Reformerad mervärde skatt m.m.

DEL I
Motiv

Betänkande av
kommittén för
indirekta skatter

SOU 1989:35

65

Statens offentliga utredningar
1989:35
Finansdepartementet

Reformerad mervärdeskatt m.m.

Del 1 Motiv

Betänkande av kommittén för indirekta skatter
Stockholm 1989

Allmänna Förlaget har utgivit en bibliografi över SOU och Ds som omfattar åren 1981—1987. Den kan köpas från förlagets Kundtjänst, 106 47 STOCKHOLM. Best. nr. 38-12078-X.

Beställare som är berättigade till remissexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:
Regeringskansliets förvaltningskontor
SOU-förrådet
103 33 STOCKHOLM
Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8^{10}—12^{00} (externt och internt)
08/763 10 05 12^{00}—16^{00} (endast internt)

Produktion Allmänna Förlaget 106 9 004
Omslag Hans Bergman/Roland Ingemarsson
ISBN 91-38-10326-5
ISSN 0375-250X
Svenskt Tryck Stockholm 1989 930099

Till statsrådet och chefen för finansdepartementet

Den 11 juni 1987 bemyndigade regeringen chefen för finansdepartementet att tillkalla en kommitté med uppdrag att se över den indirekta beskattningens omfattning och utformning.

Kommittén har antagit namnet kommittén för indirekta skatter (KIS).

Med stöd av bemyndigandet tillkallades den 8 juli 1987 som ledamöter ambassadören Kurt Malmgren (ordförande), riksdagsledamoten Gunnar Björk, forskningsassistenten Åsa Gunnarsson, riksdagsledamöterna Lars Hedfors, Birgitta Johansson och Kjell Johansson, sakkunnige i finansdepartementet Claes Ljungh samt riksdagsledamöterna Kjell Nordström och Karl-Gösta Svenson.

Som sakkunniga har deltagit rationaliseringschefen Åke Hjalmarsson, regeringsrådet Leif Lindstam, skattechefen Bo Norrman och departementsrådet Gunnar Skarell. Som experter har deltagit departementsrådet Marianne Eliason, riksdagsledamoten Carl Frick, kanslirådet Lennart Hamberg, kammarrättsassessorn Maud Hartzell, professorn Lennart Hjalmarsson, tulldirektören Gunnar Isaksson, departementssekreteraren Håkan Karlström, kammarrättsassessorn Per Kjellsson, departementssekreterarna Anders Kristoffersson, Klas-Göran Larsson och Monica Lindvall-Falck, avdelningsdirektören Hans-Gunnar Lundin, hovrättsassessorn Lars Nordin (t.o.m. september 1988), departementsrådet Bengt Nordström, byråchefen Per-Erik Nyström, avdelningsdirektören Göran Olofsson, skattedirektören Mats Sjöstrand, kammarrättsassessorn Marianne Svanberg samt byråchefen Åke Walleij.

Som sekreterare har tjänstgjort kammarrättsassessorn Magnus Ekman, hovrättsassessorn Carl-Gustav Ohlson och departementssekreteraren Ulf Perbo. Som biträdande sekreterare har tjänstgjort biträdande skattedirektören Sune Persson (t.o.m. april 1989) och kammarrättsassessorn Maj-Britt Remstam. För kommitténs expedition har Anita Laitinen ansvarat.

Kommittén får härmed överlämna sitt betänkande.

Reservationer har avgivits av Gunnar Björk, Åsa Gunnarsson, Kjell Johansson och Karl-Gösta Svenson. Ett särskilt yttrande har lämnats av Carl Frick.

Stockholm i juni 1989

Kurt Malmgren

Gunnar Björk	*Åsa Gunnarsson*	*Lars Hedfors*
Birgitta Johansson	*Kjell Johansson*	*Claes Ljungh*
Kjell Nordström	*Karl-Gösta Svenson*	

/*Magnus Ekman*
Carl-Gustav Ohlson
Ulf Perbo
Maj-Britt Remstam

Innehåll

Förkortningar 19
Definitioner och begrepp 21
Sammanfattning 25
Summary 41

I INLEDNING

1 Direktiven 55
1.1 Utredningsuppdraget 55
1.2 Generella direktiv m.m. 59

2 Utredningens arbetssätt 61

3 Betänkandets disposition 63

II MERVÄRDESKATTEN

1 Principer för mervärdeskatten 65

2 Nuvarande ordning
2.1 Skatteplikten för varor och tjänster 67
2.1.1 Allmänt 67
2.1.2 Begreppen vara och fastighet 67
2.1.3 Från skatteplikt undantagna varor 69
2.1.4 Skattepliktiga tjänster som avser vara 71
2.1.5 Skattepliktiga tjänster som avser fastighet 72
2.1.6 Skatteplikt för transporttjänster 73
2.1.7 Skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet 74
2.1.8 Skatteplikt för automatisk databehandling (ADB), systemering, programmering eller annan tjänst som avser ADB 74
2.1.9 Skatteplikt för reklam eller annonsering samt sådan marknads- eller opinionsundersökning som utförs åt någon för dennes yrkesmässiga verksamhet 75
2.1.10 Skatteplikt för bokföring och i samband därmed tillhandahållna kamerala tjänster 75

2.1.11 Skatteplikt för upplåtelse av rättighet som avses i 7 § fjärde stycket ML 75
2.1.12 Skatteplikt för tjänst i särskilda fall 76
2.2 Skattesats och beskattningsvärde m.m. 76
2.2.1 Allmänt 76
2.2.2 Reduceringsregler 77
2.3 Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten m.m. 79
2.3.1 Allmänt 79
2.3.2 Skattskyldigheten 79
2.3.3 Begreppet yrkesmässig verksamhet 80
2.3.4 Särskilt om statlig och kommunal verksamhet 81
2.3.5 Omsättningsbegreppet 82
2.3.6 Export 83
2.3.7 Skattesubjekten 83
2.3.8 Tidpunkten för inträde av skattskyldighet 83
2.3.9 Redovisningsskyldigheten 84
2.3.10 Tidpunkten för inträde av redovisningsskyldigheten 84
2.3.11 Registrering 86
2.4 Avdragsrätt för ingående skatt 86
2.4.1 Allmänt 86
2.4.2 Särskilt om s.k. fiktiv skatt 87
2.4.3 Särskilt om personbilar och motorcyklar 88
2.4.4 Särskilt om verksamhet som endast delvis omfattas av skattskyldighet 88
2.4.5 Särskilt om verksamhet som avser uthyrning av rörelsefastighet 88
2.4.6 Särskilt om förvärv för bostad 89
2.4.7 Övrigt 89

3 Bakgrund 91

4 Mervärdeskatten i EG
4.1 Inledning 97
4.2 Utvecklingen i EG 97
4.2.1 Målsättningen – en inre marknad från och med den 1 januari 1993 97
4.2.2 Kommissionens förslag, den s.k. vitboken 98
4.2.3 Utvecklingen efter vitboken 100
4.3 Allmänt om skattebasen m.m. 103
4.3.1 Närmare om motivet till enhetliga regler för medlemsländerna 103
4.3.2 Import från icke medlemsländer 104
4.3.3 Sjätte direktivets ikraftträdande och tillämpning 105
4.4 Skattebasens omfattning 106
4.4.1 Allmänt 106
4.4.2 Sjukvård 107
4.4.3 Social omvårdnad 108
4.4.4 Utbildning 108
4.4.5 Idrott, kultur och nöjen 109

4.4.6 Undantag för vissa subjekt samt för insamlingar 110
4.4.7 Kommunikationer 111
4.4.8 Finansierings- och försäkringsverksamhet 113
4.4.9 Lotteri- och spelverksamhet 115
4.4.10 Fastigheter 115
4.5 Utformningen och tillämpningen av övergångsbestämmelser 116
4.6 Kommissionens förslag till skattesatser samt clearingsystemet 118
4.6.1 Skattesatserna 118
4.6.2 Clearingsystemet – en modell för statsfinansiell samordning av mervärdeskatteintäkterna 119
4.7 Beskattningsvärdet 120
4.8 Mervärdeskattskyldigheten för offentlig verksamhet 121

5 Mervärdeskatten i vissa nordiska länder

5.1 Inledning 123
5.2 Danmark 123
5.2.1 Skatteplikten 123
5.2.2 Skattskyldigheten 125
5.2.3 Omsättningsbegreppet 126
5.2.4 Avdragsrätten 127
5.2.5 Skattesats och beskattningsvärde 127
5.2.6 Import av tjänster 128
5.2.7 Särskilt om offentlig verksamhet 130
5.3 Norge 132
5.3.1 Skatteplikten 132
5.3.2 Skattskyldigheten 132
5.3.3 Omsättningsbegreppet 133
5.3.4 Avdragsrätten 134
5.3.5 Skattesatsen och beskattningsvärdet 135
5.4 Finland 135
5.4.1 Skatteplikten 135
5.4.2 Skattskyldigheten 136
5.4.3 Omsättningsbegreppet 137
5.4.4 Avdragsrätten, skattesats och beskattningsvärde 137

6 Utgångspunkter för en reformerad mervärdeskatt

6.1 Mervärdeskatten i Sverige och i EG 139
6.2 Kommitténs utgångspunkter 142
6.3 Samhällsekonomisk effektivitet 143
6.4 Indirekta och dolda subventioner i ML 146
6.5 Administrativa och kontrolltekniska aspekter 147
6.6 Anpassning till EG 150

7 Det framtida beskattningsområdet

7.1 Inledning 153
7.2 Fastighetsområdet 154
7.2.1 Sammanfattning av avsnitt 7.2 154
7.2.2 Mervärdeskattens roll och funktionssätt på fastighetsmarknaden 155

7.2.3	Nuvarande kostnadsstruktur för boendet	156
7.2.4	Kostnadsförändringar i boendet genom ändrade mervärdeskatteregler	157
7.2.5	Särskilt om reduceringsreglerna i byggnadsverksamhet m.m.	160
7.2.6	Särskilt om utvidgning av skatteplikten	165
7.2.7	Egenregifrågor	167
7.3	Massmedia	170
7.3.1	Sammanfattning av avsnitt 7.3	170
7.3.2	Radio- och televisionsverksamhet	170
7.3.3	Tidningar	173
7.4	Kommunikationer	178
7.4.1	Sammanfattning av avsnitt 7.4	178
7.4.2	Allmänt	179
7.4.3	Personbefordran	179
7.4.4	Postbefordran	184
7.4.5	Teletjänster	185
7.5	Kultur och nöjen m.m.	186
7.5.1	Sammanfattning av avsnitt 7.5	186
7.5.2	Allmänt	186
7.5.3	Generell eller begränsad skatteplikt	186
7.5.4	De ideella föreningarnas mervärdeskatterättsliga ställning	189
7.6	Finansiella tjänster och försäkringstjänster	192
7.6.1	Sammanfattning av avsnitt 7.6	192
7.6.2	Allmänt	192
7.6.3	Principiella aspekter	193
7.6.4	Vissa tekniska aspekter	193
7.7	Personliga tjänster m.m.	195
7.7.1	Sammanfattning av avsnitt 7.7	195
7.7.2	Allmänt	195
7.7.3	Sjukvård och tandvård	196
7.7.4	Social omvårdnad	198
7.7.5	Utbildning	199
7.7.6	Andra personliga tjänster	201
7.8	Beskattningens omfattning på vissa andra områden	202
7.8.1	Sammanfattning av avsnitt 7.8	202
7.8.2	Informationstjänster	203
7.8.3	Serverings- och hotelltjänster	204
7.8.4	Tvättjänster	205
7.8.5	Uthyrning av arbetskraft	206
7.8.6	Immateriella rättigheter	207
7.8.7	Fartyg och luftfartyg m.m.	208
7.8.8	Krigsmateriel	209
7.8.9	Verksamhetstillgångar	210
7.8.10	Frimärken, sedlar och mynt	211
7.8.11	Aktiebolaget Svensk Bilprovning	212
7.8.12	Rennäringen	212
7.8.13	Lotterier och vadhållning m.m.	214

8 Offentlig verksamhet

8.1 Sammanfattning av avsnitt 8 215
8.2 Förslagets bakgrund m.m. 215
8.3 Närmare om statens offentliga verksamhet 217
8.3.1 De statliga myndigheternas nuvarande roll 217
8.3.2 Redovisning av statliga myndigheters inköpsutgifter exkl. mervärdeskatt löser egenregiproblemet 219
8.3.3 Vissa myndigheter bör inte ingå i det nya redovisningssystemet 220
8.3.4 Informationen i anslagsredovisningen och i nationalräkenskaperna 222
8.3.5 Varje statlig myndighet bör i princip utgöra ett subjekt i mervärdeskattehänseende 223
8.3.6 Den statliga skattskyldighetens omfattning 224
8.3.7 Övergångsfrågor vid införande av generell kompensation för ingående skatt 226
8.3.8 Den tekniska utformningen av kompensationsordningen m.m. 226
8.4 Närmare om primär- och landstingskommunernas offentliga verksamhet 229
8.4.1 Två möjliga lösningar av egenregiproblemet 229
8.4.2 Uttagsbeskattningsalternativet 230
8.4.3 Kompensationsalternativet 231
8.4.4 Kompensationsalternativets effekter på konkurrens- och kostnadsneutraliteten inom mervärdeskattefria områden 232
8.4.5 Den samlade bedömningen av uttagsbeskattnings- och kompensationsalternativen 234
8.4.6 Vissa följdverkningar av ett generellt kompensationssystem 235
8.4.7 Kompensationsrättens omfattning i förhållande till 18 § ML 235
8.4.8 Den kommunala skattskyldighetens omfattning 235
8.4.9 Den tekniska utformningen av kompensationsmodellen 236

9 Mervärdeskatt på import

9.1 Sammanfattning av avsnitt 9 241
9.2 Bakgrund 241
9.3 Importbeskattning av varor 242
9.3.1 Allmänt 242
9.3.2 Närmare om metoden med slopad mervärdeskatt på import av varor för mervärdeskatteregistrerade kreditimportörer 244
9.3.3 Effekter 245
9.4 Importbeskattning av tjänster 247
9.5 EG och importbeskattningen 249
9.6 Överväganden 251

10 Högre mervärdeskatt på varaktiga kapitalvaror?
10.1 Sammanfattning av avsnitt 10 253
10.2 Bakgrund 253
10.3 Överväganden 254

11 Lägre mervärdeskatt på viss konsumtion?
11.1 Sammanfattning av avsnitt 11 257
11.2 Bakgrund 257
11.3 Tidigare utredningar 258
11.4 Statsfinansiella effekter och olika finansieringsmöjligheter 259
11.5 Fördelningspolitiska effekter 260
11.5.1 En ofinansierad mervärdeskattesänkning på mat 264
11.5.2 En finansierad mervärdeskattesänkning på mat 265
11.5.3 Fördelningseffekter på aggregerad nivå 269
11.6 Administrativa och kontrolltekniska aspekter 270
11.7 Internationella erfarenheter 272
11.8 EG-aspekter 273
11.9 Överväganden 273

12 Redovisningsskyldigheten
12.1 Sammanfattning av avsnitt 12 275
12.2 Inledning 275
12.3 Bakgrund 276
12.4 Övervägaganden 277
12.4.1 Beloppsgränsen för redovisningsskyldighet 277
12.4.2 Förslag till ett reformerat redovisningsförfarande 279

13 Beskattningsvärdet 285

14 Övergångsproblem vid en breddning av mervärdeskattens bas
14.1 Sammanfattning av avsnitt 14 287
14.2 Konkurrenssnedvridningar 287
14.3 Inflationseffekter av en breddad bas för mervärdeskatten 289
14.4 Möjligheter till skatteundandragande 291

III PUNKTSKATTERNA

1 Sammanfattning av kapitel III 293

2 Inledning
2.1 Översynens omfattning 295
2.2 Punktskatternas konstruktion och roll i skattesystemet m.m. 296

3 Punkskatterna i EG 301

4 Punktskatterna i vissa nordiska länder
4.1 Danmark 305
4.2 Norge 307
4.3 Finland 308

5 Den särskilda varuskatten

5.1 Kemisk-tekniska preparat 311
5.1.1 Nuvarande ordning 311
5.1.2 Bakgrund 313
5.1.3 Överväganden 313
5.2 Choklad och konfektyrer 315
5.2.1 Nuvarande ordning 315
5.2.2 Bakgrund 316
5.2.3 Överväganden 316

6 Dryckesskatten

6.1 Nuvarande ordning 319
6.2 Bakgrund 320
6.3 Överväganden 320

7 Tobaksskatten

7.1 Nuvarande ordning 323
7.2 Bakgrund 323
7.3 Överväganden 323

8 Videoskatten

8.1 Nuvarande ordning 325
8.2 Bakgrund 325
8.3 Överväganden 325

9 Kassettskatten

9.1 Nuvarande ordning 327
9.2 Bakgrund 327
9.3 Överväganden 328

10 Försäljningsskatten på motorfordon

10.1 Nuvarande ordning 331
10.2 Bakgrund 332
10.3 Överväganden 332
10.3.1 Ändrad beräkningsgrund för försäljningsskatten 332
10.3.2 Veteranbilar och amatörbyggda motorfordon 336
10.3.3 Ändrad viktgräns för lastbilar och bussar 337

11 Reklamskatten

11.1 Nuvarande ordning 341
11.2 Bakgrund 342
11.3 Överväganden 342

12 Reseskatten

12.1 Nuvarande ordning 345
12.2 Bakgrund 345
12.3 Överväganden 345

13 Förutsättningarna för en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror 347

IV ENERGIBESKATTNINGEN OCH VÄG-TRAFIKBESKATTNINGEN

1 Sammanfattning av kapitel IV 349

2 Utgångspunkter för utredningsarbetet om energibeskattningen

2.1 Direktiven 351
2.2 Statens energiverks rapporter 352
2.3 Synpunkter från branschorganisationer m.fl. 352
2.4 Miljöavgiftsutredningen m.fl. 352
2.5 Energiområdet måste ingå i skatteomläggningen 354

3 Nuvarande ordning för energibeskattningen

3.1 Kvalificerad skattefrihet från mervärdeskatt på energi 355
3.2 Punktskatter på energi 356
3.3 Allmän energiskatt på elkraft 357
3.4 Skatt på viss elektrisk kraft (vattenkraft) 358
3.5 Särskild skatt för elkraft från kärnkraftverk 359
3.6 Allmän energiskatt på bränslen och särskild skatt för oljeprodukter och kol 359
3.7 Särskilda bestämmelser om nedsättning 361
3.8 Bensinskatt och särskild skatt på bensin 362
3.9 Skattesatser i öre per kilowattimme för vissa energislag 364

4 Bakgrund

4.1 Allmänt 365
4.2 Särskilt om energiskattekommitténs betänkande 365

5 Energibeskattningen i andra länder

5.1 En jämförelse med vad som gäller i dag i andra länder 369
5.1.1 Allmänt 369
5.1.2 Danmark 372
5.1.3 Finland 372
5.1.4 Frankrike 372
5.1.5 Kanada 372
5.1.6 Norge 373
5.1.7 Storbritannien 373
5.1.8 USA 373
5.1.9 Västtyskland 373
5.2 Harmoniseringssträvanden inom EG på energiskatteområdet 374
5.2.1 Mervärdeskattedirektiven och förslag till direktiv om mervärdeskattesatser 374
5.2.2 Förslag till accisdirektiv 374
5.2.3 Kritik mot EG:s skatteförslag 374

6 Alternativ för den framtida energibeskattningen

6.1 Mervärdeskatt på energi 377
6.2 Punktskatter på energi 378
6.3 Hemställan från miljöavgiftsutredningen 379
6.4 De olika alternativen 379

7 De energipolitiska, miljöpolitiska och statsfinansiella kraven samt de grundläggande principerna för energibeskattningen

7.1 Energi- och miljöpolitiska beslut av riksdagen under 1980-talet 381
7.2 De grundläggande principerna för dagens energibeskattning 385
7.3 Restriktioner och önskemål vid utformningen av den framtida energibeskattningen 385

8 De olika alternativens effekter beträffande de energipolitiska, miljöpolitiska och statsfinansiella kraven

8.1 Allmänt 387
8.2 Något om de miljöpolitiska kraven 387
8.3 Alternativ I 389
8.4 Alternativ II a) 391
8.5 Alternativ II b) 392
8.6 Alternativ II c) 394
8.7 Alternativ II d) 395
8.8 Överväganden om vilka alternativ som bör utredas vidare 396

9 Alternativens gemensamma problemområden

9.1 Utgångspunkter 399
9.2 Inhemska bränslen 399
9.2.1 Allmänt 399
9.2.2 Problem vid beskattningen 400
9.2.3 Kompletterande åtgärder? 400
9.3 Fjärrvärme 401
9.3.1 Allmänt om värmeproduktion 401
9.3.2 Dagens fjärrvärmeverk 401
9.3.3 Problem vid beskattningen 403
9.3.4 Kompletterande åtgärder? 406
9.4 Naturgas m.m. 406
9.4.1 Allmänt 406
9.4.2 Problem vid beskattningen 407
9.4.3 Kompletterande åtgärder? 408
9.5 Den framtida elanvändningen 409

9.6 Övervinstbeskattning 410
9.6.1 Allmänt 410
9.6.2 Dagens vattenkraftskatt och dess effekter på produktionen av elkraft 411
9.6.3 Vattenkraftskatten i ett kortsiktigt perspektiv 411
9.6.4 Vattenkraftskatten i ett långsiktigt perspektiv 412
9.7 Andra styrmedel än punktskatter 412
9.8 Administrativa effekter 413

10 Överväganden och val av alternativ 415

11 Översyn av punktskatterna på energiområdet
11.1 Allmänt om utgångspunkterna för översynen 419
11.2 Översynens omfattning 419
11.3 Allmän energiskatt på elkraft 420
11.3.1 Skatteplikt 420
11.3.2 Särskilt om avkopplingsbar elpannekraft 424
11.3.3 Skattesatser 426
11.3.4 Avdragen 428
11.4 Den särskilda skatten för oljeprodukter, kol och bensin 431
11.5 Allmän energiskatt på bränslen 433
11.5.1 Skatteplikt 433
11.5.2 Skattesatser 434
11.5.3 Avdragen 435
11.6 Särskilt om kraftvärmeverk, industriellt mottrycksverk och kondenskraftverk 437
11.7 Nedsättning av allmän energiskatt 440
11.7.1 Yrkesmässig växthusodling 440
11.7.2 Industriell tillverkning 441
11.7.3 Nedsättning i framtiden 441
11.8 Bensinskatt 443
11.8.1 Skatteplikt 443
11.8.2 Skattesatser 443
11.8.3 Avdragen 443
11.9 Skattefrihet på kommunikationsområdet 444
11.10 Försäkran om elkraftens, bränslets och bensinens användning 448
11.11 Återbetalning av skatt till utländska beskickningar m.fl. 448

12 Vägtrafikbeskattningen
12.1 Utgångspunkter för utredningsarbetet om vägtrafikbeskattningen 451
12.1.1 Direktiven 451
12.1.2 Arbetets uppläggning 451
12.2 Nuvarande ordning 452
12.2.1 Allmänt om gällande författningar 452
12.2.2 Olika myndigheters arbete med vägtrafikskatt 452
12.2.3 Vägtrafikskatt på svenska fordon 453
12.2.4 Vägtrafikskatt på utländska fordon 456

12.3 Bakgrund 457
12.4 Något om vägtrafikbeskattningen i andra länder 457
12.5 Vägtrafikskatteutredningens delbetänkande Ds B 1980:13 och våra utgångspunkter 458
12.5.1 Allmänt 458
12.5.2 Sammanfattning av Ds B 1980:13 458
12.5.3 Kommitténs utgångspunkter 460
12.6 Kostnad för fordonsskatten 460
12.7 Effekter av att slopa fordonsskatten 463
12.7.1 Allmänt 463
12.7.2 Intäktsbortfall 463
12.7.3 Höjning av bensinskatten 464
12.7.4 Registerhållningsavgift 465
12.7.5 Minskade kostnader för administration och kontroll 465
12.8 Effekter av en bensinskattehöjning på olika personbilar 465
12.8.1 Allmänt 465
12.8.2 Regionala skillnader i körsträckor? 466
12.8.3 Energisparande effekter m.m. 468
12.8.4 Effekten på konsumentprisindex 468
12.9 Överväganden 468
12.10 Bensinskatten efter en reform 469

V EFFEKTER

1 Sammanfattning av kapitel V 471
2 Effekter av de föreslagna ändringarna 473
2.1 Skatteintäkter 473
2.1.1 Mervärdeskatten exkl. energi 473
2.1.2 Punktskatterna exkl. energi 474
2.1.3 Mervärdeskatten och punktskatterna på energi 474
2.1.4 Sammanlagda intäktsökningar 474
2.2 Effekter för näringslivet 474
2.2.1 Mervärdeskatten exkl. energi 474
2.2.2 Punktskatterna exkl. energi 476
2.2.3 Mervärdeskatten och punktskatterna på energi 476
2.2.4 Administrativa effekter 476
2.3 Effekter för myndigheterna 477
2.4 Effekter för hushållen 477
2.4.1 Fördelningspolitiska effekter av nuvarande indirekta skatter 477
2.4.2 Fördelningspolitiska effekter av basbreddningen 480
2.5 Effekter för kommunerna 481

3 Sammanlagda fördelningseffekter av kommitténs förslag och förslaget om reformerad inkomstskatt

3.1 Inledning 483
3.2 Det analyserade förslaget 483
3.3 Sammantagna fördelningseffekter 484
3.3.1 Beräkningsmetoder 484
3.3.2 Jämförelse efter inkomst 484
3.3.3 De översta percentilerna med högst inkomst 487
3.3.4 Socioekonomiska grupper 488
3.3.5 Familjetyp 489

4 Effekter vid en eventuell EG-anpassning

4.1 Statsfinansiella effekter 491

VI KONSTITUTIONELLA FRÅGOR

1 Sammanfattning av kapitel VI 493

2 Möjlighet för regeringen att besluta om förändringar av de indirekta skatterna

2.1 Direktiven 495
2.2 Nuvarande ordning 495
2.3 Förhållanden i andra länder 497
2.3.1 Danmark 497
2.3.2 Norge 497
2.3.3 Finland 498
2.3.4 EG 499
2.4 Skatteändringar som en stabiliseringspolitisk åtgärd 499
2.5 Överväganden 501

3 Möjlighet för riksskatteverket att meddela bindande föreskrifter

3.1 Direktiven 505
3.2 Nuvarande ordning 505
3.3 Överväganden 507

4 Mervärdeskattelagens bemyndiganden

4.1 Direktiven 511
4.2 Nuvarande ordning 511
4.2.1 Allmänt 511
4.2.2 Bestämmelser med bemyndiganden 512
4.3 Överväganden 514

Reservationer

- av Gunnar Björk 517
- av Åsa Gunnarsson 524
- av Kjell Johansson 547
- av Karl-Gösta Svensson 553

Särskilt yttrande

- av Carl Frick 565

Nedanstående återfinns i del 2 i betänkandet

I FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

II SPECIALMOTIVERING

BILAGOR

Bilaga 1: Ekonomiska konsekvenser för dagspressen av mervärdeskatt på abonnemang och lösnummer

Bilaga 2: Fördelningseffekter vid en förändrad mervärdebeskattning av livsmedel

Bilaga 3: Effekter på produktion, sysselsättning och allmän prisnivå av förändrad indirekt beskattning

Bilaga 4: De indirekta skatternas fördelningseffekter

Bilaga 5: Översyn av formerna för mervärdebeskattning vid import

Bilaga 6: Skrivelse till KIS angående miljöaspekter på det framtida energiskattesystemet

Bilaga 7: Stev:s rapporter "Moms på energi" och "Åtgärder i samband med en övergång till moms på energi"

Bilaga 8: SPK:s rapport "Effekter på KPI av breddad momsskattebas"

Förkortningar

ADB	Automatisk databehandling
ASB	Aktiebolaget Svensk Bilprovning
B	Budgetdepartementet
BL	Lagen (1961:372) om bensinskatt
BNP	Bruttonationalprodukten
Dir	Direktiv
Ds	Departementsserie
ECU	European Currency Unit
EF	Förordningen (1964:351) om allmän energiskatt
EFTA	European Free Trade Association
EG	Europeiska gemenskapen
EL	Lagen (1957:262) om allmän energiskatt
FB	Förhandsbesked
Fi	Finansdepartementet
JoU	Jordbruksutskottet
KIS	Kommittén med uppdrag att se över den indirekta beskattningens omfattning och utformning
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KPI	Konsumentprisindex
KU	Konstitutionsutskottet
kWh	Kilowattimme
LDS	Lagen (1977:306) om dryckesskatt
LFM	Lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSB	Lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare
LSK	Lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband
LSO	Lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol
LSR	Lagen (1978:144) om skatt på vissa resor
LSV	Lagen (1941:251) om särskild varuskatt
LTS	Lagen (1961:394) om tobaksskatt
ME	Miljö- och energidepartementet
MHRF	Motorhistoriska riksförbundet
ML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
NEL	Lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt

NU	Näringsutskottet
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop	Proposition
RF	Regeringsformen
RINK	Kommittén med uppdrag att göra en översyn av inkomstskattesystemet
RK	Rättsfall från kammarrätterna
RRV	Riksrevisionsverket
Rskr	Riksdagsskrivelse
RSL	Lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam
RSV	Riksskatteverket
SCB	Statistiska Centralbyrån
SEL	Lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft
SFI	Svenska Filminstitutet
SFRO	Sveriges fordonsbyggares riksorganisation
SFS	Svensk författningssamling
SJ	Statens järnvägar
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SPK	Statens pris- och konkurrensverk
Stev	Statens energiverk
TSV	Trafiksäkerhetsverket
TU	Trafikutskottet
TWh	Terawattimme
URF	Kommittén med uppdrag att göra en översyn av företagsbeskattning
Vattenfall	Statens vattenfallsverk
VSL	Vägtrafikskattelagen (1988:327)
VSU	Lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon

Definitioner och begrepp

Avdragsrätt	En rätt för den som är redovisningsskyldig att dra av ingående skatt på förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet.
Beskattningsvärde	Det värde som skatt skall beräknas på (vederlag eller uttagsvärde inklusive skatt – i förekommande fall reducerat).
Beskattningsår	Beskattningsår är det kalenderår som närmast föregått taxeringsåret. Räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret kallas brutet räkenskapsår. Tillämpas brutet räkenskapsår är beskattningsår det räkenskapsår som slutat närmast före den 1 mars taxeringsåret.
Bokslutsmetod	Skatt på fordringar och skulder redovisas i beskattningsårets sista redovisningsperiod. För övriga redovisningperioder redovisas skatt bara på in- och utbetalningar.
Export	Utförsel och i vissa fall omsättning inom landet.
Faktureringsmetod	Skatt på fordringar och skulder redovisas för varje redovisningsperiod.
Faktureringsskyldighet	Den som är skattskyldig är skyldig att utfärda faktura för varje skattepliktig omsättning (med undantag för bl.a. detaljhandel).
Fiktiv skatt	Mervärdeskatt som en skattskyldig köpare får beräkna och dra av vid köp inom landet från en inte skattskyldig säljare.
Flerledsskatt	En indirekt skatt som träffar fler än ett led av produktionen eller distributionen av en vara eller tjänst.
Ingående skatt	Skatt på förvärv eller införsel.

Kaskadskatt	En flerledsskatt (se detta sökord) där de produktions- eller distributionsled som träffas av skatten inte har rätt till avdrag för skatten.
Kumulativa effekter	Uppkommer när ett produktions- eller distributionsled belastas med en ingående, ej avdragsgill, mervärdeskatt. Denna ingående (dolda) mervärdeskatt inkluderas i priset för den ifrågavarande varan eller tjänsten och ingår därför också i beskattningsvärdet.
Kvalificerat skattefria varor eller tjänster (kvalificerade undantag)	Den som omsätter kvalificerat skattefria varor eller tjänster har rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt trots att utgående mervärdeskatt inte skall påföras.
Omsättning	Försäljning eller byte av en vara, tillhandahållande av en tjänst, uttag av en vara eller en tjänst.
Påläggsprocent	Det procentuella pålägg på priset före skatt som erfordras för att täckning för skatten skall erhållas (för närvarande 23,46 procent).
Redovisning av moms	Deklaration och i förekommande fall betalning av skatt.
Redovisningsmetod	Faktureringsmetod eller bokslutsmetod. Se respektive sökord.
Redovisningsperiod	Den tidsperiod som redovisningen skall omfatta.
Redovisningsskyldighet	Föreligger om den skattepliktiga omsättningen överstiger 30 000 kr. för helt beskattningsår. Kan medges även om skattepliktig omsättning inte förekommer eller om den inte överstiger 30 000 kr. (vid teknisk skattskyldighet eller under ett uppbyggnadsskede).
Registreringsskyldighet	Den som är redovisningsskyldig för mervärdeskatt skall anmäla sig för registrering hos länsskattemyndigheten.
Skattepliktig omsättning	Summa beskattningsvärden för vilka redovisningsskyldighet har inträtt för en viss tid.
Skattepliktig vara eller tjänst	Vara eller tjänst som är belagd med mervärdeskatt.
Skattesats	Storleken av skatteuttaget, uttryckt i procent av beskattningsvärdet (för närvarande 19 procent).

Skattskyldig	Den som yrkesmässigt omsätter skattepliktiga eller kvalificerat skattefria varor eller tjänster. Skattskyldig vid införsel benämns tullskyldig.
Skattskyldighet	Förutsätter omsättning i yrkesmässig verksamhet av skattepliktiga eller kvalificerat skattefria varor och tjänster inom landet eller genom export.
Teknisk skattskyldighet	Föreligger för den som i yrkesmässig verksamhet antingen inom landet omsätter kvalificerat skattefria varor eller tjänster eller genom export omsätter skattepliktiga eller kvalificerat skattefria varor eller tjänster. Medför avdragsrätt trots att utgående skatt inte skall tas ut.
Utgående skatt	Skatt på egen skattepliktig omsättning samt egna uttag.
Vederlag	Erhållen likvid eller – vid kreditförsäljning avtalat pris inkl. alla slags pristillägg utom ränta.
Verksamhet	Förvärvskälla enligt KL.
Yrkesmässighet	Verksamhet anses enligt huvudregeln som yrkesmässig när inkomsterna av den utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse enligt KL.

Sammanfattning

Betänkandet innehåller en översyn av den indirekta beskattningen. Översynen är ett led i den samlade reformeringen av det svenska skattesystemet och skall enligt direktiven leda till ökade skatteintäkter.

Vid utformningen av kommitténs förslag har ett övergripande mål varit att, med beaktande av samhällets fördelningspolitiska målsättningar, främja den samhällsekonomiska effektiviteten. Förslagets inriktning är därför bl.a. att mervärdeskatten skall vara generell, dvs. att den i princip skall omfatta alla varor och tjänster, och därmed vara konkurrens- och konsumtionsneutral. Förslagets nu angivna inriktning har motiverat att mervärdeskattens fördelningseffekter undersökts. Denna undersökning visar entydigt att mervärdeskatten i det närmaste är helt neutral ur fördelningspolitisk synvinkel. Detta gäller även om endast livsmedel eller s.k. baslivsmedel beaktas.

Ett annat mål vid utformningen av förslaget har varit att undanröja konstaterade tillämpnings- och kontrollproblem som nuvarande regler på den indirekta beskattningens område givit upphov till. Ytterligare ett mål har varit att i möjligaste mån närma basen för de indirekta skatterna till vad som gäller eller avses gälla inom EG.

Mervärdeskatten

Allmänt

Kommittén förordar att mervärdeskatten i princip skall träffa all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Det innebär att flera av de nuvarande undantagen från den generella skatteplikten för varor slopas. Det innebär vidare att den nuvarande uppräkningen i ML av skattepliktiga tjänster ersätts med en bestämmelse om generell skatteplikt för tjänster. Med omsättning av tjänst förstås i förslaget all yrkesmässig omsättning som avser annat än omsättning av vara eller fastighet. Med vara förstås i princip detsamma som enligt nuvarande ordning, dock att de i 7 § fjärde stycket mervärdeskattelagen (ML) särskilt angivna rättigheterna föreslås bli hänförda till begreppet tjänst i stället för som nu till vara. Det nu sagda innebär att endast överlåtelse av fastighet faller utanför den föreslagna generella skatteplikten för yrkesmässig omsättning. I övrigt blir det genom undantag från skatteplikt som det avgörs om skatt skall tas ut eller inte vid

yrkesmässig omsättning.

Fastighetsområdet

Kommittén föreslår här liksom på övriga områden en i princip generell och enhetlig beskattning av all omsättning av varor och tjänster i yrkesmässig verksamhet. I likhet med vad som nu gäller kommer dock bostadsupplåtelser inte att medföra skattskyldighet. Detsamma gäller annan upplåtelse av fastighet, när intäkten utgör inkomst av fastighet och som inte redan enligt nuvarande ordning medför skattskyldighet.

Förslaget innebär att reduceringsreglerna slopas. Det innebär vidare att flertalet nu skattefria tjänster som förvärvas för förvaltning av bostäder kommer att bli mervärdeskattepliktiga. Det gäller bl.a. avgifter för avloppsrening och renhållning. Skatteplikten kommer även att omfatta upphandlad fastighetsskötsel, städning, fönsterputsning, sotning och administrativa tjänster. Detsamma gäller avgifter för vatten från vattenverk.

För att i görligaste mån åstadkomma konkurrensneutralitet mellan å ena sidan fastighetsförvaltande företags i egen regi utförda arbeten och å andra sidan deras upphandling av arbeten på fastighet föreslår kommittén att uttagsbeskattning införs för vissa arbeten som fastighetsförvaltande företag utför på sina fastigheter. Den föreslagna uttagsbeskattningen avser ny-, till- eller ombyggnad, reparationer, underhåll samt arbeten som innefattar ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförliga tjänster. Uttagsbeskattningen avser enbart arbeten som utförs i egen regi med egna anställda. Av administrativa skäl föreslås att uttagsbeskattning sker endast om de nedlagda lönekostnaderna, inklusive sociala avgifter, för arbetena för beskattningsåret överstiger 500 000 kr. Förslaget om uttagsbeskattning överensstämmer med dagens situation för de företag som bedriver yrkesmässig byggnadsrörelse. Kommittén föreslår vidare att de särskilda bestämmelserna i 5 b § andra och tredje styckena ML om tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde för större byggnads- och anläggningsarbeten upphävs.

