

Nr 163

Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt, m. m.; given den 12 oktober 1973.

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden, föreslå riksdagen att bifalla de förslag om vars avlåtande till riksdagen föredragande departementschefen hemställt.

## CARL GUSTAF

G. E. STRÅNG

### Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i mervärdeskatten på grundval i första hand av ett av mervärdeskattutredningen avlämnat delbetänkande beträffande de materiella reglerna för mervärdeskatten. Förslagen avser i huvudsak tekniska ändringar av bestämmelserna som gäller skattskyldighet, redovisningsskyldighet, skatteplikt och avdragsrätt. Bland förslagen ingår även vissa utvidgningar och inskränkningar i beskattningen. Utvidgningarna tar sikte på att undanröja kumulativa skatteeffekter och i detta syfte föreslås bl. a. att skatt skall utgå på jordbruksarrende, att skattskyldighet skall införas för handelsagenter och att skattebelastning för olika slag av samfälligheter skall kunna avlyftas för skattskyldiga medlemmar. Utvidgad skattefrihet föreslås bl. a. för konstverk och dentaltekniska produkter.

Vidare föreslås att ett s. k. ställföreträdaransvar för betalning av indirekt skatt skall införas i överensstämmelse med vad som redan gäller för betalning av källskattemedel.

Härjämte föreslås att förordningen (1971: 928) om tillfällig nedsättning av den allmänna energiskatten skall gälla även under år 1974. Dessutom föreslås en närmast formell ändring med avseende på den energiskattenämnd som är knuten till riksskatteverket med vissa uppgifter beträffande den allmänna energiskatten.

## 1 Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt

Härigenom förordnas i fråga om förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt<sup>1</sup>,

dels att 3, 6—8, 10, 11, 17, 18, 35, 36, 39 och 46 §§ samt anvisningarna till 2, 6—8, 10, 11, 17 och 19 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i förordningen skall införas en ny paragraf, 48 a §, av nedan angivna lydelse.

#### Nuvarande lydelse

#### Föreslagen lydelse

#### 3 §

Delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi är skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare kan länsstyrelsen besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare skall anses som skattskyldig för bolagets eller rederiets hela skattepliktiga verksamhet.

I fråga om kommanditbolag och annat handelsbolag är bolaget skattskyldigt. Har skattskyldig avlidit är dödsboet skattskyldigt. Har skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt.

*Den som övertager skattskyldigs verksamhet eller del av sådan verksamhet är skattskyldig för affärshändelser som inträffar efter övertagandet, i den mån skattskyldighet ej inträtt för den tidigare ägaren.*

#### 6 §<sup>2</sup>

Redovisningsskyldighet föreligger icke för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kronor eller, i fråga om kalenderår under vilket skattepliktig verksamhet påbörjats eller upphört, ett häremot svarande belopp för den tid verksamheten bedrivits. För verksamhet som upphört under samma kalenderår som den påbörjats eller nästföljande kalenderår föreligger icke redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kronor under den tid verksamheten bedrivits. *Redovisningsskyldighet föreligger dock alltid vid omsättning som avses i 2 §*

Redovisningsskyldighet föreligger icke för kalenderår under vilket den skattepliktiga omsättningen ej överstigit 10 000 kronor eller, i fråga om kalenderår under vilket skattepliktig verksamhet påbörjats eller upphört, ett häremot svarande belopp för den tid verksamheten bedrivits. För verksamhet som upphört under samma kalenderår som den påbörjats eller nästföljande kalenderår föreligger icke redovisningsskyldighet om den skattepliktiga omsättningen ej överstiger 10 000 kronor under den tid verksamheten bedrivits.

<sup>1</sup> Förordningen omtryckt 1969: 237.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1970: 183.

*Nuvarande lydelse*

*första stycket 2 eller andra stycket.*

När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen medge att skattskyldig tills vidare skall vara redovisningsskyldig, trots att hans verksamhet är av den mindre omfattning som sägs i första stycket.

(Se vidare anvisningarna.)

*Föreslagen lydelse*

När särskilda skäl föreligger kan länsstyrelsen medge att skattskyldig tills vidare skall vara redovisningsskyldig, trots att hans verksamhet är av den mindre omfattning som sägs i första stycket. *Sådan medgivande gäller tills vidare, dock minst till utgången av kalenderåret närmast efter det då redovisningsskyldighet inträtt.*

(Se vidare anvisningarna.)

## 7 §

Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.

Med vara förstås enligt denna förordning materiellt ting som icke utgör mark eller byggnad. Gas, värme och elektrisk kraft anses som vara.

Växande skog, odling och annan växtlighet anses som vara vid om sättning utan samband med avyttring av marken.

*Som vara anses vidare avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att taga jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete, rätt till fotografisk bild eller till sådan kinematografisk film som avser reklam, information eller undervisning.*

(Se vidare anvisningarna.)

*Med vara likställes vidare rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att taga jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete och reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk bild. Även visningsrätt eller annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information likställes med vara.*

(Se vidare anvisningarna.)

8 §<sup>a</sup>

Från skatteplikt undantages

1) fartyg för yrkesmässigt fiske, bogserbåt, livräddningskryssare, annat fartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran med netodräkighet av minst 20 register-ton, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljes till fartygets eller luftfartygets ägare eller införes till landet för dennes räkning,

Från skatteplikt undantages

1) fartyg för yrkesmässigt fiske, bogserbåt, livräddningskryssare, annat fartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran med netodräkighet av minst 20 register-ton, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljes eller uthyres till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införes till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning,

<sup>a</sup> Senaste lydelse 1971: 254.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

2) krigsmateriel som är underkastad utförseljförbud och del till sådan krigsmateriel, när varan säljes till staten för militärt bruk eller för detta ändamål införes till landet för statens räkning,

3) läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljes till sjukhus eller införes till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,

4) elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock icke ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotor,

5) allmän nyhetstidning,

6) medlemsblad, periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda vanföra eller arbetshindrade medlemmar samt utländsk periodisk publikation av annat slag, när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant.

6) *periodiskt medlemsblad eller periodisk personaltidning, när varan tillhandahålles utan vederlag eller till utgivaren, medlem eller anställd eller införes till landet under motsvarande förutsättningar, annan periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda vanföra eller arbetshindrade medlemmar samt utländsk periodisk publikation av annat slag, när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant,*

7) *personaltidning, program och katalog, när varan tillhandahålles utgivare som icke är skattskyldig och när varan säljes eller utlämnas av sådan utgivare eller införes till landet för sådan utgivares räkning,*

8) konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01—99.03, när konstverket säljes av upphovsmannen på annat sätt än butiksmäsigt eller i samband med utställning och när det uttages eller införes till landet av honom eller för hans räkning,

8) konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01—99.03 och som äges av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

9) vatten från vattenverk,

10) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande,

11) begagnad personbil och begagnad motorcykel, när sådant fordon omsättes inom landet,

*Nuvarande lydelse*

12) tullfri trycksak och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt rusdryck, tobaksvara, cigarettpapper och cigarett-hylsa vid införsel till landet i den ordning som avses i 12 § 4 mom. h) rusdrycksförsäljningsförordningen (1954: 521) eller 1 § andra stycket förordningen (1961: 394) om tobaksskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

*Föreslagen lydelse*

12) tullfri trycksak och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt rusdryck, tobaksvara, cigarettpapper och cigarett-hylsa vid införsel till landet i den ordning som avses i 12 § 4 mom. h) rusdrycksförsäljningsförordningen (1954: 521) eller 1 § andra stycket förordningen (1961: 394) om tobaksskatt,

13) *frimärke, dock icke vid omsättning eller införsel i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning,*

14) *dentalteknisk produkt, när den tillhandahålles tandläkare, dentaltekniker eller den för vilken produkten är avsedd.*

(Se vidare anvisningarna.)

10 §<sup>4</sup>

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

1) skattepliktig vara och innefattar tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring eller rengöring,

2) mark och innefattar undersökning, planering, jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borring, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,

3) växande skog, odling eller annan växtlighet och innefattar röjning, sådd, plantering, uppskattning, märkning, gödsling, beskärning, gallring, skörd, avverkning eller växtskydd,

4) byggnad, annan anläggning som utgör fastighet enligt denna förordning, stängsel eller dylikt och innefattar uppförande, anläggande, rivning, reparation, ändring eller underhåll,

5) projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna förordning,

6) transport av vara eller förmedling av sådan tjänst,

Tjänst är skattepliktig, om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser

1) skattepliktig vara och innefattar tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, förmedling, lagring, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring, rengöring eller omhändertagande och förstöring,

6) transport som ej utgör personbefordran eller förmedling av sådan transport,

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1972: 558.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

- |   |  |
|---|--|
| 7) rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, |  |
| 8) automatisk databehandling<br>eller skrivbyråverksamhet,  | 8) automatisk databehandling,                                      |
| 9) reklam eller annonsering.                                | 9) reklam eller annonsering,                                       |
|   | 10) <i>upplåtelse av rättighet som avses i 7 § fjärde stycket.</i> |

Skatteplikt föreligger också, i den mån Konungen förordnar därom, för tjänst som omfattas av förordnande enligt 2 § tredje stycket.

(Se vidare anvisningarna.)

(Se vidare anvisningarna.)

11 §<sup>5</sup>

## Från skatteplikt undantages

## Från skatteplikt undantages

- |  |  |
|--|--|
| 1) tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken införes till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen,  |  |
| 2) postbefordran av annat än postpaket och grupp korsband samt resgodsbefordran,   |  |
| 3) transport av vara till eller från utlandet, transport i samband med renhållning samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln, | 3) transport av vara till eller från utlandet, transport i samband med renhållning samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln; <i>omhändertagande och förstöring av vara; kontroll, analys eller lagring av vara för utländsk uppdragsgivares räkning.</i> |
| 4) bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och transport i anslutning till sådan bärgning,   |  |
| 5) införing av annons i tryckalster som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7 samt annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning med avseende på vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket,   | 5) införing eller <i>ackquisition</i> av annons i tryckalster som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 6 samt annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning med avseende på vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket,   |
| 6) visning av kinematografisk film,  |  |
| 7) obligatorisk kontrollbesiktning hos Aktiebolaget Svensk bilprovning,  | 7) obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerräknarparatur hos Aktiebolaget Svensk bilprovning,  |

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1970: 183.

*Nuvarande lydelse*

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär.

(Se anvisningarna.)

*Föreslagen lydelse*

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär,

9) kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård.

(Se vidare anvisningarna.)

## 17 §

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6 eller 7. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då betalning erlagts. Har medgivande enligt 4 § andra stycket lämnats föreligger avdragsrätt för period då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit.

*Bedriver skattskyldig verksamhet i fastighet, som han själv äger direkt eller genom ett helägt, enbart fastighetsförvaltande företag, får den skattskyldige avdraga ingående skatt som belöper på förvärv för fastigheten som han själv eller det fastighetsförvaltande företaget gör med så stor del av skatten som faller på fastighetens användning för den verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller om den verksamhet som medför skattskyldighet helt äges av annan än den skattskyldige och denne även är ensam ägare till den fastighet i vilken verksamheten bedrivs.*

Skattskyldig som bedriver handel med bilar eller motorcyklar får avdraga ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för ingående skatt på vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten.

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då betalning erlagts. Har medgivande enligt 4 § andra stycket lämnats föreligger avdragsrätt för period då betalning erlagts eller skuld dessförinnan uppkommit.

*Bedrives verksamhet, som medför skattskyldighet, i fastighet som helt eller delvis äges direkt av den skattskyldige eller av ett av honom helägt fastighetsförvaltande företag eller av den som direkt eller indirekt helt äger det företag som bedriver verksamheten, får den skattskyldige avdraga ingående skatt som belöper på förvärv för fastigheten som han själv eller det fastighetsförvaltande företaget gör med så stor del av skatten som faller på fastighetens användning för den verksamhet som medför skattskyldighet. Motsvarande gäller delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål.*

## Nuvarande lydelse

Överstiger den ingående skatten för viss redovisningsperiod den utgående skatten för samma period, får det överskjutande beloppet avdragas i redovisningen för närmast följande redovisningsperiod eller perioder. Redovisar skattskyldig olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som ej kunnat avdragas eller kvittas föreskrives i 49 §.

(Se vidare anvisningarna.)

## Föreslagen lydelse

(Se vidare anvisningarna.)

## 18 §

Skattskyldig som är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket har icke rätt att avdraga ingående skatt. *Upphovsman till konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01—99.03, har icke rätt att avdraga ingående skatt som belöper på den konstnärliga verksamheten.*

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

1) stadigvarande bostad för den skattskyldige eller för anställd,

2) byggnad som förvärfvas för annat ändamål än för stadigvarande bruk i skattepliktig verksamhet,

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

*Föreligger skattskyldighet för endast mindre del av verksamhet, har den skattskyldige rätt att avdraga endast sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet.*

Skattskyldig som är undantagen från redovisningsskyldighet enligt 6 § första stycket har icke rätt att avdraga ingående skatt.

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

1) stadigvarande bostad,

*Medför verksamhet skattskyldighet i endast ringa omfattning, har den skattskyldige rätt att avdraga dels ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet, dels skälig andel av ingående skatt som belöper på mera kostnadskrävande anskaffningar som huvudsakligen avser den verksamhet som medför skattskyldighet. I fråga om verksamhet som i endast ringa omfattning icke medför skattskyldighet får avdrag göras för ingående skatt utan uppdelning av denna efter skälig grund.*

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

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

## 35 §

Fråga om preliminärt beslut får icke väckas efter den 30 november *andra* året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Preliminärt beslut får icke meddelas senare än *två* år efter utgången av kalenderår som anges i första stycket.

Fråga om preliminärt beslut får icke väckas efter den 30 november *tredje* året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Preliminärt beslut får icke meddelas senare än *tre* år efter utgången av kalenderår som anges i första stycket.

36 §<sup>6</sup>

Slutligt beslut om fastställelse av skatt skall meddelas, om den skattskyldige begär sådant beslut inom en månad från den dag då han fått del av preliminärt beslut.

Slutligt beslut skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas, avräknas eller återbetalas.

Har slutligt beslut enligt första stycket icke meddelats och har *två* år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända, anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senaste meddelade preliminära beslut eller, om preliminärt beslut icke meddelats, i enlighet med deklARATION.

Har slutligt beslut enligt första stycket icke meddelats och har *tre* år förflutit efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända, anses skatten fastställd genom slutligt beslut i enlighet med senaste meddelade preliminära beslut eller, om preliminärt beslut icke meddelats, i enlighet med deklARATION. *Mot-svarande gäller när varken deklARATION lämnats eller preliminärt beslut meddelats, varvid skatten anses fastställd till noll kronor.*

39 §<sup>7</sup>

Beslut om efterbeskattning skall innehålla uppgift om den skatt som skall betalas.

*Utan hinder av bestämmelserna i 55—57 §§ äger länsstyrelsen från skatt som skall betalas enligt första stycket för viss redovisningsperiod avräkna skatt som den skattskyldige kan återfå för annan redovisningsperiod under samma kalenderår. Som förutsättning härför gäller att det belopp som den skattskyldige kan återfå understiger det belopp som han skall betala och att allmänna ombudet tillstyrkt att avräkning får ske.*

<sup>6</sup> Senaste lydelse 1971: 400.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 1971: 400.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

46 §<sup>8</sup>

Har besvär anförts över slutligt beslut om fastställelse av skatt eller beslut om efterbeskattning eller beslut av länskatterätt eller kammarrätt, kan den skattskyldige av länsstyrelsen få anstånd med betalning av skatt. Bestämmelserna i 49 § 1 mom. uppbördsförordningen (1953: 272) om anstånd vid besvär över beslut rörande taxering äger motsvarande tillämpning.

*Har avräkning enligt 39 § andra stycket icke skett enbart på den grunden att belopp som den skattskyldige kan återfå överstiger vad han har att betala, får länsstyrelsen, om besvär anförts enligt 55 §, medge anstånd med betalningen.*

## 48 a §

*Har den som företräder skattskyldig, som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala skatt i rätt tid och ordning, är han jämte den skattskyldige betalningsskyldig för skattebeloppet och restavgift enligt 47 §. Betalningsskyldigheten får jämkas eller eftergivnas när särskilda skäl föreligger.*

*Talan om åläggande av betalningsskyldighet föres vid allmän domstol. Talan får ej väckas och åtgärd för indrivning får ej vidtagas sedan den skattskyldiges ansvarighet för skattebeloppet bortfallit på grund av preskription. Utan hinder härav får dom, varigenom betalningsskyldighet ålagts, verkställas inom en tid av två år från utgången av det kalenderår, under vilket domen vunnit laga kraft. Hos den som blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt.*

*Den som erlagt skattebelopp eller restavgift på grund av betalningsskyldighet enligt första stycket äger söka beloppet åter av den skattskyldige.*

<sup>8</sup> Senaste lydelse 1971: 400.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

## Anvisningar

till 2 §<sup>9</sup>

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 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 vidare verksamhet som innefattar icke enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst, även om verksamheten icke medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen.

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 annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsättes under rörelseliknande former.

*Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som icke medför skattskyldighet anses som yrkesmässig endast om den sker under butiksmässiga former. Utan hinder härav anses alltid som yrkesmässig försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering, finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget samt omsättning av fartyg eller luftfartyg som utgör anläggningstillgång och varit undantaget från skatteplikt vid förvärvet eller införseln.*

*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*

• Senaste lydelse av punkterna 3 och 4 1970: 183.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst.*

*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 för och betalningen av skatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller skatt enligt denna förordning. Länsstyrelsen kan om särskilda skäl föreligger 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 grupporsband.

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 grupporsband. *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.*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

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

2. Med omsättning av vara, byggnad eller tjänst förstås enligt denna förordning att vara eller byggnad säljes och att tjänst utföres eller förmedlas (tillhandahålles) mot vederlag. Med försäljning likställes byte.

Med omsättning förstås vidare uttag av vara ur verksamhet för annat ändamål än för försäljning, när rätt till avdrag för ingående skatt föreligger enligt 17 §. Som omsättning anses i enlighet härmed uttag av vara för den skattskyldiges eller hans anställdas personliga bruk. Utför den som bedriver byggnadsrörelse reparations-, underhålls- eller förbättringsarbete på egen fastighet, som icke användes i rörelsen och ej heller utgör lagertillgång i denna, anses uttag av byggnadsmaterial och annat material för arbetet som omsättning. Omsättning föreligger även när den som bedriver handel med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar i förening med verkstadsrörelse uttager vara ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil eller bagagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i handeln med begagnade sådana fordon.

Uttag av byggnad anses som omsättning när uttaget sker ur byggnadsrörelse. Andra stycket äger därvid motsvarande tillämpning. Byggnad anses som uttagen även om den behålles av den som driver byggnadsrörelsen utan att användas för stadigvarande bruk i denna.

Som omsättning anses icke uttag av maskin eller annan skattepliktig vara med undantag av skattepliktig personbil eller motorcykel från lager av omsättningsvaror för användning som anläggningstillgång eller material i den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet.

*Som omsättning anses icke heller skadevållandes avhjälpande av skada. Ersättning som erhålles för annat omhändertagande än sådant som avses i 11 § 3 anses icke som omsättning för mottagaren.*

Med personbil förstås enligt denna förordning även med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram.

*Med motorcykel förstås icke moped.*

3. Den som i egenskap av ombud förmedlar vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket är skattskyldig om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommission.

3. Den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket är skattskyldig om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommission.

Vid försäljning på auktion av vara som utgör omsättningstillgång eller annan anläggningstillgång än byggnad i yrkesmässig verksamhet är den skattskyldig, för vars räkning försäljningen sker. Sker auktionsförsäljning

*Nuvarande lydelse*

av företag, som bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller som tillkommit för sådant syfte, är auktionsföretaget att anse som skattskyldig återförsäljare. Detta gäller exempelvis auktionsföretag, som förmedlar avsättning av grönsaker, blommor m. m. för odlares räkning och av fiskares fångst. I sådant fall föreligger skattskyldighet både för auktionsföretaget och för den, vars varor säljes på auktionen. I andra fall av försäljning på auktion för annans räkning föreligger icke skattskyldighet för auktionsförrättare.

*Föreslagna lydelse*

*Vid försäljning på exekutiv auktion föreligger icke skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen.*

4. Som export räknas bl. a. omsättning av vara eller tjänst på fartyg och luftfartyg i utrikestrafik samt omsättning som innebär försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst till eller för bruk på sådant fartyg eller luftfartyg. Som export räknas även varuförsäljning inom landet, när direkt utförsel av varan för köparens räkning skall ombesörjas av speditör eller fraktförare som anlitats av säljaren eller köparen. Motsvarande gäller i fråga om varuförsäljning inom landet till utländsk företagare som hämtar varan här i landet för direkt utförsel med eget transportmedel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Vidare räknas exempelvis arkitektarbete som avser anläggning utom landet till export.

4. Som export räknas bl. a. omsättning av vara eller tjänst på fartyg och luftfartyg i utrikestrafik samt omsättning som innebär försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst till eller för bruk på sådant fartyg eller luftfartyg. Som export räknas även varuförsäljning inom landet, när direkt utförsel av varan för köparens räkning skall ombesörjas av speditör eller fraktförare som anlitats av säljaren eller köparen. Motsvarande gäller i fråga om varuförsäljning inom landet till utländsk företagare som hämtar varan här i landet för direkt utförsel med eget transportmedel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Vidare räknas exempelvis arkitektarbete som avser anläggning utom landet till export. Även reparation och leverans av vara anses som export när tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som ej är skattskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne. Förmedling av vara anses som export när tjänsten tillhandahålles utländsk uppdragsgivare som ej är skattskyldig.

## till 6 §

Redovisningsskyldighet för delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi bestämmes av bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning.

Redovisningsskyldighet för delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi bestämmes av bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning. *Motsvarande gäller vid samäganderätt.*

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

*Avvecklas verksamhet, för vilken redovisningsskyldighet föreligger, skall redovisning av skatt fullgöras till och med den redovisningsperiod under vilken avvecklingen slutförts.*

## till 7 §

Fastighet enligt 4 § kommunalskattelagen utgör icke vara. Vara som inmonterats i fastighet räknas som tillbehör till fastigheten. Inmonteringen anses som arbetsprestation avseende fastighet. Detta gäller oavsett om arbetet utförs åt fastighetens ägare eller annan, exempelvis hyresgäst.

Fast maskin och annat inventarium som hör till byggnad och som enligt punkt 5 av anvisningarna till 10 § kommunalskattelagen åsättes särskilt maskinvärde (s. k. fast maskin) anses alltid som vara enligt denna förordning. Å andra sidan räknas alltid ledning för överföring av elektrisk kraft, värme, gas, vatten eller annan produkt, för teleförbindelse eller för jämförligt ändamål som fastighet när ledningen icke ingår i fast maskin, som är att anse som vara, eller i annat inventarium. Som fastighet anses även exempelvis linbana för person- eller godsbefordran.

Aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling anses som vara endast när handlingen omsättes eller införes som trycksak. *Frimärke, sedel* och mynt anses som vara när fråga uppenbarligen är om samlarobjekt.

Aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling anses som vara endast när handlingen omsättes eller införes som trycksak. *Sedel* och mynt anses som vara när fråga uppenbarligen är om samlarobjekt.

## till 8 §

Undantaget för fartyg gäller icke sådan farkost, för vilken förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Flodspruta, pontonkran, flytdocka och annan till tulltaxenummer 89.03 hänförlig farkost utgör skattepliktig vara.

Undantaget för fartyg för yrkesmässigt fiske gäller alla fartyg, som säljes eller införes för att användas vid sådant fiske, oavsett om fartyget är särskilt anordnat för detta ändamål.

Undantaget för livräddningskryssare gäller endast sådant fartyg, som ställes till förfogande för Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne.

Undantaget för livräddningskryssare gäller endast sådant fartyg, som ställes till förfogande för Svenska sällskapet för räddning av skeppsbrutne. *Som yrkesmässig godsbefordran anses även transport med fartyg av eget gods.*

Undantaget för gas och annat bränsle gäller icke vara, som med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksva.

Undantaget för allmän nyhetstidning gäller sådan publikation av dags-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

presskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § punkt 1 kungörelsen den 11 december 1953 (nr 737) angående frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

*Butiksmässig försäljning enligt 8 föreligger, när upphovsmannen säljer egna konstverk i lokal som stadigvarande användes för försäljning och som är skild från hans bostad eller ateljé. Försäljning i samband med utställning enligt 8 är icke skattepliktig, när upphovsmannen själv anordnar utställningen och själv uppbär betalningen av köpare.*

*Med personbil under 11 avses även med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustad lastbil med tjänstevikt ej över 1 800 kilogram. Med motorcykel avses icke moped. Fordonet anses som begagnat endast om det tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller införts till landet. Har ny personbil eller ny motorcykel anskaffats för yrkesmässig uthyrning anses fordonet icke som begagnat när det säljes eller uttages av uthyraren.*

*Fordon under 11 anses som begagnat endast om det tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller införts till landet. Har ny personbil eller ny motorcykel anskaffats för yrkesmässig uthyrning anses fordonet icke som begagnat när det säljes eller uttages av uthyraren.*

till 10 §<sup>10</sup>

Tjänst under 1 är icke skattepliktig om den avser annan sådan vara som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § än begagnad personbil eller begagnad motorcykel. Skatteplikt föreligger ej heller för tvätt av utrustning till icke skattepliktigt fartyg eller luftfartyg. Tjänst som avser sådan krigsma-

Tjänst under 1 är icke skattepliktig om den avser annan sådan vara som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § än begagnad personbil eller begagnad motorcykel. Skatteplikt föreligger ej heller för lagring av vara åt annan än skattskyldig eller för tvätt av utrustning till icke skattepliktigt fartyg eller

<sup>10</sup> Senaste lydelse 1970: 183.

*Nuvarande lydelse*

teriel, som anges i 8 § under 2 och som äges av staten, är skattefri.

*Föreslagen lydelse*

luftfartyg. Tjänst som avser sådan krigsmateriel, som anges i 8 § under 2 och som äges av staten, är skattefri.

Med tillverkning på beställning avses förfärdigande av vara av material som huvudsakligen tillhandahålles av beställaren.

Som skattepliktig uthyrning anses icke tillhandahållande av mätare, apparat eller dylikt vid abonnemang på gas, vatten, värme, elektrisk kraft, teletjänst eller liknande.

Med servering förstås tillhandahållandet av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.

*Förmedling under 1 är skattepliktig endast när den sker av den som är handelsagent enligt lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande.*

Som skattepliktig anses icke rengöring av möbler och annan lös egendom i samband med rengöring av bostäder och andra lokaler.

*Med omhändertagande och förstöring avses även omhändertagande av sopor och avfall.*

Till skattepliktig tjänst under 5 hänföres även tjänst som avser inredning av byggnad eller anläggning.

Tjänst som innebär bärgning räknas som transporttjänst.

Med annonsering avses ackquisition och utformning av annons samt införande av annons, dvs. upplåtelse av annonsutrymme i tidning eller annan publikation eller i s. k. Ijustidning.

till 11 §<sup>11</sup>

*Med resgodsbefordran avses även transport av personbil eller motorcykel med fartyg i inrikes trafik, när transporten utföres i samband med befordran av fordonsnets förare med samma transportmedel.*

Undantaget under 3 för transporter till eller från utlandet gäller direkta sådana transporter. Sker särskild transport av export- eller importgods helt inom landet, föreligger skattepliktig transporttjänst.

Med transport i samband med renhållning förstås även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som icke endast gäller tillfälligt transportuppdrag.

Undantaget under 3 för tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning gäller endast när tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdesskatt, om den bedrivits här i landet.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 1970: 183.

## Nuvarande lydelse

## Föreslagen lydelse

## till 17 §

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling om icke säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från skyldighet att på sådan handling anges skattens belopp.

*Bestämmelserna i 17 § andra stycket gäller oberoende av till vilken förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928: 370) den fastighetsförvaltande verksamheten är att hänföra.*

Avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet omfattar alla sådana kostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis användes i verksamheten. Avser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som omfattas av skyldighet att erlägga mervärdeskatt, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälighets 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 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.

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.*

## till 19 §

Skattskyldig anses driva verksamhet i det län, där verksamhetens styrelse har sitt säte eller, om säte för verksamheten ej bestämts eller styrelse ej finnes, där verksamheten drivas från fast driftställe eller, om sådant driftställe ej finnes, där den skattskyldige är bosatt.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*Utländsk företagare, som enligt punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 2 § skall företrädas av representant, anses driva verksamhet i det län, där representantens verksamhet anses bedriven enligt första stycket.*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1974.

I samband med ikraftträdandet iakttages följande.

1. Aldre bestämmelser gäller fortfarande, om annat ej följer av 2, i fråga om tillhandahållande som skett före ikraftträdandet.

2. I fråga om upplåtelse av jordbruksarrende och tillhandahållande av tjänst med utsträckning i tiden gäller de nya bestämmelserna för likvider som tages emot efter ikraftträdandet.

3. Den som enligt de nya bestämmelserna är redovisningsskyldig för upplåtelse av jordbruksarrende äger rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt från förordningens ikraftträdande.

4. Den som är redovisningsskyldig enligt äldre bestämmelser för omsättning som avses i 2 § första stycket 2 eller andra stycket anses som redovisningsskyldig även enligt nya bestämmelser. Efter anmälan av den redovisningsskyldige till länsstyrelsen skall i stället nya bestämmelser tillämpas för honom.

5. 48 a § gäller icke i fråga om skatt som avser tid före den 1 januari 1974.

## 2 Förslag till

### Förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt

Härigenom förordnas, att 19 § förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*19 §<sup>2</sup>

Vid riksskatteverkets sida skall finnas en särskild rådgivande nämnd (*energiskattenämnden*) med uppgift att till verket avgiva yttrande och förslag i ärenden rörande energiskatt. Innan riksskatteverket fattar beslut i dylika ärenden av principiell betydelse eller eljest av större vikt, skall verket höra energiskattenämnden.

*Energiskattenämnden skall utgöras av ordförande och fyra ledamöter. Ordföranden skall vara el-*

*Om sammansättningen av energiskattenämnden förordnar Konungen.*

<sup>1</sup> Förordningen omtryckt 1964: 350.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1971: 251.

*Nuvarande lydelse*

ler hava varit domare. Av ledamöterna skall en vara företrädare för riksskatteverket och en för kommerskollegium. Av de båda övriga ledamöterna skall den ene, beroende på om fråga är om beskattning av fasta bränslen, flytande bränslen eller elektrisk kraft, företräda handeln med fasta bränslen, handeln med flytande bränslen eller distributörer av elektrisk kraft och den andre företräda allmänna konsumentintressen. Vid behandling av ärende, som huvudsakligen berör antingen jordbruksnäringen eller industrien eller ock handeln och hantverket, skall sistnämnda ledamot ersättas av ledamot, som representerar vederbörande näringsgren.

För ordförande och envar ledamot skall utses en suppleant. I fråga om suppleant skall gälla vad nyss sagts om ordförande eller ledamot, som suppleanten skall ersätta.

Ordförande, ledamöter och suppleanter utses av Kungl. Maj:t för viss tid, dock högst fyra år.

*Föreslagen lydelse*

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1974.

**3 Förslag till****Lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning**

Härigenom förordnas, att i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning skall införas en ny paragraf, 27 a §, av nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**27 a §*

*Har den som företräder skattskyldig, som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala skatt i rätt tid och ordning, är han jämte*

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

*den skattskyldige betalningsskyldig för skattebeloppet och ränta därå enligt 27 §. Betalningsskyldigheten får jämkas eller eftergivnas när särskilda skäl föreligga.*

*Talan om åläggande av betalningsskyldighet enligt första stycket föres vid allmän domstol. Talan får ej väckas och åtgärder för indrivning får ej vidtagas sedan den skattskyldiges ansvarighet för skattebeloppet bortfallit på grund av preskription. Hos den som blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske i samma ordning som gäller för skatt.*

*Den som erlagt skattebelopp eller ränta på grund av betalningsskyldighet enligt första stycket äger söka beloppet åter av den skattskyldige.*

---

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 1974. De nya bestämmelserna gäller icke ifråga om skatt som avser tid före den 1 januari 1974.

**4 Förslag till****Förordning om ändring i förordningen (1971: 928) om tillfällig nedsättning av den allmänna energiskatten**

Härigenom förordnas, att förordningen (1971: 928) om tillfällig nedsättning av den allmänna energiskatten<sup>1</sup> skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Utan hinder av bestämmelserna i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt kan Konungen i *konjunkturstimulerande syfte* förordna om nedsättning av eller befrielse från allmän energiskatt, som skall utgå under tiden den 1 december 1971—den 31 december 1973.

Utan hinder av bestämmelserna i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt kan Konungen förordna om nedsättning av eller befrielse från allmän energiskatt, som skall utgå under tiden den 1 december 1971—den 31 december 1974.

---

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1972: 716.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet på Stockholms slott den 12 oktober 1973.

*Närvarande:* Statsministern PALME, statsråden STRÄNG, ANDERSSON, HOLMQVIST, ASPLING, LUNDKVIST, GEIJER, ODHNOFF, MOBERG, BENGTTSSON, NORLING, LÖFBERG, LIDBOM, CARLSSON.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Sträng, anmäler efter gemensam beredning med statsrådets övriga ledamöter *fråga om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt m. m.* och anför.

### Inledning

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 15 oktober 1971 uppdrog jag åt departementsrådet H. Fridolin att med biträde av vissa experter verkställa en teknisk översyn av mervärdeskatten.<sup>1</sup> För utredningen antogs benämningen mervärdeskatteutredningen (Fi 1971: 05). Särskilda direktiv meddelades inte för utredningen.

I februari 1973 avlämnade mervärdeskatteutredningen ett delbetänkande (Ds Fi 1973: 3) Översyn av mervärdeskatten Del I Materiella regler. Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarrätten i Göteborg, försvarets materielverk, generaltullstyrelsen, riksskatteverket (RSV), kommerskollegium, samtliga länsstyrelser, Folksam Ömsesidig Sakförsäkring (Folksam), Konstnärernas riksorganisation, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Motorbranschens Riksförbund, Svensk Industriförening, Svenska Byggnadsentreprenörföreningen, Svenska Elverksföreningen, Svenska Företagares riksförbund, Svenska Försäkringsbolags riksförbund, Svenska kommunförbundet, Svenska Kraftverksföreningen, Svenska Landstingsförbundet, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Frimärkshandlarförbund, Sveriges Grossistförbund, Sveriges Handelsagenters förbund, Sveriges Hantverks- och Industriorganisation (SHIO), Sveriges Hotell och Restaurangförbund, Sveriges Konst- och antikhandlareförening, Sveri-

<sup>1</sup> Som experter i utredningen har deltagit bitr. skattedirektören G. Allström, direktören S. Crabo, docenten D. Helmers, byråchefen L. Mellbin och, tillika sekreterare, kammarrättsfiskalen L. Lindstam.

ges Köpmannaförbund, Sveriges Tandteknikers riksförbund, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Göteborgs kommun och Stockholms kommun. Gemensamt remissyttrande har avgetts dels av Svenska Arbetsgivareföreningen (SAF) och Sveriges Industriförbund, dels av Sveriges Akademikers centralorganisation (SACO) och Statstjänstemännens riksförbund. Lantbrukarnas Riksförbund och Sveriges Skogsägareföreningars Riksförbund har som eget remissyttrande åberopat ett utlåtande av lantbrukets skattedelegation. Kommerskollegium har berett handelskamrarna tillfälle att avge yttrande över betänkandet. Yttranden har avgetts av handelskamrarna i Göteborg och Karlstad (gemensamt) och av Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare. Vidare har Skånes handelskammare som eget yttrande åberopat det yttrande som avgetts av SAF och Sveriges Industriförbund. Därutöver har yttranden i anledning av betänkandet inkommit från Förenade fabriksverken, HSB:s Riksförbund och Svenska Riksbyggen (gemensamt), Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Svenska Travsportens centralförbund och Nyköpings Bokförings- och Revisionsbyrå AB.

I det avgivna delbetänkandet konstaterar utredningen inledningsvis att det i begreppet teknisk översyn ligger en klar avgränsning av uppdragets omfattning i vissa väsentliga hänseenden. Utanför uppdraget har sålunda ansetts falla frågor som har avseende på mervärdesskattens avvägning såväl allmänt sett som beträffande olika delar av beskattningsområdet. Utredningen har heller inte ansett det ligga i uppdraget att överväga eller föreslå några mera genomgripande ändringar i mervärdesskattens omfattning, t. ex. med avseende på skattskyldighet och skatteplikt. Utredningen betonar att mervärdesskatten som beskattningsform bygger på principen om en konsumtions- och konkurrensneutral indirekt beskattning utan påtagliga kumulativa skatteeffekter. Utredningen har därför särskilt granskat i vad mån skatten i sin nuvarande utformning brister i neutralitet och om ändringar på denna grund är påkallade. Samtidigt har utredningen tagit hänsyn till att fördelar som kan uppnås i bl. a. neutralitetshänseende kan motvägas av det ökade bestyret med skatten som förändringarna kan medföra.

Från nu angivna utgångspunkter redovisar utredningen i det avgivna betänkandet resultatet av en översyn av de materiella reglerna för mervärdesskatten. Utredningen framhåller, att översynen i dessa delar är i princip avslutad i vad avser reglerna om skattskyldighet, redovisningsskyldighet samt skatteplikt för varor och tjänster. Vissa frågor som rör skattskyldighetens inträde, beskattningsvärdets bestämmande, begreppet export i mervärdesskatteavseende och den för mervärdesskatten speciella avdragsrätten för s. k. ingående skatt behandlas också, men utredningen framhåller att ytterligare frågor på dessa områden kommer att tas upp i ett slutbetänkande. I detta kommer dessutom att behandlas frågor som

rör fastighetsområdet, de processuella bestämmelserna samt administrationen och kontrollen av mervärdeskatten.

Innan jag går in på de av utredningen framlagda förslagen i delbetänkandet vill jag ta upp några konkreta skattefrågor som utredningen berört utan något eget ställningstagande. Frågorna gäller den allmänna energiskatten och beskattningen av nöjesområdet.

Allmän energiskatt utgår på bensen, brännolja, kol- och koksbränslen samt elkraft. Det energiskattebelagda området omfattas ej av mervärdeskatten och därmed kan, konstaterar utredningen, energiskatten betraktas som ett komplement till mervärdeskatten. Den skiljer sig dock från mervärdeskatten därigenom att den belastar inte endast den privata konsumtionen utan även näringslivets förbrukning. Energiskatten utgår för elkraft med tio procent av kraftpriset, medan den i fråga om bränslen utgår enligt specifika skattesatser som inte påverkas av prisskillnader för en och samma vara. Utredningen pekar på att energiskatten skulle kunna inordnas i mervärdeskattesystemet utan någon ökning av antalet skattskyldiga till mervärdeskatt. En sådan åtgärd skulle emellertid innebära dels ett inkomstbortfall för staten genom att energiskatten på näringslivets bränsle- och energiförbrukning skulle bortfalla, dels en skärpt beskattning av den privata förbrukningen av såväl bränslen som elkraft. Utredningen har därför inte ansett det ligga inom ramen för sitt uppdrag att föreslå en skatteomläggning med följdverkningar av antytt slag. Utredningen tillägger, att den kumulativa effekt som energiskatten för näringslivet medför kan elimineras genom att avdragsrätten i mervärdeskattesystemet utvidgas till att omfatta även energiskatt.

Frågan om förhållandet mellan energiskatten och mervärdeskatten har tagits upp av några instanser vid remissbehandlingen. *Sveriges Industrieförbund* erinrar om att förbundet tidigare hemställt att mervärdeskatteutredningen skulle erhålla direktiv att även ta upp frågan om avdragsrätt för energiskatt i mervärdeskattesystemet. Den kumulativa beskattning som energibeskattningen medför belastar den svenska exporten och utsätter även inhemska företag som avsätter sina produkter på hemmamarknaden för en diskriminering. Den hör därför enligt förbundet inte hemma i det svenska skattesystemet och bör undanröjas. *SHIO* anser att energiområdet i första hand bör inordnas i mervärdeskattesystemet. I andra hand kan organisationen tänka sig ett system med avdragsrätt för ingående energiskatt vid mervärdeskatteredovisningen. *Handelskamrarna i Göteborg* och *Karlstad* framhåller att energiskattens kostnadsfördyrande effekt för näringslivet bör elimineras utan att beskattningen av den privata bränsle- och kraftförbrukningen skärps.

Utredningen har vidare berört beskattningen av nöjesområdet. Detta område ligger f. n. utanför mervärdeskatten i den mening att endast s. k. ingående skatt belastar detta område. Utredningen erinrar om att

beskattningen av nöjesområdet tidigare behandlats såväl i förarbetena till mervärdeskatten som i riksdagen. Vad som därvid främst tilldragit sig intresse har varit den klart kommersiella nöjessektorn. En till denna sektor begränsad beskattning har dock avvisats av såväl tekniska som konkurrensmässiga skäl. De tekniska skäl som tidigare anförts mot en beskattning i mervärdeskattens form av hela nöjesområdet är enligt utredningens mening alltjämt bärande. Vad som framstår som möjligt, menar utredningen, är att under beskattningen inrymma viss, klart kommersiellt betonad nöjesverksamhet. Mot bakgrund av att filmutredningen (U 1969: 52), som har i uppdrag att utreda frågan om filmbranschens ekonomiska struktur och villkor m. m., vid tiden för delbetänkandets avlämnande inte presenterat sina ställningstaganden i skattefrågan har utredningen avstått från att behandla en av tekniska skäl motiverad utvidgad mervärdebeskattning inom nöjesområdet.

Av remissinstanserna har *länsstyrelsen i Värmlands län, handelskamrarna i Göteborg och Karlstad* samt *TCO* tagit upp frågan om att inrymma nöjesområdet under mervärdeskatten. Länsstyrelsen erinrar om, att man i annat sammanhang framhållit att anledning saknas att undanta sådana nöjen som biograf-, varieté- och cirkusföreställningar, marknads- och tivolinöjen samt danstillställningar från mervärdeskatteområdet. Länsstyrelsen anser att det fortfarande finns starka skäl att inrymma nöjesområdet inom mervärdeskattens ram. Handelskamrarna framhåller att frågan om nöjesbranschens beskattning snarast möjligt bör tas upp till praktisk bedömning. TCO anför att organisationen länge hävdat principen om en generell mervärdebeskattning, varvid undantagen från skatteplikt i allmänhet enbart kan motiveras av rent tekniska skäl. Samhällets ekonomiska stöd till olika verksamheter bör utgå i form av direkta bidrag istället för skattefrihet. TCO anser i enlighet härmed, att nöjen bör omfattas av mervärdeskatten och att utredningen därför i slutbetänkandet bör utveckla tekniken för en beskattning.

Energiskatten är som utredningen påpekat att betrakta som ett komplement till mervärdeskatten. Både tidigare och i det nu aktuella sammanhanget har framhållits att energiskatten medför en kostnadsbelastning som påverkar konkurrensmöjligheterna för det svenska näringslivet både nationellt och internationellt. Krav har därför rests på åtgärder för att undanröja denna verkan av energiskatten. Utredningen har klart visat vad följderna skulle bli om detta skulle åstadkommas genom att ersätta energiskatten med mervärdeskatt. Resultatet skulle bl. a. bli en väsentligt skärpt beskattning av den privata bränsle- och kraftförbrukningen vilket ytterligare skulle accentueras vid den nu stigande prisutvecklingen på bränsleområdet. För att undvika sådana följdverkningar skulle mervärdeskatten få differentieras med ett flertal skattesatser. En sådan lösning är orealistisk och jag avvisar därför tanken på att ersätta energiskatten med mervärdeskatt.

Utredningen har emellertid även framhållit möjligheten att undanröja energiskattens kostnadsfördyrande verkningar för näringslivet genom en rätt för företagen att i sina mervärdeskattedeclarationer göra avdrag för erlagd energiskatt på samma sätt som avdrag får göras för ingående mervärdeskatt på inköp för verksamheten. Denna lösning har visserligen den fördelen att beskattningen av den privata bränsle- och kraftförbrukningen inte påverkas, men den skulle leda till ett inkomstbortfall för staten av en storlek som det saknas statsfinansiellt utrymme för. Någon ändring av energibeskattningen i enlighet med den av utredningen antydda lösningen kan jag därför inte förorda.

Jag vill i detta sammanhang ta upp ytterligare några frågor som gäller energiskatten. Enligt förordningen (1971: 928, ändrad 1972: 716) om tillfällig nedsättning av den allmänna energiskatten har Konungen bemyndigats att i konjunkturstimulerande syfte medge nedsättning av eller befrielse från allmän energiskatt, som skall utgå under tiden den 1 november 1971—den 31 december 1973. Med stöd av bemyndigandet har Kungl. Maj:t meddelat föreskrifter om nedsättning i sådan omfattning att skattebelastningen begränsas för industriföretag till 0,2 % av saluvärdet av fabrik. Handelsträdgårdsmästarna erhåller nedsättning med 85 % av skatten på bränsle som används för drivhusuppvärmning. Prisutvecklingen på oljemarknaden motiverar enligt min mening att nedsättning i samma omfattning kan medges även under år 1974. Jag förordar därför, att bemyndigandet enligt förordningen förlängs till utgången av år 1974. Med hänsyn till skälen för fortsatt nedsättning bör orden "i konjunkturstimulerande syfte" utgå ur författningen.

Genom beslut av statsmakterna våren 1973 (prop. 1973: 41, NU 1973: 54, rskr 1973: 225) inrättades den 1 juli 1973 en ny myndighet, statens industriverk, som övertagit bl. a. de arbetsuppgifter som elbyrån inom kommerskollegium svarat för.

I 19 § förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt finns bestämmelser om en energiskattenämnd, som lämnar yttranden och förslag till RSV i ärenden som gäller energiskatt. Enligt 19 § andra stycket skall en av ledamöterna vara företrädare för kommerskollegium. Vidare lämnas detaljerade bestämmelser bl. a. om nämndens sammansättning.

Enligt min mening bör bestämmelser om energiskattenämndens sammansättning m. m. inte tas in i energiskatteförordningen. I likhet med vad som gäller t. ex. i fråga om reklamskattenämnden bör Kungl. Maj:t anförtros uppgiften att förordna om nämndens sammansättning. Därvid kommer jag att förorda att en ledamot skall företräda statens industriverk. Förslag till ändring av energiskatteförordningen i enlighet härmed har utarbetats inom finansdepartementet.

Som nämnts har utredningen även berört frågan om mervärdeskatt på nöjen. Jag har tidigare uttalat min anslutning till uppfattningen att en

generell indirekt konsumtionsbeskattning borde omfatta även nöjesområdet. En beskattning härav är emellertid, som utredningen konfirmerar, förenad med besvärliga tekniska problem, även om beskattningen begränsas till den klart kommersiella sektorn. Jag är därför inte beredd att nu ta ställning till frågan om en vidgad beskattning av nöjesområdet.

### Beskattningsformen mervärdeskatt

Mervärdeskatten är en form av omsättningsskatt som är avsedd att vara neutral från såväl konkurrens- som konsumtionssynpunkt. Redan här ligger att mervärdeskatten utgör en form för indirekt beskattning av generell räckvidd. Som omsättningsskatt betraktad skiljer sig mervärdeskatten i princip inte från andra konsumtionsskatter. Den utgår vid yrkesmässig omsättning av skattepliktiga objekt och prestationer och erläggs till staten av den som yrkesmässigt säljer eller tillhandahåller, dvs. omsätter, sådana objekt och tjänster. Vad som skiljer mervärdeskatten från andra omsättningsskatter av traditionell typ är att den för att få avsedd neutral verkan upp bärs i flera på varandra följande beskattningsled. Om fullständig neutralitet skall uppnås, krävs att mervärdeskatten omspänner samtliga led i produktions- och distributionskedjan och därtill också utgår vid import av skattepliktiga objekt.

Mervärdeskattens grundtanke är att skatt skall utgå på den värdetillväxt eller det mervärde, som ett skattepliktigt objekt tillförts genom bearbetning, hantering eller annan åtgärd i de olika leden inom produktions- och distributionskedjan. Denna skatteeffekt uppnås genom ett i mervärdeskattesystemet inbyggt och för detta system karakteristiskt avdragsförfarande. Detta är knutet till den redovisning av skatt till staten som de skattskyldiga har att göra löpande för bestämda redovisningsperioder på grundval av särskilda deklARATIONER. I denna skatteredovisning har den skattskyldige rätt att från skatten på egen omsättning (utgående mervärdeskatt) dra av den skatt som utgått på anskaffningar och omkostnader för den verksamhet som omfattas av skattskyldigheten till mervärdeskatt (ingående mervärdeskatt). Skillnaden mellan utgående och ingående mervärdeskatt utgör det belopp som skall inbetalas till staten och det är detta belopp som kan sägas representera det mervärde som den skattskyldige presterat. Om den ingående mervärdeskatten är större än den utgående återbetalas det överskjutande beloppet.

För att eliminera dubbelbeskattningseffekter och därmed uppnå en neutral verkan av beskattningen krävs inte endast att mervärdeskatten har en generell räckvidd utan även att avdragsrätten för ingående skatt omfattar i princip alla anskaffningar och kostnader som direkt eller indirekt påverkar priserna. Med avdragsrätt för såväl byggnads- och maskininvesteringar som anskaffningar av omsättningsvaror, material och tillbehör samt tjänster uppnås, att produktions- och distributionsappara-

ten i praktiken inte belastas med någon skatt. Varje skattskyldig kan därför, oavsett inom vilket beskattningsled han befinner sig, kalkylera sina priser före skatt utan någon mervärdeskattebelastning. Den utgående skatten kommer därigenom att beräknas på priser som inte är belastade med någon ingående skatt. Den samlade skattebelastningen blir i princip densamma som om hela skatten uttagits vid den sista omsättningen till den slutlige förbrukaren. Härigenom får mervärdeskatten, trots det upprepade skatteuttaget vid omsättning i flera på varandra följande led, karaktär av en renodlad konsumtionsbeskattning, som därtill är likvärdig för all konsumtion om annat inte åsyftas t. ex. genom en differentiering av skattesatsen.

Den neutralitet som mervärdeskatten tar sikte på förutsätter bl. a., att export kan ske till priser som inte påverkas av sådan skatt. Detta åstadkoms genom att exporten ej beläggs med skatt och att avdragsrätt för ingående skatt också tillkommer exportörer. Lika angeläget är att importen blir föremål för en beskattning som är likvärdig den som träffar inhemska varor. Detta uppnås genom beskattning av importen i samband med införseln till landet. Sådan vid import uttagen skatt omfattas av avdragsrätten, om införselvaran omsätts yrkesmässigt eller används för skattepliktig verksamhet inom landet.

Den svenska mervärdeskatten är utformad enligt nu angivna allmänna principer. Den träffar omsättning inom landet av varor, tjänster och vissa byggnader. Beskattningsområdet har generell räckvidd. Skattskyldigheten omfattar samtliga led i produktions- och distributionskedjan samt företagare som tillhandahåller skattepliktiga tjänster. Skatten utgår på omsättningsvärdet enligt gällande procentuell skattesats, som är densamma vid omsättning inom landet och vid import. Skatten redovisas av de skattskyldiga enligt ett deklarationsförfarande för bestämda perioder och inbetalas samtidigt med deklarationens avgivande. Beskattningsmyndighet är i fråga om omsättning inom landet länsstyrelserna och i fråga om importen generaltullstyrelsen. Riksskatteverket är central myndighet för mervärdeskatten med uppgift bl. a. att åstadkomma en enhetlig och likformig tillämpning av skatten.

Mervärdeskatten infördes den 1 januari 1969 med skattesatsen 10 %. Den 1 januari 1971 höjdes skatten till 15 %. Beskattningsvärdet utgöres av det faktiska eller avtalade priset inkl. skatt. Skattesatsen 15 % svarar mot ett pålägg på priset före skatt om 17,65 %. För vissa varor och tjänster utgår skatt på reducerade beskattningsvärden. Reglerna härom innebär en reduktion av skatten till 60 % eller 20 % av full skatt, vilket svarar mot pålägg på priset före skatt om 9,89 % resp. 3,04 %.

## Skattskyldighet

**Gällande bestämmelser i huvuddrag.** Skattskyldigheten till mervärdeskatt regleras i första hand i 2 och 3 §§ MF med tillhörande anvisningar. Innebörden av däri meddelade bestämmelser är i korthet följande.

Som grundförutsättning gäller att endast yrkesmässigt bedriven verksamhet medför skattskyldighet. För att skattskyldighet skall föreligga krävs dessutom, att varor, byggnader eller tjänster som omfattas av MF omsätts i verksamheten. Det normala är därvid att omsättningen avser skattepliktiga varor, byggnader eller tjänster. Skattskyldighet som därvid uppkommer medför i princip skyldighet för den som bedriver verksamheten att redovisa och betala mervärdeskatt till staten (faktisk skattskyldighet).

Yrkesmässig omsättning av vissa varor eller tjänster som undantagits från skatteplikt enligt särskilt stadgande i MF, de s. k. kvalificerade undantagen, föranleder också skattskyldighet. Denna innebär dock endast att den skattskyldige i skatteredovisningen till staten äger rätt att göra avdrag för ingående mervärdeskatt i verksamheten. Utgående skatt på den egna omsättningen skall ej redovisas. Genom avdragsrätten uppnås fullständig skattefrihet för de kvalificerat skattefria varorna eller tjänsterna. Denna skattskyldighet kallas i det följande teknisk skattskyldighet. I vissa utländska mervärdeskattesystem uppnås motsvarande effekt genom att varorna eller tjänsterna i fråga är skattepliktiga med skattesatsen fastställd till 0 % ("zero-rate").

Som ett tredje slag av skattskyldighet kan betraktas den som föreligger vid omsättning genom export av skattepliktiga eller kvalificerat skattefria varor eller tjänster. Även denna skattskyldighet är av teknisk natur på så sätt att den skapar förutsättning för export utan någon belastning av mervärdeskatt.

Härutöver gäller att Kungl. Maj:t kan, i syfte att undanröja kumulativa skatteeffekter, förordna om skattskyldighet för omsättning av annan tjänst än sådan som uttryckligen anges i MF.

Vad nu anförts gäller skattskyldighet vid omsättning i verksamhet här i landet. Härjämte föreligger skattskyldighet vid införsel till landet av skattepliktig vara. Härvidlag åvilar skattskyldigheten den som i tullhänseende är varuhavare och det saknar betydelse om denne bedriver yrkesmässig verksamhet eller ej i Sverige. Skattskyldighet åvilar således även privatperson som importerar skattepliktig vara.

