningen i dess betänkande Nytt skattesystem (SOU 1964:25) och av den s.k. översynsutredningen i dess betänkande Ds Fi 1967:10. Vi kom in på frågan redan i vårt första delbetänkande av år 1973.

Den tidigare förhärskande inställningen till frågan kan i korthet sägas ha varit, att det förhållandet att en vara kunde komma att beskattas mer än en gång inte kunde motivera att begagnade varor undantogs från beskattning. Som skäl härför anfördes bl.a. att det vid varje beskattningstillfälle var fråga om ny yrkesmässig omsättning, som dessutom ofta föregicks av reparation eller annan förbättring av varan.

Redan under den allmänna varuskattens tid hade emellertid av särskilda marknadsmässiga skäl ett undantag gjorts för handeln med begagnade personbilar. Allmänna skatteberedningen ansåg att denna inskränkning i beskattningen borde undanröjas vid övergång till mervärdeskatt. Översynsutredningen var av samma uppfattning men föreslog av olika skäl en till mervärdet vid varje ny omsättning begränsad beskattning av de begagnade personbilarna. Detta förslag biträdades dock inte utan mervärdeskatten infördes med undantag för handeln med begagnade personbilar men med en i övrigt full beskattning av begagnade skattepliktiga varor. Undantaget utvidgades senare till att även omfatta begagnade motorcyklar.

I vårt år 1973 lämnade första delbetänkande knöt vi an till översynsutredningens synpunkter och lade fram ett förslag som innebar ett slopande av skattefritheten för begagnade personbilar utan att därigenom det materiella resultatet skulle förändras i mera väsentlig grad. Detta skulle uppnås genom att bilhandeln medgavs rätt till avdrag som svarade mot en beräknad skatt enligt gällande skattesats på anskaffningsvärdet (inbytesvärdet) av begagnad personbil som för återförsäljning förvärvades från inte skattskyldig säljare. Förslaget innebar med andra ord en rätt

till avdrag för fiktiv skatt i fråga om handeln med begagnade personbilar. Motivet för detta förslag var att man på detta sätt skulle kunna komma till rätta med skatte- och kontrolltekniska problem som undantagsbestämmelserna visat sig medföra. Förslaget biträdades dock inte i den proposition som på grundval av vårt betänkande förelades riksdagen (prop. 1973:167). I sitt däröver lämnade betänkande framhöll emellertid skatteutskottet (SkU 1973:62) att det inte kunde anses tillfredsställande att de problem som påtalats vad gällde bilhandeln kvarstod olösta.

Skatteutskottet återkom till beskattningen av de begagnade varorna i betänkandet SkU 1974:62. Utskottet konstaterade att det uppenbarligen inte kunde vara tillfredsställande att reglerna medförde att en stor del av försäljningen av begagnade varor till allmänheten skedde vid sidan om redovisning och bokföring. Utskottet framhöll att EG-länderna genomgående tillämpade det system med avdragsrätt för inbytesvärdet som vi föreslog i fråga om personbilar och fann det önskvärt att vi i utredningen studerade erfarenheterna från EG och återkom i frågan.

Med anledning av motionsyrkande om skattefrihet även för begagnade båtar behandlade skatteutskottet i sitt betänkande SkU 1975/76:4 ånyo mervärdeskatten på begagnade varor. Utskottet anförde att problem förelåg främst i fråga om sådana begagnade konsumtionskapitalvaror som bilar, husvagnar, båtar, cyklar, barnvagnar samt tv- och radioapparater men också be-
träffande konst, antikviteter och böcker.

När vi på nytt i vårt tredje delbetänkande tog upp frågan om beskattningen av begagnade varor kunde vi peka på att här förelåg betydande problem i tillämpningshänseende men också att allvarliga invändningar riktades mot beskattningen i materiellt hänseende. Problemen var väsentligen hänförliga till handeln med begagnade varor som även i begagnat skick representerade betydande värden, dvs. i första hand vissa kapitalvaror. Från branschhåll hävdades att beskattningen av begagnade husvagnar och fritidsbåtar medförde samma ogynnsamma verkningar för handeln som på sin tid hade föranlett undantaget för begagnade motorfordon. Man framhöll, att skattskyldiga återförsäljare av inbytesvaror inte kunde betala samma pris för varan som en inte skattskyldig köpare. Ägaren av varan kunde därför ofta få ut ett högre pris om han själv kunde finna en slutlig köpare av varan. Dessa förhållanden hade lett till att yrkesmässiga återförsäljare i stället för att ta en begagnad vara som dellikvid vid försäljning av en ny åtog sig att förmedla en försäljning av den begagnade varan i ägarens namn. Därmed begränsades skattskyldigheten till den uppburna förmedlingsprovisionen. Det hade också visat sig att förmedlaren ofta medverkade i finansieringen genom att diskontera upprättade kontrakt.

Skattekontrollen gav vidare belägg för att man hade tagit alltför lätt på formerna för förmedlingsuppdrag. Vad som betecknades som kundvaror inlämnade för försäljning var i realiteten lagervaror i en yrkesmässig handel med begagnade varor. Erfarenheter-na från granskningar inom bilbranschen visade att undantaget för begagnade motorfordon hade skapat kontroll- och redovisningsproblem och dessutom inte önskvärda konkurrenseffekter. Undantaget utnyttjades i

prissättningen vid inbytestransaktioner på ett inte godtagbart sätt. Sådant agerande försvårade och betungade skattekontrollen i hög grad.

Vi kunde också peka på att rena inbytestransaktioner avseende anläggningstillgångar i och för rörelser som inte omfattades av skattskyldighet enligt ML försvårades. Härutöver framhöll vi att skattefriheten för auktionsförsäljningar måste anses vara till nackdel för den yrkesmässiga konst- och antikvitetshandeln och även för handeln med mynt och sedlar.

Mot bakgrund av nu antydda förhållanden fann vi övervägande skäl tala för att det redan tidigare diskuterade systemet med rätt till avdrag för fiktiv skatt infördes och vi föreslog att det skulle gälla generellt vid förvärv av varor för yrkesmässig återförsäljning från någon inte skattskyldig säljare, dvs. utan någon begränsning till vissa varuslag eller enligt någon värdegräns. Detta system borde gälla även för handeln med begagnade motorfordon och vi föreslog därför också att undantaget för sådana motorfordon skulle slopas.

I prop. 1978/79:141 lade regeringen fram förslag om att rätt till avdrag för fiktiv skatt skulle införas. För att undanröja påtalade risker för misstag och rättsförluster föreslogs i propositionen att avdragsrätten skulle omfatta inte endast varor för återförsäljning enligt vårt förslag utan även varor för användning i den skattskyldiges rörelse. Förslaget innebar således en generell avdragsrätt för alla förvärv av skattepliktiga varor under den givna förutsättningen att avdragsrätt hade förelegat om varan hade förvärvats i beskattat skick. Förslaget antogs av riksdagen och bestämmelser av inledningsvis återgiven lydelse infördes med verkan fr.o.m. den 1 juli 1979 (SFS 1979:304).

3 TILLÄMPNINGEN AV GÄLLANDE BESTÄMMELSER, M.M.

I anledning av tilläggsdirektiven med uppdraget att se över bestämmelserna om avdragsrätten för fiktiv skatt tillskrev vi som tidigare nämnts samtliga länsstyrelser med en begäran om redogörelse för erfarenheterna från den praktiska tillämpningen av de nya avdragsreglerna. Samtidigt efterhörde vi länsstyrelsernas uppfattning huruvida de nya förordningarna om handel med skrot (SFS 1981:402) och handel med begagnade varor (SFS 1981:403) kunde förväntas bidra till en förbättrad skattekontroll vad gällde primärt beskattningen av begagnade varor. 21 av landets 24 länsstyrelser har inkommit med svar. Länsstyrelsen i Stockholms län hade till sitt svar fogat en PM som tidigare överlämnats till Brottsförebyggande rådet och som ingick i det material som rådet överlämnat till oss.

Av de inkomna svaren framgår följande.

Flera länsstyrelser betonar att erfarenheterna från tillämpningen av de nya avdragsreglerna är begränsade och därmed otillräckliga för en utvärdering. Tillgängliga resurser har inte medgett några särskilda granskningsaktioner vad gäller handeln med begagnade varor under den tid som gått sedan bestämmelserna infördes.

En allmän uppfattning synes dock vara att det i sak eller från kontrollsynpunkt inte finns anledning att invända mot systemet vad gäller omsättning av sådana kapitalvaror som allmänt tas i inbyte i den yrkesmässiga handeln, dvs. sådana objekt som bilar, husvagnar och båtar. Vad gäller andra begagnade varor

framhåller flera länsstyrelser att de inköpskvitton och andra allegat varå den skattskyldige grundat sitt avdrag varit så ofullständiga att det varit förenat med stora svårigheter att kunna identifiera den private säljaren.

Några länsstyrelser uppger att bestämmelserna i vissa fall har feltolkats. Sålunda har förekommit att skattskyldig som övertagit en rörelse tillgodofört sig avdrag för fiktiv skatt, trots att de vid övertagandet förvärvade varorna varit undantagna från skatteplikt enligt 8 § 10 ML. Några fall har förekommit där skattskyldig som startat yrkesmässig verksamhet i enskild firma yrkat avdrag för fiktiv skatt för privat egendom som överförts på rörelsen. Problemet har även uppkommit när fåmansbolag yrkat avdrag för förvärv av varor från bolagets ägare eller dem närstående personer.

Det har emellertid också redovisats fall där det på grund av yrkade avdrag kunnat konstateras att en förment privat säljare bedrivit försäljning i sådan omfattning att yrkesmässig verksamhet befunnits föreligga. Genom att därmed skattskyldighet enligt ML förelegat har skatt att betala kunnat fastställas till inte oväsentligt belopp.

Några länsstyrelser har särskilt framhållit att rätten till avdrag för fiktiv skatt gett upphov till negativa deklarationer och utbetalning av överskjutande skatt. Detta har främst gällt förvärv från privatpersoner av varor av ädelmetall som därefter exporterats skattefritt. Svårigheter har här förelegat att få fram både den private säljarens identitet och en godtagbar dokumentation om att export verkligen har skett.

Länsstyrelsen i Stockholms län har kunnat konstatera fall av medvetet och kvalificerat missbruk av avdragsrätten på vissa områden. Svårbemästrade kontrollproblem har uppkommit företrädesvis inom delar av handeln med samlarobjekt och ädelmetallvaror på export. Enligt länsstyrelsens uppfattning kan den kraftiga expansionen av denna handel mer eller mindre ha sin förklaring i tillkomsten av rätten till avdrag för fiktiv skatt och möjligheterna att härigenom erhålla återbetalningar från statsverket. Inom dessa branscher förekommer också företag vars omsättning så gott som helt redovisats som export av varor som köpts eller uppgetts vara inköpta från privatpersoner.

I den vid svaret fogade promemorian, som tidigare tillställts Brottsförebyggande rådet lämnas följande exempel på vad som i fråga om tillämpningen av reglerna om avdragsrätt för fiktiv skatt framkommit i mervärdeskatteenhetens kontrollverksamhet.

Guld

Enheten har undersökt hur kontroll av att det är fråga om seriös verksamhet skall ske då återbetalning av överskjutande ingående skatt skall göras till "guldhandlare". Med nuvarande förhållande är en sådan kontroll omöjlig. Om enheten kräver in underlaget för det fiktiva avdraget, får man in ett stort antal inköpsnotor där säljarens namn och personnr finns angivna. Någon möjlighet för enheten att kontrollera om dessa personer sålt legalt förvärvat guld, eller om det varit fråga om försäljning av stöldgods, finns inte. För att kontrollera angiven exporttransaktion kan enheten begära in exporttillstånd.

Detta utfärdas av kommerskollegium, som endast har att ta ställning till om - av handelspolitiska och försäljningsmässiga skäl - utförsel får ske. Kommerskollegium har ingen skyldighet att hos polisen kontrollera om den som söker exporttillstånd har tillstånd att handla med guld. Exportlicensen, där kvantitet och värde är angivet, skall stämplas av tullen, men någon fysisk kontroll av godset görs inte. Ytterligare kontroll av att det är guld som förts ut kan ske genom att enheten

begär in affineringsnota (intyg på guldhalt) och bevis för att likviden hemtagits. Inte heller detta är tillräckligt som bevis för att exporten förelegat, enär avdragsrätten för fiktiv skatt inträder då inköpet gjorts. Enheten kan inte kräva att inköp och export görs under samma period. Eftersom guldpriserna varierar förekommer dessutom att guldmetall förs in på ett guldkonto hos affineriet i avvaktan på lämplig tidpunkt för försäljning. Från inköpsallegaten finns ingen möjlighet att räkna fram vikten för guldmetall för kontroll av exporterad kvantitet. Då möjlighet sålunda saknas att kontrollera om allt inköpt guld, som uppgivits har exporterats, verkligen exporterats kan det inte uteslutas att försäljning sker inom landet utan att moms redovisas härför.

I ett fall har ett bolag vars huvudsakliga verksamhet enligt bolagsordningen är handel med fastigheter och fastighetsförvaltning låtit registrera sig till mervärdeskatt för inköp och export av guldsprot. Bolaget har bedrivit sådan verksamhet från februari 1980 och erhållit exportlicens, varefter första exporten gjordes i oktober samma år. Inkomna deklarationer utvisade skatt att återfå för tiden februari till november med ca 146 000 kronor, som återbetalades efter kontroll av inköpsallegat. Då deklaration för december kom in fick länsstyrelsen via kontakt med polisen veta att delägaren och hans medhjälpare var anhållna för häleri och att man beslagtagit 11 kg guldsprot på Arlanda.