All upplåtelse av fastighet, varav intäkten utgör inkomst av rörelse, kommer enligt förslaget att medföra skattskyldighet. Det innebär att skattskyldighet liksom nu kommer att föreligga för rumsuthyrning i hotellrörelse. Det innebär emellertid också att skattskyldigheten vidgas till att omfatta upplåtelse av parkeringsplats, om upplåtelsen sker i verksamhet där intäkten utgör inkomst av rörelse och inte inkomst av fastighet. Motsvarande kommer att gälla uthyrning av förvaringsboxar, campingverksamhet och uthyrning av båtplatser.

Massmedia

Kommittén föreslår att den generella skatteplikten skall gälla all radio- och televisionsverksamhet. Det innebär att skatteplikten kommer att träffa Sveriges Radio-koncernens verksamhet liksom kabelföretagens och programförmedlande företagens verksamhet. Även avgifter för innehav av

dekoder för satellitprogram blir träffade av mervärdeskatt. För Sveriges Radio-koncernen kommer de uppburna avgifterna för innehav av TV-mottagare att utgöra skattepliktig omsättning. Ett undantag från skatteplikt för Sveriges Radio-koncernens verksamhet har befunnits medföra betydande olägenheter för de fristående producenternas försäljning till Sveriges Radio-koncernen.

Kommittén föreslår vidare att den nuvarande skatteplikten för försäljning av tidningar utsträcks till att gälla även allmänna nyhetstidningar. Dessa har f.n. avdragsrätt för all ingående skatt utan att försäljningen av tidningar föranleder någon utgående skatt. En sådan utgående skatt skulle motsvara ca 1 miljard kr. i skatteintäkter. Skattefriheten för försäljningen av allmänna nyhetstidningar innebär en avsevärd subventionering. Subventioneringen fördelar sig så att ju större en tidning är, desto mer får tidningen tillgodogöra sig av subventioneringen. Kommittén har låtit utreda de ekonomiska konsekvenserna för dagspressen av mervärdeskatt på försäljning av dagstidningar. Mot bakgrund av den verkställda utredningen och mervärdeskattebefrielsens karaktär av subventionering av de starkaste tidningarna anser sig kommittén inte kunna förorda att skattebefrielsen kvarstår. Kommittén anser att frågan om erforderligt stöd till de tidningar som verkligen behöver sådant bör bli föremål för en särskild utredning. Kommitténs förslag innebär ingen ändring på tidningsområdet i övrigt.

Kommunikationer

Kommittén föreslår att all yrkesmässig personbefordran som i sin helhet äger rum inom Sveriges gränser skall omfattas av skatteplikten. Internationell personbefordran från Sverige med flyg eller båt skall jämställas med export och på denna grund vara skattefri. Härvid skall även resor med s.k. transituppehåll i sin helhet anses som internationella. Internationell befordran från Sverige med tåg, buss eller bil föreslås bli beskattade till den del resan äger rum inom Sveriges gränser, varvid uppdelningen på en skattepliktig och en skattefri del i princip får ske med ledning av antalet körda kilometer inom respektive utom landet. Från denna huvudregel föreslås dock att undantag skall gälla för internationella s.k. paketresor med tåg, buss eller bil. Sådana paketresor, dvs. resor där vederlaget för resan även inkluderar mat och logi på utrikes ort, skall i sin helhet jämställas med skattefri export. Personbefordran från en utrikes ort till en ort inom Sveriges gränser föreslås inte bli beskattade till någon del. Resgodsbefordran och förmedling av resor föreslås bli beskattade i enlighet med de regler som gäller för personbefordran.

Den nuvarande rätten till avdrag för ingående skatt som belöper på anskaffning, hyra och drift av personbilar eller motorcyklar föreslås ändras. Sådan avdragsrätt skall, enligt kommitténs mening, fortsättningsvis inte föreligga i annat fall än då anskaffningen, förhyrningen eller driften skett för verksamhet som avser yrkesmässig återförsäljning, uthyrning eller personbefordran. I dessa fall skall avdragsrätten omfatta hela den ingående skatt som belöper på anskaffningen, förhyrningen eller driften. Kommittén

föreslår också att med personbil skall enligt ML förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. Viktgränsen föreslås således höjas från nuvarande 3 000 kg.

Televerkets tjänster på kommunikationsområdet föreslås bli beskattade. Internationella teletjänster, dvs. tjänster som riktar sig mot en mottagare utanför Sveriges gränser, skall därvid jämställas med tjänster som är helt utförda i Sverige.

Kultur och nöjen m.m.

Kommittén föreslår att kultur- och nöjesområdet, vartill också hänförs sport och idrott, inryms under mervärdeskatteplikten. Kommittén har övervägt olika metoder för att ställa den icke kommersiella verksamheten på detta område utanför skatteplikten. Det har emellertid visat sig vara omöjligt att finna en metod som på ett tillfredsställande sätt uppfyller det angivna syftet. Kommittén menar därför att skatteplikten skall vara generell. De ideella föreningarnas mervärdeskatterättsliga ställning föreslås dock bli oförändrad. Detta innebär således att som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av vara eller tjänst i en av en ideell förening bedriven verksamhet, när inkomsten därav utgör sådan inkomst av rörelse för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Finansiella tjänster och försäkringstjänster

Kommittén konstaterar att skäl talar för att finansiella tjänster och försäkringstjänster inryms under mervärdeskatteplikten. De internationella och skattetekniska aspekterna är emellertid svårbedömda. Det fordras därför en mer omfattande analys än som varit möjligt inom den tid som stått till kommitténs förfogande. Kommittén avstår mot den bakgrunden från att lägga något förslag i denna fråga, men förordar att frågan utreds vidare i särskild ordning.

Personliga tjänster

Med personliga tjänster avses här renodlade konsumtionstjänster och vissa tjänster som även utnyttjas av näringsidkare. Den föreslagna generella skatteplikten kommer även att gälla dessa tjänster. Från skatteplikt föreslås emellertid undantag för sjukvård, tandvård, social omvårdnad och utbildning. Skatteplikten kommer däremot att omfatta sådana tjänster som tillhandahålls av frisörer, skönhetsinstitut och badinrättningar samt alla tjänster som är av juridisk, ekonomisk och administrativ art. Även andra tjänster som i hög grad utnyttjas i konsumentledet, exempelvis veterinärtjänster, omfattas av den föreslagna skatteplikten.

Beskattningens omfattning på vissa andra områden

Förslaget innebär bl.a. följande. Skatteplikten kommer att omfatta renodlade informationstjänster. Detta skall ses mot bakgrund av att kommittén också föreslår regler om beskattning av import av bl.a. datorbaserad information och om generell rätt till avdrag eller kompensation för ingående mervärdeskatt hos primär- och landstingskommunerna respektive statliga myndigheter.

Kommittén föreslår vidare att de särskilda reduceringsreglerna för serverings- och hotelltjänster avskaffas som ett led i införandet av en generell skatt på tjänsteområdet. Om åtgärder inte vidtas innebär detta förslag att konkurrenssituationen skulle komma att förändras såvitt avser förhållandet mellan fristående serveringar och personalserveringar. Kommittén föreslår därför att den nuvarande specialregleringen för personalserveringar slopas och att skattskyldighet således uppkommer enligt ML:s allmänna regler även för dessa serveringar. För subjekt med i övrigt skattefri verksamhet föreslås dock – av praktiska och administrativa skäl – att skattskyldigheten begränsas till att gälla sådana fall då det sammanlagda saluvärdet av den tillhandahållna kosten överstiger 30 000 kr. för beskattningsåret.

Som en konsekvens av den ovannämnda ordningen med generell avdrags- eller kompensationsrätt för primär- och landstingskommunerna samt för statliga myndigheter föreslås att den speciella reduktionsregeln för tvättjänster åt stat och kommuner avskaffas.

Kommittén föreslår även att det nuvarande undantaget från skatteplikt för krigsmateriel slopas. Detsamma gäller undantagen för fartyg och luftfartyg, obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerräknarapparatur hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning samt tjänster som avser skötsel genom samebys försorg av renar.

Undantaget från skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt föreslås begränsas till att endast avse gällande frimärken, sedlar och mynt som tillhandahålls mot nominella värdet.

Mervärdeskatteplikten för de immateriella rättigheterna har successivt utvidgats under den tid ML varit i kraft. De rättigheter som alltjämt står utanför mervärdeskattesystemet är upphovsrätt i vissa fall, mönsterrätt, namnrätt, varumärkesrätt samt visningsrätt till film och video som inte avser reklam. Kommittén föreslår nu att skatteplikten skall omfatta alla immateriella rättigheter. Detta skall enligt förslaget ske genom att rättigheterna i fortsättningen inryms under tjänstebegreppet och genom att de inte särskilt undantas från skatteplikt.

Offentlig verksamhet

En i princip generell tjänstebeskattning medför att egenregiproblemet, dvs. problemet med bristande konkurrensneutralitet mellan egenregi och upphandling, dyker upp på en rad nya områden inom den offentliga sektorn. För att lösa detta problem föreslår kommittén att flertalet statliga myndigheter samt primär- och landstingskommunerna får kompensation för

i princip all ingående skatt som belöper på förvärv för den offentliga verksamheten. Den väsentliga skillnaden mot nuvarande ordning blir att kompensationen även kommer att gälla den ingående skatten i verksamheter som inte medför skattskyldighet. För de statliga myndigheternas del innebär kompensationen att de får rätt att avräkna all ingående mervärdeskatt mot budgetens inkomstsida. De statliga myndigheter som bedriver skattepliktig verksamhet kommer således endast att redovisa utgående skatt i sina mervärdeskattedeklarationer. Kommittén föreslår emellertid att bl.a. de statliga affärsverken ställs utanför det här angivna kompensationssystemet och att ML:s allmänna avdragsregler således skall gälla för de undantagna myndigheterna. För primär- och landstingskommunerna innebär den föreslagna kompensationsordningen att all ingående skatt redovisas i mervärdeskattedeklarationerna. Dessa kommer således att normalt bli negativa. För att inte förändra den statsfinansiella och kommunalekonomiska situationen skall från kommunsektorn till staten överföras ett belopp ungefär motsvarande den ingående skatten i de mervärdeskattefria kommunala verksamheterna. Fördelningen av detta belopp mellan kommunerna måste ske utifrån principiellt andra grunder än ingående skatt i respektive kommun.

Mervärdeskatt på import

Mot bakgrund av den av kommittén föreslagna breddningen av skattebasen avseende tjänster föreslås även att en importbeskattning av tjänster skall införas för att förhindra att konkurrenssnedvridningar till den svenska tjänstemarknadens nackdel uppkommer. Beskattningen föreslås ske hos köparen på grundval av en av honom lämnad deklaration. Deklarationen skall lämnas till och kontrolleras av länsskattemyndigheten. Så långt möjligt skall beskattningsförfarandet inordnas i systemet för beskattning av skattepliktig omsättning inom landet. Skattskyldiga personer som skulle ha haft rätt till avdrag med ett belopp som motsvarar hela den ingående skatten föreslås bli undantagna från importbeskattningen av tjänster eftersom skatten inte påverkar konkurrensneutraliteten i sådana fall. Skattskyldigheten föreslås bli begränsad till vissa särskilt angivna områden såsom reklam, datatjänster och olika konsultverksamheter.

I kommitténs uppdrag ingår att undersöka möjligheterna att underlåta att ta ut mervärdeskatt vid införsel av varor för en skattskyldig i dennes skattepliktiga verksamhet. Kommittén har funnit att förutsättningarna för att införa en sådan ordning har blivit större än tidigare, bl.a. genom att utvecklingen på dataområdet har medfört större kontrollmöjligheter. Ett lämpligt system vore att undanta sådana mervärdeskattskyldiga importörer som dessutom är kreditimportörer. Med ett sådant system skulle praktiskt taget all berörd import omfattas av undantaget och systemet skulle inte i onödan belastas med uppgifter om mervärdeskattskyldig som aldrig importerar något. Systemet förutsätter dock ett utbyte av information mellan skatteförvaltningen och tullmyndigheten som bör ske med hjälp av datateknik. Utbyggnaden av tulldatasystemet beräknas inte bli av förrän under 1993. Med hänsyn härtill samt med beaktande av de ränteförluster

som ett införande av systemet beräknas medföra föreslår kommittén inte nu någon ändring i beskattningsförfarandet avseende införsel av varor.

Ingen högre mervärdeskatt på varaktiga kapitalvaror

Kommittén delar inte synsättet att varaktiga varor under sin livslängd ger en avkastning som kan betraktas som ett naturligt beskattningsunderlag. Argumenten för en enhetlig mervärdeskattesats är starka även på detta område. Mot denna bakgrund anser kommittén att det inte bör införas en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror.

Ingen lägre mervärdeskatt på viss konsumtion

Kommittén anser att det enda område som kan komma ifråga för en lägre mervärdeskattesats är livsmedelsområdet. Kommitténs undersökningar visar dock att sänkt mervärdeskatt på livsmedel saknar fördelningspolitiska fördelar och detta gäller även om den lägre mervärdeskatten endast skulle omfatta s.k. basmat. Undersökningarna visar att konsumenterna, till följd av ökade samhällsekonomiska snedvridningskostnader, skulle komma att förlora på sänkt mervärdeskatt på livsmedel. Samtidigt skulle livsmedelsproducenterna göra betydande vinster på övriga producenters bekostnad. De statsfinansiella kostnaderna för en lägre mervärdeskatt på hela eller delar av livsmedelsområdet är mycket stora. De administrativa och kontrolltekniska aspekterna talar entydigt för att en enhetlig mervärdeskattesats bibehålls. Barnfamiljerna kan effektivare och till lägre kostnader stödjas genom höjda barnbidrag. Mot denna bakgrund förordar kommittén att livsmedelskonsumtion beskattas på samma sätt som övrig konsumtion, dvs. med full mervärdeskatt.

Redovisningsskyldigheten

Kommittén föreslår att den nuvarande ordningen, att redovisningsskyldighet för mervärdeskatt inträder först när den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr., slopas. Mervärdeskatten skall, enligt förslaget, alltid redovisas i sin helhet. Av administrativa skäl föreslås dock att skattskyldig näringsidkare med en skattepliktig omsättning som inte överstiger 200 000 kr. normalt skall redovisa mervärdeskatten i sin inkomstskattedeklaration. Övriga skattskyldiga näringsidkare skall registreras för mervärdeskatt och redovisa skatten enligt nuvarande regler, dock att registrering fortsättningsvis skall ske i det län där den skattskyldiges hemortskommun är belägen. Möjlighet skall, om särskilda skäl föreligger, finnas att bli registrerad för mervärdeskatt även om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kr. De förfaranderegler som gäller vid inkomstredovisningen skall i huvudsak gälla också vid sådan mervärdeskatteredovisning som sker i inkomstskattedeklarationen. Mervärdeskatten skall dock inte ingå i underlaget för debitering av preliminär skatt. Det anförda innebär således att mervärdeskatten, i de

fall som här avses, skall betalas i samma ordning och senast vid samma tidpunkt som gäller för inkomstskatten. Sker inte betalning i rätt tid blir reglerna om kvarskatteavgift tillämpliga.

Beskattningsvärdet

Kommittén föreslår att mervärdeskatten fortsättningsvis skall beräknas med ledning av vederlaget eller saluvärdet exkl. mervärdeskatt i stället för som nu är fallet inkl. mervärdeskatt. Den av kommittén föreslagna ordningen tillämpas regelmässigt i utländska mervärdeskattesystem, varför förslaget bidrar till att harmonisera den svenska lagstiftningen till den internationella standarden.

Övergångsproblem

När nya branscher blir mervärdeskattebelagda kan en konkurrenssnedvridning uppstå på grund av den då erhållna avdragsrätten för ingående mervärdeskatt. De företag som investerar efter det att de erhållit avdragsrätt får en kostnadsminskning med 19 procent jämfört med de företag som investerat tidigare. Flertalet av de branscher som berörs av den föreslagna utvidgade skatteplikten är tjänstebranscher. Dessa har i allmänhet låga investeringskostnader och därmed en låg ingående mervärdeskatt. Konkurrenssnedvridningseffekterna torde därför bli begränsade. Kommittén har mot den bakgrunden inte funnit skäl att genom övergångsregler motverka dessa effekter.

Breddningen av mervärdeskattebasen orsakar vissa inflationseffekter. Visserligen påverkas inte inflationstakten, men i och med basbreddningen höjs prisnivån (KPI) på kort sikt med cirka 3,5 procent. Prisökningen är av engångskaraktär. Prisökningen innebär isolerat sett en sänkning av hushållens köpkraft. Denna effekt kompenseras dock med att inkomstskatterna samtidigt sänks. Förhållandet kan emellertid på flera sätt påverka lönebildningen. Å ena sidan kan lägre inkomstskatter komma att dämpa lönekraven eftersom det då krävs lägre löneökningar före skatt för att uppnå en högre reallön efter skatt. Å andra sidan kan kompensationskrav från grupper som anser sig missgynnade av skattereformen leda till ett motsatt förhållande.

En höjning av den allmänna prisnivån får effekter på basbeloppets storlek. Ett högre basbelopp leder i sin tur till ökade utbetalningar av bl.a. pensioner och andra transfereringar som styrs av basbeloppets storlek. Detta innebär att vissa grupper, som t.ex. pensionärerna, kompenseras dubbelt eftersom de också får del av inkomstskattesänkningarna.

De förhållanden som nu beskrivits berör områden som i allt väsentligt faller utanför kommitténs uppdrag. Förhållandena får därför behandlas i särskild ordning.

Kommitténs förslag till en reformerad mervärdebeskattning öppnar i vissa fall möjligheter till skatteundandragande. Ett exempel är att ett företag som för närvarande inte är skattskyldigt för mervärdeskatt kan sälja

sina tillgångar till ett finansbolag för att senare, när företaget blivit skattskyldigt, köpa tillbaka samma tillgångar. Företaget får härigenom rätt till avdrag för fiktiv mervärdeskatt. Sådana förfaranden bör, enligt kommitténs mening, inte accepteras och därför föreslås särskilda övergångsregler som syftar till att förhindra dessa och liknande transaktioner.

Punktskatterna

Betänkandet innehåller en översyn av vissa punktskatter. Urvalet av de skatter som ingår i översynen har skett med ledning av direktivtexten. Hänsyn har också tagits till att vissa punktskatter nyligen varit föremål för översyn och lagstiftning. Kapitlet om punktskatter i betänkandet behandlar följande skatter: den särskilda varuskatten, dryckesskatten, tobaksskatten, videoskatten, kassettskatten, reseskatten, försäljningsskatten på motorfordon samt reklamskatten.

Punktskatterna på energi behandlas i kapitlet om energi- och vägtrafikbeskattningen.

I betänkandet konstateras att det, även vid sidan av ett mervärdeskattesystem med bredare bas än det nuvarande, finns ett behov av punktskatter. Detta motiveras med att punktskatteintäkterna av flera skäl inte kan kompenseras med intäkter från mervärdeskatten samt med att punktskatterna är bättre lämpade än mervärdeskatten när det gäller att styra konsumtionen i en för samhället önskvärd riktning. Kommittén finner det dock, av bl.a. administrativa och lagstiftningstekniska skäl, angeläget att antalet punktskatter begränsas till sådana som kan anses nödvändiga som styrmedel eller som på ett väsentligt sätt bidrar till att täcka statens behov av skatteintäkter.

En generell övergång till värdebaserade punktskatter diskuteras. En sådan ordning avvisas dock med hänsyn främst till de administrativa svårigheter som värdebaserade punktskatter erfarenhetsmässigt ger upphov till. En beskattning som tar hänsyn till den beskattade varans värde bör vara av flerledstyp, som t.ex. mervärdeskatten.

De avdragsbestämmelser som återfinns i punktskatteförfattningarna har generellt sett befunnits väl motiverade. Det har således inte annat än i ett fåtal mindre betydande fall ansetts föreligga skäl för att inskränka den nuvarande avdragsrätten.

I betänkandet anges att frågan om det i Sverige finns ett behov av att anpassa punktbeskattningen till vad som är tänkt att gälla inom EG i hög grad är beroende av huruvida Sverige avser att behålla gränskontrollerna gentemot EG-staterna eller ej. Så länge gränskontrollerna finns kvar saknas i princip skäl för en sådan anpassning. En svensk anpassning till EG:s punktskattebas och punktskattesatser torde vidare medföra ett väsentligt inkomstbortfall för staten. Bortfallets storlek är dock nu omöjligt att beräkna.

Den särskilda varuskatten på kemisk-tekniska preparat och på choklad och konfektyrer föreslås avskaffas. Motivet härför är bl.a. att skatten i vissa fall medför betydande tillämpningssvårigheter såväl avseende skattepliktens

omfattning som beräkningen av beskattningsvärdet samt att skatten medför konkurrensneutralitetsproblem.

Dryckesskattens utformning medför vissa konkurrensneutralitetsproblem i det att läskedrycker och bordsvatten beskattas medan lättölet faller utanför skatteplikten. Därför föreslås att även bordsvatten och läskedrycker undantas från skatteplikten.

Skatten på videobandspelare föreslås slopas. Förslaget motiveras med att skatten inte är avsedd att styra konsumtionen i en för samhället speciellt önskvärd riktning. Skatten är främst att se som en intäktskälla för statskassan och sett mot den bakgrunden är skattens avkastning inte särskilt betydande.

Kassettskatten föreslås avskaffas. Skälen härför är bl.a. att smugglingen av kassettband tenderar att öka, att skattens utformning medför konkurrensproblem samt att en reformering av skatten i syfte att komma till rätta med de angivna problemen torde medföra att lagstiftningen blir svårtillgänglig.

I betänkandet diskuteras andra grunder för beräkning av försäljningsskatten på motorfordon än fordonets tjänstevikt. En värdebaserad skatt avvisas av orsaker som ovan angivits. Fördelarna av en övergång till att beräkna skatten med ledning av fordonets motorstyrka eller annan liknande grund kan för närvarande inte anses överväga de administrativa och andra nackdelar som följer av att ändra beskattningsgrund. Kommittén föreslår dock att viktgränsen för skatteplikt för lastbilar med skåpkarosseri och för bussar höjs från nuvarande 3 000 kg till 3 500 kg.

Såvitt avser övriga i betänkandet berörda punktskatter har det inte ansetts föreligga några bärande skäl för att ändra grunderna för beskattningen.

Energibeskattningen

Huvuddragen av skatteomläggningen på energiområdet

En utgångspunkt för en skatteomläggning på energiområdet är att energikonsumtion skall jämställas med annan privat konsumtion. Energin beläggs därför med mervärdeskatt med en enhetlig skattesats om 23,46 procent. En sådan mervärdeskatt kan inte fungera som ett energi- och miljöpolitiskt styrmedel. Därför behålls punktskatterna som sådana styrmedel. På så sätt kan även punktskatternas statsfinansiella betydelse tillvaratas. Punktskatternas skattesatser sänks – med vissa undantag – med 30 procent. Av såväl statsfinansiella skäl som miljöskäl sänks inte skatten på bensin. Även skatten på kol behålls på oförändrad nivå. Det beror på att miljöavgiftsutredningen begärt det med hänsyn till den utredningens kommande förslag om koldioxidavgifter. Dagens skattenivå på kol blir därför att betrakta som ett "golv" för ytterligare pålagor på kol. Den s.k. vattenkraftskatten behålls också på nuvarande nivå. En sänkning skulle ge felaktiga signaler inför kommande prishöjningar av elkraft i ett längre perspektiv. Att sänka skatten skulle dessutom tillsammans med prishöjningar av andra skäl leda till ökade vinster för kraftbolagen. Det finns inte

heller något utrymme för att i ett kortsiktigt perspektiv höja skatten. Motsvarande skäl motiverar att även kärnkraftskatten bibehålls på nuvarande nivå.

Effekterna för fjärrvärmesektorn av en skatteomläggning bör utredas i särskild ordning.

För att inte hindra den fortsatta introduktionen av naturgas höjs skatten på gasol för annat ändamål än drift av motorfordon (tidigare benämnd gasol för annat ändamål än motordrift) – räknat efter energiinnehåll – till samma nivå som naturgasskatten.

Översyn av punktskatter på energiområdet

Kommitténs översyn omfattar bestämmelserna om skatteplikt, skattesatser och avdrag i lagen om allmän energiskatt, lagen om nedsättning av allmän energiskatt, lagen om bensinskatt och lagen om särskild skatt för oljeprodukter och kol, samt vissa förordningar avseende energibeskattning. Skattesatserna för vattenkraftskatten och kärnkraftskatten sänks inte. Inte heller i övrigt finns skäl att göra några ändringar i de lagar som reglerar dessa båda skatter. Lagen om skatt på viss elektrisk kraft och lagen om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk ingår därför inte i översynen.

Allmän energiskatt på elkraft

I fråga om skattepliktsbestämmelserna enligt lagen om allmän energiskatt föreslås att s.k. reservkraft undantas från skatteplikt, om kraften inte överstiger 20 000 kWh per år. Yrkesmässighetsbegreppet ändras till en definition som stämmer överens med KL:s och ML:s motsvarande bestämmelser. Undantagsbestämmelsen för elpannekraft behålls. Bestämmelsen bör utvärderas inom några år beroende på att om elbelastningen fortsätter att öka kommer tidsperioder med skattebefrielse att successivt minska. När kärnkraftavvecklingen har inletts kommer användningen av avkopplingsbara elpannor att bli ringa och någon ökning av antalet sådana pannor förväntas inte ske.

De differentierade skattesatserna för elkraft slopas och ersätts av en enhetlig skattesats, 4,2 öre/kWh.

De skattespecifika avdragen för skatt på elkraft bör inte ändras eftersom de har stor ekonomisk betydelse för de företag som tillämpar dessa avdrag.

Den särskilda skatten för oljeprodukter, kol och bensin

Enligt lagen om särskild skatt för oljeprodukter och kol tas en särskild skatt ut, förutom på nämnda bränslen, även på bensin. Skatten har förlorat sitt ursprungliga syfte att fungera som beredskapsavgift för att finansiera kostnader för beredskapslagring av råolja. Skatten utgör i stället i huvudsak en vanlig punktskatt. Den särskilda skatten bör därför slopas och omvandlas av statsfinansiella skäl till allmän energiskatt för oljeprodukter

och kol samt till bensinskatt. Omvandlingen innebär att dagens relationer mellan de olika energislagen i princip kan behållas.

Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, s.k. lättdiesel, och s.k. motoralkoholer, dvs. metanol och etanol, är i dag inte belagda med den särskilda skatten. Någon höjning av skatten på lättdiesel eller motoralkoholer bör inte ske till följd av omvandlingen av den särskilda skatten. Till skillnad från vad som gäller i dag föreslås att den särskilda skatten inte tas ut för motoralkoholer som ingår i blandningar med motorbränslen med minst 70 viktprocent bensin.

Allmän energiskatt på bränslen

Ingen annan förändring föreslås i skattepliktsbestämmelserna än att undantaget från skatteplikt för gasol som är butiksvara slopas. Konkurrensneutralitetsskäl talar för en beskattning av bl.a. smörjolja och råolja. Kommittén har emellertid inte haft möjlighet att ta fram underlag för att kunna föreslå lämpliga åtgärder. Den skattemässiga behandlingen av dessa bränslen bör ses över i ett annat sammanhang.

Skattesatserna ändras till följd av en generell sänkning av skattesatserna, av en samordning med miljöavgiftsutredningen när det gäller att koldioxidanpassa skatten på kol, av en höjning av skatten på gasol för annat ändamål än drift av motorfordon – efter energiinnehåll – till naturgasskattens nivå samt av den särskilda skattens omvandling till allmän energiskatt.

De skattespecifika avdragsbestämmelserna bör behållas då effekterna av ett slopande inte kan bedömas.

Särskilt om kraftvärme, kondenskraft och industriellt mottryck

Avdragsbestämmelserna för kraftvärme, kondenskraft och industriellt mottryck ändras i syfte att göra beskattningen så likformig och enhetlig som möjlig. Enligt dagens beskattning av kraftvärme medges avdrag för skatten på den del av bränslet som motsvarar elproduktionen men inte för skatten på det bränsle som används för värmeproduktion. Även kondenskraft föreslås beskattas på detta sätt. Det innebär att det bränsle som används för produktion av värme skall beskattas även om det kyls bort. En sådan beskattning av produktion i kondenskraftverk leder till att kraftvärmeproduktionens bättre tillvaratagande av bränslets energiinnehåll, liksom skatteskillnaderna mellan bränslena, bättre återspeglas i produktionskostnaderna. All svensk kärnkraftproduktion är kondensproduktion. Någon skatt på kärnbränsle föreslås emellertid inte, eftersom en sådan åtgärd skulle få ett starkt genomslag på elpriserna utan att ge någon rimlig styreffekt vid valet av produktionsanläggning.

För s.k. industriellt mottryck får i dag avdrag göras för skatten på elkraft som används i den egna verksamheten. Villkoret för avdrag är att elproduktionen skall ha skett i en mottrycksanläggning. Detta villkor tas bort. Dessutom ges industriella kraftvärmeanläggningar som producerar

elkraft möjlighet att välja mellan avdrag för skatten på elkraft och avdrag för skatten på bränsle. På så sätt kan framtida krav på förändringar av beskattningsreglerna beroende på olika skattesituationer undvikas.

Nedsättning av allmän energiskatt

Sänkningen med 30 procent av punktskatterna på i huvudsak alla energislag är inte tillräckligt stor för att regeringens möjlighet att medge nedsättning för industriell tillverkning för visst företag, den s.k. 1,7 procent-regeln, skall kunna slopas. Förutsättningarna för nedsättning – särskilt vilka skatter som skall ingå i underlaget för nedsättning – bör dock ses över av regeringen. Särskilt bör ställning tas till vilka konsekvenser miljöavgiftsutredningens förslag till miljöavgifter/skatter får för underlagsberäkningen. Nedsättningregelns betydelse och effekten för industrin av dess slopande skall enligt tilläggsdirektiv utredas av utredningen om den elintensiva industrins konkurrensvillkor.

Kommittén föreslår att RSV:s möjligheter att medge nedsättning av allmän energiskatt för företag inom en bransch eller för en grupp av företag med likartad tillverkning slopas, eftersom denna nedsättningsregel saknar praktisk betydelse.

Bensinskatt

Skatteomläggningen föranleder inga ändringar i reglerna om skatteplikt. Bensinskatten ingår inte i den generella skattesänkningen, men bensinskattenivån påverkas av omvandlingen av den särskilda skatten till bensinskatt och av förslaget att slopa fordonsskatten och registerhållningsavgiften för vissa fordon.

Vägtrafikbeskattningen

Fordonsskatten och registerhållningsavgiften slopas för bensin- och gasoldrivna fordon samt för lätta och tunga släpvagnar som dras av sådana fordon. Skatteintäktsbortfallet kompenseras med en höjning av skatten på bensin med 37 öre/l, dvs. 46 öre/l inkl. mervärdeskatt. Skatten på motoralkoholer bör, med hänsyn till att deras energiinnehåll är ca hälften av bensinens, höjas med hälften av denna höjning, dvs. avrundat 18 öre/l, vilket blir 22 öre/l inkl. mervärdeskatt. Bensinskatten blir efter den särskilda skattens omvandling 3,01 kr/l för blyfri bensin och 3,21 kr/l för blyad bensin. Skatten för motoralkoholer blir 0,98 kr/l. Till dessa höjningar skall läggas den höjning som följer av mervärdeskatt på bensin med 1 kr/l, räknat efter ett bensinpris på 4,25 kr/l.

Den största fördelen med att slopa fordonsskatten är administrativa vinster på ca 70 milj. kr. per år. En annan fördel är att kostnaden för bilanvändningen belastar fordonsägaren i förhållande till hur mycket han använder vägnätet. En ytterligare fördel är de administrativa förenklingar som inträder för fordonsägarna. Betaltider behöver inte passas och risken

att råka ut för brukandeförbud och straffsanktioner på grund av obetald skatt bortfaller. Inte heller behöver fordonsägaren av skatteskäl ställa av bilen på vintern.

Några kompensationsåtgärder till följd av nämnda skattehöjningar föreslås inte. Skälet är att levnadskostnaderna varierar beroende på var man bor i landet. Höga bilkostnader i glesbygden kan vägas mot främst höga boendekostnader i tätorterna.

Kommittén föreslår att saluvagnsskatt fortsättningsvis skall tas ut endast för sådana fordon som fortsätter att vara fordonsskattepliktiga efter reformen.

Effekter

Den föreslagna breddningen av mervärdeskattens bas utanför energiområdet beräknas ge ca 12,3 miljarder kr. i ökade statsintäkter. Slopandet av punktskatterna minskar statsintäkterna med ca 1,4 miljarder kr. och förändringarna i energibeskattningen ökar statsintäkterna med ca 7 miljarder kr. Dessutom tillkommer ca 3,8 miljarder kr i ökade mervärdeskatteintäkter från kommunala inköp. Statens inkomstförstärkning kan sammantaget således beräknas till ca 21,7 miljarder kr.

Priserna exkl. mervärdeskatt sjunker för samtliga varor och tjänster pga. undanröjda kumulativa effekter. Därmed sjunker priserna även inkl. mervärdeskatt i de sektorer som redan har full mervärdeskatt (t.ex. varusektorn). I de sektorer som beläggs med mervärdeskatt stiger givetvis konsumentpriserna. Till följd av detta kommer efterfrågan att minska i de branscher där priserna stiger (främst tjänstesektorn) och öka i övriga sektorer (främst varusektorn). Storleken på dessa effekter beror på priselasticiteter, andelen kunder utan avdragsrätt m.m.

Omläggningen av energibeskattningen förväntas få positiva effekter för industrin samtidigt som miljöeffekterna också är positiva.

De slopade punktskatterna på vissa varor förväntas öka efterfrågan på dessa varor. Den höjda viktgränsen för bilaccisen torde minska efterfrågan på de berörda fordonen.

Administrativt kommer de föreslagna ändringarna att medföra lättnader för såväl näringslivet som myndigheter.

De fördelningspolitiska effekterna av de föreslagna ändringarna är obetydliga. De indirekta skatterna är proportionella eller mycket svagt regressiva mätt mot disponibel inkomst och är i stort neutrala även mellan olika socioekonomiska grupper. Situationen är i huvudsak oförändrad efter det att de föreslagna ändringarna är genomförda.

En analys där även effekterna av inkomstskatteutredningens förslag tas med visar att alla tjänar på den samlade reformen av de indirekta och direkta skatterna vid måttliga antaganden om s.k. dynamiska effekter. Vinsten blir större ju högre disponibel inkomst hushållet har. Hushållen med högst inkomst förlorar dock på reformen.

En anpassning till det system för indirekta skatter som diskuteras inom EG skulle innebära att staten förlorar ca 25-30 miljarder kr. per år i skat-

teintäkter. Om motsvarande beräkningar görs med antagandet att kommitténs förslag har genomförts skulle en EG-anpassning innebära ett skattebortfall på 35–41 miljarder kr.

Konstitutionella frågor

Kommittén har i uppdrag att utreda förutsättningarna för att ge regeringen befogenhet att besluta om en omedelbar tillfällig förändring av de indirekta skatterna. Kommittén har emellertid funnit att övervägande skäl talar för att inte föreslå en sådan ordning.

Enligt direktiven skall kommittén också utreda förutsättningarna för att – med förslag om erforderliga grundlagsändringar – ge RSV en rätt att meddela bindande föreskrifter om skatteplikt för viss vara eller tjänst, beskattningsvärdets bestämmande och andra liknande förhållanden. Kommittén har emellertid inte funnit att det finns tillräckliga skäl för att ge RSV en sådan rätt utöver vad som följer av möjligheterna att låta RSV utfärda verkställighetsföreskrifter.

Kommittén har vidare gjort en översyn av ML:s bemyndiganden för regeringen. Bemyndigandena föreslås bli upphävda eller omformulerade till att enbart gälla förvaltningsbeslut. De med stöd av bemyndigandena meddelade besluten föreslås bli upphävda i sin helhet. En del av de beslut som har karaktär av föreskrifter föreslås bli inarbetade i ML.

Summary

The report presents a review of indirect taxation. The review is part of the overall reform of the Swedish tax system and the terms of reference state that it is to result in increased tax revenue.

An overriding objective of the proposals set forth by the Committee is, while considering the aims of distribution policy, to promote efficiency in the national economy. It is accordingly proposed, for instance, that value-added tax (VAT) shall be levied universally, that is, in principle on all goods and services, making the tax neutral as regards competition and consumption. This approach warranted an examination of the distributional effects of VAT; the results clearly show that VAT is virtually neutral from the viewpoint of distribution policy. The same applies if only food products or just staple foods are considered.

Another objective behind the proposals is to eliminate the problems of implementation and control that are associated with the current rules for indirect taxation. A further objective is to bring the basis for indirect taxes as close as possible to the current or the intended situation in the European Community.

Value-added tax

General

The Committee recommends that, in principle, VAT shall be levied on all commercial sales of goods and services. This implies the abolition of many of the current exemptions from the general liability to pay VAT on goods. It also means that in the Value-Added Tax Act the present enumeration of taxable services is replaced by a general tax liability for services. Purchase of services stands in the proposals for all commercial purchases other than purchases of goods or real estate. Goods stands in principle for the same as in the existing arrangement except that the Committee proposes that the rights specified in §7, section 4 of the VAT Act shall be regarded as services instead of, as at present, goods. This means that only the transfer of real estate is not included in the proposed general tax liability for commercial purchases. Otherwise it will be exemptions from the tax liability that determine whether or not commercial purchases are subject to tax.

Real estate

Here, as in other fields, the Committee proposes the principle of a general and uniform taxation of all purchases of goods and services on a commercial scale. As at present, however, the tax liability shall not apply to the provision of housing. Nor will it apply to the provision of other real estate for which the receipts constitute income from real estate and which is not subject to tax at present.

The proposals involve the abolition of the rate reduction regulations. Moreover, most of the currently untaxed services that are procured for the management of housing will be subject to VAT. This applies to charges for sewage purification and waste disposal. Tax will also be payable on procured maintenance of real estate, cleaning, window cleaning, chimney sweeping and administrative services. The same applies to charges for water from water utilities.

In order to achieve maximum neutrality as regards competition between internal and procured work by real estate companies, the Committee proposes that certain work which real estate companies undertake on their properties shall be taxed, namely new construction, extensions and renovation, repairs, maintenance and work involving drawing, planning and construction or comparable services. This shall apply only to work managed internally and done by the company work force. For administrative reasons it is proposed that tax liability shall apply only if the wage costs incured, including social security charges, for work during the tax year exceeds SEK 500,000. The proposal matches the existing situation for construction companies. It is also proposed to rescind the regulations in sections 2 and 3 of §5b of the VAT Act concerning the stage at which accounts are first required for sizable building and construction projects.