Med bortseende från vad som gäller vid import utgör en förutsättning för att skattskyldighet skall föreligga, att verksamheten är att betrakta som yrkesmässig. Så är alltid fallet när inkomsten av verksamheten utgör skattepliktig intäkt av rörelse eller jordbruksfastighet enligt kommunalskattelagen (1928: 370), KL. Även annan verksamhet är yrkesmässig,

när den omfattar ej enbart enstaka omsättning av vara eller tjänst, även om verksamheten inte medför skattskyldighet enligt KL. Härav följer bl. a. att skattskyldighet kan föreligga för staten och för kommuner. Skattskyldighet i fråga om statlig och kommunal verksamhet behandlas närmare i det följande.

Skattskyldighet förutsätter vidare att skatteobjekt omsätts i verksamheten. Med omsättning förstås därvid försäljning eller byte av vara eller byggnad samt tillhandahållande av tjänst. Som omsättning betraktas även uttag av vara ur verksamhet, t. ex. för privat konsumtion. Uttag av tjänst anses däremot ej som omsättning.

Skattskyldigheten åvilar alltså den som yrkesmässigt omsätter vissa varor, byggnader eller tjänster. Dessutom föreligger skattskyldighet för den som i egenskap av ombud yrkesmässigt förmedlar varor eller tjänster och uppbär betalningen härför. Auktionsförrättare anses i allmänhet ej som skattskyldigt ombud.

I fråga om enkelt bolag, s. k. gruvbolag och partrederi åvilar skattskyldigheten de enskilda delägarna. På ansökan av samtliga delägare kan länsstyrelsen besluta att en av dem skall anses som skattskyldig för hela företaget. Till skillnad häremot är handelsbolag, dödsbo och konkursbo skattskyldigt.

### Verksamhet av ringa omfattning

**Gällande bestämmelser.** Verksamhet är yrkesmässig enligt MF när inkomsten därav är att anse som skattepliktig intäkt av rörelse eller jordbruksfastighet enligt KL. Frågan om verksamhetens art och omfattning är därför att bedöma i första hand enligt KL:s regler. Om inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet ej föreligger kan verksamheten ändå anses yrkesmässig, nämligen om den innefattar "icke enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst".

**Utredningen.** För gränsdragning mellan yrkesmässig och ej yrkesmässig verksamhet fyller, menar utredningen, anknytningen till KL:s bestämmelser om vad som är inkomst av rörelse eller jordbruksfastighet funktionen av en huvudregel. Anledning saknas enligt utredningen att ändra på denna principiella anknytning.

I fråga om verksamhet, som inte anses yrkesmässig enligt huvudregeln, får bedömningen ske med utgångspunkt i uttrycket "icke enbart enstaka" tillhandahållande. Även om uttrycket inte behöver tolkas och inte heller har tolkats så att redan två eller tre transaktioner medför skattskyldighet, är det enligt utredningen i viss utsträckning missvisande. Avsikten med bestämmelsen torde ha varit att verksamhet, vari med viss regelbundenhet förekommer skattepliktiga transaktioner, skulle kunna anses som yrkesmässig. Denna enligt utredningen riktiga tanke bör dock

komma till tydligare uttryck i MF. Utredningen föreslår att bestämmelsen utformas så att verksamhet anses som yrkesmässig om den drivs i butiksmässiga eller eljest rörelseliknande former, även om den inte är att anse som yrkesmässig enligt huvudregeln.

Den förordade bestämmelsen bör äga tillämpning på all verksamhet, om inte särskilda bestämmelser meddelats av annat innehåll. Således bör den gälla verksamhet som bedrivs inte endast av privatpersoner utan också av staten, kommun, ideella organisationer och utländska företagare. Vidare bör den avse t. ex. försäljning av produkter från annan fastighet än jordbruksfastighet.

Avgörande för frågan om viss verksamhet medför skattskyldighet bör enligt utredningen vara om den vid en samlad bedömning av dess omfattning, karaktär och kontinuitet samt antalet omsättningar m. m., framstår som yrkesmässigt bedriven. Drivs verksamheten i konkurrens med annan verksamhet som är yrkesmässig bör även detta beaktas. I tveksamma fall bör det vara berättigat att fästa avseende vid t. ex. den s. k. 10 000-kronorsgränsen, som gäller för redovisningsskyldighet. Samtidigt är det, menar utredningen, klart att viss verksamhet kan anses som yrkesmässig även om den skattepliktiga omsättningen understiger 10 000 kronor. Inte heller antalet transaktioner i verksamheten bör ensamt vara avgörande. Skattskyldighet bör kunna uppkomma även vid enstaka omsättning, om denna i sig själv är av större omfattning, t. ex. en byggnadsentreprenad.

Utredningen föreslår en ändring i p. 1 av anvisningarna till 2 § MF i enlighet med vad som anförts.

Utredningen tar också upp frågan om gränsdragningen i mervärdeskattehänseende mellan tjänst och rörelse och framhåller därvid att personer, ofta med arbetsanställning som huvudsysselsättning, kan utnyttja sin yrkeskunskap till att på fritid utföra tjänster. I den mån dessa tillhandahålls slutliga konsumenter kan uppenbara fördelar uppnås för båda parter, om mervärdeskatt inte tas ut på tjänsterna. Detsamma gäller f. ö. i inkomstskattehänseende. Utredningen anser sig endast kunna konstatera att de svårigheter som föreligger på detta område knappast är av skatteteknisk natur utan i allt väsentligt av kontrollteknisk art. Utredningen understryker vikten av att man vid inkomsttaxeringen i de nu aktuella fallen beaktar till vilken förvärvskälla en inkomst faktiskt hör och att uppmärksamhet ägnas åt kontroll av de verksamheter det här är fråga om vid sidan av tjänst.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag att skattskyldigheten även i fortsättningen skall vara knuten till sådan verksamhet som utgör rörelse eller jordbruksfastighet enligt KL biträds allmänt av remissinstanserna. RSV, länsstyrelserna i Blekinge, Hallands och Älvsborgs län samt Lantbrukarnas Riksförbund föreslår att gällande bestämmelser kompletteras

så att även sådan verksamhet som utgör annan fastighet enligt KL skall anses som yrkesmässig enligt MF. RSV anför som skäl härför, att det förekommer upplåtelse från annan fastighet av avverkningsrätt till skog, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt och rätt till fiske och dessutom försäljning av frukt, bär och rotfrukter. Sådan omsättning representerar inte sällan betydande värden och därför är det inte tillräckligt att omsättning i denna förvärvskälla anses som yrkesmässig enligt MF endast om den sker i butiksmässiga eller eljest rörelseliknande former. Nyss nämnda länsstyrelser anför liknande synpunkter och Lantbrukarnas Riksförbund anger dessutom, att antalet redovisningsskyldiga inte torde öka nämnvärt om inkomst av annan fastighet skapar skattskyldighet enligt MF, eftersom produktionsomsättningar från annan fastighet som överstiger 10 000 kr. per år i de flesta fall är att hänföra till inkomst av rörelse.

Åtskilliga remissinstanser framhåller, att gränsdragningen mellan å ena sidan förvärvskällan tjänst och å andra sidan förvärvskällorna rörelse och jordbruksfastighet i många fall är besvärlig. *Länsstyrelsen i Blekinge län* anför att detta problem förekommer i stor omfattning beträffande sådana personer som saknar fast anställning men åtar sig att utföra t. ex. snickeri-, målnings- och murningsarbeten. Denna kategori av skattskyldiga deklarerar regelmässigt sina intäkter i förvärvskällan tjänst. Lokala skattemyndigheterna hänför inkomsten av dessa uppdrag vid fastställande av pensionsgrundande inkomst till inkomst av anställning och uppdragsgivaren blir således skyldig att betala arbetsgivaravgift. *Länsstyrelsen i Hallands län* anför att den ansett sig böra avstå från registrering av vissa byggnadsverksamheter, som enligt vanligt sätt att se är drivna i rörelseform, av den anledningen, att försäkringsmyndigheterna bedömt dessa byggnadsentreprenörer såsom arbetstagare och utkrävt arbetsgivaravgifter av byggherren. Att dessutom begära, att mervärdeskatt skulle utgå på kostnaden har inte ansetts vara lämpligt. En samordning mellan försäkringsmyndigheternas och beskattningsmyndigheternas agerande härvidlag synes enligt länsstyrelsen påkallad. Den byggtreprenör, som blir redovisningsskyldig till mervärdeskatt för sin verksamhet, borde inte kunna betraktas som arbetstagare.

Flertalet övriga länsstyrelser framför liknande synpunkter. Man påpekar också allmänt att det föreligger svårigheter att avgöra om vissa tjänster som tillhandahålls framför allt i jordbruk eller skogsbruk är att hänföra till rörelse, jordbruksfastighet eller tjänst. I sammanhanget crinras också om att RSV i en anvisning uttalat, att den som för utförande av skogsarbete använder maskinell utrustning, traktor eller liknande eller använder häst, är att anse som skattskyldig enligt MF oberoende av om verksamheten vid inkomsttaxeringen bedöms som tjänst eller rörelse.

Utredningens förslag att det nuvarande uttrycket "icke enbart enstaka tillhandahållande" skall ersättas av uttrycket "butiksmässiga eller eljest

rörelseliknande former” har mött vissa erinringar. Man anser allmänt att det nuvarande uttrycket brister i klarhet. Några länsstyrelser finner att det av utredningen föreslagna uttrycket är bättre än det nuvarande. Flera andra remissinstanser lämnar också utredningens förslag i denna del utan erinran. Från andra håll har dock kritik riktats mot utredningens ändringsförslag. *Kammarrätten i Göteborg* anför att en verksamhet som bedrivs ”under butiksmässiga eller eljest rörelseliknande former” torde få anses ligga så nära gängse rörelsebegrepp enligt KL att den utan alltför vidsträckt tolkning bör kunna hänföras dit. *Kammarrätten* föreslår därför att som yrkesmässig bör räknas verksamhet som innefattar mer än enbart enstaka omsättningar av vara eller tjänst oavsett om verksamheten enligt KL medför skattskyldighet för inkomst av annat slag än av jordbruksfastighet eller rörelse eller om den icke medför skattskyldighet enligt nämnda lag. Flera länsstyrelser föreslår att uttrycket butiksmässiga i utredningens förslag slopas. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anför att verksamhet som bedrivs i butiksmässiga former torde innefattas i KL:s rörelsebegrepp.

Flera länsstyrelser vänder sig mot att utredningens förslag torde medföra skattskyldighet för ideella föreningars försäljning av varor på basarer, auktioner eller liknande. *RSV* återigen anför att man i begreppet rörelseliknande former lägger att verksamheten skall bedrivas i förvärvssyfte. Ideella föreningars försäljning till medlemmar av gemensamt inköpta varor kan inte anses som en rörelseliknande verksamhet. Viss verksamhet som bedrivs av ideella organisationer sker i former som ytligt sett kan betecknas som butiksmässiga. Här avses bl. a. basarer, julmarknader och liknande arrangemang. Försäljningen sker knappast i konkurrens med kommersiell verksamhet och bör därför enligt *RSV* inte anses som yrkesmässig. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* anför att det av konkurrensskäl är önskvärt att ideella föreningar och liknande organisationer blir skattskyldiga då de i större omfattning säljer till allmänheten. Stadgandet bör därför utformas så att det täcker dessa fall. *Stockholms kommun* anför att det torde vara synnerligen tvetsamt om den av utredningen föreslagna definitionen är ägnad att leda till den distinktare gränsdragningen mellan yrkesmässig och icke yrkesmässig verksamhet som utredningen eftersträvat. Verksamheten torde i många fall få anses yrkesmässigt bedriven utan att den uppfyller kraven på butiksmässig eller rörelseliknande form. Inte minst gäller detta den verksamhet, som bedrivs av kommunala förvaltningar med i viss mån ”utåtriktad” verksamhet. Från tolkningssynpunkt torde det i nu gällande författning använda uttrycket vara klarare än det föreslagna.

*Länsstyrelsen i Kalmar län* föreslår att uttrycket ”icke enbart enstaka” ersätts med orden ”mera regelbunden”. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* menar att en riktig lösning bör kunna erhållas om nämnda uttryck utbyts mot t. ex. ”upprepede tillhandahållanden”. Organisatio-

nerna anför vidare att gränsdragningen mellan yrkesmässig och ej yrkesmässig verksamhet är ett avvägningsproblem. Å ena sidan bör redovisning ske endast om omsättningen uppgår till ett visst minimibelopp. Å andra sidan måste tillses att direkta fördelar inte uppnås genom att någon inrangeras under skattskyldigheten enligt MF men samtidigt undgår verkningarna av denna genom att han inte blir redovisningsskyldig. Organisationerna föreslår att exempelvis hobbybetonad verksamhet skall föranleda skattskyldighet enligt MF endast om intäkterna därav överstiger 10 000 kr. per år, såvida verksamheten inte kan hänföras till intäkt av rörelse eller jordbruksfastighet enligt KL. Organisationerna betonar vidare att frågan om vederbörande är skattskyldig enligt KL för sin verksamhet eller ej torde sakna betydelse. Vad som är av vikt är att intäkterna är skattepliktiga i angivna förvärvskällor. På grund härav kan skattskyldighet enligt MF mycket väl inträda trots att vederbörande inte är skattskyldig för inkomst av rörelse enligt KL på grund av de särskilda inskränkningarna i 53 § denna lag. Organisationerna tar även upp frågan om skattskyldighet för föreningar och sammanslutningar, som huvudsakligen vänder sig till sina medlemmar. Enligt RSV:s anvisningar inträder inte skattskyldighet för försäljning av material m. m. till medlemmar om försäljningen sker till självkostnadspris eller lägre. Samma inställning har nämnden haft då det gäller vissa statliga affärsdrivande verks försäljningar till anställda. Uttryckliga bestämmelser härom bör tas in i författningen.

*Svenska kommunförbundet* anför att det av utredningen föreslagna uttrycket "butiksmässiga eller eljest rörelseliknande former" enligt utredningens uttalande bör gälla all verksamhet, om inte särskilda bestämmelser meddelats av annat innehåll. Enligt gällande författningstext räknas av staten eller kommun bedriven verksamhet, som inte uteslutande tillgodoser egna behov, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov. En bokstavlig tolkning av denna regel skulle enligt förbundet innebära, att den del av verksamheten som avser annat än egna behov under alla förhållanden skulle anses som yrkesmässig och därmed omfattad av skattskyldighet, även om den innefattar enbart enstaka tillhandahållanden till utomstående. Därmed skulle ett strängare yrkesmässighetsbegrepp gälla för kommunerna — liksom för staten — än vad som följer av den nuvarande generella regeln att enbart enstaka tillhandahållande inte anses som yrkesmässig verksamhet. Förbundet förutsätter, att den av utredningen föreslagna nya bestämmelsen skall gälla även kommunerna.

*Länsstyrelsen i Gotlands län* anför att en företagare kan betala leverantörskulder efter det att verksamheten upphört. I sådant fall är han enligt såväl nuvarande som av utredningen föreslagna bestämmelser inte skattskyldig och torde därför inte kunna förklaras redovisningsskyldig

enligt MF. Av billighetsskäl bör emellertid möjlighet tillskapas att restituera ingående mervärdeskatt som betalats efter avvecklingen av en skattskyldigs verksamhet.

### Skattskyldighet för utländska företagare

**Gällande bestämmelser.** MF innehåller inga särskilda regler om skattskyldighet för utländsk företagare, dvs. fysisk eller juridisk person som inte har hemvist i Sverige. Frågan får därför bedömas enligt de allmänna bestämmelserna i MF. Härav följer, att verksamhet i regel inte kan anses yrkesmässigt bedriven här i landet, när utländsk företagare säljer i utlandet befintlig vara för införsel till kund i Sverige. Däremot föreligger normalt möjlighet att föra den erlagda skatten vidare till köparen och denne kan enligt de allmänna reglerna behandla skatten som avdragsgill ingående mervärdeskatt.

Inför utländsk företagare varor till Sverige och lägger dem i eget lager här i landet för försäljning inom landet anses den utländske företagaren inte bedriva verksamhet i Sverige som medför skattskyldighet. Den vid införseln erlagda mervärdeskatten stannar därför i detta fall på den utländske företagaren.

Även om utländsk företagare inte är skattskyldig här kan företagarens kund i Sverige i stor utsträckning göra avdrag för ingående mervärdeskatt, som påförts vid införsel av varor. Härigenom undviks i väsentlig mån kumulativa skatteeffekter. Sådana kan dock inte helt undgås om ett led i skattskyldighetskedjan står utanför mervärdeskatten och nästa led är en skattskyldig företagare. Är nästa led en konsument blir effekten i stället att det mervärde som skapas i det ej skattskyldiga ledet undgår beskattning. Dessa olika effekter, som beror på kundens ställning, kan tänkas påverka den utländske företagarens intresse av att bli ansedd som skattskyldig här i landet.

Vid tillhandahållande av tjänster, t. ex. uthyrning av vara för användning i Sverige, montering eller reparation av maskiner, byggnadsentreprenader m. m., tillkommer ofta att utländsk företagare köper varor eller tjänster i Sverige i samband med sitt eget tillhandahållande av tjänster och därvid erlägger skatt till den svenske leverantören. Sådant är ej avdragsgill för den utländske företagaren eller dennes uppdragsgivare.

Kumulativa skatteeffekter har i viss utsträckning kunnat undvikas genom att det utländska företags omsättning här sker genom svenskt dotterbolag eller självständigt ombud. Beskattningsmyndigheterna har också gått med på att utländsk företagare registrerats här.

Utländsk företagare som inte är skattskyldig i Sverige saknar möjlighet att återfå mervärdeskatt som debiterats företagaren här, t. ex. vid reparation av fordon under transport i Sverige eller vid införsel av skat-

tepliktig vara för vilken betalning uteblir. Genom bestämmelser i 11 § 3 och 5 MF har vissa transporttjänster, reklamtjänster och andra tjänster dock undantagits från skatteplikt när de tillhandahålls utländsk uppdragsgivare.

Utländsk tillverkare som lämnar garanti på varor som säljs i Sverige kan bli debiterad kostnaden för garantireparationen och den därpå belöpande mervärdeskatten. I den mån så sker uppstår en kumulativ skatteeffekt eftersom varans hela pris normalt redan beskattats.

Det förekommer f. n. i viss utsträckning att länsstyrelse kräver, att utländsk företagare ställer säkerhet för skattens betalning innan registrering som skattskyldig medges. Detta är särskilt vanligt i fall då utländsk företagare utför entreprenad här i landet under längre tid och han genom registreringen ges möjlighet att lyfta av ingående skatt förlöpande under tiden intill dess fakturering sker och utgående skatt redovisas. Det har dock bedömts nödvändigt med säkerhet även i andra fall. Säkerhet ställs i många fall genom bank. Det förekommer också att det utländska företags kund i Sverige ställer säkerhet för skattens betalning.

Det straffrättsliga ansvaret för uppgifter som lämnas till ledning för fastställande av skatt åvilar den som lämnar uppgiften även om denne inte själv är skattskyldig eller legal företrädare för skattskyldig juridisk person.

I fråga om undertecknande av deklaration har vissa länsstyrelser accepterat att utländska företagares deklarationer undertecknas av en person i Sverige som med eget samtycke befullmäktigats att med fullt ansvar ha hand om redovisning av skatten. Normalt har krävts att anteckningar i föreskriven omfattning eller i vart fall kopior av alla in- och utgående fakturor skall bevaras i Sverige för att vid behov kunna granskas.

Enligt anvisningarna till 19 § MF skall skattskyldig registreras i det län där styrelsen har sitt säte eller, om styrelse saknas eller säte ej angivits, där verksamheten drivs från fast driftställe. Saknas även fast driftställe sker registrering i det län där den skattskyldige är bosatt. Fast driftställe inom landet är inte en förutsättning för att skattskyldighet skall föreligga men, i fråga om utländska företag, för att registrering skall kunna ske. Utländsk företagare skall lämna registreringsanmälan i det län där verksamheten bedrivs från fast driftställe. Föreligger svårighet att bestämma var fast driftställe finns, skall anmälan lämnas till länsstyrelsen i Stockholms län.

**Utländska bestämmelser.** Utländska företagare som utför skattepliktiga transaktioner i *Belgien* eller importerar varor till *Belgien* för egen räkning skall utse en ansvarig representant. Detta är bl. a. fallet när utländsk företagare

1. inför varor till Belgien för försäljning där och betalar mervärdeskatt vid införseln i eget namn,
2. tar emot varor i Belgien för att sälja dem vidare eller exportera dem,
3. utför konstruktion eller montering i Belgien,
4. hyr ut varor i Belgien till andra personer.

Varje fysisk eller juridisk person i Belgien kan vara ansvarig representant för utländsk företagare, under förutsättning att personen hör hemma i Belgien, har rättshandlingsförmåga och är solvent för de förpliktelser som åvilar honom. Representant skall godkännas av den centrala beskattningsmyndigheten. Den ansvarige representanten skall svara för alla skyldigheter som åvilar den utländske företagaren, t. ex. sköta bokföring, deklaration och betalning av skatt. Endast representanten kan begära återbetalning av mervärdeskatt. Den utländske företagaren och hans representant är solidariskt ansvariga för betalning av mervärdeskatt, ränta och böter.

Om utländsk företagare underlåter att utse en ansvarig representant kan skattemyndigheterna kräva företagarens kunder i Belgien på skatten, ränta och böter. Kunden kan undgå sådan betalningsskyldighet endast om han kan visa att han i god tro betalat mervärdeskatt till den utländske företagaren.

Utländsk företagare, som ej behöver utse ansvarig representant, skall betala skatt genom att klistra skattmärken på de fakturor han ställer ut. Märkena säljs på postkontor och banker.

I vissa fall krävs utländsk företagares kund på skatt i stället för företagaren, nämligen när denne inte använder sig av skattepliktiga varor eller tjänster i Belgien och därför inte kan kräva återbetalning av mervärdeskatt. Detta gäller i första hand tillhandahållande av intellektuella tjänster.

Den som betalar mervärdeskatt genom skattmärken får inte göra avdrag för den ingående mervärdeskatten. I stället kan han efter ansökan få återbetalning av sådan skatt.

Utländska företagare som driver skattepliktig verksamhet i Danmark skall registreras. Saknas filial eller liknande skall registreringen ske genom person som är bosatt i Danmark eller genom bolag som har driftställe där. På fakturor skall anges bl. a. representantens namn och adress. Utländsk företagare har möjlighet att få återbetalning av erlagd mervärdeskatt på förvärv av varor eller tjänster i Danmark under vissa förutsättningar.

I *Nederländerna* gäller i princip samma regler för utländska och inländska företagare. Skattskyldighet som i princip åvilar utländsk företagare kan emellertid enligt särskilda bestämmelser överflyttas på företagarens kund i Nederländerna. Som förutsättning härför gäller att den utländske företagaren inte hör hemma eller har fast driftställe i Neder-

länderna och att hans kund är företagare i landet. Brister någon av dessa förutsättningar skall den utländske företagaren erlägga skatten.

Utländsk företagare, som inte levererat varor eller tillhandahållit tjänster i Nederländerna och som inte har fast driftställe där, kan få återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till varor eller tjänster som han förvärvat eller till varor som importerats av honom. Återbetalning sker efter ett ansökningsförfarande.

I Norge har särskilda bestämmelser inte meddelats om skattskyldighet för utländska företagare. Utländsk företagare, som har konsignationslager i Norge, kan bli registrerad som skattskyldig genom sin representant i Norge och därigenom erhålla rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt.

Stat, kommun och offentlig institution skall betala mervärdeskatt för skattepliktiga tjänster som tillhandahålls dem av utländsk företagare som ej är registrerad som skattskyldig. Skyldighet att betala mervärdeskatt åvilar också ej registrerad näringsidkare i Norge och vidare registrerad näringsidkare, som drar nytta av tjänsten privat eller i den del av hans verksamhet som faller utanför mervärdeskatten.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att MF:s nuvarande bestämmelser i väsentliga avseenden ger möjlighet till en konkurrensneutral beskattning utan kumulativa inslag i vad avser utländska företagare. Vissa nackdelar föreligger dock. Detta gäller bl. a. i fråga om utländsk företagare, som lagt varor i eget lager här. Om denne i motsats till vad som nu gäller anses som skattskyldig för sin försäljning från lagret får han göra avdrag för skatt som utgått vid införseln. Han får och skall debitera utgående skatt på sin omsättning av varor inom landet. Utredningen anser emellertid att beskattningen skulle bli väsentligt effektivare om den utländske företagaren var skyldig att utse en representant här i landet. Denne skulle svara för att anteckningar bevaras här, att deklaration lämnas och att skatt betalas. Representanten och hans huvudman skulle, menar utredningen, lämpligen vara solidariskt ansvariga för att de förpliktelser som åvilar en skattskyldig uppfylls. Representanten borde vara fysisk person som är bosatt här eller juridisk person med säte här. Givetvis fick en prövning göras av representantens förutsättningar att ta det ansvar som lades på honom. Ett system av det slag som nu angetts borde enligt utredningens mening väl svara mot rimliga krav på konkurrensneutralitet, kontroll och effektivitet och utredningen föreslår att bestämmelser i överensstämmelse med det anförda tas in i MF.

Även utländsk företagares tillhandahållande av tjänster här i landet bör enligt utredningen omfattas av skattskyldigheten. Utredningen finner av främst praktiska skäl, att den lämpligaste lösningen även i detta fall är att en representant utses. Det torde därvid i allmänhet vara lämp-

ligt, i vart fall när det gäller enstaka större entreprenad eller annars ett fåtal tjänstprestationer, att uppdragsgivaren utses till sådan representant. Därvid bör dennes ansvar, med hänsyn till affärshemligheter, omfatta endast betalningsansvaret för korrekt debiterad ingående mervärdeskatt. Utses annan person till representant bör dock denne ansvara i samma utsträckning som utredningen föreslår i fråga om varuförsäljning från eget lager.

Utredningen anser det i princip vara mindre lämpligt, att en skattebelastning uppstår när utländsk företagare, som inte är skattskyldig här påförs svensk mervärdeskatt, t. ex. när vara repareras här inom ramen för dennes garantiåtagande och kostnaden faktureras direkt på den utländska företagaren. Utredningen föreslår därför, att reparationer eller utbyten av varor som sker inom ramen för ett garantiåtagande, som gjorts av utländsk företagare som inte är skattskyldig till mervärdeskatt här i landet, undantas från skatteplikt. Som förutsättning härför bör gälla att reparationen eller motsvarande sker för den utländske företagarens räkning samt faktureras på och betalas av denne. Utredningens förslag härom är utformat som en ändring av p. 4 av anvisningarna till 2 § MF av innebörd, att prestation av nu avsett slag anses tillhandahållen genom export.

Utländsk företagare, som erlagt mervärdeskatt vid införsel av vara till Sverige och som gör en kundförlust som innefattar skatten, bör enligt utredningen kompenseras härför. Någon annan teknisk lösning av frågan har utredningen inte funnit än att hänvisa till möjligheten att bemästra problemet med hjälp av dispensbestämmelserna i 76 § MF.

Utländsk företagare bör, framhåller utredningen, registreras enligt de allmänna reglerna. I vissa fall kan det dock inte med säkerhet avgöras var registrering skall ske. Det är därför enligt utredningen av värde med ett uttryckligt stadgande om att verksamhet anses bedriven där fast driftställe eller lager finns eller byggnadsarbete eller annan tjänst utförs. Finns flera sådana platser bör registrering ske i Stockholms län.

När det gäller mervärdeskattebelagda kostnader som åsamkas en ej skattskyldig utländsk företagare vid tillfällig vistelse här i landet — t. ex. reparation av fordon — anser sig utredningen endast kunna konstatera att skattebelastningen kan undanröjas genom ett återbetalningsförfarande.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag att skattskyldigheten för utländska företagare skall regleras särskilt i MF har allmänt hälsats med tillfredsställelse av remissinstanserna. Förslaget har tillstyrkts av flertalet remissinstanser som yttrat sig i frågan. Någon invändning har inte heller riktats mot förslaget att införa ett system med representant som skattskyldig.

*Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* ifrågasätter dock om inte nu

tillämpad praxis med ställande av någon form av säkerhet bör inskrivas i MF. Denna möjlighet skulle då kunna tillgripas som komplement i de fall länsstyrelsen från kreditvärdighetssynpunkt ej kan godta föreslagen representant. RSV anför liknande synpunkter och menar att säkerhet kan vara påkallad framför allt för de fall då fråga är om återbetalning av ingående skatt till betydande belopp. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* anmärker att det enligt gällande bestämmelser inte kan överlåtas till annan än legal företrädare att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHET. Representant för utländskt företag kan därför ej deklarerat för det utländska företaget. De föreslagna bestämmelserna bör därför enligt länsstyrelsens mening omarbetas så att detta blir möjligt. Länsstyrelsen anser vidare att bestämmelser om påföljd bör övervägas för det fall att det utländska företaget ej vill utse godtagbar representant och dessutom att det utländska företaget skall vara solidariskt ansvarigt med representanten för skattens erläggande. *Länsstyrelserna i Västernorrlands, Jämtlands och Västerbottens län* framhåller att representanten bör ha fullt straffrättsligt ansvar, vilket bör komma till uttryck i författningen.

RSV framhåller att utredningen inte angett de krav som skall kunna ställas på representant. Vidare anser RSV att det från kontrollsynpunkt är nödvändigt att garantier skapas för att de utländska företagen också för räkenskaper över här i landet bedrivna verksamhet och att dessa räkenskaper finns tillgängliga inom landet för kontroll. Skyldighet i detta avseende bör skrivas in i författningen. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* menar att underlaget för avgivna deklARATIONER måste bestå av handlingar som motsvarar minimikraven enligt bokföringslagen men bör få begränsas till att avse omsättningen i Sverige. Underlaget måste finnas tillgängligt för kontroll inom landet.

*Länsstyrelserna i Västernorrlands, Jämtlands och Västerbottens län* tar upp en speciell fråga som har avseende på det fall då utländsk företagare avvecklar sin verksamhet i Sverige, t. ex. i samband med att en entreprenad upphör. I denna situation bör representanten kvarstå som registrerad till dess de transaktioner vilka inträffar efter entreprenadens upphörande och som har samband med denna slutligt reglerats och redovisats.

*Norrbottnens och Västerbottens läns handelskammare* påpekar att redovisningen av mervärdesskatt enligt det framlagda förslaget skulle handhas av ett svenskt rättssubjekt som skall vara registrerat. Ett utländskt företags kund har då att erlägga mervärdesskatt till representanten och övriga kostnader till den utländske säljaren. Detta framstår för handelskammaren inte som tillfredsställande. De materiella reglerna för dessa fall bör omarbetas så att enklare administrativt förfaringssätt uppnås.

Ett flertal länsstyrelser påpekar att representant för utländskt företag bör vara registrerad där representanten är bosatt. Som skäl härför åbe-

ropas bl. a. den personkänedom som då kan föreligga och att man härigenom kan få en bättre kontroll av representantens solvens.

*SAF* och *Sveriges Industriförbund* tar upp det fallet att ett utländskt företag säljer en anläggning till en köpare i Sverige och samtidigt åtar sig att montera den. I normalfallet kommer då anläggningen att träffas av skatt vid införseln av produkterna, medan det monteringsarbete, som utförs av det utländska företaget, undgår mervärdebeskattning. I många fall rör det sig om icke skattskyldiga köpare, exempelvis statliga myndigheter och kommuner, och då uppkommer en situation som kan vara till nackdel för konkurrerande svenska företag, som har att beräkna skatt på grundval av hela vederlaget inkl. monteringen. Detta problem borde kunna lösas på sätt som skett i Norge, dvs. genom skattskyldighet för den som anlitar det utländska företaget.

Frågan om återbetalning av mervärdeskatt till utländsk företagare som vid tillfällig vistelse här i landet åsamkats kostnader som är belagda med mervärdeskatt tas upp av *länsstyrelserna i Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län*. Länsstyrelserna ställer sig positiva till sådan återbetalning, som av praktiska skäl bör ske centralt, förslagsvis av RSV.

### Omsättning av inventarier m. m. i verksamhet som ej medför skattskyldighet

**Gällande bestämmelser.** Verksamhet som utgör rörelse enligt KL är i princip alltid att anse som yrkesmässig. Försäljning eller uttag av lagervaror eller inventarier kommer därför normalt att beskattas.

Riksskattenämnden har dock i anvisning (RN II 1970: 61) uttalat bl. a., att skattskyldighet för försäljning av inventarier eller andra tillgångar i verksamhet bör föreligga endast då verksamheten medför skattskyldighet och rätt till avdrag för ingående skatt helt eller delvis förelegat eller skulle ha förelegat vid anskaffningstillfället. Om försäljning sker i sådana former att den närmast framstår som en självständig del av hela verksamheten bör skattskyldighet enligt nämnden föreligga trots att avdrag för ingående skatt ej kunnat göras.

I fråga om finansieringsföretag har riksskattenämnden uttalat bl. a. följande (RN II 1969: 137). I de fall finansieringsföretag på grund av sin verksamhet utnyttjat från säljare övertagen rätt enligt bestämmelserna i lagen om avbetalningsköp att återtaga gods som sålts på avbetalning, torde finansieringsföretaget normalt sälja det återtagna godset. Sker inte endast enstaka försäljning av detta slag, bör skattskyldighet anses föreligga för finansieringsföretaget. Nämnden har i detta sammanhang också uttalat att köparens påtvingade avstående från avbetalningsgodset inte bör anses som omsättning enligt MF. Mervärdeskatt skall alltså inte beräknas på det återtagna godsets värde ens om avbetalningsköpa-

ren är skattskyldig till mervärdeskatt. Detta innebär, att finansieringsföretaget inte kan göra avdrag för ingående mervärdeskatt, eftersom sådan inte debiterats.

Nämnden har också på förfrågan av aktiebolag som bedrev persontrafik uttalat, att bolagets försäljning av metallavfall och liknande till bolagets anställda ej skulle anses som yrkesmässig. Avfallet kom från bolagets egen reparationsverkstad.

**Utredningen.** Utredningen anser att den som driver rörelse som inte medför skattskyldighet enligt MF skall vara skattskyldig för försäljning av inventarier, material, spill, avfallsprodukter eller liknande skattepliktiga varor endast om försäljningen sker under butiksmässiga former. Denna uppfattning stämmer med vad som nu faktiskt tillämpas. Utredningen föreslår, att en uttrycklig bestämmelse av denna innebörd tas in i p. 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § MF.

Försäkringsverksamhet medför inte skattskyldighet enligt MF. Utredningen framhåller dock, att försäkringsbolag som ett led i sin skadereglerande verksamhet kan inlösa skadat gods och sälja eller låta sälja detta.

Om försäkringsbolag inte skulle anses som skattskyldigt för sin försäljning av inlöst skattepliktigt gods skulle, framhåller utredningen, den privata konsumtionen i vissa fall helt undgå beskattning. Som exempel nämns det fallet, att försäkringsbolag övertar skadat varulager från en försäkringstagare, som är skattskyldig rörelseidkare. Varulagret är avskattat hos den sistnämnde och försäkringsersättningen beskattas inte hos honom. Han har inte heller skyldighet att minska sin ingående avdragsgilla skatt med anledning av skaderegleringen. Hos försäkringsbolaget finns då ett helt obeskattat varulager som kan säljas skattefritt. Den enda skattebelastningen på detta är försäkringsbolagets egen ej avdragsgilla ingående mervärdeskatt. Om köparen av varulagret är konsument uppstår alltså en omotiverad skattefrihet. Om köparen i stället är skattskyldig uppstår en viss om än liten kumulativ skatteffekt.

När den skadelidande inte är skattskyldig enligt MF skall den ersättning han uppstår med anledning av skada som täcks av försäkring omfatta också den mervärdeskatt som ligger i varans anskaffnings- eller återanskaffningsvärde. Försäkringsbolaget får därvid en indirekt belastning av mervärdeskatt. Försäljningen av det skadade godset skulle därför i detta fall kunna ske utan skatt, eftersom godset redan beskattats till fullo en gång. Om denna tanke accepteras uppkommer, framhåller utredningen, en skillnad mellan detta fall och andra fall av försäljning av begagnade varor.

Utredningen anser därför att försäkringsbolags försäljning av gods som inlösts som ett led i dess skadereglerande verksamhet skall anses

som yrkesmässig, även om den inte bedrivs i butiksmässiga eller eljest rörelseliknande former.

När finansieringsföretag återtar gods med stöd av avbetalningskontrakt som övertagits från avbetalningssäljare skall en värdering av godset göras. Enligt utredningens uppfattning bör återtagandet ske till det värde godset har vid återtagandet inklusive mervärdeskatt.

Utredningen finner vidare, att finansieringsföretag bör vara skattskyldigt för sin försäljning av återtaget gods och att rätt till avdrag bör föreligga för den skatt som belöper på återtagningsvärdet och som anges i särskild handling. Härigenom uppnås beskattning om köparen är konsument och avdragsrätt om köparen är skattskyldig. Om företaget inte skulle anses som skattskyldigt för försäljningen av godset i fråga skulle enligt utredningen detta inte bli föremål för någon beskattning i det fall den ursprungliga köparen är skattskyldig. Är denne däremot ej skattskyldig har beskattningen träffat den ursprungliga transaktionen. Den försäljning av begagnat gods som finansieringsföretaget gör skulle dock, i motsats till annan försäljning av begagnade varor, bli skattefri.

Utredningen anser det inte motiverat att utvidga skattskyldigheten för försäljning av återtaget gods eller gods som tagits om hand som pant till andra än finansieringsföretagen, bl. a. med hänsyn till att bank eller annan kreditinrättning mera sällan träder i den ursprungliga säljarens ställe.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag att försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som inte medför skattskyldighet skall anses som yrkesmässig endast om den sker under butiksmässiga former har godtagits eller lämnats utan erinran av flertalet remissinstanser. *Kammarrätten i Göteborg* föreslår dock att det — i enlighet med vad utredningen uttalat i motiveringen för förslaget — bör anges att nu avsedd försäljning är att anse som yrkesmässig endast om den sker exempelvis i mer än normal omfattning eller i särskild försäljningslokal eller om den avser varor som köpts eller omhändertagits för försäljning.

*Handelskamrarna i Göteborg* och *Karlstad* ifrågasätter nödvändigheten av att belägga försäkringsbolagens försäljning av inlöst skadat gods med mervärdeskatt. Denna försäljning kan, menar handelskamrarna, knappast anses yrkesmässig. När det gäller en skadelidande, som är konsument, blir beskattningen helt omotiverad. Även från kontrollsynpunkt torde det vara förenat med svårigheter att övervaka sådana relativt sporadiska försäljningar, som det här kommer att röra sig om. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* påpekar att bankerna numera allt oftare tar över gods, för vilket betalningen inte fullgjorts. Med hänsyn härtill förordas, att bankerna, i de fall regressrätt ej föreligger mot säljaren, likställs med försäkrings- och finansieringsföretag.

### Skattskyldighet för stat och kommun

**Gällande bestämmelser.** Verksamhet som staten eller kommun bedriver i bolagsform eller liknande är att anse som yrkesmässig, även om bolaget tillgodoser endast statens eller kommunens eget behov. Om verksamheten bedrivs i annan form räknas den som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov.

Vid ekonomiskt samgående för gemensamt ändamål mellan staten och kommun eller mellan kommuner räknas verksamheten ej som yrkesmässig i vad den avser intressenternas egna behov.

Som yrkesmässig räknas alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkursband.

Om särskilda skäl föreligger kan Kungl. Maj:t förordna att statlig verksamhet, som avser eget behov och som annars ej är att anse som yrkesmässig, tills vidare skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet.

**Utländska bestämmelser.** I *Belgien* är stat, kommun och offentlig institution skattskyldig endast i den mån den på ett regelbundet sätt producerar eller säljer varor eller tillhandahåller tjänster, t. ex. tillhandahåller vatten, gas, elektricitet, jordbruksprodukter, livsmedel, trä eller virke, säljer eller hyr ut viss fast egendom eller utför teletjänster.

I *Danmark* föreligger skattskyldighet för offentlig "försörjningsverksamhet" i vilken omsätts skattepliktiga varor eller tjänster, t. ex. gas, elektrisk kraft, värme eller teletjänster. Andra statliga eller kommunala institutioner är också skattskyldiga för sådan omsättning. Leverans från en kommunal institution till en annan inom en kommun räknas ej som omsättning. Detsamma gäller omsättning från en institution, som drivs i gemenskap av flera kommuner, till kommuner som ingår i gemenskapen. Finansministern bestämmer i vilken utsträckning skatt skall erläggas av statlig eller kommunal institution för varor eller tjänster för eget bruk.

I *Nederländerna* anses offentlig förvaltningsenhet normalt som skattskyldig, om den bedriver kommersiell verksamhet.

I *Norge* gäller de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet för staten och kommunerna. Detta innebär bl. a. att staten och kommun kan bli skattskyldig för tjänster som tillhandahållits av utländsk ej skattskyldig företagare. Härutöver gäller, att Konungen kan föreskriva att skatt skall erläggas för uttag av vara eller tjänst om detta behövs för att motverka konkurrenssnedvridning,

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att staten, trots sin mångskiftande verksamhet, betraktas som en enda juridisk person. Detsamma gäller kommun. I likhet med vad som allmänt gäller i mervärdesskatte-

hänseende föranleder leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mellan en sådan juridisk persons olika förvaltningsenheter i princip ingenskattskyldighet till mervärdeskatt.

Utredningen framhåller vidare, att myndighet eller annan offentlig förvaltning som ej är skattskyldig till mervärdeskatt saknar rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt och därför har ett intresse av att begränsa mervärdeskattebelastningen så långt är möjligt. Detta kan uppnås genom att anlita annan statlig resp. kommunal förvaltning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Eftersom skattskyldighet därvid inte föreligger för den presterande förvaltningen inskränker sig skattebelastningen till den ingående mervärdeskatt som sistnämnda förvaltning fått betala vid sina egna förvärv. Anlitas i stället statligt eller kommunalt ägt bolag eller enskilt företag utgår mervärdeskatt på hela vederlaget och ger därför en kostnadsmässig merbelastning. Utredningen hävdar dock, att en verklig konkurrenssituation inte kan anses föreligga, när offentlig verksamhet är lönsam även utan beaktande av mervärdeskattens effekt, t. ex. när kostnaderna inklusive ingående ej avdragsgill skatt för offentlig verksamhet är lägre än kostnaderna exkl. mervärdeskatt i utomstående verksamhet av motsvarande slag. En verklig konkurrenssituation kan inte heller anses föreligga, när det av andra än ekonomiska skäl framstår som naturligt och kanske nödvändigt att bedriva verksamhet i egen offentlig regi. Ett problem synes emellertid kunna vara, att mervärdeskatten kan utgöra en faktor som påverkar valet mellan att påbörja eller fortsätta en egen verksamhet som kanske inte i sig själv är lönsam och att anlita utomstående för samma prestationer.

Särskilda åtgärder har emellertid, påpekar utredningen, vidtagits i syfte att åstadkomma neutralitet i beskattningen. Upphandlingskungörelsen (1952: 496) ändrades år 1968 så att man vid statlig upphandling skall ta hänsyn till att leverans från statlig myndighet eller förvaltning inte beläggs med mervärdeskatt. Utredningen utgår från att bestämmelserna i kungörelsen iakttas vid statlig upphandling och anser därför att konkurrensneutraliteten redan blivit tillgodosedd i fråga om statlig verksamhet i egen regi. Utredningen anför också, att de reduceringsregler som gäller på byggnads- och entreprenadområdet i sig själva har en utjämnande effekt i konkurrenshänseende.

I fråga om offentlig verksamhet som bedrivs av kommunerna, härunder inbegripet landstingen, gäller inte upphandlingskungörelsen. Den kan enligt utredningen knappast heller utsträckas till att gälla för den kommunala sektorn.

För att eliminera konkurrensnedvridande verkningar på det kommunala området är det enligt utredningens mening uteslutet att föreskriva skattskyldighet för all kommunal verksamhet vari skattepliktiga objekt och tjänster tillhandahålls. En sådan lösning skulle kunna medföra en

inte oväsentlig kostnadsökning för kommunerna i form av både högre mervärdeskattebelastning och ökade administrationskostnader.

Utredningen avvisar också av tekniska skäl en lösning som skulle gå ut på att göra tillhandahållanden åt kommuner till helt skattefria omsättning. En annan lösning som utredningen övervägt är att medge skattefrihet utan rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt för tillhandahållanden till kommuner av skattepliktiga objekt och tjänster enligt anbud. Sådant tillhandahållande skulle alltså betraktas som icke skattepliktig omsättning. Den skattskyldige leverantören skulle emellertid inte ha rätt att göra avdrag för ingående skatt som hänförde sig till leveransen. Om sådana avdrag redan gjorts skulle leverantören vara skyldig att åter redovisa den ingående skatten. Av praktiska skäl torde en sådan reglering på avdragssidan få begränsas till ingående mervärdeskatt på inköp av råvaror och annat material eller tjänster direkt för den fullgjorda leveransen. Vidare bör tjänster som faller under reduceringsreglerna ställas utanför den här skisserade skattefriheten.

Utredningen förklarar sig vara medveten om att denna lösning av frågan kan medföra vissa praktiska olägenheter. Det ifrågasätts därför om den konkurrenssnedvridning som de nuvarande bestämmelserna medför är av så allvarlig art att motiv föreligger för en ändring som är förenad med brister från teknisk synpunkt. Utredningen har därför inte utarbetat några förslag till författningsändring enligt den skisserade lösningen.

Utredningen tar också upp frågan om ekonomiskt samgående mellan staten och kommun eller mellan kommuner för viss verksamhet. Utredningen framhåller, att termen "ekonomiskt samgående" inte är entydig. Det står enligt utredningen klart att ekonomiskt samgående föreligger om t. ex. två kommuner beslutar att gemensamt finansiera och driva viss verksamhet. Utredningen finner det lika klart att sådant samgående inte konstitueras genom att en kommun med överkapacitet i viss verksamhet erbjuder sig att utföra tjänster åt annan kommun mot ersättning. Här bör ett kundförhållande anses föreligga även om långfristigt avtal träffas mellan kommunerna.

Med ekonomiskt samgående bör enligt utredningen avses att två eller flera personer träffar avtal om att t. v. eller för viss tid gemensamt ansvara för kostnader för anskaffning eller drift av viss verksamhet som avser gemensamt ändamål. Det väsentliga bör därvid vara att båda parter står ett ekonomiskt ansvar för verksamheten. Investeringar kan därvid ske på gemensam bekostnad. Om endast en part står för investeringskostnaden bör den andra vara skyldig att efter viss fördelning mellan parterna svara för driftkostnaderna för att ett ekonomiskt samgående skall kunna anses föreligga enligt det ingångna avtalet.

Utredningen föreslår att bestämmelser av nu nämnd innebörd förs in i p. 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § MF.

Utredningen framhåller vidare, att kommuner är skattskyldiga för tillhandahållande av elektrisk kraft och bortforsling av sopor och avfall. Skattskyldigheten omfattar dock inte kommunernas tillgodoseende av egna behov i dessa avseenden. Denna omständighet innebär, påpekar utredningen, att rätten till avdrag för ingående skatt är begränsad och inte omfattar den del av verksamheten som avser egna behov. Det uppkommer dessutom viss dubbelbeskattning av den elektriska kraften, som ju är belagd med energiskatt.

De angivna förhållandena är enligt utredningens mening inte tillfredsställande. Utredningen föreslår därför att kommunal verksamhet, som avser tillhandahållande av elektrisk kraft eller sådan transport eller annan tjänst i samband med renhållning som avses i 11 § 3 MF skall anses som yrkesmässig även till den del verksamheten tillgodoser egna behov.

**Remissinstanserna.** Mot bakgrund av kravet på konkurrensneutralitet i beskattningen har åtskilliga remissinstanser tagit upp frågan om mervärdeskattens tillämpning på statlig och kommunal verksamhet.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* ifrågasätter om det från konkurrensynpunkt föreligger behov av särskilda regler för statlig och kommunal verksamhet. *Svenska kommunförbundet* samt *Stockholms och Göteborgs kommuner* anser att det i huvudsak råder konkurrensneutralitet mellan enskilda och kommunerna. Man pekar på att inte bara kommunal utan också offentlig och enskild verksamhet som ej medför skattskyldighet enligt MF belastas med icke avdragsgill ingående mervärdeskatt. Kommunernas möjligheter att uppnå minskad skattebelastning genom att bedriva verksamhet i egen regi i stället för att anlita utomstående företag är dessutom starkt begränsade genom mervärdeskattens reduceringsregler. Kravet på konkurrensneutralitet tillgodoses genom kommunernas skattskyldighet för varuleveranser och tjänster till utomstående. Uppfattningen är, att den påtalade konkurrensnedvridningen inte är av sådan vikt att gällande bestämmelser behöver ändras.

Motsatt uppfattning redovisas av andra remissinstanser. *Svensk Industriförening* framhåller, att den statliga upphandlingen genom bestämmelserna i upphandlingskungörelsen är åtminstone formellt konkurrensneutral, men att detta gäller inte den kommunala upphandlingen. För eningen beklagar att utredningen ej lägger fram något förslag rörande den kommunala upphandlingen. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* uttalar, att det föreligger en mycket besvärande konkurrensnedvridning för vissa branscher och förutsätter att utredningen ånyo överväger frågan om åtgärder för att minska denna snedvridning. Även *KF* beklagar att utredningen inte kunnat lägga fram något slutgiltigt förslag för att lösa frågan.

Enligt förbundet har det under senare år kunnat konstateras en utveckling som innebär att man i allt mindre grad beaktar mervärdeskatten.

*Svenska företagens riksförbund* menar att utredningens hänvisning till gällande statlig upphandlingsförordning inte kan anses vara relevant då denna icke är av tvingande natur. Ännu allvarigare blir situationen från konkurrenssynpunkt inom den kommunala sektorn där den kommunala motsvarigheten till den statliga upphandlingskungörelsen inte används mer än i ett fåtal kommuner. Förhållandet blir alltmer alarmrande efter hand som den statliga och kommunala företagsverksamheten byggs ut, många gånger i företagsformer som förhindrar offentlig insyn. Förbundet kräver därför antingen att statliga och kommunala företag, oavsett företagsform, blir skattskyldiga för sin försäljning eller att försäljning från den privata sektorn till statliga och kommunala företag eller institutioner befrias från utgående skatt.

*Svenska landstingsförbundet* anför att en ändring av mervärdeskatte-reglerna är angelägen eftersom de i vissa fall leder till kostnadsfördyring vid byggnation i egen regi för kommuner. Detta kan påverka deras benägenhet att anlita utomstående entreprenörer i stället för den egna arbetskraften. Även om den konkurrenssnedvridning som de nuvarande bestämmelserna medför inte är av alltför allvarlig art synes dock ytterligare förslag böra utarbetas för att söka eliminera sådana verkningar.

Den av utredningen diskuterade men inte rekommenderade lösningen beträffande MF:s tillämpning på kommunal verksamhet har tagits upp av ett flertal remissinstanser. *Länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands och Kronobergs län* tar avstånd från den diskuterade lösningen och förordar att nuvarande regler bibehålls. Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller i stället möjligheten att i annan ordning utfärda föreskrifter för kommunerna med samma innebörd som de som gäller för staten enligt upphandlingskungörelsen. *Svenska kommunförbundet* anför att det skisserade systemet skulle få en starkt begränsad effekt, eftersom en konkurrenssituation föreligger huvudsakligen i fråga om tjänster som faller under reduceringsreglerna. Samma synpunkt framförs av *Göteborgs kommun*, som också finner det tillfredsställande att utredningen förkastat tanken att föreskriva skattskyldighet för all kommunal verksamhet, i vilken skattepliktiga varor och tjänster tillhandahålls.

*RSV* har vid sitt remissyttrande fogat en inom verket upprättad promemoria angående skattskyldighet för kommunal verksamhet. I promemorian anför, att kommunerna borde kunna göras oinskränkt skattskyldiga för hela sin verksamhet med en oinskränkt avdragsrätt för skatt som utgått vid kommunens alla förvärv. Härigenom skulle samtliga nu föreliggande och i en framtid uppkommande konkurrenssituationer mellan egen verksamhet och upphandling samt mellan upphandlingsformerna helt kunna undanröjas. För att täcka det bortfall av mervärdeskatt som detta förslag skulle medföra uttalas i promemorian att de av kommunerna uttaxerade medelsbehoven kunde anses utgöra omsättning. Den

skattepliktiga omsättningen kunde då anses utgöra medelsbehovet reducerat till sådant belopp att därå utgående skatt efter avdrag för faktisk ingående skatt totalt sett ger samma beskattningseffekt som nu.

*SAF* och *Sveriges Industriförbund* har pekat på en utväg som utredningen inte prövat, nämligen att beskatta stats och kommuns uttag av egna tjänster, i den mån de är intressanta från konkurrenssynpunkt och av någon storleksordning. Ett fullföljande av en sådan linje synes ligga närmare till hands än den av utredningen föreslagna lösningen beträffande kommunal upphandling.

*SHIO* anför i fråga om kommunala tjänster att den närmast till hands liggande lösningen synes vara att efter de principer som gäller för staten införa skatteplikt för sådana tjänster som produceras i konkurrens med andra företag. Det bör emellertid, fortsätter *SHIO*, noteras att inte heller statens principer i detta avseende är tillfredsställande. I vissa fall utgår ej mervärdesskatt i önskvärd omfattning på tjänster som produceras av statliga organ och leveranses till statliga och kommunala myndigheter. Detta förhållande har lett till konkurrenssnedvridningar och därmed till en mindre effektiv produktion än vad som annars hade varit möjligt. Frågan bör övervägas ytterligare.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* påpekar att det vid skatterevisio-  
ner uppmärksammats att maskinleverantörer vid försäljning av maskiner krediterar kommunerna mervärdesskatt för eventuella bytesmaskiner. Detta förfarande är felaktigt och bör i första hand korrigeras genom utvidgade kontrollåtgärder men kan också regleras genom att skattskyldigheten för kommunerna utvidgas till att omfatta försäljning av entreprenadmaskiner och lastbilar från verksamhet, som annars inte medför skattskyldighet.

Utredningens förslag att skärpa kraven på samverkan mellan stat och kommun eller mellan kommuner för att ekonomiskt samgående skall föreligga har accepterats av *länsstyrelserna i Östergötlands och Älvsborgs län*. Även *länsstyrelsen i Norrbottens län* finner att förslaget torde reducera snedvridningen mellan offentlig och enskild verksamhet, även om lösningen inte är helt tillfredsställande. *Göteborgs kommun* redovisar vissa planer på samarbete mellan kommunen och andra kommuner, främst landstinget. Genom det förtydligande av vad som avses med termen ekonomiskt samgående som utredningen föreslår behöver ingen tvekan uppstå om skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger eller ej. Kommunen anser att även sådana fall där en kommun beslutar sig för samarbete med annan kommun och överenskommer om viss fördelning av driftkostnaderna för befintlig anläggning bör undantas från skattskyldighet.