Vid besök uppgav den ansvarige personen i bolaget att guldhandlingen ligger helt utanför den ordinarie verksamheten och att det är med den fiktiva momsen som man finansierar guldhandlingen. Någon annan vinst skulle inte föreligga. Bolaget har inte tillstånd av polisen att få handla med guld, men erhölet exportlicens av kommerskollegium för att få utföra guldsprot vid i vart fall 2 tillfällen för 1,2 resp. 16,7 milj. kronor. Vid underhandskontakt med polisen har framkommit att det är mycket svårt att identifiera det beslagtagna godset. Trots att man genom erkännande av inbrotts-tjuvar vet att bolaget köpt stöldgods för åtskilliga tusentals kronor är det osäkert om den ansvarige kan dömas för häleri. Däremot har bolagsägaren meddelat att han p.g.a. prisras på guld under tiden partiet var beslagttaget, kommer att resa skadeståndskrav mot staten på 100 000 kr.

Antikviteter

Vid en stickprovskontroll av redovisningen från några antikhandlare har framkommit att dessa ökat sin export avsevärt efter 1 juli 1979. I ett fall där enheten för en 2-månadersperiod återbetalat 70 000 kronor i överskjutande ingående skatt har i efterhand konsta-

terats att inköp för 60 000 kronor, varav fiktiv skatt avdragits med 11 400 kronor, varit stöldgods. Den skattskyldige, som tidigare var känd som hälare, har åberopat godtroförvärv och länsstyrelsen har ingen möjlighet att återkräva den utbetalda momsen, trots att polisen tagit godset i beslag.

I ett annat fall har ett aktiebolag köpt böcker för ca 400 000 kronor från en "stiftelse", som enligt uppgift hade erhållit böckerna som gåva och som sålde dem till bolaget. Detta yrkade avdrag för fiktiv skatt med ca 76 000 kronor. Vid kontroll framkom att någon stiftelse inte existerade, utan att bolagsägaren på detta sätt arrangerat en försäljning av sin boksamling till sitt bolag. Någon försäljning av böckerna i bolaget hade inte kommit till stånd.

Konst

Etablerade konsthandlare i Sverige har tidigare förmedlat konst till utländska köpare mot provision. Sedan den fiktiva momsens införande har dessa konsthandlare i ökad utsträckning övergått till att köpa konstverken av de svenska ägarna för att sedan sälja på export till sina utländska uppdragsmän, oftast etablerade auktionsfirmor såsom Sothebys och Cristiës. En konsthandlare har för perioderna juli-aug. 1979 t.o.m. sept.-okt 1980 erhållit 1 960 000 kronor i återbetalning. Tidigare har denne nästan alltid betalat in skatt. Vid ett tillfälle har en tavla värd 1 miljon köpts, varav fiktiv skatt utgjorde 171 000 kronor. Vid ett annat tillfälle har 2 st. oljemålningar värda 7,1 miljon köpts, varav fiktiv skatt utgjorde 1 349 000 kronor.

Dessa tavlor har sedan sålts till etablissement "D.C." c/o David Carrit LTD, London.

Enheten har f.n. inga bevis för att missbruk föreligger beträffande konsthandeln. Men samma risker som åberopats i fråga om guld och antikviteter föreligger givetvis även vad gäller konst.

Mynt

En i Stockholm mantalsskriven person - löntagare - sålde hösten 1979 sin myntsamling för 1 miljon kronor till en mynthandlare i Malmö. Denne sålde omedelbart samlingen på export för samma pris som inköpspriset. Vinsten utgjordes av den fiktiva momsen. Löntagaren

som hade en inkomst av tjänst understigande 30 tkr., uppgav i sin inkomstdeklaration att han sålt en myntsamling som han förvärvat successivt under 60-talet. Enligt 35 § 4 mom. kommunalskattelagen föreligger inte någon skattepliktig realisationsvinst efter 5 års innehav av lös egendom av typ mynt o. likn.

Då några inkomstdeklarationer ej finns bevarade för äldre år än 6 taxeringsår kan någon kontroll av om ekonomiska förutsättningar funnits för den nämnde löntagarens inköp av mynt, konst, guld etc. ej göras. I praktiken saknas också kontrollmöjligheter när varorna väl exporterats från landet. Värdet på varorna kan ej kontrolleras inte heller kan kontrolleras om någon reell export skett. Nämnda omständigheter gör att riskerna för angrepp på mervärdeskattesystemet, i avsikt att obehörigt utfå överskjutande ingående skatt, ökat sedan rätten till avdrag för fiktiv skatt infördes.

Efter det länsstyrelsernas svar lämnades har det framkommit ytterligare fall där avdragsrätten utnyttjats på ett otillbörligt sätt. Bl.a. pågår f.n. rättslig prövning av ett fall som gäller export av guld i stor omfattning.

Vi frågade länsstyrelserna även om den betydelse som den nya lagstiftningen för handeln med begagnade varor kunde förväntas få för skattekontrollen. Av de lämnade svaren på denna fråga framgår att de nya bestämmelserna har varit i kraft under en alltför kort tid för att några erfarenhetsmässiga uttalanden skulle kunna göras. Uppfattningen synes dock vara att den nya lagstiftningen kan bli av positiv betydelse även för skattekontrollen.

4 UTREDNINGENS ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG

4.1 Allmänt

Mervärdeskatten är i princip utformad med sikte på att leda till en beskattning av den inhemska konsumtionen som är neutral i både konsumtions- och konkurrenshänseende. I detta neutralitetskrav ligger t.ex. att skatten som sådan inte skall påverka allmänhetens konsumtionsval eller ha inverkan på näringslivets struktur eller organisationsformer.

För att mervärdeskatten skall fungera på detta sätt krävs, att beskattningsområdet är generellt, att skattskyldigheten omfattar samtliga led i produktions- och distributionskedjan och att beskattningen i varje led begränsas till den där skapade värdetillväxten (mervärdet). Dessutom krävs att "privatimporten" blir föremål för en ekvivalent beskattning och att exporten kan ske utan någon kvarstående skattebelastning samt att skatten i övrigt inte utformas med särskilda bestämmelser som innebär avsteg från neutralitetskravet.

I systemet uppnås den till mervärdet i varje led begränsade beskattningen genom ett avräkningsförfarande vid skattens redovisning till staten. Det går ut på att den skattskyldige därvid får dra av den skatt som belöper på förvärv för den skattepliktiga verksamheten (ingående skatt) från skatten som belöper på den egna omsättningen (utgående skatt). Överstiger den ingående skatten den utgående återbetalas skillnadsbeloppet till den skattskyldige.

Avdragsrätten är generell i den meningen att den omfattar förvärv av såväl omsättnings- som anläggnings-tillgångar samt varor och tjänster av omkostnads-karaktär. Genom att avdragsrätten även gäller förvärv som senare leder till export undviks i princip helt kumulativa skatteeffekter. Systemet erbjuder de skattskyldiga i varje led en prissättning utan någon kvarstående skattebelastning. Sluteffekten blir att den utgående skatten på den sista omsättningen till den slutliga konsumenten överensstämmer med det belopp som tillsammans redovisas till staten av de skattskyldiga i de olika leden i produktions- och distributionskedjan. Avdragsrätten ger därmed mervärdeskatten karaktär av en till den inhemska konsumtionen begränsad beskattning som inte belastar exporten. Härför krävs dock att även i vart fall privatimporten beskattas och detta är en av anledningarna till att mervärdeskattesystemet är utformat med en skatteuppbörd i fråga om all införsel av skattepliktiga varor i samma ordning som gäller för tull.

Vid sidan om vad som gäller för importbeskattningen är skattskyldigheten för mervärdeskatt begränsad till verksamheter som yrkesmässigt omsätter skattepliktiga objekt (varor och tjänster) inom landet eller genom export. Skattskyldighet föreligger dessutom för sådan verksamhet i vilken omsätts objekt som omfattas av s.k. kvalificerat undantag från skatteplikt. Privat och annan icke yrkesmässig omsättning medför ej skattskyldighet. Vissa i och för sig yrkesmässiga verksamheter eller omsättningar av skattepliktiga objekt har dessutom av särskilda skäl och genom särskilda bestämmelser undantagits från skattskyldighet.

Vid omsättningar mellan skattskyldiga ger avdragsrätten för ingående skatt automatiskt den åsyftade skatteeffekten enligt den för mervärdeskatten grundläggande principen om en till mervärdet i varje beskattningsled begränsad beskattning. Detta gäller även i fråga om varor som importeras för vidareförsäljning här i landet eller för användning i verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Avdragsrätten i förening med skattefriheten ger också den avsedda totala skattefriheten för vår export.

Denna automatik bryts när t.ex. en vara som förvärvats med skatt för privat bruk säljs av den privata ägaren och därefter på nytt blir föremål för yrkesmässig omsättning i begagnat skick. Den privata säljaren står utanför mervärdeskattesystemet och hans försäljning medför vare sig skyldighet att ta ut skatt eller någon rätt till avdrag för ingående skatt. Köparen, som bedriver yrkesmässig verksamhet, får genom vidareförsäljningen en skattepliktig omsättning för vilken skatt skall redovisas enligt erhållet vederlag. Genom avdragsrätten för fiktiv skatt begränsas beskattningen även i detta fall till mervärdet vid den nya omsättningen av varan i begagnat skick. Därmed undanröjs den kumulativa skatteeffekt som påtalades i kritiken mot den tidigare gällande ordningen för beskattningen av begagnade varor.

Som tidigare nämnts är avdragsrätten för fiktiv skatt i princip generell. Den gäller inte endast för återförsäljning förvärvade varor (omsättningsvaror) som vårt förslag avsåg utan även varor för användning i den skattskyldiges verksamhet, t.ex. investeringsvaror. Den generella avdragsrätten innebär dessutom att avdragsrätt föreligger även för andra varor än

sådana som är eller kan anses som begagnade. Exempel härpå är den av skatteutskottet uppmärksammade rätten till avdrag för uppköp av bär och svamp.

Till en helt dominerande del gäller rätten till avdrag för fiktiv skatt vad man med övergripande begrepp brukar beteckna som begagnade varor. Vi tar därför först upp frågan om avdragsrätten i vad avser dessa varor och därefter i ett särskilt avsnitt avdragsrätten för andra varor.

4.2 Handeln med begagnade varor m.m.

Begreppet begagnade varor är i nu förevarande sammanhang knappast entydigt. Vi vill för vår del göra åtskillnad mellan en varugrupp som vi här betecknar som bruksvaror och en annan som kan betecknas som investerings- eller kapitalplaceringsobjekt.

Bruksvarorna är sådana som förvärvas av bl.a. privatpersoner för förbrukning eller egen användning. Vissa av dessa bruksvaror kan betecknas som kapitalvaror med lång användningstid. Typiskt för dessa varor är att de minskar i värde genom förslitning eller av därmed jämförliga skäl, exempelvis personbilar, fritidsbåtar, husvagnar o.d. Det är vanligt att sådan begagnad kapitalvara lämnas som dellikvid vid köp av en ny. Den kan också utan någon ersättningsanskaffning avyttras till betydande restvärden. Man kan numera regelmässigt förutsätta att detta restvärde redan är beskattat genom den fullbeskattning av varan som skedde när den omsattes första gången för privat användning.

En återförsäljning inom den yrkesmässiga handeln av en tidigare beskattad vara innebar enligt de äldre bestämmelserna en ny beskattning av det tidigare beskattade restvärdet. Det var den effekten som kunde undvikas genom en skattefri privathandel som ofta skedde genom medverkan av yrkesmässiga förmedlare. I sådant fall inskränktes beskattningen till att gälla den provision förmedlaren uppbar.

Som nyss nämnts kan man numera som normalt utgå från att en begagnad bruksvara som på nytt blir föremål för yrkesmässig omsättning har beskattats tidigare som ny och enligt det värde varan då hade. Den nu gällande ordningen med avdragsrätt för fiktiv skatt innebär att statens beskattningsanspråk vid den nya skattepliktiga omsättningen inskränks till att gälla det mervärde som varan tillförts hos den yrkesmässige återförsäljaren. Gäller det en begagnad bruksvara som skattskyldig förvärvar inte för återförsäljning utan för bruk i den skattepliktiga verksamheten inskränks beskattningen genom avdragsrätten till att gälla den värdeminskning som varan har undergått hos den icke skattskyldige säljaren. Statens beskattningsanspråk inskränks därmed i detta fall till vad som svarar mot den sistnämndes brukande eller konsumtion av varan här i landet. På samma sätt begränsas beskattningen när bruksvaran förvärvas för återförsäljning genom export och varan kan därmed exporteras skattefritt.

Vad gäller den andra varugruppen, som vi betecknat som investerings- eller kapitalplaceringsobjekt, är förhållandena andra. De varor som vi vill hänföra till denna kategori är i första hand konst,

antikviteter, smycken samt samlarobjekt av skilda slag. I flertalet fall undergår dessa varor i privat ägo ingen värdeminskning genom förslitning eller på annat därmed jämförligt sätt. Det förhåller sig tvärtom ofta så att de i stället ökar i värde. Sådana privata investeringsvaror har ofta under lång tid varit i privat ägo. I de flesta fall torde varorna aldrig tidigare omsatts i verksamheter som medfört skattskyldighet till mervärdeskatt.

Enligt de äldre bestämmelserna åtnjöt en yrkesmässig återförsäljare av sådana investeringsvaror ingen rätt till avdrag för fiktiv skatt men skyldighet förelåg att redovisa utgående skatt för det värdevaran representerade vid återförsäljningen. Större delen av detta värde hade i dessa fall skapats utanför den yrkesmässiga verksamheten. Den återförsäljaren tillförsäkrade rätten till avdrag för fiktiv skatt betyder att beskattningen inskränks till att gälla det hos återförsäljaren skapade mervärdet.

Vad slutligen angår de av oss som kapitalplaceringsobjekt betecknade varorna gör det förhållandet att de är omedelbart realiserbara att de närmast är att jämföra med aktier, obligationer eller andra värdepapper. De kan förvärvas för långsiktiga värdesäkrade innehav eller i kortsiktigt spekulationssyfte med förhoppningar om snabb värdeökning. I första hand gäller detta guld och silver i form av tackor vilka varor dessutom är föremål för dagliga internationellt gällande börsnoteringar. I samma syfte kan också diamanter och andra ädla stenar förvärvas.