All forms of real estate tenure that yield business income will be liable to tax. This means that, as at present, tax is incurred on the renting of hotel rooms. But it also means that the tax liability is extended to include the rental of parking space if this is done as a business activity and not as a form of income from real estate. The same will apply to the renting of safe-keeping boxes, camping sites and the renting of boat moorings.

Media

The Committee proposes that the general tax liability shall apply to all broadcasting and television operations. This means that it will apply to the activities of the Swedish Radio Group as well as to cable companies and programme agencies. Charges for the possession of satellite decoders will likewise be subject to VAT. For the Swedish Radio Group, the fees received for television licenses will be subject to tax. It was found that exempting the operations of the Swedish Radio Group would be a substantial disadvantage for sales to the Group by independent producers.

The Committee also proposes that the present tax liability on sales of periodicals is extended to include general newspapers. At present all inward tax may be deducted for the latter even though the sale of newspapers is not

taxable. A tax on newspapers would yield about SEK 1bn. The tax exemption for general newspapers represents an appreciable subsidy and this benefits newspapers in proportion to their size. The economic consequences for the daily press of charging VAT on sales of daily papers were studied on behalf of the Committee. In the light of that study and the tendency for exemption from VAT to subsidize the strongest papers, the Committee considers that continued exemption cannot be recommended. The Committee considers that the issue of the support required by newspapers that really need it should be investigated separately. Apart from the above, the Committee's proposals involve no changes for newspapers and periodicals.

Transport and communications

The Committee proposes a tax liability for all domestic passenger transport of a commercial nature. International passenger transport from Sweden by air or sea shall be equated with export and accordingly not be taxed. This shall also apply to the whole of journeys that include transit stops. It is proposed that international transport from Sweden by rail, bus or passenger car shall be liable to tax for the domestic part of the journey, the dividing line being based in principle on the distances covered in Sweden and abroad, respectively. An exception from this main rule is proposed, however, for international package tours by rail, bus or passenger car; such journeys, for which payment also includes board and lodging abroad, shall be equated in full with tax-free export. No tax liability is proposed for passenger transport from abroad to a destination in Sweden. The transport of luggage and travel agency services are to be taxed in accordance with the rules for passenger transport.

Changes are proposed in the existing right to an allowance for inward tax on the procurement, rental and operation of passenger cars and motorcycles. The Committee considers that in future this right shall be restricted to procurement, rental or operation that is undertaken for commercial resale, rental or passenger transport. In such cases the right shall cover the whole of the inward tax on the procurement, rental or operation. The Committee also proposes that, in accordance with the VAT Act, the passenger car concept shall include vehicles with a van body and busses, provided the total weight of the vehicles does not exceed 3,500kg (instead of 3,000kg at present).

A tax liability is proposed for communication services provided by the Telecommunications Administration. International telecommunication services (services to recipients outside Sweden) shall be equated with domestic services.

Culture, entertainment, etc.

The Committee proposes that the field of culture and entertainment, which also includes sports and athletics, shall be subject to VAT. The Committee considered various methods whereby non-commercial activities in this field might be excluded from the tax liability but found that no satisfactory solution is feasible. The Committee therefore recommends a general tax liability.

However, no change is proposed as regards the situation of voluntary associations, which means that the concept of business activity does not include the provision of goods or services in an activity run by a voluntary association provided the yield constitutes operating income for which the association is exempt from tax liability in accordance with §7, section 5 of the Income Tax Act (1947:576).

Financial services and insurance services

The Committee finds that there are grounds for taxing financial services and insurance services. However, the international and the technical aspects are complex and call for a more extensive analysis than was possible in the time available to the Committee. The Committee therefore refrains from presenting proposals on this issue but recommends that it is examined in more detail in another context.

Personal services

The term personal services refers here to services of a purely personal nature as well as certain services that are also used in business. The proposed general tax obligation also applies to these services. Exceptions are proposed, however, for medical care, dental care, social assistance and education. Tax will be incurred, on the other hand, for services provided by hairdressers, beauty parlours and baths as well as all services of a legal, economic or administrative nature. The proposed tax liability also covers other services that are used in large measure by consumers, for instance veterinary services.

Other fields

The proposals include the following. Services consisting exclusively of information will also be liable to tax. This should be seen in the light of the rules proposed by the Committee for the taxation of imports of, for instance, computer-based information and the proposal that public authorities shall have a general right to an allowance or compensation for inward VAT.

In connection with the introduction of a general tax on services, the Committee also proposes the abolition of the specific reduction rules for catering and hotel services. This implies a change in the competitive situation between independent catering and staff catering. The Committee therefore proposes an end to the special regulation of staff catering, so that even this is liable to tax under the general rules of the VAT Act. For practical and administrative reasons, however, it is proposed that for entities whose activity is otherwise untaxed, the tax liability shall apply only if the aggregate market value of the fare provided in a tax year exceeds SEK 30,000.

As a consequence of the arrangement mentioned above, whereby public authorities have a general right to an allowance or compensation for inward VAT, it is proposed to abolish the special reduction rule for laundry services for central and local authorities.

The Committee also proposes to rescind the existing tax exemption for war materiel. The same applies to the exemptions for ships and aircraft, the mandatory inspection of vehicles and milometres by the Swedish Motor Vehicle Inspection Co., as well as for services in respect of reindeer management by Sami communities.

It is proposed to restrict the tax exemption for postage stamps, bank notes and coins to current issues that are supplied at face value.

The VAT liability for incorporeal rights has been extended by degrees since the VAT Act came into force. The rights that still do not incur VAT are copyright in certain instances, design rights, name rights, trademark rights and the right to show films and videos that do not constitute publicity. The Committee proposes that all incorporeal rights shall be liable to tax. This is to be arranged by extending the concept of services to include rights and by abolishing the specific exemption from tax.

The public sector

The principle of general taxation of services means that additional fields in the public sector face the problem of the lack of neutrality between internal production and procurement. To resolve this problem, the Committee proposes that most central government authorities as well as municipalities and county councils receive compensation for, in principle, all inward tax on procurements for the public activity. The major difference from the present arrangement is that the compensation will also apply to the inward tax in activities that are not subject to tax. For the central government authorities, the compensation entitles them to offset all inward VAT against income. In their VAT returns, the central government authorities that undertake taxable activities will thus only report outward tax. However, the Committee proposes that this compensation system shall not apply to the central government enterprises, for instance, and that the excluded authorities are accordingly subject to the general allowance rules in the VAT Act. For municipalities and county councils the proposed arrangement for compensation means that all inward tax is reported in the VAT returns, which will therefore normally show a negative balance. In order to leave government finance and the local government economy unchanged, the approximate equivalent of the inward tax in local government activities that do not incur VAT shall be transferred from the local to the central government sector. The allocation of this sum between local governments will have to be based on other principles than inward tax in each case.

VAT on imports

In connection with the proposed broadening of the tax base for services, the Committee also proposes that a tax be levied on imported services in order to prevent a distortion of competition to the disadvantage of domestic services. It is proposed to levy the tax on the purchaser on the basis of a return that is to be submitted to and checked by the county tax authority. The tax

procedure is to be incorporated as far as possible in the system for domestic taxable sales. It is proposed that sdubjects liable to tax who would have been entitled to deduct the full amount of the inward tax shall be exempt from the taxation of imported services because in such cases the tax does not upset competitive neutrality. It is proposed to limit the tax liability to specified fields, such as publicity, data services and various consultant services.

The terms of reference required the Committee to examine the possibility of refraining from the collection of VAT on goods imported for a taxable entity. The Committee finds that such an arrangement is more feasible than before, partly because computerization is facilitating control functions. A suitable system would involve exempting the liable importers who are entitled to credit for VAT. The exemption would then cover virtually all the imports in question and the system would not be unnecessarily burdened with information about VAT-liable entities that do not import. However, this would require an exchange of information, preferably computerized, between the tax administration and the customs authorities and a customs data system is not expected to be available for this before 1993. For this reason and considering the loss of interest income that an introduction of the system is calculated to entail, the Committee proposes no change at present in the taxation procedure for imported goods.

No to higher VAT on durables

The Committee does not share the view that, during their lifetime, durable products generate a yield that can be regarded as a natural basis for taxation. Moreover, the strong arguments in favour of a uniform VAT rate apply to durables, too. The Committee therefore considers that durable products should not be treated separately as regards indirect taxation.

No to lower VAT on some consumer goods

The Committee finds that the only field worth considering is food products but its studies show that a reduced VAT rate for food, even though it is costly for the exchequer, does not confer distributional advantages. A reduced VAT rate for staple foods likewise lacks distributional advantages. Due to the increased cost of economic distortions, consumers would actually stand to lose from lower VAT on food, while food producers would make substantial gains at the expense of other producers.

The administrative and control aspects unequivocally favour the retention of a uniform VAT rate.

Support for families can be provided more effectively and at lower cost by increasing the child allowance.

Under these circumstances the Committee recommends that food products are taxed in the same way as other consumer goods, that is, at the full VAT rate.

Rendering accounts

The Committee proposes that all VAT liabilities shall invariably be reported, whereas at present the obligation to account for VAT applies only if the taxable turnover in a tax year exceeds SEK 30,000. For administrative reasons it is proposed, however, that if the taxable turnover is less than SEK 200,000, then VAT shall normally be accounted for in the income tax return. Other taxable entities are to be registered for VAT and account for the tax in accordance with the present rules, except that in future the entity shall be registered in the same county as its place of domicile. It shall be possible, under special circumstances, to be registered for VAT even if the annual taxable turnover does not exceed SEK 200,000. The rules of procedure for reporting income shall apply in the main to VAT accounts that are included in the income tax return. But VAT shall not be included in the basis for preliminary tax assessments. This means that in the cases considered here, VAT shall be paid in under the same arrangement and by the same date as for income tax. If payment is not made on time, charges will be incurred in accordance with the rules for tax in arrears.

Taxation value

The Committee proposes that in future VAT shall be levied on the payment or sales value excluding VAT, whereas at present the basis includes VAT. The proposed arrangement is a common feature of VAT systems abroad and accordingly tends to bring Swedish legislation closer to the international standard.

Transitional problems

When VAT is extended to new fields, competition may be distorted by the attendant right to deduct inward VAT. Companies investing after this right has been obtained benefit from a 19 per cent reduction of costs compared with those that invested earlier. However, the Committee does not consider that this calls for transitional regulations, partly because most of the affected branches produce services for which inward VAT is low.

The inflationary effects occasioned by broadening the base are another problem. While the rate of inflation is not affected, there is an upward shift in the level of consumer prices, estimated at around 3.5 per cent. Household purchasing power is accordingly weakened but income tax cuts serve to offset this. Wage formation may be affected in various ways. Lower marginal tax rates may subdue wage demands because pre-tax wage increases do not have to be so large to obtain a higher real wage after tax. On the other hand, demands for compensation for groups that perceive the tax reform as disadvantageous may lead to increased wage demands.

Another problem is that the upward shift in the CPI leads to an uprating of the basis for pensions and other transfers. This tends to result in dual compensation because pensioners, for instance, also benefit from the income tax cuts.

Affects may also arise in connection with price indexing in business agreements.

The Committee considers that the problems and effects concern fields that essentially lie outside the terms of reference. The issues will therefore have to be considered in another context.

A further problem is the opportunities for tax avoidance. For example, a company with no tax liability at present can sell its assets to a finance company and buy them back when it has become liable to tax, thereby acquiring the right to an allowance for fictional tax. The Committee considers that such transactions should be prevented and proposes transitional rules for this.

Specific taxes

A review of some specific taxes is included in the report. The selection of taxes for this review was guided by the terms of reference and the fact that some specific taxes have recently been the subject of review and legislation. The chapter on specific taxes in the report deals with the following items:

specific commodity taxes, beverage tax, tobacco tax, video tax, cassette tax, travel tax, sales tax on motor vehicles and advertising tax.

The specific taxes on energy are considered in the chapter on the taxation of energy and road traffic.

The report notes that, even with a broader basis for VAT, specific taxes are needed. For several reasons, the revenue from specific taxes cannot be matched by revenue from VAT and the specific taxes are more suitable than VAT for steering consumption in a direction that is socially desirable. But the Committee finds it important, partly for administrative and legislative reasons, that the variety of specific taxes is restricted to what is deemed necessary for steering purposes or as an appreciable contribution to tax revenue.

A general change to specific taxes levied on value is discussed but the arrangement is rejected mainly because experience shows that it entails administrative difficulties. Taxation on the basis of value should be of the multi-stage type, as is the case with VAT.

The statutory deductions for specific taxes have been found to be well-grounded in general. Thus it is only in a few minor respects that reason has been found to curtail the existing right to tax allowances.

The issue of whether specific taxes in Sweden need to be adapted to a likely situation in the European Community is largely dependent on whether or not Sweden intends to maintain border controls with EC member states. As long as border controls exist, there is no reason in principle to make such an adjustment. Moreover, an adjustment to the bases and rates for specific taxes in the EC would no doubt involve an appreciable loss of tax revenue, though the magnitude of such a loss cannot be computed at present.

It is proposed to abolish the specific commodity taxes on chemico-technical articles (perfume, toiletry and household articles) and on chocoloate and confectionery.. Reasons for this include difficulties in determining the scope

of the taxes and computing the taxable value as well as problems to do with competitive neutrality.

The beverage tax interferes with competition to some extent in that it is levied on soft drinks and table water but not on light beer. It is therefore proposed to extend the exemption to include table water and soft drinks.

The abolition of the tax on video recorders is proposed on the grounds that the tax is not intended to be a steering instrument for socially desirable consumption. Its primary purpose is as a source of revenue and in this respect it is not particularly important.

The abolition of the cassette tax is proposed, partly because smuggling of cassette tapes is tending to rise, the structure of the tax interferes with competition and a tax reform to cope with these problems would be likely to render the legislation impenetrable.

A change from the service weight as the basis for the motor vehicle sales tax is discussed in the report. A tax based on value is rejected for reasons outlined above. The advantages of basing the tax on engine power or a similar factor cannnot be said to make up for the administrative and other disadvantages of changing the basis. The Committee proposes, however, that the weight threshold for lorries with van bodies and for buses is raised from 3,000 kg at present to 3,500 kg.

For the other specific taxes considered in the report, no sufficient reasons have been found for altering the tax basis.

Energy taxes

The principal changes

One of the premisses for rearranging energy taxes is that the consumption of energy shall be equated with other private consumption. Energy is therefore to carry VAT at the uniform rate of 23.46 per cent. This tax cannot function as an instrument for energy and environment policy and the specific taxes are therefore retained for steering purposes. In this way the specific taxes can continue to play a part in government finance. The specific tax rates are lowered – with some exceptions – by 30 per cent. The petrol tax is not lowered, for reasons of government finance and environmental considerations. The coal tax is also unchanged, as requested by the Environment Fees Commission pending proposals on carbon dioxide charges. The present level of the coal tax therefore constitutes a minimum, pending additional levies. The tax on hydroelectric power is also left at the present level. A reduction would be misleading in that the prices of electricity is likely to rise in the longer run. Moreover, cutting the tax in conjunction with price increases for other reasons would lead to higher profits for power companies. Neither is there any room in the short run to increase the tax. For corresponding reasons the nuclear power tax should also be left at the present level.

The effects of a tax reform on the district heating sector ought to be analysed separately.

So as not to impede the continued introduction of natural gas, the tax on liquified petroleum gas for purposes other than running motor vehicles is

increased to the same level – in terms of energy content – as the tax on natural gas.

Review of specific energy taxes

The review covers the tax liability regulations, tax rates and tax allowances in a number of Acts (on general energy taxes, on reductions to these, on petrol tax and on specific taxes for petroleum products and coal) as well as certain ordinances to do with the taxation of energy. The tax rates for hydroelectric and nuclear power are not to be lowered and no grounds have been found for any other amendments to the regulations for these two taxes. Consequently the review does not cover the tax legislation on some relatively old hydroelectric plants or on electricity from nuclear reactors.

General energy tax on electricity

As regards the tax liability regulations in the General Energy Taxes Act, it is proposed that reserve power up to per annum 20 000 kWh are exempted. The concept of commercial operations in the related ordinance is amended to correspond with regulations in the Local Tax Act and the VAT Act. The regulation exempting power from electric furnances is retained and should be assessed after some years because, if the electricity load continues to rise, periods of tax exemption will become shorter. When the phasing out of nuclear power has begun, little use will be made of disconnectable electric furnances and the number of such furnances is not expected to rise.

The differentiated tax rates for electricity are replaced by a uniform rate of SEK 0.042 per kWh.

The specific electricity tax allowances should not be altered because they are of major economic importance for the companies that implement them.

The specific tax on petroleum products, coal and petrol

The Act on the specific tax for coal and petroleum products, including petrol, no longer serves the original purpose of financing preparedness stocks of crude oil. Instead the tax largely function as a conventional specific tax and should therefore be abolished and replaced, for reasons of government finance, by general energy taxes on petroleum products and coal and the tax on petrol. This means that, in principle, existing relationships between the different types of energy can be retained.

At present there is no specific tax either on paraffin with additives for high-speed diesel engines (light diesel) or on propellant alcohols (methanol and ethanol). The transformation of the specific tax should not lead to higher taxes on these products. It is proposed that, contrary to the case at present, the specific tax is not levied on propellant alcohols that are a component of motor fuel with at least 70 per cent petrol by weight.

General energy tax on fuel

No change in the tax liability regulations is proposed apart from an end to the exemption for liquified petroleum gas as a retail product. Competitive neutrality does warrant the taxation of, for instance, lubricating oils and crude oil but the Committee was not in a position to obtain a foundation for proposing suitable measures. The fiscal treatment of these fuels should therefore be considered in another context.

The tax rates are altered in conjunction with a general lowering of the rates, a coordination with the Environment Fees Commission as regards a carbon dioxide related adjustment of the coal tax, an upward adjustment of the tax on liquified petroleum gas for purposes other than running motor vehicles to the level – in terms of energy content – of the tax on natural gas, and a transformation of the specific tax into general energy taxes. The specific tax allowance regulations should be retained because the effects of abolishing them cannot be assessed.

Combined power and heating, condensing power and industrial back-pressure power

The deduction regulations for these forms of power are altered to make their taxation as uniform as possible. Combined power and heating is taxed at present with an allowance for the tax on the proportion of the fuel that corresponds to the generation of electricity but not for the proportion used for heating. Condensation power shall also be taxed in this way, which means that the tax is levied even on the fuel used to produce heat that is removed by cooling. By taxing condensation power in this way, the more efficient utilization of fuel in combined power and heating plants is better reflected in production costs, as are the differences in the taxation of different fuels. All nuclear power in Sweden is produced by condensation but a tax on nuclear fuel is not proposed because it would have a major impact on electricity prices without achieving a reasonable effect on the choice of production facility.

As regards industrial back-pressure power there is for the time being a deduction allowed on the general tax on electricity when the electricity is used in the own industrial process. The current requirement that the electricity is produced in a back-pressure facility is to be dropped. Besides there will be the option of deducting either the electricity tax or the fuel tax for industrial facilities that combine heating with the production of electricity. Demands for changes in the tax rules, depending on different tax situations, can then be avoided.

General energy taxes lowered

The lowering of tax rates for virtually all forms of energy by 30 per cent is not sufficient to dispense with the Government's power to permit a reduction for industrial production by specific enterprises (known as the 1.7 per cent rule). But the Government should review the conditions for such reductions,

in particular the taxes that are to be included in the basis for a reduction. Special consideration should be paid to the consequences for the calculation of the basis that will arise from environmental fees/taxes proposed by the Environment Fees Commission. The significance of the reduction rules and the effects for industrial production of abolishing them are to be examined by the Commission on competitive conditions for electricity-intensive production.

The Committee proposes that the National Tax Board shall no longer be in a position to permit a reduction of general energy taxes for the companies in a branch or for a group of companies manufacturing similar products, the reason being that this reduction rule is of no practical importance.

Petrol tax

The tax changes do not call for any amendments to the tax liability rules. Petrol tax is not included in the general lowering of tax rates but the level of petrol tax is affected by the transformation of the specific tax into petrol tax as well as by the proposal to abolish vehicle tax and the registration fee for certain vehicles.

Road traffic taxes

Vehicle tax and the registration fee are abolished for vehicles pulled by petrol or liquified petroleum gas as well as for light and heavy trailers hauled by such vehicles. The loss of tax revenue is offset by raising petrol tax by SEK 0.37 per litre (0.46 incl. VAT). In that propellant alcohols have about half the energy content of petrol, the tax on them should be increased by half as much, that is, rounded, by SEK 0.18 per litre (0.22 incl. VAT). With the transformation of the specific tax, the tax on petrol will be SEK 3.01 and 3.21 for unleaded and leaded petrol respectively, while the tax on propellant alcohols will be SEK 0.98 per litre. On top of these increases the extension of VAT to petrol adds SEK 1.00 per litre, given a petrol price of SEK 4.25 per litre.

The primary advantage of abolishing vehicle tax is an annual administrative gain of about SEK 70m. Another advantage is that vehicle costs are linked to road usage. Moreover, vehicle owners benefit from the administrative simplifications. There are no expiry dates to meet and no risk of being prohibited from using a vehicle and incurring penalties on account of unpaid tax. Neither will there be any cause to deregister vehicles for tax purposes.

No compensation is proposed for the tax increases mentioned above. The reason is that living costs vary with the place of residence; high vehicle costs in rural areas can be offset primarily by high dwelling costs in urban areas.

The Committee proposes that in future the tax on vehicles for sale shall be levied only on vehicles that continue to be subject to vehicle tax after the reform.

Effects

The proposed broadening of the base for VAT outside the energy field is estimated to yield about SEK 12.3bn in additional government revenue, while the abolition of specific taxes reduces revenue by about 1.4bn and the changes in energy taxes increases revenue by about 7bn. The overall reinforcement of central government revenue is thus estimated at about SEK 17.6bn.

Due to the elimination of cumulative effects, prices excluding VAT are lowered for all goods and services. This means that in sectors, such as goods, where VAT is already levied at the full rate, prices also fall including VAT. Consumer prices obviously rise in the sectors where VAT is now introduced. Demand will therefore weaken in the branches where prices rise (primarily the services sector) and grow in other sectors (primarily the goods sector). The magnitude of these effects will depend on price elasticities, the proportion of customers without tax allowances and so on.

The rearrangement of energy taxes is expected to be favourable for manufacturing as well as for the environment.

The removal of specific taxes on certain goods is likely to strengthen demand for these products. The higher weight limit for car purchase tax should curtail demand for the vehicles in question.

In administrative terms the proposed changes will simplify matters in the business sector as well as for authorities.

The distributional effects of the proposed changes are negligible. The indirect taxes are proportional or very slightly regressive in relation to disposable income and are also largely neutral across socioeconomic groups. The proposed changes leave the situation more or less unchanged.

An analysis that includes the effects of proposals from the Income Tax Commission indicates that, given moderate assumptions about dynamic effects, everyone benefits from the combined reform of indirect and direct taxes. The gains increase with the size of disposable income except that the reform is to the disadvantage of households with the largest incomes.

An adjustment to the system for indirect taxes that is being discussed in the European Community would involve an annual loss of tax revenue in the region of SEK 25bn-30bn.

Constitutional issues

The terms of reference included an enquiry into the conditions for authorizing the Government to decide on an immediate, temporary change in indirect taxes. The Committee finds that there are preponderant reasons for not proposing such an arrangement.

The terms of reference also called for an examination of conditions for authorizing the National Tax Board – with proposals for the requisite constitutional amendments – to issue binding instructions on tax liabilities for specific goods or services, the determination of taxation values and similar matters. The Committee finds that there are not sufficient grounds for such an authorization over and above the existing facilities for allowing the Board

to issue implementing regulations.

The Committee has also reviewed the Government authorizations in the VAT Act. It is proposed to rescind the authorizations or reformulate them to apply only to administrative decisions. It is also proposed that decisions announced under the authorizations are to be rescinded in full. Some of the decisions that are in the nature of instructions can be incorporated in the VAT Act.

I Inledning

1 Direktiven

1.1 Utredningsuppdraget

Vid regeringssammanträde den 11 juni 1987 utfärdades direktiv för kommittén för indirekta skatter (Dir. 1987:30). Chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, anförde därvid bl.a. följande

> Som jag tidigare framhållit har mervärdeskatteutredningens arbete enbart varit av teknisk natur och det har därför inte ingått i uppdraget att närmare prova själva basen för mervärdeskatten, dvs. de undantag från en generell beskattning som finns på varusidan och framför allt på tjänstesidan. För närvarande beskattas högst 60 % av den privata konsumtionen med mervärdeskatt. Många länder i Västeuropa har en bredare bas för mervärdeskatten än Sverige. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att inskränkningarna av skatteplikten leder till betydande svårigheter vid tillämpningen bör det övervägas om underlaget för mervärdeskatten kan breddas. Det är enligt min mening nu dags för en förutsättningslös översyn av mervärdeskattens omfattning. En huvudinriktning bör enligt min mening vara att mervärdeskatten så långt möjligt görs generellt tillämpbar och konkurrensneutral i fråga om konsumtionen av olika varor och tjänster. Översynen bör syfta till att undersöka positiva och negativa verkningar av en generell varu- och tjänstebeskattning. En kommitté bör tillkallas för denna uppgift. Kommittén bör lämna förslag till hur en mervärdeskatt med breddad bas tekniskt bör utformas.
>
> Översynen bör också omfatta en bedömning av möjligheterna till och effekterna av slopade reduceringsregler. Utgångspunkten bör vara en enhetlig skattesats för hela det mervärdeskattebelagda varu- och tjänsteområdet. En mer generell mervärdebeskattning bör därför i princip innebära att reduceringsreglerna så långt möjligt begränsas. I den mån reduceringsregler fortfarande bedöms motiverade bör övervägas i vad mån de kan förenklas. Om slopade reduceringsregler skulle medföra kraftiga kostnadsökningar bör kommittén om så erfordras kunna föreslå kompensationsåtgärder även utanför den indirekta beskattningens område.
>
> Om det skattepliktiga varu- och tjänsteområdet för mervärdeskatten utvidgas innebär detta att antalet mervärdeskattskyldiga importörer blir ännu större än i dag. Det är mot denna bakgrund angeläget att man på nytt förutsättningslöst prövar frågan om vi fortsättningsvis skall ha en generell beskattning av all import eller om man kan uppnå administrativa eller andra vinster för samhället eller för enskilda näringsidkare genom att begränsa beskattningen till att vid import omfatta endast de fall där importen sker av eller för icke mervärdeskattskyldigas räkning,

dvs. de fall där skatten får reell effekt. Kommittén bör därvid samråda med tulldatautredningen (Fi 1986:04). Kommittén bör också utreda behovet av och förutsättningarna för mervärdebeskattning vid import av tjänster.

Som jag tidigare nämnt avviker det svenska mervärdeskattesystemet från vad som är vanligt utomlands genom att energiområdet ställts utanför beskattningen. En viktig uppgift för kommittén blir därför att pröva om det numera finns bättre förutsättningar att inordna energiområdet under mervärdeskatten än när frågan senast prövades av energiskattekommittén.

Beskattningen av energi fungerar nu också till en del som ett energipolitiskt styrmedel. Den bör också i fortsättningen ha denna funktion. Någon form av styrande punktskatter på energi torde därför få behållas även om energi omfattas av mervärdeskatt. Särskilda punktskatter torde också vara nödvändiga inom vissa delar av energiområdet för att en skatteomläggning inte skall leda till intäktsbortfall. Det bör påpekas att punktskatter på olika energislag vanligen förekommer även i länder där energiområdet är föremål för mervärdebeskattning.

Det är väsentligt att ett förslag till nytt punktskattesystem utformas så att gällande energipolitiska mål kan tillgodoses. I utredningen bör därför också ingå att belysa hur konkurrensförhållandena mellan olika energislag kan påverkas av ett alternativ med mervärdeskatt kombinerat med punktskatter. Översynen av mervärdeskatten bör också omfatta en genomgång och en bedömning av behoven, lämpligheten och de konstitutionella förutsättningarna för de bemyndiganden som nu finns i mervärdeskattelagen. De innefattar bl.a. möjlighet för regeringen att förordna om skattskyldighet tills vidare för andra tjänster än sådana som enligt lagen omfattas av mervärdeskatt och att föreskriva om undantag från skatteplikt. Bemyndiganden finns även för regeringen att förordna om mervärdeskattskyldighet i samband med utförsel. Dessa bemyndiganden har i vissa fall skapat gränsdragningssvårigheter, vilket bl.a. observerats i samband med utvidgningen av det skattepliktiga området till att omfatta även vissa datatjänster m.m. (prop. 1985/86:47). Med en vidgad bas för mervärdeskatten, och med en eventuell ny teknik för att ange det skattepliktiga tjänsteområdet, bör förutsättningarna förbättras för att slopa de särregler som införts med stöd av bemyndigandena. Kommittén bör annars pröva om särreglerna direkt kan inarbetas i lagstiftningen.

Kommittén bör i övrigt kunna lämna förslag till förenklingar och systematiska förbättringar av mervärdeskattesystemet. Kommittén bör särskilt beakta de mervärdeskatter som tillämpas av EG-länderna och det harmoniseringsarbete för mervärdeskatterna som pågår inom EG. Det finns enligt min mening ett betydande intresse av att den svenska mervärdeskatten tekniskt kan anpassas till vad som gäller i andra länder, och särskilt då EG-området. Det förhållandet att de nordiska länderna har mervärdeskattesystem som i stora delar nu överensstämmer bör dock beaktas. Därvid bör kommittén ta del av de förslag som redovisats av den arbetsgrupp för att utreda möjligheterna till att harmonisera de generella omsättningsskattesystemen i Norden som de nordiska finansministrarna tillsatte i mars 1986.

När det gäller övriga indirekta skatter bör kommittén överväga i vad mån skäl alltjämt föreligger för en särskild beskattning utanför mervärdeskatten. Möjligheterna till att avskaffa de skatter som är svårtillämpbara och som har liten statsfinansiell betydelse bör vidare undersökas. Kommittén bör också överväga i vad mån det går att

inskränka de avdragsmöjligheter och begränsningar av det skattepliktiga området som finns inom området. Om energi förs in under mervärdeskatten torde behovet av den särskilda nedsättningen av energiskatt som viss energiintensiv industri i dag åtnjuter minska även om en särskild skatt på energi införs. Kommittén bör därför bedöma förutsättningarna för att begränsa eller helt slopa möjligheterna till nedsättning och att i övrigt begränsa de undantag och avdragsmöjligheter som skall gälla för en sådan ny skatt.

Vidare bör kommittén bedöma huruvida det kan finnas skäl till en ändrad beskattningsgrund för någon punktskatt. Som exempel kan nämnas förslag som i olika sammanhang väckts om att beräkna försäljningsskatten på motorfordon efter annan grund än fordonens tjänstevikt. Kommittén bör också pröva om man kan vinna några fördelar genom att gå över till värdebaserade punktskatter. I fråga om skatten på annonser och reklam bör utredningen samråda med reklamskatteutredningen (Fi 1986:01).

Kommitténs arbete bör omfatta förutom de skatter som utgår på omsättning av varor och tjänster även vägtrafikbeskattningen, eftersom denna beskattning till viss del utgör ett komplement till energibeskattningen. I denna översyn bör även ingå den av vägtrafikskatteutredningen tidigare prövade frågan om att ersätta fordonskatten på vissa lättare fordon med en höjd bensinskatt.

Som jag tidigare har nämnt bör huvudinriktningen vara en i princip enhetlig beskattning för hela det mervärdeskattebelagda området. Kommittén bör ändå pröva de skäl som kan finnas för att införa en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror, och lämna förslag till hur en sådan skatt skulle kunna tekniskt utformas och avgränsas. Kommittén bör därvid överväga om en sådan beskattning exempelvis kan genomföras inom mervärdebeskattningens ram genom en differentiering av skattesatserna. Uppdraget bör däremot inte omfatta frågan om en differentiering eller sänkning av mervärdeskatten för livsmedel och andra oumbärliga varor. Frågan om en sänkt skatt på livsmedel har för övrigt utretts och avvisats av utredningen (Ds Fi 1983:02) om differentierad mervärdeskatt.

Enligt 8 kap. 3 § regeringsformen skall föreskrifter om skatter meddelas genom lag. Riksdagen kan inte delegera till regeringen att besluta i sådana frågor. Under tid då riksmöte inte pågår kan dock finans- och skatteutskotten, efter bemyndigande i lag och på förslag av regeringen, för de indirekta skatterna bestämma om skattesats eller besluta att skatt skall börja eller upphöra att utgå, 8 kap. 6 § regeringsformen. Sådana bemyndiganden har getts i fråga om mervärdeskatten och vissa av punktskatterna. Lag som finans- och skatteutskotten beslutat på detta sätt skall av regeringen underställas riksdagen för prövning inom en månad från början av närmast följande riksmöte.

Av stabiliseringspolitiska skäl finns vid vissa tillfällen behov av att snabbare än vad som nu kan ske ändra någon eller några av de indirekta skatterna. Även önskemål om att vid skattesatsändringar undvika hamstring talar för att dessa skatter snabbt bör kunna ändras. Kommittén bör därför utreda förutsättningarna för att ge regeringen befogenhet att besluta om en omedelbar tillfällig förändring av de indirekta skatterna. En förutsättning bör då vara att regeringens beslut efter viss kortare tid underställs riksdagens prövning. Kommittén bör även kunna föreslå andra lösningar som tillfredsställer behovet av snabba tillfälliga ändringar på detta område. Kommittén bör också utreda förutsättningarna för att ge riksskatteverket en rätt att meddela

bindande föreskrifter om skatteplikt för viss vara eller tjänst, beskattningsvärdets bestämmande och andra liknande förhållanden. I mervärdeskattelagen finns institutet bindande förklaring, som dock utnyttjats i mycket få fall. De förslag som kommittén kan komma att lägga fram på denna punkt bör vara så utformade att de har förutsättningar att komma till praktisk användning. I kommitténs uppdrag bör också ingå att föreslå erforderliga grundlagsändringar.

En breddning av basen för mervärdeskatten och de andra indirekta skatter bör totalt sett innebära ökade intäkter från dessa skatter. Detta är av särskild betydelse med hänsyn till möjligheterna att finansiera en reformering av inkomstskatten enligt de riktlinjer för utredningsarbetet som jag tidigare givit åt kommittén om reformerad inkomstbeskattning. En viss samordning av kommittéernas arbete erfordras därför.

I tilläggsdirektiv den 9 juni 1989 (Dir 1988:34) fick kommittén i uppdrag att utreda också för- och nackdelarna med att införa en lägre mervärdeskatt på viss konsumtion. I direktiven anges bl.a. följande

Under senare tid har emellertid ett kraftigt ökat intresse och en ökad uppmärksamhet riktats mot mervärdeskattens utformning inom EG. Det har framförallt gällt de förslag om mervärdeskatten som lagts fram av EG-kommissionen. Där förespråkas att EG-länderna bör enas om att tillämpa två olika skattenivåer inom sina mervärdeskattesystem, en normal skattesats och en lägre skattesats på bl.a. livsmedel. Flertalet EG-länder, utom Danmark, har redan i dag flera olika skattesatser.

Det är av största vikt nu när så gott som hela vårt skattesystem är föremål för översyn att också de samlade fördelningspolitiska effekterna av en skatteomläggning utvärderas.

Det är mot nu angiven bakgrund angeläget att för- och nackdelarna med att införa en lägre mervärdeskatt på viss konsumtion belyses och att denna fråga ingår i övervägandena vid den totalöversyn av den indirekta beskattningens omfattning som görs av KIS. Därvid bör kommittén särskilt pröva om en lägre mervärdeskatt på viss konsumtion har påtagligt positiva fördelningseffekter mellan olika hushåll, liksom hur effekterna av en sådan åtgärd skulle fördelas mellan konsumenter och producenter.

Jag vill erinra om det arbete som utredningen om differentierad mervärdeskatt redovisat i betänkandet Skall matmomsen slopas? (SOU 1983:54). Kommittén bör undersöka om förutsättningarna eller förhållandena ändrats sedan detta betänkande lades fram. Särskild vikt bör läggas vid de praktiska, administrativa och kontrolltekniska aspekterna och vid hur praktiskt lämpliga avgränsningar av ett område med lägre mervärdeskatt skulle kunna göras. Kommittén bör också undersöka om det numera finns tekniska hjälpmedel som kan underlätta skattehanteringen och kontrollen.

Om kommittén skulle föreslå en sänkt mervärdeskatt på vissa varor eller tjänster bör förslag samtidigt lämnas om hur en sådan åtgärd skall finansieras. Det tidigare kravet på kommittén om totalt sett ökade intäkter från mervärdeskatten och de indirekta skatterna för att finansiera en inkomstskattereform kvarstår oförändrat.

1.2 Generella direktiv m.m.

Följande generella direktiv har gällt för kommitténs arbete

- Direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående kontroll och förenklingsfrågor vid reformer på skatteområdet (Dir 1982:27).
- Kommittédirektiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående utredningsförslagens inriktning (Dir 1984:5).
- Kommittédirektiv till kommittéer och särskilda utredare angående beaktande av EG-aspekter i utredningsverksamheten (Dir 1988:43).

Sistnämnda direktiv är mot bakgrund bl.a. av vad som anförs i kommitténs ursprungliga direktiv (Dir 1987:30) av särskilt intresse för utredningsarbetet. I Dir 1988:43 anges inledningsvis bl.a. att Sverige skall medverka i EFTA:s och EG:s arbete på att avskaffa fysiska, tekniska och fiskala hinder i syfte att så långt möjligt skapa rörlighet för varor, tjänster, människor och kapital i Västeuropa. Föredragande statsrådet anför därefter följande

> Mot bakgrund av vad jag nu har redovisat bör de kommittéer och särskilda utredare som har till uppgift att lämna förslag som berör den fria rörligheten för varor, tjänster, människor och kapital eller på annat sätt berör det västeuropeiska integrationsarbetet få direktiv enligt följande.
>
> - Kommittéer och särskilda utredare skall undersöka vilken gemensam ordning som i förekommande fall råder inom EG inom det aktuella ämnesområdet och i sina förslag ta tillvara de möjligheter till harmonisering som finns.
> - Kommittéer och särskilda utredare skall redovisa hur de förslag som läggs fram förhåller sig till EG:s motsvarande regler, direktiv eller förslag till direktiv från EG-kommissionen. – Om kommitténs eller utredarens förslag skiljer sig härifrån, skall skälen för detta redovisas.
> - Kommittéer och särskilda utredare skall redovisa de statsfinansiella och övriga samhällsekonomiska effekter som uppkommer av de förslag som läggs fram som innebär anpassning till EG:s regler, direktiv eller förslag till direktiv från EG-kommissionen. Kommittéerna och utredarna skall i de fall då ökade statsfinansiella kostnader bedöms uppstå lämna förslag till finansiering. På motsvarande sätt skall effekterna av eventuella avvikelser från EG:s regelsystem redovisas.