*Förenade fabriksverken* och *Svenska landstingsförbundet* motsätter sig däremot utredningens förslag på denna punkt. Fabriksverken hän-

visar till uttalanden av 1968 års bevillningsutskott (BeU 1968: 45, s. 87) över motionsyrkanden om att skattskyldighet enligt MF borde gälla för offentlig myndighet som till annan tillhandahåller skattepliktiga varor och tjänster. Utskottet vidhöll i detta uttalande sin tidigare redovisade ståndpunkt att samverkan mellan stat och landsting borde ses som ett tillgodoseende av det allmännas gemensamma behov. Vidare erinras om departementschefens uttalande i prop. 1965: 119 (s. 15) angående ny organisation av försvarets fabriksstyrelse m. m. I propositionen erinrades om en ändring i förordningen om allmän varuskatt, vilken bl. a. innebar att de prestationer fabriksverken utförde åt landstingen på tvätteriområdet blev skattefria. Fabriksverken framhåller vidare att RSV meddelat förhandsbesked i frågan om skattskyldigheten för fabriksverkens tvätteriverksamhet. Av förhandsbeskedet framgår att skattskyldighet ej föreligger för den del av tvättverksamheten som grundar sig på långsiktiga avtal baserade på självkostnadsprincipen. Fabriksverken framhåller också, att begreppet ekonomiskt samgående i MF ersatte ordet samverkan i förordningen om allmän varuskatt. Denna ändring är enligt fabriksverkens uppfattning den egentliga orsaken till den tolkningssvårighet som utredningen påstår att begreppet orsakar. Enligt fabriksverkens uppfattning är däremot det förhandsbesked som riksskattenämnden meddelat klarläggande. Fabriksverken menar att den nuvarande lydelsen av bestämmelsen bör kvarstå oförändrad. *Svenska kommunförbundet* och *Stockholms kommun* anför, att ekonomiskt samgående bör anses föreligga även i det fall en kommun med visst kapacitetsöverskott träffar avtal med annan kommun om samarbete av viss varaktighet med fördelning av driftskostnaderna.

Utredningens förslag att kommuns verksamhet för tillhandahållande av elektrisk kraft, värme och gas, för transport i samband med renhållning samt för sopdestruktion skall anses som yrkesmässig även till den del verksamheten tillgodoser kommunens egna behov har allmänt godtagits eller lämnats utan erinran.

I frågan framhåller *Göteborgs kommun* under hänvisning till den pågående utvecklingen inom detta område att reglerna rörande omhändertagande av kemiskt avfall borde klarare anges direkt i de nya bestämmelserna. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* anser inte skäl föreligga för att anse kommunal gatuhållning och snöröjning på egen mark som yrkesmässig men godtar förslaget i övrigt. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* anser inte att det finns sakliga skäl för förslaget och att det kan motiveras endast med att kommunerna har möjlighet att kringgå nuvarande bestämmelser genom att bilda fristående organ för verksamheten.

### Auktionsföretag

**Gällande bestämmelser.** Skattskyldighet enligt MF föreligger för den som i egenskap av ombud förmedlar försäljning av skattepliktig eller kvalificerat skattefri vara eller tjänst och uppbär betalningen för varan eller tjänsten. Enligt p. 3 av anvisningarna till 2 § MF gäller emellertid undantag från skattskyldighet för andra auktionsförrättare än sådana auktionsföretag som bildats av producenter för avsättning av deras produktion eller tillkommit för sådant syfte.

Skattskyldighet vid försäljning på auktion kan föreligga för den för vars räkning försäljningen sker. För företagare, som är skattskyldig för försäljning av varor, föreligger skattskyldighet även om försäljningen sker på auktion som anordnas av honom eller av annan.

**Utländska bestämmelser.** I *Belgien* beskattas varje försäljning eller inköp som sker genom en auktionsförrättare som en försäljning till och därefter försäljning från auktionsförrättaren om denne ställer ut någon handling i eget namn.

I *Danmark* och *Norge* är den som anordnar auktioner skattskyldig till mervärdesskatt.

I *Nederländerna* anses varor som säljs på auktion ha sålts till och sedan av auktionsförrättaren. Auktionsförrättare kan dock ansöka om att få betrakta sin verksamhet som tillhandahållande av tjänster. Detta utnyttjas vanligen av dem, som på auktion säljer begagnade varor för privat persons räkning.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att det normalt inte föreligger några praktiska svårigheter vid auktionsförsäljning när uppdragsgivaren, dvs. den för vars räkning försäljningen sker, ej är skattskyldig. Problem föreligger emellertid, när uppdragsgivaren är skattskyldig. Det är i många fall omöjligt eller mycket svårt för auktionsförrättare att kontrollera om den som lämnar varor för försäljning är skattskyldig eller ej. Någon skyldighet att kontrollera detta föreligger inte heller. Följden har blivit att det sker yrkesmässig försäljning av varor på auktion utan skatt. Seriösa företagare konkurrerar därvid på sämre villkor med mindre seriösa företagare.

Även när både säljare och köpare är skattskyldiga uppkommer svårigheter, när utgående mervärdesskatt hos säljaren skall föras över som ingående mervärdesskatt hos köparen. Auktionsförrättaren är inte skyldig att medverka härtill. I många fall, särskilt hos större auktionsföretag, torde inte heller, konstaterar utredningen, en sådan medverkan vara möjlig.

Utredningen påpekar också, att kritik riktas mot att auktionsförsäljning är skattefri i motsats till annan ombuds försäljning och den yrkes-

mässiga handeln med varor. Kritiken har främst tagit sikte på att en privatperson som avser att sälja sin löseegendom naturligen väljer den försäljningsform, som för honom medför det mest förmånliga utbytet. En väsentlig faktor är därvid skillnaden i beskattningshänseende mellan auktionsförsäljning och annan försäljning. Utredningen påpekar att utmätningsman, överexekutor eller annan, åt vilken uppdrag lämnats att försälja utmätt egendom, t. ex. auktionsverk, inte är skattskyldig enligt MF för denna verksamhet.

Utredningen finner att de nackdelar som är förknippade med gällande bestämmelser i allt väsentligt skulle undvikas om auktionsförrättare behandlades på samma sätt som annat ombud. I sådant fall skulle försäljning av privat lösöre komma att beskattas hos auktionsförrättaren men inte hos ägaren av lösöret. Den utökade beskattning som härigenom skulle åstadkommas bör dock enligt utredningens mening väga lättare än de fördelar i övriga avseenden som skulle uppnås. Däremot synes enligt utredningen skäl inte finnas att ändra på vad som nu gäller i fråga om exekutiv auktion.

Utredningen föreslår därför att auktionsförrättare skall anses som skattskyldig på samma sätt som annat ombud, dock med klart angivande av att utmätningsman eller överexekutor inte skall anses som skattskyldig för försäljning på exekutiv auktion. För den som åtar sig endast att vara utropare på auktion som ordnas av annan uppkommer inte skattskyldighet enligt utredningens förslag.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag om skattskyldighet för auktionsförrättare har fått ett blandat mottagande. *Sveriges Konst- och antikhandlareförening* tillstyrker förslaget i alla avseenden. *TCO* anser att de av utredningen anförda skälen talar för att beskattning skall ske. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* föreslår att skattskyldigheten utsträcks till att omfatta även utropare. *RSV* delar utredningens uppfattning att auktionsförrättarnas skattefrihet kan ha skapat konkurrenssituationer. I åtskilliga fall torde detta ha lett till att det allmänna undandragets skatt. Företag som i särskilt iordningställd och för ändamålet anskaffad lokal bedriver auktionsförsäljning bör enligt *RSV* anses som skattskyldigt i egenskap av ombud. Verket ifrågasätter emellertid om skattskyldighet skall omfatta försäljning av privat lösöre med hänsyn till att försäljning på auktion många gånger är enda möjligheten för dödsbodelägarna att förvandla boets lösa egendom till pengar. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* anser att undantag bör göras för försäljning på auktion av personligt lösöre och *länsstyrelsen i Jönköpings län* föreslår en särskild rätt till avdrag för ingående skatt i analogi med förslaget beträffande begagnade personbilar för att från beskattning undanta den del av likviden av försålt personligt lösöre som säljaren uppbär.

Åtskilliga andra remissinstanser vänder sig mot en beskattning av för-

säljning på auktion av personligt lösöre och avvisar eller ifrågasätter förslaget under hänvisning bl. a. härtill. Man framhåller dessutom att förslaget knappast skulle medföra någon påtaglig förbättring i kontrollhänseende. Förslaget torde sannolikt få den effekten att privatpersoner i större utsträckning än f. n. kommer att avyttra lösöre utan att anlita auktionsföretag. Vidare påpekas att utredningens förslag att skattskyldighet inte skall åvila den som uppträder endast som utropare torde leda till åtgärder i syfte att kringgå beskattningen.

I första hand av skäl som nu nämnts avstyrks eller ifrågasätts förslaget av *länsstyrelserna i Östergötlands, Gotlands, Kristianstads, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Örebro, Kopparbergs och Jämtlands län samt av Lantbrukarnas riksförbund*. För ett avstyrkande av förslaget åberopar *Svenska kommunförbundet samt Göteborgs och Stockholms kommuner* särskilt auktionsverkens betydelse för försäljning av privat lösöre. Sålunda uppger Göteborgs kommun, att av omsättningen på auktionsverket i Göteborg uppskattningsvis endast ca 5 % torde vara skattepliktig enligt nuvarande bestämmelser. Den helt avgörande delen av godset utgöres av begagnad lösegendom, som säljs av privatpersoner. Endast ca 10 % av inköpen hos auktionsverket torde ske av personer, som kan betecknas såsom konst- och/eller antikvitets-handlare. Den övervägande delen, ca 90 %, inropas av privatpersoner. Kommunen pekar vidare på att auktionsverken fått finna sig i att konkurrera på sämre villkor än konst- och antikvitetshandeln genom att auktionsverkens verksamhet varit fastlagd i reglementen, avgifterna varit fixerade för lång tid och fastställda av statlig myndighet. Kommunen uppger också att de seriöst arbetande auktionsverken har som uppgift att lämna allmänheten service beträffande värderingar, ursprungsbedömningar och äkthetsgarantier samt att ge långtgående konsumentupplysning. Man tillämnar dessutom låga avgifter vid försäljning. De kommunala auktionsverken har därför en betydande social funktion i samhället. För att ge myndigheterna en eftersträvansvärd kontrollmöjlighet ställer sig auktionsverket i Göteborg positivt till tanken att till länsstyrelsen kontinuerligt lämna uppgift om vilka företag, som avyttrar gods på auktion. *Stockholms kommun* anför synpunkter som nära stämmer överens med dem som anförts av Göteborgs kommun.

*Svenska Travsportens centralförbund* avstyrker förslaget under åberopande av förhållandena på hästsportens område. Auktioner utgör sedan länge en vanlig form för omsättning av såväl tävlings- som avelsdjur. Antalet ägarskiften per år brukar enbart inom travsporten utgöra 1 000—1 500. Ett enstaka auktionsföretag omsatte under år 1972 ej mindre än 366 hästar på 3 auktioner. Redan nu fungerar MF mindre väl för vissa kategorier hästägare. En utvidgning av skattskyldigheten enligt utredningens förslag skulle göra kumulativa beskattningseffekter till en normal företeelse inom travsporten. Nackdelarna skulle vara särskilt på-

tagliga i fråga om tävlingshästar, vilka används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt MF. Handeln med tävlingshästar skulle tvingas söka sig andra och måhända snårigare vägar om utredningens förslag genomförs.

### Handelsagenter

**Gällande bestämmelser.** Handelsagent uppbär normalt inget vederlag utan verksamheten består i att han tar upp order till huvudmannen eller sluter försäljningsavtal i dennes namn. Agent, som bedriver sådan verksamhet, är inte skattskyldig till mervärdesskatt. Han skall inte debitera mervärdesskatt på sina tjänster och saknar rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

**Utländska bestämmelser.** I *Belgien* är handelsagent skattskyldig till mervärdesskatt på samma villkor som auktionsförrättare, nämligen om han i eget namn ställer ut faktura eller motsvarande handling.

I *Danmark* och *Norge* är handelsagent inte skattskyldig enligt de allmänna reglerna. Självständig näringsidkare med import- eller exportagentur kan efter ansökan registreras som skattskyldig. Registreringen omfattar hela agenturverksamheten. Skatt beräknas på provisionen. Härifrån undantas provision som mottas från utländsk huvudman och avser tjänst åt honom.

Handelsagent anses i *Nederländerna* utföra en skattepliktig tjänst. Om uppdragsgivaren saknar hemvist i *Nederländerna* och inte heller har fast driftställe där är tjänsten dock kvalificerat skattefritt.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att det förhållandet att agent ej är skattskyldig enligt MF medför kumulativa skatteeffekter som dock är begränsade till agentens egen ingående mervärdesskatt på förvärv för sin verksamhet. Eftersom fakturering och likvid sker direkt mellan säljare och köpare berörs vanligen inte skatten på varorna av att agenten ej är skattskyldig.

I fråga om agent med svensk huvudman torde, menar utredningen, andra problem än de nu angivna knappast föreligga. När det gäller agent med utländsk huvudman föreligger emellertid dessutom vissa svårigheter att åstadkomma avdrag för ingående mervärdesskatt hos svensk företagare, när varor levereras från utländskt företags lager i Sverige genom förmedling av agent. För agenternas del innebär detta enligt utredningen att utländska huvudmän kan ha motiv för att ordna försäljningen i Sverige på annat sätt, som för dem är fördelaktigare i mervärdesskattehänseende.

Sveriges Handelsagenters förbund har till utredningen lämnat bl. a. följande uppgifter. Det totala antalet handelsagenter kan uppskattas till

ca 3 000. I förbundet finns 410 aktiva medlemmar. Av dessa sysslade år 1970 55 % med sådan verksamhet att skattskyldighet förelåg för del av verksamheten. Ca 400 av medlemmarna är agenter för huvudmän i utlandet. Provisionens storlek varierar mellan 0,5 % för vissa livsmedel och 15 % för vissa kemiska artiklar. Agenternas kostnader, utom löner, beräknas ligga mellan 30 och 60 % av bruttoprovisionen. Av dessa kostnader är 10—20 % belagda med mervärdeskatt, vilket genomsnittligt kan beräknas ge en ingående skattebelastning om 2—3 % av kostnaderna utom löner. För agenter som för verksamheten behöver särskilda provkollektioner kan belastningen av ingående mervärdeskatt vara betydligt större.

Vidare har förbundet uppgivit, att vissa grossister också är handelsagenter, att många agenter driver verksamhet i liten omfattning som ett komplement till annan förvärvsverksamhet och att införandet av skattskyldighet till mervärdeskatt för agenterna troligen skulle medföra en ökning av antalet redovisningspliktiga skattskyldiga med endast några hundra företagare.

I vissa branscher, särskilt när det gäller symaskinsförsäljning, förekommer enligt utredningen att nya varor säljs av agent för huvudmans räkning medan inbytt begagnade varor säljs av agenten för egen räkning. Detta förhållande accentuerar de svårigheter som föreligger att på ett entydigt och enkelt sätt avgöra vad som av den ingående mervärdeskatten i verksamheten belöper på agenturförsäljningen och vad som belöper på den egna omsättningen.

Höjningen av mervärdeskatten till 15 % har enligt utredningen ökat vikten av att den är konkurrensneutral. De uppgifter som lämnats av Sveriges Handelsagenters förbund tyder på att skatten numera inte är oväsentlig för dem. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att handelsagenterna i största utsträckning är ett led mellan skattskyldiga parter föreslår utredningen, att agenterna bör göras skattskyldiga till mervärdeskatt genom att förmedling av vara anges som skattepliktig tjänst i 10 § 1 MF. Samtidigt bör anges att sådan tjänst är kvalificerat skattefri, när den tillhandahålls utländsk uppdragsgivare.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag om skattskyldighet för handelsagenter har biträtts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. RSV och flera länsstyrelser efterlyser dock en närmare precisering av begreppet handelsagent med hänsyn till bl. a., att det förekommer mellanformer mellan anställning och självständiga ombud. *Länsstyrelsen i Kalmar län* anför sålunda att handelsagenter i pensions- och semesterhänseende vanligtvis betraktas som anställda och att inkomsten av deras verksamhet betraktas som inkomst av tjänst enligt KL. *Länsstyrelsen i Kristianstads län* frågar sig, varför utredningen icke tagit upp frågan om eventuell skattskyldighet för sådana handelsresande som icke är an-

ställda i huvudmannens tjänst, eftersom dessa i lika hög grad som handelsagenter torde ha drabbats av den högre mervärdeskatten. RSV m. fl. remissinstanser föreslår, att begreppet handelsagent anknyts till 1914 års lag om kommission, handelsagentur och handelsresandc. Därigenom skulle symaskinsagenter och andra med liknande verksamhet ställas utanför mervärdeskattesystemet. RSV framhåller i anslutning här till att 10 § MF bör utformas så att skatteplikt föreligger för tjänst som innefattar förmedling genom handelsagent av skattepliktig vara. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* påpekar, att i 11 § MF bör anges att tjänst enligt 10 § 1 är undantagen från skatteplikt, när den tillhandahålls utländsk uppdragsgivare.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* biträder förslaget men framhåller att vissa praktiska, främst kontrolltekniska svårigheter kan uppkomma. Det finns, menar länsstyrelsen, ett stort antal mindre seriösa handelsagenter, bl. a. personer som bedriver en viss och ofta kortvarig agenturverksamhet som bisyssla. Investeringar i sådan verksamhet utgörs i stor utsträckning av föremål som är användbara för privat bruk och risk föreligger för att föremålen kommer till sådant bruk utan beskattning.

### Samfälligheter

**Gällande bestämmelser.** I svensk rätt finns åtskilliga bestämmelser om samverkan mellan fastigheter. I vissa fall är samverkan frivillig medan den i andra fall kan åstadkommas tvångsvis. Samverkan leder ofta till att två eller flera fastigheter bildar en samfällighet. Som exempel härpå nämner utredningen vattenregleringsföretag enligt 3 kap. vattenlagen (1918: 523), diknings-, vattenavlednings- eller invallningsföretag enligt 7 kap. vattenlagen, vägsamfällighet enligt lagen (1939: 608) om enskilda vägar, samfällighet enligt lagen (1933: 269) om ägfred för bl. a. hållande av stängsel och samfällighet enligt lagen (1966: 700) om vissa gemensamhetsanläggningar.

I allmänhet krävs av delägare i samfällighet att han bidrar till samfällighetens kostnader i förhållande till den nytta han har av det företag som är samfällighetens ändamål. Samfällighet kan vara självständig juridisk person men behöver inte alltid vara det. Så t. ex. kan samfällighet enligt lagen om vissa gemensamhetsanläggningar organiseras som juridisk person om någon delägare begär det men kan annars behållas i enklare form med gemensam förvaltning av delägarna.

En samfällighet av nu nämnt slag utgör Kvismaredalens vattenavledningsföretag av år 1967. Dess ställning i mervärdeskattehänseende har behandlats i ärende om förhandsbesked som prövats av RR (RÅ 1970: Fi 1465). Därvid fann RR att ett genomförande av den uppgift, för vilken tvångssamfälligheten tillkommit, icke kunde anses innebära att företaget därigenom i yrkesmässig verksamhet omsatte vara, byggnad

eller tjänst. Företaget ansågs därför ej skattskyldigt enligt MF.

RSV har meddelat förhandsbesked i fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt som hänför sig till gemensamhetsanläggning enligt lagen (1966: 700) om vissa gemensamhetsanläggningar (RSV II 1972: 34). I ärendet var fråga om två juridiska personer, som ägde var sin fastighet och dessutom gemensamt ett angränsande område. På fastigheterna skulle uppföras butikslokaler och på området en byggnad med bl. a. restauranger jämte parkeringsplatser. Avsikten var att fastigheterna skulle bilda en samfällighet och att området skulle utgöra en gemensamhetsanläggning.

Verket förklarade att sökandena fick göra avdrag för den mervärdeskatt, som belöpte på förvärv för den fastighet som inrättats som gemensamhetsanläggning, till den del anläggningen tjänade sådan verksamhet som medförde skattskyldighet. Utsågs ingen särskild styrelse för samfälligheten, ägde sökandena också motsvarande rätt till avdrag för mervärdeskatt på andra förvärv än förvärv för den samfällt ägda fastigheten. Om styrelse utsågs gällde inte detta.

I motion 1971: 612, som överlämnats till utredningen, har yrkats att vattenregleringsföretag och andra jämförbara samfälligheter efter ansökan skall kunna medges frivilligt inträde som skattskyldiga till mervärdeskatt. Vidare har i skrivelser till Kungl. Maj:t, som överlämnats till utredningen, invallnings- och regleringsföretag begärt att företagens verksamhet skall medföra skattskyldighet enligt MF.

**Utredningen.** Samfällighet som bildas för att utföra viss uppgift som är av gemensamt intresse för flera fastigheter är enligt RR:s dom angående Kvismarcedalens vattenavledningsföretag inte skattskyldig för genomförandet av uppgiften. Detta förhållande medför, framhåller utredningen, att en kumulativ skatteeffekt uppstår när delägare i samfälligheten är skattskyldiga enligt MF. Syftet med bestämmelserna om samfälligheter är att skapa möjlighet till samverkan mellan fastigheter även tvångsvis. Det är bl. a. därför enligt utredningen mindre lämpligt att mervärdeskatten orsakar en kostnad som skulle ha undvikits om samfällighetens uppgift utförts av de enskilda delägarna själva. Utredningen påpekar också att den angivna effekten uppkommer endast när samfälligheten är en självständig juridisk person. Om så inte är fallet kan den ingående mervärdeskatten enligt allmänna regler dras av som ingående skatt hos delägarna.

De påtalade nackdelarna bör enligt utredningens uppfattning undanröjas. Utredningen avvisar tanken på att göra samfälligheter skattskyldiga med eller utan skatteplikt. I stället föreslås att frågan löses så, att skattskyldig som är delägare i samfällighet, vilken är juridisk person och ej skattskyldig för sin verksamhet, ges möjlighet att dra av så stor del av samfällighetens ingående mervärdeskatt som svarar mot hans kostnads-

ansvar till samfälligheten. Metoden överensstämmer i princip med vad som nu gäller för fastighetsförvaltande koncernföretag. Rätten till avdrag för den sålunda överförda skatten blir därmed beroende på den enskilde delägarens ställning i mervärdeskattelhänseende. Är han ej skattskyldig blir hans kostnad för samfälligheten oförändrad. För skattskyldig delägare minskar kostnaden med beloppet av den avdragsgilla ingående mervärdeskatten.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag att delägare i samfälligheter av olika slag skall äga rätt till avdrag för viss del av samfällighetens ingående mervärdeskatt har accepterats eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser med endast några få särskilda påpekanden.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* anför sålunda att det av utredningen föreslagna uttrycket "för vattenreglering, våghållning eller liknande ändamål" bör närmare utvecklas i anvisningarna till 17 § eller åtminstone genom uttalande av departementschefen för att undanröja tveksamhet beträffande tillämpningen av bestämmelserna. Som exempel anger länsstyrelsen att företag kan gå samman och bilda en förening eller ett aktieföretag som omhänderhar hälsovården för företagets anställda enligt viss bestämd kostnadsfördelning företagen emellan. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* föreslår att orden "för vattenreglering, våghållning eller liknande ändamål" i författningstexten ersätts med en bestämmelse om att motsvarande gäller delägare i samfällighet.

### Konkursbo

**Gällande bestämmelser.** När skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet enligt 3 § andra stycket MF skattskyldigt. För konkursboets egen verksamhet gäller de allmänna reglerna i MF.

RN har i anvisning (RN II 1969: 29) uttalat bl. a., att konkursboet träder i konkursgäldenärens ställe som skattskyldig. Om konkursboet fortsätter den skattskyldiges verksamhet ådrar sig boet skyldighet att erlagga den mervärdeskatt som skall utgå. Detsamma gäller enligt nämnden om boet realiserar varulager, inventarier och dylikt, under förutsättning att inte hela verksamheten eller del därav överlåtes.

Nämnden har också uttalat, att konkursboet bör anses fortsätta konkursgäldenärens verksamhet även när boet endast driver in utestående fordringar. Har gäldenären tillämpat den s. k. kontantmetoden skall konkursboet i princip erlagga mervärdeskatt för alla likvider som kommer boet till godo och som avser skattepliktiga transaktioner, oavsett om dessa skett före eller efter konkursutbrottet. Har gäldenären tillämpat den s. k. faktureringsmetoden inträder skattskyldighet för konkursboet, när fordran uppkommer efter konkursutbrottet på grund av fullgjord leverans.

RN har i annat sammanhang (RN II 1970: 87) uttalat, att konkursbo äger rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt eller till återbetalning av skatt i den mån motsvarande skyldighet föreligger att betala mervärdeskatt. Används återbetald skatt för betalning av mervärdeskattebelagda leverantörsfakturor uppstår ny avdragsgill mervärdeskatt.

Skattskyldig som tillämpar faktureringsmetoden skall redovisa mervärdeskatt på förskotts- eller a contobetalningar först i samband med slutfakturering efter verkställd leverans. Försätts sådan skattskyldig i konkurs innan skattskyldighet inträtt för honom ankommer det på konkursboet att redovisa skatt när skattskyldighet inträder. I vissa sådana fall kan konkursboet råka i svårigheter vid skatteredovisningen. Den skattskyldige kan ha påbörjat en byggnadsentreprenad som efter konkursutbrottet fullföljts av konkursboet. Beställaren erlägger därvid endast skillnaden mellan entreprenadsumman och gjorda förskotts- eller a contobetalningar. Med det sålunda influtna beloppet, som i vissa fall är mycket litet, skall konkursboet betala hela den mervärdeskatt som belöper på entreprenaden. Även om det influtna beloppet räcker till betalning av skatten kan andra borgenärer i konkursen bli lidande på betalningen, eftersom denna avser s. k. massagäld som skall betalas före även prioriterade fordringar.

Samma effekt kan uppstå när konkursgäldenären påbörjat byggnation i egen regi och lyft kreditiv. När konkursboet efter färdigställande av byggnationen säljer fastigheterna är dessa vanligen belastade med in-teckningslån. Den kontanta betalningen torde därför oftast vara liten. Den tas i anspråk, helt eller till stor del, för betalning av mervärdeskatten.

Den angivna effekten kan f. ö. inträda i varje fall då konkursboet blir skattskyldigt för viss prestation utan att uppbära full likvid för denna. Så torde kunna vara fallet även när konkursgäldenären påbörjat monter-ing av maskin e. d. hos uppdragsgivare och uppburit betalning härför utan att skattskyldighet inträtt.

Kungl. Maj:t har i två fall medgett konkursbo nedsättning av mervärdeskatt enligt 76 § MF i situationer som nu nämnts.

När gäldenär underlåter att betala sina skulder uppkommer en förlust för borgenären. Denne är ej skyldig att ställa ut kreditnota på det skattebelopp som han därigenom går förlustig. Däremot kan han ändra sin egen redovisning av utgående skatt. Vidare gäller att gäldenären inte är skyldig att minska sin ingående mervärdeskatt med skatten på den del av skulden som han inte betalar. Detta gäller även om ackordsupp-görelse träffas eller gäldenären försätts i konkurs. Borgenären får dock inte minska sin utgående skatt när ackordsupp-görelse träffas mellan företag i intressegemenskap enligt p. 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL (RSV II 1972: 10).

**Utredningen.** Utredningen anför att de nuvarande bestämmelserna och deras tillämpning inte ger ett tillfredsställande resultat i vissa fall när konkursgäldenären tillämpat faktureringsmetoden för redovisningen av mervärdeskatt. Detta gäller allmänt sett sådana fall där konkursboets skattskyldighet är mer omfattande än den betalning som tillfaller boet.

Utredningen föreslår därför att det av konkursgäldenären före konkursutbrottet skapade mervärdet beskattas hos honom och att endast det efter konkursutbrottet skapade mervärdet beskattas hos konkursboet. Detta resultat kan uppnås genom att konkursgäldenärens skattskyldighet anses inträda omedelbart före konkursutbrottet i fråga om allt mervärde han då upparbetat eller tillskapat. Därmed skulle statsverkets fordran mot gäldenären ha uppkommit före och inte i konkursen. Den får därvid fastställas till sin storlek och bevakas på vanligt sätt i konkursen och utgör inte s. k. massafordran. Konkursboet skulle i sådant fall vara skattskyldigt i praktiken endast för de kontanta likvider som inflyter för skattepliktiga transaktioner som fullföljs av boet. Konkursgäldenären bör äga rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt som hänför sig till de prestationer för vilka skattskyldighet inträder enligt vad nu sagts.

Vid tillämpningen av ett sådant system bör, tillägger utredningen, utgångspunkten vara konkursboets fakturering eller motsvarande och den betalning boet tar emot. Skillnaden mellan faktureringen och betalningen bör utgöra vad konkursgäldenärens skattskyldighet skall omfatta. Detta torde kunna tillämpas när konkursboet fakturerar och tar emot betalning innan tiden utgått för bevakning av fordringar i konkursen. När så inte är fallet bör det finnas möjlighet att fastställa omfattningen av konkursgäldenärens skattskyldighet på annan grund. I första hand bör därvid av konkursgäldenären uppburna förskott eller a contobetalningar eller lyfta kreditiv kunna tjäna till ledning. Har inga sådana medel uppburits bör nedlagda kostnader kunna ligga till grund för beräkningen. Konkursboets skattskyldighet bör, oberoende av hur omfattande konkursgäldenärens skattskyldighet bedömts vara, omfatta vederlag som faktiskt kommer boet till godo.

Utredningen är medveten om att förslaget inte ger ett helt tillfredsställande resultat. Statsverkets möjligheter att få in skatt från konkursgäldenären får normalt bedömas som små. De förslagna reglerna bör därför kompletteras med bestämmelser som innebär att skattskyldighet alltid inträder då förskott eller a contobetalning tas emot av skattskyldig. Skattskyldighet bör då inträda också när den som bedriver verksamhet i egen regi skapar mervärde i verksamheten.

Bestämmelser av nu angivet slag har, framhåller utredningen, i allt väsentligt betydelse endast för verksamhet som avser fast egendom. MF:s regler på fastighetsområdet kommer att behandlas i slutbetänkandet. Däri kommer också att behandlas frågan om skattskyldighet vid förskottbetalningar och motsvarande. Det nu framlagda förslaget får

därmed betraktas i viss mån som ett provisorium. En omedelbar lösning av frågan har dock enligt utredningen framstått som särskilt angelägen.

Utredningen finner det inte möjligt att effektivt ändra det förhållandet att gäldenär som tillämpar faktureringsmetoden inte är skyldig att minska sin avdragsgilla ingående mervärdeskatt när han försätts i konkurs, träffar ackordsuppgörelse med borgenärer eller av annan anledning underlåter att helt betala sina skulder och föreslår därför ingen ändring på denna punkt.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag att föreskriva skattskyldighet för konkursgäldenär för det av honom för konkursutbrottet skapade mervärdet tillstyrks av *SHIO* och accepteras i princip av *länsstyrelserna i Gotlands, Kristianstads, Hallands och Örebro län*. Flera remissinstanser betonar vad utredningen också anfört, nämligen att förslaget i viss mån kan ses som ett provisorium. *RSV, SAF* och *Sveriges Industriförbund* motsätter sig dock ej att frågan ändå tas upp nu. *Länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs och Gävleborgs län* anser däremot att tillräckliga skäl inte föreligger för en provisorisk lösning utan förordar att frågan får anstå till dess andra näraliggande frågor behandlats och redovisats av utredningen i dess slutbetänkande.

Flera remissinstanser anför synpunkter på och erinringar mot utredningens förslag både i tekniska och materiella hänseenden.

### Departementschefen

Utredningens översyn av reglerna om skattskyldighet till mervärdeskatt har varit inträngande och resulterat i åtskilliga ställningstaganden och ändringsförslag. Här liksom i andra hänseenden har utredningens målsättning varit att åstadkomma lösningar som bättre tillgodoser kravet på konkurrens- och konsumtionsneutralitet i beskattningen och undanröjer nu rådande oklarhet i tillämpningshänseende. Utredningen understryker dock, att åtgärder i sådant syfte får vägas mot konsekvenserna med avseende på redovisning, kontroll och administration av skatten.

Utredningens överväganden innebär ingen ändring av de redan gällande grundläggande kriterierna för skattskyldighet till mervärdeskatt. Det ligger i skattens natur att knyta skattskyldigheten till omsättning av skattepliktiga objekt och tjänster i yrkesmässig verksamhet här i landet och till importen av skattepliktiga varor. Utredningen finner det också naturligt att begreppet yrkesmässig verksamhet som en huvudregel knyts till förvärvskällorna inkomst av rörelse och inkomst av jordbruksfastighet enligt KL. Det är därför speciella skattskyldighetsfrågor som omfattas av utredningens särskilda ställningstaganden och ändringsförslag.

Som komplement till huvudregeln gäller, att skattskyldighet föreligger för annan verksamhet än sådan som är att hänföra till rörelse eller jordbruk, om verksamheten innefattar inte enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst. Utredningen konstaterar att detta uttryck medfört tolkningsproblem och behöver förtydligas. Vad som åsyftats är att skattskyldighet skall föreligga när det med viss regelbundenhet förekommer transaktioner med skattepliktiga objekt och tjänster. För att klarare markera detta föreslår utredningen att verksamhet, som inte omfattas av huvudregeln, skall anses som yrkesmässig när den drivs i butiksmässig eller eljest rörelseliknande form. Denna supplementärregel bör gälla för verksamhet som bedrivs inte bara av privatperson utan även av staten, kommun, ideell organisation eller utländsk företagare och vidare i fråga om förvärvskällan annan fastighet enligt KL.

Utredningen tar i detta sammanhang också upp svårigheterna att uppnå en beskattning av tjänster som personer utför på sin fritid under former som är att anse som rörelse. Någon särskild lösning på detta problem kommer utredningen inte fram till men betonar vikten av att man vid inkomsttaxeringen gör en riktig klassificering av inkomsterna från sådana arbeten och att de även blir föremål för kontroll.

Vid remissbehandlingen har föreslagits att även förvärvskällan inkomst av annan fastighet bör inrymmas under huvudregeln för skattskyldighet. Den föreslagna supplementärregeln har rönt vissa erinringar. I något fall ifrågasätts om förslaget innebär en förbättring, medan man i andra fall menar att det som kriterium för skattskyldighet bör räcka med att verksamheten bedrivs i rörelseliknande form eller att det är fråga om mera regelbundna eller upprepade omsättningar av skattepliktiga objekt eller tjänster. Vidare har vid remissbehandlingen framförts argument både för och emot regler som medför skattskyldighet för ideella organisationers försäljningar. Det har också efterlysts regler som undanröjer olikheter i bedömningen av skattskyldighet till mervärdeskatt och arbetstagarbegreppet i försäkringshänseende.

Jag har inget att invända mot att huvudregeln för skattskyldighet utvidgas till att omfatta även verksamhet som är att hänföra till annan fastighet enligt KL. Ett förtydligande av supplementärregeln är också påkallad och enligt min mening skulle en klarare avgränsning ernås med utredningens förslag att föreskriva skattskyldighet för verksamhet som bedrivs i rörelseliknande form. Begreppet butiksmässig bör kunna utgå. Även om jag har förståelse för de vid remissbehandlingen framförda förslagen om skattskyldighet vid regelbunden eller upprepade omsättning anser jag att utredningens förslag är att föredra. Det täcker också de nämnda alternativa förslagen, vilket också kan komma till uttryck i anvisningar från RSV.

Jag vill också betona, att med den av mig förordade ändringen bör det också stå klart att ideella föreningars försäljningar i egen regi i samband med basarer, festligheter o. d. inte skall medföra skattskyldighet. Det finns också anledning framhålla, att skattskyldighetsfrågan bör bedömas med hänsyn till de grundläggande principerna för en omsättningsskatt enligt mervärdeskatteprincipen. Detta innebär att man bör bortse från hur verksamheten bedöms i andra sammanhang, t. ex. med avseende på arbetsgivaravgift eller ATP.

För att undanröja kumulativa effekter i vissa fall för utländska företagare som arbetar på den svenska marknaden utan att bedriva egentlig verksamhet här föreslår utredningen, att representant för sådant företag skall efter särskild prövning av länsstyrelsen kunna registreras som skattskyldig till mervärdeskatt på i princip samma villkor som inhemska företagare. Utredningen pekar vidare på att utländsk företagare kan belastas med mervärdeskatt t. ex. för reparation eller utbyte av vara inom ramen för ett garantiåtagande. Sådana verkningar bör enligt utredningen undanröjas och därför föreslås att reparation eller varubyte som här i landet utförs åt ej skattskyldig utländsk företagare likställs med export och på så sätt undantas från beskattning. Lider utländsk företagare kundförlust som innefattar svensk mervärdeskatt anser utredningen rimligt att kompensation ges för skatten. Utredningen har härvidlag dock endast kunnat hänvisa till möjligheten att i sådana fall medge återbetalning med stöd av dispensregeln i 76 § MF. Genom återbetalning finns det enligt utredningen också möjlighet att undanröja en skattebelastning t. ex. när utländskt företags fordon vid körning här i landet måste repareras.

Det föreslagna systemet med skattskyldighet för representant för utländsk företagare har redan tillämpats i praktiken och synes fungera bra. Liksom remissinstanserna anser jag att systemet bör skrivas in i MF. Uppenbart är att systemet är avsett endast för utländska företagare som inte enligt de allmänna reglerna är skattskyldig till mervärdeskatt på grund av att han är bosatt eller stadigvarande vistas här eller bedriver verksamhet från fast driftställe här i landet. För att undanröja tvekan bör detta också anges i MF. Olika synpunkter har vid remissbehandlingen anförts beträffande representantens rättsliga ställning. Enligt min uppfattning bör systemet utformas så, att representanten enligt fullmakt av den utländske företagaren skall som ombud för denne upprätta och avge deklARATIONER och i övrigt tala och svara i mål och ärenden som gäller mervärdeskatten. Det kravet måste också ställas, att underlag i form av verifikationer och annat skall finnas tillgängligt hos representanten för kontroll av skatteredovisningen. Som anförts vid remissbehandlingen bör representanten registreras i det län där han har sin hemvist eller, om representanten är juridisk person, där styrelsen har sitt säte.

Någon länsstyrelse har efterlyst sanktioner mot utländsk företagare som underlåter att fullgöra sina skyldigheter som skattskyldig och att utse representant. Det förtjänar emellertid att betonas att utländsk företagare i många fall har ett eget intresse av att fullgöra sina skyldigheter och att i andra fall tillgångar kan finnas i Sverige, som tillhör den utländske företagaren, vilket ger en möjlighet att effektivt hävda ett skatteanspråk. Mot bl. a. denna bakgrund är jag inte nu beredd att föreslå något särskilt sanktionssystem. Frågan härom bör dock kunna tas upp på nytt om erfarenheterna från tillämpningen visar ett behov härav.

Vid remissbehandlingen har även föreslagits, att möjlighet för länsstyrelsen att kräva säkerhet för registrering av representant som skattskyldig bör skrivas in i MF. Någon motsvarighet härtill gäller visserligen inte för andra skattskyldiga i fråga om skattepliktig verksamhet inom landet. Jag anser likväl att denna möjlighet bör finnas och ges författningsmässig täckning. Med hänsyn till att registrering av representant skall föregås av särskild prövning bör det dock enligt min mening endast i särskilda fall föreligga behov av säkerhet, t. ex. när återbetalning av ingående skatt till betydande belopp kan bli aktuell. Hinder bör inte föreligga för att säkerheten ställs av det utländska företagets kund i Sverige.

Vid remissbehandlingen framfört förslag, att i fråga om tjänst, som utländsk, ej skattskyldig företagare utför här i landet, föreskriva skattskyldighet för den svenska kunden, skulle kunna vara ägnat att ytterligare tillgodose kravet på konkurrensneutralitet. Med beaktande bl. a. av den reducerade beskattningen av anläggningsarbeten ställer jag mig dock tveksam till behovet av en sådan kompletterande skattskyldighetsregel. Något förslag härom framläggs därför inte. Inte heller framlägger jag något förslag om att låta RSV ombesörja återbetalning av skatt som utländsk företagare åsamkats vid tillfällig vistelse här.

Liksom remissinstanserna biträder jag utredningens förslag att det i MF klart bör anges att försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter o. d. i annars icke skattepliktig verksamhet skall anses som yrkesmässig endast om den bedrivs under butiksmässiga former. Jag biträder också utredningens förslag beträffande skattskyldighet för försäkringsföretag för försäljning av gods som inlösts som led i den skadereglerande verksamheten och för finansieringsföretag för försäljning av återtaget gods. Jag ansluter mig också till utredningens uppfattning att bärande skäl saknas för att föreskriva skattskyldighet för banker eller andra kreditinrättningar i fråga om motsvarande försäljning.

I olika sammanhang har anmärkts att MF inte tillgodoser kravet på konkurrensneutralitet inom den offentliga sektorn. Framför allt har anmärkningar riktats mot att statlig eller kommunal verksamhet som inte drivs i bolagsform ej anses som yrkesmässig till den del den tillgodoser

egna behov och att detta gäller även vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun. Mot denna bakgrund har utredningen närmare granskat frågan och därvid kommit till den slutsatsen, att MF såvitt gäller statlig verksamhet får anses tillgodose neutralitetskravet, främst genom att hänsyn till mervärdesskatten skall tas vid statlig upphandling enligt bestämmelser i upphandlingskungörelsen (1952: 496; upphävd och ersatt genom SFS 1973: 600). Vidare har den reducerade beskattningen i fråga om byggnads- och anläggningsarbeten en utjämnande effekt. Detsamma gäller inte i fråga om den kommunala sektorn men utredningen avvisar tanken på att här åstadkomma bättre konkurrensneutralitet genom att införa en generell skattskyldighet för kommunal verksamhet. Utredningen har inte heller ansett sig kunna förorda en lösning som skulle innebära skattefrihet utan avdragsrätt för ingående skatt för tillhandahållande till kommun av skattepliktiga objekt eller tjänster. Något förslag till ändring av gällande bestämmelser framläggs därför inte med avseende på nu nämnda förhållande.

Däremot anser utredningen behov föreligga av ett förtydligande av den inskränkning i skattskyldigheten som gäller vid ekonomiskt samgående mellan staten och kommun. Denna inskränkning bör enligt utredningen gälla endast när båda parter står ett ekonomiskt ansvar för verksamheten och inte t. ex. när en anläggning har överkapacitet som kan utnyttjas för tjänster åt staten eller annan kommun.

Remissbehandlingen visar att uppfattningarna är delade beträffande den bristande konkurrensneutraliteten i beskattningen på den offentliga sektorn. Företrädare för näringslivet hävdar att det råder otillfredsställande förhållanden i detta hänseende speciellt på det kommunala området, där upphandlingskungörelsen inte gäller. Man finner därför beklagligt att utredningen inte presterat något konkret förslag till lösning av problemet. Andra remissinstanser menar att nuvarande bestämmelser tillgodoser berättigade krav på konkurrensneutralitet vid en samlad bedömning med beaktande av upphandlingskungörelsens bestämmelser, den reducerade beskattningen för byggnads- och entreprenadsarbeten och den belastning som föreligger i form av icke avdragsgill ingående skatt. Detta är förhållanden som begränsar kommunernas intresse att uppta verksamhet i egen regi. För egen del är jag medveten om att MF:s bestämmelser kan ha brister i konkurrens hänseende på det nu aktuella området. Min uppfattning är dock att dessa effekter överdrivits och utredningen har också visat att ett fullt tillgodoseende av kravet på neutralitet i beskattningen skulle kräva långtgående ändringar med andra besvärande nackdelar och olägenheter som följd. Jag anser därför att nuvarande bestämmelser bör gälla även i fortsättningen. Därmed avser jag också bestämmelserna i fråga om verksamhet som bedrivs av stat och kommun i samverkan. Jag har härvid särskilt uppmärksammat att RSV genom förhandsbesked klarlagt tillämpningen av sistnämnda bestämmel-

ser på ett sätt som enligt min mening också tillgodoser konkurrenssynpunkterna.

Utredningens förslag om skattskyldighet för kommunerna i fråga om tillhandahållande av elkraft och bortforsling av sopor och avfall för egen räkning finner jag välgrundade och förordar härav betingade ändringar i MF. Det är att märka att det här är fråga om s. k. teknisk skattskyldighet.

Utredningen föreslår vidare att ytterligare verksamheter skall inrymmas under skattskyldigheten. I syfte att undanröja vissa konstaterade missförhållanden i den praktiska tillämpningen föreslås en i princip generell skattskyldighet för auktionsföretag. För att undanröja kumulativa skatteeffekter föreslås att skattskyldighet införs för handelsagenter och att samfälligheter inordnas under mervärdesskatten på ett sätt som öppnar möjlighet att avlyfta ingående skattebelastning för sådana deltagare i en samfällighet som är skattskyldiga enligt MF för annan verksamhet. Lösningen i fråga om samfälligheter överensstämmer med vad som redan gäller beträffande fastighetsförvaltande företag inom en koncernbildning.

Förslaget om skattskyldighet för auktionsföretag har rönt erinringar från åtskilliga remissinstansers sida. Bl. a. har framhållits, att följden skulle bli en beskattning av försäljning på auktion av personligt lösöre. Även om jag hyser förståelse för utredningens förslag i denna del anser jag mig dock med hänsyn till de invändningar som framförts vid remissbehandlingen böra avvisa förslaget vad gäller utvidgad skattskyldighet för auktionsföretag. Däremot finner jag liksom remissinstanserna att bärande skäl föreligger för att genomföra utredningens förslag beträffande handelsagenter och samfälligheter.

Vid remissbehandlingen har man efterlyst en precisering av begreppet handelsagent. Det har därvid föreslagits att begreppet knyts an till 1914 års lag om kommission, handelsagentur och handelsresande, vilket bl. a. skulle innebära att symaskinsagenter skulle ställas utanför skattskyldigheten. Jag finner en sådan avgränsning lämplig och jag biträder också ett förslag från RSV att det i 10 § MF anges att skatteplikt föreligger för tjänst som innefattar förmedling genom handelsagent av skattepliktig vara.

Man har vid remissbehandlingen även efterlyst en precisering av begreppet samfällighet. Jag ifrågasätter emellertid behovet av ett förtydligande härav i MF. Utredningen har som framgått av den tidigare redogörelsen lämnat exempel på vissa i sammanhanget aktuella former av samfälligheter. Med ledning härav bör RSV kunna meddela erforderliga anvisningar för tillämpningen med utgångspunkt dessutom i att bestämmelsernas syfte är att eliminera kumulativa skatteeffekter för skattskyldiga till MF utan att därför påverka skattebelastningen för andra deltagare i en samfällighet.

Ytterligare en skattskyldighetsfråga har tagits upp av utredningen, nämligen gällande skattskyldighet för konkursbo. Förslaget härom går ut på att skattskyldighet skall föreligga för konkursgäldenären för transaktioner och genom egna prestationer tillskapat mervärde fram till tidpunkten för konkursen och att konkursboet skall vara skattskyldigt för vad som presteras därefter. Genom denna ordning skulle man enligt utredningen undgå vissa av skatten förorsakade svårigheter, bl. a. för avveckling av konkurs, när konkursgäldenären tillämpar faktureringsmetoden. Förslaget är att betrakta som ett provisorium i avvaktan på att utredningen i sitt fortsatta arbete behandlat andra näraliggande frågor. Detta förhållande har föranlett ett flertal remissinstanser att föreslå att frågans lösning bör anstå tills den kan tas upp i det större sammanhanget. Även om andra remissinstanser tillstyrker utredningens förslag delar jag uppfattningen hos de remissinstanser som menar att ett ställningstagande i frågan bör anstå. Någon författningsändring enligt utredningens förslag läggs därför inte fram.

### Redovisningsskyldighet

**Gällande bestämmelser.** Enligt 6 § MF behöver skattskyldig inte redovisa och inbetala skatt när den skattepliktiga omsättningen inkl. mervärdeskatt under ett kalenderår uppgått till högst 10 000 kr. Särskilda bestämmelser gäller härvidlag för verksamhet som påbörjas under ett år och avslutas under samma år eller året därefter.

Vid omsättning av varor eller tjänster som är kvalificerat undantagna från skatteplikt föreligger alltid redovisningsskyldighet. Detsamma gäller vid omsättning på export. Vidare gäller att länsstyrelsen kan, när särskilda skäl föreligger, medge att skattskyldig t. v. skall vara redovisningsskyldig, även om årsomsättningen är högst 10 000 kr.

I fråga om skattskyldig delägare i enkelt bolag, s. k. gruvbolag eller partrederi gäller att bolagets eller rederiets hela skattepliktiga omsättning bestämmer redovisningsskyldigheten.

Årsomsättningsgränsen 10 000 kr. har i princip gällt från mervärdeskattens införande. Från början var det emellertid nödvändigt att knyta an redovisningsskyldigheten till en förhandsbedömning av den skattepliktiga omsättningens storlek under närmast kommande tolv månadersperiod. Detta orsakade vissa svårigheter och föranledde en författningsändring år 1970, varigenom bedömningen om redovisningsskyldighet föreligger eller ej kan ske på grundval av den faktiska skattepliktiga omsättningen under senast tillämda kalenderår.

Stadgandet om en i princip obligatorisk redovisningsskyldighet för den som bedriver export innebär bl. a., att en förrettagare, som har en skattepliktig årsomsättning om t. ex. 9 000 kr. och en exportomsättning om något tusental kronor är redovisningsskyldig. Härigenom kan fördelen med

att få dra av ingående mervärdeskatt mer än väl uppvägas av skyldigheten att betala skatt för den skattepliktiga omsättningen inom landet.

Även icke redovisningspliktiga skattskyldiga har rätt att debitera mervärdeskatt på sina skattepliktiga transaktioner och kunderna har rätt att enligt bestämmelserna i MF göra avdrag för den mervärdeskatt som de debiteras. Eftersom registrering sker endast av sådana skattskyldiga som också är redovisningsskyldiga kan inte i länsstyrelsens register över redovisningsskyldiga kontrolleras huruvida skatt får debiteras eller ej av den som ej är registrerad. Kunden får därför, om annat inte är uppenbart, lita på att skatt får debiteras och kan göra avdrag för skatten, om avdragsrätt över huvud föreligger.

**Utredningen.** Den gällande 10 000-kronorsgränsen har enligt utredningen inte medfört några större praktiska tillämpningsproblem och bör bibehållas. Utredningen diskuterar men avvisar tanken på att ge begreppet skattskyldighet den innebörd som begreppet redovisningsskyldighet har. En sådan ändring skulle visserligen betyda att endast registrerade skattskyldiga skulle kunna debitera mervärdeskatt. Även om detta från vissa synpunkter framstår som en fördel skulle samtidigt vissa kumulativa skatteeffekter uppstå för kunder hos företag med omsättning under gränsvärdet.

Den obligatoriska redovisningsskyldigheten för den som omsätter kvalificerat skattefria varor eller tjänster och för den som exporterar varor har, konstaterar utredningen, till syfte att säkerställa rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt för dessa företag. Det kan emellertid enligt utredningen ifrågasättas om obligatorisk redovisningsskyldighet behövs i dessa fall. Utredningen föreslår i stället att redovisningsskyldigheten görs fakultativ på det sättet att den som så önskar under åberopande av särskilda skäl skall kunna få bli redovisningsskyldig enligt medgivande av länsstyrelsen med stöd av 6 § andra stycket MF. Redovisningsskyldighet enligt sådant medgivande bör enligt utredningen gälla t. v. och minst till utgången av nästföljande kalenderår. Redan registrerad skattskyldig bör kvarstå i registret och vara redovisningsskyldig om han inte anmäler att han vill bli avregistrerad.

Utredningen föreslår vidare den ändringen, att gränsvärdet 10 000 kr. i årsomsättning skall avse omsättning av skattepliktiga eller kvalificerat skattefria objekt och tjänster och inte som nu den skattepliktiga omsättningen. Därmed kommer automatiskt exportförsäljning med i det omsättningsvärde, på vilket redovisningsskyldigheten skall bedömas.

Bestämmelsen om länsstyrelsens rätt att medge att skattskyldig skall vara redovisningsskyldig, trots att hans skattepliktiga årsomsättning inte överstiger 10 000 kr. har, framhåller utredningen, tillkommit bl. a. i syfte att göra det möjligt för nystartade verksamheter att göra avdrag för skatt som belöper på inköp av inventarier, varulager m. m. under ett

uppbyggnadsskede. Det har konstaterats att bestämmelsen i vissa fall utnyttjats för att skaffa kapital på sätt som får betraktas som olagligt. Som exempel härpå anförs följande. En person uppger att han påbörjat verksamhet, som ännu inte lett till någon skattepliktig omsättning. Personen registreras som redovisningsskyldig och lämnar deklARATIONER med hög ingående mervärdeskatt. Eventuellt kan yrkade avdrag styrkas med inköpsfakturer. Skatt återbetalas till honom, varefter han anmäler att verksamheten upphört. Vid efterföljande kontroll konstateras emellertid, att de förvärvade varorna återtagits av leverantören. Det har också förekommit fall där faktura utfärdats innan leverans skett och att, när återbetalning av skatt ägt rum, leveransen annullerats.

Det är enligt utredningen angeläget att stävja missbruk av möjligheten att bli redovisningsskyldig i förtid. Å andra sidan är det av vikt att den seriösa nyctableringen av företag inte försvåras. Utredningen finner övervägande skäl tala för att de nuvarande bestämmelserna behålls. Det bör enligt utredningen vara möjligt för länsstyrelsen att i flertalet fall göra en noggrann undersökning innan beslut fattas om redovisningsskyldigheten. Om sådan skyldighet medges bör hinder inte föreligga att låta redovisningsskyldigheten gälla med viss retroaktivitet, så att den skattskyldige inte går miste om rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt.

Ytterligare en fråga har aktualiserats under utredningens arbete. Vissa tillgångar, särskilt fastigheter, innehas ibland med samäganderätt. Denna kan ha uppkommit genom arv eller gåva. Om delägarna inte träffar avtal, uttryckligen eller underförstått, om egendomens användning i gemensamt vinningssyfte torde rättsförhållandet dem emellan inte utgöra enkelt bolag. Frågan om redovisningsskyldighet skall i sådant fall bedömas enligt varje delägars skattepliktiga omsättning. Är denna högst 10 000 kr. för kalenderår föreligger inte redovisningsskyldighet, trots att delägarnas sammanlagda skattepliktiga omsättning är väsentligt högre och redovisningsskyldighet därför skulle ha förelegat om verksamheten haft karaktär av bolag.