Personer som förvärvar de här avsedda placeringsobjekten kan som regel inte anses driva handel med skattepliktiga varor. Trots att ett betydande antal köp och försäljningar kan ske torde vinst- eller förlust på verksamheten beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Verksamheten är därför inte att anse som yrkesmässig i ML:s mening och föranleder därför inte skattskyldighet till mervärdeskatt.

Även den yrkesmässiga handeln med ädelmetaller och ädla stenar äger rätt till avdrag för fiktiv skatt vid förvärv av sina varor från ej skattskyldiga med skyldighet att redovisa skatt vid försäljning inom landet. Huruvida förvärvet sker i beskattat eller obeskattat skick saknar betydelse. Effekten blir även i dessa fall att endast de värden som här avsedda placeringsobjekt tillförs i den yrkesmässiga handeln beskattas. Hos dessa personer uppkommande vinster och förluster påverkar inte den skatt som utgår vid omsättningen hos de yrkesmässiga återförsäljarna.

Enligt vår uppfattning visar redogörelsen hittills att avdrag för fiktiv skatt får anses stå i överensstämmelse med en beskattning enligt mervärdeskatteprincipen. I vart fall får detta anses gälla så länge det rör sig om transaktioner helt inom landet. Länsstyrelsernas svar på vår förfrågan visar inte heller att avdragsrätten i fråga om dessa transaktioner vållat några större problem. Vår uppfattning är att avdragsrätten så långt varit till fördel.

Den utglidning som tidigare skedde till en ofta obskyr förmedlingsverksamhet har i stort upphört. Tidigare mervärdeskattespecifika kontrollproblem har undanröjts. I särskild grad gäller detta handeln

med begagnade bilar och andra kapitalvaror. Samma fördelar har dock uppnåtts för samtliga företag som förvärvar varor från ej skattskyldiga personer för yrkesmässig återförsäljning inom landet.

Kontrollbilden för alla dessa företag är i princip den att företagen har en i sin helhet skattepliktig omsättning med en generell rätt till avdrag för samtliga förvärv av skattepliktiga varor. De fr.o.m. den 1 januari 1981 gällande bestämmelserna om redovisningsskyldighet innebär att företagen för helt beskattningsår har att redovisa utgående mervärdeskatt på den enligt avslutade räkenskaper redovisade omsättningen. Rent kontrolltekniskt kan man påstå att den skatt berörda företag har att kortperiodiskt inbetala för helt beskattningsår motsvarar en skatt på den i företaget redovisade bruttovinsten med justering för lagerförändringar, köp och försäljningar av inventarier och med rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på förvärv av omkostnadsnatur.

För i stort sett samtliga föreligger det därför numera en gemensam beskattningsram för inkomst- och mervärdeskatt. Samma intäkter med avdrag för kostnaderna för förvärv av omsättningsvaror skall tas till beskattning för båda skatteslagen. Handeln med begagnade varor sker till större delen hos småföretag. Det är därför enligt vår uppfattning av särskilt värde om för dessa företag en med inkomstskatten gemensam beskattningsram kan upprätthållas för mervärdeskatten. Försöksverksamhet kommer att genomföras inom RSV:s s.k. MOMS-org.projekt med maskinella sammanställningar för helt beskattningsår av de kortperiodiska mervärdeskatteredovisningarna för överslagsmässiga avstämningar mot inkomstredovisningen i vederbörandes inkomstdeklaration.

En på detta sätt uppbyggd skattekontroll med ett gemensamt ansvar för såväl mervärdeskatte- som inkomsttaxeringsorganen att redovisningarna är så långt möjligt korrekta måste ha ett särskilt värde.

Lika positiv kan dock bedömningen inte bli när objekt för vilket avdrag för fiktiv skatt åtnjutits blir föremål för skattefri exportförsäljning. Vi har dock inte funnit att det i princip finns något att invända mot avdragsrätt när det är fråga om export av sådan vara som vi här har betecknat som bruksföremål. Normalt blir det här som tidigare framhållits fråga om en bestående beskattning som svarar mot värdet av varans brukande här i landet.

Annorlunda ställer det sig emellertid när det blir fråga om export av vad vi betecknat som investerings- eller kapitalplaceringsobjekt efter det avdrag för fiktiv skatt åtnjutits. Den korrigering av avdraget för fiktiv skatt som faktiskt sker genom fullbeskattning av varan vid återförsäljning inom landet med en kvarstående beskattning av det mervärde varan tillförts hos den yrkesmässige återförsäljaren uteblir vid en omsättning av varan genom export. Enligt vår uppfattning ger de nu gällande bestämmelserna härvidlag ett felaktigt resultat. Orsaken härtill är att avdrag för fiktiv skatt tillerkänns exportören med belopp som beräknas på anskaffningskostnaden för exportvaran. Detta gäller oavsett om varans värde skapats i ett tidigare skattskyldigt led eller ej. I princip kan avdragsrätt anses vara motiverad endast i den mån anskaffningskostnaden svarar mot ett tidigare beskattat restvärde. Är det däremot fråga om förvärv av en vara som tidigare aldrig belagts med mervärdeskatt eller beskattats enligt lägre värde än exportörens anskaffningspris med-

för rätten till avdrag för fiktiv skatt i realiteten en negativ beskattning. Enligt vår uppfattning bör denna möjlighet till omotiverade avdrag förhindras särskilt som denna möjlighet uppenbarligen har utnyttjats under den tid som bestämmelserna var i kraft.

Vi vill också framhålla att de skatteläckage som skett i viss exporthandel fått en omfattning som beror på extraordinära förhållanden.

Som exempel härpå vill vi något beröra vad som förekommit inom guldhandeln. Guldpriset steg mycket kraftigt under 70-talet. Från ett relativt fast pris på ca 6 000 kr/kg steg det fram till år 1979 till ca 40 000 kr/kg. Under hösten 1979 och våren 1980, dvs. efter det bestämmelserna om rätt till avdrag för fiktiv skatt trätt i kraft, steg priset snabbt ytterligare till rekordnoteringen 112 000 kr/kg den 21 januari 1980. Priset sjönk sedan under våren 1980 för att nå en sedan dess tämligen stabil nivå kring 70 000 kr/kg.

Motsvarande extraordinära förhållanden har rätt även inom silverhandeln. Silvret noterades hösten 1979 till drygt 1 000 kr/kg för att därefter stiga till ca 6 000 kr/kg under våren 1980. Därefter sjönk priset snabbt igen till ett allttjämt gällande pris på drygt 2 000 kr/kg.

I detta sammanhang bör också nämnas att tidigare gällande nedsmältningsförbud för svenska kurserande silvermynt har slopats.

Nu anförda förhållanden gjorde att uppköpen av privat silver och guld under hösten 1979 och våren

1980 fick en oberoende av bestämmelserna om uppköparnas rätt till avdrag för fiktiv skatt onormal omfattning. Uppenbart är dock att exporthandeln vad gäller guld och silver premierats på ett ej avsett sätt av dessa bestämmelser. Bestämmelserna har också i ett par uppmärksammade fall frestat till rena falsarier med falska avdrag för fiktiv skatt till betydande belopp. Det är också främst dessa förhållanden som ställer krav på åtgärder i fråga om rätten till avdrag för fiktiv skatt. I följande avsnitt redovisas olika tänkbara lösningar och våra ställningstaganden.

4.3 Tänkbara lösningar

Enligt vår uppfattning kan de missförhållanden som bestämmelserna om rätt till avdrag för fiktiv skatt gett upphov till i allt väsentligt betraktas som ett exportproblem. Det är omfattningen och betydelsen av vad detta problem egentligen gäller som enligt vår mening bör bestämma vilka korrigeringsåtgärder som behöver vidtagas. I det följande diskuteras olika tänkbara lösningar för att komma till rätta med problemen för mervärdeskattens del.

4.3.1 Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopas

Enligt vår uppfattning kan problemet angripas utifrån två vitt skild utgångspunkter.

Den ena är att angripa problemen inom ramen för de principer som nuvarande avdragsrätt för fiktiv skatt bygger på, nämligen en begränsning av statens skatteanspråk till det i yrkesmässig verksamhet tillskapade skattepliktiga mervärdet.

Den andra skulle vara att ge beskattningen av förvärv av skattepliktiga varor för konsumtion största möjliga bredd. Varje skattepliktig omsättning inom landet av en skattepliktig vara skulle då träffas av en definitiv skatt. Den privat skattefria handeln mellan ej skattskyldiga personer måste i ett sådant system ges så litet utrymme att sådan privathandel framstår som en i det närmaste betydelselös konkurrensfaktor för den yrkesmässiga och skattskyldiga handeln.

Vid detta synsätt på mervärdeskatten torde det vara nödvändigt att på nytt ta upp det av oss tidigare framlagda men avvisade förslaget om en generell skattskyldighet för auktionsförrättare. En annan och kanske än viktigare åtgärd måste vara att skärpa beskattningsanspråket mot sådana företagare som yrkesmässigt medverkar vid försäljningar av skattepliktiga varor mellan privatpersoner. Som vi framhållit tidigare under hänvisning till vad vi anfört i vårt delbetänkande III kan en förmedlare medverka mycket aktivt vid sådana affärer och under förhållanden som föga skiljer sig från försäljning i eget namn. Förmedlarens skattskyldighet är enligt gällande regler begränsad till den uppburna provisionen trots att kundvaran kan utbjudas till försäljning i förmedlarens försäljningslokaler i vilka han även själv omsätter egna varor av samma slag. Förmedlaren kan upprätta kontrakt och avtal för uppdragsgivarens räkning och också för hans räkning uppbära försäljningslikvid och även diskontera upprättade avbetalningskontrakt. Uppenbart är att en sådan förmedlingsverksamhet utgjorde ett reellt hot mot den seriösa handeln främst med kapitalvaror innan handeln tillerkändes rätt till avdrag för fiktiv skatt. Skulle denna avdragsrätt slopas måste man enligt vår uppfattning samtidigt vidga beskattningsanspråket gentemot den yrkesmässiga förmedlingsverksamheten.

Vill man skapa neutralitet mellan handeln och förmedlingsverksamheten borde den sistnämnda åläggas skyldighet att redovisa skatt på hela det vederlag den ej skattskyldige säljaren uppbär vid sin försäljning av varan. En sådan ordning kräver ett omfattande regelsystem och skulle dessutom vålla vad vi befarar svårbemästrade kontrollproblem.

Man måste vidare väga de fördelar och nackdelar som nu gällande bestämmelser innebär i förhållande till de äldre. Vi anser för vår del att de nya bestämmelserna i allt väsentligt undanröjt de komplikationer som följde enligt den äldre ordningen med konkurrens- snedvridande utglidning av handeln till en ofta ob- skyr förmedlingsverksamhet. Det kan antas att de äldre bestämmelserna i ML fick handeln att söka sig vägar som inte nåddes av beskattning vare sig till inkomst- eller mervärdeskatt. Undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar skapade ett mervärdeskattesspecifikt kontrollproblem speiellt i fråga om inbytestransaktionerna.

Enligt vår uppfattning kan därför ett återinförande av undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar och motorcyklar inte komma i fråga. Kontrolltekniskt innebär den nya ordningen sådana fördelar framför den äldre att nu gällande regler måste bibehållas för bilhandeln.

Även handeln med sådana kapitalvaror som fritidsbåtar, husvagnar och liknande arbetar under principiellt samma villkor som bilhandeln. De nu gällande beskattningsreglerna har i allt väsentligt undanröjt de problem dessa branscher tidigare hade att brottas med.

En generellt slopad rätt till avdrag för fiktiv skatt är därför enligt vår uppfattning inte påkallad.

Vid remissbehandlingen av vårt delbetänkande III, där förslaget om införande av rätt till avdrag för fiktiv skatt fördes fram, förordade någon remissinstans att endast inbyteshandeln skulle ges en särskild behandling. I de fall den yrkesmässige återförsäljaren vid försäljning av viss kapitalvara som dellikvid godtog ett inbyte av en begagnad vara av samma slag skulle beskattningen inskränkas till att gälla mellanavgiften, dvs. skillnaden mellan priset på den försålda kapitalvaran och inbytesvaran. En sådan ordning skulle endast kunna tillämpas för handeln med sådana kapitalvaror i vilken inbyten förekommer.

RSV förordade i sitt yttrande att rätten till avdrag för fiktiv skatt skulle begränsas till att gälla handeln med personbilar, motorcyklar, husvagnar, fritidsbåtar och musikinstrument.

Vi anser att båda dessa alternativ i och för sig undanröjer problemen för de branscher inom vilka den föreslagna ordningen skulle få tillämpas. Redovisnings- och kontrollproblemen skulle dock återuppstå med full styrka beträffande den stora grupp företag som driver handel med andra begagnade varor. Vi visar därför den nu diskuterade lösningen om ett slopande av avdragsrätten för fiktiv skatt.

Detta innebär också att vi i det följande diskuterar åtgärder som i princip bygger på en till det skattepliktiga mervärdet begränsad beskattning.

4.3.2 Beskattningsvärdet bestäms till skillnaden mellan försäljnings- och anskaffningspris (nettometoden)

I vissa utländska system tillämpas en ordning enligt vilken beskattningen inskränks till att gälla skillnaden mellan det vederlag en skattskyldig återförsäljare uppbär vid försäljningen av en begagnad vara och det pris han själv erlagt för varan. Denna beskattningsteknik tillämpas i Danmark för handeln med begagnade personbilar. Tekniken skulle kunna betecknas som en nettometod enligt vilken formellt sett något avdrag för ingående skatt aldrig medges men att varans inköpspris avräknas från vederlaget vid bestämmandet av beskattningsvärdet vid försäljningstillfället. Den nu tillämpade tekniken med rätt till avdrag för fiktiv skatt vid anskaffning av varan men med skyldighet att redovisa utgående skatt för hela vederlaget vid försäljningen skulle då kunna betecknas som en bruttometod.