Ett flertal framställningar om den indirekta beskattningen har ställts direkt till kommittén eller överlämnats från regeringen för beaktande eller kännedom.

2 Utredningens arbetssätt

Det område som kommittén haft att utreda är vittomfattande. Det har därför varit nödvändigt att samla in och bereda materialet i olika arbetsgrupper innan det presenterats för kommittén. Arbetsgrupperna har varit sex till antalet. Arbetsgrupp I har berett samtliga frågor om mervärdeskatt utom mervärdeskatt på energi. Detta område har i stället handhafts av arbetsgrupp II, som också sysslat med vägtrafikbeskattningen. I arbetsgrupp III har konstitutionella frågor behandlats. Arbetsgrupp IV har haft hand om punktskattefrågor medan arbetsgrupp V sysslat med frågor angående importbeskattning. Den sjätte arbetsgruppen har arbetat med den tekniska utformningen av mervärdeskattelagstiftningen.

I utredningsarbetet har tagits en rad externa kontakter. Organisationer och företag har givits möjlighet att lämna synpunkter på de områden som kommittén haft att utreda. Sådana synpunkter har lämnats i skriftlig form, men också i samband med ett stort antal uppvaktningar. Kommittén har också bildat en panel där företrädare för LO, TCO, Lantbrukarnas Riksförbund, Industriförbundet, Kommunförbundet, Tjänsteförbundet Grossistförbundet, Köpmannaförbundet och Småföretagarnas Riksorganisation haft möjlighet att ge sin syn på de frågor som omfattas av utredningsarbetet.

Utredningsarbetet har bedrivits i samarbete med utredningen för reformerad inkomstbeskattning (Fi 1987:07), RINK, och med utredningen för reformerad företagsbeskattning (Fi 1985:06), URF. Viss samordning har skett med det arbete som bedrivs i miljöavgiftsutredningen (ME 1988:03). Kontakter har tagits också med tulldatautredningen (Fi 1986:04) och krigsmaterielutredningen (UD 1988:03).

I syfte att åstadkomma ett tillfredsställande beslutsunderlag har kommittén i flera fall från olika håll inhämtat expertutlåtanden och statistikuppgifter m.m. Docenten Bengt Assarsson har på kommitténs uppdrag utrett effekterna på produktionen, sysselsättningen och prisnivån av en breddad mervärdeskattebas. Docenten Karl-Erik Gustafsson har belyst de ekonomiska konsekvenserna för dagspressen av mervärdeskatt på abonnemang och lösnummer. Professorn Sören Wibe har utrett fördelningseffekterna vid en förändrad mervärdebeskattning av livsmedel. Statens Energiverk har i två rapporter, "Moms på energi" och "Åtgärder i samband med övergång till moms på energi" gett sin syn på konsekvenserna av att införa mervärdeskatt på energi. Statens Pris- och Konkurrensverk (SPK)

har för kommitténs räkning utrett KPI-effekterna av en breddad bas för mervärdeskatten. Konjunkturinstitutet har belyst frågan om det finns ett behov av att, snabbare än vad som för närvarande är fallet, kunna genomföra förändringar i den indirekta beskattningen.

Företrädare för kommittén har besökt EG-kommissionen i Bryssel och där sammanträffat med tjänstemän vid den enhet inom kommissionen som ansvarar för den indirekta beskattningen. Vid sammanträffandet informerades kommittén om utvecklingen inom EG på den indirekta beskattningens område. Information gavs om innehållet i EG:s sjätte direktiv och om de överväganden som ligger till grund för direktivtexten. Företrädare för kommittén har sammanträffat med de danska skattemyndigheterna och därvid informerats bl.a. om Danmarks erfarenheter av det inom EG pågående arbetet avseende harmoniseringen av de indirekta skatterna. Sammanträffanden har också skett med de norska och finska skattemyndigheterna.

3 Betänkandets disposition

Del 1 av betänkandet är uppdelat i sex kapitel. Del 1 innehåller dessutom reservationer och ett särskilt yttrande.

Kapitel I innehåller i ett inledande avsnitt kommitténs direktiv och en översikt av de generella direktiv som gäller för regeringskansliets kommittéer. I avsnitt 2 redovisas utredningens arbetssätt, dvs. de kontakter som har tagits och de metoder i övrigt som har använts för att inhämta underlag för överväganden och förslag. Kapitlet avslutas med detta avsnitt som behandlar betänkandets disposition.

I kapitel II, som behandlar mervärdeskatten, ges i det första avsnittet en allmän orientering om mervärdeskattens uppbyggnad och grundprinciper. Avsnitten 2 och 3 beskriver den nu gällande ordningen respektive bakgrunden till densamma. I avsnitt 4 belyses utvecklingen på mervärdeskatteområdet inom EG. Avsnittet innehåller också en beskrivning av de materiella mervärdeskattereglerna i EG:s direktiv och i EG-kommissionens förslag till direktiv. Det därefter följande avsnittet beskriver mervärdeskattesystemen i Sveriges grannländer. Avsnitten 6-14 innehåller en redogörelse för kommitténs förslag på mervärdeskatteområdet. I avsnitt 6 redovisas de allmänna principer för mervärdeskattens omfattning som enligt kommitténs mening bör ligga till grund för lagstiftningens innehåll. I kapitlets sjunde avsnitt redovisas kommitténs överväganden och förslag såvitt avser skattepliktens omfattning. Detta avsnitt innehåller också förslag avseende begränsningar av rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt m.m. I avsnitt 8 redogörs för kommitténs förslag rörande statens och kommunernas ställning i mervärdeskattesystemet. Avsnitt 9 behandlar importfrågor. Kommitténs ställningstaganden i frågan om högre eller lägre mervärdeskatt skall utgå på viss typ av konsumtion redovisas i avsnitten 10 och 11. Förslagen till ny reglering avseende skattskyldighet, redovisningsskyldighet och beskattningsvärde belyses i avsnitten 12 och 13. Kapitlet avslutas med ett avsnitt som beskriver kommitténs ställningstaganden i fråga om behovet av övergångsregler.

Kapitel III behandlar punktskatterna och inleds med ett avsnitt där omfattningen av kommitténs översyn samt punktskatternas konstruktion och roll i skattesystemet beskrivs. I avsnitten 2 och 3 belyses utvecklingen på området i EG respektive punktskatteregleringen i vissa nordiska länder. Avsnitten 4-11 behandlar de punktskatter som varit föremål för översynen. Varje avsnitt inleds med en beskrivning av den nuvarande ordningen,

varefter följer en kort bakgrundsbeskrivning. Avsnitten avslutas med kommitténs överväganden och förslag. Kapitel III avslutas med ett avsnitt där frågan om en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror tas upp.

I kapitel IV behandlas energibeskattningen och vägtrafikbeskattningen. Kapitlet har tagits in i betänkandet som en i förhållande till övriga kapitel fristående del. På grund härav behandlas i avsnittet 2 utgångspunkten för utredningsarbetet om energibeskattningen. I avsnitt 3 och 4 beskrivs nuvarande ordning respektive bakgrunden för energibeskattningen. I avsnitt 5 redovisas energibeskattningen i andra länder i Västeuropa och Nordamerika samt harmoniseringssträvandena inom EG på energiskatteområdet. Avsnitt 6 behandlar olika alternativ för den framtida energibeskattningen. Avsnitt 7 innehåller en redogörelse för riksdagens energi- och miljöpolitiska beslut under 1980-talet samt de grundläggande principerna för dagens energibeskattning. Effekterna av de olika alternativen för energibeskattningen behandlas i avsnitt 8. Några särskilda problemområden, bl.a. inhemska bränslen och fjärrvärme, behandlas i avsnitt 9. Kommitténs val av alternativ för energibeskattningen redovisas i avsnitt 10. En översyn av punktskatterna på energiområdet görs i avsnitt 11. Kapitlet avslutas med avsnitt 12 som behandlar vägtrafikbeskattningen.

I kapitel V redovisas i ett inledande avsnitt de ekonomiska och administrativa effekter för statskassan, näringslivet, hushållen samt för skattemyndigheterna som följer av kommitténs förslag på mervärdeskatte- och punktskatteområdena. Avsnitt 2 behandlar de sammantagna fördelningseffekterna av utredningens om reformerad inkomstbeskattning och denna kommittés förslag. Kapitlet avslutas med ett avsnitt där effekterna av en eventuell EG-anpassning belyses.

Kapitel VI behandlar konstitutionella frågor. Kapitlet består av tre avsnitt som i tur och ordning belyser regeringens möjlighet att besluta om förändringar av de indirekta skatterna, RSV:s möjlighet att meddela bindande föreskrifter samt slutligen bemyndigandena i ML. Varje avsnitt inleds med en beskrivning av gällande rätt m.m. och avslutas med kommitténs överväganden och förslag.

Del 1 av betänkandet avslutas med reservationer och ett särskilt yttrande.

I del 2 av betänkandet finns författningsförslag och specialmotivering. Där finns även intagna följande bilagor:

1. Ekonomiska konsekvenser för dagspressen av mervärdeskatt på abonnemang och lösnummer
2. Fördelningseffekter vid en förändrad mervärdebeskattning av livsmedel
3. Effekter på produktion, sysselsättning och allmän prisnivå av förändrad indirekt beskattning
4. De indirekta skatternas fördelningspolitiska effekter
5. En översyn av formerna för mervärdebeskattning vid import
6. Hemställan från miljöavgiftsutredningen till kommittén för indirekta skatter
7. Effekter på KPI av breddad bas för mervärdeskatten
8. Mervärdeskatt på energi

II Mervärdeskatten

1 Principer för mervärdeskatten

Mervärdeskatten utgör en form av allmän konsumtionsskatt. Den är konstruerad som en skatt på den yrkesmässiga omsättningen inom landet och importen av varor och tjänster. I detta avseende är mervärdeskatten av samma typ som sin föregångare, den allmänna varuskatten. Den allmänna varuskatten var emellertid en ettledsskatt. Detta innebar att hela skatteuttaget skedde vid tillhandahållandet av varorna och tjänsterna åt de slutliga konsumenterna. Mervärdeskatten är däremot en flerledsskatt. Skatteuttaget delas upp på flera på varandra följande led i produktions- och distributionskedjan. Varje led svarar gentemot staten för skatten på den värdetillväxt, dvs. det s.k. mervärdet, som tillförts objektet genom bearbetning, hantering eller annan prestation i det egna ledet. Uttaget av detta mervärde sker i det nu rådande systemet genom att var och en som är redovisningsskyldig för mervärdeskatt skall enligt ett deklarationsförfarande redovisa skatt på sin omsättning av skattepliktiga varor och tjänster (s.k. utgående mervärdeskatt) med avdrag för den skatt (s.k. ingående mervärdeskatt) som belastat förvärven av skattepliktiga insatsvaror och -tjänster i verksamheten. Det kan anmärkas, att mervärdeskatten tekniskt sett är baserad på producenternas och distributörernas sammanlagda mervärden och således inte på det faktiska nyttjandet av de omsatta produkterna eller tjänsterna.

Genom avdragsrätten för ingående skatt skiljer sig mervärdeskatten från flerledsskatter av s.k. kaskadtyp. I ett kaskadskattesystem medför varje omsättning en faktisk skattebelastning. Den totala belastningen blir därför i ett sådant system olika beroende på om ett skatteobjekt passerar flera eller färre beskattningsled. Denna kumulativa effekt elimineras i mervärdeskattesystemet genom avdragsrätten för ingående skatt. Om avdragsrätten gäller generellt och omfattar ingående skatt på förvärv inte endast av omsättningstillgångar utan även av anläggningstillgångar och anskaffningar av omkostnadskaraktär, blir den totala effekten i princip densamma som om hela skatten uttagits i sista beskattningsledet.

För att bl.a. undvika kumulativa effekter har i vissa fall medgivits full avdragsrätt för ingående skatt fastän de omsatta varorna eller tjänsterna varit undantagna från skatteplikt och därmed inte föranlett någon utgående skatt. Undantag från skatteplikt brukar i sådana fall kallas kvalificerade undantag. En på detta sätt avdragsberättigad näringsidkare brukar kallas tekniskt skattskyldig. Med skattskyldig förstås nedan emellertid enbart den

som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster.

Den som är skattskyldig och redovisningsskyldig i mervärdeskattesystemet fungerar i princip bara som uppbördsman för staten. Vad han uppbär i skatt hos sina kunder skickar han in till statskassan. Först drar han emellertid av vad han själv fått betala i skatt till sina leverantörer av varor och tjänster. Vad han betalar in till staten är således skillnaden mellan skatten på hans egen omsättning av skattepliktiga varor och tjänster samt skatten på vad han själv betalat för sina skattepliktiga insatsvaror och -tjänster i verksamheten. I ett generellt mervärdeskattesystem blir mervärdeskatten således inte någon verklig kostnad förrän den tas ut vid den sista omsättningen till den slutlige förbrukaren, t.ex. då detaljisten lägger mervärdeskatt på sina försäljningspriser. Nedanstående figur illustrerar mervärdeskattesystemets uppbyggnad.

Figur 1.1 Mervärdeskattesystemets uppbygnad

	Försäljnings-pris, exkl. moms (A)	Momspålägg 23,46% av A	Till staten inlevereras
RÅVARULEVERANTÖR *	1 000	234,60	234,60
varan ↓ ↑ 1 234,60			
TILLVERKARE	3 000	703,80	703,80
			-234,60
varan ↓ ↑ 3 703,80			=469,20
GROSSIST	4 000	938,40	938,40
			-703,80
varan ↓ ↑ 4 938,40 kr.			=234,60
DETALJIST	5 500	1 290,30	1 290,30
			-938,40
varan ↓ ↑ 6 790,30 kr.			=351,90
KONSUMENT			

* Anm: För enkelhets skull har här bortsetts från att även råvaruleverantörer givetvis brukar ha en ingående mervärdeskatt.

Konsumenten har debiterats 1290,30 kr i mervärdeskatt. Han får således betala detta belopp till detaljisten. Beloppet utgör samtidigt summan av vad som inbetalats till statskassan av produktions- och distributionsleden (234,60 + 469,20 + 234,60 + 351,90 = 1290,30 kr.)

2 Nuvarande ordning

2.1 Skatteplikten för varor och tjänster

2.1.1 Allmänt

Övergången från den allmänna varuskatten till en mervärdeskatt innebar i princip endast att mervärdeskatteprincipen gjordes tillämplig på en tidigare gällande generell indirekt beskattning. Såväl den allmänna varuskatten som mervärdeskatten byggde, låt vara av något olika skäl, på principen att under beskattningen inordna i första hand all yrkesmässig omsättning av objekt av lös egendoms natur och tjänster med anknytning härtill, medan handeln med fastigheter ställdes utanför. Mervärdeskattens anknytning till den allmänna varuskatten såvitt avser skatteplikten för varor markeras genom att det energiskattebelagda området nu liksom tidigare ställdes utanför skatteplikten.

Även om konstruktionen av mervärdeskatten i hög grad präglades av målsättningen att begränsa skattens räckvidd till att gälla sådan konsumtion som direkt träffades av skatt också i det äldra skattesystemet, så var det ändå nödvändigt att under skatteplikten inrymma sådana tjänster som upphandlades av skattskyldiga näringsidkare och som vid undantag från skatteplikt skulle skapa betydande kumulativa effekter. dvs. inslag av dubbelbeskattning. Det var av särskild vikt att undanröja sådana effekter vad gällde näringslivets investeringar i byggnader och andra anläggningar av fast egendoms natur. Byggnads- och anläggningsentreprenader samt andra liknande tjänster som tillhandahålls av de på fastighetsområdet verksamma installations- och hantverksföretagen måste därför inordnas under skatteplikten.

Skatteplikten för varor är utformad utifrån en generell skatteplikt eller vissa exklusivt stadgade undantag. Det är således bara de i lagen särskilt angivna varorna som ställts utanför det skattepliktiga området. När det gäller skatteplikten för tjänster har en annan teknik valts. Det är endast de i ML uppräknade tjänsterna som är skattepliktiga. På det vidsträckta tjänsteområdet finns åtskilliga tjänsteprestationer som inte anges i ML och som följaktligen inte heller är skattepliktiga.

2.1.2 Begreppen vara och fastighet

För att tillgodose kravet på neutralitet i mervärdeskattesystemet har det

varit nödvändigt att under skatteplikten inrymma inte endast tjänster som avser vara utan också vad som enligt ML räknas som fastighet. Detta har tvingat fram ett specifikt fastighetsbegrepp för mervärdeskatten, som regleras i 7 § första och andra stycket ML och har följande lydelse.

> Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.
>
> Med vara förstås enligt denna lag materiellt ting som icke är fastighet samt gas, värme och elektrisk kraft. Som fastighet anses även byggnad, ledning, stängsel eller liknande anläggning som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Som fastighet anses däremot icke egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör). Som fastighet anses icke heller annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrives på fastigheten. Sådan utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande varmed byggnad för bostadsändamål normalt förses anses dock som fastighet om utrustningen enligt 2 kap. 2 § jordabalken hör till byggnad.

I anvisningarna till 7 § ML anges att egendom av sådant slag som avses i 2 kap. 2 § jordabalken och som enligt ML anses som fastighet räknas som fastighet även om byggnaden tillhör annan än ägaren till jorden eller om den tillförts byggnad av annan än byggnadens ägare.

RSV har i anvisningar (RSV Im 1975:5) behandlat begreppet fastighet enligt ML och härom uttalat följande

> MLs fastighetsbegrepp ansluter sig numera i princip till vad som enligt jordabalken räknas som fast egendom. Av praktiska skäl har en del avvikelser gjorts härifrån. Enligt ML räknas liksom tidigare också byggnad, stängsel, ledning och annan anläggning på annans mark som fastighet. Vad som tillförts byggnad räknas i princip som tillbehör till byggnaden om det är ägnat till stadigvarande bruk för denna. Detta gäller oberoende av om byggnadens ägare eller annan svarat för anskaffningen.
>
> I ML liksom i kommunalskattelagen har de s.k. industritillbehören uteslutits från fastighetsbegreppet. Även annan maskin, utrustning eller särskild inredning som anskaffats för viss verksamhet, vilken bedrivs på fastighet som är inrättad för annat än bostadsändamål, utgör också i regel vara och räknas inte som tillbehör till byggnad i vilken den installerats. Maskiner och särskild utrustning i sådana byggnader utgör, med de undantag som anges i nästa stycke, alltid vara. Detsamma gäller utrustning och särskild inredning i andra speciella byggnader, exempelvis jordbrukets ekonomibyggnader, sjukhus, skolor och andra institutionsbyggnader.
>
> Utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande av sådant slag som normalt installeras i bostadsbyggnad räknas som fastighet även om utrustningen tillförts annan byggnad. Elspis, kylskåp, frysskåp av hushållstyp som installerats exempelvis i sjukhus utgör därför tillbehör till byggnaden, medan däremot motsvarande installationer av annan konstruktion som installerats i storkök inom sjukhuset utgör vara. Av samma skäl räknas vvs-installationerna i exempelvis badrum i hotellbyggnad som fastighet.
>
> Sammanfattningsvis räknas enligt ML som fastighet:
>
> a) jorden,

b) byggnad, ledning, stängsel och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk, på rot stående träd och andra växter,

c) fast inredning och annat varmed byggnad försetts, om det är ägnat till stadigvarande bruk för byggnaden eller del av denna, såsom fast avbalkning, hiss, ledstång, ledning för vatten, värme, ljus eller annat med kranar, kontakter och annan utrustning, värmepanna, element till värmeledning, kamin, kakelugn, innanfönster, markis, brandredskap, civilförsvarsmateriel och nyckel.

I enlighet härmed räknas i bostad som fastighet även badkar och annan sanitetsanläggning, spis, värmeskåp och kylskåp samt maskin för tvätt och mangling.

I byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål, räknas inte som fastighet sådan maskin, utrustning eller särskild inredning, som anskaffats för att användas i där bedriven särskild verksamhet. Exempel: turbin i kraftverksbyggnad, pump i reningsverk, hylla, disk och skyltfönsteranordning i butikslokal, bänkar i samlingslokal, orgel i kyrka, utrustning och särskild inredning i sjukhus och andra institutionsbyggnader.

Maskin, utrustning eller särskild inredning av sådant slag och sådan konstruktion som vanligen installeras i bostadsfastighet utgör dock alltid fastighet om den är ägnad till stadigvarande bruk för byggnaden.

Uppräkningen i punkt c) ovan är inte uttömmande utan ger enbart exempel på typiska tillbehör till byggnad.

Tillbehör som tillfälligt tas från byggnad, exempelvis för reparation, förlorar inte sin egenskap av fastighet. Utrangerade tillbehör, rivningsvirke o.d. är inte fastighet.

Skattskyldigheten enligt ML kunde dock inte begränsas till att gälla enbart omsättningen av fysiska objekt av lös egendoms natur utan måste också omfatta upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter av skilda slag. I 7 § tredje och fjärde stycket ML har därför varubegreppet utvidgats. Lagrummen har följande lydelse.

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

Med vara likställs vidare rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete, reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk bild, visningsrätt eller annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information, rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser skattepliktig vara samt rätt att nyttja system eller program för automatisk databehandling.

2.1.3 Från skatteplikt undantagna varor

I den allmänna varuskatten hade av skilda skäl gjorts särskilda undantag från skatteplikt av vissa varor. Med den målsättning som gällde för mervärdeskattens införande, nämligen en i princip oförändrad beskattning av den privata konsumtionen, var det naturligt att överföra samma undantag från skatteplikt till ML. Mervärdeskattens konstruktion som flerledsskatt tvingade dock fram en djupare syn på vad undantagen egentligen gällde.

Vill man undanröja all skattebelastning på en specifik vara måste ett undantag från skatteplikt för vara förenas med att den ingående skatt som samtliga led i produktions- och distributionskedjan har att erlägga för gjorda skattepliktiga förvärv elimineras. Detta uppnås i mervärdeskattesystemet med att skattskyldigheten behålls liksom rätten till avdrag för ingående skatt för den som yrkesmässigt omsätter den från skatteplikt undantagna varan. För tydlighetens skull brukar ett sådant undantag betecknas som ett kvalificerat undantag från skatteplikt. Rent lagtekniskt sker detta genom särskilda bestämmelser enligt vilka det föreligger skattskyldighet för omsättning av den från skatteplikt undantagna varan och rätt för den skattskyldige att få den erlagda ingående skatten avdragen eller restituerad (återbetald) i den löpande skatteredovisningen till staten. Enligt bestämmelserna i 2 § första stycket 2 ML föreligger därför skattskyldighet för omsättning av nedannämnda enligt 8 § ML från skatteplikt undantagna varor.

Skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering, bärgning eller livräddning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljs eller uthyrs till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införs till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning,

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

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

råolja, elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock inte T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotor,

allmän nyhetstidning.

Utöver de här angivna kvalificerade undantagen från skatteplikt innehåller 8 § ML ytterligare s.k. okvalificerade undantag. Dessa innebär att omsättning av från skatteplikt undantagen vara inte medför skattskyldighet och inte heller ger den som omsätter varan rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på gjorda förvärv. I den mån köparen är skattskyldig ger undantaget upphov till en s.k. kumulativ beskattningseffekt. De okvalificerade undantagen i 8 § 6-14 ML är

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, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade 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,

sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes

dödsbo,

vatten från vattenverk,

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

trycksak som är tullfri enligt tulltaxelagen (1987:1068) och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt spritdryck, vin starköl och tobaksvara vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt,

frimärke, dock inte vid omsättning eller införsel i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning samt sedel och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel,

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

2.1.4 Skattepliktiga tjänster som avser vara

Den allmänna varuskatten begränsade skatteplikten på tjänsteområdet till att gälla specifika tjänster som avsåg skattepliktig vara. Även ML är så konstruerad att i lagen särskilt angivna tjänster som avser skattepliktig vara är skattepliktiga. Enligt 10 § första stycket 1 är tjänst skattepliktig om ej annat följer av 11 §, när tjänsten avser skattepliktig vara och innefattar tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, produktutveckling, förmedling, lagring, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring, rengöring, omhändertagande och förstöring samt projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst.

I anvisningarna till 10 § ML har gjorts följande förtydliganden, utvidgningar och begränsningar i den eljest gällande skatteplikten.

Skatteplikt föreligger icke för lagring av vara åt annan än skattskyldig eller för tvätt av utrustning till icke skattepliktigt fartyg eller luftfartyg. Tjänst under 1 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 tillhandahålls av beställaren. Till skattepliktig tjänst enligt 1 räknas även inseminering och betäckning av djur.

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 eller av auktionsförrättare, som på offentlig auktion säljer skattepliktig vara för annans räkning, om inte skattskyldighet föreligger för auktionsförrättaren enligt punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 2 §.

Som skattepliktig rengöring anses inte städning av bostäder och andra lokaler, sotning eller fönsterputsning.

Med omhändertagande och förstöring avses även omhändertagande

av sopor och avfall samt rening av avloppsvatten.

Även om skatteplikten för tjänster som avser skattepliktig vara begränsats till att gälla de i lagen särskilt angivna är dock i sak beskattningen i denna del i det närmaste heltäckande. ML innehåller emellertid ytterligare några särskilda undantag från skatteplikt. Enligt 11 § 1 ML undantas från skatteplikt tjänst som tillhandahålls av ett tryckeri med avseende på ett av tryckeriet framställt tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6 ML, dvs. vissa periodiska publikationer som är undantagna från skatteplikt och för vilka utgivningen eller omsättningen av publikationerna inte omfattas av skattskyldighet och för vilka rätt till avdrag för ingående skatt inte föreligger.

Från skatteplikt har vidare enligt 11 § 7 ML undantagits obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerapparatur hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning. Enligt 11 § 8 respektive 9 ML föreligger undantag för tjänst som tillhandahålls av veterinär samt för kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård. Slutligen har i 11 § 10 ML gjorts ett s.k. kvalificerat undantag från skatteplikt för tjänst enligt 10 § 1 ML som avser skötsel genom samebys försorg av renar. Undantaget innebär att omsättningen av avsedda tjänster inte belastas med utgående skatt men med skattskyldighet för samebyn och rätt till avdrag för ingående skatt.

2.1.5 Skattepliktiga tjänster som avser fastighet

Övergången från den tidigare ettledsbeskattningen av den slutliga konsumtionen till en beskattning enligt flerledsprincipen gjorde det nödvändigt att under skattskyldigheten inrymma all yrkesmässig omsättning av produkter från jord- och skogsbruk samt verksamhet som bedrevs av de på fastighetsområdet verksamma byggnads- och anläggningsföretagen samt av byggnadshantverkarna. Under skatteplikten måste därför till undvikande av kumulativa effekter också inordnas tjänster av skilda slag som omnämnda företagare själva tillhandahåller eller upphandlar från anlitade entreprenörer och andra uppdragstagare. Av det skälet och med det syftet har i 10 § första stycket ML tagits in bestämmelser enligt vilka tjänst är skattepliktig om ej annat följer av 11 § ML när tjänsten avser

mark och innefattar undersökning, planering jordbearbetning, jordförbättring, schaktning, sprängning, borrning, dränering, utfyllning eller ytbeläggning,

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

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

kontroll och besiktning samt projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag samt byggledning.

Även om skatteplikten för tjänster på fastighetsområdet begränsas till

att gälla de här omnämnda är dock i sak skatteplikten i det närmaste generell. Vissa förtydliganden har emellertid gjorts i anvisningarna till 10 § ML. Enligt dessa gäller att som skattepliktig rengöring räknas inte städning av bostäder och andra lokaler, sotning eller fönsterputsning. Vidare gäller att skatteplikten för tjänster som tillhandahålls av byggkonsulter också innefattar tjänster som avser inredning av byggnad eller anläggning. Bestämmelserna om skatteplikt enligt 11 § 5 ML tar direkt sikte på verksamhet som bedrivs av renodlade byggkonsulter. Sådana tjänster som utförs i samband med fastighetskötares eller vaktföretags normala tillsyn och innefattar kontroll eller besiktning är enligt uttryckliga bestämmelser i anvisningarna till 10 § ML undantagna från skatteplikt. Enligt samma lagrum har skatteplikten för tjänst som avser mark utvidgats till att omfatta sådan tjänst som utförs i hav, sjö eller annat vattendrag för förbättring av vattnet.

2.1.6 Skatteplikt för transporttjänster

Enligt 10 § första stycket 6 ML är, om ej annat följer av 11 § samma lag, tjänst skattepliktig när den avser transport som ej utgör personbefordran och förmedling av sådan transport.

I förarbetena till ML framhöll departementschefen särskilt att han redan i finansplanen avvisat förslag om att under skatteplikten inrymma resor. Däremot måste varutransporterna omfattas av skattskyldighet för att man därmed, oberoende av leveransvillkor, skulle kunna uppnå en neutral beskattning. Tjänst som innebär bärgning räknas enligt anvisningarna till 10 § ML som transporttjänst.

Av särskilda skäl har i 11 § ML gjorts vissa undantag från skatteplikt för transporttjänster. Enligt 11 § 2 ML föreligger således undantag från skatteplikt för postbefordran av annat än postpaket och gruppkorsband samt resgodsbefordran.

Kvalificerade undantag från skatteplikt har gjorts i 11 § 3 ML för transport i samband med renhållning och omhändertagande och förstöring av vara samt i 11 § 4 ML för bärgning av fartyg och luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 samma lag och transport i anslutning till sådan bärgning. De kvalificerade undantagen från skatteplikt innebär att tjänsterna kan tillhandahållas skattefritt med bibehållen rätt till avdrag för ingående skatt.

Anvisningarna till 11 § ML innehåller vissa förtydliganden till gjorda undantag. Med resgodsbefordran anses sålunda även transport av personbil eller motorcykel med fartyg i inrikes trafik, när transporten utförs i samband med befordran av fordonets förare med samma transportmedel. Vidare gäller enligt anvisningarna att med transport i samband med renhållning förstås även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som inte endast gäller tillfälligt transportavtal.

2.1.7 Skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet

Uthyrning av fastighet eller del därav har i princip ställts utanför skattskyldigheten. Detta gäller generellt om all uthyrning av bostäder för stadigvarande bruk. Med gällande skatteplikt för servering var det emellertid naturligt att också inrymma hotellverksamheten i dess helhet under skatteplikten. I 10 § första stycket 7 ML stadgas således att skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.

Enligt RSVs anvisningar (1969:61.7) föreligger skatteplikt för rumsuthyrning i sådana verksamheter på vilka lagen (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse är tillämplig. Skatteplikten innefattar enligt RSV inte bara logi i här avsedd verksamhet utan även uthyrning av uppackningsrum, konferenslokaler, festvåningar o.d.

RSV har vidare meddelat anvisningar (RSV Im 1977:5) om skatteplikt för uthyrning av stugor i stugbyar, semesterbyar och på campingplatser. Skatteplikt föreligger för sådan uthyrning, dock med undantag för på campingplats belägen, enkelt utrustad stuga som saknar vatten avlopp eller endast är utrustade med enkel anordning för vatten, t.ex. sommarvattenledning.

Det kan tilläggas att lagen om hotell- och pensionatsrörelse inte gäller för bostad som tillhandahålls som ett led i verksamhet för vård, tillsyn, utbildning eller uppfostran. Mervärdeskatt utgår därför inte på upplåtelse av bostad i samband med sådan verksamhet.

2.1.8 Skatteplikt för automatisk databehandling, (ADB), systemering, programmering eller annan tjänst som avser ADB

Bestämmelserna om skatteplikt för rubricerade datatjänster, vilka återfinns i 10 § första stycket 8 ML, i kombination med tidigare återgivna bestämmelser i 7 § fjärde stycket ML enligt vilka som vara räknas rätt att nyttja system eller program för ADB, syftar i princip till en generell beskattning av vad som inryms under begreppet ADB. Skatteplikten omfattar dels s.k. "hårdvaror" på dataområdet i form av maskiner och annan utrustning jämte standardprogram dels tjänster i form av ADB-bearbetningar eller konsultuppdrag avseende uppdragsgivares databearbetningar, och dels s.k. "mjukvaror" i form av system och i uppdragsverksamhet utförda speciella program för ADB-bearbetningar.

Nu gällande bestämmelser har tillkommit med den ovan angivna målsättningen. Det befanns dock att med skisserad målsättning skulle under skatteplikten komma att inrymmas också sådant informationsutbyte som enligt grunderna för ML inte omfattas av skatteplikt när det på annat sätt än genom terminalsystem och ADB-teknik utväxlas mellan informatörer och mottagare av informationen. I anvisningarna till 10 § ML stadgas därför den begränsningen att som skattepliktig automatisk databehandling inte till någon del räknas tillhandahållande via dataterminal av vara eller

tjänst som inte är skattepliktig enligt ML.

2.1.9 Skatteplikt för reklam eller annonsering samt sådan marknads- eller opinionsundersökning som utförs åt någon för dennes yrkesmässiga verksamhet

Enligt 10 § första stycket 9 ML gällde från början skatteplikten enbart reklam och annonsering. Efter därom av berörda branschorganisationer gjorda framställningar och till undvikande av kumulativa effekter i beskattningen utvidgades skatteplikten till att omfatta även marknads- och opinionsundersökningar. Sådana undersökningar utförs dock i betydande omfattning i annat än kommersiellt syfte. Av det skälet begränsades skatteplikten till att gälla marknads- och opinionsundersökningar som utförs på uppdrag av näringsidkare, dvs. som ett underordnat led i kommersiell verksamhet.

Med annonsering avses enligt anvisningarna till 10 § ML ackvisition och utformning av annons samt införande av annons, dvs. upplåtelse av annonsutrymme i tidning eller annan publikation eller i s.k. ljustidning. Enligt bestämmelserna i 11 § 5 ML har dock från skatteplikt undantagits ackvisition eller införande av annons i tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6 samma lag. Med nämnda tryckalster avses vissa periodiska publikationer som är okvalificerat undantagna från skatteplikt, dvs. utgivningen av publikationerna medför inte skattskyldighet och därför ingen rätt till avdrag för ingående skatt.

2.1.10 Skatteplikt för bokföring och i samband därmed tillhandahållna kamerala tjänster

Bestämmelserna angående skatteplikt för rubricerade tjänster finns i 10 § första stycket 11 ML. De syftar till att under skattskyldigheten inrymma den verksamhet som bedrivs hos redovisningsbyråerna. Dessa arbetar ofta med betydande maskinellt stöd och genom skatteplikten undanröjs en kumulativ skattebelastning. Enligt av RSV meddelade anvisningar (RSV Im 1986:7) räknas utförd reskontrabokföring åt låntagare i samband med factoring eller kontraktsfinansiering som skattepliktig bokföringstjänst.

2.1.11 Skatteplikt för upplåtelse av rättighet som avses i 7 § fjärde stycket ML

Som framgår av tidigare lämnad redogörelse har genom bestämmelser i 7 § fjärde stycket ML med vara likställts en rad rättigheter. Överlåtelser av sådana rättigheter är enligt ML att se som en omsättning av skattepliktig vara och som medför skattskyldighet. Samma rättigheter kan dock upplåtas genom nyttjanderätt. Transaktionen är då enligt 10 § första stycket 10 ML omsättning av en skattepliktig tjänst, för vilken skattskyldighet föreligger.

2.1.12 Skatteplikt för tjänst i särskilda fall

Enligt 10 § andra stycket ML föreligger skatteplikt, i den mån regeringen förordnar därom, också för tjänst som omfattas av förordnande enligt 2 § tredje stycket ML om s.k. frivilligt inträde.

Vid tillkomsten av ML var man medveten om att skattens konstruktion i vissa fall kunde ge upphov till betydande kumulativa effekter i de fall ett visst led i den yrkesmässig produktions- och distributionskedjan driver verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet enligt de allmänna grunderna för ML samtidigt som samma led har stora skattepliktiga förvärv för den skattefria verksamheten. I syfte att skapa möjlighet att undanröja icke önskvärda kumulativa skatteeffekter togs därför i 2 § tredje stycket ML in bestämmelser enligt vilka regeringen efter ansökan kan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av annan tjänst än sådan som anges i 10 § första stycket eller 11 §.

I 10 § tredje stycket ML stadgas skatteplikt för uthyrning av fastighet i de fall fastighetsägaren efter därom gjord ansökan av länsskattemyndigheten medgivits skattskyldighet enligt 2 § fjärde stycket för uthyrning helt eller delvis av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet till skattskyldig hyresgäst. Det är även här fråga om en teknik för att i särskild ordning och efter särskild ansökan kunna bevilja skattskyldighet för eljest skattefria verksamheter. Bestämmelserna syftar enbart till undanröjande av snedvridningar i beskattningen hos skattskyldiga som driver verksamhet i förhyrda lokaler och likställer den med skattskyldiga som bedriver verksamheten i egna lokaler.

2.2 Skattesats och beskattningsvärde m.m.

2.2.1 Allmänt

ML:s föregångare, den allmänna varuskatten, var konstruerad som en detaljhandelsskatt, som vid övergången utgick med 10 procent av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet utgjorde vid tillhandahållande av vara eller tjänst enligt huvudregeln vederlaget samt vid uttag av vara ur rörelse varans saluvärde enligt ortens pris. I vissa fall skulle skatten beräknas på ett reducerat beskattningsvärde. I vederlaget eller saluvärdet inräknades beloppet av den allmänna varuskatten. Samma regelsystem överfördes till ML och från början med oförändrad skattesats - 10 procent.

Enligt 13 § ML utgår skatten numera med 19 procent av beskattningsvärdet. I 14 § ML jämte anvisningar finns intagna bestämmelser om beskattningsvärdets bestämmande. Om inte annat anges utgör beskattningsvärdet vid omsättning vederlaget och vid uttag det allmänna saluvärdet. I vederlaget eller saluvärdet inräknas mervärdeskatt och annan statlig skatt och avgift.

Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas

avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen utom ränta.

Rent företagsekonomiskt uppfattas mervärdeskatten som en påslagsskatt. Enligt 73 § ML räknas den utgående skatten inte som intäkt och den ingående skatten inte som kostnad vid inkomsttaxeringen för den som är redovisningsskyldig för mervärdeskatt. Intäkter och kostnader bokförs normalt exkl. skatt. Bortsett från i detaljhandeln offereras varor och tjänster i allmänhet till pris exkl. skatt och faktureringen sker exkl. skatt med påslag för skatt. I dessa fall debiteras skatten med 23,46 procent, vilket motsvarar skattesatsen 19 procent av priset inkl. skatt. I utländska skattesystem utgörs beskattningsvärdet genomgående av vederlaget exkl. skatten.