Utredningen finner det inte motiverat, att olika skatteeffekter uppkommer när verksamhet bedrivs som enkelt bolag eller med samäganderätt, särskilt som gränsen mellan dessa verksamhetsformer är svår att dra. Delägare i enkelt bolag och delägare i verksamhet som innehas med samäganderätt bör behandlas lika. Utredningen föreslår därför ett tillägg i anvisningarna till 6 § MF av innebörd att verksamhet som innehas med samäganderätt jämställs med verksamhet som drivs i form av enkelt bolag.

**Remissinstanserna.** Remissinstanserna har allmänt behandlat utredningens förslag beträffande redovisningsskyldighet med utgångspunkt från det nu gällande gränsvärdet 10 000 kr.

Endast *länsstyrelsen i Södermanlands län* har tagit upp gränsvärdets storlek och föreslår att det höjs till 15 000 kr. bl. a. med hänsyn till indexutvecklingen.

Utredningens förslag att slopa den obligatoriska redovisningsskyldigheten för skattskyldig som tillhandahåller kvalificerat skattefria varor eller tjänster eller exporterar varor i verksamhet med en skattepliktig årsomsättning under 10 000 kr. har allmänt accepterats eller lämnats utan erinran.

*RSV* och *länsstyrelserna i Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt Älvsborgs län* uppmärksammar förslaget om att omsättningen av skattepliktiga objekt och tjänster i stället för den skattepliktiga omsättningen skall bestämma redovisningsskyldigheten. Man konstaterar att detta förslag kan medföra redovisningsskyldighet för vissa skattskyldiga som har en skattepliktig omsättning under 10 000 kr. på grund av att den beräknas på reducerade beskattningsvärden. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* accepterar denna effekt, medan övriga nu nämnda remissinstanser av detta skäl avvisar förslaget. *RSV* framlägger även förslag till annan lydelse av 6 § MF som undanröjer den påtalade effekten.

*Länsstyrelsen i Gotlands län* påpekar att gränsvärdet för redovisningsskyldighet, 10 000 kr. motsvarar totalomsättningen då oreducerad skatt tas ut. När skatt tas ut enligt 60-procentsregeln eller 20-procentsregeln torde gränsen däremot få anses vara 16 667 kr. resp. 50 000 kr. *Länsstyrelsen* föreslår att MF kompletteras med bestämmelser i detta avseende.

*RSV* framhåller, att utredningens förslag kan leda till ej önskvärda utträden ur mervärdeskattesystemet. En skattskyldig som tillämpar konstantmetoden för skatteredovisningen kan få betalt för skattepliktiga transaktioner under ett år först under det nästföljande året. Upphör verksamheten under detta senare år kan frihet från redovisningsskyldighet uppkomma och förhållandevis stora belopp kan undandras beskattning. Det kan också förhålla sig så att anskaffningar under ett år betalas först nästföljande år. Om ingen eller endast mindre omsättning förekommer under det senare året, blir den skattskyldige ej redovisningsskyldig men får inte heller avdragsrätt för ingående skatt. *RSV* anser, att redovisningsskyldigheten i sådana fall inte bör upphöra förrän full avskattning skett eller full avdragsrätt åtnjutits. — Ett flertal *länsstyrelser* anför liknande synpunkter.

*Länsstyrelsen i Jämtlands län* föreslår, att registrerad skattskyldig alltid skall vara redovisningsskyldig, oavsett storleken av den skattepliktiga omsättningen, med möjlighet för *länsstyrelsen* att när särskilda skäl föreligger avregistrera vederbörande.

*RSV* samt *länsstyrelserna i Södermanlands och Östergötlands län* påpekar att redovisningsskyldigheten för skattskyldig vars omsättning regelmässigt pendlar omkring 10 000 kr. från år till år kan bli beroen-

de av smärre ökning eller minskning i årsomsättningen. Detta förhållande utgör olägenheter för såväl de skattskyldiga som för beskattningsmyndigheterna. För att undvika dessa svårigheter föreslår RSV att skattskyldig som varit redovisningsskyldig ett tidigare år normalt skall kvarstå som redovisningsskyldig även om omsättningen nästföljande år understiger gränsvärdet 10 000 kr. Understiger den skattepliktiga omsättningen stadigvarande 10 000 kr. per år är det dock befogat att avföra en tidigare redovisningsskyldig ur systemet.

RSV anför vidare att praktiska svårigheter kan uppstå när verksamhet upphör året efter det den påbörjats. I sådana fall skall beloppsgränsen 10 000 kr. hänföras till den tid under vilken verksamheten bedrivits. Här kan inträffa, att skatt redovisas för verksamheten under det första året, trots att totala omsättningen för hela verksamhetstiden inte når upp till 10 000 kr.

Frågan om möjligheten för skattskyldig att bli redovisningsskyldig redan innan omsättningen uppgår till 10 000 kr. för år i syfte att eliminera en skattebelastning under ett uppbyggnadsskede har tagits upp av ett flertal remissinstanser. Den allmänna uppfattningen är, att den möjlighet till avlyftning av ingående skatt under ett uppbyggnadsskede som bestämmelserna erbjuder bör vara kvar. Flera länsstyrelser framhåller dock, att det föreligger svårigheter att bedöma om en ansökan om redovisningsskyldighet skall bifallas eller ej.

Lantbrukarnas Riksförbund betonar att nuvarande möjlighet till avlyftning av ingående skatt i ett uppbyggnadsskede skall behållas. Det är emellertid, framhåller förbundet, otillfredsställande att man vid bedömningen av rätt till förtida redovisning synes snegla på när omsättningsgränsen 10 000 kr. kan beräknas bli passerad. Sker detta först 2 å 3 år efter starten intas inte sällan en negativ attityd.

Länsstyrelsen i Uppsala län ifrågasätter om inte registrering under ett uppbyggnadsskede kunde förknippas med möjlighet att kräva bankgarantier. Länsstyrelsen i Värmlands län anser det rimligt att endast kontantmetoden skall få tillämpas då risk för missbruk av registreringen föreligger. En annan tänkbar lösning skulle enligt denna länsstyrelse kunna vara att endast företag med ett visst minimikapital, t. ex. 50 000 kr., skall kunna bli registrerat med faktureringsmetoden.

Länsstyrelserna i Östergötlands och Skaraborgs län ifrågasätter om inte 6 § MF bör kompletteras med en bestämmelse som innebär att medgiven registrering skall kunna återkallas med retroaktiv verkan, om den visar sig grundad på felaktiga premisser eller om verksamheten ej uppnår sådan omfattning att redovisningsskyldighet uppkommer.

Länsstyrelserna i Älvsborgs och Skaraborgs län efterlyser en precisering i författningstexten av registrerings och registreringsbevisets rättsverkningar. Länsstyrelsen i Älvsborgs län anför därvid att registreringen enligt länsstyrelsens uppfattning inte innebär skyldighet att i

förekommande fall erlægga mervärdeskatt utan endast — bortsett från att den skattskyldige rent tekniskt återfinns i registret — en skyldighet att utan anmaning avge deklaration.

*Länsstyrelsen i Gotlands län* framhåller att det ibland kan vara svårt att avgränsa förvärvskällor från varandra, exempelvis beträffande jordbrukare med maskinstationsrörelse, jordbrukare som bedriver fiske eller delägare i enkelt bolag som även har annan skattepliktig verksamhet. För undvikande av här antydda gränsdragningsproblem föreslår länsstyrelsen att skattskyldig som driver flera verksamheter skall vara redovisningsskyldig när den sammanlagda skattepliktiga omsättningen överstiger 10 000 kr. Vidare föreslår länsstyrelsen att redovisningsskyldighet för delägare i enkelt bolag, gruvbolag eller partrederi skall föreligga endast om den skattskyldiges andel av totalomsättningen uppgår till minst 2 000 kr.

Utredningens förslag om att redovisningsskyldighet vid samäganderätt skall bedömas på samma sätt som då enkelt bolag förligger har biträtts av *länsstyrelsen i Gävleborgs län* och *Lantbrukarnas Riksförbund* samt lämnats utan erinran av övriga remissinstanser.

### Departementschefen

Skattskyldiga med en skattepliktig omsättning som ej överstiger 10 000 kr. för helt kalenderår är befriade från skyldighet att redovisa mervärdeskatt till staten. Dock gäller redovisningsskyldighet alltid när verksamheten omfattar export av skattepliktiga varor eller omsättning av s. k. kvalificerat skattefria objekt eller tjänster. Huvudregeln är betingad av praktiska skäl medan den kompletterande regeln om obligatorisk redovisningsskyldighet har tillkommit för att eliminera kumulativa skatteeffekter.

Utredningen föreslår att gränsvärdet 10 000 kr. för redovisningsskyldighet bibehålls, men knyts till omsättning av skattepliktiga och kvalificerat skattefria objekt och tjänster i stället för till den skattepliktiga omsättningen. Vidare föreslås att den obligatoriska redovisningsskyldigheten i vissa fall vid omsättning under gränsvärdet ändras till en fakultativ redovisningsskyldighet enligt beslut av länsstyrelsen på ansökan av den skattskyldige. Genom dessa ändringar kommer automatiskt exportförsäljning med i det värde som bestämmer redovisningsskyldigheten samtidigt som skattskyldiga med totalomsättning under gränsvärdet inte tvingas redovisa skatt på grund av t. ex. en mindre exportförsäljning. Förslagen har vid remissbehandlingen rönt allmän anslutning. Dock har påpekats bl. a. att förslaget i fråga om bestämningen av gränsvärdet för redovisningsskyldigheten kan medföra en utvidgad redovisningsskyldighet i vissa fall för skattskyldiga med omsättning för vilken reducerad skatt utgår. Det har också gjorts gällande att de föreslagna bestämmel-

serna i vissa fall kan leda till opåkallad frihet från redovisningsskyldighet och i andra fall till redovisningsskyldighet för verksamhet med begränsad varaktighet trots att totala omsättningen ej når upp till 10 000 kr.

För egen del anser jag att det nuvarande gränsvärdet för redovisningsskyldighet bör bibehållas utan ändring dock med den av utredningen föreslagna fakultativa redovisningsskyldigheten för den som exporterar varor eller omsätter s. k. kvalificerat skattefria varor eller tjänster. Vidare biträder jag den av bl. a. RSV förordade kompletteringen att redovisningsskyldighet skall förligga i minst två år i följd, även om omsättningen det andra året inte når upp till gränsvärdet 10 000 kr. Jag biträder också förslaget i fråga om övergången till de nya reglerna liksom förslaget att redovisningsskyldigheten för verksamhet som innehas med samäganderätt skall bedömas på basis av verksamhetens totala omsättning i överensstämmelse med vad som redan gäller i fråga om bl. a. enkla bolag.

På en punkt vill jag dock förorda ett tillägg till utredningens förslag. När verksamhet upphör kan den skattskyldige ha utestående fordringar och skulder, som han avser att driva in resp. reglera. Enligt allmänna regler är han inte redovisningsskyldig under avvecklingstiden om hans omsättning under denna tid understiger gränsvärdet 10 000 kr. Visserligen kan länsstyrelsen genom att på lämpligt sätt förlänga den sista redovisningsperioden i de flesta fall åstadkomma fortsatt redovisningsskyldighet. Det är dock enligt min mening av värde om en uttrycklig bestämmelse tas in i MF av innebörd att den som varit redovisningsskyldig för viss verksamhet skall fortsätta att vara detta så länge verksamheten inte helt har avvecklats. Bestämmelser härom ingår i författningsförslaget.

Utredningen har i detta sammanhang också tagit upp rätten för länsstyrelserna att medge redovisningsskyldighet för nystartade företag redan under ett uppbyggnadsskede innan skattepliktig omsättning uppkommit. Denna möjlighet har, konstaterar utredningen, missbrukats i vissa fall och medfört att oberättigade krav på återbetalning av över-skjutande ingående skatt bifallits. Utredningens uppfattning är att möjligheten till avlyftning av ingående skatt för nyetablerade företag behövs. För att möjligheten inte skall missbrukas bör länsstyrelsens medgivande om redovisningsskyldighet föregås av noggrann undersökning.

Åtskilliga remissinstanser ansluter sig till utredningens uttalanden i denna fråga och framför olika förslag för att förhindra missbruk. Bland förslagen härom kan nämnas bestämmelser som ger länsstyrelsen möjlighet att kräva säkerhet, retroaktivt återkalla medgivande om redovisningsskyldighet eller begränsa sådant medgivande till företag med visst minimikapital.

Jag finner det allvarligt att bestämmelser som tillkommit i näringsli-

vets intresse för att underlätta nyetablering missbrukas på ett flagrant sätt. Den seriösa företagsamheten bör dock inte bli lidande härav. Liksom utredningen anser jag därför att de aktuella bestämmelserna bör vara kvar. I detta liksom i andra avseenden är det emellertid angeläget att missbruk förhindras. I första hand krävs en effektiv kontroll och jag vill **understryka** utredningens uttalande, att redovisningsskyldighet inte bör medges utan en noggrann undersökning som klart bekräftar att fråga är om en seriös nyetablering. Dessutom synes det berättigat, att vid dessa registreringar normalt föreskriva, att redovisning av mervärdeskatt skall ske enligt kontantmetoden i vart fall intill dess verksamheten kommit i gång i full skala. Kravet om snabb avlyftning av överskjutande ingående skatt får stå tillbaka för statens berättigade krav på riktig beskattning. Jag har noterat att utredningen i sitt fortsatta arbete kommer att ta upp kontrollen av mervärdeskatten och att det därför kan bli anledning att återkomma till den nu aktuella frågan i ett större sammanhang.

Registreringens rättsverkningar har tagits upp av någon remissinstans, som efterlyst en precisering härav. Detta är en fråga som enligt min mening ligger inom ramen för utredningens uppdrag och jag utgår från att utredningen, som skall behandla bl. a. det praktiska och administrativa förfarandet i sitt kommande betänkande, då också kommer att överväga om en sådan precisering bör göras. Jag tar därför inte upp frågan i detta sammanhang.

### Skattsskyldighetens inträde

**Gällande bestämmelser.** Enligt 4 § första stycket MF inträder skattsskyldighet när vederlag inflyter kontant eller i form av varor eller på annat sätt kommer den skattsskyldige till godo och när uttag sker. Redovisning av skatt på detta sätt kallas kontantmetoden.

Enligt 4 § andra stycket MF kan länsstyrelsen efter ansökan besluta att skattsskyldig vid redovisning för mervärdeskatt skall inräkna uppkomna fordringar i omsättningen. Redovisning enligt denna princip kallas faktureringsmetoden.

Vederlag hänföres enligt 15 § första stycket till den redovisningsperiod då vederlaget erhållits. Tillämpas faktureringsmetoden hänföres till redovisningsperiod kontant vederlag som erhålls under perioden och fordran som uppkommer under perioden.

Enligt RSV:s statistik tillämpas kontantmetoden av drygt 95 % av skattsskyldiga fysiska personer och ca 25 % av skattsskyldiga juridiska personer. Detta innebär att mindre än 10 % av samtliga skattsskyldiga redovisar skatt enligt faktureringsmetoden. I första hand har denna metod valts av större industriföretag och av företag med förhållandevis stor export.

I utländska mervärdeskattesystem inträder skattskyldigheten vanligen när vara levereras eller tjänst utföres.

**Utredningen.** Förekomsten av två redovisningsmetoder ger enligt utredningen upphov till vissa konflikter. Vid höjning av skattesatsen eller vid utvidgning av beskattningsområdet blir effekterna för köparna olika om den skattskyldige tillämpar kontantmetoden eller faktureringsmetoden, när inga särskilda övergångsbestämmelser meddelats. Tillämpar skattskyldig kontantmetoden, beskattas alla kontanta betalningar efter ändringens ikraftträdande och således även betalningar för leveranser som skett före ändringen. Genom förskottsbetalning till kontantredovisande skattskyldig kan beskattning eller höjd beskattning i vissa fall undvikas. Vid faktureringsmetoden inträder skattskyldigheten i princip då faktura i samband med leverans ställs ut och således oberoende av när betalning sker. Detta innebär i princip att retroaktiva verkningar av en skattehöjning undviks.

De två redovisningsmetoderna medför också speciella konsekvenser med avseende på rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt. Som exempel härpå anför utredningen bl. a., att säljare, som tillämpar faktureringsmetoden och säljer på avbetalning skall redovisa skatt på hela avbetalningspriset vid fakturering eller motsvarande, medan köpare som tillämpar kontantmetoden får göra avdrag för ingående mervärdeskatt endast i den takt han betalar av på skulden.

Utredningen pekar också på att om säljare tillämpar kontantmetoden och köpare faktureringsmetoden, parterna kan, i vart fall om intressegemenskap föreligger, komma överens om att köparen ej skall erlägga likvid till säljaren. Köparen gör avdrag för ingående mervärdeskatt, när han tar emot inköpsfaktura, medan säljaren inte alls behöver redovisa mervärdeskatt.

Vidare finns, anför utredningen, ingen skyldighet för köpare, som tillämpar faktureringsmetoden och underlåter att helt eller delvis betala leverans enligt mottagen faktura, att justera sin ingående mervärdeskatt på grund av den underlåtna betalningen, trots att säljaren får göra avdrag för kundförluster.

Utredningen tar i detta sammanhang också upp en fråga som behandlats i en skrivelse som RSV ingett till finansdepartementet och som efter remissbehandling överlämnats till utredningen för beaktande i dess arbete. Frågan gäller skattskyldighetens inträde när skattskyldig som tillämpar kontantmetoden tar emot växel, revers eller annat skuldebrev. Verket pekar på att skattskyldigheten, som inträder först när skuldebrevet löses, amorteras eller diskonteras, kan komma att inträda först efter mycket lång tid, särskilt vid fastighetsaffärer och andra omsättningar som gäller större objekt. Samma problem uppstår inte vid tillämpning av faktureringsmetoden. Verket ifrågasätter om inte åtminstone de företag som driver verksamhet där problemet är mest besvärande — främst

byggnadsföretagen — obligatoriskt skall ha att använda faktureringsmetoden. Med hänsyn till att kontantmetoden är att anse som huvudregel för skatteredovisning föreslår dock RSV i stället att mottagande av växel och revers m. m. likställas med kontant betalning. En sådan bestämmelse bör gälla även beträffande vid ikraftträdandet befintliga skuldebrev, men möjlighet bör beredas länsstyrelsen att medge betalning av skatten på sådana skuldebrev i delposter under en övergångsperiod.

Verkets skrivelse har remitterats till generaltullstyrelsen, länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Västernorrlands samt Jämtlands län, KF, Lantbrukarnas riksförbund, Motorbranschens riksförbund, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska åkeriförbundet, Sveriges Grossistförbund, SHIO, Sveriges Industriförbund och Sveriges Köpmannaförbund. Samtliga har avgett yttrande över skrivelsen.

Förslaget att betrakta lämnande av skuldebrev som kontant betalning tillstyrks i allmänhet av remissinstanserna. *Lantbrukarnas riksförbund* pekar dock på att lantbrukare nu någorlunda torde ha vant sig vid att fördela växelomsättningar och amorteringar på mervärdeskatt och kostnad och att man därför bör öppna en möjlighet att fortsätta med det gamla systemet. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* ifrågasätter om inte förslaget innebär så stort avsteg från nuvarande regler att faktureringsmetoden bör göras till huvudregel.

*Svenska åkeriförbundet* motsätter sig förslaget, till synes därför att verket inte föreslagit motsvarande ändring beträffande tidpunkten för avdragsrättens inträde. *Sveriges Grossistförbund* avstyrker förslaget med hänvisning till att det går längre än som behövs för att förhindra onormalt långa betalningstider. Det primära syftet kan i stället nås genom att man stipulerar viss längsta kredittid, inom vilken skatten skall vara erlagd till statsverket. Liknande synpunkter framförs av *Sveriges Industriförbund*, som också hävdar att betydande likviditetsmässiga verkningar uppstår om förslaget genomförs. Som ett alternativ anför förbundet att man skulle stipulera att sådan skuld från köpare till säljare, som blir föremål för inteckning eller erhåller speciell panträtt, skall betraktas som betald då säkerheten ställs.

Remissinstanserna påpekar genomgående att förslaget i fråga om skattskyldighetens inträde bör kompletteras med motsvarande ändring av tidpunkten för avdragsrättens inträde.

Flertalet remissinstanser tillstyrker också verkets förslag beträffande övergången till de nya reglerna. *Lantbrukarnas riksförbund*, *Sveriges Grossistförbund* och *Sveriges Industriförbund* anser dock att äldre regler bör gälla för transaktioner som skett före ikraftträdandet. Sveriges industriförbund anför bl. a. att man för att undvika alltför stora kontrollproblem kan sätta en tidsfrist, förslagsvis 2 år från övergången, för tillämpningen av de äldre bestämmelserna.

Utredningen har vid sammanträffanden med företrädare för olika branschorganisationer diskuterat frågan om skattskyldighetens inträde. Utredningen anger att betänkligheter därvid anförts mot tanken på att slopa kontantmetoden och övergå till obligatorisk faktureringsmetod. Som skäl till betänkligheterna har främst åberopats de likviditetspåfrestningar som faktureringsmetoden medför för säljare som lämnar längre kredit till sina kunder än han själv utnyttjar hos sina leverantörer.

Utredningens uppfattning är att endast en redovisningsmetod skulle innebära väsentliga fördelar och att därvidlag en obligatorisk faktureringsmetod torde vara mera lämpad än kontantmetoden. Utredningen tar emellertid inte nu ställning i frågan utan avser att behandla den slutligt i sitt slutbetänkande.

Även frågan om beskattning av förskotts- eller à contolikvider vid tillämpning av faktureringsmetoden ämnar utredningen behandla i slutbetänkandet i samband med den större frågan om mervärdeskattens tillämpning på fastighetsområdet. I detta sammanhang tar utredningen därför endast upp den av RSV aktualiserade frågan om skattskyldighetens inträde vid mottagande av växel, revers eller annat skuldebrev.

Utredningen finner det otillfredsställande och även av praktiska skäl olämpligt att skattskyldighet i vissa fall kan inträda successivt under flera års tid. Detta kan, menar utredningen, undanröjas oberoende av det kommande ställningstagandet i fråga om redovisningsmetoderna.

Enligt utredningens mening finns det visst fog för uppfattningen att RSV:s förslag går längre än som behövs för att förhindra onormalt långa betalningstider. När det gäller växlar kan betalningstiden visserligen bli lång genom växelomsättningar och andra åtgärder. I dessa fall gäller dock att växel mycket ofta diskonteras, varvid skattskyldigheten inträder för hela växelbeloppet. Vidare kan antas att växlar normalt inte kommer till användning när det är fråga om mycket långa betalningstider. Utredningen finner därför att skattskyldighet vid tillämpning av kontantmetoden även i fortsättningen bör inträda, när växel löses, omsätts eller diskonteras.

I övriga fall då skuldebrev ställs ut i anledning av en skattepliktig transaktion anser utredningen däremot att den av RSV föreslagna lösningen bör tillämpas. I överensstämmelse härmed föreslår utredningen, att skattskyldighet skall inträda för skattskyldig som tillämpar kontantmetoden då skuldebrev tas emot, oberoende av om säkerhet ställs för betalningen eller ej. Den som ställer ut skuldebrevet bör i förekommande fall äga rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt när skuldebrevet lämnas till borgenären.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag att mottagande av annat skuldebrev än växel skall jämföras med kontant betalning vid tillämpning av kontantmetoden har fått ett blandat mottagande av remissin-

stanserna. Detsamma gäller förslaget att kontantredovisande skattskyldig skall äga rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt redan då annat skuldebrev än växel utställs.

*RSV* och ett flertal länsstyrelser anser att frågorna bör anstå till dess den av utredningen aviserade frågan om övergång till en enda redovisningsmetod tas upp. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, Lantbrukarnas Riksförbund* och *SHIO* biträder förslagen liksom *länsstyrelserna i Stockholms och Kronobergs län*, vilka dock menar att bestämmelserna bör gälla även i fråga om växlar. *Länsstyrelsen i Skaraborgs län* är tveksam till förslaget i vad det avser avdragsrättens inträde. Det har, menar länsstyrelsen, tagit lång tid att få de skattskyldiga att acceptera de nuvarande bestämmelserna. Att nu börja informera de skattskyldiga om en ändring medför enligt länsstyrelsen avsevärda svårigheter och kan väcka mycket irritation hos dem som tidigare har drabbats av nu gällande bestämmelser.

*Länsstyrelsen i Kristianstads län* avvisar förslagen under återopande av att de inbjuder till ytterligare spekulationer med risker för skatteförluster för staten inom sådana branscher som redan nu bereder problem. *Sveriges Grossistförbund* avstyrker också förslagen med hänsyn bl. a. till den likviditetspåfrestning de skulle medföra.

*Länsstyrelsen i Kalmar län* anser att tveksamhet ibland kan råda om vad som menas med skuldebrev. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* uttrycker liknande tveksamhet och anför att i princip endast sådant skuldebrev som omfattas av 1936 års lag om skuldebrev bör behandlas på det sätt utredningen föreslagit.

*RSV* erinrar i detta sammanhang också om att utredningen föreslagit att utthyrning av skattepliktig vara skall jämföras med försäljning. *RSV:s* syn på begreppen fordran och skuld vid avbetalningsköp framstår mot den bakgrunden som naturlig. *RSV* anför vidare att gränsen mellan avbetalningsköp och leasing i vissa fall är flytande. Med lika behandling i mervärdeskatt hänseende av dessa verksamheter skulle — samtidigt som ett inte obetydligt fiskalt intresse tillgodoses — en fullständig konkurrensneutralitet kunna uppnås. *Länsstyrelsen i Blekinge län* anför liknande synpunkter.

*Länsstyrelsen i Södermanlands län* tar upp frågan om tillämpning av kontantmetoden på fordringar och skulder när verksamhet upphör eller när övergång sker från kontantmetod till faktureringsmetod. Skattskyldig vars verksamhet upphör kan kvarstå som registrerad under flera år med hänsyn till kvarstående skattskyldighet för utestående fordringar. Detta medför kostnader både för den skattskyldige och staten. Vid övergång från kontantmetod till faktureringsmetod får den skattskyldige under en övergångsperiod redovisa mervärdeskatt enligt två metoder. Detta medför ofta svårigheter för den skattskyldige vid bokföring av skatten. Länsstyrelsen förordar att frågorna om skattskyldighetens in-

träde löses i ett sammanhang, men föreslår om provisoriska lösningar likväl skall införas att s. k. avskattning av mervärdeskatten på fordringar och skulder i fall som nyss nämnts skall ske.

*Länsstyrelsen i Västernorrlands län* finner det angeläget, särskilt med tanke på byggnadsbranschen och konkurrensituationen inom denna bransch, att frågorna om tillämplig redovisningsmetod och skattskyldighetens inträde vid förskotts- och a contolikvider redan nu tas upp och avgörs.

Några remissinstanser tar upp frågan om skattskyldighetens och avdragsrättens inträde vid avbetalningsköp. *RSV* ifrågasätter om inte endast kontrakterad och till betalning förfallen avbetalning borde räknas som fordran vid försäljning med ägareförbehåll. Som uppkommen skuld hos köparen borde räknas motsvarande belopp. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anför att i fall då lagen om avbetalningsköp är tillämplig avdrag för ingående mervärdeskatt bör medges först i samband med amorteringarna. *Länsstyrelsen i Kalmar län* föreslår att vid avbetalningsköp och köp med ägandcrättsförbehåll skattskyldighet resp. avdragsrätt skall inträda vid den första avbetalningen och därvid innefatta hela mervärdeskatten. Om varan återtas skall varken säljarens eller köparens mervärdeskatteredovisning påverkas. *Länsstyrelsen i Blekinge län* föreslår att vid en framtida övergång till faktureringsmetoden skattskyldighet och avdragsrätt vid försäljning och köp enligt lagen om avbetalningsköp uppkommer i takt med att avbetalningarna förfaller till betalning. *Länsstyrelsen i Skaraborgs län* föreslår att vid försäljning av vara enligt avbetalningskontrakt som fordran enligt 4 § andra stycket MF bör anses endast avbetalningar som förfaller till betalning under redovisningsperioden. Som följd därav får köparen även vid faktureringsmetod inte tillgodoräkna sig avdrag för annan skatt än den som belöper på under perioden till betalning förfallna belopp.

*Svensk Industriförening* tar upp en fråga som inte behandlas av utredningen. Föreningen hemställer att möjligheterna undersöks att tillåta preliminära inbetalningar av mervärdeskatt vid speciella tillfällen. I första hand åsyftar föreningen den inbetalning av skatt som skall ske den 5 augusti, dvs. ofta omedelbart efter semestrarna. Problem uppstår ibland att i tid iordningställa denna redovisning och då borde någon form av a contoinbetalning få komma i fråga.

Frågan om ändring av nu gällande system med två redovisningsmetoder tas upp av ett flertal remissinstanser. Med hänsyn till att denna fråga inte slutbehandlats av utredningen lämnas i detta sammanhang ingen redogörelse för de synpunkter som nu framförts av remissinstanserna.

## Departementschefen

Huvudregeln enligt MF är att skattskyldighet inträder när skattskyldig erhåller betalning kontant eller i natura för skattepliktig transaktion, dvs. redovisning enligt den s. k. kontantmetoden. Skattskyldig kan emellertid medges tillstånd att redovisa skatt för uppkomna fordringar. Skattskyldigheten inträder då redan vid faktureringen och skatten redovisas enligt den s. k. faktureringsmetoden.

Utredningen framhåller att förekomsten av två redovisningsmetoder ger upphov till vissa konflikter. En ändring av skattesatsen slår inte igenom samtidigt vid de olika redovisningsmetoderna och det uppkommer förskjutningar mellan inbetalning av skatt och avdrag för skatt i fråga om transaktioner mellan skattskyldiga som tillämpar olika redovisningsmetoder. Utredningen kommer i sitt fortsatta arbete att ytterligare granska dessa problem och tar därför inte nu ställning till frågan om systemet med två redovisningsmetoder bör bibehållas. Av gjorda uttalanden att döma synes utredningen dock närmast vara böjd för att rekommendera endast en redovisningsmetod och att denna bör knytas till faktureringsmetoden. Utredningen framlägger dock i detta sammanhang ett konkret ändringsförslag som aktualiserats av RSV. Om skattskyldig som tillämpar kontantmetoden tar emot växel, revers eller annat skuldebrev inträder skattskyldighet först när skuldebrevet löses, amorteras eller diskonteras. Det kan i dessa fall dra ut långt på tiden innan skattskyldigheten inträder. Förhållandet är särskilt utpräglat i fråga om byggnadsentreprenader. Liksom RSV finner utredningen det otillfredsställande att skattskyldighet i dessa fall kan komma att inträda successivt under flera års tid. Man skulle kunna komma till rätta med detta problem genom en obligatorisk skyldighet för t. ex. byggnadsföretag att redovisa skatt enligt faktureringsmetoden. Utredningen förordar dock inte denna lösning i detta sammanhang utan i stället, att skattskyldighet skall inträda för skattskyldig som tillämpar kontantmetoden, när annat skuldebrev än växel tas emot, oavsett om säkerhet ställs för betalningen eller ej. För den som utställt skuldebrevet bör rätt till avdrag för ingående skatt uppkomma samtidigt. Vidare föreslås att redovisning av skatt för redan utställda skuldebrev skall regleras under en övergångstid om två år.

Remissinstansernas inställning till förslaget är splittrad. Vissa instanser biträder förslaget och det förekommer också förslag om att även mottagande av växel bör utlösa skattskyldighet. Andra avvisar eller ställer sig tvacksamma till förslaget, medan slutligen RSV och ett flertal länsstyrelser förordar att frågan bör behandlas först i sammanhang med ställningstagandet till frågan om endast en redovisningsmetod för skatten skall gälla, vilken fråga utredningen avser ta upp i sitt slutbetänkande. Jag delar dessa remissinstansers uppfattning att utredningens för-

slag på denna punkt bör bedömas i det större sammanhanget. Detta gäller även vid remissbehandlingen framförda förslag om att redan nu föreskriva att skattskyldig som tillämpar faktureringsmetoden skall redovisa skatt för förskotts- och a contolikvider och att införa provisoriska regler om s. k. avskattning i fall då övergång sker från en redovisningsmetod till annan.

En annan fråga som aktualiserats vid remissbehandlingen är att skapa möjlighet till preliminär skatteredovisning i speciella fall, t. ex. för att underlätta redovisning av skatt under eller i omedelbar anslutning till semestrarna. Samma propå har väckts tidigare men då avvisats och enligt min mening har inget nytt tillkommit som motiverar avsteg från de allmänt gällande reglerna för redovisning av mervärdeskatt.

### Varubegreppet

**Gällande bestämmelser i huvuddrag.** I 7 § MF stadgas, att alla varor är skattepliktiga som inte särskilt undantagits från skatteplikt.

Med vara förstås materiellt ting som inte utgör mark eller byggnad. Aktie, obligation, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling (s. k. rättighetsbärare) anses dock som vara endast när den omsätts i sin egenskap av trycksak. Frimärke, sedel och mynt anses som vara när fråga uppenbarligen är om samlarobjekt.

Härutöver gäller att som vara anses gas, värme och elektrisk kraft samt vidare vissa rättigheter, nämligen avverkningsrätter o. d., rätt att taga jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete samt rätt till fotografisk bild eller till sådan kinematografisk film som avser reklam, information eller undervisning.

Som vara anses ej det som utgör fastighet enligt 4 § KL. Särskilda bestämmelser gäller bl. a. om vara som inmonterats i fastighet, ledningar och s. k. fasta maskiner. Dessa bestämmelser behandlas inte i detta sammanhang.

**Utredningen.** I varubegreppet inryms, konstaterar utredningen, i princip alla materiella ting som inte utgör fast egendom. Denna primära utformning av varubegreppet har visat sig ändamålsenlig och kan inte sägas ha lett till några svårigheter vid tillämpningen. Inte heller synes de särskilda inskränkningar eller avvikelser som gjorts kunna anses som oklara. De har dock i vissa fall fått konsekvenser som inte är helt tillfredsställande. Av sådana skäl föreslås vissa ändringar i varubeskattningen.

**Frimärken m. m.**

**Gällande bestämmelser.** Stämplade frimärken torde undantagslöst om-sättas i sin egenskap av samlarobjekt och anses därför som skattepliktiga varor. När postverket säljer ostämplade svenska frimärken måste det anses vara fråga om försäljning av skattefria frankotecken. Även när försäljning sker på sådant sätt att det framstår som troligt att frimär-kena köps som samlarobjekt, kan det dock knappast framstå som upp-enbart, när det är fråga om ostämplade frimärken som postverket säljer till nominellt värde. Ostämplade utländska frimärken, som skulle försäl-jas av utländskt postverk på utställning i Sverige till nominella värden, har däremot av RN ansetts utgöra samlarobjekt.

De s. k. förstadagsbrev skickas i vissa fall som postförsändelser på vanligt sätt, ibland med överfrankering, den dag frimärke ges ut. Sådana förstadagsbrev har inte beskattats. Förstadagsbrev som distribueras i särskilda ytterkuvert har däremot av såväl RSV som generaltullstyrelsen betraktats som samlarobjekt.

Den reguljära frimärkshandeln skall f. n., utan hänsyn till vad nu ut-talats, redovisa skatt på alla sina försäljningar av stämplade och ostämp-lade frimärken och förstadagsbrev, även om frimärken som inköps hos frimärkshandlare kan användas för frankering.

**Utredningen.** I fråga om frimärken gäller liksom i andra fall av om-sättning av begagnade varor avsedda för konsumenter, att den yrkes-mässiga handeln träffas av mervärdeskatt medan direkt omsättning mel-lan konsumenter inte beskattas. I fråga om frimärken synes detta förhål-lande enligt utredningen vara särskilt markerat. Frimärkssamlare kan ha en betydande omsättning av frimärken för att komplettera sina sam-lingar. Frimärken köps, säljs och byts i detta syfte ofta genom förmed-ling av filatelistföreningar, som ordnar auktioner på frimärken samt för-medlar byte och försäljning av frimärken mellan medlemmar. Därtill kommer ett annat viktigt förhållande, nämligen att importbeskattningen av frimärken f. n. inte kan göras effektiv. Brevförsändelser med innehåll av frimärken är så svåra att upptäcka och beskatta vid införseln att det enligt utredningen närmast framstår som undantag än regel när sådan beskattning sker. Det är inte heller, fortsätter utredningen, förenat med särskilda svårigheter för en person att föra med sig frimärken vid inresa till landet. Utredningen påpekar, att skillnaden i beskattningshänseen-de mellan den beskattade omsättningen av frimärken i frimärkeshan-deln och den omsättning som inte skall eller kan beskattas utnyttjas som ett försäljningsargument.

Utredningen redovisar att Sveriges Frimärkshandlarförbund i en till utredningen avgiven skrivelse anfört bl. a., att höjningen av mervärde-skatten till 15 % den 1 januari 1971 påtagligt stimulerat den skattefria

sektorn och att denna inklusive postverkets skattefria försäljning svarar för 4/5 av den filatelistiska omsättningen. Förbundet anser dock inte att det föreligger konkurrens mellan postverkets och fackhandelns verksamhet.

Det finns enligt utredningen visst fog för påståendet, att beskattningen av frimärken missgynnar den reguljära fackhandeln med frimärken inom landet. Detta förhållande skulle inte undanröjas genom en generell skatteplikt för frimärken. Eftersom en sådan åtgärd dessutom skulle innebära en utökad beskattning av konsumtionen har utredningen avvisat denna lösning.

Utredningen avvisar också, främst av praktiska skäl, tanken på att inrymma även den omsättning som sker genom föreningarnas medverkan under beskattningen.

Utredningen konstaterar att den inte funnit någon lösning som på ett tillfredsställande sätt kan fånga in frimärken under en effektiv beskattning. Trots sin tidigare deklarerade principiella inställning i skattepliktsfrågan har utredningen därför ansett sig böra pröva frågan om att undanta frimärken från beskattning, även när de utgör samlarobjekt.

Vid sidan av postverkets försäljning av s. k. kilovara sker f. n. en beskattning i realiteten endast av sådana frimärken som omsätts i fackhandeln och annan reguljär handel, t. ex. i varuhus eller hos tobaks- eller pappershandlare. Dessa säljare omsätter normalt även andra varor än sådana som är skattepliktiga. För fackhandelns del rör det sig om utensilier och annat för frimärkssamlandet, såsom album, kataloger och olika hjälpmedel. Andra säljare har ett ännu bredare varusortiment. Det saknas enligt utredningen motiv för att överväga undantag från skatteplikt även för varor som hör samman med filateli. Ett undantag från skatteplikt för frimärken skulle betyda att omsättningen av frimärken skulle vara skattefri men inte omsättningen av andra varor. De därmed förenade nackdelarna skulle dock, menar utredningen, i väsentlig utsträckning minska om försäljningen av frimärken i varuhus och på andra ställen utanför fackhandeln beskattades på samma sätt som nu. Försäljningen av frimärken på dessa ställen avser så gott som uteslutande färdigställda förpackningar av frimärken i viss mängd från ett land, med vissa motiv eller liknande. Det är här närmast fråga om massvara, vars värde normalt ligger i mängden av frimärken och inte i kvaliteten på de enskilda märkena. Utredningen föreslår därför att ett undantag från skatteplikt för frimärken utformas så att det omfattar alla frimärken utom sådana som säljs i särskilda för butiksförsäljning avsedda förpackningar. Utredningen är medveten om att en sådan begränsad skattefrihet medför vissa praktiska problem men anser dock, med hänsyn till de olägenheter som föreligger enligt gällande bestämmelser, att övervägande skäl talar för en begränsning av beskattningen på detta sätt.

Utredningen föreslår vidare, att postverkets försäljning av ostämplade frimärken och förstadagsbrev som hittills bör vara generellt skattefria och att skattefriheten bör omfatta också annan försäljning av sådana brev och andra s. k. helsaker.

Utredningen har inte funnit att skäl föreligger för undantag från skatteplikt för sådana samlarobjekt som sedlar och mynt.

**Remissinstanserna.** Förslaget att frimärken skall undantas från skatteplikt utom när de tillhandahålls i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning har accepterats eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Länsstyrelserna i Östergötlands, Örebro, Västmanlands och Gävleborgs län samt SAF och Sveriges Industriförbund* föreslår att även frimärken i särskilda butiksförpackningar undantas från skatteplikt. Därvid åberopas att redovisnings- och kontrollsvårigheter kan befaras uppkomma om skillnad skall göras på frimärken i vissa förpackningar och andra frimärken. *Länsstyrelsen i Örebro län* har anfört att utredningen i annat sammanhang föreslagit att förekomsten av icke skattepliktig omsättning av endast ringa omfattning inte skall påverka avdragsrätten för ingående skatt. Därmed torde den frimärksförsäljning som förekommer utom fackhandeln inte behöva föranleda några svårigheter vid skatteredovisningen. *Generaltullstyrelsen* framhåller att ordet "tillhandahållande" i den föreslagna texten till 8 § 13 MF kan vålla viss osäkerhet rörande tillämpningen av bestämmelsen beträffande importen, varför texten föreslås jämkad till "frimärke, dock icke när det föreligger i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning". *Sveriges Frimärks-handlarförbund* finner att den föreslagna nya punkten 13 i 8 § MF synes innebära, att frimärken i förpackningar avsedda för butiksförsäljning ej träffas av skatt vid införseln. Detta anser förbundet fullt acceptabelt men förbundet anför att det ej heller skulle ha något att erinra mot likformighet mellan beskattningen vid omsättning inom landet och vid införsel. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anför att förpackning av s. k. kilovara synes vara att jämställa med särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning, vilket bör framgå av lagtexten. *Länsstyrelsen i Örebro län* delar utredningens uppfattning att undantaget från skatteplikt för frimärken ej bör utsträckas till att omfatta andra samlarobjekt såsom mynt och sedlar.

#### Arrende m. m.

**Gällande bestämmelser.** Arrende behandlas inte särskilt i MF. Som tidigare nämnts anses bl. a. rätt till jakt, fiske eller bete som vara. Detta gäller även om rätten upplåts i form av arrende. Sedvanlig arrenderätt till jordbruksfastighet eller del därav där rätten inte enbart omfattar jakt, fiske eller bete, anses däremot inte som vara. Härav följer, att jord-

ägare som arrenderar ut sin jordbruksfastighet, inte är skattskyldig till mervärdeskatt härför. Detta innebär, att han saknar rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt som hänför sig till den utarrenderade fastigheten. Mervärdeskatten blir därför en kostnad för honom som i princip påverkar storleken av arrendet. På så sätt kan en kumulativ skatteeffekt uppkomma. Förhållandet blir särskilt märkbart, när jordägaren enligt arrendeavtalet får bekosta uppförande av nya ekonomibyggnader. Även i andra sammanhang kan en mera avsevärd mervärdeskattebelastning uppkomma, t. ex. då fråga är om täckdikning.

Nu angivna skattebelastning kan undvikas genom att arrendatorn enligt arrendeavtalet skall stå för vissa kostnader. Han får därmed möjlighet att göra avdrag för mervärdeskatt som debiterats på egna inköp. På detta sätt kan dock inte alla situationer bemästras.

**Utländska bestämmelser.** I *Belgien* är uthyrning av fast egendom en skattepliktig tjänst endast när uthyrningen sker för industriellt eller kommersiellt ändamål av företag som specialiserat sig på att finansiera och hyra ut fast egendom.

Uthyrning av fast egendom omfattas inte av mervärdeskatten i *Danmark*. Däremot kan frivillig registrering ske av den som arrenderar ut sin jordbruksfastighet. Skatt skall därvid erläggas på hela arrendet. Jordägaren har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den utarrenderade fastigheten med undantag av bostadsbyggnader. Arrendatorn äger rätt till avdrag för hela den mervärdeskatt som läggs på arrendet. Motsvarande möjlighet till frivillig registrering finns även för den som utarrenderar hotell, restaurang, bensinstation, fabrik osv. Frivillig registrering kan inte ske i andra fall av uthyrning av fast egendom.

I *Nederländerna* faller uthyrning av fast egendom normalt utanför mervärdeskatten. Under förutsättningar, liknande dem som gäller i *Belgien*, kan dock skatt utgå.

I *Norge* faller uthyrning av fast egendom utanför mervärdeskatten. Detta gäller även utarrendering av jordbruksfastighet.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar inledningsvis, att det inte legat inom ramen för dess uppdrag att ta upp frågan om en mera allmän hyresbeskattning inom mervärdeskattens ram. Utredningen anför att de tekniska skäl som tidigare anförts mot en generell hyresbeskattning fortfarande äger giltighet. Med hänsyn till de kumulativa skatteeffekter som kan uppkomma då verksamhet som medför skattskyldighet bedrivs i hyrda lokaler har utredningen dock ansett sig böra överväga en beskattning begränsad till uthyrning av fast egendom som skall användas för yrkesmässig verksamhet. En sådan beskattning skulle dock, framhåller utredningen, beröra en mängd fastighetsägare, som skulle få att skilja mellan skattefri uthyrning av bostäder och skattepliktig uthyrning av rö-

relselokaler. Man har att räkna med betydande praktiska svårigheter i tillämpningen av en mervärdeskatt i dessa fall. Det saknas därför enligt utredningens mening anledning att låta skattskyldighet för uthyrning av lokaler omfatta sådana som används i verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet. Skatt på sådan uthyrning skulle medföra en kostnadsökning för dessa verksamheter. Om skattskyldigheten för lokaluthyrning görs teknisk skulle en i princip oberättigad skattelindring uppkomma för verksamheterna. Därtill kommer framhåller utredningen att det från praktisk synpunkt är mindre lämpligt att låta beskattningen bero på en bedömning hos den skattskyldige av arten och omfattningen av hans kunders verksamhet. Utredningen avvisar på dessa skäl tanken på en generell beskattning av upplåtelse av fast egendom för verksamhet som helt eller delvis medför skattskyldighet till mervärdeskatt.

Utredningen finner vidare, att inte heller uthyrning av fastighet som förvärfvas och bebyggs särskilt för att hyras ut enbart för användning i yrkesmässig verksamhet bör omfattas av beskattningen, bl. a. därför att det inte framstår som befogat att undanröja denna effekt i de fall fastighet används helt för verksamhet som medför skattskyldighet men inte när den endast delvis används för detta ändamål.

Utredningen antyder möjligheten att till fastighetsägare restituera den mervärdeskatt som belöper på den del av fastigheten som hyrts ut till skattskyldig. Utredningen lägger dock inte fram något förslag härom.

När det gäller jordbruksfastigheter menar utredningen att andra omständigheter gör sig gällande. Sådan fastighet skall för att bibehålla sin karaktär av jordbruksfastighet användas för jordbruk eller skogsbruk. Det torde vara ovanligt att ägare av jordbruksfastighet upplåter fastigheten till annan för annat ändamål än jordbruk eller skogsbruk. Därtill kommer att jordbruksarrende är en från annan upplåtelse av jord skild nyttjanderätt till fast egendom. Särskilda regler härom återfinns i 9 kap. jordabalken. Det skulle enligt utredningen inte vara förenat med särskilda praktiska svårigheter att undanröja den kumulativa skatteeffekten vid utarrendering av jordbruksfastighet. Det skulle inte heller komma att leda till någon snedvridning av konkurrensen mellan olika former av jordbruk. Beskattningen skulle i princip bli densamma för all jordbruksverksamhet om dessa effekter undanröjdes.

Om mervärdeskatten utvidgas till att omfatta jordbruksarrende skulle, påpekar utredningen, ägare av jordbruksfastighet bli skattskyldig till mervärdeskatt och i princip äga rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt på anskaffningar för fastigheten. Skattskyldigheten bör i så fall, främst för att begränsa antalet skattskyldiga, kombineras med förordnande om skatteplikt för jordbruksarrende. Härigenom skulle fastighetsägare, vars arrendeintäkter uppgår till högst 10 000 kr. per år, stå utan-

för redovisningsskyldigheten för mervärdeskatt, om inte hans skattepliktiga intäkter i övrigt från fastigheten innebär att denna gräns överskrids. Det torde enligt utredningen vara berättigat att anta att den ingående skatten i verksamhet, vars omsättning uppgår till högst 10 000 kr., är av begränsad betydelse.

Utredningen uppger, att det år 1971 fanns 18 996 brukningsenheter som i sin helhet arrenderades och att arrendatorernas utgifter i form av arrenden uppgick till 138,6 milj. kr., vilket ger en genomsnittlig utgift om 7 296 kr.

I jordbruksarrende ingår ofta bostadsbyggnad för arrendatorn. Uthyrning av bostadsfastigheter medför inte skattskyldighet. Det vore av detta skäl berättigat att undanta från beskattning den del av arrendet som kan beräknas avse bostadsbyggnaden. Det är dock ofrånkomligt att en sådan beräkning är förenad med vissa svårigheter. Om skatteplikten för jordbruksarrende i förekommande fall får omfatta även bostadsbyggnader på fastigheten beskattas visserligen upplåtelse av fastighet för bostadsändamål, vilket strider mot vad som i övrigt gäller i mervärdeskattesystemet. Denna beskattning blir dock, anför utredningen, inte effektiv för arrendatorn, om han medges rätt till avdrag för ingående skatt på hela arrendet. I de fall där arrendatorns skattepliktiga årsomsättning understiger 10 000 kr. skulle en utökad beskattning av konsumtionen komma att ske framhåller utredningen. Denna effekt, som utredningen beräknar kan komma att inträda endast i sällsynta fall, väger enligt utredningen lättare än de praktiska fördelar som följer av att arrendet inte behöver delas upp i en skattepliktig och en skattefri del. I detta sammanhang påpekar utredningen att bestämmelsen om att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som belöper på stadigvarande bostad för den skattskyldige eller för anställd skulle gälla även utarrenderad bostadsbyggnad i fråga om såväl fastighetsägarens som arrendatorns förvärv.

I enlighet med det anförda föreslår utredningen att jordbruksarrende inryms under beskattningen genom ett tillägg i 7 § MF och att i anvisningarna till 17 § MF anges att arrendators avdragsrätt omfattar skatten på hela jordbruksarrendet. Vidare föreslås i förtydligande syfte att 18 § andra stycket 1 MF ändras så att avdrag generellt inte får ske för skatt som hänförs till stadigvarande bostad.

**Remissinstanserna.** Förslaget att betrakta jordbruksarrende som jämställt med vara och därmed underkastat mervärdeskatt har fått ett positivt mottagande av remissinstanserna. Flera remissinstanser tillstyrker förslaget, andra lämnar det utan erinran. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser att det för undvikande av tveksamhet bör anges att avdrag inte medges för ingående skatt som belöper på stadigvarande bostad. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* anför att det av utredningen åsyftade resultatet inte torde uppnås enbart genom att rätt till jordbruksarrende

likställs med vara. Med denna konstruktion skulle visserligen den arrendator som överlåter sin rätt bli skattskyldig för vederlaget men däremot torde inte själva upplåtelsen av jordbruksarrendet komma att omfattas av skatteplikten. Det tidsbegränsade upplåtelsefallet torde vara att hänföra till tjänsteprestation och i 10 § MF finns inte något som tyder på att dylik upplåtelse skulle kunna hänföras till skattepliktig omsättning av tjänst. *Svenska Försäkringsbolags Riksförbund* framhåller att det torde vara förenat med stora svårigheter att visa om vid viss tidpunkt anskaffad byggnadsmateriel i själva verket tillförts bostad i stället för ekonomibyggnader. Det är också en olöst fråga om överskottsbyggnader, upplåtna som bostad åt annan person, eventuellt helt utan anknytning till jordbruket, skall betraktas som hörande till jordbruket eller räknas som annan fastighet och behandlas som bostadshus. Ett likartat spörsmål tas upp av *länsstyrelsen i Kronobergs län*. Länsstyrelsen framhåller att uttrycket stadigvarande bostad i 18 § andra stycket MF bör närmare definieras, så att det därav framgår, att begreppet även omfattar t. ex. sådan mangårdsbyggnad på jordbruksfastighet som används som sommarbostad. *Länsstyrelsen i Stockholms län* ifrågasätter om inte utarrendering av rörelse borde omfattas av skattskyldighet när arrendet avser till mervärdeskatt skattepliktig verksamhet.

*Länsstyrelsen i Kronobergs län, Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare, SAF och Sveriges Industriförbund, Svenska Byggnadsentreprenörföreningen samt Svenska kommunförbundet* tar upp frågan om beskattning av uthyrning av rörelsefastigheter. Norrbottens och Västerbottens läns handelskammare samt Svenska kommunförbundet påpekar särskilt att kommun eller kommunägt företag kan uppföra hantverks- och småindustrilokaler, som uthyrs varvid mervärdeskattens kumulativa effekt leder till fördyrade hyreskostnader. Fortsatt utredning av denna fråga begärs av flera remissinstanser, av vilka flertalet uttalar sig positivt om det av utredningen antydda restitutionsförfarandet. *Svenska Försäkringsbolags Riksförbund* föreslår att anläggningsarrende, dvs. upplåtelse av jord för annat ändamål än jordbruk, bör behandlas på samma sätt som jordbruksarrende.

### **Rätt till kinematografisk film m. m.**

**Gällande bestämmelser.** Rätt till kinematografisk film är enligt 7 § fjärde stycket MF att anse som vara, när fråga är om film som avser reklam, information eller undervisning. Undantag från skatteplikt för sådan vara har inte gjorts. Däremot är visning av all slags film en från skatteplikt undantagen tjänst (11 § 6 MF). Även rätt till fotografisk bild anses som vara.

Fråga om beskattning av film har prövats av RR i ärende om för-

handsbesked (RA 1970: Fi 1461). Ärendet gällde upplåtelse av visningsrätter till filmer för undervisnings- och informationsändamål i sådana fall, där upplåtelse inte skedde av all visningsrätt till viss sådan film som producerats på uppdrag av beställaren. RR fann att upplåtelse av visningsrätt till sådan film — under förutsättning att den icke i själva verket innebar överlåtelse av rätten till filmen — icke kunde anses utgöra sådan omsättning av vara, som grundar skattskyldighet enligt MF. Jämlikt grunderna för 10 och 11 §§ MF kunde dylik upplåtelse ej heller hänföras till skattepliktig omsättning av tjänst.

Av de allmänna bestämmelserna i MF följer att kopior av tecknade eller inspelade filmer som säljs t. ex. i fotoaffärer eller varuhus utgör skattepliktiga varor. Köparen erhåller äganderätt till filmkopian men övertar inte någon rätt att offentligt visa filmen eller annars utnyttja den i kommersiellt syfte. Vidare är framkallning, kopiering och andra liknande arbeten med film skattepliktiga tjänster.

Upphovsmannen till film kan upplåta en immateriell rätt till filmen. Detta sker oftast i form av en visningsrätt, dvs. en rätt att visa filmen offentligt. Det är i dessa fall nödvändigt, för att upplåtelsen skall ha mening, att upplåtaren tillhandahåller filmen i form av negativ eller kopia.