Nettometoden, konsekvent tillämpad vid all yrkesmässig handel med begagnade varor, skulle i fråga om inhemska transaktioner ge samma effekt som den medgivna rätten till avdrag för fiktiv skatt. Skiljekaktigheter uppkommer dock vid återförsäljning på export. Nettometoden ger en ren nolleffekt eftersom exportförsäljningen kan ske skattefritt men utan någon rätt till avdrag för ingående skatt. Bruttometoden däremot tillåter även den en skattefri exportförsäljning men med rätt till avdrag för fiktiv skatt.

Det skattebortfall som bruttometoden gett upphov till uppkommer inte i en beskattningsteknik enligt nettometoden. Denna har dock ett begränsat till-

lämpningsområde. Den kan användas endast för omsättningsvaror i den yrkesmässiga handeln. Däremot kan den inte appliceras på anskaffningar av inventarier eller andra varor för bruk i skattskyldigs verksamhet eftersom det inte finns något försäljningspris från vilket anskaffningskostnaden kan avräknas.

Av redovisningsmässiga och kontrolltekniska skäl skulle en nettometod knappast kunna tillämpas inom stora delar av den yrkesmässiga handeln med begagnade varor. Som exempel kan nämnas antikvariater, mynthateln och handeln med "kuriosa". Försäljningen i dessa företag sker så gott som undantagslöst över disk och utan någon faktureringskyldighet. Det skulle stöta på betydande svårigheter för den skattskyldige att under sådana förhållanden fullgöra skatteredovisningen på ett korrekt sätt bl.a. med hänsyn till kravet att kunna visa inköpspriset för varje såld vara. En skattekontroll skulle i det närmaste omöjliggöras.

Nettometoden skulle därför, så vitt vi kan finna, få begränsas till att gälla endast vissa varor med därtill ett visst lägsta pris. Om kontrollproblemen skall kunna begränsas måste det bli fråga om lätt identifierbara varor med relativt höga värden. Redan att bestämma en värdegräns skapar som vi visat i vårt delbetänkande III svårbevästrade tröskelproblem. Stora delar av den yrkesmässiga handeln skulle dessutom inte kunna tillämpa eller tillåtas tillämpa tekniken.

För den handel som avser kapitalvaror innebär en nettometod att den skattskyldige måste binda ett större eget kapital i varulagret. Den nu gällande omedelbara avdragsrätten för fiktiv skatt innebär

en vid nuvarande skattesats 17,7 % lägre anskaffningskostnad för omsättningsvaror än vad netto-metoden kräver. En övergång till nettometoden skulle därför för företag med stora varulager som kanske i vart fall säsongmässigt kan ha låg omsättningshastighet innebära en betydande likviditetspåfrestning.

Med hänsyn till de invändningar i såväl materiella som skattetekniska hänseenden som enligt det anförda kan riktas mot denna lösning anser vi att den bör avvisas.

4.3.3 Rätten till avdrag för fiktiv skatt avskärs för vara som förvärvas för försäljning på export

Som vi tidigare framhållit är nu rådande missförhållanden vid tillämpningen av bestämmelserna om rätt till avdrag för fiktiv skatt i allt väsentligt knutna till yrkesmässiga försäljningar på export.

Till att börja med finns det anledning framhålla, att endast en mycket liten del av handeln med begagnade varor avser eller utmynnar i försäljning på export. Flertalet företag som handlar med begagnade varor som förvärvas med rätt till avdrag för fiktiv skatt har ingen exportförsäljning. I den mån sådan förekommer torde det oftast gälla enstaka transaktioner medan omsättningen i övrigt avser inländsk omsättning. Det läckage som finns i nu gällande system kan antas ha uppkommit hos ett begränsat antal skattskyldiga inom speciella branscher.

Vi kan heller inte finna att problemet skulle gälla rent generellt för all omförsäljning av varor på export. Sådana kapitalvaror som kan förutsättas ha beskattats vid förstagångsförsäljningen har ett i princip beskattat restvärde när de i begagnat skick för yrkesmässig återförsäljning förvärvas från någon som inte är skattskyldig. Av samma skäl som exportförsäljning av nytillverkade varor kan ske skattefritt med oinskränkt rätt till avdrag för ingående skatt hos skattskyldiga tillverkningsföretag eller återförsäljare är det befogat att också här avsedda varor kan exporteras helt skattefritt, dvs. med rätt för exportören att tillgoda göra sig avdrag för fiktiv skatt.

Det oberättigade skattebortfallet gäller vid exportförsäljning av sådana varor vilka aldrig tidigare har beskattats. Det gäller också när en vara som beskattats vid en tidigare förstagångsförsäljning undergått värdestegring under den tid varan innehafts av någon inte skattskyldig, t.ex. varit i privat ägo.

I allt väsentligt borde ett avskärande av rätten till avdrag för fiktiv skatt vid förvärv för om-sättning genom export enbart av detta slag av varor vara tillräckligt för att förhindra ett o-motiverat skattebortfall.

I praktiken synes dock en sådan regel inte vara tillämplig. Återförsäljarna torde regelmässigt inte redan vid anskaffningstillfället kunna avgöra om en omsättningsvara förvärvas för att därefter exporteras. En enligt vår mening praktiskt till-lämplig lösning skulle i stället vara att bibehålla den generella avdragsrätten men komplettera den

med en skyldighet att återföra utnyttjad avdragsrätt när faktisk export skett. Eftersom endast en bråkdel av de varor som den yrkesmässiga handeln förvärvar med rätt till avdrag för fiktiv skatt säljs på export bör man med en på detta tekniska sätt avskuren avdragsrätt nå ett riktigt resultat med ett bibehållande av skattefriheten för omsättning på export.

Det förekommer dock att yrkesmässiga uppköpare som förvärvar varor med rätt till avdrag för fiktiv skatt säljer varan vidare till skattskyldiga exportföretag. Detta har förekommit i betydande omfattning inom handeln med ädelmetallvaror inkl. guld- och silverskrot, men också i handeln med konst och antikviteter. Skattesvinnet uppkommer i dessa fall inte hos exportföretaget utan hos den yrkesmässige uppköparen. Det avdrag som exportören gör avser en faktisk skatt för vilken uppköparen är redovisningsskyldig.

Det skulle därför kunna vara motiverat att ålägga återförsäljare som förvärvat vara med rätt till avdrag för fiktiv skatt skyldighet att återföra avdraget om varan säljs till annan yrkesmässig återförsäljare. En sådan ordning skulle dock innebära avsevärda komplikationer. Som exempel kan anföras när antikhandlare förvärvar lösöret i ett dödsbo. I lösöret ingår ofta föremål med vilka företaget normalt inte driver handel. Sådana säljs därför ofta till annan återförsäljare. Uppköparen skulle då enligt den tänkta ordningen återföra avdrag för ingående fiktiv skatt som hänför sig till de avyttrade föremålen. Detta förutsätter då en individuell prissättning av de föremål som ingår i det förvärvade lösöret. Detta skulle skapa ett särskilt

kontrollproblem av betydande omfattning. Skattekontrollen måste dessutom inriktas på att avdragen skatt skall återföras inte endast vid en försäljning på export utan även i alla de fall varan säljs till skattskyldig köpare.

Komplikationer skulle dessutom uppkomma exempelvis i det fall en guldsmed förvärvar föremål av ädelmetall som sedan smälts ned för återanvändning som råvara i den egna tillverkningen. Säljs den tillverkade varan till ej skattskyldig köpare skulle rent principiellt ingen återföringsskyldighet föreligga. Om varan däremot säljs på export eller till annan återförsäljare skulle i princip föreligga en skyldighet för guldsmeden att återföra den ingående fiktiva skatt som belöper på i varan ingående metallskrot. Uppenbart är att en sådan ordning inte kan tillämpas i praktiken.

Enligt vår uppfattning bör man i stället försöka finna en lösning enligt vilka korrigeringar för omotiverade avdrag för fiktiv skatt skall göras enbart vid försäljning på export. Om dessutom korrigeringsåtgärderna kan begränsas till vissa särskilda i lagen angivna varor skulle de mervärdeskattespecifika justeringarna behöva göras endast hos ett fåtal skattskyldiga. Med de stora vinster man kan nå genom att koncentrera korrigeringsåtgärderna till ett begränsat antal skatteredovisningar anser vi det försvarbart med relativt långtgående detaljregleringar vad gäller denna exporthandel, om man för handeln i stort kan behålla alla de redovisningstekniska och kontrollmässiga fördelar den nu tillämpade tekniken innebär.

Handeln med begagnade varor av det slag vi här avser har sedan länge ägnats särskild uppmärksamhet av andra skäl än de som dikterats av skattekontrollen. Ett uttryck härför är lagen (1981:2) om handel med skrot och begagnade varor samt förordningarna (1981:402) om handel med skrot och (1981:403) om handel med begagnade varor. Dessa författningar trädde i kraft den 1 juli 1981.

Gemensamt för dessa författningar är att de syftar till att förebygga avsättning av stulet eller eljest olovligen åtkommet gods och att underlätta polisens efterspaning av sådant gods.

Enligt 2 § förordningen (1981:403) om handel med begagnade varor är bestämmelserna tillämpliga på

1. mopeder, cyklar, utombordsmotorer och motorsågar,
2. symaskiner,
3. kameror samt objektiv till kameror, projektorer, ur och kikare,
4. skrivmaskiner och räknemaskiner,
5. radio- och televisionsapparater, bandspelare, skivspelare, musikanläggningar och musikinstrument,
6. pälsverk,
7. naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar samt föremål som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina,
8. föremål som helt eller till väsentlig del består av koppar, mässing, tenn, brons eller nysilver,
9. vapen med undantag av sådana skjutvapen som omfattas av vapenslagen (1973:1176),
10. alster av bildkonst,
11. konstalster av glas, porslin och annan keramik.

Med handel avses enligt förordningen även auktionsförsäljning och annan liknande försäljning. Vidare gäller att en obrukad vara anses som begagnad om den utbjuds icke yrkesmässigt till den som bedriver handel enligt förordningen.

Förordningen om handeln med begagnade varor innehåller bl.a. följande bestämmelser om vad den som bedriver handel med sådana varor har att iakttaga.

Den som driver handel med varor som här angetts skall vara registrerad enligt förordningen. Anmälan om registrering skall göras hos polismyndigheten i varje ort där fast försäljningsställe finns. Om fast försäljningsställe saknas skall anmälan göras hos polismyndigheten i den ort där handeln huvudsakligen skall bedrivas.

Anmälan för registrering skall förutom bl.a. fullständiga personuppgifter om handlaren också innehålla uppgift om vilka slag av begagnade varor som handeln omfattar. Polismyndigheten skall utfärda bevis om registreringen samt föra register över handlare. Tillsynen över efterlevnaden av förordningen och de föreskrifter som har meddelats med stöd av förordningen utövas av polismyndigheten.

Handlare får ta emot varor endast av den som är känd för handlaren eller som på ett tillförlitligt sätt styrker sin identitet.

När begagnade varor tas emot skall anteckningar göras på särskilda i kronologisk ordning numrerade inköpsnotor. Anteckningarna skall avse

1. datum när varorna togs emot
2. varornas art och beskaffenhet samt antal, storlek, mängd eller vikt
3. varornas fabrikat och tillverkningsnummer eller andra särskilda kännemärken
4. det överenskomna priset, för varorna
5. namn och postadress avseende den som har överlämnat varorna samt, om denna inte är känd för handlararen även personnummer och identitetshandlingens art.

Begagnade varor som har tagits emot får inte lämnas ut eller bearbetas förrän tidigast efter en månad från den dag då varorna togs emot.

Mottagna varor skall fördes med beteckningar som hänvisar till motsvarande inköpsnotor. Beteckningarna får inte avlägsnas förrän varorna får lämnas ut eller bearbetas.

De särskilda noteringarna om mottagna varor får efterges i fråga om varor som anges i p. 8 och 9 om varornas sammanlagda värde uppenbarligen understiger 100 kr. Motsvarande gäller i fråga om varor i punkt 10 och 11 om varornas sammanlagda värde uppenbarligen understiger 500 kr.

De i 2 § förordningen under punkterna 7-11 upptagna varorna synes i allt väsentligt omfatta de varuslag för vilka rätten till avdrag för fiktiv skatt medfört problem och dessutom lett till omotiverade avdrag. Vi anser att det i första hand är detta varuområde som behöver undantas från rätten till avdrag för fiktiv skatt när en yrkesmässig omsättning på

export följer på förvärvet. I princip borde ett undantag härutöver kompletteras så att det ges en generell tillämpning på antikviteter. Detta skulle dock medföra betydande och enligt vår mening onödiga praktiska problem. Vi anser det därför vara tillräckligt om särbehandlingen utsträcks till att omfatta även möbler utöver de i nämnda punkter angivna varuslagen. Därmed torde bestämmelserna i praktiken bli tillämpliga endast på föremål med relativt högt värde och samtidigt begränsade till identifierbara objekt som är intressanta för en internationell marknad.

Av de återgivna bestämmelserna för handeln med begagnade varor framgår att en omfattande uppgiftsskyldighet införts för denna handel. Även om erfarenheterna från denna lagstiftning ännu är begränsade synes det klart att inte minst uppgiftsskyldigheten bör bli till gagn för både redovisningen och kontrollen av mervärdeskatt. Vi anser också att det härigenom skapats förutsättningar för att tillämpa ett system som ålägger skattskyldig, som exporterar vara av ovan angivet slag, att i förekommande fall återföra det avdrag för fiktiv skatt som han tillgodogjort sig i samband med förvärvet av den exporterade varan. Man kan utgå från att underlaget för en sådan återföringsskyldighet finns att tillgå för både en korrekt mervärdeskatte-redovisning och för skattekontrollen.

Som vi framhållit tidigare kan emellertid ett exportföretag ha förvärvat varan från skattskyldig uppköpare som själv vid sin redovisning av skatt tillgodofört sig avdrag för fiktiv skatt.