2.2.2 Reduceringsregler

Övergången till mervärdeskatt nödvändiggjorde en betydande utvidgning av beskattningens räckvidd på tjänsteområdet. Samtidigt förelåg en klart uttalad avsikt att detta inte skulle leda till någon avsevärt skärpt beskattning av den enskilda konsumtionen. Detta tillgodosågs i ML genom reducerad beskattning av ett stort antal tjänster enligt särskilda bestämmelser som finns intagna i 14 § ML jämte anvisningar.

Den reducerade beskattningen har betydelse endast för ej skattskyldiga köpare och uppdragsgivare som saknar rätt till avdrag för ingående skatt på gjorda skattepliktiga förvärv. En skatt som tas ut vid leveranser till skattskyldiga utgör ingen bestående intäkt för statskassan. Reduceringsreglerna har dock av praktiska skäl gjorts generellt tillämpliga oavsett köparens status.

I de fall tjänster som inordnats under skatteplikten riktar sig i allt väsentligt till skattskyldiga uppdragsgivare föreligger inte skäl för att tillämpa någon reducerad beskattning. Skatteplikten har i dessa fall införts för undanröjande av kumulativa beskattningseffekter och inte för att öka det slutliga skatteutfallet.

Utifrån ovan angivna förutsättningar och syften tillämpas reducerad beskattning vid omsättning eller uttag i följande fall.

Vid omsättning av monteringsfärdigt hus samt vid servering, rumsuthyrning i hotellrörelse samt vid uthyrning av rörelsefastighet för vilket medgivits skattskyldighet utgör beskattningsvärdet enligt 10 § första stycket 1 ML, 60 procent av vederlaget och vid uttag 60 procent av saluvärdet.

Samma reducerade beskattning tillämpas för de enligt 10 § första stycket 2-5 ML skattepliktiga tjänsterna som samtliga avser vad som i mervärdeskattehänseende räknas som fastighet. Härutöver gäller dock en ytterligare reducerad beskattning i nedannämnda specifika fall.

Vid omsättning av sådana byggkonsulttjänster som avses i 10 § första stycket 5 ML utgör beskattningsvärdet 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet.

Motsvarande gäller vid omsättning av

- tjänst som avser yttre ledning för vatten, avlopp, fjärrvärme, gas, olja,

elektricitet, teleförbindelse, ånga eller liknande,
- tjänst som avser väg, gata, bro, parkeringsplats,
- tjänst som avser spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled,
- tjänst som avser mark för idrottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning,
- tjänst enligt 10 § första stycket 1 ML som innefattar kontroll samt projektering, ritning, konstruktion och därmed jämförlig tjänst, när tjänsten avser industritillbehör eller annan maskin, utrustning eller särskild inredning i byggnad, som enligt 7 § andra stycket ML räknas som vara.

Vid omsättning av kopior av ritningar eller motsvarande handlingar, vilka upprättats genom tjänst enligt 10 § första stycket 5 ML i samband med planerat eller pågående byggnadsarbete, utgör beskattningsvärdet 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet.

Vid omsättning av tjänst enligt 10 § första stycket 1 ML, som avser tvätt av textilt gods eller tvätt i förening med uthyrning av sådant gods, utgör beskattningsvärdet 60 procent av vederlaget, när tjänsten tillhandahålls staten eller kommun.

Vid omsättning av tjänst enligt 10 § första stycket 2 ML, som innefattar undersökning av mark, utgör beskattningsvärdet 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet, när tjänsten utförs i samband med planerat eller pågående byggnadsarbete.

De i ML intagna reduceringsreglerna syftar till att skapa en bättre konkurrensneutralitet i systemet, t.ex. genom att efter schablonmässiga grunder undanröja viss skattebelastning på det mervärde som skapas hos berörda företagare.

Tjänsterna på fastighetområdet utförs ofta i form av entreprenader vid vilka entreprenören svarar både för material och arbete. Exempel härpå är total- och generalentreprenader inom byggnads- och anläggningssektorn. Dessa beskattas generellt enligt endera av de två reduceringsreglerna.

Begreppet entreprenad är inte definierat i ML. I många fall, främst vad gäller installationer av skilda slag, framstår prestationen snarare som en varuförsäljning i förening med en tjänst av mindre omfattning. I sådana fall saknas motiv för reducerad beskattning. I sjätte stycket av anvisningarna till 14 § ML har också tagits in bestämmelser enligt vilka vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad, exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp, beskattningsvärdet utgörs av hela vederlaget. Uttas särskild ersättning för inmonteringen, bestäms beskattningsvärdet för denna del av vederlaget enligt den reduceringsregel som gäller för den tjänst på fastighet, som arbetet avser.

Många åtaganden, främst de stora byggnads- och anläggningsentreprenaderna, rymmer en mängd skilda tjänster och leveranser för vilka utgår gemensamt vederlag men för vilka skilda mervärdeskatteregler gäller. Enligt bestämmelserna i åttonde stycket av anvisningarna till 14 § ML skall, om gemensamt vederlag utgår vid omsättning av varor och tjänster för vilka olika regler gäller för beskattningsvärdets bestämmande eller av vilka

en del inte är skattepliktiga, beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Bestämmelserna i ML om beskattningsvärdets bestämmande ger i åtskilliga fall inget entydigt besked om hur den mångfald av komplexa tillhandahållanden som sker skall skatteberäknas. Den praxis som utvecklats bygger på av RSV meddelade anvisningar, publicerade förhandsbesked och inte minst aktiv medverkan från berörda branschorganisationer. Antalet processer i frågor som rör skatteplikt och beskattningsvärde har varit mycket lågt. En väsentlig förklaring härtill är att enskilda ej skattskyldiga uppdragsgivare eller köpare sällan gör sådana förvärv för vilka skatteberäkningarna kan vålla problem. För de skattskyldiga företagen föreligger inget intresse av att pressa fram underdebiteringar av mervärdeskatten. Den utgör ju för företagen ingen kostnad genom den i systemet medgivna generella rätten till avdrag för ingående skatt. Tillämpningsproblemen i ML kan i stället sägas i stora delar gälla den statliga och kommunala upphandlingen för verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet. Byggnadsstyrelsen och vägverket m.fl. har dock upprättat upphandlingsanvisningar med mycket utförliga tillämpningsföreskrifter om skatteberäkningarna. På samma sätt har Svenska kommunförbundet utgett egna handböcker om mervärdeskatten och genom kontinuerlig kursverksamhet hållit de för upphandlingen och skatteredovisningen ansvariga hos kommunerna fortlöpande underrättade om praxis i mervärdeskatten.

2.3 Skattskyldigheten och redovisningsskyldigheten m.m.

2.3.1 Allmänt

Mervärdeskatt erläggs enligt bestämmelserna i ML till staten vid omsättning inom landet och vid införsel. Mervärdeskatt utgår inte vid export om inte regeringen särskilt förordnat att skatt skall utgå. I det följande lämnas en summarisk redogörelse för de bestämmelser som reglerar de skattskyldigas redovisning av skatt. Redan här bör för tydlighetens skull anmärkas att i ML görs åtskillnad mellan begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet.

2.3.2 Skattskyldigheten

I 2, 2 a, 3 och 4 §§ ML jämte anvisningar bestäms skattskyldigheten för viss transaktion, vem skattskyldigheten åvilar samt tidpunkten för inträde av skattskyldighet.

Enligt 2 § ML är den skattskyldig som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen vara eller tjänst. Skattskyldighet föreligger också för den som omsätter motsvarande objekt genom export. Regeringen kan efter ansökan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av annan tjänst än

sådan som ovan angivits. Denna möjlighet till frivillig skattskyldighet har tillskapats för att undanröja besvärande kumulativa beskattningseffekter i verksamheter som enligt de allmänna grunderna för ML inte omfattas av skattskyldighet. Av det skälet har exempelvis skattskyldighet medgetts flygbolag för utrikes persontrafik. Flygbolagen har därmed tillförsäkrats rätt till avdrag för skatt på i Sverige gjorda förvärv.

Länsskattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne tills vidare skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller anläggning som utgör fastighet enligt ML för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Bestämmelsen har tillkommit för att medge samma frihet från skattebelastning på verksamheter som bedrivs i förhyrda lokaler som för verksamheter i egen fastighet. När särskilda skäl föreligger kan länsskattemyndigheten besluta att den som påbörjat verksamhet skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet inträtt för omsättning av skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagna varor och tjänster. Bestämmelsen ger företagare möjlighet att redan i uppbyggnadsskeden gå in i systemet som skattskyldiga och tillförsäkras härigenom omedelbar rätt till avdrag för skatt som hänför sig till gjorda skattepliktiga förvärv för investeringar i byggnader, inventarier och lager.

Om skatt vid införsel föreskrivs i 58 och 59 §§ ML. Enligt dessa bestämmelser skall skatt erläggas till tullverket för skattepliktig vara som införs i landet. Skattskyldighet föreligger dock inte vid införsel som medför skattefrihet enligt förordningen (1973:981) om frihet från införselavgift. Skattskyldighet föreligger inte heller om varan införs under sådana omständigheter att tullfrihet föreligger enligt resandeförordningen (1966:394).

2.3.3 Begreppet yrkesmässig verksamhet

Bestämmelser om vad som enligt ML skall räknas som yrkesmässig verksamhet finns intagna i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.

Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt enligt kommunalskattelagen. Som yrkesmässig verksamhet anses även omsättning av vara från schablontaxerad fastighet samt uthyrning av sådan fastighet. Härutöver gäller att även annan verksamhet i vilken varor och tjänster omsätts under rörelseliknande former räknas som yrkesmässig.

För den som driver yrkesmässig byggnadsverksamhet omfattar verksamheten även tjänst som den skattskyldige utför eller låter utföra på fastighet som för honom utgör lagertillgång i förvärvskällan rörelse. Som lagertillgång räknas dock inte sådana schablontaxerade småhusfastigheter som den skattskyldige själv utnyttjar som bostad eller för fritidsändamål.

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som inte medför skattskyldighet räknas inte som yrkesmässig. Bestämmelsen innebär att näringsidkare som saknat rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av verksamhetstillgångar kan avyttra dessa skattefritt trots att intäkten av försäljningen utgör skattepliktig intäkt enligt

kommunalskattelagen.

Tillhandahållande av kost till personal anses som yrkesmässig verksamhet endast när det sker i serveringsrörelse. Detta innebär att arbetsgivare som inte driver utåtriktad serveringsrörelse inte är skattskyldig för tillhandahållande av kost åt personal. Detta gäller oavsett storleken av det vederlag de anställda erlägger eller om tillhandahållandet avser fri kost. Serveringen beskattas dock indirekt genom att arbetsgivaren saknar rätt till avdrag för ingående skatt. Eftersom de yrkesmässigt tillhandahållna serveringstjänsterna beskattas enligt 60-procentsregeln har den ej yrkesmässiga serveringsverksamheten ansetts bli beskattad på ett godtagbart sätt. Frågan om saluvärdet av tillhandahållen kost behöver aldrig tas upp.

Skattskyldigheten för handel med personbilar och motorcyklar har begränsats till att gälla endast näringsidkare som driver yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning av sådana fordon. Övriga skattskyldiga saknar rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av fordonen. Skattskyldigs försäljning av personbil eller motorcykel anses som yrkesmässig endast om rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat.

Många utländska företag driver verksamhet här i landet under sådana förhållanden att verksamheten inte enligt de allmänna grunderna räknas som rörelse. Enligt särskilda bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML anses utländsk företagare bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter varor som han lagt i lager eller förvärvat eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst eller inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenad eller annan tjänst. Med dessa bestämmelser kan utländska företag arbeta på samma villkor som de inländska utan att kumulativa beskattningseffekter uppkommer. Saknar det utländska företaget fast driftställe i Sverige skall företaget företrädas av representant som godkänns av länsskattemyndigheten. Länsskattemyndigheten kan i dessa fall kräva säkerhet för skattens betalning. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

2.3.4 Särskilt om statlig och kommunal verksamhet

Som en allmän regel gäller att statlig eller kommunal verksamhet som bedrivs uteslutande för att tillgodose egna behov anses som yrkesmässig endast om den bedrivs i bolagsform eller liknande. Förekommer tillhandahållande både internt för eget behov och till utomstående, anses den utåtriktade delen av verksamheten som yrkesmässig men inte den interna. Som yrkesmässig anses vidare SJ:s godsbefordran samt postverkets befordran av postpaket och gruppkorsband och av varor i postdiligensrörelsen. Härutöver gäller att regeringen kan, om särskilda skäl föreligger, förordna att statlig verksamhet som avser eget behov skall räknas som yrkesmässig. Med stöd härav har regeringen förordnat att viss verksamhet, som bedrivs av kriminalvårdsstyrelsen, försvarets fabriksverk, televerket, statens vattenfallsverk och vägverket, skall anses som yrkesmässig.

En speciell form av skattskyldighet utgör vad som benämns teknisk skattskyldighet. Denna tekniska skattskyldighet innebär att verksamhet i vilken omsätts vissa i särskild ordning från skatteplikt undantagna varor och tjänster inryms under skattskyldigheten för att skatt som träffar skattepliktiga förvärv för verksamheten skall kunna elimineras genom avdragsrätten vid skatteredovisningen. Detta är en ordning som tillgripits för att det energiskattebelagda området inte skall belastas även med mervärdeskatt och vidare för att undanröja skattebelastningen på tjänster i form av bl.a. sophämtning och avfallshantering. Tekniskt har detta uppnåtts genom att undantag från skatteplikt för nämnda varor och tjänster kombinerats med särskilda bestämmelser om att som yrkesmässig anses kommuns omsättning av de från skatteplikt undantagna energivarorna, av transport i samband med renhållning och av omhändertagande och förstöring av vara, härunder inbegripet rening av avloppsvatten. Genom den tekniska skattskyldigheten får t.ex. de kommunala elverken via deklarationsförfarandet tillbaka den skatt som utgått på skattepliktiga förvärv för verksamheten.

ML innehåller ytterligare några bestämmelser som begränsar skattskyldigheten för offentlig verksamhet. Sålunda gäller att som yrkesmässig räknas inte omsättning av vara eller tjänst i kommunal omsorgsverksamhet och ej heller viss omsättning i verksamhet vid andra gymnasieskolor än sådana som avser jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring. Verksamhet vid offentliga bibliotek, vetenskapliga institutioner och liknande anses som yrkesmässig endast till sådan del verksamheten konkurrerar med skattskyldig verksamhet. Det bör också nämnas, att enligt en särskild förordning (SFS 1976:674) är den som bedriver handelshamn skattskyldig inte endast för omsättning som medför skattskyldighet enligt de allmänna reglerna i ML utan också för omsättning som avser upplåtelse åt fartyg av hamnen med tillhörande anordningar eller annan tjänst i samband med fartygs begagnande av hamnen med tillhörande anordningar eller varuhanteringen inom hamnanläggningen. Motsvarande äger tillämpning på luftfartsverket och kommun för drift av flygplats. Skattskyldighet föreligger också för den som upplåter drift av handelshamn eller flygplats åt annan.

Staten, liksom varje primär- och landstingskommun, utgör *ett* subjekt i mervärdeskattehänseende. Härav följer bl.a. att som statens egna behov anses inte endast de prestationer som utförs för det egna organet utan även de som tillhandahålls andra statliga organ. De leveranser av kontorsmaterial m.m. som sker från postverkets centrallager till olika statliga myndigheter anses därmed inte som yrkesmässig, skattepliktig omsättning enligt ML. Motsvarande gäller tillhandahållanden från ett kommunalt organ till ett annat inom en och samma kommun. Vad nu sagts gäller givetvis inte om viss verksamhet medför skattskyldighet enligt särskilda bestämmelser i ML.

2.3.5 Omsättningsbegreppet

En grundförutsättning för skattskyldighet enligt ML är förekomsten av en omsättning av skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen

vara eller tjänst. I punkten 2 av anvisningarna till 2 § ML har tagits in bestämmelser om vad som räknas som omsättning. Med omsättning förstås att vara levereras i samband med försäljning, att tjänst utförs eller förmedlas mot vederlag, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst samt att vara eller tjänst uttas. Med försäljning eller tillhandahållande likställs byte. I lagrummet anges också vad som skall räknas som uttag av vara eller tjänst.

2.3.6 Export

Exporten är skattefri. Med export förstås enligt 2 a § ML att vara levereras eller tjänst tillhandahålls utom landet. Härutöver innehåller lagrummet en rad bestämmelser om inländska transaktioner som i mervärdeskattehänseende skall räknas som export. Fråga är om tillhandahållanden av varor och tjänster avsedda för konsumtion utom landet eller åt utländska näringsidkare för verksamhet som bedrivs utomlands. Vidare bör här nämnas att med export likställs direkta transporter till eller från utlandet. Enligt bestämmelserna i 2 a § ML medges även en omfattande skattefri försäljning till bl.a. utländska turister. En förutsättning härför är att säljaren i sina räkenskaper har ett intyg, som utfärdats av en av länsskattemyndigheten godkänd intygsgivare, som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid utresa ur landet eller handling som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid inresa till annat land. Vissa begränsningar i skattefriheten gäller dock för köpare som är bosatt i Danmark, Finland eller Norge. Leverans till köpare bosatt i någon av dessa länder anses omsatt genom export först om försäljningspriset, exkl. skatt, utgör minst 1 000 kr. och under förutsättning att mervärdeskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt har erlagts vid införseln enligt tullräkning eller motsvarande handling.

2.3.7 Skattesubjekten

Enligt 3 § ML är delägare i enkelt bolag, s.k. gruvbolag eller partrederi skattskyldig i förhållande till sin andel i bolaget eller rederiet. Efter ansökan av samtliga delägare kan länsskattemyndigheten besluta att en av delägarna skall anses som skattskyldig för hela verksamheten. I fråga om kommanditbolag och annat handelsbolag är bolaget skattskyldigt. Skattskyldighet föreligger även för verksamhet som bedrivs av dödsbon och konkursbon.

2.3.8 Tidpunkten för inträde av skattskyldighet

Frågan om skattskyldighet och tillämplig skattesats avgörs av de vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde gällande bestämmelserna.

Enligt äldre bestämmelser sammanföll tidpunkten för inträde av skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Flertalet skattskyldiga tillämpade tidigare den s.k. kontantmetoden vilken innebar att skattskyldigheten

inträdde när vederlag inflöt kontant eller när uttag skedde. Det var med andra ord betalningsdagen som avgjorde om och med vilket belopp skatt skulle utgå. Efter ansökan kunde dock skattskyldig medges rätt att i den skattepliktiga omsättningen också inräkna under perioden uppkomna fordringar (försäljningar på kredit).

Det kan här anmärkas att före tillkomsten av de nu gällande bokförings- och jordbruksbokföringslagarna var flertalet skattskyldiga inte bokföringsskyldiga. De ej bokföringsskyldiga kunde upprätta sina inkomstdeklarationer efter kontantmässiga grunder. I samband med tillkomsten av de nya bokföringslagarna och vidtagna ändringar för inkomsttaxeringen ändrades dock ML, så att i princip leveransen styr tidpunkten för inträde av skattskyldighet.

Enligt nu gällande bestämmelser i 4 § ML inträder skattskyldigheten när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo.

Skattskyldighet för avverkningsrätt till skog som avses i punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL inträder när betalning tas emot.

2.3.9 Redovisningsskyldigheten

All yrkesmässig omsättning inom landet av skattepliktiga varor och tjänster medför skattskyldighet enligt ML. Skyldighet att redovisa och till staten inbetala skatt föreligger dock enligt 6 § ML först om omsättningen av skattepliktiga varor och tjänster för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. När särskilda skäl föreligger kan dock länsskattemyndigheten medge att skattskyldig skall vara redovisningsskyldig även i annat fall. Denna bestämmelse medger redovisningsskyldighet och därmed rätt till avdrag för ingående skatt för skattskyldiga vars verksamhet enbart medför teknisk skattskyldighet, exempelvis de svenska exportföretagen. På samma sätt kan skattskyldiga redan i uppbyggnadsskedet av en verksamhet medges redovisningsskyldighet och därmed avdragsrätt.

2.3.10 Tidpunkten för inträde av redovisningsskyldigheten

Enligt huvudregeln i 5 a § ML inträder redovisningsskyldighet när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Är den skattskyldige ej bokföringsskyldig inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten.

Många skattskyldiga tillämpar den s.k. bokslutsmetoden vilken innebär att fordringar och skulder bokförs först vid räkenskapsårets utgång. Länsskattemyndigheten kan i dessa och även i andra fall, när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten för uppkommen fordran får anstå till beskattningsårets utgång, dock senast till dess betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller

överlåts.

Har vara sålts med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare inträder redovisningsskyldigheten när faktura eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats.

Har skattskyldig försatts i konkurs inträder skattskyldighet för konkursgäldenären för affärshändelser för vilka skattskyldighet men ej redovisningsskyldighet inträtt före konkursutbrottet. Den som övertar skattskyldigs verksamhet eller del därav är redovisningsskyldig för affärshändelser som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet ej inträtt för den tidigare ägaren.

En övergång från den tidigare gällande faktureringsmetoden till en skatteredovisning även för uppburna förskott och a contobetalningar skulle, om åtgärder inte vidtogs, ha inneburit en löpande avskattning av stora byggnads- och anläggningsentreprenader med i vissa fall fleråriga upparbetningstider. Enligt äldre bestämmelser inträdde skattskyldigheten först när entreprenören preciserade sin fordran efter verkställd slutbesiktning. Sådan slutfaktura skulle enligt branschpraxis utfärdas senast ett år efter slutbesiktningen. En löpande avskattning ansågs innebära så stora kostnadsfördyringar av bostadsproduktionen och därmed boendekostnaderna att särskilda bestämmelser, innebärande uppskov med redovisningsskyldigheten, infördes i 5 b § ML. Dessa bestämmelser avser såväl yrkesmässig byggnadsverksamhet i egen regi som på entreprenad. Utför den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet i egen regi tjänst som till större delen avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet inträder redovisningsskyldighet senast två månader efter det att den fastighet som uttaget avser har kunnat tas i bruk. Vad gäller byggnads- och anläggningsentreprenader inträder redovisningsskyldigheten för skatt som hänför sig till uppburna förskotts- och a contobetalningar senast två månader efter slutbesiktning.

Enligt 5 § ML sker redovisningen för mervärdeskatt löpande för bestämda redovisningsperioder enligt ett löpande deklarationsförfarande. Huvudregeln är att redovisningsperioden omfattar två kalendermånader. Deklaration skall lämnas senast den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. När särskilda skäl föreligger kan länsskattemyndigheten, enligt 22 § andra stycket ML, för viss skattskyldig besluta att redovisningsperioden skall vara helt eller halvt kalenderår. Med stöd av denna bestämmelse medges i normala fall skattskyldiga med årsomsättning ej överstigande 100 000 kr. helårsredovisning, medan skattskyldiga med en årsomsättning ej överstigande 200 000 kr. medges halvårsredovisning. Länsskattemyndigheten kan, enligt nyssnämnda lagrum, också besluta att redovisningsperiod skall omfatta en kalendermånad. Förutsättningen härför är att det kan antas att den ingående skatten för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga den utgående med minst 1 000 kr. varje månad.

2.3.11 Registrering

Den som är redovisningsskyldig skall enligt 19 § ML anmäla sig för registrering hos länsskattemyndigheten i det län, där den verksamhet drivs som anmälan avser. Enligt anvisningarna till 19 § ML anses skattskyldig driva verksamhet i det län där verksamhetens styrelse har sitt säte eller, om styrelse ej finns, där verksamheten drivs från fast driftställe eller, om fast driftställe saknas, där den skattskyldige är bosatt.

Anmälan för registrering skall göras på blankett enligt fastställt formulär och skall göras senast två veckor innan verksamhet som medför redovisningsskyldighet påbörjas eller övertas. Vid ändring i förhållanden som upptagits i ingiven anmälan skall länsskattemyndigheten underrättas inom två veckor. Länsskattemyndigheten beslutar om registrering och utfärdar särskilt bevis om verkställd registrering. Vid registreringen tilldelas den skattskyldige särskilt registreringsnummer.

2.4 Avdragsrätt för ingående skatt

2.4.1 Allmänt

Mervärdeskattesystemet är uppbyggt efter den principen att samtliga led i produktions- och distributionskedjan har att redovisa utgående skatt som i efterföljande skattskyldiga led utgör ingående avdragsgill skatt. Varje led har att redovisa och till staten inbetala skatt som hänför sig till det i verksamheten tillskapade mervärdet. På samma sätt utgör skatt som tas ut vid införsel för verksamhet som omfattas av skattskyldighet avdragsgill ingående skatt. I de fall den ingående skatten för viss redovisningsperiod överstiger den utgående återbetalas den överskjutande skatten skyndsamt till den skattskyldige. Systemet kräver en dokumentation av den hos den skattskyldige avdragsgilla ingående skatten. Av den orsaken har i 16 § ML tagits in bestämmelser enligt vilka skattskyldig skall, om inte annat särskilt anges i bestämmelsen, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt. Faktureringsskyldighet föreligger dock inte för detaljhandel och därmed jämförlig verksamhet. Inte heller föreligger faktureringsskyldighet för säljaren om avräkning sker mellan parterna genom avräkningsnota som upprättas av köparen.

Skattskyldig som är redovisningsskyldig får enligt 17 § ML med de begränsningar som anges i 18 § samma lag vid redovisningen av skatt dra av ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod under vilken förvärvet eller införseln med iakttagande av god redovisningssed har eller borde ha bokförts.

17 § ML innehåller härutöver bestämmelser som innebär att tidpunkten för avdragsrättens inträde sammanfaller med tidpunkten för inträde av redovisningsskyldighet vid omsättning av samma objekt. Sammanfattningsvis gäller således att – under förutsättning att säljare och köpare

redovisar skatt efter samma princip och att de medgivits samma redovisningsperiod – transaktioner mellan skattskyldiga ger en ren nolleffekt. Vad säljaren redovisar som utgående skatt återkommer normalt samtidigt som avdragsgill ingående skatt hos köparen.

Åtskilliga skattskyldiga importörer är s.k. hemtagare eller medges tullkredit. Rätt till avdrag för ingående skatt vid införsel inträder för dessa tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den skattskyldige.

Skattskyldig delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande får dra av ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv med belopp som svarar mot hans andel i samfälligheten.

Inom koncerner i vilka moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag får bolag med skattepliktig verksamhet som från annat företag inom koncernen förvärvar skattefri tjänst göra avdrag för skatt som hänför sig till det andra företagets förvärv.

2.4.2 Särskilt om s.k. fiktiv skatt

Såväl nya som begagnade varor är skattepliktiga. Den yrkesmässiga handeln med begagnade varor medför därför skattskyldighet enligt de allmänna grunderna för ML. Inköpen av begagnade varor i denna handel avser mycket ofta privata kapitalvaror, exempelvis personbilar, fritidsbåtar, konst och antikviteter. De privata säljarna är inte skattskyldiga och enligt äldre bestämmelser saknade de yrkesmässiga återförsäljarna avdragsrätt vid förvärv av omsättningsvarorna. En senare försäljning i handeln beskattades fullt ut. Regelsystemet gav upphov till svårbemästrade kaskadeffekter. I viss mån hade dessa undanröjts genom att begagnade personbilar och begagnade motorcyklar var undantagna från skatteplikt.

Återförsäljarna tillerkänns numera enligt 17 § ML rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt vid förvärv inom landet från den som inte är skattskyldig för omsättning av varan med belopp som skulle ha utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren om denne varit skattskyldig för omsättning av varan. Samtidigt slopades det tidigare gällande undantaget från skatteplikt för begagnade personbilar och motorcyklar. Av kontrolltekniska skäl finns vissa undantag från avdragsrätten för sådana varor som till huvudsaklig del består av ädelmetaller.

Vid återförsäljning genom export av vissa i 15 § ML särskilt angivna varor skall åtnjutet avdrag för fiktiv skatt återföras om inte säljaren kan visa att varan endast innehafts av skattskyldiga.

Bestämmelserna om avdrag för fiktiv skatt innebär att endast de mervärden som skapas inom yrkesmässiga led i handeln med begagnade varor tas till beskattning medan däremot värdeökningar i privat ägo blir obeskattade.

2.4.3 Särskilt om personbilar och motorcyklar

Avdragsrätt föreligger enligt 18 § första stycket 2 ML inte för ingående skatt som hänför sig till anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning. Å andra sidan medges enligt andra stycket av anvisningarna till 17 § ML avdrag för ingående skatt som hänför sig till samtliga driftskostnader för här avsedda motorfordon som utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller som förhyrts för bruk i sådan verksamhet. Används förhyrd personbil eller motorcykel i mer än ringa omfattning i verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för 50 procent av den ingående skatt som belöper på hyran. Avdragsbegränsningen för anskaffning av personbil och den generella avdragsrätten för skatt på driftskostnader för fordonen innebär en schablonmässig beskattning av privat nyttjande i alla andra verksamheter än sådana som avser yrkesmässig handel eller uthyrning.

2.4.4 Särskilt om verksamhet som endast delvis omfattas av skattskyldighet

I åtskilliga fall görs förvärv, exempelvis av inventarier, för gemensam användning i såväl verksamhet som omfattas av skattskyldighet och sådan som inte medför skattskyldighet. Enligt bestämmelser i andra stycket av anvisningarna till 17 § ML skall i dessa fall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Om verksamhet endast delvis omfattas av skattskyldighet får dock, enligt 18 § tredje stycket ML, ingående skatt på förvärv, som till mer än 95 procent hänför sig till den skattskyldiga delen dras av utan uppdelning. Föreligger skattskyldighet för mer än 95 procent av omsättningen får, enligt samma lagrum, ingående skatt som ej överstiger 1 000 kr. för visst förvärv eller viss införsel dras av utan uppdelning efter skälig grund.

2.4.5 Särskilt om verksamhet som avser uthyrning av rörelsefastighet

Enligt 2 § fjärde stycket ML kan länsskattemyndigheten efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne tills vidare skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av byggnad eller annan anläggning för stadigvarande användning i verksamhet som för hyresgästen medför skattskyldighet. I många fall utförs emellertid byggnadsarbeten innan den slutliga användningen av fastigheten bestäms. Förvärven för fastighetsförvaltningen har ofta gjorts innan beslut om skattskyldighet kan meddelas. Dessa förhållanden har beaktats genom bestämmelser i åttonde stycket av anvisningarna till 17 § ML. Enligt dessa får fastighetsägare, om ny-, till- eller ombyggnad utförts på fastigheten inom tre år efter utgången av det kalenderår under vilket arbete utförts, vid redovisningen av skatt dra av ingående skatt som hänför sig till sådana inom treårsperioden utförda byggnadsarbeten. Det förekommer också att fastighet för vilken fastighetsägaren medgivits skattskyldighet säljs eller att fastigheten tas i bruk

för verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet. I sådana fall kan fastighetsägaren åläggas återföringsskyldighet för medgivna avdrag för ingående skatt enligt särskilda bestämmelser i 15 § fjärde och femte stycket ML.

Uthyr eller upplåter den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket ML, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldighet inträtt enligt meddelat beslut, fastigheten eller del därav till någon som ej bedriver verksamhet som medför skattskyldighet enligt samma lag, skall beloppet av åtnjutna avdrag för ingående skatt för ifrågavarande fastighet eller del därav återföras. Sker sådan uthyrning eller upplåtelse sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldighet har inträtt enligt meddelat beslut, skall återföring göras med hälften av det belopp som nu sagts. Motsvarande bestämmelser tillämpas även när fastighetsägaren tar uthyrd eller upplåten fastighet eller del därav i anspråk för användning i verksamhet som ej medför skattskyldighet samt när uthyrd eller upplåten fastighet säljs.

2.4.6 Särskilt om förvärv för bostad

Förvärv för fastighet som används i verksamhet som medför skattskyldighet berättigar den skattskyldige till avdrag för ingående skatt. Dock föreligger enligt 18 § första stycket 1 ML inte rätt till avdrag som belöper på stadigvarande bostad. Enligt särskilda bestämmelser i anvisningarna till 17 § ML omfattar emellertid avdragsrätten för ingående skatt på jordbruksarrende hela skatten, även om i arrendet ingår värdet av bostad.

2.4.7 Övrigt

I fråga om medlemsblad och periodiska publikationer som är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 8 § 6 ML gäller enligt bestämmelser i 17 § första stycket att den som framställer den tryckta upplagan för utgivarens räkning är berättigad till avdrag för ingående skatt trots att upplagan tillhandahålls skattefritt.

Skattskyldig som erlagt skatt för utländsk leverantörs räkning (leverans franco förtullat) får göra avdrag för ingående skatt med belopp som motsvarar den av tullmyndigheten uttagna skatten vid införsel.

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits från ej skattskyldig köpare.

Skattskyldig har vidare rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skada som han vållat i sin verksamhet. Avdragsgilla förvärv föreligger även när kostnaderna härför bestrids av den skadevållande eller av försäkringsgivare.

3 Bakgrund

En konsumtionsskatt av mera generell karaktär infördes för första gången i Sverige genom 1940 års allmänna omsättningsskatt. Införlivandet av denna nya beskattningsform i det svenska skattesystemet motiverades i första hand av det statsintäktsbehov som krigsutbrottet skapade. Omsättningsskatten konstruerades i princip som en skatt på detaljhandeln. Skatteplikten anknöts i första hand till yrkesmässig försäljning av varor från butik eller därmed likartat försäljningsställe och från severingslokaler. Av konkurrensneutralitetsskäl omfattade skatteplikten emellertid också yrkesmässig försäljning av s.k. butikshandelsvaror på annat sätt än från butik. Med butikshandelsvaror avsågs därvid sådana varor som enligt vedertaget affärsbruk såldes från butik.

Vissa betydelsefulla butikshandelsvaror, som t.ex. viktigare livsmedel och bränsle, var undantagna från skatteplikt. Å andra sidan förelåg skatteplikt även för några speciella varor som inte var att hänföra till butikshandelsvaror. Skatteplikt förelåg också för vissa slag av arbetsprestationer och på yrkesmässig uthyrning av varor samt vid import av skattepliktiga varor. Exporten var skattefri. Omsättningsskatten utgick med fem procent av den skattepliktiga omsättningen. För vissa varor, som t.ex. guldsmedsvaror och grammofoner, utgick dock skatten med 20 procent. Den allmänna omsättningsskatten avvecklades under åren 1947 och 1948.

År 1952 tillsattes en kommitté med uppgift bl.a. att undersöka om en eventuellt utvidgad indirekt beskattning skulle ha formen av en mera generell skatt eller om det dåvarande systemet skulle byggas ut genom utsträckning av beskattningen till nya varugrupper. Kommittén, som antog namnet 1952 års kommitté för indirekta skatter redovisade sitt arbete i betänkandet "Den statliga indirekta beskattningen" (SOU 1957:13). Betänkandet låg till grund för utformningen av den allmänna varuskatten, vilken infördes den 1 januari 1960 då förordningen (1957:507) om allmän varuskatt trädde i kraft.

Den allmänna varuskatten byggde på en beskattning av den yrkesmässiga omsättningen av varor och tjänster inom landet. Skatten omfattade med vissa begränsade undantag alla varor av lös egendoms natur. Som vara räknades dessutom sådana objekt som enligt dåvarande bestämmelser vid fastighetstaxeringen åsattes särskilt maskinvärde, s.k. fasta maskiner. De viktigaste undantagen från skatteplikt gällde jordbruksråvaror o.d., levande djur med vissa begränsningar, drivmedel och andra bränslen, jord, sand,

grus och sten, fiskefartyg, bogserbåtar, livräddningskryssare, andra fartyg med en nettodräktighet av minst 20 registerton och luftfartyg, viss krigsmateriel, allmänna nyhetstidningar och vissa andra periodiska publikationer, vissa läkemedel samt vissa konstverk, när de såldes av upphovsmannen. Vidare hade ett särskilt undantag gjorts för begagnade personbilar. Härutöver gällde generell skattefrihet för försäljning av varor för export eller för bruk ombord på fartyg i utrikes trafik.

Fastighet utgjorde inte vara och omfattades därför inte av skatteplikten. Skatt utgick dock på byggnadsmaterial, fastighetstillbehör o.d. Till fastighet hänfördes kraft-, tele-, och andra ledningar i, på eller över marken.

Skatteplikten för tjänster var begränsad till sådana prestationer som huvudsakligen hade avseende på skattepliktiga varor och som innefatttade förfärdigande på beställning (s.k. arbetsbeting), uthyrning, servering, montering, reparation, underhåll, ändring eller rengöring. Med denna utformning av beskattningsområdet följde skattefrihet för bl.a. tjänster avseende från skatteplikt särskilt undantagna varor, uthyrning av rum, bostäder och andra lokaler, rese- och transporttjänster, personliga tjänster, tjänster av revisorer, läkare, advokater och andra fria yrkesutövare samt tjänster som tillhandahölls av banker, försäkringsbolag, resebyråer m.m.

Den allmänna varuskatten stadgade skattskyldighet för den som inom landet yrkesmässigt sålde eller på annat sätt tillhandahöll skattepliktig vara eller tjänst till konsument här i riket. Med försäljning likställdes uttag av vara ur rörelse för konsumtionsändamål. Härutöver förelåg skattskyldighet för jordbrukare i fråga om egenförbrukning och försäljning till konsumenter. Skyldighet att erlägga skatt förelåg för konsument som införde skattepliktig vara till landet.

Med konsument avsågs i varuskattehänseende den som förvärvade eller ur rörelse tog ut vara för annat ändamål än för yrkesmässig återförsäljning eller för servering eller användning av material vid yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu eller yrkesmässigt utförande av tjänsteprestationer. Med denna utformning av konsumtionsbegreppet följde att skatten inte endast träffade den privata konsumtionen utan också den offentliga konsumtionen samt näringslivets förvärv av investeringsvaror och andra varor som inte föll in under begreppet material.

Den allmänna varuskatten var en värdeskatt som utgick på det pris inkl. skatt som konsumenten i varje särskilt fall betalade. Vid uttag utgjordes beskattningsvärdet av varans värde inkl. skatt enligt ortens pris. Vid skattepliktig import utgjordes beskattningsvärdet av varans tullvärde (cif.värde).