Förordningen (1959: 507) om allmän varuskatt (AVF) innehöll inga särskilda bestämmelser om film. RN uttalade emellertid att sådant tillhandahållande av film som innebar överlåtelse av äganderätten till filmen, däri inbegripet originalnegativ, masterkopia och annat negativmaterial, var att betrakta som yrkesmässig försäljning av skattepliktig vara (RN II 1960: 80).

**Utredningen.** Upphovsman till film kan med vissa begränsningar överlåta hela sin rätt till filmen på annan person. Den till vilken överlåtelse skett kan i princip disponera över filmen på samma sätt som om han var upphovsman. I sådant fall kan diskuteras om överlåtelsen av den immateriella rätten till filmen eller dess materiella gestaltning skall vara avgörande för beskattningen. Är det fråga om reklam-, undervisnings- eller informationsfilm saknar distinktionen betydelse eftersom det i båda fallen är fråga om en enligt MF skattepliktig vara. Frågeställningen är i stället av intresse när det gäller film av annat slag, t. ex. vanlig spelfilm av underhållningskaraktär eller dokumentär film.

Stadgandet om rätt till reklamfilm m. m. har, framhåller utredningen, tillkommit i syfte att möjliggöra avlyftning av ingående mervärdeskatt på näringslivets filmer av detta slag. RR:s dom kan dock enligt utredningen tyda på, att endast överlåtelse av hela rätten till reklamfilm m. m. kan grunda skattskyldighet enligt MF. Med hänsyn till att det i flertalet fall är endast visningsrätt som upplåts, skulle domen kunna leda till att avlyftning av ingående mervärdeskatt inte är möjlig i dessa fall.

Utredningen anför, att informationsfilm likaväl som reklamfilm oftast

framställs på uppdrag av beställare som är skattskyldig till mervärdeskatt. Det finns därför enligt utredningen skäl för att likställa filmer av detta slag. Härför talar också att gränsdragningen mellan dessa två kategorier film kan vara besvärlig i många fall. När det gäller undervisningsfilm däremot torde framställning oftast ske utan uppdrag från skattskyldig beställare och i stor utsträckning för användning i den allmänna undervisningsverksamheten. Utredningen anser det därför vara befogat att ställa sådan film utanför beskattningen. Vid gränsdragningen mellan informations- och undervisningsfilm bör man enligt utredningen kunna utgå från att film som framställts på uppdrag av företagare för användning i hans verksamhet normalt är informationsfilm, när det inte är fråga om reklamfilm.

För att undanröja den tvekan som kan råda i fråga om mervärdeskattens tillämpning på filmupplåtelser, föreslår utredningen att visningsrätt eller annan rätt till film som avser reklam eller information förklaras utgöra vara. Det bör därvid vara tillräckligt att filmrätt anses som vara endast när den upplåts till beställare av den som framställt filmen. Sker beställning genom ett mellanled, t. ex. en reklambyrå, bör dock reklambyråns uppdragsgivare anses som beställare enligt de allmänna reglerna i MF.

Utredningen anför vidare, att det torde vara ovanligt att hela rätten till fotografisk bild överläts. Det synes i stället vanligen vara fråga om en mer begränsad rätt som upplåts, t. ex. reproduktionsrätt. I förtydligande syfte föreslås därför att det i 7 § MF anges att reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk bild anses som vara.

Med hänsyn till att nöjesbranschen faller utanför mervärdeskatten anser utredningen det lämpligt från teknisk synpunkt, att beskattningen av spelfilm sker i form av ingående skatt på framställningskostnaderna. Upplåtelse av visningsrätt eller annan rätt till spelfilm bör därmed vara skattefri liksom tjänsteprestationen visning av film. Även när den som framställt spelfilm överlåter hela rätten till filmen anser utredningen att tyngdpunkten bör läggas på den i överlåtelsen ingående materiella rätten. Endast i de fall det står klart redan vid framställning av film att denna skall användas för kopiering och försäljning t. ex. i allmänna handeln bör verksamheten i sin helhet medföra skattskyldighet. Utredningen framhåller att förhållandet i dessa fall är detsamma som i fråga om grammofonskivor, inspelade tonband och böcker.

Utredningen anför vidare, att en spelfilm som framställts för visning kan kopieras och kopian säljas. I princip bör detta anses utgöra skattepliktig försäljning. Utredningen menar att rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt därvid torde föreligga för den skatt som belöper på kopieringen och dessutom, om förutsättningarna härför är uppfyllda enligt 17 och 18 §§ MF, för skälig del av övrig ingående mervärdeskatt i verksamheten.

Mot bakgrund av vad nu anförts har utredningen inte funnit behov föreligga för någon ändring av nuvarande bestämmelser i fråga om spelfilm.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag att rätt till sådan kinematografisk film som är att anse som undervisningsfilm skall ställas utanför mervärdeskatten accepteras av *Svenska kommunförbundet*, medan *länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län* samt *SHIO* är tveksamma till förslaget. Länsstyrelsen i Malmöhus län påpekar att annan undervisningsmateriel inte är undantagen från beskattning och framhåller dessutom att kumulativa skatteeffekter kan uppkomma när undervisningsfilm tillhandahålls både skolor och företag.

Utredningens förslag att endast den första upplåtelsen efter framställningen av rätt till reklam och informationsfilm skall beskattas tillstyrks av *länsstyrelsen i Malmöhus län*, *Svenska Kommunförbundet* och *SHIO*. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* ifrågasätter om de av utredningen föreslagna ändringarna leder till det av utredningen avsedda resultatet. RR:s dom i det av utredningen angivna förhandsbeskedet från år 1970 tyder på, att endast överlåtelse av hela rätten till kinematografisk film kan grunda skattskyldighet enligt MF. Upplåtelse av visningsrätt eller liknande rätt skulle således inte kunna hänföras till skattepliktig omsättning av tjänst. *Länsstyrelsen i Stockholms län* påpekar att utredningens förslag om att endast den första upplåtelsen efter framställningen skall beskattas inte synes stå i överensstämmelse med de allmänna beskattningsreglerna, då överlåtelse torde kunna ske i flera led eller till flera "konsumenter".

### Departementschefen

Mervärdeskatten bygger på en i princip generell skatteplikt för varor. Därvid har begreppet vara getts en vidsträckt innebörd. Bl. a. gäller att med vara likställs vissa rättigheter, t. ex. avverkningsrätt, rätt till fotografisk bild och rätt till vissa typer av kinematografisk film. Som en inskränkning i begreppet vara kan å andra sidan anses, att frimärken, sedlar och mynt utgör vara i mervärdeskattchänsende endast i egenskap av samlarobjekt.

Utredningen föreslår vissa ändringar som tekniskt sett gäller varubegreppets omfattning. Det har enligt utredningen visat sig svårt att upprätthålla en beskattning av frimärken, speciellt vid import och beträffande olika former av försäljningar mellan filatelister. Med hänsyn härtill föreslås, att beskattningen begränsas till frimärken som säljs i särskilda för butiksförsäljning avsedda förpackningar. Utredningen poängterar särskilt att postverkets försäljning av ostämplade frimärken skall

vara skattefria liksom verkets och andras försäljning av s. k. förstadagskuvert och s. k. helsaker.

I syfte att undanröja kumulativa skatteeffekter inom jordbruksnäringen föreslår utredningen vidare att upplåtelse av jordbruksarrende skall inrymmas under beskattningen och att detta tekniskt löses genom att sådant arrende likställs med vara. Detta förslag framläggs i anslutning till att utredningen tagit upp frågan om en beskattning av hyror i syfte att eliminera kumulativa skatteeffekter för skattskyldiga enligt MF som bedriver verksamhet i förhyrda lokaler. Utredningen avvisar av främst praktiska skäl att under mervärdeskatten inordna en hyresbeskattning med sikte på sådana fastigheter eller lokaler. Samma problem föreligger inte beträffande jordbruksarrenden och utredningen föreslår därför en beskattning därav på sätt som redan antytts.

Med hänsyn till att mervärdeskatt inte utgår på uthyrning av bostäder borde skatt på arrenden begränsas till den del av avgiften som svarar mot driften. För att underlätta tillämpningen föreslår utredningen dock, att hela arrendeavgiften skall beskattas men dessutom att hela den sålunda uttagna skatten i princip skall vara avdragsgill i arrendatorns mervärdeskatteredovisning. Därmed elimineras både kumulativa skatteeffekter för arrendatorns verksamhet och en skattebelastning i fråga om hans bostad. En beskattning i sistnämnda hänseende kan dock enligt utredningen uppkomma för arrendator som har en omsättning under gränsvärdet 10 000 kr. för redovisningsskyldighet. Utredningen menar dock att man kan bortse från dessa fall. Det är att märka att förslaget avser endast jordbruksarrende och inte utarrendering av byggnad i annat fall för stadigvarande bostad. Utredningens förslag innebär således, att det undantag från avdragsrätt som gäller i fråga om stadigvarande bostad skall äga fortsatt tillämpning.

Ytterligare en med varubegreppet sammanhängande skattepliktsfråga har tagits upp av utredningen. Frågan gäller den skatteplikt som föreligger för rätt till reklam-, informations- och undervisningsfilm. Det föreligger oklarhet beträffande denna skatteplikt, som tillkommit främst i syfte att eliminera kumulativa skatteeffekter för näringslivet. För att uppnå detta syfte räcker det enligt utredningens uppfattning med en beskattning endast av reklam- och informationsfilm och vidare att rätt till sådan film skall beskattas endast vid upplåtelse till beställare direkt eller via mellanled, t. ex. reklambyrå, av den som framställt filmen.

I anslutning härtill konstaterar utredningen att överlåtelse av rätt till fotografisk bild normalt inte gäller hela rätten till bilden utan endast reproduktionsrätt eller annan särskild rätt. Utredningen föreslår därför, att det i MF anges att beskattningen gäller sådana begränsade rättigheter till fotografisk bild.

De nu redovisade förslagen har vunnit allmän anslutning vid remissbehandlingen. Vissa ändringsförslag och särskilda påpekanden har dock

framförts. Sålunda åberopas praktiska skäl för ett i princip generellt undantag från beskattning av frimärken. Beträffande förslaget om beskattning av jordbruksarrende framförs behov av kompletterande bestämmelse om att upplåtelse av sådant arrende är att anse som omsättning av tjänst. Vidare påpekas behovet av ett klagörande av uttrycket stadigvarande bostad och att avdragsrätt för ingående skatt för sådan bostad inte föreligger. Det ifrågasätts också om inte motsvarande regler bör införas i fråga om utarrendering av rörelse som medför skattskyldighet enligt MF. Flera remissinstanser tar upp frågan om den kumulativa skatteeffekt som uppkommer för skattskyldiga verksamheter i förhyrda lokaler och begär att denna fråga tas upp på nytt av utredningen. Flera remissinstanser uttalar sig till förmån för en lösning av problemet genom ett restitutionsförfarande. Vad gäller förslaget i fråga om fotografisk bild och kinematografisk film uttalar viss tvekan om de leder till avsett resultat.

Mitt eget intryck är att utredningens förslag i nu aktuella delar är välgrundade. Uppenbarligen föreligger det speciella svårigheter att upprätthålla en generell beskattning av frimärken. Förslaget att begränsa beskattningen till frimärken i särskilda detaljhandelsförpackningar är kanske inte helt invändningsfritt. Det kan ge upphov till vissa tillämpningsproblem. Att av detta skäl gå längre och generellt undanta frimärken från beskattning anser jag dock inte motiverat och praktiskt lämpligt. Jag biträder därför förslaget med av generaltullstyrelsen föreslagen justering för att klart markera att ändringar i beskattningen även gäller vid import.

Jag biträder också förslaget om att inrymma jordbruksarrenden under beskattningen för att eliminera kumulativa skatteeffekter på grund av att jordägaren träffas av skatt på investeringar och annat i anläggningar, som ingår i jordbruksarrende. För att undanröja oklarhet i tillämpningen förordar jag i enlighet med påpekanden vid remissbehandlingen, att det i MF anges att upplåtelse av jordbruksarrende utgör skattepliktig tjänst och att det markeras att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser stadigvarande bostad.

Mera tveksam är jag till utredningens förslag att begränsa filmbeskattningen till reklam- och informationsfilm. Vissa invändningar har rests mot förslagen i denna del. Å andra sidan är de nuvarande bestämmelserna svårtolkade och behov föreligger av både förtydliganden och förenklingar. Jag anser att utredningens förslag i väsentliga hänseenden tillgodoser detta och därför bör omsättas i praktiken. Jag biträder således utredningens förslag även på denna punkt. Detsamma gäller förslaget att beskattningen av fotografisk bild skall avse reproduktionsrätt och annan rätt till sådan bild. För att undvika fortsatt tveksamhet om bestämmelsernas tillämpning anser jag dock att beskattningen tekniskt bör

utformas så att upplåtelse av visningsrätt, reproduktionsrätt eller liknande anses som en tjänsteprestation enligt 10 §.

En beskattningen av jordbruksarrende närliggande fråga som berörts av såväl utredningen som flera remissinstanser är den kumulativa skatteeffekt som via hyrorna kan uppkomma för skattskyldiga som bedriver verksamhet i förhyrda lokaler. Utredningen har enligt min mening klart visat, att detta problem inte lämpligen kan lösas genom att inrymma sådan uthyrning under mervärdeskatten. En annan lösning, som vissa remissinstanser redovisat en positiv inställning till, skulle vara att eliminera skattebelastningen genom ett särskilt restitutionsförfarande. Detta är ingen ny tanke. Den har diskuterats tidigare, men då avvisats. Jag vill därför nu endast uttala min tveksamhet för både behovet och lämpligheten av en sådan lösning.

## Skatteplikt för varor

### Fartyg och luftfartyg

**Gällande bestämmelser.** Enligt 8 § 1 MF gäller undantag från skatteplikt för

fartyg för yrkesmässigt fiske, bogserbåt, livräddningskryssare, annat fartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran med nettodräktighet om minst 20 registerton,

luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran, del, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg när varan säljs till fartygets ägare eller införs till landet för dennes räkning.

Vidare föreligger skattefrihet för annars skattepliktiga tjänster på sådana fartyg och luftfartyg, som omfattas av undantaget från skatteplikt.

I andra stycket av anvisningarna till 8 § MF anges att fartyg som säljes eller införes för att användas vid yrkesmässigt fiske är skattefritt, oavsett om fartyget är särskilt anordnat för detta ändamål.

Undantaget från skatteplikt för fartyg och luftfartyg har i stort sett oförändrat förts över från AVF. Beträffande fartyg motiverades undantaget ursprungligen med att en beskattning av fartyg kunde antas leda till att de svenska rederierna skulle i större utsträckning beställa fartyg vid utländska skeppsvarv. Detta motiv har inte samma bärighet i ett mervärdeskattesystem som ger möjlighet till avlyftning av ingående skattebelastning på inventarieanskaffningar. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger när det gäller yrkesmässigt fiske och yrkesmässig godsbefordran, varför endast den ingående skatt som hänför sig till fartygets eller luftfartygets användning för passagerarbefordran skulle bli en kostnad för ägaren.

RN har i anvisningar beträffande skattefriheten för flygplan (RN II 1969: 141) uttalat bl. a., att med yrkesmässig befordran bör avses yrkes-

mässigt tillhandahållande av transporttjänster åt utomstående. Från denna utgångspunkt bör flygplan kunna säljas skattefritt till köpare som antingen avser att själv utföra yrkesmässig person- eller godsbefordran eller att sälja eller upplåta flygplanet till någon som avser att bedriva sådan verksamhet. I sistnämnda fall krävs dock enligt nämnden att skriftligt avtal om överlåtelsen eller upplåtelsen föreligger vid tidpunkten för förvärvet. Däremot kan flygplan som är avsedda t. ex. för internt bruk inom ett industriföretag inte anses falla under undantaget från skatteplikt.

Nämnden har utgått från att det är det vid förvärvet konstaterbara användningsområdet för flygplanet som avgör om det skall vara skattefritt eller ej. Ett flygplan behåller därefter sin karaktär av skattepliktigt eller skattefritt till dess det åter överlåtes, då en ny bedömning får ske av dess kommande användningssätt, eller till dess det varaktigt kommer att användas på annat sätt än tidigare.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att RN har tolkat uttrycket "yrkesmässig person- eller godsbefordran" så att därmed avses transportuppdrag för tredje mans räkning. Detta innebär, att företag som transporterar t. ex. tillverkade produkter från företaget eller inköpta råvaror till företaget med eget fartyg och i egen regi får köpa fartyget med skatt. Även om skattebelastning normalt undanröjs genom företagets avdragsrätt är det enligt utredningens mening inte motiverat att behandla fartyg som används för godstransporter i egen verksamhet eller för utomstående olika i skattepliktshänseende.

Samma förhållande kan åberopas som skäl för en lika behandling av ett företags flygplan som används för egna transporter. Sådana flygplan torde emellertid i allmänhet vara avsedda för persontransporter, dvs. för tjänster som inte omfattas av mervärdeskatten. Utredningen anser därför att en utvidgad skattefrihet på detta område bör begränsas till att omfatta endast fartyg.

F. n. kan, fortsätter utredningen, den som avser att bedriva yrkesmässigt fiske eller yrkesmässig person- eller godsbefordran förvärva transportmedel för detta ändamål utan mervärdeskatt. Om ägaren överlåter transportmedlet till annan person, som inte avser att använda det för samma ändamål är det skattepliktigt. Det sker emellertid normalt ingen beskattning vid försäljning av inventarier i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Härav följer, att fartyg eller flygplan som förvärvats skattefritt kan säljas skattefritt i vissa fall även till t. ex. privatperson för personligt bruk. För att undanröja en sådan omotiverad skattefrihet föreslår utredningen att dess förslag om skattefrihet för normal försäljning av inventarier i verksamhet som ej medför skattskyldighet skall gälla endast andra inventarier än sådana fartyg eller flygplan som varit undantagna från skatteplikt vid förvärvet.

Det förhållandet, att endast ägaren kan skattefritt förvärva del, tillbehör eller utrustning till skattefritt fartyg eller flygplan kan enligt utredningen leda till en ej avsedd beskattning, när yrkesmässig transportverksamhet bedrivs med fartyg eller flygplan av annan än den som äger trafikmedlen. I sådant fall kan gälla att den som faktiskt utför transporter svarar för t. ex. reparationer och ersättningsanskaffningar. Han kan också själv skaffa särskild utrustning till fartyget eller flygplanet.

Utredningen anser, bl. a. med hänsyn till att skattefriheten för tjänster på skattefria fartyg eller flygplan inte är knuten endast till ägaren, att med ägare till fartyg eller flygplan bör jämföras den som varaktigt disponerar över detta med nyttjanderätt enligt avtal med ägaren.

Utredningen tar också upp frågan om uthyrning av del, tillbehör eller utrustning till fartyg eller flygplan. Sådan vara är i detta fall att anse som skattepliktig och uthyrningen utgör därför en skattepliktig tjänst. Utredningen anser att skäl saknas för att i detta fall göra skillnad mellan försäljning och uthyrning och föreslår för att åstadkomma likhet i beskattningen att uthyrning av vara, som nu anses som en tjänst, i stället betraktas som en med försäljning likställd form av omsättning av vara.

Fartyg avsedda för yrkesmässigt fiske är alltid skattefria. Begreppet yrkesmässigt fiske behöver enligt utredningen i och för sig inte ges samma innebörd som begreppet yrkesmässig verksamhet. För en skillnad i detta avseende talar, menar utredningen, att undantaget för fiskefartyg ursprungligen torde ha tillkommit i första hand för att skapa lättnader åt fiskerinäringen. Amatörfiskare vilkas fiskeintäkter är av mera marginell betydelse för deras ekonomiska situation torde därför enligt utredningen inte ha åsyftats med undantaget.

Det är enligt utredningens mening önskvärt att klarare regler skapas på detta område. Enklast skulle detta kunna åstadkommas genom att göra fiskefartyg skattepliktiga. I den mån sådant fartyg har en netto-dräktighet av minst 20 registerton kunde de jämföras med fartyg för yrkesmässig godsbefordran och bli skattefria på den grunden. För mindre fiskefartyg skulle mervärdeskatt komma att utgå men avdragsrätt skulle förklariga för den som använde fartyget i yrkesmässigt fiske av sådan omfattning som medför redovisningskyldighet enligt reglerna härom. En sådan åtgärd skulle leda till enklare regler men också medföra ökad skattebelastning för den som har fisket som en nödvändig inkomstkälla, t. ex. jordbrukare som vid sidan av jordbruket bedriver yrkesmässigt fiske. Mot bakgrund av denna effekt har utredningen undersökt om en förbättring kan uppnås på annat sätt. Utredningen uttalar därvid att dess förslag om vad som bör anses som yrkesmässig verksamhet är avsett att på ett klarare sätt än nu är fallet dra gränsen mellan yrkesmässig verksamhet och annan verksamhet. Genom den föreslagna ändringen uppnås bl. a. att en fritidsfiskare, vars intäkter per år uppgår till bara några tusen kronor, inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet.

Härigenom torde enligt utredningen sådan förbättring uppnås att ändring av skattefriheten för fiskefartyg inte behöver göras. Utredningen bygger detta uttalande på att yrkesmässigt fiske föreligger endast när det utgör yrkesmässig verksamhet enligt 2 § MF.

**Remissinstanserna.** I fråga om beskattningen av fartyg och luftfartyg anför *länsstyrelsen i Norrbottens län* och *TCO* att bärande motiv för att undanta fiskefartyg från skatteplikt inte föreligger. *RSV* samt *länsstyrelserna i Kalmar, Blekinge och Göteborgs och Bohus län* förordar att nuvarande undantag från skatteplikt för fiskefartyg bibehålls men begränsas till att gälla endast vid försäljning till fiskare, som är registrerad till mervärdeskatt för att därmed undanröja skattefria försäljningar av rena fritidsbåtar. Med hjälp av den näringsgrenskod, som numera införts, finns möjlighet till kontroll av att köparen är registrerad fiskare. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* förklarar att man inte utan vidare kan ansluta sig till utredningens slutsats att den föreslagna ändringen i fråga om vad som skall anses vara yrkesmässig verksamhet kommer att avskära fritidsfiskare från skattskyldighet enligt MF. I många fall torde nämligen den verksamhet fritidsfiskaren bedriver, även om intäkterna uppgår till endast ett par tusen kronor, i inkomstskattehänseende vara att betrakta så som inkomst av rörelse. *Länsstyrelsen i Älvsborgs län* avstyrker utredningens förslag att fartyg som förvärvas av företag för egna transporter skall vara skattefritt. Om behov föreligger av sådan jämförelsevis dyrbar investering torde likviditetspåfrestningen knappast inverka hämmande.

*Kammarrätten i Göteborg* föreslår att de nya bestämmelserna om fartyg tas in i 8 § 1 MF i stället för som utredningen föreslagit i anvisningarna till 8 §. Därvid kan, menar kammarrätten, direkt anges att fartyg skall vara skattefritt om det är avsett för befordran av eget gods och har en nettodräktighet av minst 20 registerton. *Generaltullstyrelsen* föreslår ett tillägg i den av utredningen föreslagna författningstexten för att uppnå större tydlighet. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* tar upp frågan om uthyrning av del, tillbehör eller utrustning till fartyg eller luftfartyg och anför att sådan uthyrning bör behandlas på samma sätt som försäljning av sådana varor även om utredningens förslag att uthyrning generellt sett behandlas som försäljning inte gödts. I övrigt har utredningens förslag på denna punkt accepterats eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

### Krigsmateriel

**Gällande bestämmelser.** Enligt 8 § 2 MF gäller undantag från skatteplikt för krigsmateriel som är underkastad utförselförbud och del till sådan krigsmateriel, när varan säljs till staten för militärt bruk eller för detta ändamål införs till landet för statens räkning.

Som del till krigsmateriel räknas även vissa varor som kan användas som del även till annan materiel än krigsmateriel. Som exempel härpå kan nämnas bildäck, tändstift, bultar och andra standardartiklar.

Krigsmateriel som är underkastad utförsel förbud anges i bilaga till kungörelsen (1949: 614) angående förbud mot utförsel från riket av krigsmateriel. Det gäller i allt väsentligt materiel vars karaktär kan fastställas utan särskilda svårigheter. Som krigsmateriel anses även speciella delar och speciella tillbehör till krigsmateriel. Krigsmaterielinspektionen inom handelsdepartementet har sammanställt krigsmaterielinspektörens uttalanden angående krigsmateriel i en förteckning den 11 december 1972. I denna förtydligas vissa begrepp som används i nyss nämnda kungörelse och vidare behandlas där åtskilliga varor med angivande huruvida de bedömts som krigsmateriel eller ej.

Försvarets materielverk har i en till Kungl. Maj:t ingiven skrivelse som överlämnats till utredningen anført bl. a., att det inte alltid är möjligt att vid inköp av ett parti varor avgöra för vilket ändamål varorna kommer att förbrukas. Vissa av varorna kan komma att utgöra del till krigsmateriel medan andra kan bli del till annan materiel. Om inköp av vara, som kan användas på båda dessa sätt, sker med mervärdesskatt uppkommer en ej avsedd skattebelastning. Om å andra sidan inköp sker utan skatt uteblir en avsedd beskattning. Materielverket föreslår i skrivelsen att inköp skall få ske skattefritt och att de inköpande myndigheterna sedan — förslagsvis varje halvår — skulle betala den mervärdesskatt på de varor som använts som del till annat än utförsel förbjuden krigsmateriel.

**Utredningen.** Utredningen anser sig för sin del kunna konstatera att undantaget för krigsmateriel orsakar egentliga svårigheter vid tillämpningen endast i fråga om delarna. Dessa svårigheter skulle, menar utredningen, undanröjas om undantaget begränsas till enbart krigsmateriel som är underkastad utförsel förbud. Undantaget skulle i så fall omfatta, förutom krigsmateriel, sådana speciella delar eller speciella tillbehör till krigsmateriel, som anges i bilagan till kungörelsen (1949: 614) angående förbud mot utförsel från riket av krigsmateriel och därmed också stå helt i överensstämmelse med det tidigare återgivna uttalandet av krigsmaterielinspektören den 11 december 1972. Utredningen ser det som en fördel att samma regler gäller för förbud mot utförsel och för skattefriheten och föreslår en ändring av 8 § 2 MF i enlighet med vad nu anförts.

**Remissinstanserna.** *Förenade fabriksverken, RSV, SAF* och *Sveriges Industriförbund, Sveriges Grossistförbund* och *SHIO* tillstyrker utredningens förslag om skatteplikt för delar till krigsmateriel. *Försvarets materielverk* och *generaltullstyrelsen* motsätter sig däremot en sådan

ändring. Materielverket anför att nuvarande bestämmelser inneburit en avsevärd förenkling i behandlingen främst av reservdelsbeställningar. Det stora antal fall som underställts krigsmaterielinspektören visar att det i många fall är vanskligt att avgöra om viss vara är exportförbjuden krigsmateriel. Som en olämplig konsekvens av det föreslagna nya systemet pekar verket på att alla i ett komplett system ingående delar och komponenter blir skattefria, när de är inkluderade i hela systemet, men skattepliktiga vid nyanskaffning av del eller komponent. Verket anser att det bör övervägas att befria all upphandling för försvarets behov från mervärdesskatt. Skulle den av utredningen föreslagna ändringen genomföras, uppstår en merkostnad som grovt kan uppskattas till ca 30—40 milj. kr. för år. Generaltullstyrelsen anför bl. a. att utredningens förslag skulle innebära en återgång till vad som gällde före den 1 juli 1965 i fråga om den allmänna varuskatten. Enligt styrelsens erfarenheter gav de tidigare bestämmelserna upphov till svåra problem för tullverket. Det föreligger ofta stora svårigheter att avgöra om en del till krigsmateriel i sig själv utgör exportförbjuden krigsmateriel eller ej. Det fordras många gånger ingående tekniska utredningar innan klarhet härom nås.

*RSV, länsstyrelserna i Kalmar, Hallands och Älvsborgs län samt SAF och Sveriges Industriförbund* föreslår att tjänst på krigsmateriel, som nu är undantagen från skatteplikt, bör vara skattepliktig, om delar till krigsmateriel görs skattepliktiga. I sådan tjänst ingår ofta tillhandahållande av skattepliktiga delar. Man löper därvid risk att tillbehör som skulle ha beskattats om det köpts direkt av staten, blir skattefritt om det tillförs krigsmateriel när någon utomstående utför tjänstest prestationen.

### **Bränslen, elkraft m. m.**

**Gällande bestämmelser.** Enligt 8 § 4 MF gäller undantag från skatteplikt för elkraft, värme, gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock inte ved, torv, T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen eller fotogen för drift av snabbgående dieselmotor. Enligt anvisningarna till 8 § MF gäller undantaget för gas och annat bränsle dock inte vara, som med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara. I fråga om undantaget för fotogen gäller, att flygfotogen är undantagen även från energiskatt medan sådan skatt utgår för fotogen för drift av snabbgående dieselmotor.

Annan än nu nämnd fotogen är belagd endast med mervärdesskatt. Det har anmärkts att mervärdesskatten ger en högre skattebelastning på fotogen än vad energiskatten medför i fråga om eldningsolja, dieselolja och energiskattepliktig fotogen. Mot denna bakgrund har önskemål framförts om en likvärdigare beskattning.

**Utredningen.** Utredningen anför, att fotogen som är skattepliktig enligt MF numera till den helt övervägande delen torde förbrukas för annat ändamål än belysning och uppvärmning. Utredningen antar att den i stor utsträckning förbrukas av skattskyldiga till mervärdeskatt och för dem blir uttagen sådan skatt ingen kostnad. I den mån fotogen alltjämt används för privata ändamål, torde det enligt utredningen röra sig om begränsade kvantiteter vid sidan om elkraft och andra bränslen, för vilka de påtalade skiljaktigheterna i beskattningen inte föreligger. I allmänhet torde detta också betyda att inköpen sker i detaljhandeln på sätt som gör att varan har karaktär av butiksvara. Ett i princip generellt undantag från mervärdeskatt för fotogen skulle därför beröra ett relativt stort antal skattskyldiga som därmed skulle få både skattefri och skattepliktig omsättning. Med hänsyn till de betydande tekniska olägenheter som ett generellt undantag från mervärdeskatt i förening med en motsvarande utvidgning av energiskattens tillämpningsområde skulle föranleda framlägger utredningen inget förslag härom.

**Remissinstanserna.** Remissinstanserna har godtagit eller lämnat utan erinran utredningens uppfattning beträffande beskattningen av bränslen.

#### **Medlemsblad, personaltidningar m. m.**

**Gällande bestämmelser.** I 8 § 6 MF stadgas undantag från skatteplikt för medlemsblad och för periodisk publikation, som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda vanföra eller arbetshindrade medlemmar. Vidare gäller undantag för utländsk periodisk publikation av annat slag, när prenumeration förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant. För att publikation skall anses som periodisk krävs att den enligt utgivningsplan kommer ut med normalt minst fyra nummer om året.

I 8 § 7 MF stadgas undantag från skatteplikt för personaltidning, program och katalog, när varan tillhandahålls utgivare som icke är skattskyldig och när varan säljs eller utlämnas av sådan utgivare eller införs till landet för sådan utgivares räkning.

De i 8 § 6 och 7 MF angivna publikationerna är undantagna från skatteplikt såväl vid leverans från tryckeri till utgivare som vid dennes omsättning av dem. Tryckeriet äger enligt särskilt stadgande i 17 § första stycket MF rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till framställningen av den tryckta upplagan för utgivarens räkning.

Gällande bestämmelser hade en motsvarighet i AVF. Undantaget omfattade då gratis tillhandahållna, periodiskt utgivna medlemsblad, perso-

naltidningar och liknande publikationer samt periodiskt utgivna publikationer, som väsentligen framstod som organ för sammanslutningar med de syften som f. n. anges i 8 § 6 MF. Material som användes för yrkesmässig framställning av tryckalster var skattefritt också när alstret var skattefritt.

Undantag från skatteplikt för publikation enligt 8 § 6 eller 7 MF medför att också annonsering i publikationen är skattefri enligt MF.

RN har i bindande förklaring den 6 december 1968 (RN II 1969: 31) förklarat, att medlemsblad enligt MF är publikation som utges av sammanslutning eller organisation och i princip är avsedd för dess medlemmar, medlemmarnas anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer. Det huvudsakliga syftet med publikationen skall vara att lämna information och meddelanden inom de områden sammanslutningen eller organisationen omfattar eller om det ändamål sammanslutningen eller organisationen har till föremål att främja. Om publikation förekommer i allmänna handeln eller om den genom prenumeration eller på annat liknande sätt till mer än 25 % av den totalt tillhandahållna upplagan försäljs till utomstående kan den icke till någon del betraktas som medlemsblad.

Nämnden har också uttalat (RN II 1969: 152), att separat utgivna stencilerade cirkulär, årsböcker och medlemsmatriklar inte kan anses som skattefria publikationer enligt 8 § 6 eller 7 MF. Om förening ger ut mer än ett medlemsblad eller ger ut medlemsblad i form av olika serier av publikationer bör dock samtliga dessa, om de i övrigt uppfyller förutsättningarna för medlemsblad, kunna betraktas som skattefria.

RR har funnit att en av Uppsala universitet utgiven katalog för läsåret 1969—1970, med hänsyn till syfte, innehåll och uppställning, var att anse som skattefri katalog enligt 8 § 7 MF (RÅ 1971: Fi 1076).

Av resebyrå sammanställda uppgifter om researrangemang, som tillhandahålls av resebyrån, görs ofta i särskilda programhäften som delas ut gratis. Under förutsättning att programhäftena innehåller uppgifter endast om resetjänster som inte medför skattskyldighet enligt MF bör häftena, enligt RSV, kunna tillhandahållas resebyrån skattefritt av tryckeriet (RSV II 1971: 13).

Utredningen erinrar om att frågan om icke kommersiella tidskrifters behandling i mervärdeskattehänseende har vid åtskilliga tillfällen behandlats i riksdagen. Senast skedde detta i skatteutskottets av riksdagen godkända betänkanden 1971: 59 (s. 12) och 1972: 18 (s. 9). Utskottet hänvisade i det förstnämnda betänkandet till att det uttalat sig mot kulturpolitiskt stöd genom skattelättnader för vissa skattskyldiga men ansåg att frågan borde kunna prövas i samband med en översyn av gällande undantagsregler. Utskottets uttalande skedde med anledning av en motion (1971: 1365) vilken sedermera överlämnats till utredningen av

Kungl. Maj:t. I det sistnämnda betänkandet framförde utskottet liknande synpunkter och avstyrkte en motion (1972: 409) i ämnet.

Utredningen erinrar också om att 1968 års litteraturutredning i sitt betänkande Statligt tidskriftsstöd (Stencil U 1970: 17) tagit upp frågan om mervärdeskatt på tidskrifter. Litteraturutredningen pekade bl. a. på att likvärdiga publikationer behandlas olika i olika län och att det var synnerligen önskvärt att en översyn av gällande bestämmelser gjordes. Om man ville eliminera inkonsekvenserna inom tidskriftssektorn och därvid utgick från att en generell skattebefrielse för tidskrifter inte var möjlig, syntes det vara lämpligast att belägga samtliga tidskrifter med mervärdeskatt, med undantag dock för medlemsblad. I sammanhanget underströks att övervägande delen av de ideella organisationernas tidskrifter var medlemsblad och skulle förbli skattefria.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att flertalet undantag från skatteplikt för varor gjorts av andra än skattetekniska skäl. Med utgångspunkt i uppdraget att göra en teknisk översyn av mervärdeskatten kunde det framstå som naturligt för utredningen att föreslå slopande av sådana undantag som försvårar tillämpningen av MF. Mot undantagen enligt 8 § 6 och 7 MF kan enligt utredningen den principiella invändningen göras att bedömningen av skattepliktsfrågan ligger hos den som tillhandahåller den tryckta upplagan av publikationen till utgivaren trots att bedömningen måste grundas på utgivarens verksamhet och i vissa fall hans sätt att förfoga över upplagan. Enligt utredningens uppfattning skulle det kunna innebära fördelar från skatteteknisk synpunkt om undantag från skatteplikt ersattes av särskilda bidrag. En sådan lösning skulle dock inte avse hela det nu aktuella området och skulle därmed inte lösa frågan i dess helhet. Utredningen anför därför synpunkter på frågan med utgångspunkt från en fortsatt reglering inom mervärdeskattens ram.

När det gäller publikationer som väsentligen framstår som organ för sammanslutningar med vissa i MF angivna huvudsyften har den nys angivna invändningen inte samma tyngd som i fråga om andra publikationer. Sammanslutningarna är ofta fast organiserade och deras organ kan i många fall lätt skiljas från andra publikationer. Organisationerna har dessutom i allt väsentligt en verksamhet som ligger utanför mervärdeskatten. Utredningen har därför inte funnit anledning att på denna grund föreslå ändring av bestämmelserna om skattefrihet för de ideella sammanslutningarnas organ.

Det kan självfallet, framhåller utredningen, finnas olika meningar om vilka ändamål en organisation skall tillgodose för att dess publikation skall vara skattefri. Utredningen har inte funnit att omfattningen av det skattefria området i sig självt orsakat några egentliga problem. Å andra sidan kan inga skattetekniska skäl anföras för en utvidgning av undanta-

get. Utredningen har inte bedömt det vara dess uppgift att pröva frågan om en utvidgning av skattefriheten i fråga om ideella organisationers periodiska publikationer, vare sig generellt eller i visst konkret fall. Utredningen understryker dock att det varit av väsentlig praktisk betydelse, att gällande undantag knutits till vissa, i princip objektiva kriterier, varigenom man undgått bedömningar av skattepliktsfrågan utifrån t. ex. publikationens kvalitet.

Medlemsblad har i många fall liten spridning och speciellt innehåll medan andra medlemsblad kan vara organ för sammanslutningar med ganska allmänt syfte. I det förstnämnda fallet torde det enligt utredningen inte kunna sägas att en verklig konkurrenssituation föreligger mellan medlemsbladen och andra publikationer. Detta kan däremot vara fallet med de senare medlemsbladen. Enligt utredningen utgör detta dock inte skäl för att helt slopa undantaget från skatteplikt för medlemsblad utan det framstår i stället som motiverat, att sammanslutning som ger ut medlemsblad ställs utanför mervärdesskatten. Praktiska skäl kan enligt utredningen anföras härför men även det förhållandet att sammanslutningarnas allmänna verksamhet och deras utgivning av medlemsblad i många fall inte framstår som yrkesmässig.

Åtskilliga medlemsblad, fortsätter utredningen, ges ut av organisationer som avses i 8 § 6 MF och är på denna grund skattefria. Flertalet torde däremot ges ut av andra föreningar eller sammanslutningar som inte företer särskilda likheter sinsemellan. Den som trycker medlemsblad har därför i vissa fall svårt att avgöra om publikationen är ett skattefritt medlemsblad och får avgöra publikationens karaktär på utgivarens uppgifter. Utredningen finner att denna olägenhet är av så allvarlig natur att en ändring är befogad. Lättast kan en förenklad tillämpning åstadkommas genom att medlemsblad förklaras vara skattepliktiga. Det är dock enligt utredningens mening inte nödvändigt att gå så långt. Om man som förutsättning för skattefrihet för medlemsblad ställer upp kravet, att det skall vara fråga om periodisk publikation, anser utredningen att tillämpningen torde underlättas. Det skall då finnas en utgivningsplan och man kan konstatera en kontinuitet i utgivningen.

Utredningen finner vidare, att en närmare bestämning av en sammanslutnings syfte och ett medlemsblads innehåll visserligen kunde underlätta tillämpningen. Det är dock uppenbart att syftet och innehållet inte får bli så allmänt att man skulle kunna betrakta publikationer som hör till den vanliga, nu skattepliktiga, fack- eller populärpressen som skattefritt medlemsblad, om den ges ut av sammanslutning, i vilken prenumeranterna är medlemmar. Vissa ämnen — t. ex. hem, hushåll, bilar — intresserar ett stort antal människor. Om dessa sammansluter sig och ger ut en publikation kan denna tänkas få så allmänt innehåll, att den kan jämföras med den skattepliktiga fack- eller populärpressen. Det bör i sådana fall vara möjligt att beakta sammanslutningens hela verksamhet.

Avser denna enbart eller så gott som enbart utgivning av publikationen bör den enligt utredningens mening inte anses som ett skattefritt medlemsblad. Har sammanslutningen även annan inte alltför oväsentlig verksamhet i medlemmarnas intresse bör dock skattefrihet kunna föreligga för dess publikation.

Utredningen finner att begreppet medlemsblad knappast kan beskrivas på ett enkelt och otvetydigt sätt i författningstext. Med hänsyn härtill och till att åtskilliga publikationer redan bedömts med avseende på skatteplikten och därför inte längre ger upphov till tvekan vid tillämpningen, avstår utredningen från att föreslå en närmare bestämning av begreppet medlemsblad i MF.

F. n. får medlemsblad med bibehållen skattefrihet bara till viss del spridas till andra än medlemmar och inte alls förekomma i den allmänna handeln. Enligt utredningens mening skulle det vara väsentligt lättare för ett tryckeri att avgöra frågan om skattefrihet om hänsyn inte behövde tas till publikationens spridning. Oberoende av om den i viss omfattning sprids i allmänna handeln eller på annat sätt till andra än medlemmar bör den enligt utredningen likväl kunna anses som skattefritt medlemsblad vid leveransen från tryckeri och tryckeriet bör, som nu är fallet, få dra av ingående skatt som hänför sig till framställningen av den tryckta upplagan. Utredningen föreslår att bestämmelser av denna innebörd införs i MF.

Detta förslag skulle emellertid, framhåller utredningen, innebära en väsentlig lättnad i beskattningen i förhållande till vad som nu gäller, vilket framstår som omotiverat både från teknisk synpunkt och med hänsyn till faran för konkurrensnedvridning. Utredningen föreslår därför, att beskattning bör ske av exemplar av medlemsbladet som sammanslutningen mot vederlag tillhandahåller andra än medlemmar. Är den i enlighet härmed skattepliktiga upplagan relativt begränsad, bör detta dock enligt utredningens mening inte påverka undantaget från beskattning av annonser i medlemsblad. Om emellertid publikationen till mer än förslagsvis 25 % av den tillhandahållna upplagan går till andra än medlemmar eller om den förekommer i allmänna handeln bör enligt utredningens mening annonseringen i sin helhet anses skattepliktig. Utredningen påpekar vidare att utgivaren bör ha avdragsrätt enligt allmänna regler för ingående mervärdeskatt till den del den hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

Utredningen föreslår vidare att undantaget för personaltidningar, program och kataloger slopas, vilket i sin tur också medför skatteplikt för annonser i sådana publikationer. Som skäl härför anføres bl. a. följande.

Utgivning av personaltidning är att anses som en integrerande del av utgivarens verksamhet. Medför denna skattskyldighet får ingående skatt på personaltidningen dras av och skatt redovisas på den försäljning av tidningen som kan ske. Är verksamheten av annat slag, t. ex. bank- eller

försäkringsrörelse, föreligger ej avdragsrätt för ingående skatt på tidningen i vidare mån än som följer av sådan försäljning av publikationer som medför skattskyldighet enligt de allmänna reglerna. Normalt torde ingen sådan försäljning förekomma. Visserligen skulle en sådan tillämpning leda till olika resultat beroende på om utgivaren är skattskyldig eller ej. Detta framstår dock som en naturlig skillnad i ett mervärdeskatte-system, som inte omfattar alla varor eller tjänster. Tryckeriernas möjligheter att tillämpa MF skulle dessutom förbättras genom ett slopande av detta undantag. Skattefriheten för program och kataloger föreligger när sådant alster säljs eller delas ut gratis av den som inte är skattskyldig, t. ex. i samband med teaterföreställning, idrottstävling, utställning på museum, travtävling eller liknande skattefritt arrangemang. Detta undantag från skatteplikt har tveklöst orsakat tryckerierna och även utgivarna svårigheter vid tillämpningen. Begreppet program och katalog har getts en relativt vid tolkning i praktiken. Resebyråkataloger har t. ex. under vissa förutsättningar förklarats vara skattefria.

Skatteplikt för program och kataloger medför enligt utredningen inte några nackdelar för tryckerierna. Vissa utgivare kan emellertid bli redovisningsskyldiga för sin försäljning av program eller kataloger, nämligen om försäljningen sker yrkesmässigt och uppgår till minst 10 000 kr. per år. För att undvika att teaterföretag, idrottsföreningar, muséer m. fl. blir redovisningsskyldiga endast för sin försäljning av program eller kataloger föreslår utredningen att i anvisningarna till 2 § MF tas in ett stadgande, som innebär att utgivning av program eller katalog för verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt MF skall anses som ej yrkesmässig och att motsvarande bör gälla annonseringen i sådan trycksak.

**Remissinstanserna.** Ett flertal remissinstanser vitsordar utredningens bedömning att det nuvarande undantaget från skatteplikt för medlemsblad orsakar svårigheter vid den praktiska tillämpningen. RSV samt länsstyrelserna i Stockholms, Älvsborgs, Jämtlands och Norrbottens län anför att undantaget från skatteplikt för medlemsblad borde slopas helt. RSV och länsstyrelsen i Älvsborgs län tillstyrker dock utredningens förslag i fråga om medlemsblad vilket också biträds av KF, SAF och Sveriges Industriförbund, SACO samt SHIO. Länsstyrelserna i Östergötlands och Örebro län biträder förslaget i vad det avser undantag från skatteplikt för medlemsblad, men föreslår att annonser i medlemsblad alltid skall vara skattefria. Som skäl för denna inställning anføres, att annonsörer i medlemsblad ofta gynnar utgivaren mer av ideella än av affärsmässiga skäl. Flertalet av annonsörerna har dessutom avdragsrätt för ingående mervärdeskatt på annonserna, varför statsverkets skattebortfall bedöms som ringa. Länsstyrelsen i Kronobergs län ifrågasätter, om inte den av utredningen föreslagna s. k. 25-procentsregeln för skatteplikt för annonser, kommer att medföra gränsdragningsproblem. Länsstyrelsen i

*Jämtlands län* anser att medlemsblad inte bör undantas från skatteplikt utan att särskilda bidrag bör lämnas till utgivare av tryckalster i stället för undantag från skatteplikt. *Svenska kommunförbundet* ifrågasätter om inte försäljning av medlemsblad till utomstående i liten omfattning på annat sätt än i allmänna handeln alltså bör vara skattefri. Samma gränsregel som är föreslagen för skattefrihet för annonser skulle därvid, enligt förbundet, lämpligen kunna gälla. *Generaltullstyrelsen* förordar att den föreslagna ändringen bör gälla även införsel av medlemsblad.

*RSV, länsstyrelserna i Östergötlands, Älvsborgs och Örebro län, KF, SACO och SHIO* tillstyrker utredningens förslag beträffande personaltidningar, program och kataloger. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* ifrågasätter dock om det framlagda förslaget inte medför nya komplikationer. Visserligen medför omläggningen väsentliga förenklingar för tryckerierna men — med hänsyn till att de föreslagna ändringarna har avgjorda nackdelar — bör frågan tas upp till omprövning av utredningen. *Svenska Försäkringsbolags riksförbund* finner inte de av utredningen anförda skälen för att beskatta ifrågavarande publikationer bärande och avstyrker förslaget i denna del. Samma ståndpunkt redovisas av *Svenska kommunförbundet* och *Stockholms kommun*, vilka också finner det otillfredsställande att framställningen av kommunal information ofta är skattebelagd.

## Konstverk

**Gällande bestämmelser.** Enligt 8 § 8 MF är konstverk undantaget från skatteplikt när det säljs av upphovsmannen på annat sätt än butiksmässigt eller i samband med utställning och när det uttages eller införes till landet av honom eller för hans räkning. Med konstverk avses därvid sådana konstverk som hänförs till tulltaxenr 99.01—99.03, dvs. målningar, etsningar, litografier och andra konstgrafiska alster samt skulpturer.

Enligt sjunde stycket av anvisningarna till 8 § MF avses med butiksmässig försäljning, att upphovsmannen säljer egna verk i lokal som stadigvarande användes för försäljning och som är skild från hans bostad eller ateljé. Försäljning i samband med utställning är inte skattepliktigt, när upphovsmannen själv anordnar utställningen och själv uppbär betalningen av köpare.

Konstnär äger enligt 18 § första stycket MF inte rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på den konstnärliga verksamheten.

Frågan om beskattning av konstverken har varit föremål för en omfattande debatt, inte minst i riksdagen. Vid upprepade tillfällen har motionsyrkanden framförts om utökad skattebefrielse för konstverk. Så-

lunda yrkades i motioner 1971: 233, 324, 613 och 633 att förstagångsförsäljning av konst alltid skulle vara undantagen från beskattning. Skatteutskottet uttalade (SkU 1971: 59), att frågan borde kunna prövas i samband med en översyn av gällande undantagsregler. Motionerna har av Kungl. Maj:t överlämnats till utredningen. Samma yrkande återkom i motionerna 1972: 642, 860, 876 och 883. Skatteutskottet uttalade i anledning härav bl. a. att dess uttalande i SkU 1971: 59 kunde betecknas som positivt mot bakgrund av de uttalanden som utskottet i olika sammanhang gjort om att undantag inte bör införas för att tillgodose särskilda ändamål.

**Utredningen.** Utredningen betonar inledningsvis att det i dess uppdrag inte ingår att bedöma mervärdesskattens utformning från kulturpolitiska eller andra mer allmänna synpunkter utan från tekniska synpunkter. Visserligen kan, framhåller utredningen, svårigheter i viss utsträckning föreligga att dra gränsen mellan konstverk å ena sidan och konsthantverk eller massfabricerade handelsvaror å andra sidan. De egentliga praktiska svårigheter som uppkommit ligger dock snarast däri att försäljning av konstverk sker på många olika sätt som erbjuder olika svårigheter att fastställa om konstnären skall vara skattskyldig eller ej. En konstnär kan hyra en utställningslokal för egen utställning men anlita lokalinnehavaren eller dennes personal för hjälp med utställningen och försäljningen. Flera konstnärer kan gemensamt ordna utställning där de turas om att sköta försäljningen för egen och de andras räkning. En förening, bildad av konstnärer, kan för medlemmarnas räkning ordna utställningar och sälja deras konstverk. I dessa och andra liknande fall föreligger enligt utredningen viss osäkerhet om bestämmelsernas rätta innebörd. Vidare nämner utredningen att det i viss utsträckning förekommer att försäljning av konstverk inte sker på utställning, trots att detta i och för sig är möjligt, utan först efteråt i konstnärens ateljé eller bostad, varigenom beskattning undviks.

I den mån undantag från skatteplikt orsakar tillämpningssvårigheter ligger det närmast till hands för utredningen att föreslå att undantaget slopas helt. En sådan åtgärd i fråga om konstverk skulle dock, framhåller utredningen, leda till en ökning av antalet redovisningsskyldiga till mervärdesskatt med det antal konstnärer, som omsätter konst för minst 10 000 kr. per år. För nytilkomna skattskyldiga konstnärer kan vissa problem tänkas uppkomma vid hanteringen av mervärdesskatten eftersom de saknar vana härvid. Vissa konstnärer skulle ha viss skattefri omsättning genom att rätt till konstnärligt verk inte omfattas av MF. Om en konstnär upplåter rätt att publicera eller mångfaldiga ett av hans konstverk utgör ersättningen härför inte skattepliktig omsättning. Nu antydda förhållande skulle medföra praktiska komplikationer inte endast i fråga om redovisningen av skatt på konstnärens omsättning utan

också i fråga om hans rätt till avdrag för ingående skatt. Med hänsyn härtill och med beaktande dessutom av att riksdagen gett uttryck för en positiv inställning till ett utvidgat undantag från beskattning av konstverk har det, framhåller utredningen, tett sig naturligt att undersöka om de svårigheter som nu gällande bestämmelser orsakar kan undanröjas eller minskas genom att undantaget utvidgas.

Gränsdragningen mellan skattefria och skattepliktiga produkter kommer att kvarstå även vid ett utvidgat undantag. Utredningen har dock inte kunnat finna att gränsdragningen orsakar problem i någon större omfattning. Den största nackdelen med de nu gällande bestämmelserna är enligt utredningen den tvekan som ofta uppstår om viss försäljning eller utställning sker i konstnärens egen regi eller genom annan. Mycket borde därför vara vunnet om den undanröjdes och man samtidigt slapp speciella arrangemang och åtgärder i samband med utställningar i syfte att undvika beskattning.

Om undantaget skall utvidgas ifrågasätter utredningen dock om det motionsvägen framförda förslaget om befrielse från skatt vid första-gångsförsäljning av konst helt ger avsett resultat. Härigenom skulle en konstnär som av någon anledning kommer att sälja ett och samma konstverk mer än en gång i princip få betala skatt vid den andra försäljningen. Utredningen anser därför att bestämmelser i stället bör utformas så att all försäljning av konstverk som är i upphovsmannens ägo undantas från beskattning, således även när konsthandlare eller annan säljer konstverk som ägs av konstnären.

En sådan ändring skulle medföra, att konsthandlare som säljer både verk som ägs av konstnären och andra verk får såväl skattefri som skattepliktig omsättning. Detta är en försvårande faktor vid hanteringen av mervärdesskatten. Det torde dock enligt utredningen vara så att försäljning för konstnärs räkning grundas på skriftligt avtal eller annan handling. Under sådana förhållanden bör de antydda svårigheterna kunna bemästras.

Man har emellertid att räkna med fall, speciellt vid införsel till landet, där äganderätten till ett konstverk inte utan vidare kan styrkas. Om konstverk sålts från utlandet till köpare i Sverige kan införseln ske för köparens räkning, nämligen om leverans skett utomlands. I annat fall sker införseln för konstnärens räkning. Skattefrihet torde enligt utredningen komma att föreligga endast i sistnämnda fall.

I de tidigare omnämnda motionerna har man, konstaterar utredningen, inte särskilt behandlat det fallet att konstnär avlidit och hans dödsbo säljer verk av den avlidne. Sådan försäljning behandlas f. n. inte på samma sätt i MF som konstnärs egen försäljning. Utredningen finner det dock skäligt att oskiftat dödsbos försäljning av den avlidne konstnärens verk bör vara skattefri på samma sätt som hans egen försäljning skulle ha varit det.

Om ett undantag från skatteplikt för konstverk av de slag som omfattas av gällande undantagsbestämmelser skall bestå, bör det enligt utredningens uppfattning utvidgas till att omfatta konstverk, som är hänförligt till tulltaxenr 99.01—99.03 och äges av upphovsmannen eller dennes dödsbo, när konstverket omsättes inom landet eller införes till landet.