Det synes inte möjligt att i dessa fall föreskriva att exportören skall återföra avdrag för fiktiv skatt som gjorts i tidigare led. Det finns därför enligt vår mening ingen annan praktisk lösning än att införa skyldighet för den som yrkesmässigt exporterar sådan begagnad vara som här avses att återföra ett av honom åtnjutet avdrag för ingående skatt vid förvärvet av den exporterade varan. Den skyldigheten måste vara generell och gälla oavsett om den ingående skatten är faktisk eller fiktiv.

Denna lösning är inte invändningsfri. Det mervärde som en vara tillförts i ett tidigare uppköparled kommer att träffas av en definitiv skatt trots att varan senare försäljs på export. Det kan dock förutsättas att uppköparens handelsvinst uttryckt i procent av vederlager som regel är förhållandevis låg och att den extra skattebelastningen därför inte kan vara särskilt betydande. Vi anser därför, att det förhållandevis snäva avsteg som måste göras från en strikt mervärdeskattemässig princip bör i förevarande fall kunna accepteras.

Nackdelarna får ses i förhållande till de betydande fördelar för främst handeln som en i övrigt bibehållen avdragsrätt för fiktiv skatt erbjuder.

Ett särskilt problem gäller emellertid för handeln med guld och andra ädelmetallvaror. De varor som förvärvas från ej skattskyldiga personer är ofta avsedda för nedsmältning och framställning av finmetall. Det pris uppköparna erlägger vid förvärv av sådana varor bestäms av varans metallvärde enligt ak-

tuell prisnotering på den internationella marknaden, t.ex. Londonbörsen. Det är i dessa fall fråga om förvärv av metallskrot för en senare användning som material i affinerings- eller tillverkningsverksamhet. Metallskrotet i dessa verksamheter kan härröra dels från tidigare privata föremål av ädelmetall, dels från industriella sopor och avfall. Affineringsföretagen förvärvar ofta sitt skrot från yrkesmässiga uppköpare. Vissa uppköpare exporterar även metallskrot för affinering utomlands.

Alla dessa förhållanden sammantagna gör att den av oss i det föregående diskuterade tekniken med en generell rätt till avdrag för fiktiv skatt vid förvärv av skattepliktig vara men med en återförings-skyldighet av den ingående skatten i de fall varan omsätts på export knappast kan tillämpas på handeln med skrot av ädelmetall. Det är i många fall inte möjligt att utröna i vilken omfattning skrot för vilket fiktiv skatt avdragits ingår i framställd finmetall eller i en tillverkad vara av ädelmetall. En grundförutsättning för en beskattningsteknik som bygger på en rätt till avdrag för skatt som belöper på förvärv av en vara men med skyldighet att återföra avdraget i de fall varan omsätts på export är att det rör sig om identifierbara varor. Den grundförutsättningen föreligger inte för stora delar av handeln med ädelmetaller eller varor av sådana metaller.

Inte minst med hänsyn till vad som förekommit inom handeln med ädelmetall under den tid bestämmelserna om rätt till avdrag för fiktiv skatt varit i kraft synes det vara nödvändigt att undanta denna handel från den generella rätten till avdrag för fiktiv skatt.

Däremot saknas det enligt vår uppfattning anledning till att göra några avsteg från rätten till avdrag för fiktiv skatt i de fall då fråga är om förvärv av varor som uppenbarligen är avsedda för återförsäljning i befinnligt skick eller efter enbart reparation e.d. Sådana varor betingar regelmässigt priser som vida överstiger varans metallvärde. Som exempel kan nämnas en antik silverkanna eller ett värdefullt mynt av silver.

Enligt vår uppfattning bör man komma till rätta med problemen i fråga om handeln med ädelmetallskrot genom att införa bestämmelser om förbud för avdrag för fiktiv skatt vid förvärv av föremål av guld, silver eller platina om varans värde understiger 175 % av varans ädelmetallvärde enligt lägsta notering inköpsdagen på internationell varubörs. En sådan bestämmelser bör effektivt kunna spärra rätten till avdrag för inköp av ädelmetallvaror för nedsmältning eller för försäljning som skrot på export. Vi vill i detta sammanhang framhålla att ädelmetaller åsätts dagliga internationellt gällande noteringar. Dessa är givetvis helt oberoende av huruvida svenska branschföretag har rätt till avdrag för fiktiv skatt vid inköp från ej skattskyldiga personer. Det är normalt i stället så att någon motsvarande avdragsrätt inte föreligger för företag i länder med mervärdeskatt. Det är i konkurrens med den handeln som de svenska företagen arbetar. En avskuren rätt till avdrag för fiktiv skatt bör därför enligt vår uppfattning knappast inge några betänkligheter. Det faktiska förhållandet är att nu gällande bestämmelser gett svenska branschföretag omotiverade fördelar med ett likaledes omotiverat skattebortfall som följd.

Vi anser att en ändring av bestämmelserna om avdrag för fiktiv skatt enligt nu behandlade riktlinjer bör i allt väsentligt undanröja de problem som nu föreligger. Denna lösning bör också effektivt förhindra omotiverade skattebortfall vid försäljning av begagnade varor på export. Vi har därför stannat för att förorda denna lösning och vårt författningsförslag i avsnitt 6 har utformats i enlighet härmed.

Utöver de ändringar i ML som ett genomförande av den av oss förordade lösningen kräver vill vi framhålla vikten av att kontrollaspekterna beaktas.

Enligt vår uppfattning ligger det ett särskilt värde i att förordningen om handel med begagnade varor ställer särskilda krav på återförsäljarna i fråga om dokumentation och anteckningsskyldighet om gjorda förvärv av sådana begagnade varor för vilka återföringsskyldighet av den ingående skatten skall föreligga när varan senare sålts på export. Av synnerlig vikt är att återförsäljarna enligt nämnda förordning har att föra och bevara sådana anteckningar att de personer från vilka förvärven gjorts vid en efterföljande kontroll skall kunna identifieras. Därmed bör förutsättningar föreligga inte enbart för en riktig skatteredovisning utan också för en effektiv kontroll.

Vi anser dessutom att det av kontrollskäl är motiverat att den som driver handel med begagnade varor av här avsett slag skall vid redovisningen av skatt i öppna yrkanden ange hur mycket av den ingående skatten som är fiktiv. Detta bör kunna ske genom att den skattskyldige åläggs att på särskild rad i deklarationsblanketten eller på annat lämpligt sätt ange avdragen fiktiv skatt för redovisningsperioden.

5 RÄTT TILL AVDRAG FÖR FIKTIV SKATT VID INKÖP AV
BÄR OCH SVAMP, M.M.

Rätten till avdrag för fiktiv skatt är inte begränsad till sådana begagnade varor som tidigare varit föremål för yrkesmässig omsättning eller import och då beskattats. Avdragsrätten är i princip generell och omfattar även varor som förvärvas utan att de tidigare omsatts yrkesmässigt. Till denna kategori varor kan bl.a. hänföras bär och svamp, som förvärvas från någon som ej är skattskyldig, t.ex. privat plockare.

Riksdagsbehandlingen av prop. 1980/81:139 innebar att med verkan fr.o.m. 1982 års taxering har från skatteplikt enligt KL undantagits intäkter av försäljning av vilt växande bär och svampar som den skattskyldige själv plockat till den del intäkterna under ett beskattningsår inte överstiger 5 000 kr., såvida intäkterna inte kan hänföras till rörelse som den skattskyldige driver (19 § KL). I sitt yttrande med bifall till detta förslag uttalade skatteutskottet (SkU 1980/81:50), att plockarna får möjlighet att tillgodogöra sig inte bara friheten från inkomstskatt utan i princip också den mervärdeskatt som kan beräknas ligga i den skattefira inkomsten. Utskottet förutsatte att detta förhållande skulle uppmärksammas vid den i betänkandet begärda omprövningen av rätten till avdrag för fiktiv mervärdeskatt.

Bär och svampar utgör skattepliktiga varor i mervärdeskattehanseende. Skattskyldighet enligt ML föreligger därmed för den som yrkesmässigt omsätter dessa varor. Detta gäller i princip även för den som plockar och säljer vilt växande bär och svampar. Den införda friheten från inkomstskatt för

intäkter av bär- och svampplockning upp till 5 000 kr. per år innebär att verksamhet av vilken intäkten inte överstiger nämnda belopp inte är att anse som yrkesmässig i ML:s mening. Är årsintäkten större får en bedömning ske om verksamheten är att hänföra till rörelse enligt KL och, om så bedöms vara fallet, föreligger även skattskyldighet enligt ML för omsättningen över 5 000 kr. I den mån yrkesmässighet inte föreligger, kan uppköparna tillgoda göra sig avdrag för fiktiv ingående skatt. Detta betyder, som utskottet också pekat på, att staten intill ett belopp av 5 000 kr. per år avstår från såväl inkomstskatt som mervärdeskatt och dessutom medger uppköparna avdrag för en ingående mervärdeskatt som inte behöver redovisas till staten.

Denna situation är dock inte unik vad gäller mervärdeskatten. Den är utfomad med en generell skattskyldighet för den som yrkesmässigt omsätter skattepliktiga objekt. Härtill kommer emellertid att skyldighet att redovisa mervärdeskatt till staten är i princip begränsad till verksamheter med en skattepliktig årsomsättning över 10 000 kr. Detta innebär att staten - av praktiska skäl - har avstått från skatten på mervärdet på omsättningen hos dessa små företag. I den mån sådant företag levererar skattepliktiga varor till skattskyldig som omfattas av redovisningsskyldighet har köparen rätt till avdrag för ingående skatt trots att säljaren ej behöver redovisa någon skatt på sin omsättning.

Vidare kan framhållas, att omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 3 eller 4 mom. KL är att anse som yrkesmässig enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML. Försäljning av exempelvis odlade bär från en sådan fastighet medför därför skattskyldighet men med redovisningsskyl-

dighet först när den skattepliktiga årsomsättningen överstiger 10 000 kr. Uppköparens inköp av odlade bär omfattas av avdragsrätten även i sådana fall där säljarens omsättning understiger det nämnda gränsvärdet. Intäkten av odlarens bärförsäljning tas inte heller till beskattning vid inkomsttaxeringen. Beskattningssituationen är således densamma i fråga om den som plockar och säljer vilda bär och svampar och sådana ägare av schablontaxerade småhusfastigheter som säljer egna produkter från fastigheten.

Av det anförda framgår att det av skatteutskottet uppmärksammade förhållandet har en vidare betydelse. Vi anser därför inte att en ensidig inskränkning av rätten till avdrag för fiktiv skatt vid uppköp av vilda bär och svampar framstår som särskilt motiverad, med beaktande av den inskränkning som gäller i fråga om redovisningsskyldigheten. Denna har tillkommit av praktiska skäl och det finns anledning att erinra om att av oss, vårt femte delbetänkande, framfört förslag om en höjning av gränsvärdet till 15 000 kr. Allmänt avvisades vid remissbehandlingen och inte heller föranlett åtgärd. Det kan dock finnas anledning för oss att återkomma till frågan i samband med det uppdrag vi har fått att närmare överväga en övergång till en ordning för mervärdeskatten med en samordning av begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet.

I detta sammanhang vill vi emellertid ta upp en annan fråga som har aktualiserats genom att nya regler fr.o.m. 1981 års taxering gäller i fråga om viss skogsbeskattning. Enligt i punkten 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § KL gäller numera bl.a. att 60 % av ersättningen för avyttrade

skogsprodukter får behandlas som engångsersättning på grund av "allframtida upplåtelse". Den skattskyldige säljaren får själv avgöra till vilket inkomstslag intäkten skall hänföras och genom att välja realisationsvinstbeskattning kan säljaren undgå att försäljningen mervärdebeskattas.

Denna effekt av de nya bestämmelserna är enligt vår mening inte motiverad. Vi anser att avyttring av skogsprodukter alltid skall räknas som yrkesmässig i mervärdeskattehanseende. Vi föreslår därför sådan ändring i punkten 1 av anvisningarna till 2 § ML att avyttring av skogsprodukter alltid och till hela vederlaget anses som yrkesmässig även i fall som avses i punkten 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § KL.

6 SAMMANFATTNING OCH FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Våra förslag går ut på att rätten till avdrag för fiktiv skatt slopas i fråga om vara som innehåller guld, silver eller platina, när varan kan förväntas vara avsedd att användas som material för utvinning av ädelmetall eller för tillverkning av en ny vara. Sådant förvärv skall anses föreligga när vederlaget för förvärvet understiger 175 % av varans metallvärde. Den avskurna avdragsrätten kommer i första hand att gälla vid förvärv av föremål som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina. Varuområdet omfattar dock inte endast sådana föremål utan även skrot, sopor och avfall som innehåller ädelmetall, t.ex. avfall från sjukhus och dentallaboratorier. De av oss föreslagna bestämmelserna har utformats så, att avdragsrätt inte heller föreligger vid förvärv av dylika avfallsprodukter. Bestämmelser härom har i vårt författningsförslag tagits in i 18 § ML.

Vi föreslår vidare att avdragsrätten för ingående skatt i princip slopas vid förvärv av begagnade möbler och andra varor som anges i punkterna 7 - 11 i 2 § förordningen (1981:403) om handeln med begagnade varor i de fall varan omsätts genom export. Av redovisningstekniska skäl föreslås att avdragsförbudet konstrueras som en skyldighet för den skattskyldige att vid en försäljning på export återföra ett åtnjutet avdrag för ingående skatt. Med en sådan ordning blir hos exportören rätten till avdrag för ingående skatt som belöper på förvärv av omsättningsvaror generell men med en återföringsskyldighet vid en följande exportförsäljning av här avsedda slag av varor. Bestämmelser om återföringsskyldigheten har tagits in i ett nytt åttonde stycke till 15 §. Återföringen skall göras

i deklaration för den redovisningsperiod under vilken exportförsäljningen skett. Bestämmelser härom har tagits in i ett nytt nionde stycke av 15 §.

Vi har i lagförslaget använt uttrycket "begagnad" om de här avsedda exportvarorna. Vanligen är det fråga om vara som tidigare varit i privat ägo. Det kan dock många gånger gälla varor som innehafts för bruk i verksamheter som medför skattskyldighet. Förvärv av en sådan vara skall självfallet ge exportören rätt till avdrag för ingående skatt.