Genom särskilda reduceringsregler begränsades skatteuttaget i vissa fall. Sålunda skulle i restaurangrörelser, som till minst nio tiondelar var att hänföra till servering, skatten beräknas på en med 40 procent reducerad omsättning. Var serveringsdelen mindre, dock minst en tredjedel, beräknades skatten på en med 20 procent reducerad omsättning.

Enligt en annan reduceringsregel av samma konstruktion gällde, att skatten skulle beräknas på 60 procent av den eljest skattepliktiga omsättningen i fråga om försäljning av monteringsfärdiga trähus samt i fråga om leveranser, uttag och uthyrning av maskiner och andra döda

inventarier för stadigvarande användning i jordbruk, skogsbruk, rörelse eller annan yrkesmässig verksamhet. Regeln gällde även investeringar i vad som då räknades som s.k. fasta maskiner.

Enligt förordningen om allmän varuskatt redovisades uttagen skatt till länsstyrelsen på grundval av deklaration rörande den skattepliktiga omsättningen och skatten erlades normalt för period om två månader. Vid mindre omsättning kunde dock redovisningsperiod om fyra månader, sex månader eller helt räkenskapsår medges.

Varuskattedeklarationerna var preliminära och den skattepliktiga omsättningen för perioden utgjordes av summa influtna likvider, kontant eller i natura (kontantmetoden). Skattskyldig kunde efter ansökan medges rätt att redovisa skatten på grundval av faktureringen (faktureringsmetoden).

Skattskyldig kunde efter utgången av räkenskapsåret lämna särskild justeringsuppgift. Den slutliga skattepliktiga omsättningen fastställdes av taxeringsnämnden i samband med den årliga taxeringen.

För jordbrukarnas del gällde ett förenklat redovisningsförfarande. De lämnade i jordbruksbilagan till den allmänna självdeklarationen uppgifter om egen förbrukning av skattepliktiga varor samt om försäljning av sådana varor till konsument. Den skattepliktiga omsättningen bestämdes vid den årliga taxeringen och skatten påfördes i den allmänna slutskattesedeln.

Vid skattepliktig import, dvs. vid import direkt till konsument, togs skatten ut av tullverket.

År 1960 tillsattes två utredningar, som antog den gemensamma benämningen Allmänna skatteberedningen, med uppdrag att allsidigt och i ett sammanhang ompröva gällande skatte- och avgiftssystem.

I sitt i juni 1964 avgivna betänkande "Nytt skattesystem" (SOU 1964:25) föreslog utredningen bl.a. att den allmänna varuskatten och den allmänna energiskatten i det nya skatte- och avgiftssystemet skulle ersättas med mervärdeskatt som omfattade samtliga led i produktions- och distributionskedjan. Vidare föreslogs en avveckling av sådana indirekta skatter, s.k. punktskatter, som inte kunde motiveras av särskilda skäl.

Förslaget att införa en mervärdeskatt motiverades av beredningen på i huvudsak följande sätt. Vid det betydande uttag genom indirekt skatt som förordats måste stor vaksamhet iakttas vid valet av skatteform så att inte bara den valda skattens allmänna verkningar utan även dess verkningar på begränsade områden blev godtagbara. Vid granskningen av olika alternativ hade beredningen funnit att en bruttoomsättningsskatt inte var förenlig med de krav som bör ställas på en generell konsumtionsskatt. Vid en jämförelse mellan den allmänna varuskatten och mervärdeskatten vid ett högt skatteuttag ansågs, att de med den allmänna varuskatten förenade olägenheterna skulle komma att bli svårbemästrade och att dessa väsentligen skulle undvikas med en skatt av mervärdeskattetyp. Även om genomgripande ändringar vidtogs i varuskatten skulle den, enligt beredningen, ändå bli underlägsen mervärdeskatten. Beredningen menade att mervärdeskatten, med hänsyn till den likformiga belastningen av konsumtionen samt dess verkningar för näringslivet, var att föredra framför övriga skatteformer. Beredningen ansåg också att mervärdeskattens höga

avkastningsförmåga möjliggjorde ett slopande av vissa punktskatter samt ett ersättande av den allmänna energiskatten med en beskattning av bränsle- och energiförbrukningen inom mervärdeskattens ram.

I 1965 års finansplan tog departementschefen upp skatteberedningens förslag och konstaterade därvid att det inte var möjligt att vidta en så genomgripande reform som förslaget innebar. En översyn av förslaget framstod som nödvändig och det uppdrogs därför åt en ny utredning att granska förslaget från teknisk synpunkt.

Utredningen, som antog namnet Utredningen angående indirekta skatter och sociala avgifter (översynsutredningen), redovisade i oktober 1967 (stencil Fi 1967:10) resultatet av den gjorda översynen och lämnade därvid ett fullt utarbetat förslag till lag om mervärdeskatt. I sina huvuddrag överensstämde detta förslag med skatteberedningens. Enligt bägge förslagen skulle skatten komma att omfatta drygt 80 procent av den privata konsumtionen av varor och tjänster, mot att endast ca två tredjedelar av denna konsumtion omfattades av den allmänna varuskatten.

Allmänna skatteberedningens och översynsutredningens betänkanden låg till grund för det förslag till lag om mervärdeskatt som förelades riksdagen (prop. 1968:100). Förslaget till riksdagen kom emellertid att i några väsentliga avseenden att skilja sig från utredningsförslagen. Detta belystes genom följande uttalande av departementschefen (prop. 1968:100 s. 28f).

> "Som jag uttalat i finansplanen föreligger nu ett utredningsmaterial som kan läggas till grund för utformningen av en svensk mervärdeskatt. Jag framhöll emellertid i detta sammanhang också, att en övergång till en sådan form för den generella indirekta beskattningen inte fick medföra en mera väsentlig omfördelning av beskattningen från näringslivet till de enskilda. Enbart en omläggning av den allmänna varuskatten till en mervärdeskatt medför en betydande minskning av skatteutfallet genom att den skatt som i det nuvarande systemet utgår på näringslivets investeringar och vissa omkostnader faller bort. För att statens skatteintäkter skall bli oförändrade, vilket är ett ofrånkomligt krav, skulle därför en högre skattesats få tillämpas för mervärdeskatten än den som nu gäller för den allmänna varuskatten. En ytterligare höjning av skattesatsen krävs om, såsom föreslagits, energiskatten ersätts med en beskattning av bränslen, drivmedel och elkraft inom mervärdeskattens ram. En sådan omläggning medför ett bortfall av de skatteinkomster, som nu erhålls från näringslivets bränsle- och kraftförbrukning.
>
> En utvidgning av mervärdeskatten till sådana konsumtionsområden, som inte omfattas av den allmänna varuskatten, påverkar visserligen skattesatshöjningen. Det är dock inte möjligt att på denna väg undgå en höjd skattsats för mervärdeskatten. Härtill kommer att både en höjd skattesats och ett utvidgat beskattningsområde i syfte att höja skattens avkastning leder till en ökad beskattning av den privata konsumtionen. Jag framhöll i finansplanen att en sådan verkan av övergången till en mervärdeskatt inte kan godtas. Förutsättningen för denna reform måste vara att någon mera väsentlig omfördelning av beskattningen inte sker. Mot denna bakgrund angav jag också vissa allmänna riktlinjer för reformens genomförande. Mina uttalanden härom innebar i korthet följande.
>
> Mervärdeskatten skall inte göras högre än den gällande allmänna varuskatten. Viss utvidgning av beskattningsområdet bör göras men inte

i den omfattning som föreslagits av utredningarna. I enlighet härmed borde under mervärdeskatten inrymmas begagnade personbilar och jämförliga begagnade bilar samt hotelltjänster. Beträffande de senare angav jag dock att beskattningen borde reduceras till vad som nu gäller för serveringsrörelser. Den för renodlade sådana rörelser gällande s.k. 60-procentsregeln skulle därmed bibehållas i mervärdeskattesystemet. Å andra sidan framhöll jag att dagspressen liksom nu borde undantagas från beskattning. Detta undantag borde dock tas upp till förnyad prövning i samband med prövningen av frågan om ett allmänt presstöd på grundval av resultatet av pågående utredning härom. Vidare ansåg jag mig böra avvisa förslagen att inrymma personbefordran och andra resetjänster under beskattningen och att ersätta energiskatten med en beskattning inom mervärdeskattens ram.

En mervärdeskatt med denna utformning beräknades i finansplanen medföra en inkomstminskning för staten om ca 740 milj.kr. för helt år. För att kompensera detta bortfall aviserade jag införande av en särskild arbetsgivaravgift om 1 %. Detta behov av kompensation för inkomstbortfallet vid övergång till en mervärdeskatt har också bidragit till att jag inte funnit det möjligt att nu under mervärdeskatten inrymma det energiskattebelagda området, eftersom ett samtidigt slopande av energiskatten skulle kräva en höjning av arbetsgivaravgiften."

Propositionen antogs genom lagen (1968:430) om mervärdeskatt som trädde i kraft den 1 januari 1969.

Mervärdeskatten har alltsedan dess tillkomst varit föremål för löpande översyn. Detta arbete har till övervägande del skett i Mervärdeskatteutredningen som tillsattes i oktober 1971. Mervärdeskatteutredningen hade enligt sina direktiv att verkställa en teknisk översyn av lagstiftningen. Utredningen har lämnat sammanlagt elva betänkanden. Slutbetänkandet lämnades i augusti 1987. Utredningens förslag har i flertalet fall lett till lagstiftning.

I januari 1983 fick Utredningen om differentierad mervärdeskatt i uppdrag att utreda förutsättningarna för och konsekvenserna av att slopa eller sänka mervärdeskatten på livsmedel. I sitt betänkande (SOU 1983:54) utformade utredningen ett förslag för differentierad mervärdeskatt på livsmedel, men avstyrkte samtidigt genomförandet av förslaget. Förslaget ledde inte till lagstiftning.

4 Mervärdeskatten i EG

4.1 Inledning

Att införa ett enhetligt mervärdeskattesystem för EG:s medlemsstater är en väsentlig förutsättning för den s.k. inre marknaden. Med denna avses ett område utan inre gränser, med fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital. Utvecklingen inom EG har stor betydelse för Sverige. Kommittén har därför tagit fram ett tämligen omfattande material om mervärdeskatten i EG, bl.a. genom direkta kontakter med företrädare för EG-kommissionen.

4.2 Utvecklingen i EG

EG har som målsättning att den inre marknaden skall vara fullbordad den 1 januari 1993. Målsättningen att etablera en inre marknad angavs redan i Rom–fördraget från 1957, vilket ligger till grund för EG–samarbetet. Den inre marknadens fria rörlighet för bl.a. varor och tjänster innebär avskaffande av gränskontrollerna mellan medlemsstaterna och fri handel över gränserna. En sådan ordning förutsätter bl.a. att medlemsstaterna inför ett i stora delar enhetligt mervärdeskattesystem. I detta avsnitt redogörs för utvecklingen i det hänseendet.

4.2.1 Målsättningen - en inre marknad från och med den 1 januari 1993

Redan vid Rom–fördragets tillkomst ansågs att det skulle bli nödvändigt att utjämna skillnaderna i beskattning mellan medlemsländerna för att uppnå målsättningen om en inre marknad. EG–kommissionen har därför sedan länge arbetat på en samordning av medlemsländernas skattesystem, bl.a. genom att utarbeta åtskilliga direktivförslag för en harmonisering. Det är då särskilt de indirekta skatterna som prioriterats. En del viktiga resultat har också uppnåtts trots att endast en mindre del av direktivförslagen ännu antagits av ministerrådet, som är EG:s beslutande organ. Det kan här påpekas att det krävs fullständig enighet mellan medlemsländerna för att de lämnade förslagen skall kunna genomföras. Någon möjlighet att fatta majoritetsbeslut inom gemenskapen finns inte när det gäller skatter. Detta gäller även ändringar av förslag som har antagits.

Redan 1967 beslöts – genom första och andra mervärdeskattedirektiven – att mervärdeskatten skulle ersätta de tidigare omsättningsskatterna inom

medlemsländerna. Samtliga medlemsländer har nu mervärdeskatt och mervärdeskatt utgör en förutsättning för nytt medlemskap. Det beslöts 1970 att gemenskapens verksamhet delvis skulle finansieras genom mervärdeskatten. Även detta förutsatte bl.a. en mer enhetlig skattebas hos de olika medlemsländernas mervärdeskattesystem.

För att uppnå målsättningen om den inre marknaden och för att förverkliga mervärdeskatten som finansieringsbas antogs 1977 det sjätte mervärdeskattedirektivet som mycket detaljerat reglerar utformningen av skattebasen. Direktivet bygger bl.a. på en generell mervärdeskatteplikt för tillhandahållande av varor och tjänster med vissa bestämda undantag. Skattepliktens närmare utformning behandlas i avsnitt 4.4.

Efter att strävandena mot den inre marknaden delvis legat i träda under några år har dessa strävanden återupptagits på allvar under 80-talet. Bakgrunden har varit behovet av att stärka Europas ekonomi och förbättra konkurrenskraften gentemot huvudkonkurrenterna USA och Japan. Vid möten åren 1982-1985 kom europeiska ministerrådet fram till slutsatsen att vad som erfordrades för att stärka konkurrenskraften var att arbetet på att åstadkomma en verklig gemensam marknad slutfördes. Vid ett möte i Bryssel i mars 1985 gav regeringscheferna kommissionen i uppdrag att lämna ett förslag till ett detaljerat program och en tidtabell för genomförandet av den gemensamma marknaden före utgången av år 1992. Resultatet blev den s.k. vitboken från kommissionen.

4.2.2 Kommissionens förslag, den s.k. vitboken

Kommissionen lämnade sitt förslag i juni 1985. Det innehåller en lista med 300 punkter som enligt kommissionen måste åtgärdas innan den inre marknaden kan anses förverkligad (efter ett antal justeringar är antalet punkter nu nere i ca 280). Vitboken innehåller även en tidtabell där det anges hur beslutsprocessen skall kunna slutföras till utgången av år 1992.

Kommissionens avsikt är inte enbart att underlätta gränspasseringarna inom EG-området utan att alla former av gränskontroller inom området skall tas bort. Det kan ske om orsakerna till gränskontrollerna undanröjs eller, om detta inte går, att andra metoder än gränskontroller används för att uppnå samma resultat.

De åtgärder som föreslås hänför sig till tre huvudområden: borttagande av fysiska handelshinder, borttagande av tekniska handelshinder och borttagande av avgiftsmässiga handelshinder.

Med fysiska handelshinder avses olika kontroller vid gränserna, såsom tullstationer. Visserligen är tullarna inom EG upphävda sedan den 1 juli 1968, men behovet av gränskontroller mellan medlemsländerna kvarstår dock av andra skäl. Det kan vara för att bekämpa terrorism och drogsmuggling eller för att förhindra illegal immigration. Kommissionen påpekar att även vissa beslut fattade av gemenskapen, t.ex. avseende jordbruk och stål, medfört behov av gränskontroller.

Kommissionen konstaterar att borttagandet av gränskontrollerna är en nödvändig men inte tillräcklig åtgärd för att åstadkomma den inre marknaden. Det är emellertid även nödvändigt att undanröja vissa tekniska

hinder inom de enskilda medlemsländerna som står i vägen för ett fritt utbyte mellan medlemsländerna av varor, tjänster och kapital. Om en vara lagligen kan tillverkas och säljas i ett medlemsland bör den även kunna saluföras fritt inom hela gemenskapen.

Ett betydelsefullt skäl för nuvarande gränskontroller är behovet av att kunna upprätthålla de nationella reglerna avseende indirekt beskattning. En förutsättning för att ta bort de fysiska handelshindren är således att de avgiftsmässiga handelshindren tas bort. I vitbokens tredje kapitel som handlar om de avgiftsmässiga handelshindren behandlas resandebestämmelser, mervärdeskatt och punktskatter. Däremot behandlas inte frågor om vägtrafikskatt i vitboken.

Kommissionen konstaterar att det förhållandet att skattenivåerna varierar kraftigt mellan de olika medlemsländerna, och att därmed även priserna varierar, utgör en stark drivkraft för människor som bor i länder med höga indirekta skatter att resa till och handla i länder med låga indirekta skatter. Kommissionen påpekar att många av gränserna inom gemenskapen går genom tättbefolkade områden och att det utan omfattande kontroller inte är möjligt att göra skillnad mellan "äkta" resande och dem som enbart är ute för att handla billigt. Det har sedan tidigare godtagits att det inte finns skäl att försöka ta ut skatt av alla resanden oavsett hur små mängder av skattepliktigt gods de medför. Därför och för att underlätta resandet har speciella resandebestämmelser införts. De värdemässiga och kvantitativa gränserna för hur mycket gods som får införas skattefritt har emellertid enligt kommissionens mening höjts i en allt för långsam takt. Detta visar att de fiskala gränserna inte kan undanröjas om inte de indirekta skatterna blir mer enhetliga.

Kommissionen menar att det inte är nödvändigt att medlemsländerna har exakt samma skattenivåer. Det är tillräckligt om de ligger på ungefär samma nivå.

För att gränskontrollerna skall kunna tas bort krävs vidare att ett system utvecklas inom vilket kommersiella försäljningar över gränserna kan behandlas på samma sätt som försäljningar inom de enskilda medlemsländerna. Det vill säga beträffande mervärdeskatt att försäljaren blir skattskyldig i exportlandet och att köparen får motsvarande avdragsrätt i importlandet. Detta förutsätter ett s.k. clearingsystem som ser till att mervärdeskatt som uppbärs av det exporterande landet och som dras av i det importerande landet gottgörs det senare landet.

Beträffande mervärdeskatten konstaterar kommissionen att det är tre sammanhängande frågor som bör studeras, nämligen; en gemensam skattebas, antalet skattesatser och skattenivån. I det sjätte mervärdeskattedirektivet har grunden för en gemensam skattebas lagts och arbetet fortsätter. När det gäller antalet skattesatser anser kommissionen i vitboken att starka skäl talar för att gemenskapen skall införa endast en skattesats, men att det kan bli svårt eftersom sju av nio medlemsländer redan har mer än en skattesats. Vad slutligen gäller skattenivån nöjer sig kommissionen med att konstatera att sex av nio medlemsländer har skattenivåer som ligger inom ett intervall om 14–19 procent som skulle bli resultatet om man utgick från en skattenivå om 16 1/2 procent och medgav

en avvikelse om +–2 1/2 procent.

Det kan noteras, att varken kommissionens vitbok eller senare förslag innebär något direkt hinder mot indirekta skatter som inte kräver importbeskattning. Exempelvis berörs i princip inte ens värdebaserade omsättningsskatter som påförs i detaljistledet eller i tidigare led men inte vid själva importen.

4.2.3 Utvecklingen efter vitboken

I augusti 1987 lämnade kommissionen förslag till direktiv för det fortsatta arbetet med harmoniseringen av den indirekta beskattningen. Förslaget består av nio meddelanden. I sin presentation konstaterar kommissionen att harmoniseringen av den indirekta beskattningen är en av de viktigaste beståndsdelarna i vitboken. Den inre marknaden kan inte förverkligas utan en harmonisering beträffande såväl mervärdeskatter som punktskatter. Kommissionens förslag innehåller förutom den allmänna sammanställningen följande delar.

- Approximering av mervärdeskattesatserna (dvs. mer enhetliga skattesatser inom marknaden)
- Avlägsnande av fiskala gränser
- Clearingsystem för mervärdeskatten (endast arbetspapper)
- "Standstill" för mervärdeskatten och punktskatterna
- Harmonisering av punktskatterna på cigaretter, övriga förädlade tobaksprodukter, mineraloljeprodukter och alkoholhaltiga drycker.

Utformningen av skattesatserna och clearingsystemet behandlas i avsnitt 4.6. Angående skattesatsernas utformning skall dock här nämnas, att kommissionens förslag innebär en normalskattesats i intervallet 14–20 procent samt en reducerad skattesats i intervallet 4–9 procent för vissa s.k. "nödvändighetsvaror" och vissa tjänster, nämligen matvaror utom alkoholhaltiga drycker, bränsle för uppvärmning och belysning, vatten, läkemedel, böcker, tidningar, periodiska tidskrifter och passagerartransporter.

Förslaget om "standstill" innebär att förändringar inom det område som omfattas av det föreslagna direktivet endast skall få ske i riktning mot det mål som de lämnade förslagen ställer upp. Ett land som har fyra skattesatser på mervärdeskattesidan skulle således kunna minska antalet till tre och ett land med en högre skattenivå än den föreslagna skulle kunna sänka skattenivån även om nivån fortfarande skulle ligga ovanför intervallen efter sänkningen. Däremot skulle ändringar som ökar skillnaderna mellan rådande förhållanden och förslagen inte tillåtas.

Avsikten är att medlemsländerna skall ha möjlighet att bedöma förslagens konsekvenser. Olika ändringar kan bli nödvändiga innan direktiven slutligen kan antas. Enligt kommissionen måste man anstränga sig till det yttersta för att sammanjämka olika önskemål. Det kan enligt kommissionen inte uteslutas att det kan behövas temporära undantag från de gemensamma reglerna för vissa länder.

Kommissionen lämnar årligen en lägesrapport avseende arbetet med

vitboken. I den tredje rapporten, daterad den 21 mars 1988 (uppdaterad den 31 oktober 1988), uttryckte kommissionen besvikelse över tidsutdräkten med behandlingen av dess förslag om harmonisering av skatterna. Kommissionen underströk att de lämnade förslagen är ett absolut minimum för genomförandet av den inre marknaden. I rapporten uttalade kommissionen bl.a. följande.

> Den har redan uppnått två tredjedelar av sin målsättning att före 1988 års slut presentera det stora flertalet vitboksförslag (med vissa undantag avseende växt- och djurhälsosektorerna) för att ge rådet "fyra rena år" att behandla förslagen. Viktiga framsteg har skett under det senaste året på olika områden dock inte på skatteområdet. Arbetet måste fortsättningsvis drivas i en snabbare takt om det uppsatta tidsmålet, den 1 januari 1993, skall kunna uppnås. Av de 208 förslag som dittills presenterats har endast 69 blivit slutgiltigt antagna.

EG:s ekonomiska och sociala kommitté har i i juli 1988 yttrat sig över kommissionens förslag. Kommittén uttalade i princip sitt stöd för införandet av den inre marknaden i och med utgången av år 1992. Kommittén var emellertid kritisk i flera avseenden angående kommissionens förslag till genomförande. Bland annat framfördes följande. Kommissionens förslag om harmonisering av skattesatserna begränsar avsevärt medlemsstaternas frihet att använda indirekta skatter för intäktsändamål eller sociala ändamål. Förslagen skapar svåra intäktsproblem för exempelvis Irland och Danmark samt står i motsättning till sociala hänsynstaganden i exempelvis Storbritannien. Problemen med ökad gränshandel vid olika skattesatser beror i hög grad på de geografiska förhållandena. Modifikationer och inskränkningar av skattesatsharmoniseringen bör tillåtas om det inte föranleder konkurrenssnedvridningar som hindrar avskaffandet av gränskontroller. Kommissionen bör lägga fram alternativa förslag och därvid åter överväga behovet av skattesatsharmonisering såvitt avser varor och tjänster som normalt inte passerar gränserna efter köp av icke skattskyldiga personer.

Kommissionen har haft bilaterala kontakter med samtliga medlemsländer under andra halvåret 1988. En rapport om dessa kontakter framlades i slutet av 1988. Av rapporten framgår bl.a. följande.

> Det var allmän enighet bland medlemsstaterna om att de nuvarande skattesatsskillnaderna mellan staterna är för stora för att den inre marknaden skall kunna fungera utan konkurrenssnedvridningar. Huvuddelen av medlemsstaterna ansåg att en utjämning borde ske genom harmoniseringsbeslut av EG. Endast en medlemsstat, Storbritannien, ansåg att en harmonisering i stället kunde ske genom marknadskrafternas inverkan.
>
> Det var en utbredd uppfattning att det av kommissionen föreslagna intervallet för normalskattesatsen borde göras mindre. Några medlemsstater önskade en höjning av intervallets nedre gräns. I samband härmed framfördes önskemål om att i stället för ett intervall ha en hög minimisats om t.ex. 17 procent. En anpassning till en sådan skattesats skulle, enligt en i rapporten uttalad åsikt, innebära en jämn fördelning av bördorna för de olika medlemsstaterna. Ett enda land föreslog en låg minimisats. Enligt rapporten kunde detta inte anses som en lösning för

gemenskapen.

Såvitt avser det låga intervallet hade det rått allmän enighet hos medlemsstaterna om att nödvändighetsvaror borde omfattas av detta intervall. I övrigt rådde det inte någon enighet. Det visade sig att det fanns ett brett register av uppfattningar om vad begreppet "nödvändighetsvaror" avser. En medlemsstat menade t.ex. att vin borde omfattas. Flera medlemsstater önskade dessutom, att andra grupper av varor och tjänster än de kommissionen föreslagit skulle omfattas av det låga skattesatsintervallet.

Flera medlemsstater hade pekat på tekniska och administrativa svårigheter beträffande clearingsystemet. Kommissionen kommer att under 1989 lägga fram en mer utarbetad och detaljerad beskrivning av det tänkta clearingsystemet.

Frågan om inskränkningar i skatteharmoniseringen kan enligt rapporten inte lösas i detta skede. Bland medlemsstaterna fanns en klar åsikt om att undantag från harmoniseringen kan behöva övervägas i sådana fall då det föreligger särskilda svårigheter för någon medlemsstat. Det fanns emellertid en lika klart uttalad åsikt hos en stor majoritet att sådana undantag skulle vara tidsmässigt begränsade och avsedda att underlätta övergången till gemenskapens system. I synnerhet två fall framstod som aktuella för sådana undantag. Ett fall är noll-skatten som används av ett mycket litet antal medlemsstater. Ingen av de övriga medlemsstaterna var villig att acceptera en bevarad noll-skatt, varken som en allmän regel i EG eller ens som en permanent anordning för vissa medlemsstater. Det andra undantagsfallet var införande av möjligheten för en medlemsstat att inom respektive intervall ha olika skattesatser. Denna fråga väcktes av flera medlemsstater. En sådan ordning är helt klart emot harmoniseringsmålet. Som ett temporärt undantag kan det dock komma att anses användbart.

I januari 1989 framlades inför Europaparlamentet en rapport av en parlamentsledamot vid namn Alman Metten, den s.k. Metten-rapporten, angående harmoniseringen av skattesatser. I rapporten eftersträvas en lösning av bl.a. Danmarks intäktsproblem och Storbritanniens önskemål om bibehållande av nollskatter. Metten föreslår, att de av kommissionen föreslagna skattesatsintervallen om 4–9 procent och 14–20 procent ändras till 0–6 procent respektive 16–22 procent. Det senare innebär, att Danmark skulle kunna behålla sin nuvarande skattesats, 22 procent, som normalskattesats. I rapporten framförs, att det föreslagna lägre intervallet om 0–6 procent eventuellt kan utsträckas till 0–9 procent. Vidare ifrågasätts om inte fler produkter skulle kunna föras in i det lägre skatteintervallet, såsom kläder, skor, konserter, teater- och cirkusföreställningar samt – för att motverka skattebedrägerier och den "svarta sektorn" – över huvud taget speciellt arbetsintensiva tjänster. Samtidigt förespråkas att allt tillhandahållande av energi placeras i normalskatteintervallet.

Den 17 maj 1989 gav kommissionen offentlighet åt vissa nya riktlinjer som skall gälla för det fortsatta arbetet med harmoniseringen av de indirekta skatterna och avlägsnandet av de fiskala gränskontrollerna. Riktlinjerna presenterades i tre punkter som i huvudsak innebär följande.

1. Under perioden fram till januari 1993 skall medlemsländerna anpassa sina mervärdeskattesatser till EG-nivå i enlighet med sina egna redan

gjorda åtaganden. Under samma period skall åtgärder vidtas för att förenkla gränspassagen för den yrkesmässiga handeln med varor och tjänster samtidigt som beloppsgränsen för värdet av gods, som får införas skattefritt av resande, skall höjas stegvis, först från nuvarande 400 ECU[1] till 800 ECU och sedan under 1992 till 1.600 ECU för att slutligen helt försvinna den 1 januari 1993.

2. Det tidigare förslaget om en normalskattesats för mervärdeskatten i intervallet 14-20 procent ersätts av en minimiskattesats, troligen högre än 14 procent. Det lägre intervallet, 4-9 procent, skall fortfarande gälla, men det skall finnas möjlighet för ett medlemsland att behålla en 0-skattesats för ett begränsat antal varor om det bedöms kunna ske utan att konkurrensen snedvrids i medlemsländerna. Speciella bestämmelser bl.a. när det gäller postorder och försäljning av bilar kommer att föreslås för att förhindra konkurrenssnedvridning på grund av skatteskillnader i medlemsländerna. Det tidigare föreslagna clearingsystemet skall ersättas med en enklare ordning baserad på EG-ländernas handelsstatistik.

3. När det gäller harmoniseringen av punktskatterna på alkohol, tobak och mineraloljeprodukter skall de tidigare föreslagna skattesatserna göras mer flexibla och lämna utrymme för hälso-, energisparande- och miljöaspekter när skatten bestäms. Avsikten är nu att de framtida punktskattesatserna inom EG skall anges som tröskelvärden eller miniminivåer.

4.3 Allmänt om skattebasen m.m.

4.3.1 Närmare om motivet till enhetliga regler för medlemsländerna

Det skattepliktiga området är fastställt i EG:s sjätte direktiv. Direktivet antogs den 17 maj 1977. Medlemsstaterna skall anpassa sin lagstiftning till direktivets bestämmelser. Anpassningen skall vara genomförd till den 1 januari 1993. Denna dag skall nämligen – enligt beslut i mars 1985 av medlemsstaternas regeringschefer – den inre marknaden införas. Det innebär som tidigare nämnts, att varor och tjänster skall passera medlemsstaternas inbördes gränser utan någon gränskontroll och således utan att någon importskatt påförs. Avskaffandet av gränskontroller har ansetts nödvändiggöra en enhetlig skattebas och ett närmande av skattesatserna. Bristande enhetlighet antas leda till konkurrenssnedvridningar vid försäljning åt icke skattskyldiga subjekt (exempelvis försäljning genom gränshandel eller genom postorder åt konsumenter och försäljning åt icke skattskyldiga företag som banker och försäkringsbolag eller åt offentliga subjekt). Det är av vikt att framhålla, att genomförandet av enhetliga

[1]European Currency Unit, 1 ECU = 7,10 kr. den 1 januari 1989.

regler angående mervärdeskattebasen och skattesatserna i princip är ett medel för slopandet av gränskontroller. Så länge ett sådant slopande inte genomförs, saknar en anpassning av skattebas och skattesatser någon egentlig betydelse för konkurrensneutraliteten vid export och import. Konkurrensneutraliteten tillgodoses nämligen då genom att mervärdeskatten avlyfts vid export och påförs vid import. Ytterligare ett skäl för en enhetlig skattebas inom EG är det förhållandet att medlemsstaternas avgifter till EG beräknas på grundval av mervärdeskatterna.

4.3.2 Import från icke medlemsländer

Efter genomförandet av den inre marknaden kommer, enligt uppgift, EG:s medlemsländer att vid varuimport från andra stater påföra sin egen ordinarie mervärdeskatt. Det innebär, att den inre marknadens gemensamma mervärdeskattebas och -satser även blir marknadens "mur" utåt. Vid sådant förhållande torde konkurrenssnedvridning i princip endast uppkomma genom den kostnad som en gränskontroll i sig utgör för ett exportföretag i en icke medlemsstat. Olika specialbestämmelser om varuimporten finns i EG:s direktiv.

EG:s regler såvitt avser importen av tjänster bygger inte på något importbegrepp. Frågan om beskattning av tjänster med anknytning till icke medlemsländer avgörs i stället i princip av EG:s allmänna regler om var en tjänst skall anses tillhandahållen (sjätte direktivet, artikel 9). Om en tjänst anses tillhandahållen i ett medlemsland, så skall tjänsten beskattas i detta land. Reglerna tar sikte på tjänster med anknytning till såväl medlemsländer som icke medlemsländer. Med hänsyn till att skattebaserna hos medlemsländer respektive icke medlemsländer kan vara olika, så finns det möjligheter för en medlemsstat att vid vissa transaktioner, som t.ex. vid reklamtjänster, med icke medlemsländer frångå EG:s regler om var en tjänst skall anses tillhandahållen. Dessa möjligheter behandlas nedan i anslutning till EG:s regler om dessa tjänster. Transporttjänster behandlas särskilt i avsnittet om kommunikationer och berörs inte i förevarande avsnitt.

I stora drag gäller följande om beskattning av tjänsteimport. Huvudregeln innebär, att svenska tjänsteföretag inte beskattas vid export till EG. En tjänst anses nämligen vara tillhandahållen där tillhandahållaren har sitt driftställe eller, vid avsaknad av sådant, där tillhandahållaren bor. I direktivet uppräknas emellertid vissa undantag. Dessa avser enligt uppgift i de flesta fall sådana tjänster som ofta tillhandahålls över nationsgränserna. Undantagen kan medföra att svensk tjänsteexport träffas av mervärdeskatt. I det följande refereras sammanfattningsvis dessa undantag.

- Fastigheter: Tjänster med anknytning därtill (inkl. tjänster av fastighetsmäklare och fastighetssakkunniga) samt tjänster avseende förberedande eller samordning av byggnadsarbeten (exempelvis arkitekttjänster och byggledningstjänster "on-site supervision").
  Beskattningsland: där fastigheten är belägen.
- a) Kultur, artisteri, idrott, vetenskapliga tjänster, undervisning, under-

hållning eller liknande
b) Verksamhet med anknytning till transporter, såsom lastning, lossning o.d.
c) Värdering av lösöre.
d) Arbete på lösöre.
Beskattningsland: där tjänsten faktiskt ("physically") utförs.

- a) Reklamtjänster.
b) Tjänster av konsulter, ingenjörer, projekteringsverksamheter, advokater, revisorer och liknande samt datatjänster och tillhandahållande av information.
c) Bank-, finansierings- och försäkringstjänster (inkl. återförsäkring), dock ej uthyrning av bankfack.
d) Uthyrning av arbetskraft.
e) Agentverksamhet avseende de föregående punkterna (a-d).
f) Uthyrning av lösöre.
Beskattningsland: 1/ När mottagaren, kunden, är en person utanför EG, är beskattningslandet det land där kunden har sitt driftställe, alternativt boende. Detta innebär att vid export av reklamtjänster o.d. från ett EG-land till ett icke EG-land påförs inte någon mervärdeskatt.
2/ Även när kunden bedriver ekonomisk verksamhet inom EG, är beskattningslandet det land där kunden har sitt driftställe, alternativt boende. Denna regel kan alltså medföra att svensk tjänsteexport till näringsidkare i EG blir beskattad. Kommissionen har lagt fram ett förslag som innebär att vid transaktioner *inom* EG, skall beskattningslandet i stället vara det land där tillhandahållaren har sitt driftställe, alternativt boende. Förslaget har godtagits juli 1988 i yttrande från EG:s ekonomiska och sociala kommitté.

Till undvikande av dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridningar får dock en medlemsstat såvitt avser de nu uppräknade tjänsterna, reklamtjänster etc., anse en sådan tjänst vara tillhandahållen utanför EG, om tjänsten faktiskt tillgodogörs utanför EG. Vidare får en medlemsstat anse en tjänst av det här slaget vara tillhandahållen inom EG och därmed mervärdeskattepliktig, trots att tjänsten enligt de här återgivna reglerna eller enligt huvudregeln skulle vara att anse som tillhandahållen utanför EG och därmed skattefri. På så vis undviks, att ett företag i en icke medlemsstat mervärdeskattefritt tillhandahåller en tjänst som är mervärdeskattebelagd inom EG.

4.3.3 Sjätte direktivets ikraftträdande och tillämpning

Sjätte direktivet har genom åren blivit föremål för blott smärre ändringar och ändringsförslag. Ett av förslagen (förslag till direktiv nr 19) innehåller diverse förtydliganden och justeringar av sjätte direktivet. I det sjätte direktivet finns övergångsbestämmelser som medger att en medlemsstat beträffande vissa uppräknade transaktioner tills vidare får bibehålla regler som avviker från direktivets bestämmelser om bl.a. skatteplikten. En medlemsstat får endast ändra dessa regler så att de närmar sig direktivets

bestämmelser om skattepliktens omfattning. EG:s målsättning är, som tidigare nämnts, att den inre marknaden skall träda i kraft den 1 januari 1993. Kommissionens inställning är att alla övergångsbestämmelser skall vara upphävda till dess. Det finns dock skäl att anta att vissa medlemsstater kan ha en annan uppfattning och att det kan bli svårt för kommissionen att genomdriva sin linje.

Det sjätte direktivets övergångsbestämmelser om skatteplikten gäller tills de avskaffas genom ett enhälligt beslut av ministerrådet på förslag från kommissionen. Kommissionen har lämnat ett förslag till ett direktiv nr. 18, som innehåller en tidsplan för avveckling av övergångsbestämmelserna. Rådet har dock ännu inte antagit förslaget.

En översikt beträffande övergångsbestämmelserna om skatteplikten lämnas i senare avsnitt.

Vad gäller tolkningen och tillämpningen av direktivets bestämmelser bör följande beaktas. Bestämmelserna utgör anvisningar om hur medlemsstaterna skall utforma sina nationella regler. Dessa direktivbestämmelser kan således i princip inte tillämpas direkt. Ofta ger direktivets bestämmelser därvid en tämligen vid ram för de enskilda medlemsstaternas utformning av undantagen från skatteplikt. Detta har varit nödvändigt bl.a. med hänsyn till de olikartade samhällsförhållandena i medlemsländerna. Med tiden kommer dock givetvis fastare gränsdragningar att utkristalliseras genom de olika EG-organens verksamheter. Enligt uppgift är hänsynen till konkurrensneutraliteten av särskild betydelse för tillämpningen av direktivet. Tillämpningen av direktivet får alltså inte vara ägnad att snedvrida konkurrensen.

4.4 Skattebasens omfattning

4.4.1 Allmänt

Sammanfattningsvis kan sägas att yrkesmässigt tillhandahållande av varor och tjänster är skattepliktigt i den mån det inte finns något särskilt undantag. Under varu- och tjänstebegreppen faller bl.a. lösöre, fastigheter, immateriella rättigheter, elektricitet, gas, värme, kyla o.d. I princip gäller att som tillhandahållande av vara anses överlåtelse av materiella ting, inkl. fastigheter, och att som tillhandahållande av tjänst anses sådant som inte är överlåtelse av vara. Tjänstebegreppet kan således innefatta så vitt skilda företeelser som arbeten på varor, upplåtelse av nyttjanderätt till sådana eller överlåtelse av immateriella rättigheter.