**Remissinstanserna.** Remissinstanserna har tillstyrkt eller lämnat utan erinran utredningens förslag att utvidga undantaget från skatteplikt för vissa konstverk. *Länsstyrelsen i Kalmar län* anser att den föreslagna ändringen bör kompletteras med bestämmelser om hur ett dödsbo med endast en dödsbodelägare bör behandlas. *Konstnärernas Riksorganisation* finner att förslaget är väl motiverat och bättre tillgodoser organisationens önskemål än de ändringar som yrkats i motionsyrkanden och i organisationens egna tidigare framställningar. Organisationen anför dock att vissa gränsdragningsproblem mellan skattepliktig och skattefri försäljning kommer att bestå, framför allt när det gäller mångfaldigade verk av t. ex. skulptur och i fråga om konsthantverk. Organisationen pekar också på att påtryckningar från konsthandeln gentemot konstnärerna för övergång till kommissionsförsäljning kan befaras då utställningsförsäljningen i gallerier och liknande enligt förslaget i praktiken kommer att bli befriad från mervärdeskatt.

### **Varulager m. m. som överläts i samband med överlåtelse av rörelse**

**Gällande bestämmelser.** I 8 § 10 MF stadgas undantag från skatteplikt för varulager, inventarier och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande.

Bestämmelsen i 8 § 10 MF överfördes med sakligt sett oförändrad innebörd från förordningen om allmän varuskatt.

Den angivna bestämmelsen omfattar inte t. ex. patenträtt, hyresrätt, goodwill, varufordringar eller varuskulder eftersom dessa inte hör till objekt som beskattas enligt MF. Från skatteplikt undantas därför enligt 8 § 10 MF endast varulager, inventarier, råvaror, annat material för exempelvis tillverkning och liknande objekt. Dessutom blir byggnad som utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse skattefri i fall som nu avses.

Har den som överläter rörelse enligt 8 § 10 MF tillämpat kontantmetoden vid redovisning av mervärdeskatt har varken skattskyldighet till mervärdeskatt eller avdragsrätt inträtt för fordringar eller skulder som inte reglerats före överlåtelsen av rörelsen. RSV har uttalat, att den nye ägaren, köparen, är skattskyldig för de övertagna varufordringarna (RSV II 1971: 4). Härav torde följa att köparen också har rätt till avdrag för mervärdeskatt på skulder som ingår i överlåtelsen.

I princip samma situation förligger, när fordran överläts till finansie-

ringsföretag. Härom har RN emellertid uttalat, att överlåtelse av varufordran innebär att skattskyldighet inträder för kontantredovisande säljare. Fordringens nominella belopp skall ligga till grund för bestämmande av beskattningsvärdet, om inte nedskrivning av fordringen kunnat göras före överlåtelsen.

**Utländska bestämmelser.** I *Belgien* räknas överlåtelse av hel verksamhet eller fristående gren därav inte som skattepliktig leverans, om den till vilken överlåtelsen sker är skattskyldig till mervärdeskatt. Den nye ägaren anses fortsätta den förre ägarens verksamhet och är därför berättigad till återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till de överlåtna tillgångarna. Skattskyldighet inträder i princip när leverans sker.

I *Danmark* och *Norge* är överlåtelse av varulager, maskiner m. m. skattefri när den sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, under förutsättning att den nye ägaren bedriver verksamhet som medför skattskyldighet.

Bestämmelserna i *Nederländerna* sammanfaller nära med de belgiska. Det krävs dock uttryckligen att den överlåtna verksamheten skall fortsättas av nye ägaren och vidare gäller att finansministerns godkännande lämnas på begäran av både säljare och köpare.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att överlåtelse av verksamhet med varulager, inventarier, kundfordringar och leverantörsskulder m. m. är den sista affärshändelsen i verksamheten. Det kan därför te sig naturligt att försäljningen av lager, inventarier och andra skattepliktiga varor behandlas på samma sätt som försäljning under den tid verksamheten bedrevs av säljaren. Har denna verksamhet medfört skattskyldighet kommer skattepliktiga varor som ingår i överlåtelsen att beskattas.

Mot det angivna systemet invänder utredningen, att det kräver särskild värdering av de skattepliktiga varorna. Detta torde dock inte medföra mera påtagliga svårigheter eftersom vederlaget för överlåtelsen av verksamheten ändå bör grundas på en värdering av de objekt som ingår däri. Utredningen framhåller emellertid också, att försäljningen av skattepliktiga inventarier och andra varor som ingår i överlåtelse av verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet skulle beskattas till fullo trots att avdragsrätt förelagat endast delvis. Den nye ägaren av verksamheten skulle få göra avdrag endast för en del av den ingående skatten. Denna konsekvens ter sig mindre lämplig.

Mot systemet invänder utredningen också att det ger en likviditetspåfrestning för parterna. Det kan också vara så att säljaren överlåter verksamheten på grund av ekonomiska svårigheter och kanske utan någon kontant ersättning. Utredningen anser det mindre lämpligt att då kräva säljaren på mervärdeskatt. Med hänsyn dessutom till att de nuvarande bestämmelserna fortfarande bör gälla vid fusioner och liknande förfä-

rande vid vilka överlåtelse i vanlig mening inte förekommer, föreslår utredningen ingen ändring i 8 § 10 MF i nu nämnda avseende.

När det gäller överlåtelse av kundfordringar och leverantörsskulder i samband med överlåtelse av verksamhet föreligger enligt utredningen ingen tvekan om att överlåtelsen inte skall beläggas med mervärdeskatt. Problemet är i stället att kunna beakta sådana faktorer som skulle påverka skattens storlek men som uppkommer först efter överlåtelsen. Det är fråga om likvider för fordringar för vilka skatt inte redovisats tidigare, betalning av fakturor med debiterad mervärdeskatt som inte dragits av tidigare, kundförluster, räntedebiteringar m. m.

Det är enligt utredningens mening klart att det från materiell synpunkt mest lämpliga resultatet uppnås om den nye ägaren till en verksamhet i alla de avseenden som omfattas av överlåtelsen träder i säljarens ställe. Utredningen finner därför att RSV:s uttalande om sådana transaktioner är riktigt. I förtydligande syfte bör dock denna situation regleras uttryckligen genom ett tillägg till 3 § MF av innebörd, att den som övertagit viss verksamhet eller del därav med varulager, inventarium eller annan tillgång eller skuld är skattskyldig från och med övertagandet av verksamheten på samma sätt som gällt för överlåtaren. Af-färshändelser som inträffar efter överlåtelsen skall alltså medföra samma effekt i mervärdeskattehänseende som om den förre ägaren fortfarande varit skattskyldig.

Överlåtelse av kundfordran sker emellertid även utan samband med överlåtelse av verksamhet eller del därav. Sålunda förekommer det att finansieringsföretag övertar fordringar från säljare av skattepliktiga varor utan regressrätt mot denne. Sådan verksamhet förekommer enligt utredningen i relativt måttlig omfattning. Den väsentligare delen av finansieringsföretagens verksamhet synes i stället avse belåning eller diskontering av fordringar med bibehållen regressrätt mot säljaren vid bristande betalning hos köparen.

Det är i och för sig ett önskemål, framhåller utredningen, att mervärdeskatten kan beräknas på ett likvärdigt underlag oberoende av det sätt på vilket en verksamhet finansieras. Detta önskemål är f. n. inte uppfyllt när finansieringsföretag övertar fordran från säljare av skattepliktig vara utan regressrätt mot denne. Kundförlust som inträffar efter överlåtelsen föranleder inte minskning av den mervärdeskatt som erlagts eller skall erläggas av säljaren.

Frågan skulle enligt utredningen kunna lösas genom att jämställa kundfordran med vara. Utredningen avvisar dock en sådan lösning med hänsyn till att den faller utanför mervärdeskattens normala konstruktion och skulle kräva ett omfattande regelsystem. Av samma skäl avvisar utredningen tanken på att ge finansieringsföretagen en särskild rätt till återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till lidna förluster.

Utredningen har även övervägt att låta reglerna i fråga om överlåtelse

av verksamhet gälla även vid överlåtelse av endast kundfordringar, men inte funnit samma skäl föreligga härför. Någon ändring i nu gällande bestämmelser föreslås därför inte av utredningen på denna punkt.

**Remissinstanserna.** I fråga om skattskyldighet vid överlåtelse av varulager m. m. i samband med överlåtelse av rörelse anför *länsstyrelsen i Kalmar län* att sådan överlåtelse bör kunna ske skattefritt endast till person, som blivit registrerad till mervärdeskatt. Länsstyrelsen har i ett flertal fall uppmärksammat att en eller flera personer övertagit en verksamhet med varulager och inventarier samt omedelbart realiserat dessa tillgångar, varefter vederbörande försvunnit utan att låta registrera sig till mervärdeskatt. I övrigt har utredningens förslag på denna punkt godtagits eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. *Länsstyrelserna i Göteborgs och Bohus, Gävleborgs och Västernorrlands län* anför dock att den av utredningen föreslagna bestämmelsen i 3 § MF bör utformas så, att därav klart framgår att dubbel beskattning eller dubbel avdragsrätt icke kan förekomma då överlåtaren tillämpar faktureringsmetod och köparen kontantmetod för redovisning av mervärdeskatt. *Lantbrukarnas Riksförbund* anför liknande synpunkter. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* anser att det uttryckligen bör anges att den nye ägaren blir skattskyldig även för tillhandahållanden som skett av den gamle ägaren, men vilka inte slutreglerats i mervärdeskattchänseende.

### **Begagnade personbilar och begagnade motorcyklar m. m.**

**Gällande bestämmelser m. m.** Frågan om beskattningen av begagnade personbilar diskuterades redan av allmänna skatteberedningen i betänkandet (SOU 1964: 25) Nytt skattesystem. Översynsutredningen tog också upp frågan och föreslog beskattning av begagnade personbilar i den yrkesmässiga handeln med sådana bilar (Stencil Fi 1967: 10, s. 240). Beskattningen skulle dock begränsas till mervärdet genom en generell avdragsrätt för inbytesbilar beräknad enligt den allmänna skattesatsen på bilens åsatta inbytesvärde. Skälen till särbehandlingen av de begagnade personbilarna var att den reguljära handels förhållanden inte borde försämrats genom att beskattningen skulle träffa dess försäljning men inte den omfattande försäljningen mellan konsumenter. Begagnade personbilar var undantagna från den allmänna varuskatten.

Departementschefen uttalade i prop. 1968: 100 (s. 135) bl. a. att han ställde sig tvivksam till den av översynsutredningen föreslagna närmast fiktiva avdragsrätten. Den ansågs kunna medföra olägenheter både i redovisnings- och kontrollhänseende. Departementschefen förordade i stället att skatten för begagnade personbilar skulle beräknas på endast 60 % av priset, dvs. att den s. k. 60-procentsregeln skulle tillämpas även på sådana bilar. Bevilningsutskottet fann i sitt av riksdagen godkända

betänkande (BeU 1968: 45, s. 82) att frågan var komplicerad och borde övervägas ytterligare.

I prop. 1968: 137 togs frågan upp på nytt. Därvid föreslogs att de begagnade personbilarna skulle undantas från beskattning i princip i samma omfattning som gällde enligt förordningen om allmän varuskatt. Riksdagen antog propositionen i denna del (BeU 1968: 62). Genom författningsändring år 1969 har även begagnade motorcyklar undantagits från skatteplikt (BeU 1969: 25, SFS 1969: 70).

Enligt 8 § 11 MF är begagnad personbil och begagnad motorcykel undantagen från skatteplikt, när den omsätts inom landet. Det är inte fråga om s. k. kvalificerat undantag. Härav följer t. ex. att den som yrkesmässigt handlar enbart med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar inte har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till verksamheten.

Enligt 18 § andra stycket 3 MF får avdrag göras för ingående mervärdeskatt, som hänför sig till anskaffning av personbil eller motorcykel endast om anskaffning sker för yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning. Om fordonet anskaffas från säljare som innehåft fordonet för yrkesmässig uthyrning, får inte i något fall avdrag göras för ingående mervärdeskatt.

I sista stycket av anvisningarna till 8 § MF stadgas, att personbil eller motorcykel anses som begagnad endast om fordonet tidigare för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning sålts eller uttagits inom landet eller införts till landet. Har ny personbil eller ny motorcykel anskaffats för yrkesmässig uthyrning anses fordonet inte som begagnat när det säljs av uthyrningsföretaget.

Enligt p. 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § MF föreligger omsättning när den som bedriver handel med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar i förening med verkstadsrörelse tar ut vara ur verkstadsrörelsen för att tillföras begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i handeln med begagnade sådana fordon. Enligt p. 2 fjärde stycket av nämnda anvisningar utgör uttag av skattepliktig vara normalt inte omsättning när varan skall användas som anläggningstillgång eller material i den skattskyldiges skattepliktiga verksamhet. Bestämmelsen är motiverad av att skatt som skulle utgå i denna situation samtidigt skulle utgöra avdragsgill ingående mervärdeskatt. När det gäller skattepliktig — dvs. ny — personbil eller motorcykel, gäller i stället att uttag anses som omsättning och beskattas.

Skattskyldig som driver handel med bilar eller motorcyklar får enligt 17 § tredje stycket MF göra avdrag för ingående skatt på förvärv och införsel för verksamheten med undantag dock för ingående skatt på vara till eller tjänst på sådan begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningsvara i verksamheten.

Tjänst enligt 10 § 1 MF som avser begagnad personbil eller begagnad motorcykel är skattepliktig.

Förvärv av personbil eller motorcykel medför, med nämnda undantag, inte rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. Detta förhållande kompenseras på visst sätt genom att rätten till avdrag för ingående skatt på driftkostnader för personbil eller motorcykel som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet inte lider inskränkning på grund av fordonets användning för annat ändamål än i den skattskyldiges verksamhet, t. ex. för privat bruk.

RN har i anvisning i fråga om omsättning av personbilar, motorcyklar m. m. (RN II 1970: 1) uttalat bl. a., att ny personbil som av säljare används i verksamheten t. ex. som demonstrationsbil, direktionsbil, servicebil eller uthyrningsbil anses som uttagen ur försäljningsverksamheten när den införs i bilregister. Skatt skall därvid utgå på det uttagna fordonets saluvärde. Annan personbil än uthyrningsbil är därefter att anse som begagnad.

Nämnden har vidare behandlat det förhållandet att säljare före leverans av ny personbil förser denna med extra utrustning, tillbehör eller dylikt och att särskild ersättning utgår härför. Är fråga om utbyte av bildelar mot delar med samma funktion som de utbytta men i annat utförande anses endast en transaktion föreligga avseende bilen. När det gäller delar av annat slag eller tillbehör och extra utrustning får två transaktioner anses föreligga, en avseende fordonet och en annan avseende del, tillbehör etc. Distinktionen kan ha betydelse för köparens avdragsrätt. Ingående skatt på bilen är ej avdragsgill. Kostnaden för delar, tillbehör etc. är visserligen inte att anse som driftkostnader för personbil. Ingående skatt på sådana förvärv är dock avdragsgill enligt de allmänna bestämmelserna i MF. Detta uttalande gäller också i fråga om begagnade fordon. Föreligger endast en transaktion skall mervärdeskatt inte utgå eftersom fråga är om begagnad personbil. Är säljaren redovisningsskyldig för mervärdeskatt skall han redovisa skatt för uttag av delar, tillbehör etc. som vid anskaffningen omfattats av rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt.

Skattskyldig kan, utöver handel med begagnade personbilar eller begagnade motorcyklar, yrkesmässigt omsätta även nya fordon, begagnade skattepliktiga fordon eller delar, tillbehör eller utrustning till fordon och verkstadstjänster. Är så fallet äger han rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv eller införsel som är gemensamma för verksamheten i dess helhet, häri inräknad verkstadsrörelse. Skatten behöver således inte fördelas efter skäligen grund. Kan förvärv eller införsel av vara eller förvärv av tjänst hänföras till begagnad personbil eller begagnad motorcykel som utgör omsättningstillgång i verksamheten föreligger dock inte avdragsrätt för den ingående skatten på förvärvet eller införseln.

RSV har i skrivelse till statsrådet och chefen för finansdepartementet,

vilken skrivelse överlämnats till utredningen, tagit upp en fråga om uthyrning av personbilar. I skrivelsen anför RSV bl. a. att ett företag, som anskaffar fordon för användning i sin rörelse och hyr ut dem till anställda, torde sakna rätt till avdrag för ingående skatt på förvärvet av fordonen. Uthyrningen torde få anses som yrkesmässig, eftersom inkomsten därav utgör inkomst av rörelse enligt KL. Den dubbelbeskattningseffekt som härigenom uppkommer är enligt verket mest besvärande när det gäller långtidsuthyrning av personbilar eller motorcyklar.

Verket pekar också på att de nuvarande bestämmelserna om förbud mot avdrag för ingående skatt på förvärv av personbil och motorcykel i många fall inte följs. Verket föreslår att MF:s bestämmelser ändras så att företags uthyrning av egna fordon tillfälligt eller för kort tid till anställda inte grundar avdragsrätt för företaget, att vederlaget härför beskattas och att fordonen ej beskattas när de omsätts. I fråga om långtidsuthyrning — minst 12 månader — föreslår verket, att företaget får göra avdrag för ingående mervärdeskatt om uthyrningen grundas på skriftligt avtal vid anskaffningen av fordonet, att vederlaget för uthyrningen beskattas samt att framtida omsättning av fordon också beskattas.

Om företaget till anställda hyr ut fordon som företaget i sin tur hyrt, bör enligt verket avdragsrätt föreligga för företaget och vederlaget för uthyrningen till de anställda beskattas.

Utredningen framhåller, att gränsdragningen mellan å ena sidan personbil och å andra sidan lastbil och buss gett upphov till vissa åtgärder i syfte att skapa avdragsrätt även för personbil. Som exempel härpå anges, att vissa typer av bussar lätt kan ändras så att de i stället skall klassificeras som personbilar. Sker sådan ändring efter förvärvet har köparen enligt de allmänna reglerna i MF haft möjlighet att dra av ingående skatt på förvärvet. Vid ändringen inträder visserligen skyldighet att erlagga bilaccis men denna är i många fall lägre än mervärdeskatten. Möjligheten att ta ut bilaccis i dessa fall skapades genom en författningsändring år 1971 (SFS 1971: 250) på grundval av förslag från punktskatteutredningen (SOU 1970: 37). Motsvarande ändring har inte gjorts beträffande mervärdeskatten.

I detta sammanhang kan också nämnas att RSV i ett lagakraftvunnet förhandsbesked uttalat, att 18 § tredje stycket äger tillämpning när fordon visserligen helt används i skattskyldigs verksamhet men denna verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, t. ex. taxirörelse med personbefordran och vissa skattepliktiga transporter. Enligt nämnda bestämmelse har skattskyldig, vars skattskyldighet omfattar endast mindre del av verksamheten, rätt till avdrag bara för ingående skatt som hänförs till förvärv eller införsel som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Nämnden synes därvid ha utgått från att 18 § MF är tillämplig även i fråga om handel med bilar eller motorcyklar.

**Utredningen.** Utredningen anför, att handeln med nya och begagnade personbilar och motorcyklar är av stor ekonomisk betydelse. Under år 1972 nyregistrerades ca 220 000 personbilar. Antalet omsatta begagnade bilar har förr antagits vara dubbelt så stort som antalet omsatta nya bilar. För år 1972 skulle detta innebära en omsättning av väsentligt mer än 400 000 begagnade personbilar.

Utredningen konstaterar, att reglerna i MF rörande beskattningen av personbilar och motorcyklar är komplicerade. Från en renodlat skatte-teknisk synpunkt står det därför klart att väsentliga fördelar skulle uppnås om undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar och motorcyklar slopas. Utredningen anser sig dock kunna konstatera, att det fortfarande finns motiv för en särreglering av beskattningen av de begagnade personbilarna och motorcyklarna. Om nuvarande undantag slopas kommer omsättningen av motorfordon med säkerhet att i viss utsträckning flyttas över från den reguljära handeln till andra kanaler, bl. a. mindre nogräknade företag. Detta skulle, menar utredningen, kunna leda till kontrollsvårigheter, minskad köptrygghet och försämrad fordonskvalitet.

Utredningen anser dock, att frågan kan lösas på annat sätt än enligt nuvarande undantagsbestämmelser utan att för den skull det materiella resultatet förändras på ett märkbarare sätt. Enligt utredningens mening finns det två alternativa lösningar av frågan. De bygger på ett slopande av nuvarande undantag från skatteplikt i förening antingen med en reduceringsregel för de begagnade fordonen eller med rätt till avdrag för beräknad ingående mervärdeskatt vid förvärv av begagnat fordon från någon som ej är skattskyldig. Av dessa alternativ skulle det förstnämnda innebära att nuvarande gränsdragning mellan nya och begagnade fordon skulle kvarstå. En sådan gränsdragning skulle bortfalla vid alternativet med rätt till avdrag för beräknad mervärdeskatt. Utredningen föreslår att sistnämnda alternativ genomförs enligt följande.

Nya och begagnade fordon beskattas vid yrkesmässig omsättning. Skatt utgår enligt gällande skattesats, dvs. f. n. 15 %, på hela försäljningspriset. När den som yrkesmässigt handlar med fordon köper eller byter in en begagnad personbil eller motorcykel från någon som ej är skattskyldig enligt MF för denna transaktion får han betrakta en mot gällande skattesats svarande del av inköps- eller inbytesvärdet som avdragsgill ingående mervärdeskatt. Skillnaden mellan de gällande och nu föreslagna bestämmelserna ligger däri, att i princip hela det mervärde som skapas hos bilhandlaren i form av kostnader för arbete på fordonet, administration och försäljning eller av vinstpålägg beskattas. Enligt gällande bestämmelser sker en beskattning endast av värdet på varor som tillförts fordonet i form av uttag från lager eller motsvarande. Upptår inte något mervärde innebär de föreslagna bestämmelserna normalt en lägre beskattning än de nuvarande.

Genom rätten till avdrag för beräknad ingående skatt blir bilhandlares kostnad för inköpet eller inbytet av fordonet lägre än om avdragsrätt inte föreligger. Den ökade marginal som härigenom uppstår tas dock i anspråk för betalning av mervärdeskatt vid återförsäljning av fordonet. Det finns därför ingen anledning att räkna med att priserna på begagnade fordon kommer att förändras i nämnvärd mån.

För att avdragsrätt enligt nu föreslagna regler skall föreligga krävs att den skattskyldige bilhandlaren i sina räkenskaper har faktura, köpekontrakt eller liknande handling som visar bl. a. det värde som åsatts det förvärvade fordonet. När inköp av fordon sker bör avdragsrätten inträda enligt allmänna regler. När inbyte sker bör avdragsrätt inträda vid leverans av den sålda bilen, eftersom betalning för den inbytta bilen får anses ha lämnats genom leverans av den sålda bilen.

Utredningen tar också upp frågan om de särskilda avdragsbestämmelser som gäller beträffande anskaffning och drift av personbil eller motorcykel. Mervärdeskatten skall träffa den privata konsumtionen. Detta är svårt att åstadkomma när det gäller användning av personbil både i verksamhet och privat. Det bör emellertid enligt utredningens mening vara möjligt att utan inskränkning medge avdragsrätt för mervärdeskatt på såväl anskaffning som drift av personbil eller motorcykel som utgör inventarium i verksamhet som medför skattskyldighet. Detta skulle emellertid betyda avdragsrätt även till den del fordonet används privat, dvs. för konsumtion som rätteligen skall beskattas. Utredningen menar dock att en sådan beskattning kan upprätthållas, genom att det vid inkomsttaxeringen görs en värdering av privat utnyttjande av personbil som fullt ut beaktar även mervärdeskatten. Utredningen förklarar sig medveten om att skattebelastningen inte kommer att bli densamma som nu, men anser att de praktiska fördelar som kan uppnås utgör bärande skäl för den förordade lösningen. Denna kräver ändringar av p. 2 andra och fjärde—sjätte styckena av anvisningarna till 2 §, 8 § 11, sista stycket av anvisningarna till 8 §, första stycket av anvisningarna till 10 §, andra stycket av anvisningarna till 17 § samt 18 § andra stycket 3. De föreslagna bestämmelserna om avdragsrätt för beräknad mervärdeskatt bör tas in i 17 § tredje stycket MF i stället för vad som nu stadgas där.

Utredningen tar i anslutning till beskattningen av begagnade fordon även upp frågan om särreglering i mervärdeskattelhänscende av andra begagnade varor än personbilar och motorcyklar. Utredningen betonar att sådana åtgärder skulle betyda ett inkomstbortfall för staten såvida inte detta kan kompenseras genom en särskild beskattning i annan ordning i principiell överensstämmelse med den höjning av bilaccisen som genomfördes samtidigt med att begagnade personbilar undantogs från allmän varuskatt. Utredningen har inte ansett det ligga inom ramen

för sitt uppdrag att närmare gå in på sådana skattemässiga omläggningar.

**Remissinstanserna.** De nuvarande reglerna om undantag från skatteplikt för begagnade personbilar och motorcyklar medför enligt RSV och flertalet länsstyrelser svårigheter vid den praktiska tillämpningen. RSV anför att undantaget vållat åtskilliga komplikationer och lett till omotiverade skattelättnader för den som driver handel med såväl nya som begagnade bilar. *Länsstyrelserna i Jönköpings och Hallands län* framhåller att nuvarande regler ger möjlighet till skatteflykt genom en sänkning av beskattningsvärdena vid försäljning av nya fordon och motsvarande sänkning av inbytesvärdena på begagnade fordon som tagits som dellikvid. *Länsstyrelsen i Skaraborgs län* anser att nu gällande bestämmelser beträffande försäljning av begagnade personbilar och motorcyklar har betydande brister i fråga om konkurrensneutraliteten. Ett företag utan verkstad som säljer både nya och begagnade personbilar får avsevärt hårdare mervärdeskattebelastning än en rörelse med egen verkstad menar länsstyrelsen. Detta blir följderna av att den sistnämnda rörelsen redovisar utgående skatt endast för uttag av material som används vid upprustning och reparation av begagnade fordon som är lagertillgång, medan en rörelse utan egen verkstad får en inte avdragsgill ingående skatt på både material och arbete. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* anser att reglerna på detta område visserligen är komplicerade men ändå har trängt in i skattskyldigas medvetande.

Utredningens förslag att slopa nuvarande undantag från skatteplikt för begagnade fordon godtas av *Förenade fabriksverken, RSV, länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Blekinge, Kristianstads, Malmöhus, Älvsborgs, Skaraborgs, Örebro, Västmanlands, Kronobergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Västerbottens och Norrbottens län, KF och Lantbrukarnas Riksförbund*. RSV menar att utredningen med sitt förslag rättat till de missförhållanden som för närvarande råder på detta område. Länsstyrelsen i Uppsala län anför att det förordade systemet visserligen kommer att innebära betydande kontrollsvårigheter, eftersom den bransch som handlar med begagnade personbilar är särskilt svåröverskådlig och heterogen, men att förslaget ändå med sin generella beskattning av bilhandeln synes erbjuda fördelar som överväger nackdelarna. Länsstyrelsen i Östergötlands län anför bl. a. att förslaget innebär att antalet skattskyldiga ökar, att svårigheter kan uppkomma när det gäller att fastställa om yrkesmässig verksamhet föreligger samt att bytesvärdet på begagnad bil ofta är omöjligt att fastställa.

*Länsstyrelserna i Södermanlands, Hallands och Göteborgs och Bohus län, Motorbranschens Riksförbund, SAF och Sveriges Industrieförbund* samt *SHIO* avstyrker förslaget i fråga om begagnade fordon. Länsstyrel-

sen i Södermanlands län anför att ett slopande av undantaget med största sannolikhet kommer att medföra att ett från redovisningssynpunkt sett svårkontrollerat klientel kommer att registreras som skattskyldiga. Länsstyrelsen i Hallands län anser visserligen att utredningens förslag medför avsevärda fördelar men anser sig icke kunna tillstyrka utredningens förslag så länge andra begagnade varor som omsätts flera gånger beskattas vid varje sådan omsättning. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län befarar att förslaget skulle innebära en ökad "bakgårds-handel" med bilar och anför vidare betänkligheter mot införande av avdragsrätt för en fiktiv ingående skatt som ej grundar sig på beskattning i tidigare led. Motorbranschens Riksförbund framhåller bl. a. att det inkomstbortfall som uppkommer genom undantaget från skatteplikt för de begagnade fordonen tidigare kompenserats genom höjd särskild omsättningsskatt (accis). Förbundet anför vidare att grundproblemet med den irreguljära bilhandeln, som motiverade att undantaget en gång infördes, kvarstår i betydande delar. Bilhandelns och konsumentverkets saneringssträvanden bör avvaktas menar förbundet och inte motverkas genom införandet av mervärdeskatteplikt för begagnade fordon. Förbundet framhåller för sin del att det inte kunnat finna några tecken som tyder på att ett "undervärderingssystem" skulle vara på något sätt markant och förklarar sig berett att i samråd med berörda skattemyndigheter bidra till att klarare normer uppställs för de principer enligt vilka de nya personbilarna skall upptas till beskattning. Förbundet anser slutligen att en oroväckande utveckling pågår som innebär att den reguljära bilreparationsbranschen kontinuerligt förlorar volym till irreguljär verksamhet. Denna utveckling skulle få ytterligare stimulans om utredningens förslag i denna del realiserades.

*Förenade fabriksverken* uttalar att förslaget i fråga om de begagnade personbilarna innebär den negativa konsekvensen för försäljning av fordon på kommissionsbasis, att avdragsmöjlighet kommer att saknas för ingående mervärdeskatt. Fabriksverken föreslår att bestämmelsen i 17 § får en annan utformning som täcker även kommissionsförsäljning.

Det föreslagna beskattningssystemet för de begagnade fordonen kan göras tillämpligt också på omsättningen av andra begagnade kapitalvaror, t. ex. båtar och husvagnar, menar *länsstyrelserna i Stockholms, Jönköpings, Kronobergs, Jämtlands och Västerbottens län, KF samt SAF* och *Sveriges Industriförbund*. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* framhåller olikheten i behandling av å ena sidan begagnade fordon och å andra sidan begagnade kapitalvaror av annat slag som ett skäl till att avstyrka utredningens förslag. *Länsstyrelserna i Östergötlands och Älvsborgs län* anför att företagare i andra branscher än bilbranschen med all säkerhet kommer att ställa samma krav på avdragsrätt vid förvärv av säljbara inbytesvaror.

Flera länsstyrelser anför att kontrollmöjligheterna skulle öka påtagligt om skyldighet förelåg att i faktura eller annan handling som upprättas vid omsättning av fordon ange fordonets registreringsnummer.

I fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt som hänför sig till förvärv av personbil anför *länsstyrelserna i Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kalmar, Skaraborgs, Kopparbergs och Jämtlands län* att de nuvarande bestämmelserna i detta avseende inte längre orsakar särskilda svårigheter vid tillämpningen. Länsstyrelsen i Södermanlands län anför att det hittills varit lätt att rätta till felaktigheter genom en kontinuerlig uppföljning via bilregistret och att obehöriga avdrag dessutom synes ha minskat väsentligt under senare tid. Liknande synpunkter anför av andra länsstyrelser. De nu nämnda länsstyrelserna liksom *länsstyrelserna i Kronobergs, Kristianstads, Hallands, Göteborgs och Bohus, Örebro, Gävleborgs och Norrbottens län, Lantbrukarnas Riksförbund samt SAF och Sveriges Industrieförbund* avstyrker förslaget. Som skäl för avstyrkandet anför i allmänhet att de föreslagna reglerna torde leda till större svårigheter vid tillämpningen än de nuvarande. Därvid pekas särskilt på att det för länsstyrelserna kan vara svårt att avgöra huruvida viss personbil är inventarium i verksamhet som medför skattskyldighet eller ej. Flera remissinstanser pekar också på svårigheterna att vid inkomsttaxeringen åstadkomma en beskattning av den privata konsumtionen som något så när motsvarar mervärdeskatten. *Länsstyrelsen i Blekinge län* avstyrker utredningens förslag och föreslår att de nuvarande bestämmelserna kompletteras så att avdragsrätt inte föreligger för anskaffning eller inhyrning av bil med en tjänstevikt ej överstigande 1 800 kg. Ej heller bör enligt länsstyrelsen avdragsrätt föreligga för anskaffning av motorcykel. *Kammarrätten i Göteborg* påpekar att värdet av privat användning av fordon visserligen kan fastställas när den som använder fordonet inte samtidigt är ägare till detta. Är den som nyttjar fordonet privat samtidigt ägare till detta i egenskap av enskild företagare finns enligt kammarrätten inget förmånsvärde att korrigera. *RSV* framhåller att det i mervärdeskattelhänseende ofta torde vara ogörligt att fastställa om taxeringsnämnden i efterhand kommer att betrakta en anskaffad bil som inventarium i förvärvskällan eller ej. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* uppger att avskrivningsunderlaget för en personbil minskar om avdrag för ingående mervärdeskatt på fordonet medges, vilket medför ett lägre belopp att fördela mellan bruk i rörelsen och privat.

*RSV*, som påpekar att de nuvarande reglerna i detta avseende leder till olika skattebelastning då fordon förvärvas och då fordon hyrs, framhåller att bristande likformighet kommer att föreligga även med utredningens förslag, men då på det sättet att den som förvärvar bil får fullt

avdrag för den ingående mervärdeskatten under det att den som hyr bil får avdrag endast i den mån hyran avser bilens användning i rörelsen. Även *länsstyrelserna i Älvsborgs och Skaraborgs län* påpekar samma förhållande.

*Länsstyrelserna i Malmöhus och Västernorrlands län, KF, Svenska Elverksföreningen, Svenska kommunförbundet och SHIO* tillstyrker utredningens förslag på denna punkt. Även *RSV* förordar, med viss tvekan, den av utredningen föreslagna behandlingen av personbilarna. Avdragsrätten bör dock utvidgas till att utan inskränkning gälla även hyra av personbil för bruk i skattskyldigs verksamhet. Verket anmärker dessutom, att det synes tveksamt hur avdragsrätten skall bedömas för bilar som används i både skattepliktig och skattefri verksamhet. *TCO* tillstyrker också utredningens förslag men framhåller att skärpta kontrollåtgärder därvid krävs.

*Kammarrätten i Göteborg* efterlyser en definition i MF av begreppet motorcykel som inte ger utrymme åt så vid tolkning som det uttryck utredningen föreslår.

#### Tandtekniska arbeten

**Gällande bestämmelser.** Läkarvård, tandvård och andra personliga tjänster har i princip ställts utanför mervärdeskatten. I enlighet härmed utgör tandläkares behandling av patienter inte prestationer som omfattas av MF och därmed föreligger inte skattskyldighet för tandläkare. Detta innebär emellertid inte att tandvården är helt fri från mervärdebeskattning. Tandläkares förvärv av varor och tjänster för verksamheten beskattas enligt de allmänna reglerna och då inga särskilda undantag gjorts för dentalartiklar innebär detta att mervärdeskatt utgår på i princip all utrustning och allt material som anskaffas av tandläkare. Detsamma gäller i fråga om tandtekniska arbeten, såsom proteser, tandkronor och bryggor, liksom i fråga om ändring, reparation och annan enligt 10 § 1 MF skattepliktig tjänst på sådana varor. Utförs tandtekniskt arbete av tandläkaren själv eller av en hos honom anställd tandtekniker träffar mervärdeskatten endast det för arbetet använda materialet. I sådant fall betraktas det tandtekniska arbetet som en del av tandläkares behandling. Anlitas ett fristående dentallaboratorium för utförandet av ett tandtekniskt arbete föreligger framställning och tillhandahållande av skattepliktig vara, för vilken skatt utgår enligt det av laboratoriet betingade totala vederlaget.

Översynsutredningen fann, att beskattning borde ske av tandtekniska arbeten åt tandläkare med hänsyn till att dentallaboratorier också sålde utrustning och material till tandläkare. Skillnaden i skattebelastning var dessutom begränsad till vad som kunde betraktas som laboratoriets mervärde. I prop. 1968: 10 följdes utredningens förslag. Vid riksdagsbe-

handlingen av propositionen framfördes motionsyrkande om att tandtekniska arbeten oavsett vem som gjorde arbetet borde behandlas lika i mervärdeskattehänseende. Yrkandet avvisades dock (se BeU 1968: 45, s. 80) liksom ett vid 1969 års riksdag framfört motionsyrkande av samma innebörd (se BeU 1969: 25, s. 22). I sistnämnda betänkande framhöll utskottet att frågan kunde bli mera besvärande om beskattningen skärptes. Frågan togs också upp i motioner till 1971 års riksdag, varvid riksdagen anslöt sig till ett uttalande av skatteutskottet om att yrkandet kunde tas upp till prövning vid den beslutade översynen av mervärdeskatten (se SkU 1971: 59, s. 12). Motionerna har i enlighet härmed överlämnats till utredningen.

En stor del av tandvården i Sverige sker inom folktandvården. Denna svarar i första hand för barn- och ungdomstandvården men dessutom för drygt 20 % av vuxentandvården. Tandtekniska arbeten utförs till en del i folktandvårdens egen regi.

I tandvårdstaxan (1973: 638) har tandvården numera anknutits till den allmänna sjukförsäkringen. Tandläkare är skyldiga att ta emot försäkrad person för tandvård mot arvode som fastställs i taxan. Försäkringskassan betalar halva arvodet för tandvården genom tandvårdsförsäkring och patienten återstoden.

**Utländska bestämmelser.** I *Danmark* är dentallaboratorier, tandläkare och praktiserande tandtekniker fritagna från skyldighet att betala skatt på omsättning av lösa och fasta tandproteser som framställts av dem samt på individuellt avpassade apparaturer för ortodontiska, käkortopediska och käkkirurgiska behandlingar.

I *Norge* är tandteknikers omsättning av varor, som används i tandvården, undantagen från skatteplikt.

**Utredningen.** Utredningen anför, att beskattningen av tandtekniska arbeten, på samma sätt som annan skattebeläggning av varor eller tjänster som tillhandahålls den som ej är skattskyldig, leder till konkurrensnedvridning.

Utredningen redovisar också en skrivelse från Sveriges Tandteknikers riksförbund i vilken förbundet understrukt de konkurrensmässiga nackdelarna med det nuvarande systemet. Ett aktiebolag med ca 450 anställda tandläkare har enligt förbundet anställt egna tandtekniker delvis för att minska belastningar av mervärdeskatt. Ett tandtekniskt laboratorium har för att uppnå samma effekt formellt anställt tandläkare. Förbundet har uppgett att skillnaden i mervärdeskattebelastning ger 12 % högre kostnad på tandtekniska arbeten som utförs av fristående laboratorium jämfört med arbeten som utförs i tandläkarens egen regi.

Utredningen anser att de angivna nackdelarna med beskattningen är så stora att de, mot bakgrund bl. a. av höjningen av mervärdeskatten,

bör elimineras. Ett undantag från skatteplikt för tandtekniska produkter skulle enligt utredningen inte leda till särskilda svårigheter vid tillämpningen. F. n. synes det inte förekomma att dentallaboratorier eller tandtekniker också säljer utrustning eller material till tandläkare.

Utredningen föreslår att dentaltekniska produkter, som är avsedda för patienter, t. ex. tandbryggor, tandkronor och stifttänder, undantas från skatteplikt i 8 § MF. Tjänster på tandtekniska produkter blir därmed automatiskt skattefria. Skattefriheten bör dock gälla endast vid omsättning till tandläkare eller förbrukare. Någon rätt till avdrag för ingående skatt bör inte föreligga.

**Remissinstanserna.** Förslaget att dentaltekniska produkter skall undantas från skatteplikt tillstyrks eller lämnas utan erinran av remissinstanserna. RSV och flera länsstyrelser föreslår dock att sådana produkter skall vara skattefria inte endast då de tillhandahålls tandläkare eller dem för vilka produkterna är avsedda utan även då de tillhandahålls annan dentaltekniker. *Generaltullstyrelsen* påpekar att förslaget om undantag från skatteplikt för dentalprodukt inte synes avse införsel av sådan produkt och ifrågasätter om ej undantagets varubeskrivning bör göras fylligare och med exempel visa vilka varor det är fråga om.

### Departementschefen

Utredningens översyn i fråga om beskattningsområdets utformning och omfattning har koncentrerats till bestämmelserna rörande skatteplikten för varor och tjänster med avseende på varor samt de undantag som gjorts i denna skatteplikt. Beskattningen av byggnader, byggnadsentreprenader och andra tjänster på fastighet eller byggnader avser utredningen att behandla i slutbetänkandet tillsammans med andra frågor som har avseende på denna del av mervärdeskattens tillämpningsområde. I det följande går jag endast på någon punkt utanför de av utredningen behandlade skattepliktsfrågorna.

I fråga om skatteplikten för varor har utredningen granskat de speciella undantag som gjorts i den i princip generella skatteplikten. I denna del föreslår utredningen ändringar beträffande undantagen för fartyg och luftfartyg, krigsmateriel, medlemsblad, personaltidningar m. fl. publikationer, konstverk, varulager m. m. som överläts i samband med överlåtelse av rörelse samt begagnade personbilar och motorcyklar. Härjämte föreslår utredningen, att tandtekniska arbeten skall undantas från skatteplikt.

Utredningen behandlar också undantaget från skatteplikt för bränslen, elkraft m. m., men föreslår ingen ändring i gällande bestämmelser. Undantaget för bränslen och elkraft är som tidigare redovisats betingat av att dessa nyttigheter omfattas av den allmänna energiskatten, vilken

är att betrakta som ett komplement till mervärdesskatten. Anledningen till att utredningen tagit upp frågan om den tekniska utformningen av undantaget enligt MF är att det anmärkts, att mervärdesskatten medför en högre skattebelastning för *foto*gen än vad energiskatten medför i fråga om exempelvis eldningsolja. Denna skillnad i beskattning skulle kunna undanröjas genom ett generellt undantag från mervärdesskatt för *foto*gen i förening med en motsvarande utvidgning av energiskattens tillämpningsområde. Utredningen avvisar dock en sådan omläggning av beskattningen av praktiska skäl. Följden skulle bli att ett stort antal skattskyldiga skulle få både skattepliktig och skattefri försäljning. Med hänsyn härtill och den begränsade betydelsen som *foto*gen i dag har som bränsle för privatpersoner framlägger utredningen inget förslag till ändring.

I likhet med remissinstanserna delar jag utredningens uppfattning att tillräckliga skäl saknas för en omläggning av beskattningen av *foto*gen.

Vad gäller *fartyg och luftfartyg* utgår utredningen från att ett slopande av gällande undantag från skatteplikt inte är aktuellt, varför det i första hand är avgränsningen av undantagets omfattning som föranlett ändringsförslag från utredningens sida. Ett sådant avser gällande undantag för *fartyg och luftfartyg* för yrkesmässig person- eller godsbefordran. I praxis har begreppet yrkesmässig befordran ansetts omfatta endast transportuppdrag för utomstående, däremot inte transporter för skattskyldigs egen räkning. Utredningen finner denna gränsdragning omotiverad i fråga om *fartyg* och föreslår att undantaget i denna del skall gälla generellt för alla *fartyg* om minst 20 registerton. Någon motsvarande utvidgning föreslås inte i fråga om flygplan, med hänsyn till att företagen i allmänhet torde använda egna plan huvudsakligen för persontransporter.

För att undanröja nu föreliggande möjlighet att skattefritt förvärva *fartyg* eller *luftfartyg* till verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt MF föreslås vidare att skattefriheten för normal försäljning av inventarier i sådan verksamhet inte skall gälla *fartyg* eller *luftfartyg* som vid förvärvet omfattades av undantaget från skatteplikt och sålunda inköpts skattefritt. Härutöver föreslås, att undantaget från skatteplikt för del, tillbehör och utrustning till skattefritt *fartyg* och *luftfartyg* skall utsträckas till att gälla inte som nu endast vid tillhandahållande till ägaren utan även i fråga om tillhandahållande till annan, som varaktigt disponerar över farkosten med nyttjanderätt enligt avtal med ägaren. För att åstadkomma likhet i beskattningen föreslås dessutom, att den skattefrihet som nu föreligger vid försäljning skall gälla även i fråga om uthyrning. För att uppnå detta föreslås, att uthyrning skall betraktas som en med försäljning likställd transaktion och inte längre som en skattepliktig tjänst.

Utredningen kommer också in på den skattefrihet som generellt gäller för fartyg för yrkesmässigt fiske. Här föreligger enligt utredningen behov av en klarare avgränsning för att undanröja en opåkallad skattefrihet för båtar som används av amatörfiskare. Enklast skulle frågan kunna lösas genom att slopa undantaget. I så fall skulle allttjämt fiskefartyg om minst 20 registrerton vara skattefria. De mindre fiskefartygen skulle beskattas men för fartyg som används i yrkesmässigt fiske skulle skatten elimineras genom avdragsrätten för ingående skatt. Mot de praktiska fördelarna med denna lösning står emellertid att det i vissa fall skulle kunna uppkomma en omotiverad skattebelastning. Utredningen förordar därför inte ett slopande av undantaget för fiskefartyg utan anser att dess tidigare behandlade förslag beträffande skattskyldighetens omfattning bör ge en klarare gräns mellan vad som är att anse som yrkesmässig och inte yrkesmässig verksamhet enligt MF. Under hänvisning härtill föreslås ingen ändring i fråga om undantaget från skatteplikt för fiskefartyg.

Utredningens förslag i nu behandlade delar har allmänt biträtts av remissinstanserna med vissa erinringar och påpekanden. Några instanser anser att bärande motiv saknas för undantaget för fiskefartyg, medan andra föreslår att detta undantag begränsas till att gälla endast vid försäljning till fiskare, som är registrerad som skattskyldig enligt MF. I något fall anser man det också tvacksamt, om man når en klarare avgränsning genom de föreslagna reglerna med avseende på begreppet yrkesmässighet. I ett fall avvisas också förslaget om skattefrihet för fartyg som används för egna transporter. Härutöver framförs vissa synpunkter för ett förtydligande på vissa punkter i förslagen.

För egen del finner jag utredningens förslag i de nu aktuella delarna väl motiverade. Otvivelaktigt skulle väsentliga praktiska fördelar vinnas om undantaget från skatteplikt för fiskefartyg slopades. För det yrkesmässiga fisket skulle detta inte medföra någon reell ändring om hänsyn tas till rätten till avdrag för ingående skatt. Denna fråga har tidigare diskuterats ingående och de gällande reglerna ger uttryck för en uppfattning, som är förhärskande inom fiskerinäringen. Ett intressant förslag, som framförts av flera remissinstanser, är att begränsa skattefriheten till försäljningar enbart till fiskare som är registrerade som skattskyldiga. Som jag anfört i det föregående finns det av andra skäl anledning för utredningen att i sitt fortsatta arbete närmare behandla frågan om de rättsverkningar som bör knytas till registreringen som skattskyldig enligt MF. I detta sammanhang bör utredningen också kunna ta upp det vid remissbehandlingen framförda förslaget att begränsa undantaget för fiskefartyg till försäljning till registrerade fiskare.

I enlighet med det anförda biträder jag de av utredningen framlagda förslagen i fråga om fartyg och luftfartyg samt delar, tillbehör och utrustning till dessa farkoster. Jag förordar således en i princip generell

skattefrihet för fartyg med en nettodräktighet om minst 20 registerton. Jag förordar vidare att skattefriheten för delar, tillbehör och utrustning till fartyg och luftfartyg skall gälla även vid omsättning till den som förfogar över sådan farkost med nyttjanderätt och att uthyrning av delar etc. bör likställas med försäljning och medföra skattefrihet. Jag vill emellertid redan här förutskicka, att jag inte ansett mig böra biträda utredningens förslag, att undanta uthyrning från det skattepliktiga tjänsteområdet och i stället generellt likställa uthyrning med försäljning.

Utredningen föreslår att gällande undantag för *krigsmateriel* skall begränsas till sådan materiel som är underkastad utförelselförbud och därmed inte gälla för andra nu undantagna delar till krigsmateriel som inte i sig själva utgör sådan materiel. Förslaget står i överensstämmelse med ett uttalande i denna skattefråga av krigsmaterielinspektören i december 1972.

Utredningens förslag har allmänt biträtts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen med påpekande dock, att skatteplikt för delar till krigsmateriel bör medföra att även tjänst på krigsmateriel bör vara skattepliktig. Försvarets materielverk och generaltullstyrelsen motsätter sig emellertid förslaget under framhållande av svårigheterna att avgöra huruvida del till krigsmateriel i sig själv utgör materiel som är underkastad utförelselförbud. Materielverket framhåller dessutom att ett genomförande av förslaget skulle betyda en merkostnad för försvaret av storleken 30—40 milj. kr. Därför ifrågasätts om inte i stället all upphandling för försvarets behov bör undantas från beskattning.

I allt väsentligt synes undantaget från skatteplikt för utförelselförbuden krigsmateriel inte numera föranleda några tillämpningsproblem. Föreliggande problem synes vara begränsade till undantaget för delar och beror på att det vid inköpstillfället är oklart om eller i vilken omfattning varan kommer att ingå som del i skattefri krigsmateriel. Utredningens förslag utgör en lösning med sikte på att undanröja detta problem, men enligt generaltullstyrelsen kvarstår likväl ett klassificeringsproblem som beaktades vid utformningen av de gällande reglerna. Med hänsyn dessutom till att förslaget skulle kunna medföra en inte oväsentlig ökning av försvarskostnaderna anser jag inte att det föreligger tillräckliga skäl för att biträda utredningens förslag på denna punkt. För att komma till rätta med de problem som otvivelaktigt föreligger bör i stället prövas möjligheterna att utnyttja bestämmelserna om frivilligt inträde i mervärdeskattesystemet för att upprätthålla beskattningen i avsedd omfattning.

Enligt 8 § 6 och 7 MF föreligger undantag för bl. a. *medlemsblad och vissa andra periodiska publikationer*, nämligen sådana som utgör organ för sammanslutning med visst särskilt angivet syfte, samt för *personaltidningar, kataloger och program* som ges ut av någon som ej är skatt-

skyldig. Annonser i sålunda skattefria tryckalster är enligt 11 § 5 undantagna från skatteplikt. Enligt av RN meddelad bindande förklaring gäller inte undantaget för publikation som förekommer i allmänna handel eller som till mer än 25 % av hela upplagan försäljs till utomstående.

Utredningen har inte ansett det ligga inom dess uppgift att pröva frågan om en utvidgad skattefrihet för periodiska publikationer. Dock understryks den praktiska betydelsen av att gällande undantag knutits till vissa, i princip objektiva kriterier. Tillämpningen av undantagsbestämmelserna har likväl medfört problem. Främst beror detta på att tryckerierna måste bedöma skattepliktsfrågan utifrån både beställarens, dvs. utgivarens verksamhet och hur denne förfogar över varan. För att undanröja dessa problem föreslår utredningen att gällande undantag för medlemsblad och organ för vissa sammanslutningar begränsas till att gälla periodiska publikationer, dvs. sådana som enligt utgivningsplan utkommer normalt med fyra nummer om året. Vidare föreslås, att hela upplagan skall vara skattefri vid leveransen från tryckeriet och att tryckeriet skall ha full avdragsrätt för ingående mervärdeskatt för den levererade upplagan. Dessa regler bör emellertid enligt utredningen kompletteras med skattskyldighet enligt de allmänna reglerna för utgivarens försäljning av publikationen till utomstående, härunder inbegripet återförsäljare. På detta sätt upprätthålls skattefrihet för publikationerna i avsedd omfattning och den beskattning som kan bli aktuell kommer inte i något fall att gälla den del av upplagan som går till medlemmarna. Om den utåtriktade försäljningen är relativt omfattande, förslagsvis minst 25 % av hela upplagan, anser utredningen att förekommande annonsering i publikationen bör i sin helhet anses som skattepliktig.

Undantaget för personaltidningar, program och kataloger bör enligt utredningen slopas, dock i förening med ett uttryckligt stadgande i anvisningarna till 2 § MF, att utgivning av program eller katalog eller annonsering i sådan trycksak inte medför skattskyldighet när den verksamhet för vilken utgivningen sker inte i sig själv medför skattskyldighet. Försäljning av program i samband med t. ex. teaterföreställningar eller idrottstävlingar eller museernas katalogförsäljning skulle därmed alltså vara skattefri.

Även dessa förslag har rönt ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Vissa invändningar har gjorts, bl. a. mot sloandet av skattefriheten för personaltidningar, program och kataloger och vidare mot den föreslagna beskattningen av annonser i medlemsblad som även säljs till utomstående i inte enbart ringa omfattning. Uttalande har också gjorts om att slopa undantagen och i stället medge statligt stöd till utgivarna.

Utredningen har här liksom i andra sammanhang lagt fram ändringsförslag på grundval av tekniska bedömningar. I fråga om medlemsbladen, dit jag även räknar organen för vissa sammanslutningar, synes förslagen i praktiken medföra en vidgad skattefrihet som dock framstår

som motiverad. Upplagan till medlemmar blir alltid skattefri och beskattning kan uppkomma endast av de till utomstående försålda exemplaren. Endast om denna försäljning uppgår till 10 000 kr. per år inträder faktisk skattskyldighet. Jag biträder utredningens förslag såvitt gäller regleringen av skatten på dessa periodiska publikationer, men till skillnad mot utredningen förordar jag att annonseringen i dessa publikationer skall vara skattefri utan någon inskränkning.

Jag förordar också att utredningens förslag om slopande av undantaget för program och kataloger genomförs tillsammans med ett förtydligande om att teatrarnas, idrottsföreningarnas och museernas försäljning av program och kataloger ej skall anses som yrkesmässig. Däremot finner jag skäligt att nuvarande undantag för personaltidningar bör bibehållas vid ett bestående undantag för medlemsblad. Jag förordar därför att personaltidningar tas med bland de periodiska publikationer som alljämt föreslås undantagna från skatteplikt enligt 8 § 6 MF. Som generaltullstyrelsen påpekat bör det anges att undantaget enligt denna författningspunkt även gäller vid import. Det anförda innebär att nuvarande undantag enligt 8 § 7 MF utgår.

I detta sammanhang vill jag ta upp en skattepliktsfråga som aktualiserats efter det utredningen avlämnat sitt betänkande. I skrivelse till mig den 5 juni 1973 har konsistoriet vid Uppsala universitet framhållit, att mervärdeskattens allmänna utformning i visst fall leder till dubbelbeskattning eller annan beskattning i strid med mervärdeskattens principer. Tryckeri som framställer doktorsavhandling har att redovisa mervärdeskatt härför. Skatten kan därvid dras av som ingående skatt hos beställaren endast om denne är skattskyldig, vilket normalt inte är fallet. En del av upplagan säljs kommersiellt och annan del distribueras till utlandet som ett led i universitetens internationella bytesverksamhet. Skatten på den tryckta upplagan i dessa delar kan inte dras av, vilket orsakar en kumulativ skatteeffekt eller en ej avsedd beskattning. Statliga bidrag utgår för tryckning av doktorsavhandlingar men dessa täcker inte hela kostnaden och deras värde urholkas genom mervärdeskatten. Med hänsyn härtill hemställs att doktorsavhandlingar bör undantas från skatteplikt enligt MF. Jag kan förstå de invändningar som i detta avseende gjorts mot mervärdeskatten och att krav om skattefrihet förts fram. Med hänsyn till den speciella trycksak det här är fråga om och de särskilda förhållanden som råder beträffande tryckning och utgivning av doktorsavhandlingar förordar jag att tryckta doktorsavhandlingar undantas från skatteplikt på i princip samma sätt som medlemsblad. Lämpligen bör detta ske genom förordnande med stöd av 12 § MF.