Vi föreslår därför att i anvisningarna till 15 § tas in bestämmelser enligt vilka endast sådana varor som har förvärvats från ej skattskyldig säljare eller som kan antas före förvärvet ha innehafts av en sådan säljare skall anses som begagnade.

Med sådana bestämmelser är det i sak oväsentligt om fråga är om i fysisk mening använda eller obrukade varor.

Vårt förslag i avsnitt 5 beträffande engångersättning för avyttrade skogsprodukter föranleder som tidigare anförts ändring i punkten 1 första stycket anvisningarna till 2 § ML. I samma stycke anges nu att realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet anses som yrkesmässig även om intäkten därav inte är skattepliktig enligt KL. Detta stadgande är numera onödigt och vi föreslår att det tas bort.

Förslag tillLag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968:430) om mervärdesskatt¹ att 15 och 18 §§, punkt 1 av anvisningarna till 2 § samt anvisningarna till 15 § skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse15 §²

Redovisning av skatt för viss redovisningsperiod skall omfatta affärshändelser genom vilka redovisningsskyldighet har inträtt enligt 5 a §.

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen.

Lämnas återbäring, bonus eller annan rabatt, som icke utgör s.k. villkorlig rabatt, i efterhand och avser förmånen skattepliktig omsättning, för vilken utgående skatt redovisats, får belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som belöpt på den utgivna förmånen avdragas i den ordning som gäller för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt. Utges förmånen till skattskyldig skall avdraget grundas på kreditnota eller motsvarande handling. Av handlingen skall framgå minskningen av både vederlag och skatt.

Handling som avses i tredje stycket skall ligga till grund även för avdrag för annan kundkreditering som avser skattepliktig omsättning.

Uthyr eller upplåter den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats, fastigheten eller del därav till någon som ej bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag, skall beloppet av åtnjutna avdrag för ingående skatt för ifrågavarande fastighet

¹Lagen omtryckt 1979:304.

²Senaste lydelse 1979:304.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

eller del därav återföras. Sker sådan uthyrning eller upplåtelse sedan tre men ej sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket beslut om skattskyldighet har meddelats skall återföring göras med hälften av det belopp som nu sagts.

Vad som sägs i femte stycket tillämpas även när fastighetsägaren tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i verksamhet som ej medför skattskyldighet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs.

Återföring skall ske i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken den skattepliktiga uthyrningen eller upplåtelsen har upphört eller fastigheten har sålts.

Exporterar en begagnad vara,
skall den ingående mervärde-
skatten som hänför sig till
förvärvet av varan återföras,
om exporten avser begagnad va-
ra som är att hänföra till
något av följande slag, näm-
ligen

1) annan vara än sådan som
avses i 18 § och som helt eller
till väsentlig del består av guld,
silver eller platina,

2) naturpärlor, naturliga och
syntetiska ädelstenar,

3) varor, som helt eller till vä-
sentlig del består av koppar, mäs-
sing, tenn, brons eller nysilver,

4) vapen med undantag av så-
dana skjutvapen som omfattas
av vapenlagen (1973:1176),

5) alster av bildkonst,

6) konstalster av glas, pors-
lin eller annan keramik, eller

7) möbler.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Återföring enligt åttonde stycket skall ske i deklaration för den redovisningsperiod under vilken varan har exporterats.

(Se vidare anvisningarna.)

18 §³

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

- 1) stadigvarande bostad,
- 2) anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning.

Avdragsrätt föreligger ej för ingående skatt som belöper på hyra av personbil eller motorcykel för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning i det fall fordonet endast i ringa omfattning används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Medför verksamhet endast delvis skattskyldighet, får ingående skatt vilken hänför sig till förvärv eller införsel som till mer än 95 procent avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet avdragas utan uppdelning efter skälig grund. Föreligger skattskyldighet för mer än 95 procent av omsättningen, får ingående skatt som ej överstiger 1 000 kronor för visst förvärv eller viss införsel avdragas utan uppdelning efter skälig grund.

Avdragsrätt föreligger inte för ingående skatt enligt 17 § femte stycket för förvärv av vara som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina om varans

³Senaste lydelse 1979:304.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

inköpspris understiger 175 procent av varans metallvärde på inköpsdagen. Motsvarande gäller i fråga om skrot, avfall eller annan liknande vara, som innehåller guld, silver eller platina och som förvärvats för utvinning av sådan metall.

Regeringen kan förordna om undantag från avdragsrätt för ingående skatt som belöper på utförsel för vilken skatt skall erläggas enligt förordnande som avses i 1 §.

Anvisningar

till 2 §

1.⁴ Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928: 370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även realisation av levande och döda inventarier i jordbruksfastighet, även om intäkten därav icke är skattepliktig enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 2 eller 3 mom. kommunalskattelagen och

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928: 370). Som yrkesmässig räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 2 eller 3 mom. kommunalskattelagen, uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av sådan fastighet och avyttring av skogsprodukter i fall som avses i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § nämnda lag samt annan verksamhet i vilken varor eller

⁴Senaste lydelse 1979:304.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av sådan fastighet samt annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.

tjänster omsätts under rörelseliknande former.

Den som yrkesmässigt omsätter tjänst som avses i 10 § första stycket 2 eller 4 anses bedriva yrkesmässig byggnadsverksamhet. Sådan verksamhet omfattar även tjänst som den skattskyldige utför eller låter utföra på fastighet som för honom utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse enligt kommunalskattelagen. Som lagertillgång i byggnadsverksamhet skall dock enligt denna lag ej räknas fastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen och som av den skattskyldige stadigvarande brukas som bostad eller för fritidsändamål.

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som icke medför skattskyldighet anses ej som yrkesmässig. Som yrkesmässig anses dock försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering och finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget. Som yrkesmässig anses alltid omsättning av vara som vid förvärvet eller införseln har varit undantagen från skatteplikt enligt 8 § 1. Tillhandahållande av kost åt personal anses som yrkesmässig verksamhet endast när det sker i serveringsrörelse. Skattskyldigs försäljning av personbil eller motorcykel anses som yrkesmässig, endast om rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat.

Utgivning av program eller katalog för verksamhet som ej medför skattskyldighet anses icke som yrkesmässig.

Utländsk företagare anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter varor som han lagt i lager eller förvärvat inom eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst eller inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare, som icke är bosatt eller icke stadigvarande vistas här i landet eller, om fråga är om juridisk person, icke har fast driftställe här i landet. skall företagaren företrädas av en av länsstyrelsen godkänd representant. Sådan representant skall enligt fullmakt av den utländske företagaren som ombud för företagaren svara för redovisningen av skatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Länsstyrelsen kan kräva, att säkerhet skall ställas för skattens betalning. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Verksamhet som staten eller kommun bedriver för att uteslutande tillgodose eget behov räknas som yrkesmässig endast när den drives i bolagsform eller liknande. Detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för verksamhet som avser visst gemensamt ändamål. Med kommun förstås även landstingskommun.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och grupp-korsband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning av vara som avses i 8 § 4, transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

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

Verksamhet som medlem i sameby utför enligt rennäringslagen (1971:437) för samebyns räkning anses ej som yrkesmässig.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelsetill 15 §⁵

Kreditnota som avses i tredje och fjärde styckena och som medför rätt till minskning av utgående skatt för säljaren, medför motsvarande minskning av ingående skatt för köparen eller, om denne har överlåtit verksamheten, för den som tar emot förmånen.

Som begagnade varor enligt
åttonde stycket anses varor
som har förvärvats från en ej
skattskyldig säljare eller
som kan antas före förvärvet
ha innehafts av en sådan säl-
jare.

Denna lag träder i kraft den

⁵Senaste lydelse 1979:304.

Bilaga 1

Utdrag ur kapitel 6 Begagnade varor i utredningens betänkande
Del III Redovisningsskyldighet m.m. (Ds B 1977:6).

6.3 Tillämpningen av gällande bestämmelser

Tillämpningen av ML i fråga om det nu aktuella beskattningsområdet har behandlats i ett flertal anvisningar och förhandsbesked. En kortfattad redogörelse härom lämnas i det följande.

I anvisningar RSN II 1970:1.1 uttalas bl.a. att ny personbil, som säljare använder i verksamheten, t.ex. som demonstrations-, direktions-, service- eller uthyrningsbil, skall anses som uttagen ur försäljningsverksamheten, när bilen införs i bilregistret. Skatt skall därvid utgå på fordonets saluvärde. Sådan bil utom uthyrningsbil är därefter att anse som begagnad. RSN har även behandlat det fallet att säljare före leverans av ny personbil förser den med extra utrustning eller tillbehör mot särskilt vederlag. Är det fråga om utbyte av delar med samma funktion men i annat utförande bör enligt RSN endast en omsättning anses föreligga. I andra fall får två transaktioner anses föreligga, en avseende fordonet och en annan avseende de tillförda delarna. Den skatt som faller på de senare varorna blir därvid avdragsgill enligt reglerna om rätt till avdrag för ingående skatt. Enligt uttalandet gäller motsvarande i fråga om begagnade personbilar och motorcyklar.

RSV (nämnden för rättsärenden) har vidare i lagakraftvunnet förhandsbesked uttalat att ett företags försäljning av fordon till anställda för bruk i tjänsten var att anse som yrkesmässig. Försäljningen, som årligen skulle omfatta 20 à 30 bilar, ansågs dock vara en form av tillhandahållande av tjänstebil. Fordonen var därför att anse som anskaffade av företaget för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning och därmed förelåg inte rätt till avdrag för ingående skatt på företagets förvärv av fordonen. I ett annat förhandsbesked har RSV:s rättsnämnd uttalat att 18 §

tredje stycket gäller i fråga om avdrag för ingående skatt på driftskostnader för personbil, när fordonet används i verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet. Nämnda författningsrum innebär att skattskyldig vars skattskyldighet omfattar endast en mindre del av verksamheten har avdragsrätt endast för skatt på förvärv som helt avser den skattepliktiga delen av verksamheten.

Det förhållandet att begagnade varor beskattas endast vid yrkesmässig omsättning och inte vid privata försäljningar har gett upphov till transaktioner i syfte att utnyttja en yrkesmässigt verksam mellanhand på sätt som inte medför skattskyldighet. Förhållandet har uppmärksammats vid s.k. inbytestransaktioner av bilar, husvagnar, fritidsbåtar och båtmotorer. Ett sådant tillvägagångssätt har behandlats av RSV:s rättsnämnd i ett förhandsbesked angående förmedling mot provision av begagnade fritidsbåtar mellan i huvudsak privatpersoner. Följande förhandsbesked meddelades.

Nämnden finner, att sökanden i den av honom tilltänkta förmedlingsverksamheten kommer att åta sig uppdrag att för olika privatpersoners räkning verka för försäljning av båtar tillhöriga dessa personer, såväl genom att uppta köpeanbud (order) till respektive uppdragsgivare (huvudman) som genom att i huvudmannens namn sluta försäljningsavtal. Vanligtvis kommer en och samma huvudman att ge endast ett uppdrag och då beträffande endast en båt. Nämnden finner vidare, att förmedlingsverksamheten kommer att bedrivas från särskild "försäljningsanläggning", att sökanden kommer att erhålla provision endast från huvudmannen samt att verksamheten kommer att vara yrkesmässig. Vid nu angivna förhållanden finner nämnden, att vid utövandet av den tilltänkta förmedlingsverksamheten - oberoende av enligt vilket av de i ansökningen angivna alternativen provision utgår - sökanden blir att anse som handelsagent enligt 65 § lagen (1914:45) om kommission, handelsagentur och handelsresande. På grund av det anförda förklarar nämnden att, om sökanden bedriver förmedlingsverksamhet under de av nämnden ovan angivna förutsättningarna, de av sökanden utförda tjänsterna som avser förmedling är skattepliktiga enligt 10 § första stycket 1) och femte stycket av anvisningarna till 10 § förordningen (1968:430) om mervärdeskatt. Nämnden förklarar vidare att det skattepliktiga vederlaget utgörs av de av sökanden uppburna provisionerna.

Regeringsrätten gjorde ingen ändring i förhandsbeskedet, som överklagats av både sökanden och allmänna ombudet (RegR 17.6.1975).

I ett annat förhandsbesked har RSV:s rättsnämnd behandlat förmedling av båtar för privatpersoners räkning i samband med att dessa köpte annan båt av förmedlaren. Denne uppträdde inte i eget namn men uppbar likvid för båtägarens räkning. Det förmedlande företaget frågade om dess skattskyldighet utvidgades till att omfatta mer än förmedlingsprovisionen, om företaget

- a) enligt fullmakt från båtägaren upprättar och tecknar köpekontrakt med köparen och
- b) enligt avtal med båtägaren behåller den i hans namn kvitterade likviden eller del därav och gottskriver honom motsvarande belopp för hans nya köp eller
- c) efter av båtägaren tecknad överlåtelse övertar av honom och köparen upprättat avbetalningskontrakt som dellikvid för det nya köpet.

I förhandsbeskedet uttalades att skattskyldighet förelåg för sökanden för omsättning av skattepliktig tjänst avseende förmedling, varvid det skattepliktiga vederlaget utgjordes av eventuell till sökanden utgående provision. Detta gällde även om sökanden övertog köpeskillning på sätt som angetts under b) och c) i ansökningen.

De redovisade avgörandena är exempel på åtgärder som vidtas för att undgå att mervärdeskatt utgår på hela priset på en begagnad vara som på nytt blir föremål för yrkesmässig omsättning. Man undgår dessutom allt ansvar för att varan är i utlovat skick. Köparen måste vända sig till den egentlige säljaren med ev. krav om rättelse av fel eller brist i varan.

Avslutningsvis skall här också beröras ML:s tillämpning på bytestransaktioner. Som redovisats i annat sammanhang gäller, att byte likställs med försäljning och att som vederlag anses såväl kontant likvid som betalning i form av varor eller på annat sätt. Det råder därför ingen tvekan om att, när skattskyldig säljer en vara och som ersättning härför tar emot en annan vara, det föreligger en omsättning hos båda

parterna. Om vara säljs mot betalning delvis in natura, t.ex. då en begagnad personbil lämnas i byte vid köp av ny bil, utgörs beskattningsvärdet av den sålda varans fulla värde.