Undantagen från skatteplikten anges i sjätte direktivets artikel 13. I en del av undantagen är skattefriheten förbehållen inte bara offentligrättsliga subjekt ("bodies governed by public law") utan även vissa andra subjekt. För dessa finns i några av undantagen en gemensam reglering. Denna reglering innebär, att en medlemsstat får uppställa olika villkor såsom att subjekten inte får vara vinstdrivande m.m. I allmänhet synes detta dock enbart vara en anvisning för medlemsstaterna om hur långt de kan sträcka de mer allmänt hållna obligatoriska kraven på nämnda privata subjekt. Det kan noteras, att beträffande just de undantagna områden, som berörs av

denna specialreglering, finns ytterligare en särskild reglering. Denna gäller för såväl offentligrättsliga som privata subjekt och innebär att skattebefrielsen inte gäller för det fall den inte är väsentlig ("essential") för utförandet av det aktuella slaget av transaktioner och inte heller för det fall skattebefrielsen främst innebär möjlighet för subjektet att få ytterligare intäkter vid direkt konkurrens med mervärdeskattskyldiga kommersiella företag.

Undantagen är i huvudsak hänförliga till sjukvården, den sociala omvårdnaden, utbildningen, idrott, kultur, postväsendet, finansierings- och försäkringsverksamhet, lotterier och spelverksamhet, uthyrning för bl.a. bostadsändamål samt överlåtelser av fastigheter som inte är byggnadstomter eller "nybebyggda".

I det följande redogörs närmare för skatteplikten, därvid tyngdpunkten läggs på de olika undantagen.

4.4.2 Sjukvård

Sjukvården är i princip undantagen från skatteplikt. Sålunda undantas sjukhusvård och annan sjukvård som tillhandahålls av offentligrättsliga institutioner. Vad som skall anses vara offentligrättsliga institutioner är enligt uppgift i hög grad beroende av hur begreppet definieras i respektive medlemsstat. Skattefriheten omfattar dessutom sjukhusvård och annan sjukvård tillhandahållen av privata institutioner såsom sjukhus och centra för läkarbehandling och diagnostik. En sådan privat institution måste dock vara behörigen godkänd av respektive medlemsstat som sjukvårdsinstitution. Ytterligare en förutsättning avseende privata institutioner är, att sjukvården tillhandahålls under sociala förhållanden (anm: enligt uppgift avses främst prisförhållanden) som motsvarar vad som gäller för de offentligrättsliga institutionerna. I enlighet härmed får en medlemsstat uppsätta sådana villkor som angetts inledningsvis. Det för medlemsstaterna obligatoriska kravet på jämförbara sociala förhållanden har enligt uppgift varit svårt att tillämpa på ett enhetligt sätt. Mot bakgrund härav har kommissionen föreslagit (förslaget till ett 19:e mervärdeskattedirektiv) att i princip all, såväl offentligrättslig som privat, institutionssjukvård som respektive medlemsstat behörigen godkänt för tillhandahållande av sådan vård undantas från beskattning. – I undantaget för institutionssjukvården inkluderas aktiviteter och transaktioner med nära anknytning till vården.

Förutom den institutionsanknutna vården undantas sådan behandling av personer som är ett led i utövandet av läkaryrket ("the medical and paramedical professions") såsom detta yrke definieras i respektive medlemsstat. Omfattningen av vad som skall anses vara mervärdeskattefritt beror i hög grad på hur respektive medlemsstat definierar begreppen sjukvård, läkarvård etc. Sålunda torde det enligt uppgift inte stå i strid med direktivet att låta undantaget omfatta exempelvis psykologverksamhet, sjukgymnastik, arbetsterapi, verksamheter i form av hälsohem och konvalescenthem samt homeopatverksamhet. Vad som däremot inte kan anses ingå i det skattefria området är sådana tjänster som närmast är att hänföra till skönhetsvård o.d. Enligt kommissionens uppfattning omfattar undantaget för sjukvård inte exempelvis en ögonläkares försäljning av

glasögon. Däremot kan en offentligt subventionerad försäljning komma att bli mervärdeskattefri enligt de nedan behandlade undantagen för social omvårdnad. – I direktiven undantas från skatteplikt tjänster som tillhandahålls av tandtekniker samt tandproteser som tillhandahålls av tandtekniker eller tandläkare. Ytterligare undantas tillhandahållande av organ, blod och mjölk från människor, oberoende av om tillhandahållandet sker med eller utan anknytning till sjukvård.

4.4.3 Social omvårdnad

Den sociala omvårdnaden är också i princip undantagen från skatteplikt. I direktivet undantas tillhandahållande av varor och tjänster med nära anknytning till socialt bistånd och sociala trygghetsanordningar. Tillhandahållare skall vara ålderdomshem, offentligrättsliga subjekt eller andra subjekt som är godkända av vederbörande medlemsstat såsom varande av allmännyttig art. Vidare undantas tillhandahållande av varor och tjänster med nära anknytning till skyddet av barn och ungdom. Tillhandahållare skall även i dessa fall vara offentligrättsliga subjekt eller godkända subjekt av allmännyttig art.

Som framgår av sjukvårdsavsnittet beror omfattningen av begreppet offentligrättsliga subjekt i hög grad på hur begreppet definieras i respektive medlemsstat. För privata subjekt får en medlemsstat uppsätta sådana villkor som angetts inledningsvis. Som exempel på skattefrihetens omfattning har uppgivits tillhandahållande av glasögon till priser som reducerats genom statliga subventioner (såsom det engelska national health services) samt tillhandahållande av mat och tjänster på ålderdomshem, barnhem och hem för handikappade och blinda. Enligt uppgift ger direktivets bestämmelse i praktiken betydande möjligheter för respektive medlemsstat att bestämma undantagets omfattning.

4.4.4 Utbildning

Utbildning är också i stora delar undantaget. Undantag görs för utbildning av barn och ungdom samt skol- och universitetsutbildning. Med denna formulering avses enligt uppgift i princip den ordinarie skolundervisningen, dvs. motsvarande grundskole-, gymnasie- och högskoleundervisningen. Detta gäller alltså sådan undervisning för såväl barn som vuxna.

Dessutom undantas yrkesutbildning och omskolning. Gränsdragningen mellan yrkesutbildning och utbildning för personliga ändamål kan ofta vara svår. Enligt uppgift bör bestämmelsen om yrkesutbildning tillämpas med ledning av följande. Det avgörande bör vara det vanliga ändamålet med en utbildning. En avgift för exempelvis ridutbildning bör således normalt mervärdeskattebeläggas, även om det i och för sig kan finnas en del elever som utbildar sig för att bli ridlärare och inte för nöjes skull. Vidare torde en nationell lagstiftning vara i överensstämmelse med EG:s direktiv, om den mervärdeskattebelägger exempelvis körkortsutbildning för personbil men undantar körkortsutbildning för exempelvis lastbilar och bussar. Detta

bör gälla fastän körkort för personbil ofta kan vara en förutsättning för att få ett arbete.

Undantaget för de nu behandlade utbildningarna avser alltså själva utbildningen och därmed eventuella avgifter för denna. Undantaget inkluderar emellertid även tillhandahållande av tjänster och varor med nära anknytning till undervisningen. Enligt uppgift torde denna bestämmelse uppfattas enligt följande. Vad skolorna eventuellt säljer till allmänheten omfattas inte av mervärdeskattefriheten. Vad som omfattas är skolans tillhandahållande av böcker, pennor, mat etc. åt eleverna. En yrkesskolas utåtriktade verksamhet (t.ex. byggnads- och serveringstjänster som ett led i utbildningen) kan dock falla utanför mervärdeskatteplikten beroende på reglerna om skattepliktens omfattning för offentliga subjekt. Dessa regler behandlas längre fram. – Tillhandahållare av utbildningen skall vara offentligrättsliga subjekt med utbildning som ändamål eller andra subjekt som av vederbörande medlemsstat anses ha motsvarande ändamål. För de sistnämnda subjekten får en medlemsstat uppsätta sådana villkor som angetts inledningsvis.

Förutom de ovan behandlade utbildningsformerna undantas privatlektioner som ges på skol- eller universitetsnivå.

4.4.5 Idrott, kultur och nöjen

Såvitt avser idrottsområdet är huvudregeln att all verksamhet skall beskattas. Sjätte direktivet innehåller bara ett undantag på detta område. Undantaget avser visst tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till utövande av sport eller fysisk träning. Förutsättningarna för skattebefrielse är dels att det tillhandahållande subjektet inte arbetar i vinstsyfte och dels att tillhandahållandet skall vara till förmån för dem som deltar i den aktuella aktiviteten. Det anförda innebär att idrottslig verksamhet där entré tas ut är skattepliktig och detta oavsett om det är fråga om professionell idrott eller amatöridrott. Idrottsklubbars verksamhet avseende försäljning eller avseende upplåtelse av reklamplats på t.ex. arenor eller klubbdräkter omfattas också av skatteplikten. Man bör dock här – och även i andra fall – komma ihåg att för skatteplikt fordras alltid att det är fråga om en yrkesmässigt bedriven verksamhet. En blott tillfälligt bedriven verksamhet berörs således inte av skatteplikten. Det ovan angivna undantaget torde ta sikte på sådan verksamhet som bedrivs t.ex. i regi av vad som i Sverige kallas korpidrottsförbundet.

Kultur- och nöjesområdet omfattas i princip av skatteplikten. Undantag stadgas dock för tillhandahållande av vissa kulturella tjänster samt varor med nära anknytning till dessa tjänster. Undantaget förutsätter att tillhandahållaren är ett offentligrättsligt subjekt eller ett kulturellt subjekt "godkänt" av vederbörande medlemsstat. Det har visat sig att begreppet "vissa kulturella tjänster" tolkats olika i de enskilda medlemsstaterna. EG-kommissionen har därför föreslagit (förslaget till ett 19:e mervärdeskattedirektiv) att begreppet skall preciseras genom att en lista över de tjänster som omfattas av bestämmelsen fogas till sjätte direktivet. Listan

upptar följande tjänster.

- Upplysningar etc. som lämnas till allmänheten vid bibliotek, arkiv och liknande,
- entréer till muséer, gallerier, monument, historiska byggnader, botaniska trädgårdar och djurparker,
- teater- och filmförevisningar, konserter och liknande samt
- tillhandahållandet av utställningar och föreläsningar.

Tveksamhet kan råda beträffande vad som avses med uttrycket "ett kulturellt subjekt godkänt av vederbörande medlemsstat". Enligt uppgift är de enskilda medlemsstaterna i viss mån fria att utifrån den egna regleringen på kulturområdet självständigt tolka uttrycket. I första hand torde med uttrycket avses sådana kulturella subjekt som uppbär ett direkt stöd från staten. I Sverige torde exempelvis operan omfattas av uttrycket.

En till kulturområdet hörande aktivitet är tillhandahållandet av konstverk för försäljning. Sådant tillhandahållande omfattas av skatteplikten. EG-kommissionen har vid ett tillfälle föreslagit att konstverk som säljs av upphovsmannen själv skall undantas från skatteplikt. Kommissionen föreslog för övrigt vid samma tillfälle också att skådespelares, musikers, dansörers och andra liknande artisters sceniska framträdanden liksom tjänster tillhandahållna av författare och kompositörer skulle undantas från skatteplikt. Kommissionen fann sig dock senare tvingad att dra tillbaka dessa förslag.

Den verksamhet som bedrivs av radio- och TV-subjekt hör också till nöjes- och kulturområdet. Mervärdeskatteförhållandena avseende denna verksamhet beskrivs dock i avsnittet om kommunikationer.

4.4.6 Undantag för vissa subjekt samt för insamlingar

I direktivet undantas i princip tjänster som tillhandahålls av juridiska personer ("independent groups of persons") åt andelsägarna eller medlemmarna i deras skattefria verksamhet. Som exempel kan nämnas en grupp läkare som bildar ett handelsbolag för tillhandahållande av exempelvis en röntgenapparat för gemensamt bruk. Handelsbolaget kommer då att betala ingående, ej avdragsgill, mervärdeskatt vid inköpet av utrustningen och kommer inte att debitera någon mervärdeskatt för läkarnas brukande av apparaten. – Den juridiska personen får endast debitera respektive andelsägare eller medlem ett belopp som exakt motsvarar vederbörandes andel av de totala utgifterna. Enligt uppgift förstås härmed att debiteringarna inte får grunda sig på i vilken mån den enskilde andelsägaren eller medlemmen faktiskt utnyttjat den juridiska personens tjänster. Som ytterligare förutsättning anges att skattefriheten inte får vara ägnad att förorsaka konkurrenssnedvridningar.

Tillhandahållande av arbetskraft är en skattepliktig tjänst. I direktivet undantas emellertid vissa tillhandahållanden ("certain supplies") av personal från religiösa eller filosofiska institutioner till vissa skattefria verksamheter. Dessa är institutionell sjukvård, social omvårdnad samt utbildning som inte utgörs av privatundervisning. Den ifrågavarande personalen skall vara ställd

till verksamheternas förfogande med hänseende på den andliga välfärden ("spiritual welfare"). Enligt uppgift avses exempelvis en kyrklig organisations hjälp åt ett sjukhus.

Vidare undantas vissa inte vinstdrivande organisationers tillhandahållande av varor och tjänster åt medlemmarna mot en avgift som är fastställd i enlighet med stadgarna e.d. Enligt uppgift avses i princip generella avgifter som medlemmarna erlägger för att få del av organisationens aktiviteter, exempelvis tillhandahållande av rättsskydd. Bestämmelsen har föranlett tillämpningsproblem. Kommissionen har i anledning härav uttalat, att avgifterna skall utgöra avgifter för medlemskapet i organisationen och att avgifterna således inte får utgöra ersättning för vad medlemmarna i de enskilda fallen faktiskt tillgodogjort sig. Enligt kommissionens mening omfattar undantaget sådana organisationsaktiviteter som i princip representerar de gemensamma medlemsintressena. I direktivet anges att organisationernas ändamål antingen skall ha politisk, facklig, religiös, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karaktär eller skall avse medborgerliga rättigheter. Skattefriheten gäller i den mån den inte är ägnad att förorsaka konkurrenssnedvridningar.

Om ett subjekts verksamhet är undantaget enligt reglerna om institutionell sjukvård, social omvårdnad, institutionell utbildning, icke vinstdrivande organisationer, idrott eller kultur, så undantas från mervärdeskatteplikt även subjektets tillhandahållande av varor eller tjänster i samband med insamlingar till förmån för vederbörande subjekt. Det finns då således inte något krav på att vad subjektet tillhandahåller skall ha någon direkt anknytning till den ordinarie verksamheten. Som exempel kan nämnas en idrottsorganisations försäljning av insamlat papper. En förutsättning för skattefriheten är att den inte är ägnad att snedvrida konkurrensen.

4.4.7 Kommunikationer

Med kommunikationer avses i detta avsnitt inte bara person- och godsbefordran utan också tillhandahållandet av post- och teletjänster samt radio- och televisionsutsändningar.

Kommunikationsområdet är i princip skattepliktigt enligt sjätte direktivet. Följande varor och tjänster är dock uttryckligen undantagna.

- Det offentliga postväsendets tillhandahållande av tjänster och därtill anknutna leveranser av varor; undantaget omfattar dock inte personbefordran och telekommunikationer,
- tillhandahållande av frimärken som kan användas till frankering såvida tillhandahållandet sker mot nominella värdet,
- transporter av sjuka och skadade personer i fordon avsedda för detta ändamål såvida transporten tillhandahålls av ett behörigen godkänt subjekt samt
- verksamhet utövad av offentliga radio- och TV-subjekt till den del verksamheten inte har kommersiell karaktär.

Såvitt avser transporter av gods och resande stadgar sjätte direktivet således skatteplikt. Av särskilt intresse är härvid de internationella

transporterna av passagerare. Enligt uppgift gäller härvid följande. För närvarande omfattas de internationella transporter som företas med flyg eller båt inte av skatteplikt. Detta gäller oavsett om transporten sker mellan två EG-länder eller mellan ett land inom respektive utom gemenskapen. Vad gäller de landbaserade internationella transporterna beskattar varje medlemsstat den del av resan som sker på det egna territoriet. För buss- och biltransporter sker detta genom att en avgift tas upp vid gränsen. För tågtransporter sker det genom det system för fördelning av biljettintäkter som järnvägsförvaltningarna har tillgång till. Det bör här anmärkas att det för närvarande inte är alla gemenskapens medlemsstater som beskattar persontransporter. Den nuvarande tekniska utformningen av beskattningen av internationella transporter avser kommissionen emellertid att överge i framtiden. Vid 1993 års ingång skall, enligt ett utkast till direktiv som nu diskuteras inom kommissionen, transporttjänster utförda med flyg, båt, buss eller bil mervärdeskattebeläggas i det land där transporten tar sin början. Dock skall transporter som sker med i vart fall flyg eller båt, men måhända också med buss eller bil, från ett EG-land till ett land utanför gemenskapen i sin helhet undantas från beskattning. Sådana transporter med buss eller bil kan dock eventuellt komma att föreslås beskattas till gemenskapens yttre gräns. Såvitt avser tågtransporter sägs avsikten vara att den nuvarande ordningen skall behållas, dvs. att beskattning skall ske med ledning av transportsträckans faktiska fördelning mellan länderna.

Teletjänster skall mervärdebeskattas enligt sjätte direktivet. En internationell teletjänst betraktas härvid som utförd i det land där beställning av tjänsten sker och detta oavsett om adressaten finns i ett annat land. Beskattningen sker således i det förstnämnda landet. Denna ordning tillämpas också regelmässigt i de länder som för närvarande mervärdebeskattar teletjänster.

Tillhandahållande av gällande frimärken och liknande frankeringsmärken är undantaget från skatteplikt enligt sjätte direktivet. Det har emellertid framkommit att vissa medlemsländer beskattar import av frimärken som är gällande i annan medlemsstat. EG-kommissionen menar att en sådan beskattning kan skapa konkurrensförmåner för det importerande landets tillhandahållande av frimärken. Kommissionen har därför föreslagit att all import av frimärken som är gällande i den medlemsstat som utgivit dem och som tillhandahållits av postväsendet i någon medlemsstat ej skall beskattas.

Tillhandahållandet av radio- och televisionsutsändningar ingår enligt sjätte direktivet i skattebasen. Undantag görs dock för offentliga radio- och TV-subjekt i den mån de inte bedriver verksamhet på kommersiell basis. Enligt uppgift avser undantaget i princip enbart de licenser eller skatter som tas ut på grundval av innehavet av radio- eller TV-apparater för att finansiera det offentliga subjektets verksamhet. Sådana subjekt som är reklamfinansierade eller som är finansierade med en avgift som tas ut på grundval av mottagna program (betal-TV) faller således inte in under

undantaget.

4.4.8 Finansierings- och försäkringsverksamhet

Enligt sjätte direktivet undantas finansiell verksamhet från det skattepliktiga området om den avser

- beviljande av och förhandlingar beträffande lån, i förhållande till långivaren,
- förhandlingar och åtagande angående ställande av säkerhet och garantier avseende pengar samt förvaltning av kreditgarantier, i förhållande till kreditgivaren,
- transaktioner, inkl. förhandlingar, avseende medelsplacering, kontokurant, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra i handelsförhållanden använda dokument. Detta undantag omfattar dock ej indrivning av fordringar,
- transaktioner, inkl. förhandlingar, avseende valuta, sedlar och mynt, som användes som lagliga betalningsmedel, dock ej mynt och sedlar, som är samlarobjekt. Med samlarobjekt förstås sådana mynt av guld, silver eller annan metall, samt sedlar, som inte i allmänhet används såsom lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse,
- transaktioner, inkl. förhandlingar, i samband med aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper. Detta undantag omfattar inte förvaring och förvaltning, handlingar som är bärare av rättighet till vissa varor samt ej heller några särskilt angivna rättigheter och värdepapper som har anknytning till fast egendom och som medlemsstaterna får jämställa med skattepliktiga varor (nämligen dels vissa rättigheter till fast egendom, dels en form av rättigheter som ger rättighetsinnehavaren nyttjanderätt till en fastighet, dels andelar och aktier när besittningen härav rättsligt eller faktiskt ger ägande- eller nyttjanderätten till en fastighet eller del därav) eller
- förvaltning av särskilda investeringsfonder på det sätt som dessa är definierade av medlemsstaterna.

Det angivna undantaget för finansieringtjänster är dock inte obligatoriskt i den meningen att den ifrågavarande verksamheten inte i något fall kan inrymmas i skattebasen. Sjätte direktivet stadgar nämligen en möjlighet för respektive medlemsstat att medge ett subjekt frivilligt inträde för skattskyldighet för bl.a. finansieringsverksamhet. De enskilda medlemsstaterna ges också möjlighet att begränsa omfånget av denna valfrihet liksom att fastställa närmare bestämmelser om hur den får utnyttjas. Enligt uppgift har Belgien, Frankrike och Västtyskland utnyttjat möjligheten att mervärdebeskatta finansieringstjänster i viss begränsad omfattning. Västtyskland torde därvid ha den mest omfattande beskattningen. Enligt uppgift anser EG-kommissionen det inte vara tillfredsställande att området beskattas på olika sätt inom gemenskapen. Enligt uppgift överväger man, för att i vart fall på kortare sikt lösa problemet, att lägga fram ett förslag innebärande att undantaget för finansieringstjänster skall vara obligatoriskt. Många företag breddar emellertid sin verksamhet till att även avse tjänster

på finansieringsområdet och dessa företag ställer krav på att hela deras verksamhet skall omfattas av mervärdeskatteskyldighet. Skattebasen avseende finansieringsverksamhet kan därför på lite längre sikt komma att breddas. En möjlighet är därvid att "strömlinjeforma" den nuvarande valfriheten, dvs. att inte tillåta de enskilda medlemsstaterna att begränsa omfånget av den eller fastställa regler för dess utövande. En annan möjlighet är att genom generella regler inlemma finansieringsverksamheten – eller åtminstone delar därav – i skattebasen. En på så sätt breddad skattebas torde dock, enligt uppgift, inte komma att utformas så att icke skattskyldiga subjekts upplåning av kapital etc. träffas av mervärdeskatt. Såvitt framgått är kommissionens avsikt med en breddad skattebas på finansieringsområdet att undanröja de kumulativa effekter som följer av att hela området faller utanför skatteplikten. Det är då tillfyllest att de finansiella tjänster som riktar sig mot mervärdeskattskyldiga subjekt omfattas av skatteplikten. I sitt arbete med att utforma förslag till direktiv avseende finansieringsverksamheten har kommissionen noterat vissa särskilt svårlösta problem såsom gränsdragningen mellan leasing och finansiering samt beskattningsvärdets utformning vid kreditgivning. Vad avser den sistnämnda problemställningen menar kommissionen bl.a. att den s.k. marginalbeskattningsmetoden inte på rätt sätt träffar värdet av den ifrågavarande konsumtionen. Enligt uppgift förordas i princip – för det fall mervärdebeskattning av kreditgivning överhuvudtaget skall äga rum – att den s.k. fullbeskattningsmetoden tillämpas. Denna inställning kan dock måhända ses som en följd av att kommissionen, såvitt framgått, endast överväger att mervärdeskattebelägga sådan kreditgivning som riktar sig mot skattskyldiga subjekt. Kommissionen har också noterat de problem som till följd av valutafluktuationer kan komma att uppträda på finansieringsområdet. Detta problem kan bli stort på en marknad där kapitalet strömmar fritt mellan länderna.

Sjätte direktivet stadgar att försäkringsverksamhet skall undantas från det skattepliktiga området. Undantaget omfattar försäkrings- och återförsäkringstransaktioner och inkluderar också tjänster av försäkringsmäklare och förmedlare som utförs i samband med sådana transaktioner. Undantaget för försäkringsverksamhet är obligatoriskt i så måtto att det – i motsats till vad som är fallet beträffande finansieringverksamhet – saknas möjlighet för de enskilda medlemstaterna att medge frivilligt inträde. Försäkringsverksamheten tillhör emellertid ett område där arbete alltjämt pågår inom EG-kommissionen. Det är således ännu inte klart huruvida försäkringstjänsterna – helt eller delvis – i framtiden kommer att föras in i skattebasen. Det kan också tänkas att undantaget förses med en möjlighet till frivilligt inträde motsvarande den som nu finns i avseende på de finansiella tjänsterna. Det torde, såvitt kunnat utrönas, dock inte vara kommissionens mening att försäkringstjänster riktade mot icke skattskyldiga subjekt skall omfattas av skatteplikten. Anledningen härtill är densamma som den som angivits beträffande finansieringstjänster ovan.

4.4.9 Lotteri- och spelverksamhet

Lotterier, vadhållning och andra slag av hasardspel eller spel om pengar är undantaget från skatteplikt enligt sjätte direktivet. Enligt den aktuella bestämmelsen skall denna verksamhet undantas under de förutsättningar och med de begränsningar som bestäms av varje medlemsstat. Som bestämmelsen är skriven skulle den kunna tolkas som att envar medlemsstat äger rätt att begränsa undantaget till vissa former av spel medan andra således skulle omfattas av skatteplikten. Enligt uppgift är detta dock ej avsikten. Bestämmelsen är tvingande. Undantaget skall avse alla spel om pengar och skall tillämpas på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna. Det kan dock noteras att myntspel (automatspel) inte anses innefattade i det nu beskrivna undantaget från skattskyldighet.

Bakgrunden till undantaget är att lotterier och vadhållning etc. regelmässigt är föremål för punktbeskattning i EG:s medlemsstater.

4.4.10 Fastigheter

Fastigheter omfattas av EG:s varubegrepp. Med fastigheter förstås, enligt uppgift, mark och/eller byggnader. En yrkesmässig transaktion avseende en fastighet är alltså skattepliktig i den mån det inte finns något undantag för transaktionen. Undantagen är emellertid så omfattande, att skatteplikt i huvudsak endast föreligger för yrkesmässiga former av hotell- och campingverksamhet, uthyrning av parkeringsplatser och förvaringsboxar, överlåtelse av byggnadstomter och av tomter med nyuppförda byggnader. En medlemsstat kan dock i betydande utsträckning vidga skatteplikten. I det följande redogörs närmare för skatteplikten.

Uthyrning och utarrendering av fast egendom är mervärdeskattefritt, dock att några verksamhetsområden skall vara mervärdeskattepliktiga. Sålunda skall mervärdeskatteplikt gälla för uthyrning inom härbärgeringsområdet ("the provision of accomodation") såsom definierat i vederbörande medlemsstats lagstiftning, eller inom områden med motsvarande uppgifter. Denna skatteplikt inbegriper härbärgering i ferieläger ("holiday camps") eller på campingområden. Vidare skall mervärdeskatteplikt råda för dels uthyrning av parkeringsplatser för fordon, dels uthyrning av utrustning och maskiner som installeras på platsen för användandet och dels uthyrning av boxar. Med boxar förstås enligt uppgift t.ex. bankfack och förvaringsboxar på järnvägsstationer.

Medlemsstaterna kan bestämma att även andra uthyrnings- och utarrenderingstjänster skall vara mervärdeskattepliktiga. Enligt uppgift tolkas denna bestämmelse så att mervärdeskatteplikt får införas som obligatorium för kommersiella byggnader men inte för byggnader för boende. Vidare får medlemsstater medge frivilligt inträde i mervärdeskattesystemet för yrkesmässig uthyrning och utarrendering. Enligt uppgift tolkas bestämmelsen så att det är möjligt med frivilligt inträde inte bara vid uthyrning och utarrendering för kommersiella ändamål utan även för bostadsändamål. Medlemsstaterna får begränsa omfattningen av möjligheterna till frivilligt inträde. Staterna beslutar om de närmare bestämmelserna.

Enligt EG-direktivet får en medlemsstat jämställa vissa långtgående nyttjanderättigheter och andelsrättigheter med varor. Det torde kunna vara fallet med exempelvis bostadsrättsandelar.

Undantaget från skatteplikt, dvs. skattefritt, är överlåtelser av *dels* ej nyuppförd byggnad eller delar därav och marken som byggnaden står på *och dels* obebyggd mark som inte utgör byggnadstomt. Skatteplikten omfattar alltså i princip överlåtelse av nyproducerade byggnader med tillhörande mark och byggnadstomter. En medlemsstat kan dessutom ha regler som medger frivilligt inträde i mervärdeskattesystemet för den som yrkesmässigt överlåter sådana byggnader och tomter som annars inte omfattas av skatteplikten.

Som överlåtelse av nyproducerade byggnader anses i princip överlåtelse före den första inflyttningen. En medlemsstat får dock uppställa vissa andra kriterier för vad som skall anses vara överlåtelse av nyproducerade byggnader. Begreppet byggnadstomt får definieras närmare i respektive medlemsstat. En medlemsstat får lov att såsom skattskyldig betrakta jämväl en person som inte yrkesmässigt utan blott tillfälligt ("on an occasional basis") överlåter en nyuppförd byggnad eller en byggnadstomt. Denna överlåtare skall då således uppbära mervärdeskatt av den nye köparen och vid inlevereringen till statskassan dra av den mervärdeskatt han själv betalat.

4.5 Utformningen och tillämpningen av övergångsbestämmelser

Som nämnts i avsnittet om sjätte direktivets ikraftträdande innehåller direktivet övergångsbestämmelser, som ger en medlemsstat rätt att tills vidare behålla vissa avvikelser från bestämmelserna om bl.a. skatteplikt.

I princip undantagna transaktioner som övergångsvis kan beskattas är

- posttjänster avseende paket,
- tandtekniska arbeten,
- tjänster som tillhandahålls av juridiska personer åt andelsägarna eller medlemmarna (beskattning får dock inte ske av grupper som sysslar med läkarverksamhet),
- tillhandahållande av tjänster med nära anknytning till utövande av sport eller fysisk fostran,
- vissa icke vinstdrivande organisationers tillhandahållande av varor och tjänster åt medlemmarna mot en avgift som är fastställd i stadgar e.d.,
- tillhandahållande av transporttjänst för sjuka och skadade i därför särskilt konstruerade fordon,
- offentliga radio- och TV-bolags verksamhet,
- förhandlingar eller andra åtgärder genom mellanman avseende kreditgarantier eller annan säkerhet avseende pengar,
- transaktioner genom mellanman avseende aktier och vissa andra värdepapper,
- förvaltning av särskild investeringsfond,
- tillhandahållande av byggnader, byggnadsdelar och land på vilket dessa är uppförda (till den del dessa tillhandahållanden inte omfattas av

direktivets skatteplikt) i den mån tillhandahållandet görs av en skattskyldig person med rätt till avdrag,
- vissa fall av export och internationella transporter samt
- vissa resebyråtjänster avseende resor utanför gemenskapen.

I princip skattepliktiga transaktioner som övergångsbevis kan undantas från beskattning är

- inträde till sportevenemang,
- tjänster inom "fria yrken" såsom författare, artister och advokater, med vissa undantag såsom läkare,
- tjänster utförda med jordbruksmaskin för jordbruksföretag drivna av enskilda eller sammanslutningar,
- tillhandahållande av vinthundar eller fullblodshästar,
- telekommunikationstjänster utförda av det offentliga postväsendet,
- begravningstjänster,
- transaktioner utförda av blinda företagare om detta inte medför signifikanta konkurrenssnedvridningar,
- vissa tillhandahållanden avseende minnesmärken över personer som avlidit i krig,
- veterinärtjänster,
- transaktioner utförda av sjukhus (så vitt dessa inte omfattas av direktivets undantag från beskattning),
- tjänster av experter avseende värderingar i försäkringsersättningsfall,
- tillhandahållande av vatten av offentlig myndighet,
- förvaltning av kredit eller kreditgaranti av annan person eller organisation än kreditgivaren,
- inkassoverksamhet,
- bevakning och förvaltning av aktier och vissa andra värdepapper,
- tillhandahållande av byggnadstomter och nyuppförda byggnader,
- passagerartransporter,
- vissa tillhandahållanden avseende icke havsgående båtar,
- tillhandahållande av vissa kapitalvaror i särskilda fall,
- tillhandahållande av återvinningsbart material och färskt industriavfall,
- drivmedel och förnödenheter till privatflygplan och privatbåtar som skall lämna landet,
- vissa tjänster avseende flygplan använda av statliga institutioner,
- transporttjänster på Rhen och Mosel,
- vissa tjänster avseende krigsfartyg,
- transaktioner avseende annat guld än sådant som används för industriellt ändamål samt
- vissa resebyråtjänster avseende resor inom gemenskapen.

Med reservation för eventuella ändringar och bristande fullständighet i underlaget kan som exempel på faktiskt förekommande undantag noteras följande.

Nyhetstidningar och böcker

I Italien ligger nyhetstidningar utanför skattebasen (tekniskt sett har det lösts genom att tillhandahållande av dagstidning har undantagits från vad som anses utgöra tillhandahållande av vara). I Belgien, Danmark, Irland, Portugal och Storbritannien ingår tidningar visserligen i skattebasen men är belagda med nollskattesats. Även böcker är belagda med nollskattesats i Irland, Portugal och Storbritannien. I Storbritannien är dessutom annonser i tidningar belagda med nollskattesats.

Fartyg och luftfartyg

Skepp och flygplan är i vissa fall undantagna från skatteplikt i Italien och Grekland. Belgien, Danmark, Holland och Storbritannien har nollskattesatser på dessa områden. I Västtyskland är tjänster som avser fartyg, flygplan och deras last undantagna från skatteplikt.

Advokatverksamhet och andra fria yrken

Advokatverksamhet är undantagen från skatteplikt i Belgien, Frankrike och Grekland. I Frankrike gäller undantaget dessutom artister m.fl. Även i Portugal finns undantag för artistframträdanden (inkl. tjurfäktning) och för tjänster avseende filmproduktion.

Persontransporter

I Danmark, Italien och Irland är persontransporter undantagna från skatteplikt i större eller mindre omfattning.

Diverse

På Irland är hästar och vinthundar ej skattepliktiga varor. I Danmark, Portugal, Spanien och Storbritannien är vissa konstverk undantagna från skatteplikt. I Danmark, Portugal och Storbritannien finns undantag för begravningstjänster. I Italien är guld i tackor undantaget. Guld till nationalbanken är belagt med nollskattesats i Grekland, Holland, Irland och Storbritannien.

4.6 Kommissionens förslag till skattesatser samt clearingsystemet

4.6.1 Skattesatserna

Som tidigare nämnts har kommissionen i augusti 1987 lagt fram ett förslag om enhetligare mervärdeskattesatser. Eftersom nästan alla medlemsländer har två eller flera skattesatser, har kommissionen inte funnit det möjligt att föreslå en enda skattesats. I stället innehåller direktivförslaget ett system med två skattesatsintervaller, en normalskattesats i intervallet 14-20 procent av priset exkl. mervärdeskatt men inkl. eventuella punktskatter,

samt en reducerad skattesats i intervallet 4–9 procent. Det är inte avsett att en medlemsstat skall få ha flera skattesatser inom respektive intervall.

Den reducerade skattesatsen föreslås omfatta

- samtliga matvaror utom alkoholhaltiga drycker,
- bränsle för uppvärmning och belysning,
- vatten,
- läkemedel,
- böcker, tidningar och periodiska tidskrifter samt
- passagerartransporter.

Alla övriga skattepliktiga varor och tjänster skall alltså beskattas enligt normalskattesatsintervallet.

Vid kommitténs kontakter med EG-kommissionen har inhämtats följande.

Inom kommissionen föredrar man en mervärdeskattesats. Med flera skattesatser inträder komplikationer i form av kontrollsvårigheter och skattesvinn. Kommissionen vill därför minimera antalet skattesatser. Förslaget med två skattesatsintervaller är enbart betingat av hänsynstagande till den faktiska situationen i medlemsländerna. Intervallerna är lagda så att så få medlemsländer som möjligt behöver ändra sina skattesatser. Intervallens storlek baserar sig på erfarenheter från USA. Där synes skillnader på upp till fem procent förekomma utan att det medför några negativa följder i form av gränshandel.

Med matvaror avses i princip enbart vad människor äter. Katt- och hundmat i en livsmedelsaffär skall alltså beskattas enligt normalskattesatsen. Vid blandad verksamhet i form av servering och försäljning av mat tillämpas enbart normalskattesatsen, om, såsom fallet är hos exempelvis hamburgerbarer, serveringstjänsten dominerar. Det är däremot tveksamt vilken skattesats som skall tillämpas vid försäljning från gatukök. Över huvud taget har avgränsningen av matvaruområdet ansetts problematisk och preciseringar kommer att bli nödvändiga. Med nuvarande förslag till utformning av direktivtexten kan det också uppstå tillämpningsproblem t.ex. såvitt avser bränsle för uppvärmning och belysning. Det kan i praktiken vara svårt att avgöra hur bränslet används.

I tidigare avsnitt om utvecklingen inom EG har redogjorts för diskussionerna om kommissionens förslag.

4.6.2 Clearingsystemet – en modell för statsfinansiell samordning av mervärdeskatteintäkterna

Kommissionen har under 1987 lagt fram en modell för ett eventuellt kommande förslag om ett s.k. clearingsystem för mervärdeskatten. Bakgrunden härtill är att den inre marknaden skulle kunna gynna statskassorna i nettoexportländer på bekostnad av statskassorna i nettoimportländer. Om det blir en inre marknad utan någon statsfinansiell samordning, så kommer nämligen följande att inträffa. Exportlandets företag kommer att betala in den uppburna mervärdeskatten till exportlandets statskassa. Samtidigt kommer importlandets företag att dra av denna

mervärdeskatt såsom ingående skatt i importlandet utan att importlandets statskassa fått uppbära säljföretagets utgående mervärdeskatt. På så sätt gynnas nettoexportörländerna på nettoimportörländernas bekostnad.

Clearingsystemet skulle i korta drag innebära följande. Ett centralt clearingkonto upprättas och administreras av kommissionen. Medlemsstaterna redovisar varje månad till kommissionen skillnaden mellan den totala mervärdeskatten vid export respektive import till och från andra medlemsländer. En medlemsstat med överskott inbetalar ett motsvarande belopp till clearingkontot. Kommissionen utbetalar samtidigt från kontot belopp som täcker nettoimportländernas underskott. Systemet är självfinansierande men förutsätter viss kontroll.

4.7 Beskattningsvärdet

Beskattningsvärdet utgörs av det totala vederlag som tillhandahållaren mottagit eller kommer att motta från köparen, kunden, eller från tredje man för tillhandahållandet. Som vederlag skall därvid också anses eventuella bidrag som har ett direkt samband med tillhandahållandet.