Ytterligare en skattepliktsfråga finns det anledning att ta upp i detta sammanhang. Annonsering är en skattepliktig tjänst enligt 10 § 9 MF. Med annonsering förstås akquisition och utformning av annons samt införande av annons i tidning eller annat annonsorgan. Enligt 11 § 5 gäl-

ler undantag från skatteplikt för annons i medlemsblad eller annat från skatteplikt undantaget tryckalster. Jag finner det motiverat att detta undantag utsträcks till att omfatta även ackquisition av annons och förordar att 11 § 5 MF ändras i enlighet härmed.

*Konstverk* i form av målningar, etsningar, litografier o. d. samt skulpturer är enligt 8 § 8 MF undantagna från skatteplikt, när de säljs av upphovsmannen på annat sätt än butiksmässigt eller i samband med utställning eller när det tas ut eller införs till landet av upphovsmannen eller för hans räkning. Vidare gäller bl. a. att skattepliktig försäljning inte föreligger, om upphovsmannen själv säljer sina verk på utställning som han själv anordnar.

Frågan om mervärdeskatt på konstverk har, som utredningen också påpekar, varit föremål för en omfattande debatt, inte minst i riksdagen. Undantagsbestämmelserna har också ändrats på sätt som innebar utvidgad skattefrihet. Utredningen behandlar frågan mot bakgrund bl. a. av positiva uttalanden av 1971 och 1972 års skatteutskott beträffande motionsyrkanden om en i princip generell skattefrihet för konstnärs första gångsförsäljning av egna verk.

Utredningen konstaterar att vissa svårigheter är förenade med nuvarande undantagsbestämmelser. Det finns också vissa möjligheter att kringgå beskattningen, t. ex. genom att försäljning av utställda verk uppskjuts till dess utställningen avslutats och då formellt sker på sådant sätt att skatteplikt ej föreligger. Svårigheterna med nuvarande undantag skulle avlösas av andra om undantaget slopas. Om man därför utgår från fortsatt skattefrihet på området förordar utredningen att den utformas som undantag för all försäljning av konstverk, som är i upphovsmannens ägo. Dessutom föreslås skattefrihet för oskiftat dödsbos försäljning av avliden konstnärs verk. Det bör tilläggas att förslaget gäller samma slag av konstverk, som omfattas av nuvarande undantag, dvs. målningar, etsningar, litografier m. m. samt skulpturer hänförliga till tulltaxenr 99.01—99.03.

Utredningens förslag har biträtts eller lämnats utan erinran vid remissbehandlingen. Även jag ansluter mig till den av utredningen föreslagna justeringen av redan gällande undantag.

Utredningen har som nämnts utgått från en oförändrad skattefrihet i fråga om slagen av konstverk. I en skrivelse den 17 september 1973 till finansdepartementet har Föreningen Sveriges konsthantverkare och industriformgivare hemställt om en utvidgning av skattefriheten till andra konstverk än sådana som omfattas av tulltaxenr 99.01—99.03. Som skäl härför anføres bl. a. svårigheter i gränsdragningen mellan verk hänförliga till nämnda tulltaxenr och andra konstverk. Enligt föreningens mening bör skattefriheten utvidgas till keramiska alster, gobelänger och andra textila konstverk m. m. vilka skapas på i princip samma sätt som nu skattefria konstverk. Även om jag har förståelse för det framförda kra-

vet anser jag liksom tidigare att den avgränsning som gjorts bör bestå. De påtalade svårigheterna med nuvarande avgränsning skulle säkerligen inte minska utan tvärtom leda till andra och än svårare gränsdragningsproblem om även exempelvis textila och keramiska alster skulle inrymmas under skattefriheten. Med hänsyn härtill förordar jag ingen utvidgning av undantaget från skatteplikt för konstverk.

Enligt 8 § 10 MF gäller undantag från skatteplikt för *varulager m. m.* vid överlåtelse därav i samband med överlåtelse av verksamhet, fusion o. d. Utredningen föreslår att bestämmelserna härom bibehålls och att det i ett tillägg till 3 § MF klart anges, att den som övertagit verksamhet eller del därav med varulager, andra tillgångar, fordringar och skulder skall fr. o. m. övertagandet vara skattskyldig i samma omfattning som skulle ha gällt för överlåtaren, om han fortsatt verksamheten. I detta sammanhang har utredningen också behandlat mervärdeskattens tillämpning på överlåtelser av enbart kundfordringar. Av såväl principiella som praktiska skäl avvisar utredningen tanken att inordna finansieringsföretagen under mervärdeskatten genom att likställa kundfordring med vara liksom att låta reglerna beträffande överlåtelse av verksamhet gälla även överlåtelse enbart av kundfordringar.

Utredningens förslag i denna del har biträttts av remissinstanserna med endast vissa uttalanden om förtydliganden av det föreslagna tillägget i 3 § MF. För egen del vill jag framhålla, att utredningens förslag endast utgör en bekräftelse på vad som redan faktiskt tillämpas. Jag anser det emellertid vara av värde för undvikande av missförstånd att det klart anges i MF att den som övertar verksamhet med tillgångar och skulder träder fullt ut i överlåtarens ställe som skattskyldig fr. o. m. tidpunkten för överlåtelser. Detta innebär att kvarstående skattskyldighet för överlåtaren automatiskt flyttas över på den nye ägaren, men givetvis också att den senare inte kan gottgöra sig avdrag för ingående skatt som överlåtaren redan yrkat avdrag för. Jag förordar att ett tillägg görs i 3 § MF i överensstämmelse med utredningens förslag.

Mervärdeskattens tillämpning på *begagnade personbilar* är en fråga som diskuterats mycket. Olika lösningar övervägdes vid mervärdeskattens införande. Slutsatsen blev att det undantag från allmän varuskatt som gällde för de begagnade personbilarna ansågs bära föras över på mervärdeskatten. År 1969 inrymdes även begagnade motorcyklar under undantaget. Utredningen konstaterar att detta undantag för begagnade motorfordon inger bekymmer. Det förekommer missbruk som föranlett visst skattebortfall. Från skatteteknisk synpunkt står det därför enligt utredningen klart att väsentliga fördelar skulle vinnas, om undantaget slopades. En sådan åtgärd skulle dock med säkerhet medföra viss överflyttning av omsättningen av motorfordon från den reguljära handeln till andra kanaler med både skattemässiga och andra olägenheter som följd. För att motverka en sådan utveckling föreslår utredningen att un-

dantaget för begagnade personbilar och motorcyklar slopas och att i stället en rätt införs för återförsäljare av sådana fordon att göra avdrag för en beräknad ingående skatt på fordon som förvärvats, t. ex. genom inbyte, från någon som ej är skattskyldig enligt MF. Avdrag skulle därvid få göras med belopp som svarar mot gällande skattesats, f. n. 15 %, på priset eller värdet av det förvärvade fordonet. Detta betyder att den faktiska kostnaden för detta fordon sjunker med vad som kan betraktas som skatten på fordonets resterande konsumtionsvärde. När bilhandlaren utgår från denna lägre kostnad vid sin prissättning blir effekten, att fordonet vid ny omsättning beskattas endast för det mervärde som ligger i skillnaden mellan inköps- och försäljningspriset före skatt. Utredningen räknar därför inte med att förslaget skall påverka priserna på begagnade motorfordon i någon nämnvärd grad.

I detta sammanhang är också att nämna, att utredningen inte ansett sig böra ta upp frågan om införande av någon motsvarande särreglering för andra begagnade varor än personbilar och motorcyklar. Utredningen framhåller endast, att sådana åtgärder leder till ett inkomstbortfall för staten, såvida inte kompensation sker i stil med den höjning av bilaccisen som gjordes, när de begagnade personbilarna undantogs från allmän varuskatt.

Ett flertal remissinstanser vitsordar, att undantaget för begagnade motorfordon orsakar problem, men meningarna är delade beträffande den föreslagna omläggningen. Åtskilliga remissinstanser tillstyrker den, medan andra avvisar den med hänsyn till riskerna för att nu rådande olägenheter kan komma att avlösas av andra minst lika besvärande. Motorbranschens Riksförbund ställer sig helt avvisande till förslaget, bl. a. under åberopande av faran för ökad irreguljär bilhandel. Uttalanden har också gjorts om att det föreslagna systemet kan göras tillämpligt även på andra begagnade kapitalvaror, såsom båtar och husvagnar, och att krav härom kommer att resas.

Jag delar utredningens uppfattning, att det alltjämt finns skäl för en särbehandling i mervärdeskattehänseende av handeln med begagnade personbilar och motorcyklar. Den av utredningen föreslagna främst tekniska omläggningen av beskattningen av dessa fordon har tidigare diskuterats men då avvisats. Lösningen förefaller ha vissa förtjänster, men jag har dock inte blivit övertygad om att den skulle undanröja problemen på detta skatteområde. Flera remissinstanser uttalar farhågor för att andra problem skulle komma i stället. Med hänsyn härtill är jag inte beredd att gå på utredningens linje utan förordar att det nu gällande undantaget för begagnade motorfordon bibehålls även i fortsättningen. Min uppfattning är emellertid också, att detta undantag inte bör utsträckas till andra begagnade kapitalvaror.

Utredningen tar i detta sammanhang också upp de särskilda avdragsbestämmelserna i fråga om anskaffning och drift av personbilar och

motorcyklar som innehas av skattskyldiga. Med hänsyn till att dessa fordon kan användas både i verksamheten och privat gäller, att rätt till avdrag för ingående skatt inte föreligger i fråga om förvärv av skattepliktiga, dvs. nya personbilar och motorcyklar. För att kompensera därav följande skattebelastning på verksamheten gäller en oinskränkt avdragsrätt för ingående skatt på driftkostnaderna för fordonen, således även för det privata utnyttjandet. Utredningen föreslår att avdragsrätt skall föreligga även för anskaffning av personbil eller motorcykel för skattskyldigs verksamhet i överensstämmelse med vad som redan gäller för driftkostnaderna och att det privata brukandet av sådant fordon återförs till beskattning genom uppräknig av värdet för detta brukande vid inkomsttaxeringen av den skattskyldige.

Detta förslag har stött på både praktiska och principiella invändningar från ett flertal remissinstanser. Invändningarna har enligt min mening sådan tyngd, att jag inte anser mig kunna biträda utredningens förslag. Jag förordar således att nu gällande bestämmelser bibehålls.

Vid ett bestående av nuvarande undantag för begagnade motorfordon bör utredningen ta upp den av RSV uppmärksamade frågan om MF:s tillämpning på uthyrning av motorfordon.

Utredningen föreslår ytterligare en ändring i skatteplikten för varor, nämligen beträffande *dentaltekniska produkter*. Skatteplikten för dessa varor medför, framhåller utredningen, en högre skattebelastning om de framställs av ett dentallaboratorium än om de framställs av en tandläkare eller av en hos tandläkare anställd tandtekniker. Detta förhållande har föranlett arrangemang från både tandläkare och tandtekniker i syfte att undgå den högre skattebelastningen. För att undanröja denna olikhet i beskattningen föreslår utredningen, att tandbryggor, proteser och andra dentaltekniska produkter undantas från skatteplikt vid omsättning till tandläkare eller konsumenter, dock utan någon rätt till avdrag för ingående skatt.

Jag biträder utredningsförslaget med den vid remissbehandlingen förordade justeringen, att undantaget bör gälla även vid omsättning mellan tandtekniker. Bestämmelser härom har tagits in i 8 § författningsförslaget.

## Skatteplikt för tjänster

### Uthyrning av skattepliktig vara

**Gällande bestämmelser.** Enligt 10 § 1 MF föreligger skatteplikt för olika, särskilt angivna tjänster på skattepliktiga varor. Bland dessa tjänster återfinns uthyrning av skattepliktig vara.

Uthyrning av vara kan förenas med rätt för hyresmannen att med äganderätt överta varan, antingen då visst hyresbelopp inbetalts eller

dessförinnan mot erläggande av varans ursprungliga försäljningspris minskat med erlagda hyresbelopp.

I 11 § 1 MF stadgas undantag från skatteplikt för sådan tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken förs in till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter åter utföras av den som ombesörjt prestationen. Detta gäller även uthyrning.

**Utredningen.** Enligt utredningen avviker uthyrning av vara från övriga skattepliktiga tjänster genom att det är fråga om en prestation som innebär att varan ställs till hyresmannens förfogande. Prestationen är därmed, anser utredningen, mer att jämföras med försäljning av vara än med tjänsteprestation på vara. Till denna principiella invändning mot att betrakta uthyrning som en tjänsteprestation lägger utredningen de nackdelar nuvarande bestämmelser medför. Utredningen pekar därvid på att höjningen av mervärdeskatten den 9 februari och den 1 november 1970 orsakade vissa svårigheter, vilka behandlas i en anvisning av RN (RN II 1970: 11). Därtill kommer enligt utredningen att viss uthyrning av varor som införs till landet kan komma att anses som en skattefri tjänst enligt 11 § 1 MF och leda till oberättigat skattebortfall.

Utredningen föreslår att uthyrning utgår ur uppräknningen av skattepliktiga tjänster i 10 § 1 MF. I stället bör uthyrning på samma sätt som byte jämföras med försäljning i p. 2 första stycket av anvisningarna till 2 § MF. Samtidigt bör bestämmelsen i tredje stycket av anvisningarna till 10 § om tillhandahållande av el-mätare m. m. med sakligt sett oförändrat innehåll föras över till p. 2 av anvisningarna till 2 § MF.

**Remissinstanserna.** Förslaget att uthyrning av skattepliktig vara skall jämföras med försäljning tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser, men avstyrks av *Motorbranschens Riksförbund*, *SAF* och *Sveriges Industrieförbund* samt *Sveriges Grossistförbund*. *Länsstyrelsen i Blekinge län* motsätter sig inte att utredningens förslag genomförs men framhåller att bestämmelserna därvid bör utformas så att skattskyldigheten inträder i takt med att hyresbeloppen för en i hyresavtalet angiven tid förfaller till betalning.

*SAF* och *Sveriges Industrieförening* anför att uthyrning utan tvekan är en tjänsteprestation och att starka skäl krävs för att behandla en sådan prestation som försäljning av vara. Organisationerna tar också upp frågan om när skattskyldighet skall inträda om utredningens förslag genomförs. Om ett hyresavtal slutes för fem år mot visst hyresbelopp per månad och "säljaren" tillämpar faktureringsmetoden synes i motsats till vad som nu gäller skattskyldighet inträda vid uthyrningen och då för hela hyresvederlaget under femårsperioden. Vidare anføres att en vara som av utländsk uthyrare skickas till Sverige såväl nu som enligt utredningens förslag kommer att beskattas vid importen. Om uthyrningen betraktas som försäljning synes någon beskattning icke kunna komma i

fråga av uthyrningsbeloppen, eftersom det rör sig om "försäljning" från utlandet. Även *Motorbranschens Riksförbund* påpekar att skattskyldighetens inträde vid uthyrning kan påverkas om utredningens förslag genomförs.

### Servering

**Gällande bestämmelser.** Enligt 10 § 1 MF utgör servering som avser skattepliktig vara en skattepliktig tjänst. Med servering förstås enligt fjärde stycket av anvisningarna till 10 § MF tillhandahållande av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.

För servering och för rumsuthyrning i hotellrörelse utgår reducerad skatt. Enligt 14 § MF utgör beskattningsvärdet 60 % av vederlaget, inräknat skatt. Reducerad skatt utgick för serveringstjänster även enligt förordningen om allmän varuskatt. Motivet härför var, att full skatt på servering skulle innebära en beskattning även av vad som kunde betraktas som personliga tjänster och att följden därav skulle bli en högre skattebelastning för serveringsvarorna än för färdiglagad mat och måltidsdryck som köps i butik.

Rumsuthyrning i hotellrörelse var inte skattepliktig enligt förordningen om allmän varuskatt.

RN har i anvisning angående bl. a. servering (RN II 1969: 61) uttalat, att exempelvis tobaksvaror som tillhandahålls i serveringsrörelse inte omfattas av begreppet serveringsvara och därmed inte av reduceringsregeln. Vidare krävs för att denna skall tillämpas att varorna är avsedda att förtäras på stället. Detta bör inte anses vara fallet i fråga om försäljning av konfektyrvaror, glasspinnar o. d. i t. ex. konditorirörelse. Gatu-försäljning av varm korv, glass, pommes frites och liknande bör inte hänföras till servering utan till försäljning. För att verksamhet skall anses som serveringsrörelse enligt MF räcker det inte att vissa anordningar av enklare slag görs för förtäring på stället, såsom uppställande av några få stolar och bord i anslutning till en kiosk.

Nämnden har också uttalat (RN II 1969: 145) att servering enligt 10 § 1 MF bör anses föreligga endast då den som tillhandahåller serveringsvaror antingen disponerar den lokal eller plats där tillhandahållandet sker eller, om så inte är fallet, tillhandahåller varorna enligt avtal som inte avser enbart enstaka sådant tillhandahållande. Avsikten med uttalandet har bl. a. varit att klargöra, att s. k. diners-en-ville-verksamhet, dvs. tillhandahållande av lagad mat m. m. åt kund i dennes hem, festväning etc., är att anse som försäljning av vara och inte som servering.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län har i skrivelse till RSV tagit upp vissa frågor om tillämpningen av MF:s regler om servering, särskilt med avseende på s. k. gatukök. Skrivelsen remitterades av RSV till vissa

andra länsstyrelser och har tillsammans med remissyttrandena överlämnats till utredningen. Enligt dessa handlingar anser flera länsstyrelser att de skäl som föranledde reduceringsregeln för servering inte längre gör sig gällande med samma styrka. Självbetjäning har blivit allt vanligare, mervärdeskatten på investeringar kan lyftas av och även andra branscher har stora kostnader för lokaler, personal m. m., vilket allt anses försvaga skälen för ett bibehållande av reduceringsregeln.

Svårigheter att dra gränsen mellan servering och försäljning påtalas av flertalet länsstyrelser. Serveringslokalerna är av mycket skiftande slag och även varusortiment och serveringsutrustning varierar. Många serveringsrörelser använder halvfabrikat eller industriellt framställda färdigprodukter.

I verksamhet som omfattar både servering och försäljning bör, hävdar några länsstyrelser, starka krav ställas på särredovisning av verksamhetsdelarna, t. ex. med särskilda kassor. Flertalet länsstyrelser anger att svårigheter föreligger att bedöma och kontrollera uppdelningen av omsättningen. Dessa svårigheter hänger samman med att samma slag av varor kan tillhandahållas för förtäring i serveringslokal eller på gatan eller för medtagande till annan plats.

Länsstyrelserna ger i allmänhet klart uttryck för önskemålet att reduceringsregeln för serveringstjänster slopas eller inskränks kraftigt. Som alternativ anförs att serveringsbegreppet bör förtydligas, t. ex. genom anknytning till viss minsta golvyta för serveringslokal, visst minsta antal sittplatser för gäster eller genom krav på tillhandahållande av mat och dryck av anställd personal vid dukat bord.

**Utredningen.** Utredningen anser det framgå klart att bestämmelserna om servering förorsakar länsstyrelserna vissa problem. De svårigheter som åberopats av länsstyrelserna är markanta i fråga om s. k. gatukök, andra enklare näringsställen och konditorier, där även försäljning av varor förekommer i viss inté alltför ringa omfattning. På restauranger av traditionell typ förekommer varuförsäljning normalt som ett relativt obetydligt inslag i verksamheten. Det kan vara fråga om försäljning av tobaksvaror och färdiglagad mat för avhämtning. Detsamma gäller för övrigt många restauranger med självbetjäning. Svårigheterna att tillämpa MF:s bestämmelse för dessa näringsställen torde dock inte vara så stora att de motiverar mera omfattande ändringar av beskattningsreglerna.

När det gäller gatuköken m. fl. framstår det emellertid som önskvärt att bestämmelserna förtydligas. De förslag i detta syfte som anförts av länsstyrelserna kan enligt utredningen inte leda till en enklare tillämpning. Det bör dock, menar utredningen, vara berättigat att utgå från att servering enligt MF föreligger när lagad mat eller annan serveringsvara tillhandahålls vid dukade bord.

Den allmänna varuskattens bestämmelser innebar, att reduceringsregelns tillämpning för servering gjordes beroende av omfattningen av varuförsäljningen. Om denna uppgick till högst 10 % av hela omsättningen fick reduceringsregeln tillämpas utan inskränkning. En liknande regel i MF avvisas av utredningen främst med hänsyn till de tröskeleffekter regeln skulle medföra.

Med hänsyn till de skäl som ursprungligen föranlett reduceringsregeln för servering, dvs. de med serveringen förenade särskilda kostnaderna, skulle denna, fortsätter utredningen, kunna begränsas till sådan verksamhet där kostnader av detta slag fortfarande är av större betydelse. En beskattning som differentieras med hänsyn till faktorer av nu avsett slag kan dock leda till konkurrensnedvridningar.

Utredningen har inte funnit någon metod att med bibehållen reducerad beskattning av servering skapa regler som i något avseende med säkerhet kan leda till enklare tillämpning. Däremot skulle ett slopande av reduceringsregeln för servering undanröja föreliggande svårigheter. Detta skulle dock med säkerhet medföra negativa ekonomiska konsekvenser för en bransch som f. n. synes präglad av dålig lönsamhet. Även med bortseende härifrån menar utredningen att man från teknisk utgångspunkt kan tveka inför att göra skillnad mellan servering och rumsuthyrning i hotellrörelse. I stor utsträckning tillhandahålls båda dessa tjänster i samma företag, vilket uppenbarligen inte är ägnat att underlätta tillämpningen. Utredningen har inte heller kunnat konstatera, att den nuvarande beskattningen av hotellrum i och för sig medför sådana svårigheter att det finns skäl att föreslå full beskattning härav.

Utredningen nödgas därför konstatera, att den enda avsevärda förbättringen av nu avsedda regler är ett borttagande av reduceringsregeln för både servering och rumsuthyrning i hotellrörelse. Förslag om en sådan åtgärd har dock inte ansetts ligga inom ramen för utredningens uppdrag, varför något förslag till ändring av de nuvarande bestämmelserna inte lagts fram.

**Remissinstanserna.** *RSV* och flera *länsstyrelser* bekräftar att bestämmelserna om beskattning av servering medför stora svårigheter vid tillämpningen. Bl. a. anförs att gränsdragningen mellan tillhandahållande av färdiglagad mat i enklare serveringsrörelse av självserveringskaraktär och försäljning av sådan mat i gatukök och liknande vållar allt större svårigheter. *Länsstyrelserna i Värmlands och Gävleborgs län* samt *TCO* förordar att nuvarande reduceringsregel för serveringsverksamhet slopas. *RSV* samt *länsstyrelserna i Stockholms, Kronobergs, Kalmar och Älvsborgs län* uttalar sig för ett slopande av reduceringsregeln men framställer inte något krav härpå. *SHIO* och *Sveriges Hotell och Restaurangförbund* tillstyrker att någon ändring ej vidtas av de nuvarande bestämmelserna. Från Sveriges Hotell- och Restaurangförbunds sida un-

derstryks den försämring av hotell- och restaurangnäringens redan svårt ansträngda lönsamhet, som skulle bli följderna om reduceringsregeln slopas. Det kan, anför förbundet, knappast vara rimligt att man för att slippa vissa gränsdragningsproblem i fråga om gatukök och konditorier genomför en generell skatthöjning som skulle drabba den betydligt större egentliga hotell- och restaurangnäringen mycket hårt. *Länsstyrelserna i Uppsala, Södermanlands, Älvsborgs, Värmlands och Gävleborgs län* framhåller att den fortsatta tillämpningen av reduceringsregeln på serveringsrörelser kräver förtydliganden i författningstext eller genom anvisningar från RSV. *Länsstyrelsen i Skaraborgs län* anser att servering i mervärdeskattehänseende bör jämföras med försäljning av vara för att uppnå likformig beskattning av s. k. diners-en-ville. *Länsstyrelsen i Örebro län* föreslår att tillämpningen av reduceringsregeln på servering begränsas till servering i lokaler av viss storlek och med visst antal sittplatser. Även *länsstyrelsen i Gävleborgs län* föreslår att reduceringsregelns tillämpningsområde begränsas till rörelser av "traditionell" typ.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* påpekar att skatteplikt inte föreligger för varieté-, entré- och kuvertavgifter. Med hänsyn till svårigheten att rätt beräkna på dylika avgifter belöpande ingående skatt, för vilken avdrag inte skall medges, ifrågasätter länsstyrelsen om inte sådana avgifter bör inrymmas under beskattningen. *Länsstyrelsen i Kalmar län* tar upp samma fråga och anför ett exempel som visar att för en dansrestaurang med pub entréavgifterna uppgått till mer än dubbelt så stort belopp som inkomsterna av serveringen i restaurangen och puben. Enligt länsstyrelsen syntes det uppenbart att viss del av entréavgiften var avsedd att täcka kostnader i samband med serveringsverksamheten, som utvisade hög överskjutande ingående skatt.

### Kontroll och analys

**Gällande bestämmelser.** Enligt 10 § 1 MF är kontroll och analys av skattepliktig vara en skattepliktig tjänsteprestation. Enligt 11 § 1 MF är bl. a. sådana tjänster undantagna från skatteplikt när tjänsten avser vara som införts till landet för tjänsteprestationen i fråga för att därefter åter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen.

I ärende om förhandsbesked har RN förklarat att skatteplikt förelåg för sådan kontroll av skattepliktig vara som utfördes i Sverige oberoende av om tjänsten utfördes åt utländsk eller svensk uppdragsgivare. RR gjorde ej ändring i förhandsbeskedet (RÅ 1970: Fi 1335). Nämndens kansli har vidare som svar på förfrågan uttalat, att av apotek utförda analyser av urinprov och graviditetsprov utgjorde skattepliktiga tjänster.

Kungl. Maj:t har, med stöd av 12 § MF, utfärdat kungörelse (SFS

1970: 563) om undantag från skatteplikt för bl. a. kontroll eller analys av skattepliktig import- eller exportvara, när tjänsten i samband med varans införsel till eller utförsel från landet tillhandahålls utländsk uppdragsgivare som avses i 11 § 3 MF. Tjänsterna anses därvid som kvalificerat skattefria enligt 11 § 3 MF.

**Utredningen.** Utredningen redogör för en skrivelse från ett företag, i vilken skrivelse anförts bl. a. att företaget utför arbetsmedicinska och yrkeshygieniska analyser för industriföretags räkning. En mycket stor del av analyserna vidarebehandlas av läkare knutna till sjukhusens arbetsmedicinska kliniker. Debitering av kostnaderna sker från sjukhuset till vederbörande företag. Härigenom uppkommer i dessa fall en kumulativ skatteeffekt som undviks om analyskostnaderna i stället debiteras av bolaget direkt på företaget i fråga.

Såvitt utredningen kunnat finna skulle det inte innebära särskilda nackdelar att från skatteplikt undanta kontroll och analys av prover, som tas som ett led i läkarundersökning eller sjukvård, när tjänsten tillhandahålls sjukhus eller läkare. Omsättning av sådan tjänst bör inte anses medföra skattskyldighet, vilket innebär att den ingående skatten på den verksamheten ej är avdragsgill. Härigenom uppnås att fristående laboratorier behandlas på samma sätt som sjukhus eller läkare, som utför kontroll eller analys i egen regi. Den kumulativa skatteeffekt som kan finnas kvar i de fall tjänsten slutligen tillhandahålls skattskyldig uppdragsgivare torde vara av måttlig betydelse och föranleder inte ändrat ställningstagande. Utredningen föreslår att undantag av angivna innebörd tas in i en ny punkt 9 i 11 § MF.

Frågan om beskattning av tjänster som utförs i Sverige men tillhandahålls utländsk uppdragsgivare har samband med exportbegreppet. Utredningen anför att detta visserligen kommer att behandlas mera ingående i slutbetänkandet men utredningen tar dock redan nu upp den speciella frågan om kontroll och analys, som här i landet utförs för utländsk uppdragsgivares räkning. Genom att sådan tjänst anses tillhandahållen inom landet och därmed i princip är skattepliktig uppkommer en faktisk skattebelastning för utländsk uppdragsgivare som inte har någon motsvarighet när samma tjänst utförs åt svensk skattskyldig uppdragsgivare. En sådan effekt har undanröjts beträffande reklam och annonsering och tjänster på vara i samband med import eller export genom de kvalificerade undantagen från skatteplikt i 11 § 3 och 5 MF. Vidare har genom kungörelsen (1970: 563) från skatteplikt undantagits kontroll och analys av skattepliktig import- eller exportvara när uppdragsgivaren är utländsk.

Utredningen föreslår att kungörelsen ersätts med bestämmelser i MF genom ett tillägg till 11 § 3 av generell räckvidd utan nu gällande begränsning till tjänst i samband med in- eller utförsel av vara.

**Remissinstanserna.** Förslaget om undantag från skatteplikt för kontroll och analys av medicinska prover har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Detsamma gäller förslaget om skattefrihet för kontroll och analys för utländsk uppdragsgivares räkning.

### Förvaring av vara

**Gällande bestämmelser.** Förvaring är en tjänstprestation, som inte särskilt anges i MF. Den faller därmed utanför tillämpningen av mervärdeskatten.

I kungörelsen (1968: 616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för viss hamnverksamhet stadgas skattskyldighet för den som driver handelshamn bl. a. för varuhantering i hamnen. Enligt uttryckligt stadgande i 2 § kungörelsen omfattar skattskyldigheten inte sådan förvaring av varor som inte kan hänföras till varuhantering.

Genom skilda beslut bl. a. den 18 april 1969 har Kungl. Maj:t på ansökan förordnat att vissa angivna kyl- och fryshusföretag skall vara skattskyldiga för tjänster som avser frys- eller kylhusförvaring av livsmedel samt nedfrysning, nedkylning och upptining av sådana varor i anslutning därtill. Därvid har avsetts att ifrågavarande tjänster skall vara skattepliktiga. Detsamma gäller ett förordnande om skattskyldighet för visst företag för lagring i tankanläggningar av flytande kemikalier, oljor och andra flytande produkter. För andra företag har Kungl. Maj:t på ansökan förordnat att skattskyldigheten skall omfatta s. k. skyddad lagring av drivmedel. Sistnämnda lagring skulle inte anses som skattepliktig.

Slutligen har Kungl. Maj:t också på ansökan förordnat att speditörer skall vara skattskyldiga bl. a. för verksamhet som innebär att magasinera eller på annat sätt förvara varor som avses i 2 § första stycket MF åt annan skattskyldig. Sådan förvaring har angetts vara skattepliktig.

I *Danmark* och *Norge* är förvaring av varor en skattepliktig tjänst. I Norge anges dessutom särskilt att skatteplikt föreligger vid uthyrning av s. k. förvaringsboxar.

**Utredningen.** Utredningen anför, att lagring eller förvaring av varor är ett normalt led i den yrkesmässiga tillverkningen och distributionen av varor. Sker lagringen hos den som tillverkar eller säljer varorna uppstår inga komplikationer från mervärdeskattesynpunkt. Den ingående mervärdeskatten på lagringen är avdragsgill enligt de allmänna reglerna. Om lagringen sker hos särskilt företag uppkommer däremot en kumulativ skatteeffekt. Utredningen anser det anförda motivera att lagring av vara bör anses som en skattepliktig tjänst. Den ökning av antalet skattskyldiga som härigenom uppkommer synes kunna bedömas som måttlig. Beskattning av förvaring eller lagring av varor också åt dem som inte är skattskyldiga, t. ex. förvaring av pälsar i kylhus, möbler i magasin, klä-

der i garderob på restaurang, teater o. d. eller av bagage m. m. i förvaringsboxar eller resgodsinlämning, skulle emellertid innebära en utökad konsumtionsbeskattning. Mot en beskattning även av sådan förvaring kan dessutom, menar utredningen, praktiska invändningar resas. Med hänsyn härtill föreslår utredningen att lagring eller förvaring skall beskattas endast när tjänsten avser skattepliktig vara för skattskyldigs räkning.

Lagring av varor som är skattefria genom s. k. kvalificerat undantag, t. ex. drivmedel eller andra bränslen, bör enligt utredningen vara undantagen från skatteplikt med bibehållen rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. Detta kräver ingen särskild författningsändring. Lagring som sker för utländsk uppdragsgivares räkning bör medföra skattskyldighet men inte skatteplikt, om uppdragstagaren skulle vara skattskyldig i Sverige om han bedrev sin verksamhet här. Detta kan åstadkommas genom att sådan lagringstjänst tas in som ett kvalificerat undantag i 11 § 3 MF.

Från lagring får, betonar utredningen, skiljas uthyrning av byggnader, lokaler eller andra utrymmen för lagring. Sådan uthyrning beskattas om det som hyrs ut är lös egendom men inte om det är fast egendom. Uthyrning av bankfack eller förvaringsboxar på stationer etc. bör normalt anses som skattefri uthyrning också till skattskyldiga.

**Remissinstanserna.** Förslaget att införa skatteplikt för förvaring av vara för skattskyldigs räkning tillstyrks av *länsstyrelserna i Kalmar och Älvsborgs län, KF, SAF och Sveriges Industriförbund, Svenska kommunförbundet, SHIO* och *Göteborgs kommun*. Länsstyrelsen i Älvsborgs län, KF och SHIO ifrågasätter om inte skatteplikten skulle kunna omfatta även förvaring åt annan än skattskyldig. KF påpekar därvid att konsumenter inlämnar pälsar för sommarförvaring hos pälsdetaljhandeln, som ofta vidarebefordrar plaggen till någon som disponerar lämpliga lokaler för fryslagring i stöldsäkra anläggningar. Det bör enligt förbundets mening göras klart att detaljhandeln då har obegränsad avdragsrätt för den påförda mervärdeskatten. SAF och Sveriges Industriförbund framhåller att svårigheter kan uppkomma om ett företag lagrar även icke skattepliktiga varor för skattskyldigs räkning eller lagrar varor för privatpersoners räkning. Dessa problem synes emellertid inte vara större än att de kan lösas fortsätter organisationerna. SHIO framför liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Kalmar län uttalar att anvisningar torde krävas med förklaring om innebörden av begreppet lagring m. m. *Svenska kommunförbundet* anför att tveksamhet kan uppstå om skattepliktig lagring av varor eller skattefri uthyrning av lagerlokaler föreligger. Avgörande vid gränsdragningen bör enligt förbundet förslagsvis vara, huruvida lagringen sker "under lokalägarens ansvar och lås" eller om det gäller vanlig lagerlokaluthyrning "under hyresgästens lås". *Länsstyrelsen i*

*Älvsborgs län* framhåller att en språklig skillnad föreligger mellan begreppen lagring och förvaring, därvid lagring har avseende på varor och komponenter avsedda att ingå i den egna produktionen och distributionen, under det att förvaring är avsevärt vidsträcktare begrepp.

*Kammarrätten i Göteborg* påpekar att viss komplettering krävs av förslaget i 10 § 1 MF för att förvaring för utländsk uppdragsgivares räkning skall kunna vara kvalificerat skattefritt enligt 11 § 3 MF.

### **Automatisk databehandling och skrivbyråverksamhet m. m.**

**Gällande bestämmelser.** Enligt 10 § 8 MF föreligger skatteplikt för tjänst som avser automatisk databehandling eller skrivbyråverksamhet.

Kungl. Maj:t har genom beslut med stöd av 12 § MF förordnat om undantag från skatteplikt för automatisk databehandling som Sparbankernas datacentraler aktiebolag (Spadab) utför för sparbankens egen räkning. Spadabs avdragsrätt begränsades i motsvarande mån. Samma skattefrihet har medgivits ett av kommunerna bildat databolag, Kommun-Data AB, för deras behov av datatjänster.

RN har i anvisning om automatisk databehandling (RN II 1969: 89) uttalat bl. a. att skatteplikt inte föreligger för automatisk databehandling som uppdragstagare begagnar sig av för fullgörande av ej skattepliktiga tjänster såsom bokföring eller marknadsundersökning. Om kostnaderna för den i uppdraget ingående datatjänsten på tillförlitliga grunder debiteras särskilt bör dock vederlaget i denna del enligt RN anses som skattepliktigt.

RSV har beträffande skrivbyråverksamhet uttalat att skatteplikt föreligger om skrivbyråns leder, fördelar och kontrollerar ett från början klart avgränsat arbete, oberoende av om arbetet utförs i skrivbyråns eller uppdragsgivarens lokaler (RSV II 1971: 13). Därjämte har från RN:s kansli som svar på en förfrågan uttalats, att alla tjänster som normalt utförs inom en skrivbyrå är skattepliktiga. Sådana tjänster är t. ex. stencilering, hektografering, prägling av adressplåtar e. d., ljuskopiering, fotostatkopiering, arkivfilmning, adressutskriften, spridning av reklammeddelanden, utskrift — med eller utan genomslagskopior — och jämförbart skrivarbete samt översättning av enklare karaktär.

**Utredningen.** Utredningen har funnit det uppenbart att skatteplikten för automatisk databehandling åt skattskyldiga bör kvarstå oförändrad för att kumulativa skatteeffekter och konkurrensnedvridning skall kunna undvikas. Skatteplikten för automatisk databehandling åt annan medför däremot en högre belastning av mervärdeskatt om ett fristående dataföretag anlitas för databehandlingen än om denna utförs i egen regi. Denna omständighet missgynnar i viss mån de särskilda dataföretagen. Det har också anförts att små ej skattskyldiga verksamheter, som måste

anlita fristående företag för automatisk databehandling, träffas av hårdare skattebelastning än dem, som kan hålla sig med egen dataanläggning.

Nu anförda förhållande är inte något speciellt för automatisk databehandling. Mervärdeskatten blir i princip alltid högre när den som ej är skattskyldig köper varor eller tjänster i stället för att själv tillverka eller utföra dem. I fråga om automatisk databehandling synes enligt utredningen gälla att investerings- och driftkostnader absolut sett är höga men att detta också gäller i fråga om lönekostnader och liknande kostnader. Dessa förhållanden gör att den påtalade olikformigheten i beskattningen ej kan undanröjas genom undantag från skatteplikt. Görs detta i form av undantag för omsättning av datatjänster skulle följden bli kumulativa skatteeffekter när tjänsterna utnyttjas av någon som är skattskyldig. Dessutom skulle den som är skattskyldig till mervärdeskatt kunna uppnå fördelar genom att utföra datatjänster för egen räkning. Om undantag från skatteplikt förenas med avdragsrätt, dvs. görs till ett kvalificerat undantag, kan denna nackdel elimineras. Härigenom uppkommer dock en enligt utredningens mening opåkallad fullständig skattefrihet för viss konsumtion. Utredningen har därför inte funnit sig böra föreslå undantag från skatteplikt för datatjänster.

Utredningen är vidare av den bestämda uppfattningen att reduceringsregler skall införas på nya områden endast om skälen härför är mycket starka. Detta anser utredningen inte vara fallet beträffande data-tjänster.

Sammanfattningsvis konstaterar utredningen att skatteplikten för datatjänster i visst avseende medför effekter som inte är helt tillfredsställande. De lösningar som kan tänkas eliminera dessa effekter är förknipade med nackdelar i andra avseenden. Något förslag till någon ändring av nuvarande bestämmelser framläggs därför inte, men utredningen framhåller möjligheterna för Kungl. Maj:t att med stöd av 12 § MF medge undantag från skatteplikt när särskilda skäl motiverar detta.

I fråga om skrivbyråverksamhet konstaterar utredningen, att åtskilliga av de tjänster som utförs av skrivbyråer är skattepliktiga enligt andra regler i MF. Detta gäller t. ex. stencilering, kopiering, prägling av adressplåtar, arkivfilmning, spridning av reklammeddelanden i vissa fall och falsning m. m. av t. ex. stenciler. Av återstående delar av skrivbyråverksamhet föreligger skatteplikt enligt 10 § 8 MF för utskrifter av olika slag, enklare översättningsarbeten, fakturering, maskinräkning m. m. Bokföringsuppdrag däremot anses skattefria.

Det bör enligt utredningens mening vara av värde med en klarare avgränsning av skatteplikten för skrivbyråverksamhet. Beskattningsområdet skulle i princip vara oförändrat vid en begränsning av skatteplikten enligt 10 § 8 MF till utskrifter och andra skrifttjänster. Däri skulle rymmas, som nu är fallet, utskrifter efter förlaga eller diktamen och mycket

enkla översättningsarbeten. Däremot skulle enligt allmänna grunder beskattning inte ske av utskrifter som görs som ett led i annat uppdrag, t. ex. utskrift hos en advokat av kontrakt e. d. som denne medverkat till att upprätta. Det torde enligt utredningen inte vara nödvändigt att föreskriva skatteplikt för skrivtjänster endast för undvikande av kumulativa skatteeffekter. Den ingående skattebelastningen i fråga om sådana tjänster torde vara ganska ringa. Bibehålls skatteplikten för dessa tjänster uppnår man emellertid, menar utredningen, den fördelen att antalet skattskyldiga med både skattepliktig och skattefri verksamhet blir mindre. Utredningen föreslår att 10 § 8 MF ändras i enlighet med det anförda.

Utredningen tar i detta sammanhang även upp fråga om beskattning av bokföringstjänster. Dessa tjänster har av praktiska skäl ställts utanför mervärdeskatten. I den mån tjänsterna består i automatisk databehandling omfattas de dock av mervärdeskatten.

Det är enligt utredningen berättigat att anta att bokföring väsentligen utförs åt uppdragsgivare som är skattskyldiga enligt MF. Den ingående skattebelastningen för bokföringsverksamhet kan vara betydande även om automatisk databehandling inte sker, t. ex. om andra moderna bokföringsmaskiner med hög anskaffningskostnad används. Den kumulativa effekten av nuvarande undantag kan därför vara av viss betydelse. Skrivbyråer utför i vissa fall också bokföringstjänster. Skatteplikt för dessa skulle ytterligare förenkla tillämpningen för skrivbyråerna. Utredningen finner därför att övervägande skäl talar för att bokföringstjänster inryms under beskattningen som skattepliktiga tjänster och att detta sker genom ett tillägg till 10 § 8 MF.

**Remissinstanserna.** RSV anför att det i MF använda begreppet skrivbyråverksamhet är svårtolkat. Utredningens förslag att utmönstra begreppet och i stället införa skatteplikt för skrivtjänster bör i och för sig undanröja vissa tolkningsproblem. Verket föreslår dock att begreppet utmönstras utan att ersättas med skatteplikt för skrivtjänster. Som skäl härför anför verket att det är mycket vanligt att skrivtjänster utförs som extra uppdrag av personer som innehar vanlig arbetsanställning och att problem måste uppkomma om sådan skrivtjänst är hänförlig till förvärvskällan rörelse eller tjänst. Liknande synpunkter anföras av *länsstyrelsen i Älvsborgs län*.

*Länsstyrelserna i Kalmar och Hallands län* samt SAF och Sveriges Industriförbund har ingenting att erinra mot utredningens förslag på denna punkt. De båda organisationerna ifrågasätter dock om det inte för att undanröja besvärliga gränsdragningsproblem skulle vara lämpligt att förklara skrivbyråns hela verksamhet som skattepliktig. Övriga remissinstanser har lämnat utredningens förslag utan erinran.

Med undantag av *Lantbrukarnas Riksförbund* delar remissinstanserna

utredningens uppfattning om att inte vidta någon ändring av bestämmelserna om skatteplikt för automatisk databehandling. Förbundet anför att lantbrukets ekonomiska föreningsrörelse skapat ett centralt dataföretag som bl. a. betjänar jordbrukskassorna. Dessa är inte skattskyldiga till mervärdeskatt och därmed uppstår kumulativa effekter. Eftersom sparbankernas motsvarande bolag erhållit undantag från skatteplikt för datatjänster som utförs för sparbankernas egen räkning upprätthålls inte konkurrensneutraliteten. Trots de nackdelar reduceringsregler kan medföra, anser förbundet att sådana bör övervägas på databehandlingsområdet. Om en reduktionsregel inte anses vara en framkomlig väg, bör enligt förbundet Kungl. Maj:ts rätt att medge undantag från skatteplikt tillämpas mera generöst än hittills.

Förslaget att införa skatteplikt för bokföring avstyrks av ett övervägande antal remissinstanser. Som motiv härför anføres bl. a. att förslaget skulle innebära att bokföringsbyråer i stor utsträckning skulle få blandad verksamhet eftersom de mycket ofta också utför t. ex. revisionsuppdrag och andra uppdrag som ej föreslås bli skattepliktiga. Vidare anføres att den ingående skatten i de flesta fall är obetydlig, eftersom mervärdeskatten på automatisk databehandling som utförs i samband med bokföring kan föras vidare till skattskyldig uppdragsgivare.

### Sopförbränning m. m.

**Gällande bestämmelser.** Enligt 10 § 6 MF föreligger skatteplikt för tjänst som avser transport av vara eller förmedling av sådan tjänst. Enligt 11 § 3 MF är transport i samband med renhållning undantagen från skatteplikt. Med transport i samband med renhållning förstås enligt andra stycket av anvisningarna till 11 § MF även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som icke endast gäller tillfälligt transportuppdrag.

RN och RSV har gjort flera uttalanden om sophämtning och sopförbränning (RN II 1969: 128, 152, RSV 1972: 7, 9 och 29). Av uttalandena framgår bl. a. följande. Under förutsättning att fråga inte är om endast tillfälligt transportuppdrag föreligger inte skatteplikt för bortforsling till tipp eller destruktionsanläggning av industriavfall, industrisopor eller hushållsavfall. Däremot föreligger teknisk skattskyldighet för sådan verksamhet. Tillhandahållande av sopsäckar, stativ, dumpers eller andra sopkärl anses som del av transporttjänsten om särskild ersättning ej tas ut härför. Tas sådan ersättning ut skall denna anses som likvid för skattepliktig försäljning eller uthyrning.

Sopförbränning och annat omhändertagande av sopor anses som skattefria tjänster, vilka inte heller omfattas av teknisk skattskyldighet. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger alltså inte. Om sopförbränning

utnyttjas för produktion av elektrisk kraft föreligger teknisk skattskyldighet i denna del.

Det åligger kommun att ombesörja bortforsling av hushållsavfall från fastigheterna i kommunen till allmän avstjälpningsplats eller allmän destruktionsanläggning. Kommunen kan också åta sig att ombesörja bortforsling av sopor och avfall från industrier, affärer, byggnadsplatser m. m. Bortforslingen kan utföras av kommunen i egen regi eller med anlåtande av entreprenör. Beskattningsresultatet torde bli detsamma i de båda fallen.

I *Danmark* omfattas såväl soptransporter som sopförbränning och sopmalning av skatteplikten. Skatt skall beräknas på kommunalt renhållningsorgans kostnader för renhållningen även om kostnaderna inte helt täcks av avgifter. Mottagande av avfall på avstjälpningsplats är däremot en skattefri tjänst. Om avfall hämtas hos fastighetsägare eller annan och forslas till avstjälpningsplats skall hela vederlaget härför beskattas.

**Utredningen.** Utredningen anför, att de bestämmelser som f. n. gäller i fråga om transport i samband med renhållning inte synes orsaka särskilda svårigheter vid tillämpningen. Skattskyldighet föreligger för transportverksamheten oberoende av om denna är skattepliktig eller ej och den ingående mervärdesskatten i sådan verksamhet är därför normalt i sin helhet avdragsgill.

För omhändertagande av avfall på avstjälpningsplats eller i förbränningsanläggning föreligger däremot inte skattskyldighet. Den ingående mervärdesskatten i verksamheten är därför inte avdragsgill.

Det är enligt utredningen önskvärt att hela hanteringen av sopor och avfall behandlas lika i mervärdesskattehänseende, vilket kan ske genom att omhändertagande och förstöring av sopor och avfall tas in i 10 § MF som en skattepliktig tjänst men undantas från skatteplikt enligt 11 § 3 MF. Härigenom möjliggörs avlyftning av ingående mervärdesskatt på bl. a. sopförbränning utan ökad skattebelastning på konsumtionen. Undantaget bör gälla såväl den kommunala renhållningen som omhändertagande av enskilda personers eller företags avfall.

Utredningen anför vidare, att företag som utför skattepliktig transport av sopor eller avfall till avstjälpningsplats eller förbränningsanläggning kan lägga ut eller själv stå för kostnaden för att soporna eller avfallet får avlämnas. Särdebiteras denna kostnad på uppdragsgivaren bör det kunna accepteras att beskattning sker endast av vederlaget för själva transporten. Sker inte sådan särdebitering får däremot hela vederlaget beskattas.

Utredningen föreslår dessutom, främst av praktiska skäl, att även förstöring av andra varor än sopor och avfall bör omfattas av teknisk skattskyldighet. Utredningen tillägger att undantaget från skatteplikt för förstöring av vara i sopförbränningsanläggning eller liknande bör med-

föra att motsvarande tjänst görs kvalificerat skattefri även då den tillhandahålls i annan verksamhet.

Utredningen behandlar därefter frågan om omhändertagande av vara med ett värde, som kan utnyttjas, t. ex. skrotbil. Det bör, menar utredningen, vara berättigat att skilja sådant omhändertagande från förstöring. Får den som tar emot varan ersättning härför kan ersättningen betraktas som vederlag för omhändertagande av vara, dvs. för en ej skattepliktig tjänst. Ett sådant betraktelsesätt skulle emellertid, framhåller utredningen, leda till det mindre tillfredsställande resultatet att rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt begränsas. Det bör därför klart sägas ut, att anskaffning av råvaror eller andra varor mot erhållande av vederlag inte är att anse som omsättning enligt MF. Utredningen föreslår att ett stadgande härom tas in i p. 2 av anvisningarna till 2 § MF.

Försäljning av skattepliktiga varor från sopförbränningsanläggning, avstjälningsplats eller liknande skall, påpekar utredningen, beskattas om den är att anses som yrkesmässigt bedriven. Detsamma bör gälla försäljning av rötslam eller andra restprodukter vid rening av avloppsvatten. Sådan rening är f. n. en skattefri tjänst, som oftast ingår i kommunernas tillhandahållande av vatten- och avloppstjänster. Skattskyldighet föreligger ej och utredningen föreslår härvidlag ingen ändring.

**Remissinstanserna.** I fråga om sopförbränning m. m. anför *Svenska kommunförbundet* och *Stockholms kommun*, att nuvarande bestämmelser om omhändertagande av sopor och avfall och sopförbränning vållar tillämpningssvårigheter. Bortförsling och behandling på olika sätt av avfall är en sammanhängande process. De nämnda remissinstanserna tillstyrker därför förslaget att omhändertagande och förstöring av sopor och avfall blir ett kvalificerat undantag från skatteplikt men anser dessutom att begreppet "transport i samband med renhållning" bör utsträckas till att även omfatta oregelbundna avfallstransporter. Stockholms Kommun anför också, att RN meddelat förhandsbesked av innehåll att stadgandet i fråga anses omfatta även transport av grovavfall om bortförslingen sker på grund av föreskrift i den kommunala renhållningslagen. Hämtning och transport av grovavfall utförs i Stockholms kommun av entreprenör medan det på andra håll är kommunen själv som utför detta arbete. De olika sätten att utföra arbetet bör inte föranleda olika behandling i mervärdeskattehänseende.

Svenska kommunförbundet och Stockholms kommun tar också upp frågan om rening av avloppsvatten och anför att sådan tjänst nu är skattefri. Detta innebär att ingående skatt på anläggning och drift av reningsverk inte kan avlyftas. De båda remissinstanserna föreslår att sådan rening jämföras med behandling av avfall och alltså medför teknisk skattskyldighet. Kommunförbundet framhåller dessutom att kommun

som i egen regi utför transporter av rötslam från reningsverk till tipp eller förbränningsanläggning även enligt utredningens förslag saknar rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till denna verksamhet. Detsamma gäller skatt som debiteras av entreprenör som anlitas för arbetet. Förbundet hävdar också, att kommuns omhändertagande och bortforsling av övergivna bilvrak i naturen eller på allmän plats bör få räknas som transport i samband med renhållning.

*Kammarrätten i Göteborg* ifrågasätter om inte de av utredningen föreslagna bestämmelserna i tredje stycket av anvisningarna till 10 § MF behöver förtydligas, så att därav framgår att omhändertagande för förstöring omfattas av det kvalificerade undantaget endast då det gäller sopor och avfall.

### Övriga frågor

**Gällande bestämmelser.** Enligt 11 § 7 MF är obligatorisk kontrollbesiktning hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning undantagen från skatteplikt. Fr. o. m. år 1973 kommer besiktning obligatoriskt också att ske av den kilometerräknarapparat som skall finnas i dieseldrivna motorfordon som kommer att omfattas av kilometerskatten. Enligt kilometerskattekungörelsen (1972: 591) kan sådan besiktning ske i samband med besiktning av fordonet eller genom särskild förrättning.

Enligt kungörelsen (1970: 563) om undantag från skatteplikt enligt förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt undantas bl. a. transport av personbil eller motorcykel med fartyg i inrikes trafik, när transporten utförs i samband med befordran av fordonets förare med samma transportmedel.

**Utredningen.** Det finns enligt utredningen skäl att behandla besiktning av kilometerräknare på samma sätt som obligatorisk kontrollbesiktning, dvs. att undanta den från beskattning. Utredningen föreslår vidare att en bestämmelse motsvarande den i kungörelsen (1970: 563) införs i anvisningarna till 11 § MF. Sådan transport bör därvid uttryckligen anges som jämställd med resgodsbefordran. Förslag i detta avseende och i vad avser kontroll och analys, som behandlats tidigare, innebär att kungörelsen kan upphävas.

**Remissinstanserna.** Utredningens förslag i dessa delar har biträtts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

## Departementschefen

Det är åtskilliga frågor som utredningen tagit upp och behandlat på tjänstebeskattningens område. Därvid har utredningen också diskuterat vissa av skattetekniska skäl motiverade ändringar men avstått från att lägga fram förslag härom med hänsyn till de konsekvenser ändringarna skulle få i andra hänseenden. Utöver de av utredningen behandlade frågorna tar jag i det följande upp ytterligare en som aktualiserats efter det utredningen avlämnade sitt betänkande.

*Uthyrning* av skattepliktig vara utgör skattepliktig tjänsteprestation enligt 10 § 1 MF. Utredningen pekar på att uthyrning av vara ofta i verkligheten är en form av varuförsäljning och föreslår därför att uthyrning utgår ur förteckningen över skattepliktiga tjänster i nyssnämnda författningsrum och att beskattningen i stället regleras genom ett tillägg i anvisningarna till 2 § av innebörd att uthyrning i omsättningshänseende är att likställa med försäljning av vara. Flertalet remissinstanser har rest invändningar mot detta förslag och en allmän uppfattning är att uthyrning i första hand bör ses som en tjänst i mervärdesskattehänseende. Även jag anser det tveksamt om förslaget skulle medföra någon egentlig förenkling i tillämpningshänseende. Enligt min mening bör därför nuvarande bestämmelser om skatteplikt för uthyrning gälla även i fortsättningen.