Är en vara behäftad med fel eller brist och får köparen felet rättat genom reparation eller lämnas ny vara i stället för den felaktiga kan det i intetdera fallet bli fråga om någon ny omsättning. Hävs köpet på grund av fel eller brist i godset får säljaren minska den skatt som han redovisat för försäljningen med vad som belöper på belopp som köparen krediterats enligt utfärdad kreditnota. Frågan om ML:s tillämpning på återgång av s.k. öppet köp har prövats i ett förhandsbesked. I ansökningsen här om uppgavs i huvudsak följande.

Sökandebolaget driver detaljhandel med guldsmedsvaror och överväger att påbörja försäljning av diamantringar i en särskild, på andra håll prövad ordning. Denna innebär att man söker intressera kunderna för "kedjeköp", varmed åsyftas först ett förvärv av en ring med sten, sedan i dess ställe en ring med större sten osv. En eller flera gånger återlämnar kunden alltså till säljaren en tidigare köpt ring vid köp av en ny.

Härvid vill man undvika, att den ring som köparen slutligen behåller och så att säga har sparat ihop till blir belastad med större mervärdeskatt än om de föregående leden i transaktionsföljden inte hade förekommit. Detta skulle bli fallet, om de återlämnade ringarna betraktades som bytesvaluta i mervärdeskattanhänseende. Bolaget önskar genom förhandsbesked upplysning om vilken eller vilka av följande överenskomelser med köparen som medför att bolaget äger rätt att vid återtagande av förut såld ring minska sin utgående skatt med skatten på dess föregående försäljning:

- A) Under /angiven tidsrymd/ gäller köpet som öppet köp.
- B) Köparen äger rätt att påkalla återgång av detta köp, om han inom /angiven tidsrymd/ hos säljaren köper en annan ring till högre pris.
- C) Köparen äger rätt att inom /angiven tidsrymd/ byta den köpta ringen mot annan ring till högre pris och därvid mot återlämnande av ringen i oskadat skick gottskrivas hela köpeskillingen.

RSV:s rättsnämnd meddelade den 24 februari 1976 förhandsbesked av följande lydelse.

Så vitt gäller den i punkt A) i ansökan angivna situationen och under förutsättning av den under handläggningen lämnade upplysningen att den tidsrymd under vilken avtalet skall gälla skall vara ett år, finner nämnden att transaktionen

med ringens återlämnande till sökandebolaget och med utnyttjande av den i avtalet fastställda tiden av ett år - oavsett frågans civilrättsliga sida - jämlikt grunderna för mervärdeskattelagen måste anses innebära en från den första försäljningen skild omsättning, avseende återförsäljning av ringen från den tidigare köparen till sökandebolaget.

Detsamma gäller om ringen återlämnas tidigare än ett år efter leveransen, dock att om återlämnandet sker antingen redan inom en tid av omkring en månad efter leveransen eller senare men då beroende på anmärkning om fel i den levererade ringen eller annan liknande orsak återlämnandet kan vara att bedöma som en återgång av den tidigare försäljningen.

Nämnden finner samtidigt att om den tid inom vilken köparen enligt avtalet äger rätt återlämna ringen begränsas till betydligt kortare tid, högst omkring en månad, ett återlämnande av ringen utan samband med inköp av ny ring, kan komma att bedömas innebära en återgång av den tidigare försäljningen med rätt för sökandebolaget till nedsättning vid kommande skatteredovisning av den utgående mervärdeskatten.

Beträffande de i punkterna B) och C) i ansökan angivna situationerna och under ovan angivna förutsättningar om avtalstidens längd m m finner nämnden att däri angivna transaktioner - jämväl här oavsett frågans civilrättsliga sida - jämlikt grunderna för mervärdeskattelagen är att betrakta i enlighet med sitt ur skattesynpunkt verkliga innehåll som byten avseende återförsäljning till sökandebolaget av tidigare såld ring och sökandebolagets försäljning av ny ring, därvid sökandebolaget tillkommande vederlag för den nya ringen utgöres av dels vad som kommer sökandebolaget tillgodo i kontant likvid eller motsvarande dels den inbyttas ringens värde enligt det vid återköpet avtalade priset.

Även i fallen B) och C) kan en kortare avtalad tid för återlämnande av sådan ring eller kort tid för faktiskt återlämnande medföra annan bedömning i likhet med vad som ovan angivits under punkt A).

På grund av det anförda förklarar nämnden till besvarande av i ansökan framställd fråga att sökandebolaget icke äger rätt att vid återtagande av försålda ringar på sätt i ansökan och av bolaget ovan angivits, vid sina skatteredovisningar minska den utgående mervärdeskatten med skatten på de föregående försäljningarna av ringarna, såvida inte frånsett avtalens innehåll återlämnandet av ringarna i enlighet med vad ovan sagts kan bedömas som återgång av tidigare försäljningar.

Efter besvär av sökandebolaget lämnade regeringsrätten i dom den 5 maj 1977 besvären utan bifall.

6.4 Bestämmelser i utländska mervärdeskattesystem

De kontinentala mervärdeskatterna är utformade med en generell skatteplikt för nya och begagnade varor, men med regler som i viss utsträckning begränsar skatten vid ny omsättning av begagnade varor. I Nederländerna gäller vid bytestransaktioner som avser samma slags vara att skatt utgår på skillnaden mellan den nya och den inbytta varans värde, dvs. på den ytterligare likvid som köparen har att betala. För att detta skall gälla krävs dock, att inbytesvaran avräknas till dess verkliga värde. I Belgien gäller, att skattskyldig som för återförsäljning regelbundet köper begagnade varor från icke skattskyldiga kan medges tillstånd att redovisa skatt endast på skillnaden mellan inköps- och försäljningspriset. Denna förmån gäller dock inte i fråga om motorfordon, fartyg, luftfartyg, konstverk, antikviteter eller samlarobjekt såsom frimärken och mynt. Även den franska mervärdeskatten innehåller bestämmelser av denna innebörd. Detsamma gäller mervärdeskatten i Storbritannien, men här gäller en till skillnaden mellan inköps- och försäljningspriset begränsad beskattning för bilar, konstverk, antikviteter, vetenskapliga samlingar, husvagnar, motorcyklar och båtar.

I EG:s sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas mervärdeskattesystem har man inte tagit slutlig ställning till en enhetlig reglering av handeln med begagnade varor, konst, antikviteter och samlarobjekt. Medlemsstaterna har därför alltså rätt att tillämpa gällande bestämmelser sådana de utformats i respektive land.

6.5 Utredningens överväganden och förslag

Mervärdeskatten är en försäljningsskatt som tas ut vid all yrkesmässig omsättning inom landet av skattepliktiga varor och tjänster. Någon åtskillnad görs därvid inte mellan omsättning av nya och begagnade varor. Skattskyldig köpare har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv eller

införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Den avsedda faktiska beskattningseffekten uppkommer därför först när vara eller tjänst förvärvas för annat ändamål, dvs. för slutlig konsumtion.

De problem som uppkommit gäller när varor, som förvärvats för slutlig konsumtion och då beskattats, åter blir föremål för yrkesmässig omsättning t.ex. därför att varan lämnats som dellikvid vid inköp av ny vara. Här avses i första hand vissa kapitalvaror, som även i begagnat skick representerar betydande värden, exempelvis personbilar, husvagnar och fritidsbåtar. Det hävdas att beskattningen av begagnade husvagnar och båtar har samma ogynnsamma verkningar för handeln som på sin tid föranledde undantaget från beskattning av de begagnade motorfordonen. Det har framhållits att skattskyldig återförsäljare, som tar skattepliktig vara i inbyte, inte kan betala samma pris för varan som en inte skattskyldig köpare, eftersom skatt skall utgå när den begagnade varan på nytt omsätts av den skattskyldige återförsäljaren. Återförsäljaren kan för att få kostnadstäckning för denna skatt betala endast varans allmänna saluvärde minskat med skattens belopp. Kunden kan därför ofta få ut ett högre pris om han själv kan finna en köpare till sin begagnade vara.

Som tidigare redovisats bedömdes situationen för den yrkesmässiga handeln med begagnade bilar så besvärande att de begagnade personbilarna redan den 1 maj 1960 undantogs från den allmänna varuskatten med då gällande skattesats om 4 %. Samtidigt höjdes den s.k. bilaccisen på nya personbilar i sådan omfattning att något inkomstbortfall inte skulle uppkomma för staten. Bilaccisen har sedan höjts men inte på ett sätt som kan sägas innebära höjningar i relation till genomförda höjningar av den allmänna varuskatten och därefter av mervärdeskatten. Höjningarna av den generella indirekta beskattningen har emellertid påverkat formerna för handeln med vissa begagnade varor, främst husvagnar och båtar. Det har för köparna framstått som alltmer oförmånligt att lämna en båt eller husvagn som dellikvid vid köp av en ny. Den

yrkesmässige återförsäljaren uppträder ofta inte längre som köpare av inbytesvaror. Han erbjuder sig i stället att förmedla en försäljning i kundens namn. Hans skattskyldighet inskränks då till att omfatta endast den uppburna förmedlingsprovisionen. Mycket ofta medverkar förmedlaren i finansieringen på så sätt att han diskonterar upprättade kontrakt.

Det har gjorts gällande att återförsäljarna i åtskilliga fall tagit alltför lätt på formerna för ett rent förmedlingsuppdrag. Vad som betecknas som kundvaror inlämnade för försäljning kan i realiteten vara lagervaror i en yrkesmässig handel med begagnade varor. Vissa revisioner har gett belägg för att så har varit fallet. Dessa förhållanden har av den seriösa handeln uppfattats som mycket besvärande. Man måste också konstatera att uppenbara kontrollsvårigheter föreligger på detta område. Ytterligare undantag från skatteplikt för vissa särskilt konkurrenskänsliga begagnade kapitalvaror skulle därför inte enligt vår uppfattning lösa problemen. Erfarenheterna från vissa granskningsaktioner som vidtagits inom bilhandeln visar att undantaget från skatteplikt på begagnade personbilar kan skapa kontroll- och redovisningsproblem och andra ej önskvärda konkurrenseffekter. En kund som önskar lämna en begagnad bil i byte vid förvärv av ny bil är närmast intresserad av det belopp han skall erlagga som skillnadsbelopp mellan priset på den nya bilen och inbytesbilen. Säljaren å sin sida har intresse av att priset på båda bilarna sätts så lågt som möjligt. Det är endast på det avtalade priset för den nya bilen som skatt skall redovisas. Även om det finns katalogpris för den nya bilen är det vanligt att rabatter och andra prisnedsättningar lämnas. Säsongsmissiga variationer förekommer. För vissa märken upprätthålls en fast prissättning, för andra inte. Det har i många fall visat sig att prissättning förekommit som inte kunnat godtas av beskattningsmyndigheten. Omfattande utredningar har måst vidtas för att komma fram till vad som skall anses vara skäligt. Vi anser det under sådana förhållanden uteslutet att utvidga skattefriheten för vissa kapitalvaror. I stället bör undersökas om inte gällande

undantag för begagnade motorfordon bör slopas och ersättas med en beskattning som dock tillgodoser den seriösa bilhandelns berättigade intressen.

Vi har i det föregående berört handeln med begagnade kapitalvaror som förvärvas för privat bruk. Motsvarande situationer kan uppkomma även vid avyttring av tillgångar i en verksamhet som visserligen är yrkesmässig men som inte medför skattskyldighet. Ett exempel är den yrkesmässiga busstrafiken. Det förekommer ofta att bussar i sådan trafik har ett avsevärt restvärde när de byts ut mot nya. Skattekonsekvenserna försvårar en ren inbytestransaktion och man får söka andra former för avyttring och förvärv.

En annan fråga som tilldragit sig stort intresse är auktionsförsäljningarna där privat egendom kan säljas skattefritt. Den som ombesörjer auktionen är nämligen inte skattskyldig. I vårt andra delbetänkande föreslog vi att skattskyldighet skulle föreligga för sådan verksamhet. Förslaget rönt dock motstånd främst av det skälet att auktionsförsäljning är en vanlig form för skiften av dödsbon och ofta används för avyttring av annan lösegendom. Dessa invändningar kvarstår och vi saknar därför anledning att på nytt väcka frågan om skatt på auktionsförsäljningar utöver vad som redan gäller. Kvar står därför frågan hur man på annat sätt skall kunna tillgodose berättigade intressen för den yrkesmässiga handeln med sådana varor som ofta säljs på auktion. Ett särskilt problem utgör de s.k. kvalitetsauktionerna, där privatpersoner låter sälja konst, antikviteter m.m. dvs. varor som inte kan betecknas som begagnade i vanlig mening. Det är här fråga om varor som inte minskar utan tvärtom stiger i värde. Förvärven sker många gånger i rent kapitalplaceringssyfte. Vi delar uppfattningen att nuvarande bestämmelser, som medger skattefrihet för auktionsförsäljningar men kräver skatt vid yrkesmässig försäljning, är till nackdel för konst- och antikvitetshandeln och även för den yrkesmässiga handeln med sedlar och mynt.

Även om man med visst fog kan anta att direkta försäljningar av varor mellan privatpersoner är vanligast beträffande vissa särskilda kapitalvaror är det enligt vår uppfattning svårt att göra en rättvis avgränsning av detta område.

Vi anser därför att man måste finna en lösning som är generell i den meningen att den skall avse yrkesmässig handel med alla slags begagnade varor. Vad man därefter kan ifrågasätta är om man också måste beakta handeln med varor med måttliga priser där mervärdesskatten knappast kan ha någon avgörande betydelse för kundens val av inköpsställe.

Vid våra överväganden har vi inte funnit någon bättre teknisk lösning än den som vi presenterade i vårt första delbetänkande i fråga om handeln med begagnade motorfordon och som numera allmänt tillämpas i utländska mervärdesskattesystem. Lösningen innebär att den yrkesmässige återförsäljaren medges en i princip generell avdragsrätt i sin skatteredovisning för en beräknad ingående skatt på inköp från ej skattskyldiga personer av skattepliktiga varor för yrkesmässig omsättning. Denna s.k. fiktiva avdragsrätt får beräknas till belopp som svarar mot gällande skattesats tillämpad på inbytesvarans pris eller värde. Vid vidareförsäljning av varan skall skatt utgå i vanlig ordning. Vad som slutligt beskattas blir det mervärde som skapats hos återförsäljaren och som tar sig uttryck i skillnaden mellan försäljningspriset och inbytesvärdet. I och för sig skulle man kunna tänka sig att begränsa en avdragsrätt av här föreslaget innehåll till varor med ett visst lägsta värde. Detta skulle dock skapa tröskелеffekter och kontrollproblem. Vid en värdegräns om exempelvis 1 000 kr. skulle det vara förmånligare för återförsäljaren att betala ett upp till 20,63 % högre pris för varan. Kompensation skulle utgå i form av den då inträdda avdragsrätten med 17,1 % på det erlagda priset.

Vi har kommit till den slutsatsen att avdragsrätten bör vara generell när skattskyldig förvärvar skattepliktig vara för

yrkesmässig återförsäljning. Sker inköpet från ej skattskyldig säljare får avdrag göras för fiktiv skatt. Avdraget skall styrkas av avräkningsnota som utställs av den skattskyldige och skall innehålla samtliga de uppgifter som anges i anvisningarna till 16 §.

En omläggning av beskattningen av begagnade varor enligt nu angivna riktlinjer kan leda till visst skattebortfall. Detta kan dock inte bli annat än av begränsad omfattning. Det kan dessutom antas att många varor, som nu förmedlas eller ges sken av att förmedlas av agent, i stället går tillbaka till den yrkesmässiga handeln. För en ej skattskyldig köpare torde det inte längre te sig särskilt attraktivt att förvärva kapitalvaror vid sidan av den yrkesmässiga handeln utan det skydd som bl.a. konsumentköplagen, reklamationsnämnden och garantiåtaganden ger en köpare som vänder sig till den reguljära handeln. Ett eventuellt begränsat inkomstbortfall måste också vägas mot de praktiska fördelar som vi anser att vårt förslag erbjuder.

Vi anser att även den yrkesmässiga bilhandeln, skall kunna arbeta på lika villkor med all annan handel med kapitalvaror. Vi har svårt att se att någon större skillnad skulle kunna föreligga mellan exempelvis handeln med begagnade bilar och handeln med begagnade båtar och husvagnar. De bestämmelser som reglerar rätten till avdrag för ingående skatt ger nu branschen favörer som knappast är motiverade. Bestämmelserna innebär att den som driver handel med bilar eller motorcyklar har en generell rätt till avdrag för all skatt som belöper på förvärv för verksamheten med undantag av vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten. Detta innebär att den som bedriver en stor och omfattande handel med begagnade bilar endast behöver omsätta skattepliktiga fordon för belopp som överstiger 10 000 kr. för helt kalenderår för att full och oinskränkt avdragsrätt skall föreligga för all ingående skatt som belöper på sådana förvärv som anskaffning av rörelsefastighet, verktyg och in-

ventarier, reklam och annonsering. Konsekvenserna av bestämmelserna har blivit helt andra än de avsedda. Vi föreslår därför att alla särbestämmelser som nu finns intagna i ML och som speciellt gäller handeln med begagnade bilar och motorcyklar bör utgå. Det i 18 § 3 intagna förbudet mot avdrag för ingående skatt som belöper på anskaffning av personbil eller motorcykel för ändamål som ej avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning får till följd att en senare omsättning av sådana fordon inte blir att anse som yrkesmässig. Den som förvärvat personbil eller motorcykel och som inte haft rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärvet kan därför sälja fordonet skattefritt. Sker försäljningen till den som driver yrkesmässig återförsäljning av bilar får denne dock rätt till avdrag för fiktiv skatt enligt vårt förslag. Den som driver handel med begagnade bilar blir oinskränkt skattskyldig för sin verksamhet med obeskuren avdragsrätt för alla förvärv för verksamheten. Drivs verksamheten i förening med verkstadsrörelse skall någon uttagsbeskattning följaktligen inte ske för varor som tas ut för att tillföras begagnad bil som utgör omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten.

Sammanställning av remissyttrandena över mervärdeskatteutredningens betänkande (Ds B 1982: 2) Översyn av mervärdeskatten Del VI Rätten till avdrag för fiktiv skatt

Remissinstanser

Remissyttranden har inkommit från *kammarrätten i Göteborg, generaltullstyrelsen, riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, länsstyrelserna i Stockholms, Kronobergs, Blekinge, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Gävleborgs och Norrbottens län, Kooperativa förbundet (KF), Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svensk industriförening, Företagareförbundet SFR, Sveriges industriförbund, Sveriges Juvelerare- och Guldsmedsförbund, Sveriges konst och antikhandlareförening, Sveriges Mynthandlares förening samt Guldfynd AB. SHIO-Familjeföretagen och Sveriges köpmannaförbund* har inkommit med ett gemensamt yttrande. *LRF* har som eget remissyttrande åberopat ett utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation. *Kommerskollegium* har bifogat yttranden av handelskamrarna i Stockholm och Malmö.

Remissyttrandena

1 Fiktiv mervärdeskatt

1.1 Allmänna synpunkter

Remissinstanserna är överlag överens med utredningen om det nödvändiga i att bibehålla en avdragsrätt för fiktiv skatt i någon omfattning. Flera remissinstanser pekar på att systemet i stort fungerat bra och på de positiva effekter som avdragsrätten haft på vissa branscher där tidigare problem med s. k. förmedlingsaffärer helt försvunnit. Förbättringarna gäller också byteshandeln och inte minst bilhandeln. En början till konkurrensneutralitet har också skapats mellan den reguljära handeln och auktionsverksamheten.

Enighet har också rått bland remissinstanserna om det nödvändiga och berättigade i att de nuvarande bestämmelserna om rätt till avdrag för fiktiv mervärdeskatt ändras. Flertalet remissinstanser är överens med utredningen om att de nuvarande bestämmelserna ger ett materiellt oriktigt resultat i vissa fall och att bestämmelserna i viss mån medverkat till rent bedrägliga beteenden.

1.2 Remissinstanser som i huvudsak godtar förslagen

Utredningens förslag om avdragsförbud för vissa ädelmetaller och att åtnjutet avdrag vid förvärv av vissa varor skall återföras när varan exporteras har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av *kammarrätten i Göteborg, kommerskollegium, länsstyrelserna i Blekinge, Göteborgs och Bohus samt Norrbottens län, KF, LRF, Svensk industriförening, Sveriges industriförbund, Företagareförbundet SFR, SHIO-Familjeföretagen, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges konst och antikhandlareförening samt Sveriges Mynthandlares förening.*

Sveriges Juvelerare- och Guldsmedsförbund liksom *Guldfynd AB* tror att en mer restriktiv tilldelning av exportlicenser skulle leda till att oegentligheterna skulle undvikas. Avdragsrätten bör bibehållas även för ädelmetall men kombineras med återföringsskyldighet vid export.

Generaltullstyrelsen har framhållit att oegentligheter i samband med avdraget för fiktiv skatt kommer att minska genom de föreslagna författningsändringarna till den del de har samband med exporttransaktioner. Vidare har styrelsen framhållit att utredningens förslag kan indirekt påverka tullverkets kontrollverksamhet eftersom incitamentet till vissa former av smuggling bortfaller om förslaget genomförs.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har framhållit att vissa dyrare båtar också blir föremål för export. Bestämmelsen om återföring bör eventuellt göras generell eftersom också andra varor än de av utredningen upptagna och båtar kan vara aktuella.

Länsstyrelsen i Malmöhus län förordar för att motverka falsarier att förslaget modifieras på så sätt att avdraget inte medges förrän vid försäljningen (nettometoden). De av utredningen påtalade problemen med en nettometod torde, enligt länsstyrelsen, mildras genom användandet av en schablon.

Sveriges Mynthandlares förening som i princip tillstyrkt förslagen har dock framhållit önskvärdheten av att mynt i likhet med vad som redan gäller för frimärken undantas från skatteplikten.

1.3 Remissinstanser som förordar ytterligare inskränkningar

Flera av de i föregående avsnitt nämnda remissinstanserna har pekat på fördelarna med utredningens förslag där säråtgärder enbart riktas mot ett litet antal transaktioner och där avdragsrätten, bortsett från vissa ädelmetaller, är generell.

RSV och några länsstyrelser har dock, som framgår av det följande, avstyrkt utredningens förslag och föreslagit inskränkningar i den generella avdragsrätten.

RSV menar att de erfarenheter som hittills vunnits gäller en tämligen kort tid och att det förefaller sannolikt att andra typer av transaktioner kan

uppdagas för vilka det inte heller är önskvärt med avdragsrätt för fiktiv skatt. RSV anser att avdrag inte heller skall medges för det av utredningen vid export särbehandlade varuområdet. Som skäl härför återoppar RSV också svårigheter att definiera samma varuområde. RSV uppger sig vara införstått med att handeln med dessa varor kommer att gå över från sedvanlig butikshandel till förmedlingsverksamhet. Detta förhållande anser sig RSV kunna acceptera.

Under hänvisning till kontroll- och tillämpningsproblem samt risker för missbruk förordar *länsstyrelserna i Stockholms, Kronobergs och Gävleborgs län* att avdragsrätt endast skall föreligga för ett fåtal varor. Länsstyrelsen i Stockholms län förordar att avdragsrätten begränsas till vissa varor som är av annan karaktär än investerings- och kapitalplaceringsobjekt. De varor som avses är hänförliga till punkt 1–6 i 2 § förordningen om handel med begagnade varor samt fordon, vissa fartyg, hushållskapitalvaror och vissa möbler. Enligt länsstyrelsen uppnås härigenom ett materiellt riktigt resultat för den allt övervägande handeln med begagnade varor av annat slag än av investerings- eller kapitalplaceringskaraktär. Länsstyrelsen i Kronobergs län förordar i syfte att undvika nya och omfattande tillämpningssvårigheter och för att inte binda stora kontrollresurser att avdragsrätten skall föreligga endast för varugrupper där inbyten är vanliga, såsom motorfordon, husvagnar, fritidsbåtar och musikinstrument och vissa inventarier. En avdragsrätt för motorfordon, husvagnar, båtar, båtmotorer, mopeder, snöscoters samt bär och svamp är enligt länsstyrelsen i Gävleborgs län helt tillräcklig. De nackdelar som en skärpt beskattning får, får vägas mot de olägenheter som gällande regler medför i form av oäkta prissättning, falska kvitton, manipulationer vid överföring av privat egendom till fåmansbolag m. m.

1.4 Detaljsynpunkter

Det av utredningen förordade gränsvärdet 175 % har ifrågasatts av *Sveriges mynhandlares förening*. Föreningen menar att gränsen i stället bör sättas vid 110 % för att skilja smältobjekten från samlarobjekten.

Kammarrätten i Göteborg föreslår att ML kompletteras med bestämmelser om hur metallvärdet skall beräknas. Eventuellt borde dagspriset på guld knytas till Guldcentralens priser vid försäljning till guldsmeder. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* har framhållit att anknytningen av avdragsrätten till 175 % av metallvärdet medför tolkningsproblem och svårigheter för de skattskyldiga att omedelbart avgöra om avdragsrätt föreligger eller ej. Detta gäller också vid inköp av blandat skrot eller t. ex. en myntsamling. Liknande synpunkter har anförts av RSV och *länsstyrelsen i Stockholms län*. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* har föreslagit att länsstyrelsen ges rätt att schablonmässigt eller efter skälig grund bestämma återföringens storlek. Även *Sveriges mynhandlares förening* pekar på svårigheterna vid blandade köp och förordar en schablon.

Generaltullstyrelsen liksom *RSV* har framhållit att vissa av de i förordningen om handeln med begagnade varor intagna varugrupperna behöver närmare preciseras då de användas i ML. Vidare bör enligt *RSV* även hårdmetaller ingå bland de icke avdragsberättigade varorna. *Sveriges industriförbund* har framhållit att uttrycket "helt eller till väsentlig del" är alltför oklart. Begränsningen i 18 § ML om gulds-krot m. m. som förvärfvas för utvinning av metallen är enligt *LRF* inte nödvändig och bör därför utgå.

Utredningens definition av begagnade varor har kritiserats. Några länsstyrelser liksom *RSV* och *Sveriges industriförbund* pekar på svårigheterna för de skattskyldiga att avgöra om varan kan antas ha innehafts av en inte skattskyldig. *Generaltullstyrelsen* och *Sveriges mynhandlares förening* pekar på att definitionen av begagnade varor leder till att verklig skatt som hänförs sig till införsel också i vissa situationer skall återföras vid återutförsel av varan.

För att minska risken för falsarier med skatten föreslår *länsstyrelserna i Kronobergs och Blekinge län* att avdrag för fiktiv skatt inte skall få göras förrän varan har betalats till säljaren, dvs. att kontantmetoden skall tillämpas.

Länsstyrelserna i Kronobergs, Blekinge, Gävleborgs och Norrbottens län betonar vikten av att uppgift om all fiktiv skatt anges på särskild rad i deklarationen. *RSV* förordar att uppgiften i stället lämnas på särskild blankett.

Anvisningarna till 16 § bör, enligt *länsstyrelserna i Kronobergs, Blekinge och Norrbottens län*, kompletteras så att skyldighet skall föreligga för köparen att ange säljarens personnummer på den handling som verifierar inköp av varor och som ger rätt till avdrag för fiktiv skatt.

2 Avyttring av skogsprodukter

Utredningens förslag om att avyttring av skogsprodukter i fall som avses i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen också skall behandlas som yrkesmässig omsättning har inte mött några invändningar.