Beskattningen av *serveringstjänster* är enligt utredningen förenad med problem främst av den anledningen att reducerad skatt enligt den s. k. 60-procentsregeln utgår på serveringsvaror som tillhandahålls för förtäring på stället medan full skatt utgår på annan försäljning i serveringsrörelse. Tillkomsten av gatukök och liknande rörelser har också komplicerat tillämpningen av MF och föranlett krav på en klarare avgränsning av området för den reducerade beskattningen. Enligt utredningen skulle de rådande problemen i allt väsentligt undanröjas om den reducerade beskattningen slopades för serveringstjänsterna. Någon tillfredsställande lösning av problemen vid en bibehållen reduktion har inte utredningen funnit och har också i detta sammanhang avvisat framförda förslag om att knyta den reducerade beskattningen till omsättningen i serveringsrörelser med viss standard, viss storlek eller viss betjäningssform.

Vid remissbehandlingen har förslag framförts om ett slopande av den reducerade beskattningen. En sådan lösning avvisas dock med skärpa av företrädare för restaurangbranschen, som bl. a. pekar på den allmänt dåliga lönsamheten inom branschen. Flera remissinstanser menar, att utredningen bör ytterligare undersöka möjligheterna att få till stånd en tillfredsställande lösning.

Det står klart att de rådande problemen i väsentlig grad skulle undanröjas om serveringstjänsterna undantogs från 60-procentsregelns tillämpningsområde. Jag anser emellertid inte, att de skattetekniska skälen

har en sådan tyngd att de motiverar en sådan ändring av nu gällande ordning. Följden härav skulle bli en skärpt beskattning av den livsmedelskonsumtion som i allt större utsträckning har formen av förtäring utom hemmet i nyttorestauranger, personalmatsalar osv. Detta är för mig tillräckliga skäl för att förorda en fortsatt reducerad beskattning av serveringstjänsterna. Utredningen bör dock ytterligare undersöka möjligheterna att finna någon lösning av nu föreliggande problem inom ramen för en i princip oförändrad skattebelastning för konsumenterna.

I syfte att undanröja en olikformighet i beskattningen föreslår utredningen att *kontroll och analys* av prover, som tas som ett led i läkarundersökning eller sjukvård, generellt undantas från skatteplikt. Vidare föreslår utredningen att ett generellt undantag för kontroll och analys för utländsk uppdragsgivares räkning tas in i MF i ersättning för nu gällande bestämmelser härom i kungörelsen SFS 1970: 563. Jag förordar att dessa ändringar genomförs och tas in som en ny punkt 9 i 11 § MF. Jag biträder även utredningens förslag att under skatteplikten inrymma förvaring av skattepliktig vara för skattskyldigs räkning i förening med att ett s. k. kvalificerat undantag görs för sådan förvaring för utländsk uppdragsgivares räkning. Vid utformningen av bestämmelserna härom i författningsförslaget har viss hänsyn tagits till påpckanden som i denna fråga gjorts vid remissbehandlingen i syfte att uppnå större klarhet om bestämmelsernas innebörd och räckvidd.

Mervärdeskattens allmänna konstruktion medför att ej skattskyldig i allmänhet får en högre skattebelastning om utomstående anlitas för viss tjänst än om samma tjänst utförs i egen regi. Detta förhållande har påtalats i fråga om *automatisk databehandling* och föranlett utredningen att särskilt ta upp MF:s tillämpning på sådana tjänster. Den påtalade olikformigheten skulle man enligt utredningen inte komma till rätta med genom att undanta datatjänsterna från beskattning. Följden skulle därvid bli antingen en kumulativ skattebelastning för de skattskyldiga eller, om undantaget ges formen av s. k. kvalificerat undantag, en opåkallad fullständig skattefrihet. Av praktiska skäl avvisar utredningen möjligheten att tillämpa en reduceringsregel för att åstadkomma större likhet i beskattningen av dessa tjänster. Något förslag till ändring av gällande bestämmelser framläggs inte utan utredningen hänvisar till möjligheten för Kungl. Maj:t att med stöd av 12 § MF medge undantag från skatteplikt i särskilda fall.

Vid remissbehandlingen har Lantbrukarnas Riksförbund framfört, att en reducerad beskattning av datatjänsterna bör övervägas och att, om denna lösning avvisas, Kungl. Maj:t bör mera generöst än hittills utnyttja möjligheten att medge undantag från skatteplikt med stöd av 12 § MF.

För egen del ansluter jag mig till utredningens uppfattning att nuvarande regler beträffande beskattningen av datatjänster bör bibehållas

utan ändring. Kungl. Maj:ts möjlighet att medge undantag från skatteplikt för dessa tjänster får som hittills bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. En förutsättning för ett sådant medgivande måste enligt min uppfattning vara, att beskattningen medför en mera betydande merbelastning.

Utredningen föreslår i detta sammanhang även en omläggning av beskattningen av *skrivbyråernas tjänster* och att skatteplikt införs för sådana bokföringstjänster som inte inryms under skatteplikten för data-tjänsterna. Utredningen framhåller att huvuddelen av skrivbyråernas verksamhet omfattas av den skatteplikt som föreligger inom tjänsteområdet. Om dessa allmänna regler kompletteras med skatteplikt för utskrifter och andra skrivtjänster skulle beskattningen bli av samma omfattning som det oklara begreppet skrivbyråverksamhet är avsett att täcka. Skatteplikt för bokföringstjänster är enligt utredningen motiverad för att undanröja kumulativa skatteeffekter.

Liksom remissinstanserna biträder jag förslaget att slopa den i 10 § 8 angivna skatteplikten för skrivbyråverksamhet. Utredningens förslag att i stället föreskriva skatteplikt för skrivtjänster finner jag dock onödigt med hänsyn till att ingående skatt för sådana tjänster är obetydlig. Ett flertal remissinstanser har anmärkt att skatteplikt för bokföringstjänster kan medföra praktiska problem. Då den kumulativa skattebelastning som skulle undanröjas vid en beskattning av dessa tjänster även i detta fall torde vara relativt obetydlig anser jag mig böra avvisa utredningens förslag på denna punkt.

Mervärdeskatt utgår på transport av vara men inte på personbefordran. Från skatteplikten för transporter gäller enligt 11 § MF ett kvalificerat undantag, nämligen för transporter i samband med renhållning. Detta undantag omfattar även bortforsling av sopor, avfall m. m. från fastighet enligt avtal som inte avser endast tillfälligt uppdrag. *Sopförbränning* och annat omhändertagande av sopor och avfall omfattas inte av skatteplikten och härav följer att ingående skatt för sådan verksamhet ej kan avlyftas. Utredningen finner det önskvärt, att hela hanteringen av sopor och avfall behandlas lika och föreslår att omhändertagande och förstöring av sopor och avfall tas in under MF:s tillämpningsområde som ett kvalificerat undantag från skatteplikten för tjänster. Undantaget bör gälla både den kommunala renhållningen och annat omhändertagande av avfall för enskildas och företags räkning. Utredningen avser emellertid dessutom, att detsamma bör gälla även förstöring av andra varor än sopor och avfall. Sker försäljning av skattepliktiga varor från sopförbränningsanstalt el. likn. anläggning uppkommer skattskyldighet enligt de allmänna reglerna. Detsamma bör enligt utredningen gälla i fråga om försäljning av rötslam och annat som tillvaratagits vid rening av avloppsvatten. Utredningen anser inte att mervärde-

skatten bör utsträckas till att omfatta de kommunala vatten- och reningsverkens tjänster.

Utredningen har också uppmärksammat att ersättning kan utgå för omhändertagande av varor med ett värde som kan utnyttjas. Ersättningen i sådant fall kan betraktas som vederlag för en skattepliktig tjänst, vilket skulle betyda att rätt till avdrag för ingående skatt för den som omhändertar varan skulle begränsas. För att undanröja en sådan obefogad inskränkning i avdragsrätten föreslår utredningen, att det i anvisningarna till 2 § 2 MF anges, att anskaffning av råvara eller annan vara mot erhållande av ersättning inte utgör omsättning i mervärdeskattehänseende.

Vid remissbehandlingen har från kommunhåll föreslagits att rening av avloppsvatten jämställs med behandling av avfall, varigenom rätt till avdrag för ingående skatt skulle föreligga även för reningsverken. Vidare anses att det kvalificerade undantaget för transporter även bör omfatta transporter av rötslam från reningsverk till sopstation eller förbränningsanläggning och att omhändertagande av övergivna bilvrak bör få räknas som transport i samband med renhållning.

Utredningens förslag tar sikte på att få till stånd enhetliga regler i fråga om transporter och andra tjänster som har samband med omhändertagande av sopor och annat avfall. Jag anser förslagen väl grundade och förordar därav betingade ändringar i 11 § och anvisningarna till 2 § MF. Det från kommunhåll framförda önskemålet om undantag även för rening av avloppsvatten är jag inte nu beredd att ta ställning till. Praktiska och andra konsekvenser med ett sådant undantag bör granskas närmare och utredningen bör ta upp frågan i sitt fortsatta arbete liksom frågan om transporter av rötslam från reningsverk.

Enligt kungörelsen SFS 1970: 563 gäller undantag från skatteplikt för bl. a. transport av personbil eller motorcykel med fartyg i inrikes trafik, när transporten utförs i samband med befordran av fordonets förare med samma transportmedel.

Utredningen förordar att dessa bestämmelser i stället tas in i MF och i så fall kan kungörelsen upphävas. Jag biträder förslaget och förordar därav betingade författningsändringar.

I detta sammanhang vill jag ta upp en fråga som inte behandlats av utredningen. Som redan nämnts föreligger skatteplikt för transport av vara. Denna utformning av skatteplikten medför att skatt inte utgår på yrkesmässig transport av objekt, som inte utgör vara i mervärdeskattehänseende, t. ex. mynt eller värdehandlingar. Denna begränsning i beskattning av transporter framstår som obefogad och orsakar också praktiska tillämpningsproblem. Jag förordar därför att i 10 § 6 föreskriven skatteplikt för transport av vara eller förmedling av sådan transport ändras till att gälla transport eller förmedling av transport som ej utgör personbefordran.

Slutligen föreslår utredningen, att nu gällande undantag från skatteplikt för den obligatoriska kontrollbesiktningen av motorfordon utsträcks till att omfatta även den besiktning som skall ske av den mätarapparat som dieseldrivna fordon skall vara utrustade med efter övergången till kilometerskatt för sådana fordon. Jag biträder detta förslag och förordar därav betingad ändring i 11 § 7 MF.

## Avdragsrätt

### Koncernförhållanden

**Gällande bestämmelser.** Bestämmelser om avdragsrätten finns i 17 och 18 §§ MF och anvisningarna till 17 §. Bestämmelserna innebär bl. a. att skattskyldig som driver verksamhet i egen fastighet får göra avdrag för den ingående mervärdeskatt som hänför sig till fastighetens användning i verksamheten. Motsvarande gäller enligt 17 § tredje stycket om fastigheten ägs av ett enbart fastighetsförvaltande företag som i sin tur ägs av den som är skattskyldig. Sistnämnda bestämmelse reglerar alltså avdragsrätten bl. a. i fråga om rörelsedrivande moderbolag och fastighetsförvaltande dotterbolag. Motsvarande gäller emellertid också i det fall den verksamhet som medför skattskyldighet helt ägs av annan än den skattskyldige och denne även är ensam ägare till den fastighet i vilken verksamheten bedrivs. Härigenom regleras också det förhållandet att ett moderbolag äger fastighet i vilken helägt dotterbolag driver verksamhet.

RN har i bindande förklaring (RN II 1969: 30) uttalat att s. k. kommissionärsbolag eller kommissionärsförening enligt 43 § 2 mom. KL inte skall vara skattskyldigt. Skattskyldigheten åvilar i stället det företag som redovisar dess rörelse.

**Utredningen.** Mervärdeskatten bygger bl. a. på att varje skattskyldig skall behandlas som självständig person, även om den skattskyldige är ett företag som ingår i koncern eller annan intressegemenskap. Avsteg härifrån har gjorts endast beträffande fastighetsförvaltande företag. Enligt utredningens uppfattning är det förenat med vissa kontrollsvårigheter att generellt tillåta gemensam redovisning av mervärdeskatt för koncerner och andra intressegemenskaper. När fråga är om transaktioner mellan skattskyldiga företag i koncernen saknar mervärdeskatten materiell betydelse. Däremot kan kumulativa skatteeffekter uppkomma, om ett företag i koncernen inte är skattskyldigt medan andra är det. Sådana effekter har i princip undanröjts i fråga om fastighetsförvaltning inom koncerner. Vad som därefter återstår i form av kumulativa skatteeffek-

ter torde enligt utredningen normalt vara av ringa betydelse. Skulle det visa sig att effekterna i något fall är större än normalt kan, framhåller utredningen, Kungl. Maj:t, som redan skett, förordna om skattskyldighet för visst företag i en koncern med stöd av 2 § tredje stycket i MF.

I det fall ett koncernbolag enligt arrende- eller kommissionsavtal driver annat koncernbolags rörelse i fastighet som ägs av det sistnämnda bolaget kan tänkas att det bolag som äger fastigheten kan anses som rörelsedrivande enligt KL. För att undvika tveksamhet om tillämpningen av MF i sådana fall, där bolagets verksamhet faktiskt utgör fastighetsförvaltning, föreslår utredningen ett tillägg i anvisningarna till 17 § MF av innebörd, att bestämmelserna gäller oberoende av till vilken förvärvskälla det fastighetsförvaltande företagens verksamhet är att hänföra enligt KL.

Utredningen framhåller vidare, att ett fastighetsförvaltande koncernföretag kan ha även annan verksamhet, t. ex. kapitalförvaltning eller egen rörelse. Eftersom sådant företag inte är enbart fastighetsförvaltande gäller inte bestämmelserna i 17 § andra stycket MF. Utredningen anser att kravet på enbart fastighetsförvaltning utan olägenheter kan slopas och föreslår sådan ändring.

**Remissinstanserna.** *KF* anser förslagen i fråga om avdragsrätten vid koncernförhållanden särskilt väl motiverade, eftersom de bättre än tidigare regler ger uttryck för de realiteter som återspeglas i praktiken. *Länsstyrelsen i Södermanlands län* förordar att de nu gällande bestämmelserna om avdragsrätt vid koncernförhållanden bör utformas så att avdragsrätten får överföras i de fall aktieägaren äger fastighet, där rörelse drivs i bolagsform och aktierna i bolaget ägs av flera aktieägare. *SAF* och *Sveriges Industriförbund* pekar på att de särskilda bestämmelserna om avdragsrätt i koncernförhållanden endast gäller då det är fråga om fastighetsförvaltning men inte exempelvis mellan dotterbolag inom en koncern. Än mindre finns någon möjlighet att göra överflyttningar av avdragsrätten i andra fall, t. ex. då ett företag inom en koncern bedriver forskningsarbete för andra koncernföretags räkning. Organisationerna godtar dock att nuvarande ordning bibehålls under förutsättning att Kungl. Maj:t i större utsträckning än som hittills varit fallet utnyttjar sin möjlighet att förordna om skattskyldighet för visst företag i en koncern med stöd av 2 § tredje stycket MF. Frågan om koncernredovisningen bör ytterligare undersökas. *Handelskamrarna i Göteborg* och *Karlstad* anser det icke vara förenat med några större svårigheter att lösa frågan om koncerners redovisning så att dessa ges valfrihet beträffande redovisningen.

**Försäkringsfall m. m.**

**Gällande bestämmelser.** I 17 § MF stadgas, att skattskyldig med vissa begränsningar får vid redovisning av skatt dra av ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet.

RN har i anvisning angående tillämpningen av MF vid skadereglering av vissa försäkringsfall m. m. (RN II 1969: 114) uttalat bl. a. följande. Skattskyldig som lider skada på gods som utgör varulager eller inventarier i verksamheten och uppbär ersättning härför av den som vållat skadan eller dennes försäkringsgivare bör redovisa mervärdeskatt för ersättningen endast om äganderätten till det skadade godset övergår till den som utger ersättningen. Om ersättning uppbärs från den skadelidandes försäkringsgivare bör ersättningen inte i något fall anses som skattepliktig omsättning. Den skadelidande bör äga rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt på reparation eller ersättningsanskaffning av skadat eller förlorat gods under förutsättning dels att fråga är om förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet, dels att avdraget kan styrkas med faktura utställd på den skadelidande.

RN har i förhandsbesked (RN II 1969: 144) förklarat bl. a., att företag, som lämnade garanti på skattepliktiga varor som företaget sålde, ägde rätt till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till reparationer eller utbyten i enlighet med garantiutfästelse. Avdragsrätten skulle gälla oberoende av om kostnaderna i anledning av garantiutfästelse bestreds av bolaget direkt eller av dess försäkringsgivare, under förutsättning att avdraget kunde styrkas genom faktura utställd på företaget.

I annat ärende om förhandsbesked var fråga om avhjälpande av skada som åstadkoms av företaget som var redovisningsskyldigt enligt MF. Som förutsättning angavs gälla att kostnaden för avhjälpande av skadan var avdragsgill enligt KL som driftkostnad hos den skadevållande. RR fann i meddelad dom i ärendet, att kostnader för ersättning eller reparation av skadad egendom fick — under de av bolaget i ansökningen angivna förutsättningarna — anses utgöra normalt påräkneliga kostnader i bolagets verksamhet, till vilka hänsyn tagits i de kalkyler som ligger till grund för bolagets priser. Den mervärdeskatt som bolaget erlade vid nyanskaffningen resp. reparationen var vid angivna förhållanden hänförlig till förvärv för bolagets skattepliktiga verksamhet. Bolaget var därför berättigat att dra av skatten såsom ingående skatt. Reparation av skadad egendom på bolagets egen verkstad var inte att anse som skattepliktig omsättning i form av uttag ur verksamheten.

I det fall försäkringsbolag på grund av ansvarighetsförsäkring betalar faktura avseende reparation av skadad egendom eller nyanskaffning av likvärdig egendom fann RR, att kostnaden för nyanskaffning resp. reparation, oavsett på vem fakturan utställs, inte utgjorde någon kost-

nad för bolaget och att på grund härav bolaget ej hade rätt till avdrag för mervärdesskatten.

Med anledning av denna dom har RSV uttalat bl. a., att skattskyldig skadevållare, som har ansvarighetsförsäkring, inte har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skadan om fakturan med skatten inräknad betalas av försäkringsgivaren. I annat fall föreligger sådan rätt om kostnaderna för skadans avhjälpande normalt utgör sådana kostnader, till vilka hänsyn tagits i de kalkyler som ligger till grund för prissättningen. Verket har i övrigt uttalat att dess anvisning om skadereglering och beslut om vissa garantireparationer tills vidare bör kunna gälla.

**Utländska bestämmelser.** I *Danmark* gäller i fråga om skada på gods under transport, som sker på skattskyldig avsändares ansvar, att denne inte skall betala skatt om varorna förloras och i annat fall att han skall betala skatt endast på den ersättning han uppstår av mottagaren. Sker transporten på mottagarens ansvar skall full skatt utgå. Mottagaren får avdrag för skatten enligt de allmänna reglerna. Sker transporten på transportföretagets ansvar kan detta inte räkna den i utbetalade ersättning ingående mervärdesskatten som avdragsgill ingående mervärdesskatt.

I fråga om andra skador än transportskador gäller, att skadelidande får göra avdrag enligt allmänna regler för skatt som hänför sig till ersättningsanskaffning eller reparationer till avhjälpande av skada. Avdragsrätten gäller oberoende av om den skadelidande själv får bära förlusten eller får denna täckt av skadevållare eller försäkringsbolag.

Skadelidande skall inte betala skatt på kostnader för avhjälpande av skador på egna varor eller inventarier, för vilka avdragsrätt föreligger. Föreligger endast delvis avdragsrätt skall skatt erläggas till den del avdragsrätt inte föreligger. I räkning till skadevållare på ersättning för skada får skatt inte debiteras.

Skattskyldig skadevållande, som får ersätta skada och därvid påförs skatt, får göra avdrag för skatten endast om det är fråga om varor som han skadat när de omhänderhafts av honom för reparation eller om det gäller en arkitekt eller ingenjör som på grund av felprojektering ådrar sig ersättningsansvar som omfattar reparation av den berörda byggnaden.

I *Norge* synes frågan om försäkringsfall och skadestånd från mervärdesskattesynpunkt ha prövats i endast konkreta fall. Ett av dessa gällde en skattskyldig som skadat en bil som var inlämnad hos honom för reparation. Skadan reparerades av den skattskyldige, som uppbar ersättning (exkl. mervärdesskatt) från egen försäkringsgivare. Skadereparationen ansågs vara avsedd för bruk i verksamheten, varför avdragsrätt förelåg.

Ett annat fall gällde ett rörledningsföretag, som vid arbete på fastig-

het orsakade skada på golv. Reparation utfördes delvis i egen regi, delvis genom entreprenör. Skadekostnaderna täcktes av försäkring. Rörledningsföretaget ansågs inte ha omsatt tjänst eller ha gjort skattepliktigt uttag. Mervärdeskatt skulle alltså inte redovisas. Vidare har ansetts att en skattskyldig, som i biltrafik skadat annan tillhörig bil, inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till skadans avhjälpande.

**Utredningen.** Utredningen konstaterar, att tvekan uppstått vid tillämpningen av MF i skadestånds- eller försäkringsfall främst när det gäller att avgöra vem som i förekommande fall äger rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt som hänför sig till skadans avhjälpande. Enligt utredningens mening är det klart att avdragsrätten i första hand bör tillkomma den som lidit skadan. Har den skadelidande möjlighet att få kostnadsersättning för skadan av skadevållande eller av försäkringsgivare bör detta inte inverka på den skadelidandes avdragsrätt. Även om skadan i sin helhet ersätts av annan bör därför avdragsrätt i princip föreligga. Utredningen föreslår att första stycket av anvisningarna till 17 § MF i förtydligande syfte kompletteras med en bestämmelse som innebär att förvärv eller införsel för verksamhet föreligger även om den skattskyldiges kostnader för förvärvet bestrids direkt eller slutligt av skadevållande eller försäkringsgivare. Utredningen tillägger, att den skadelidande, om han själv reparerat skadan, inte skall debitera skatt på den ersättning som utkrävs av den skadevållande eller av annan.

I det fall ersättning för skada utges i form av felfritt gods som anskaffas för ändamålet eller tas ur den skadevållandes lager eller då skadan repareras av den skadevållande eller genom hans eller försäkringsgivares försorg anser utredningen att övervägande skäl talar för att den skadevållande i princip ges rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skada som han orsakat i sin verksamhet. Detta framstår som naturligt, menar utredningen, då skattskyldig reparerar skada som han vid utförandet av viss tjänsteprestation för annans räkning åstadkommit på uppdragsgivarens egendom. Även i andra fall bör dock skadevållarens avdragsrätt accepteras när han avhjälpes skada som han orsakat i sin verksamhet. Det bör därvid, liksom i fråga om den skadelidandes avdragsrätt, sakna betydelse om skadan täcks av försäkring eller ej. Den skadevållandes avhjälpande av skada bör inte anses som skattepliktig omsättning för honom.

Utredningen förordar att ändringar som betingas av förslaget görs i första stycket av anvisningarna till 17 § MF och i p. 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § MF.

**Remissinstanserna.** RSV uttalar att förslaget i fråga om försäkrings- och skadefallen helt undanröjer de oklarheter som nu vidlåder skadereglering. Verket tillstyrker förslaget, som också lämnas utan erinran av

*Motorbranschens Riksförbund, SAF och Sveriges Industriförbund, SHIO, Folksam samt Svenska Försäkringsbolags Riksförbund.* Sistnämnda förbund erinrar om utredningens förslag beträffande avdragsrätten för den som handlar med begagnade personbilar och begagnade motorcyklar och ifrågasätter om inte försäkringsbolag generellt borde få göra avdrag för beräknad ingående skatt vid alla förvärv av skattepliktig vara som sker från den som är skattskyldig, när förvärv sker som ett led i skaderegleringen. I övrigt finner riksförbundet att lösningarna på de komplicerade problem som sammanhänger med försäkringsfall får anses tillfredsställande. Motorbranschens Riksförbund framhåller, att försäkringsbolag över lag har ställning som beställare i juridisk mening när det gäller försäkringsreparationer. Från försäkringsbolagens sida har krävts att mervärdeskattebeloppet skall betalas av skattskyldig försäkringstagare, vilket enligt förbundets uppfattning är orimligt eftersom bilverkstaden inte har någon rättsgrund att åberopa gentemot försäkringstagaren.

*Kammarrätten i Göteborg* ifrågasätter om inte staten i sista hand kan komma att få vidkännas skattebortfall med de föreslagna reglerna, eftersom varken försäkringsgivare, skadevällare eller skadelidande i vissa fall torde komma att redovisa utgående mervärdeskatt i samband med skaderegleringen. Kammarrätten har dock inget eget förslag i ämnet.

#### **Avdragsrätt vid partiell skattskyldighet**

**Gällande bestämmelser.** Skattskyldig får enligt 17 § första stycket MF vid redovisning av mervärdeskatt dra av ingående skatt på förvärv eller införsel för den verksamhet som medför skattskyldighet. Enligt 17 § andra stycket skall den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning enligt skälig grund, när skatten endast delvis avser förvärv som omfattas av avdragsrätten eller verksamhet som medför skattskyldighet. Omfattar skattskyldigheten endast en mindre del av verksamheten föreligger enligt 18 § tredje stycket MF avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

RN har i bindande förklaring (RN II 1969: 27) uttalat att bestämmelsen i 18 § tredje stycket skall tillämpas i sådana fall där omsättningen i den verksamhet som omfattas av skattskyldigheten normalt inte överstiger 5 % av verksamhetens totala omsättning.

**Utredningen.** Begränsningen av avdragsrätten enligt 18 § tredje stycket MF för verksamhet som endast till mindre del medför skattskyldighet får betraktas som en av praktiska skäl betingad reglering, som enligt utredningens mening har sitt berättigande. Det finns emellertid, fortsätter utredningen, skäl för att i MF också reglera det motsatta fallet. Om

skattskyldigs verksamhet till mindre del avser ej skattepliktig omsättning bör detta inte föranleda krav på en uppdelning av den ingående skatten på avdragsgillt och icke avdragsgillt belopp. Full avdragsrätt bör föreligga i dessa fall.

RN har i bindande förklaring uttalat, att som mindre del av verksamhet är att anse upp till 5 % av verksamhetens totala omsättning. Utredningen har i princip inget att invända mot denna gränsdragning utan anser att den bör kunna vara vägledande i fortsättningen inte endast i dessa fall utan också i motsatta fall, när en mindre del av verksamheten inte medför skattskyldighet. Det finns emellertid enligt utredningen skäl att beakta inte endast den relativa utan även den beloppsmässiga storleken av den del av verksamheten som medför skattskyldighet eller faller utanför skattskyldigheten.

Utredningen föreslår att 18 § tredje stycket MF ändras i enlighet med det anförda.

**Remissinstanserna.** RSV delar utredningens synpunkter på avdragsrätten vid partiell skattskyldighet liksom förslaget att skattskyldig skall tillerkännas obeskuren rätt till avdrag för ingående skatt i de fall verksamheten i endast ringa omfattning inte medför skattskyldighet. Verket tar också upp det fall där den skattepliktiga verksamheten visserligen är att anse som ringa, men där betydande förvärv med hög ingående skattebelastning till större delen avser den ringa del av verksamheten som medför skattskyldighet. I denna situation är, påpekar verket, den skattskyldige även enligt utredningens förslag avskuren från avdragsrätt. Verket ifrågasätter om det inte är denna situation som främst kräver ändring av 18 § tredje stycket MF. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anför att den föreslagna omformuleringen av 18 § tredje stycket kan antas komma att medföra komplikationer vid tillämpningen, eftersom även den beloppsmässiga storleken av verksamheten skall bedömas. Om förslaget skall genomföras torde i vart fall erfordras ett klarläggande av vad som skall anses utgöra ringa omfattning menar länsstyrelsen.

### Departementschefen

Rätten till avdrag för ingående skatt är av central betydelse i ett mervärdeskattesystem. Genom denna avdragsrätt elimineras kumulativa skatteeffekter. Härför krävs att avdragsrätten har en generell omfattning. Detta krav är redan väl tillgodosett i MF, bl. a. genom de bestämmelser som ger rörelsedrivande moder- eller dotterbolag inom en koncern rätt till avdrag för ingående skatt som påförts fastighetsförvaltande bolag inom koncernen.

Enligt utredningen har det uppstått tvekan om rätt till avdrag för ingående skatt för fastighetsförvaltning, när ett koncernbolag enligt ar-

rende- eller kommissionsavtal driver annat koncernbolags rörelse i det senare bolagets fastighet. Därför föreslås som ett förtydligande, att rätt till avdrag föreligger oavsett hur det fastighetsförvaltande bolagets verksamhet bedöms enligt KL. Avdragsrätt bör dessutom föreligga även om verksamheten inte uteslutande avser fastighetsförvaltning.

Det har enligt utredningen också uppstått tvekan om rätten till avdrag för ingående skatt som i skadestånds- eller försäkringsfall är att hänföra till skadas avhjälpande. Utredningen anser att avdragsrätt i dessa fall i första hand bör tillkomma den som lidit skadan och föreligga oberoende av om möjlighet finns att få ut ersättning av den skadevällande eller av försäkringsföretag. Avdragsrätt bör enligt utredningen även föreligga i fråga om avhjälpande av skada som skattskyldig vållat i sin verksamhet.

Härutöver föreslår utredningen, att skattskyldig med verksamhet som till mindre del avser ej skattepliktig omsättning bör ges generell rätt till avdrag för ingående skatt utan någon inskränkning i förhållande till den icke skattepliktiga omsättningen. Utredningen erinrar om att avdragsrätt i det motsatta fallet, när verksamhet endast till mindre del är skattepliktig, föreligger endast för förvärv som helt avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet. I denna fråga framhåller RSV i sitt remissyttrande, att det kan vara så att en skattepliktig verksamhet av ringa omfattning har en relativt hög ingående skatt och att det därför bör övervägas att införa bestämmelser som ger avdragsrätt i sådant fall. Här är att nämna att RN i bindande förklaring uttalat att verksamhet av ringa omfattning i detta sammanhang föreligger när den skattepliktiga omsättningen normalt inte överstiger 5 % av den totala omsättningen. I övrigt har förslagen med avseende på avdragsrätten allmänt biträts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Jag finner utredningens förslag i nu redovisade delar välgrundade från såväl materiell som praktisk synpunkt. RSV:s påpekande förtjänar emellertid också beaktande. Jag förordar därför att ändringar vidtas i 17 och 18 §§ och anvisningarna till 17 § i enlighet med utredningens förslag med en komplettering som ger avdragsrätt för s. k. partiellt skattskyldig inte endast i fråga om förvärv som uteslutande avser den skattepliktiga verksamheten utan även för del av övrig ingående skatt, om denna skatt till mera betydande del faller på den skattepliktiga verksamheten. Jag delar även utredningens uppfattning att det vid bedömningen av avdragsrätten för de partiellt skattskyldiga bör beaktas inte endast den relativa utan även den beloppsmässiga storleken av den del av verksamheten som omfattas eller faller utanför skattskyldigheten.

## Övriga frågor

### Efterbeskattning och extraordinära besvär

**Gällande bestämmelser.** Enligt 38 § MF får efterbeskattning ske om den skattskyldige i deklaration eller på annat sätt lämnat oriktig uppgift till ledning för fastställelse av skatt eller underlåtit att lämna deklaration eller infordrad uppgift under förutsättning att detta föranlett att skatt inte fastställts eller fastställts till för lågt belopp eller medfört att skatt återbetalats med för högt belopp.

Enligt 40 § MF får efterbeskattning ske först sedan slutligt beslut om fastställelse meddelats eller sådant beslut föreligger enligt 36 § tredje stycket MF och endast om fråga om efterbeskattning prövats senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända. Beslut om efterbeskattning meddelas av länsstyrelse.

Enligt 55 § MF finns möjlighet att få fastställd skatt omprövad även sedan beslutet om fastställelse vunnit laga kraft. Som förutsättning härför gäller generellt att skatt skall ha fastställts till felaktigt belopp. Bestämmelserna är i första hand avsedda för yrkanden om ändringar till skattskyldigs förmån. Skattskyldig och allmänt ombud kan anföra extraordinära besvär hos länskatterätt. Besvär får anföras senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket redovisningsperioden gått till ända.

Som en förutsättning för efterbeskattning gäller alltså att slutligt beslut om fastställelse av skatt föreligger. Även för extraordinära besvär enligt 55 § MF gäller att skatt skall ha fastställts. Om en skattskyldig underlåtit att lämna deklaration och länsstyrelsen inte heller fastställt skatt i avsaknad av deklaration föreligger inte beslut om fastställelse av skatt.

Länsstyrelsen och den skattskyldige har under en tid av två år efter utgången av det kalenderår för vilket redovisning borde ha lämnats möjlighet att åstadkomma ett preliminärt beslut om fastställelse av skatt. Har nämnda tid förflutit är det tveksamt om förutsättning för efterbeskattning eller extraordinära besvär föreligger eftersom skatt inte fastställts.

**Utredningen.** För att undanröja tvekan om möjligheten att fatta beslut om efterbeskattning och att anföra extraordinära besvär, när skattskyldig underlåtit att lämna deklaration och skatt inte heller på annan grund fastställts för honom föreslår utredningen att i 36 § tredje stycket MF anges att slutligt beslut anses föreligga också när varken deklaration lämnats eller preliminärt fastställelsebeslut meddelats. Sådant beslut bör anses gälla helt kalenderår eller den del därav då verksamhet bedrivits.

Genom uppdelningen av beslutanderätten på länsstyrelse och läns-skattevärd när det gäller ändring av lagakraftvunnet fastställelsebeslut kan beslut för olika perioder komma att meddelas vid vitt skilda tidpunkter. Detta måste, menar utredningen, för de skattskyldiga verka svårförståeligt. Så torde särskilt vara fallet när utredning visat behov av ändringar för flera redovisningsperioder med skatt att betala för en period och skatt att återfå för annan.

Det skulle enligt utredningens mening vara till stor fördel om länsstyrelsen, när dess sammanlagda krav beloppsmässigt överstiger vad den skattskyldige har att återfå, kan i beslutet om efterbeskattning även besluta om avräkning av belopp, som den skattskyldige har att återfå. Som förutsättning härför bör gälla, att det belopp som kommer i fråga för avräkning är ostridigt och vidare att berörda redovisningsperioder infallit under samma kalenderår. Allmänna ombudet bör därför ha tillstyrkt avräkning innan sådan sker. Däremot behöver de särskilda förutsättningarna för anförande av extraordinära besvär inte föreligga. Utredningen föreslår, att bestämmelser med denna innebörd tas in i 39 § MF.

När utredning visar att skattskyldig eventuellt kan återfå högre belopp för en redovisningsperiod än han skall betala för annan period bör avräkning inte ske. I stället bör anstånd kunna medges med betalning av skatt till dess frågan om återbetalning prövats enligt 55 och 56 §§ MF. Detsamma bör gälla då rätten till återbetalning är tvistig. Utredningen föreslår att bestämmelser med denna innebörd förs in i 46 § MF.

**Remissinstanserna.** Förtydligande av möjligheterna till efterbeskattning och extraordinära besvär för det fall deklaration icke lämnats och preliminärt beslut ej heller meddelats godtas eller lämnas utan erinran av remissinstanserna. *Kammarrätten i Göteborg* hävdar dock att den föreslagna författningstexten erhållit alltför vid räckvidd och bör begränsas samt förtydligas enligt förslag som kammarrätten lägger fram.

Förslaget, att länsstyrelsen vid efterbeskattning i vissa fall skall ha rätt att från skattebeloppet avräkna belopp som den skattskyldige kan ha att återfå för annan redovisningsperiod under samma kalenderår tillstyrks av *flertalet länsstyrelser*, *SAF* och *Sveriges Industriförbund* samt *Svenska Byggnadsentreprenörföreningen*. I allmänhet förordas dock att bestämmelserna får en mer vidsträckt utformning. Sålunda framförs förslag om att det förenklade rättelseförfarandet genom länsstyrelsen skall få tillämpas även när rättelser den skattskyldige tillgodo totalt sett överstiger rättelser till hans nackdel eller då det endast är aktuellt med rättelser honom till godo. Krav framförs också på att rättelseförfarandet inte skall vara begränsat till ett kalenderår utan kunna tillämpas även när de redovisningsperioder för vilka ändring skall göras infaller under olika kalenderår.

*Länsstyrelserna i Kalmar, Hallands och Skaraborgs län* ifrågasätter

om inte efterbeskattning skulle kunna få ske för helt kalenderår eller helt beskattningsår, eftersom det i många fall är omöjligt att uppdelat skatten på de olika redovisningsperioderna under året. Länsstyrelsen i Hallands län ifrågasätter dessutom om inte beslutsperioden skulle vara helt beskattningsår även vid preliminära och slutliga beslut, då räkenskapsåret är avslutat.

Flera länsstyrelser anför att många av de problem som nu föreligger skulle lösas, om den tid under vilken preliminära beslut får meddelas utsträcks till tre år.

*Länsstyrelserna i Kronobergs och Älvsborgs län samt Svenska Byggnadsentreprenörföreningen* framhåller att kravet på allmänna ombudets tillstyrkan för det förenklade rättelseförfarandet är onödigt. Föreningen anser vidare att rättelse såväl uppåt som nedåt bör kunna göras av hela den period under vilken efterbeskattning kan ske. Därvid bör dock, de rekvisit som nu föreskrivs i 38 och 55 §§ MF tillämpas. Föreningen anför även att det i 55 § MF intagna ursäktlighetskravet för extra ordinära besvär, inte bör gälla som villkor för rättelse av för högt uttagen mervärdeskatt. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* anför att en strängt formell bedömning av extra ordinära besvär inte synes helt lämpad för den indirekta beskattningen. Länsstyrelsen ifrågasätter om inte reglerna om sådana besvär bör utmönstras ur MF och ersättas av vidare efterbeskattningsbegrepp, därvid efterbeskattningsfallen skulle handläggas på länsstyrelsen.

*Kammarrätten i Göteborg* anser sig inte kunna tillstyrka det föreslagna förenklade rättelseförfarandet. Det skulle innebära att man genom en enkel subtraktion — låt vara efter tillstyrkan av motpart — föregriper eller eliminerar länskskatterättens ställningstagande. Det kan också sägas utgöra en indirekt uppmaning till den skattskyldige att återkalla sin talan hos länskskatterätten. Kammarrätten pekar på att de praktiska problem som föreligger på detta område kan lösas genom en utökad användning av ett anstånds-förfarande. Starka skäl talar enligt kammarrätten för att enhetliga regler tillämpas i fråga om anstånd oberoende av om den skattskyldige sammanlagt har en fordran på eller en skuld till staten.

*Länsstyrelsen i Älvsborgs län* efterlyser en bestämmelse som ger länsstyrelsen möjlighet att på eget initiativ fatta slutligt beslut och därigenom avbryta en onödig diskussion med en skattskyldig. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* framhåller att det i MF bör finnas bestämmelser om skyldighet för den som på felaktiga premisser återfått överskjutande ingående skatt att återbetala denna till länsstyrelsen, när skattskyldighet inte alls förelegat. *Länsstyrelsen i Västerbottens län* behandlar en annan situation som gäller extraordinära besvär och efterbeskattning. Om en verkställd skatterevison utvisar att viss fastighet avskattats år 1970 efter den då gällande skattesatsen i stället för rätteligen år 1971 efter den

höjda skattesatsen skall detta föranleda dels extra ordinära besvär med yrkande om återbetalning av skatt för år 1970, dels preliminärt fastställelsebeslut med krav på betalning av skatt för år 1971. Anstånd med betalningen av skatt för år 1971 bör då kunna medges i avvaktan på läns-skatterättens beslut.

*SAF* och *Sveriges Industriförbund* anför att möjlighet bör föreligga till ett snabbare förfarande i de fall skattskyldig är berättigad att återfå högre belopp för en redovisningsperiod än vad han skall betala för en annan period.

### Övergångsbestämmelser

**Utredningen.** Frågan om övergångsbestämmelser vid ändringar av den indirekta beskattningen har behandlats bl. a. i *BeU* 1970: 55, s. 17. Därvid har uttalats att det är av vikt att både köpare och säljare får definitiv visshet om att höjningar av mervärdesskatten kommer att ske utan undantag.

Utredningen anför, att de föreslagna ändringarna i *MF* kan medföra vissa svårigheter vid tillämpningen oavsett om övergångsbestämmelser meddelas eller ej. Förslagen om skattskyldighet för auktionsförrättare, handelsagenter och utländska företagare kan, om inga särskilda övergångsbestämmelser meddelas, leda till beskattning av transaktioner som avslutats före ikraftträdandet men inte reglerats ekonomiskt. Detta gäller oberoende av den skattskyldiges möjlighet att övervältra skatten. Om övergångsbestämmelser meddelas kommer de skattskyldiga att få hålla isär transaktioner enligt äldre och nya bestämmelser.

Utredningen anser att de tekniska och praktiska olägenheterna blir minst om övergångsbestämmelser meddelas av innebörd att leveranstidpunkten skall vara avgörande för om nya eller gamla bestämmelser skall tillämpas. Har tillhandahållande skett före ikraftträdandet bör således äldre bestämmelser gälla.

I de flesta fall torde särskilda svårigheter inte föreligga att fastställa tidpunkten för tillhandahållandet. Leveranstidpunkten för en vara eller tjänst låter sig oftast fastställas på ett tillförlitligt sätt. *RN* och *RSV* har, framhåller utredningen, gjort flera uttalanden i detta spörsmål och *RSV* kan väntas komma med anvisningar för tillämpningen även av de nu förordade övergångsbestämmelserna.

Vissa tjänster har utsträckning i tiden, t. ex. förvaring. Detsamma gäller i princip beträffande jordbruksarrende. Mot denna bakgrund föreslår utredningen övergångsbestämmelser i fråga om arrende och tjänster med utsträckning i tiden av innebörd, att skatt skall utgå på vederlag som inflyter efter förordningens ikraftträdande och att rätt till avdrag för ingående skatt skall föreligga fr. o. m. förordningens ikraftträdande. Vad angår förslaget att mottagande av skuldebrev är att anse som likvid

förordar utredningen att äldre bestämmelser skall gälla för skuldebrev som grundar sig på tillhandahållande före ikraftträdandet, dock längst under en tid om två år. Härigenom bör, framhåller utredningen, likviditetspåfrestningen minska avsevärt utan att beskattningen fördröjs i alltför hög grad.

Slutligen föreslår utredningen, att nu gällande obligatoriska redovisningsskyldighet för den som omsätter kvalificerat skattefria objekt eller tjänster eller som har exportomsättning skall gälla såvida den skattskyldige inte anmäler till länsstyrelsen att han vill bli avregistrerad under återopande av de nya bestämmelserna om fakultativ redovisningsskyldighet.

**Remissinstanserna.** De föreslagna övergångsbestämmelserna har i allmänhet lämnats utan erinran. Endast i några fall har de föranlett särskilda uttalanden. *Kammarrätten i Göteborg* anför att själva mottagandet av annat skuldebrev än växel f. n. inte medför skattskyldighet och att det därför kan ifrågasättas om övergångsbestämmelserna konstituerar grund för beskattning av skuldebrev som mottagits före ikraftträdandet. Dessutom synes från principiell synpunkt kunna riktas den anmärkningen att man åt bestämmelser av det avsedda slaget ger en retroaktiv verkan. Starka saksäl torde emellertid kunna anföras till stöd för en retroaktivitet i dessa fall. *Kammarrätten* föreslår viss omformulering av punkt 3 i övergångsbestämmelserna så att därav klart framgår att skattskyldighet inträder vid viss tidpunkt på grund av mottagande av skuldebrev och efterlyser regler om tidpunkten för skattskyldighetens inträde när annat skuldebrev än växel mottagits före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna men tillhandahållande på grund av skuldebrevet sker först efter nämnda tidpunkt.

*SAF* och *Sveriges Industriförbund* framhåller att ingångna avtal om jordbruksarrenden i vissa fall inte kan ändras, varför det kan finnas risk för att jordägare kommer att drabbas av mervärdeskatt på grund av redan ingångna arrendeavtal, trots att han inte haft möjlighet att värja sig vid avtalets ingående för kommande skattehöjningar. Övergångsbestämmelser liknande dem som kom till användning vid mervärdeskattens införande bör därför meddelas om jordbruksarrende skall dras in under skatteplikten.

#### Departementschefen

Utredningen har i detta sammanhang också lagt fram några ändringsförslag beträffande beskattningsförändringen, vilket i övrigt kommer att behandlas i slutbetänkandet. De nu framlagda förslagen gäller bestämmelserna om efterbeskattning och extraordinära besvär. Avslut-

ningsvis framlägger utredningen också förslag om ikraftträdandet av de föreslagna ändringarna.

Enligt 38 § MF får efterbeskattning ske om skattskyldig brustit i sin deklarations- eller uppgiftsskyldighet och detta medfört att ingen eller för låg skatt fastställts eller att skatt återbetalts med för högt belopp. Efterbeskattning får ske först när slutligt beslut om fastställelse av skatt meddelats eller automatiskt föreligger efter två år från utgången av det kalenderår, till vilket redovisningsperioden hänför sig. Har skatt fastställts till felaktigt belopp och föreligger slutligt beslut, kan såväl den skattskyldige som allmänna ombudet påkalla ändring av beslutet genom extraordinära besvär hos länsrättsrådet. Sådana besvär skall ha anförts inom en bestämd period om sex år. Länsstyrelsen och den skattskyldige kan under två år från det år, under vilket redovisningsperioden infallit, åstadkomma preliminärt beslut om fastställelse av skatt. När skattskyldig underlåtit att lämna deklaration och länsstyrelsen inte meddelat fastställelsebeslut är det, framhåller utredningen, tveksamt om förutsättningar föreligger för efterbeskattning eller extraordinära besvär. Av denna anledning föreslår utredningen, att i 36 § MF anges att slutligt beslut skall anses föreligga också när varken deklaration lämnats eller preliminärt beslut meddelats och att sådant slutligt beslut skall anses gälla helt kalenderår eller den del därav då verksamhet bedrivits.

Utredningen påtalar vidare att ändring av lagkraftvunnet fastställelsebeslut kan meddelas vid vitt skilda tidpunkter av länsstyrelse och länsrättsråd. Det kan därvid vara fråga om ändring för flera redovisningsperioder med skatt att betala för viss period och skatt att återfå för annan. Som en praktisk förenkling föreslår utredningen, att länsstyrelsen i beslut om efterbeskattning skall kunna avräkna skatt som skattskyldig har att återfå mot krav på ytterligare skatt. Det skall vara fråga om ostridiga belopp som dessutom tidsmässigt skall falla inom samma kalenderår. Allmänna ombudet skall ha tillstyrkt avräkning innan sådan sker.

Av remissinstanserna har kammarrätten i Göteborg avvisat det föreslagna förenklade rättelseförfarandet under åberopande bl. a. att man därmed genom en enkel subtraktion skulle föregripa eller eliminera länsrättsrådets ställningstagande. De praktiska problemen bör i stället kunna lösas genom att i större omfattning utnyttja möjligheten att medge anstånd. Kammarrätten anser också att förslaget beträffande efterbeskattning och extraordinära besvär getts för stor räckvidd. Bland övriga remissinstanser, som allmänt ansluter sig till förslagen eller lämnar dem utan erinran, anser några att det förenklade rättelseförfarandet bör kunna tillämpas mera generellt och utan någon tidsmässig begränsning. Man framhåller också i flera yttranden, att många nu föreliggande problem skulle lösas om tidsfristen för meddelande av preliminärt beslut

utsträcks till tre år. Uttalanden har också gjorts i frågor som utredningen ämnar behandla vid sitt fortsatta arbete. Jag återger därför inte dessa uttalanden i detta sammanhang.

De framlagda förslagen har sin förklaring bl. a. i det förhållandet att mervärdeskatt redovisas fortlöpande för redovisningsperioder som för det stora flertalet skattskyldiga omfattar endast två kalendermånader. Varje deklaration utgör en definitiv skatteredovisning för perioden i fråga. En granskning av mervärdeskatt omfattar därför i allmänhet flera redovisningsperioder och resultatet kan bli justeringar både uppåt och neråt av redovisad skatt. Mot denna bakgrund finner jag utredningens förslag väl motiverade från både de skattskyldigas och beskattningssmyndighetens synpunkt. Det är praktiskt betingade förslag, som vunnit allmän anslutning vid remissbehandlingen, och jag anser inte att de till sin innebörd i någon nämnvärd grad skulle föregripa länsskattenämndernas ställningstaganden. Ett vid remissbehandlingen framfört alternativ till utredningens förslag går ut på att utsträcka tiden för preliminära beslut från nu gällande två år till tre år. Min uppfattning är att en sådan förlängning är välbetänkt, men jag anser att detta bör ske tillsammans med ett genomförande av utredningens förslag. Ett ställningstagande till frågan om man bör gå längre än vad utredningen föreslagit bör däremot anstå.

Jag vill i detta sammanhang ta upp en fråga som gäller ansvaret för redovisningen av mervärdeskatt. Detta ansvar åvilar den som är registrerad som skattskyldig enligt MF. Det är denne fysiske eller juridiske person som har att lämna deklaration och erlægga skatten till staten. Någon motsvarighet till det s. k. ställföreträdarens ansvar som enligt 77 a § uppbördsförordningen (SFS 1953: 272) gäller för källskattemedel finns inte för mervärdeskatten och ej heller beträffande punktskatterna.

Nämnda ställföreträdarens ansvar innebär, att han den som företräder arbetsgivare som är juridisk person, verkställt skatteavdrag men uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala det innehållna beloppet i rätt tid och ordning, är han jämte arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet och restavgift. Den som i enlighet härmed fullgjort betalningsskyldighet har regressrätt hos arbetsgivaren. Talan om åläggande av betalningsskyldighet förs vid allmän domstol. Härutöver gäller bl. a. att dom om betalningsskyldighet får verkställas inom viss tid, i princip två år, och att indrivning får ske hos den som ålagts betalningsskyldighet i samma ordning som gäller för restförd skatt.

Bestämmelserna i 77 a § uppbördsförordningen har gällt sedan år 1968 och den allmänna uppfattningen är att de verksamt bidragit till en förbättring av uppbörden av källskattemedel. I praktiken har bestämmelserna sin egentliga betydelse beträffande s. k. fåmansbolag. Det har emellertid framhållits, att det solidariska ansvaret för betalning av så-

dan skatt menligt inverkat på uppbörderna av indirekt skatt och att följden blivit att man i ökad utsträckning försöker skaffa sig otillbörliga skatte-krediter genom underlåtenhet att erlägga indirekt skatt. I vilken omfattning detta förekommit är givetvis svårt att ange. Jag anser det emellertid vara en allvarlig brist i uppördssystemet att nuvarande bestämmelser kan ge upphov till nu antydda förhållande. Enligt min mening bör solidariskt betalningsansvar i överensstämmelse med vad som gäller enligt 77 a § uppördsförordningen införas även beträffande den indirekta beskattningen, i första hand för mervärdeskatten och de punktskatter som omfattas av förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning. Bestämmelserna bör ha till innebörd att den som företräder skattskyldig juridisk person och som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att inbetala skatt i rätt tid och ordning är tillsammans med den skattskyldige solidariskt betalningsskyldig för skatten och därpå belöpande restavgift eller ränta enligt samma villkor i övrigt som gäller enligt uppördsförordningen. Jag förordar att bestämmelser härom tas in som en ny 48 a § i MF och dessutom i en ny 27 a § förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning.

Jag kommer härmed in på de av utredningen föreslagna övergångsbestämmelserna. För att undanröja retroaktiva verkningar, föreslår utredningen, att leveranstidpunkten skall bestämma om nya eller äldre bestämmelser skall tillämpas. I fråga om jordbruksarrende och andra tjänster med utsträckning i tiden föreslår utredningen, att skatt skall utgå för betalningar efter ikraftträdandet och att rätt till avdrag för ingående skatt skall föreligga fr. o. m. ikraftträdandet av de nya bestämmelserna. Därjämte föreslås, att skattskyldig som omfattas av de föreslagna bestämmelserna om fakultativ redovisningsskyldighet skall kvarstå som redovisningsskyldig intill dess han på egen begäran blivit avregistrerad. Övriga av utredningen föreslagna övergångsbestämmelser saknar i detta sammanhang aktualitet genom mina i det föregående redovisade ställningstaganden.

Jag ansluter mig till förslaget, att tillämpningen av de förordade nya bestämmelserna i princip knyts till leveransdagen. Härigenom uppkommer inga retroaktiva verkningar, t. ex. i fråga om den utvidgade skattskyldigheten. Det har påtalats att det i vissa fall inte skulle vara möjligt att ta ut mervärdeskatt på redan ingångna avtal om jordbruksarrenden. Jag anser dock att det bör ligga i både ägarens och arrendatorns intresse att komma överens om mervärdeskattedebitering med hänsyn till att syftet med skatt på jordbruksarrenden är att undanröja en kumulativ mervärdeskatteeffekt. Någon speciell övergångsbestämmelse för jordbruksarrenden anser jag därför inte behövlig.

## Hemställan

Under åberopande av det anförda hemställer jag, att Kungl. Maj:t föreslår riksdagen.

att antaga inom finansdepartementet upprättade förslag till

1. förordning om ändring i förordningen (1968: 430) om mervärdeskatt,
2. förordning om ändring i förordningen (1957: 262) om allmän energiskatt,
3. lag om ändring i förordningen (1959: 92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning,
4. förordning om ändring i förordningen (1971: 928) om tillfällig nedsättning av den allmänna energiskatten.

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

Ur protokollet:

*Britta Gyllensten*

**Innehåll**

Författningsförslag .....	2
Inledning .....	22
Beskattningsformen mervärdeskatt .....	27
Skattskyldighet .....	29
Departementschefen .....	61
Redovisningsskyldighet .....	67
Departementschefen .....	72
Skattskyldighetens inträde .....	74
Departementschefen .....	80
Varubegreppet .....	81
Departementschefen .....	91
Skatteplikt för varor .....	94
Departementschefen .....	123
Skatteplikt för tjänster .....	132
Departementschefen .....	148
Avdragsrätt .....	152
Departementschefen .....	158
Övriga frågor .....	160
Departementschefen .....	164
Hemställan .....	168