I dansk skattepraxis har direktivets bidragsregel tolkats på följande sätt. För att ett bidrag inte skall ingå i beskattningsvärdet krävs i princip att bidraget har karaktär av gåva. Så är inte fallet om bidraget är givet på villkor att det skall motsvaras av leveranser från bidragstagaren. Om ett bidrag ges av samma krets av personer som mottar leveranser från bidragstagaren, anses bidraget normalt som en del av vederlaget för leveransen. Ett kommunalt bidrag till täckande av underskott hos ett mervärdeskatteregistrerat kommunalt fjärrvärmeverk eller liknande anses således ingå i beskattningsvärdet för verkets leveranser eftersom det i realiteten är förbrukarna som – i egenskap av skattebetalare – täcker underskottet. Offentliga driftsbidrag, som används för nedsättning av taxorna för gods och fordon hos privata färjelinjer, har däremot inte ansetts ingå i beskattningsvärdet.

För fall av uttagsbeskattning finns i sjätte direktivet regler som knyter beskattningsvärdet till den skattskyldiges utgifter eller till det allmänna marknadspriset (saluvärdet).

I beskattningsvärdet skall inräknas skatter, tull- och importavgifter samt andra avgifter, dock ej mervärdeskatten. I beskattningsvärdet ingår bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som tillhandahållaren kräver av köparen. Omkostnader, som omfattas av ett separat avtal, får av en medlemsstat betraktas som bikostnader.

I beskattningsvärdet ingår inte

- prisnedsättningar i form av kassarabatt för förskottsbetalning,
- rabatt och bonus, som ges till köparen då leveransen sker och
- köparens ersättning till säljaren för vissa utlägg som säljaren haft för köparens vidkommande.

Mervärdeskatt utgår på hela beskattningsvärdet. EG:s medlemsstater har inte möjlighet att beräkna skatten på ett reducerat beskattningsvärde. Sjätte direktivet innehåller således inte någon motsvarighet till de svenska reduceringsreglerna.

Särskilda regler om beskattningsvärdet finns bl.a. för import och kontraktsåtergång.

4.8 Mervärdeskattskyldigheten för offentlig verksamhet

Stater, regioner, län, kommuner och andra offentliga subjekt anses enligt direktivets huvudregel inte som mervärdeskattskyldiga personer såvitt avser verksamhet eller transaktioner som de utövar i sin egenskap av offentlig myndighet ("as public authorities"). Detta gäller även om de i samband med denna verksamhet eller dessa transaktioner mottar arvoden, avgifter, bidrag eller vederlag. Från huvudregeln finns två undantag, nämligen konkurrenssnedvridningssituationer och vissa särskilda varu- och tjänsteområden. I dessa fall är alltså offentliga subjekt skattskyldiga fastän det kan vara fråga om verksamhet eller transaktioner som subjektet utövar i egenskap av offentlig myndighet.

Skattskyldighet i konkurrenssnedvridningssituationer: Även om de offentliga subjektens verksamhet alltså är sådan som anges i huvudregeln, skall ifrågavarande subjekt betraktas som mervärdeskattskyldiga för det fall en mervärdeskattefrihet skulle medföra en betydande konkurrenssnedvridning. En medlemsstat får dessutom uttagsbeskatta offentliga subjekts egenregiarbeten till undvikande av konkurrenssnedvridning. Denna möjlighet gäller för övrigt även beträffande icke skattskyldiga näringsidkare.

Skattskyldighet för vissa särskilda varu- och tjänsteområden: Under alla omständigheter anses de offentliga subjekten som mervärdeskattskyldiga såvitt avser följande slag av verksamheter, om inte verksamheten är obetydlig, nämligen

- telekommunikationer,
- tillhandahållande av vatten, gas, elektricitet och ånga,
- godstransporter,
- tillhandahållande av tjänster i hamnar och på flygplatser,
- personbefordran,
- tillhandahållande av nya varor, tillverkade för försäljning,
- transaktioner rörande lantbruksprodukter, företagna av EG:s lantbruksorganisationer till följd av förordningarna om de gemensamma marknadsregleringarna för dessa produkter,
- drift av handelsmässor och -utställningar,
- lagring,
- kommersiella reklambyråers verksamhet,
- resebyråers verksamhet,

- transaktioner i samband med personalaffärer ("staff shops"), kooperativer (i form av offentliga subjekt som exempelvis inköper varor för offentliganställdas räkning), personalrestauranger och andra liknande institutioner samt
- radio- och TV-företags verksamhet i den mån verksamheten har kommersiella karaktär.

Kommissionen har uttalat att det överlämnats till medlemsstaterna att definiera vilka verksamheter som offentliga subjekt skall anses utöva i sin egenskap av offentlig myndighet och som därmed skall anses vara mervärdeskattefria. Situationen har enligt kommissionen gett upphov till tillämpningssvårigheter, som dock begränsas genom listan med obligatorisk skattskyldighet. Det kan anmärkas, att det ansetts att personer såsom notarius publicus är skattskyldiga för hela sin verksamhet. – En annan tveksam fråga är när en i listan upptagen verksamhet skall vara skattefri med hänsyn till verksamhetens obetydliga omfattning ("the activities ... carried out on such a small scale as to be neglible"). Enligt uppgift är det därvid av särskild betydelse huruvida en skattefrihet snedvrider konkurrensen. Även en i sig ringa verksamhet kan störa konkurrensen.

5 Mervärdeskatten i vissa nordiska länder

5.1 Inledning

De nordiska länderna har en lång tradition såvitt avser allmänna konsumtionsskatter. Mervärdeskatt infördes i Danmark år 1967, i Sverige år 1969 och i Norge år 1970. Finland har sedan år 1964 en omsättningsskatt som i många hänseenden liknar mervärdeskatten i de andra länderna. Den finska omsättningsskatten är speciell främst när det gäller avdragsrätten. I stället för att generellt dra av ingående skatt från den utgående, kan endast i viss omfattning inköpskostnaden för skattepliktiga varor och tjänster dras av från den skattepliktiga omsättningen.

De nordiska mervärdeskattesystemen är i övrigt uppbyggda på ett ensartat sätt. De är alla utformade som en generell varuskatt, dvs. skatt utgår på alla varor som inte särskilt undantagits. I fråga om beskattningen av tjänster skiljer sig systemen från varandra. I Sverige, Norge och Finland är endast de tjänster skattepliktiga som särskilt anges i lagen. I Danmark är även tjänstebeskattningen generell i den meningen att samtliga, ej särskilt undantagna, tjänster omfattas av skatteplikten.

Nedan följer en beskrivning av de allmänna konsumtionsskatterna i Danmark, Norge och Finland. Beskrivningen är översiktlig. Särskild uppmärksamhet har ägnats det danska mervärdeskattesystemet, bl.a. på grund av Danmarks medlemskap i EG. Det måste dock understrykas, att – som framgår av avsnittet om mervärdeskatten i EG – Danmarks mervärdeskatteregler i flera avseenden fortfarande inte är anpassade till EG:s direktiv.

5.2 Danmark

5.2.1 Skatteplikten

I dansk mervärdeskatterätt omfattar skatteplikten alla varor samt alla tjänster som inte särskilt undantagits. Omsättning av sådana undantagna tjänster medför således ingen utgående mervärdeskatt och därmed i regel inte heller någon avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Det kan emellertid redan här anmärkas att vissa skattepliktiga varor eller tjänster inte skall inräknas i den omsättning som medför utgående skatt men att skatteplikten medför avdragsrätt för ingående skatt. Dessa kvalificerat

undantagna varor och tjänster behandlas i avsnitt 5.2.3.

Det danska varubegreppet är inte definierat i lagen utan anknyter till begreppet i EG:s sjätte direktiv, som i princip utgår från materiella ting och äganderätten till dem. Särskilt anmärks att gas, vatten, elektricitet, värme och liknande anses som varor. Som varor anses inte – i motsats till EG:s sjätte direktiv – fastigheter och inte heller fordringar. Skattskyldighet uppkommer således inte vid omsättning av byggnader, mark, obligationer, aktier, lottsedlar eller frimärken. De trycksaker som representerar fordringarna är dock mervärdeskattepliktiga. Skattskyldighet uppkommer således vid tryckeriers tillhandahållande av sådana trycksaker. Vidare uppkommer skattskyldighet vid omsättning av använda frimärken och mynt i egenskap av samlarobjekt.

Inte heller tjänstebegreppet är definierat i lagen utan anknyter även det till EG:s sjätte direktiv. Som tjänst anses i princip sådana transaktioner som innebär annat än överlåtelse av materiella ting.

Följande tjänster är undantagna från skatteplikt.

- Sjukhusvård, läkar- och tandläkarvård, kiropraktik, fysioterapi och annan egentlig hälsovård. Under det undantagna området faller inte t.ex. akupunktur och annan s.k. alternativ behandling annat än då behandlingen utförs under skriftligt dokumenterad läkartillsyn.
- Social omvårdnad, oavsett om den drivs i privat eller offentlig regi.
- Skol- och universitetsutbildning, yrkesutbildning och omskolning samt annan sådan utbildning. Som utbildning av detta slag skall enligt lagen anses undervisning i språk, musik, kroppsövningar, handarbete, teckning, bokföring och maskinskrivning. Som skattepliktig utbildning anses i regel bl.a. golf-, rid- och tennisundervisning samt körskoleundervisning för erhållande av det allmänna körkortet för personbil.
- Kulturella aktiviteter såsom bibliotek, muséer, zoo-anläggningar och liknande. Aktiviteter med ett större inslag av förströelse är dock skattepliktiga. Hit räknas t.ex. radio och TV (skatten tas ut på licensavgiften), teater, konserter och biografer.
- Idrottsarrangemang vartill också räknas evenemang där det bedrivs totalisatorspel. Undantaget är dock inte generellt. Evenemang för motorsport är skattepliktiga liksom alla de evenemang där det deltar professionella idrottsutövare.
- Personbefordran. Undantaget gäller all personbefordran utom bussresor såvida dessa resor avser annat än reguljär turtrafik. Detta innebär att resor med s.k. turistbussar är skattepliktiga. Om den skattepliktiga bussresan är internationell, dvs. om den endast delvis utförs i Danmark, skall endast den del av resan beskattas som äger rum inom landets gränser. Uppdelningen görs med ledning av den faktiska körsträckan inom respektive utom landet. Det kan här anmärkas att man i Danmark tar ut en särskild avgift för utländska turistbussars reseverksamhet på danskt territorium. Denna avgift beräknas med ledning av körsträcka och antalet passagerare.
- Postbefordran av annat än postpaket.
- Arrende, hyra och administration av fast egendom. Uthyrning av

hotellrum liksom annan tillfällig uthyrning av rum samt uthyrning av camping-, parkerings- och reklamplatser utgör dock skattepliktig verksamhet.
- Bank-, finansierings- och försäkringsverksamhet. Bankernas uthyrning av bankfack är dock ett exempel på skattepliktig uthyrning.
- Lotterier o.d.
- Konstnärlig verksamhet, dvs. sådan verksamhet som utövas av författare och kompositörer m.fl.
- Rese- och turistbyråernas upplysnings- och informationsverksamhet m.m.
- Tjänster som utövas av begravningsentreprenörer o.d. i direkt samband med bisättningar.

Den danska mervärdeskattelagen ger skatteministern möjlighet att i särskild ordning fastställa bestämmelser rörande skatteplikten för sådana arrangemang från vilka överskottet i sin helhet går till välgörande eller på annat sätt allmännyttiga ändamål. Ministern har begagnat denna möjlighet. Härigenom har arrangörer av basarer och loppmarknader m.m., vars överskott används på ovannämnda sätt, fått möjlighet att efter ansökan beviljas frihet från mervärdeskatteplikt. Förutsättningarna för sådant beviljande är bl.a. att arrangemangen inte är alltför regelbundna eller varaktiga och att arrangören inte på annat sätt bedriver verksamhet av samma art som den ansökningen avser. Föreningar för välgörande ändamål kan också beviljas frihet från skatteplikt för insamling av flaskor, papper eller liknande begagnat gods av ringa värde.

5.2.2 Skattskyldigheten

Skattskyldig är den som i självständig privat näringsverksamhet omsätter varor eller skattepliktiga tjänster. Skattskyldig är vidare andelsförening eller annan förening även om föreningen endast omsätter varor eller skattepliktiga tjänster till de egna medlemmarna eller endast omsätter medlemmarnas varor eller tjänster. Skattskyldigheten omfattar även den som bedriver auktionsverksamhet. Skattskyldigheten för offentliga verksamheter behandlas i avsnitt 5.2.7.

Från denna generellt beskrivna skattskyldighet stadgar mervärdeskattelagen vissa undantag. Sålunda gäller att tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet och värme i samband med uthyrning av hus eller del därav inte medför skattskyldighet. Motsvarande gäller för konstnärers försäljning av vissa egna konstverk och för skolors och kursverksamheters rumsuthyrning och serveringsverksamhet i den mån denna sker i samband med utbildningsverksamheten.

Den danska mervärdeskattelagen har särskilt uppmärksammat det förhållandet att en privat näringsverksamhet eller förening framställer varor eller utför skattepliktiga tjänster som uteslutande kommer den egna verksamheten eller föreningen till del. Skatteministern har bemyndigats att bestämma i vilken omfattning skattskyldighet skall föreligga för sådana varor eller tjänster.

Danmark har en omsättningsgräns som begränsar skattskyldigheten. I Danmark skall den skattepliktiga omsättningen enligt huvudregeln för år räknat uppgå till 10 000 Dkr för att skattskyldighet skall föreligga.

Genom särskilt bemyndigande har ministern för skatter och avgifter givits möjlighet att frita vissa verksamhetsområden från skattskyldighet. Denna möjlighet har utnyttjats i ett begränsat antal fall.

Samtliga mervärdeskattskyldiga skall registreras hos tullväsendet. Detta gäller även utländska verksamheter. Skatteministern har dessutom möjlighet att fastställa bestämmelser efter vilka verksamheter som omsätter icke skattepliktiga tjänster kan medges registrering, s.k. frivillig registrering. Frivilligt registrerade verksamheter är skattskyldiga för omsättning av alla tjänster som omfattas av registreringen.

5.2.3 Omsättningsbegreppet

Den skattepliktiga omsättningen omfattar leveranser av varor och skattepliktiga tjänster mot betalning samt uttag av i verksamheten framställda eller förmedlade varor eller skattepliktiga tjänster, till den del de uttas och används av verksamhetens innehavare. Vidare omfattas varor och skattepliktiga tjänster till den del de uttas och används till ändamål som är främmande för verksamheten eller till vissa särskilt angivna icke avdragsgilla ändamål. För offentliga subjekt finns särskilda regler. Dessa behandlas i avsnittet om offentlig verksamhet.

Vissa varor och skattepliktiga tjänster skall inte inräknas i den skattepliktiga omsättningen och således inte medföra någon utgående skatt fastän avdragsrätt för ingående skatt föreligger. Institutet motsvarar således de kvalificerade undantagen i svensk mervärdeskatterätt.

De varor och tjänster som här avses är följande.

- Varor som exporteras och tjänster som utförs utom landets gränser.
- Transport av varor inom landet såvida transporten sker direkt till eller från främmande land.
- Tjänsteprestationer på varor när prestationen sker för utländsk räkning och varorna efter prestationen fraktas ut ur landet. Konstruktion och formgivning av varor för utländsk räkning, om varorna skall framställas utomlands.
- Projekteringsarbete m.m. avseende fast egendom belägen utomlands.
- Tillbehör och utrustning till luftfartyg och fartyg i utrikesfart, dock ej till sportflygplan och lustfartyg, samt tjänster som utförs på här avsedda luftfartyg och fartyg.
- Försäljning och uthyrning av luftfartyg och av fartyg om minst fem bruttoregisterton, dock ej sportflygplan och lustfartyg. Reparations-, underhålls- och installationsarbeten på här avsedda luftfartyg och fartyg.
- Tidningar som normalt utkommer med minst ett nummer per månad.
- Prenumeration på utländska tidskrifter när prenumerationen förmedlats direkt mellan prenumeranten och utgivaren.

Ministern för skatter och avgifter har möjlighet att besluta att ytterligare tjänster som utförs för utländsk räkning inte behöver tas med i den skat-

tepliktiga omsättningen.

I den skattepliktiga omsättningen skall inte inräknas överlåtelse av varulager, maskiner och andra rörelsetillgångar när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av hela verksamheten eller del av denna och den nye ägaren driver en mervärdeskatteregistrerad verksamhet.

Den danska mervärdeskattelagen kompletteras av i särskild ordning meddelade regler angående uttagsbeskattning inom byggsektorn. Reglerna innebär i princip en i stora delar generell uttagsbeskattning av byggnadsverksamhet i egen regi, och detta utan någon koppling till om den skattskyldige bedriver någon utåtriktad byggnadsverksamhet. Denna uttagsbeskattning skall ses mot bakgrund av att det i Danmark inte finns någon reducerad mervärdeskattesats. I stora drag gäller följande.

Den som för egen räkning på egen, hyrd eller på hyrestagares mark uppför byggnad skall erlägga mervärdeskatt på dels det arbete med projektering och uppförande som utförs av honom och hans anställda samt dels på arbetsmaterialet. Detsamma gäller för den som för något av de båda ändamålen utför ombyggnads- eller moderniseringsarbeten på egna eller hyrda byggnader. Skyldigheten att erlägga mervärdeskatt omfattar egentliga byggnadsverksamheter, verksamheter som inte är registreringspliktiga samt privatpersoner som utför arbetena med hjälp av anställda.

Den som utför arbeten på byggnad avsedd för annat ändamål än försäljning eller uthyrning omfattas av i huvudsak motsvarande regler. Detsamma gäller den som utför reparations- eller underhållsarbeten till ett sammanlagt mervärdeskattepliktigt värde om minst 50 000 Dkr under ett år.

5.2.4 Avdragsrätten

En mervärdeskatteregistrerad verksamhetsinnehavare har rätt till avdrag för den skatt som belöper på verksamhetens inköp m.m. av varor och skattepliktiga tjänster. En förutsättning för avdragsrätt är att inköpen avser varor och tjänster som uteslutande skall användas i den skattepliktiga delen av verksamheten.

Från denna generella avdragsrätt stadgas en rad undantag. Avdragsrätt föreligger t.ex. inte för den mervärdeskatt som belöper på kost, bostad och andra naturaförmåner för verksamhetens innehavare eller personal. Detsamma gäller skatten avseende representation och gåvor, hotellvistelser samt, i regel, anskaffning och drift av personbilar.

Angående offentliga subjekt finns särskilda regler. Dessa behandlas i avsnittet om offentlig verksamhet.

5.2.5 Skattesats och beskattningsvärde

Skattesatsen är 22 procent av den skattepliktiga omsättningens beskattningsvärde.

Enligt huvudregeln utgör beskattningsvärdet vederlaget exkl. mervärdeskatt för varan eller den skattepliktiga tjänsten. I beskattningsvärdet skall,

förutom själva vederlaget, följande poster medräknas:

- Andra skatter och avgifter än mervärdeskatt.
- Utgifter för frakt, förpackning, försäkring o.d. som ingår i priset eller för vilka köparen avkrävs särskild betalning.
- Agent- och auktionsprovisioner.
- Avgifter och andra belopp vars erläggande utgör leveransvillkor.
- Kassarabatter och andra rabatter som är betingade av villkor som inte är uppfyllda vid leveransen (faktureringen).
- Avbetalningstillägg o.d. Ränta i samband med avbetalningsköp ingår dock inte i beskattningsvärdet såvida det av kontrakt eller liknande framgår hur stor del av varje avbetalning som utgörs av ränta.
- Serveringsavgift.

För varor och skattepliktiga tjänster som tas ut för eget bruk av verksamhetens innehavare utgörs beskattningsvärdet av inköps- eller framställningskostnaden med avdrag för den därpå belöpande mervärdeskatten. Detsamma gäller vid annan omsättning som föranleder uttagsbeskattning.

För varor och skattepliktiga tjänster som helt eller delvis levereras mot annat vederlag än pengar, dvs. byteshandel, utgörs beskattningsvärdet av det pris som gäller i allmänhet vid omsättning i den aktuella verksamheten. Saknas ett sådant pris skall beskattningsvärdet i stället beräknas med ledning av de omkostnader och den vinst som i allmänhet gäller för den ifrågavarande varan eller tjänsten i den aktuella branschen. På motsvarande sätt skall beskattningsvärdet beräknas för varor och tjänster som tas ut från en verksamhet och används vid uppförande av byggnader avsedda för verksamhetens ägare eller för rörelsefrämmande ändamål. De angivna beräkningsreglerna kan i vissa fall också tillämpas då det föreligger intressegemenskap mellan säljare och köpare. I syfte att underlätta tillämpningen av reglerna kan ministern för skatter och avgifter fastställa standardbelopp etc. att gälla för vissa branscher.

Institutet fiktiv mervärdeskatt saknas i dansk mervärdeskatterätt. Ett institut som påminner om detta finns dock då det gäller omsättning av begagnade personbilar och lastbilar med en totalvikt ej överstigande fyra ton.

5.2.6 Import av tjänster

Ministern för skatter och avgifter har med stöd av bemyndigande i lagen förordnat om importskatt på tjänster i vissa fall. Huvuddragen i denna beskattning är följande.

Två kategorier av tjänster kan bli föremål för beskattning, nämligen

I: – Reklamtjänster
- Tjänster avseende rådgivningsverksamhet, ingenjörer, projekteringsverksamhet, advokater och revisorer samt andra liknande tjänster.
- Databehandling och informationslämnande.
- Tjänster från vikariebyråer.
- Åtagande att helt eller delvis underlåta antingen att utöva en

yrkesmässig verksamhet eller att nyttja vissa immateriella rättigheter (upphovsrätt, patenträtt, licensrättighet, varumärkesrätt, "fællesmærker" och mönsterrätt samt andra liknande rättigheter).
- Uthyrning av lösöre, med undantag av alla slags transportmedel.
- Tjänster som utförs av mellanmän, som handlar i annans namn och för andras räkning, under förutsättning att verksamheten rör tillhandahållande av tjänster av ovan angivet slag.

II:- Tjänster avseende fast egendom, som är belägen i Danmark. Detta inkluderar tjänster av fastighetsmäklare, fastighetshandlare m.fl. samt projektering- och rådgivningstjänster.
- Arrangemang m.m. avseende idrott, underhållning, undervisning, vetenskap m.m., under förutsättning att arrangemanget är mervärdeskattepliktigt och faktiskt genomförs i Danmark.
- Arbete utfört på lösöre i Danmark.
- Sakkunnig värdering av lösöre i Danmark, under förutsättning att värderingen är mervärdeskattepliktig.

I grova drag kan beskattningen av dessa båda kategorier av tjänster karakteriseras på följande sätt. Vid inköp i utlandet skall köparen påföras dansk mervärdeskatt, om inte mervärdeskatt redan är påförd av ett EG-land. Importskattereglerna syftar till att tjänster skall mervärdebeskattas i Danmark eller i annat EG-land när tjänsterna utnyttjas helt eller delvis i Danmark eller i något annat EG-land. Beskattningens utformning sammanhänger således med EG:s regler. En mervärdeskatteregistrerad köpare skall dock inte påföras någon importskatt för sina inköp, om han har full avdragsrätt vid motsvarande inköp inom Danmark. Om den utländske säljaren av tjänsten är mervärdeskatteregistrerad i Danmark, skall säljaren debitera mervärdeskatten. I annat fall har köparen såväl upplysningsplikt som betalningsplikt i förhållande till den danska tullmyndigheten. Dessa skyldigheter är straffsanktionerade. Tullmyndigheten kan bl.a. förordna om hur köparnas räkenskaper skall vara utformade för fullgörandet av skyldigheterna.

Nedan lämnas en schematisk tablå över importskatten i olika situationer. M=köpare som skall betala dansk mervärdeskatt. 0=köpare som inte skall betala dansk mervärdeskatt.

Tablå 5.1

Den utländske säljarens driftställe	Den danske köparens status	Tjänstekategori	
		I	II
Utanför EG	momsreg.	0	0**
	övriga	M*	M
Inom annat EG-land	momsreg.	0	0**
	övriga	0	M

* Om tjänsten endast utnyttjas utanför EG:s område, skall köparen dock inte betala någon mervärdeskatt i Danmark.

** Om emellertid den utländska säljarens årsomsättning i Danmark överstiger 10 000 Dkr., så skall säljarens verksamhet mervärdeskatteregistreras och säljaren påföra mervärdeskatt vid försäljning av tjänsten. Detta gäller alltså även om säljaren saknar driftställe i Danmark.

Enligt vad som inhämtats från det danska skatteministeriet fungerar importbeskattningen väl.

5.2.7 Särskilt om offentlig verksamhet

För såväl statlig som kommunal verksamhet finns i princip bara två fall av mervärdeskattskyldighet, nämligen dels för institutioner som är s.k. "offentlige forsyningsvirksomheder" och dels för andra offentliga institutioner till den del de tillhandahåller varor och mervärdeskattepliktiga tjänster i konkurrens med privata näringsverksamheter.

Med "offentlige forsyningsvirksomheder" förstås sådana statliga eller kommunala verksamheter som finansieras genom avgifter och som förser medborgarna med t.ex. elektricitet, gas, vatten och värme eller utför servicefunktioner såsom sophämtning, avloppsrening eller offentliga transportverksamheter. En sådan verksamhet skall mervärdeskatteregistreras och ta ut mervärdeskatt även vid leveranser för exempelvis kommunens egna behov.

Skattskyldigheten i det andra fallet, konkurrenssituationerna, gäller inte vid en kommunal institutions leverans till en annan sådan institution i samma kommun eller till andra kommuner som är delägare i institutionen.

En offentlig institution med verksamhet som medför skattskyldighet får dra av den ingående mervärdeskatt som är hänförlig till denna del av verksamheten. Övrig ingående mervärdeskatt får respektive statlig myndighet och kommun tillbaka från statskassan genom särskilda kompensationsordningar. Syftet med dessa är, att mervärdeskatten inte skall påverka de offentliga institutionernas val mellan upphandling och egenregi. Beträffande statliga institutioners rätt till kompensation gäller den begränsningen att kompensation inte medges för ingående mervärdeskatt i utåtriktad verksamhet av sådant slag som inte medför skattskyldighet för konkurrerande utomstående näringsidkare. Det kan anmärkas, att de danska statsinstitutionerna i sin budget inte inräknar sådan skatt som berättigar till avdrag eller kompensation.

För att finansiera statens kompensation till respektive kommun finns det också bestämmelser om skyldighet för kommunerna att gemensamt inbetala ett belopp exakt motsvarande summan av vad de olika kommunerna tidigare fått från staten. Fördelningen av denna betalningsskyldighet är helt frikopplad från i vilken omfattning respektive kommun fått tillbaka mervärdeskattepengar. I stället bestäms fördelningen av det inbördes förhållandet mellan de olika kommunernas skattebärkraft.

Enligt vad som inhämtats från det danska skatteministeriet fyller kompensationssystemet väl sitt syfte att åstadkomma neutralitet mellan upphandling och offentlig egenregi.

5.3 Norge

5.3.1 Skatteplikten

I norsk mervärdeskatterätt omfattar skatteplikten alla varor som inte i mervärdeskattelagen särskilt undantagits från skatteplikt samt vidare de tjänster som särskilt anges i lagen. En uppräkning av de skattepliktiga tjänsterna återfinns i avsnitt 5.3.3. Med vara förstås materiellt ting som inte är fast egendom. Som vara anses dessutom

- levande djur,
- träd på rot när omsättningen härav inte sker i samband med omsättning av den mark träden står på,
- rätt att ta jord och sten etc. liksom rätt till jakt och fiske,
- elektricitet, vatten, gas, värme och kyla när omsättningen härav inte sker i samband med uthyrning av byggnad eller anläggning,
- rätt till kinematografisk film och fotografisk bild.

Aktier och obligationer etc. anses som vara endast när de omsätts i sin egenskap av trycksak. Sedlar, mynt och frimärken är att hänföra till vara i de fall de omsätts som samlarobjekt.

Vissa varor och tjänster är genom särskild uppräkning undantagna från skatteplikt. Dessa varor och tjänster är i huvudsak följande.

- Konstverk som omsätts av upphovsmannen,
- varor som brukas i sjuk- och tandläkarvård och som omsätts av läkare, tandläkare eller tandtekniker,
- kataloger, program och souvenirer som omsätts av muséer, teatrar m.m.,
- postverkets tjänster,
- uthyrning av bankfack,
- andra tjänster än de som skall medräknas i den skattepliktiga omsättningen (se vidare avsnitt 5.3.3),
- rätt till annan kinematografisk film än reklamfilm samt
- frimärken samt sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock ej om frimärkena, sedlarna eller mynten omsätts i förpackning avsedd för butiksförsäljning.

5.3.2 Skattskyldigheten

Skattskyldig är den som driver näringsverksamhet och som samtidigt är skyldig att låta registrera sig hos avgiftsmyndigheten. Registreringsplikt föreligger när den skattepliktiga omsättningen har överstigit 12 000 kr. under en sammanhängande period om 12 månader. En näringsidkare kan dock bli registrerad redan vid en lägre omsättning. Härför krävs att särskilda skäl föreligger. En näringsidkare kan dessutom bli registrerad trots att han endast omsätter tjänster som inte skall medräknas i den skattepliktiga omsättningen. Närmare bestämmelser och villkor för sådan s.k. frivillig registrering fastställs av departementet.

Vid omsättning i kommission är såväl kommittenten som kommissionären skattskyldig. Vid omsättning på auktion är auktionsförrättaren

skattskyldig. Näringsidkare som för egen räkning uppför eller renoverar etc. byggnad eller anläggning avsedd för försäljning eller uthyrning är skattskyldig för varor och tjänster som tas i bruk i verksamheten. Härutöver finns möjlighet att låta näringsidkare, som driver verksamhet som inte omfattas av skatteplikt, bli skattskyldig för varor och tjänster som han framställer och som tas i bruk i den egna verksamheten.

Utländska näringsidkare, som saknar driftställe eller hemort i Norge, skall företrädas av en representant när inte annat är bestämt. I dessa fall är såväl näringsidkaren som representanten skattskyldig.

Stat och kommun omfattas av skattskyldigheten på motsvarande sätt som en näringsidkare när staten eller kommunen omsätter varor eller sådana tjänster som skall medräknas i den skattepliktiga omsättningen. I de fall stat eller kommun driver verksamhet som har till huvudsakligt ändamål att tillgodose egna behov är staten eller kommunen skattskyldig enbart såvitt avser omsättningen till andra. Sistnämnda förhållande gäller dock inte verksamhet som drivs i bolagsform.

5.3.3 Omsättningsbegreppet

Till skattepliktig omsättning skall enligt huvudregeln hänföras vad som inflyter i anledning av försäljning av varor samt de tjänster som avser

- reparation och rengöring m.m. av vara eller fast egendom,
- uppfödning, träning och veterinärbehandling av djur,
- uthyrning av varor och uthyrning av maskinell och elektrisk utrustning som är att hänföra till fast egendom,
- transport och förvaring av varor,
- patent-, licens och varumärkesrättigheter,
- maskinskrivning, kontorsservice och elektronisk databehandling etc.,
- telekommunikationer,
- reklam,
- servering,
- hår- och skönhetsvård samt
- formgivning och arkitektur.

I den skattepliktiga omsättningen skall också medräknas värdet av de varor som en näringsidkare, för eget eller för rörelsefrämmande bruk, tar ut ur verksamheten. Detsamma gäller sådana tjänster som enligt huvudregeln skall ingå i den skattepliktiga omsättningen. I den mån begränsningar i avdragsrätten inte föreligger (jmf. avsnitt 4.3.4) skall i den skattepliktiga omsättningen jämväl medräknas värdet av varor och tjänster som uttas ur verksamheten och som avser

- kost och naturaavlöning till verksamhetens innehavare och personal,
- fast egendom avsedd för bostadsändamål,
- representation,
- anskaffning och drift av personbilar samt
- gåvor.

I den skattepliktiga omsättningen skall dock inte i något fall medräknas

värdet av vad som för privat bruk uttas ur egen jordbruks-, skogsbruks- eller fiskeverksamhet.

Från den ovan angivna huvudregeln stadgas en rad undantag. I den skattepliktiga omsättningen skall således inte medräknas vad som inflyter vid försäljning etc. av i huvudsak följande varor och tjänster (teknisk skattskyldighet föreligger dock i dessa fall, se avsnitt 5.3.4).

- Varor och tjänster som brukas på vissa större fartyg och på luftfartyg i utrikes fart eller på specialfartyg avsedda för utvinning etc. av olja till havs,
- transport av varor när transporten sker direkt till eller från utlandet
- verksamhetstillgångar som överlåts i samband med överlåtelse av hela eller del av verksamheten, – tidningar som regelmässigt utkommer med minst ett nummer i veckan,
- böcker samt tidskrifter som omsätts till fasta abonnenter eller som har ett övervägande politiskt, litterärt eller religiöst innehåll; undantaget omfattar endast det sista beskattningsledet,
- elektricitet som används för hushållsändamål i vissa delar av landet,
- färjetransport av fordon,
- vissa begagnade fordon,
- tjänster för utländsk uppdragsgivares räkning i den omfattning departementet bestämmer,
- projektering, anläggning och reparation etc. av offentligt vägnät avsett för spårbunden kollektivtrafik,
- större fartyg avsedda för last- eller passagerarbefordran, bärgning, isbrytning och utvinning etc. av olja,
- luftfartyg avsedda för yrkesmässig luftfart,
- militära fartyg och luftfartyg,
- reparation etc. och uthyrning av sådana fartyg och luftfartyg som är undantagna från skatteplikt samt
- fiskefartyg.

5.3.4 Avdragsrätten

En registrerad näringsidkare har rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på varor och tjänster som tagits i bruk i verksamhet vilken omsätter varor som enligt huvudregeln skall medräknas i den skattepliktiga omsättningen. Detta innebär även att en näringsidkare, som i sin verksamhet omsätter varor och tjänster som genom de särskilda undantagen från huvudregeln enligt ovan inte skall medräknas i den skattepliktiga omsättningen, ändå har rätt till avdrag för den skatt som belöper på gjorda förvärv. Systemet motsvaras i Sverige av de kvalificerade undantagen från skatteplikt.

Avdragsrätten är begränsad i vissa fall. Den omfattar således inte den ingående skatt som belöper på

- servering och hyra av sällskapslokaler,
- konst och antikviteter i verksamhet som inte bedriver handel med sådana föremål,

- varor och tjänster som anskaffats uteslutande för kost och naturaavlöning till verksamhetens ägare eller personal, för arbete på eller drift av fast egendom avsedd för bostadsändamål, för representation eller för anskaffande och drift av personbilar.

5.3.5 Skattesatsen och beskattningsvärdet

Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget exkl. mervärdeskatt för den skattepliktiga omsättningen jämte följande poster

- kostnader för emballage, frakt och försäkring o.d. som ingår i vederlaget eller för vilka köparen avkrävs särskild betalning,
- tullavgifter och andra lagstadgade skatter och avgifter än mervärdeskatt,
- auktionsavgifter, provisioner o.d. samt
- serveringsavgifter.

Avbetalningstillägg och liknande avgifter ingår inte i beskattningsvärdet.

Består vederlaget helt eller delvis av annat än vanliga betalningsmedel, dvs. byteshandel, skall det överenskomna priset för den aktuella varan eller tjänsten läggas till grund för beräkningen av beskattningsvärdet. Understiger emellertid priset det allmänna omsättningsvärdet för varan eller tjänsten skall sistnämnda värde läggas till grund för beräkningen. Vid uttag skall det allmänna omsättningsvärdet anses motsvara vederlaget.

Mervärdeskatt utgår för närvarande med 20 procent av beskattningsvärdet.

5.4 Finland

5.4.1 Skatteplikten

Den finska omsättningsskatten riktar sig mot en skattskyldig rörelseidkares omsättning. Skatt skall enligt huvudregeln erläggas på sådan försäljning av vara och teletjänst som sker i form av rörelse samt på import av vara. Skatt utgår således vid import även om importören inte är rörelseidkare.

Som försäljning av vara betraktas alla former av överlåtelse av vara, uthyrning av vara, servering i hotell- eller restaurangrörelse samt när en vara tas i bruk i samband med försäljning eller för annat ändamål än försäljning. Vidare jämställs med försäljning förfärdigande, ändring, rengöring, reparation och montering av vara.

Försäljning av vara till utlandet, dvs. export, omfattas inte av skatteplikten.

Begreppet vara har en central ställning i den finska omsättningsbeskattningen. Varubegreppet omfattar i princip alla materiella föremål, såväl nya som begagnade, av lös egendoms natur. Med vara jämställs även elektricitet, värmeenergi, stadsgas och andra sådana energiprodukter. Omsättningsskattelagen innehåller emellertid också vissa undantag från varubegreppet. Vatten, urkund utgörande bevis för viss rättighet, jordområde eller därpå uppförd byggnad eller anläggning samt visningsrätt till biograffilm utgör inte vara i lagens mening.

Tjänster är i princip inte skattepliktiga. Såsom redan framgått omfattas dock vissa tjänster vilka har ett nära samband med en vara, som t.ex. montering, av skatteplikten. Beskattningen av teletjänster utgör ett enstaka och väsentligt undantag från den annars gällande huvudregeln.

Vid sidan av de ovan angivna undantagen från själva varubegreppet, innehåller omsättningsskattelagen också särskilda undantag från skatteplikt. Från skatteplikt undantas

- tidningar och tidskrifter som prenumereras för minst en månad,
- tidning eller tidskrift som utkommer med minst fyra nummer årligen och som säljs till medlemmar i ideell förening,
- rundvirke, brännved, klabbar, brännflis, brännvedsbriketter, bränntorv, torvförädlingsprodukter,
- industriavfall som allmänt utnyttjas såsom bränsle, avfallslut eller indunstad avlut samt bränslen och smörjmedel som i flygverksamheten används av flygbolag som bedriver regelbunden inrikes lufttrafik eller av försvarsmakten eller gränsbevakningsväsendet samt rå jordolja och råolja som utvunnits ur bituminösa mineraler,
- jord, sand och grus etc.,
- levande djur,
- luftfartyg och vissa större fartyg jämte reparation etc. av sådana luftfartyg och fartyg samt
- alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen.

I syfte att förhindra att omsättningsskatten på ett oskäligt sätt skall höja priset på vissa livsmedelsprodukter medges undantag från skatteplikt för försäljning från primärproducent till uppköpare av ett stort antal i lagen uppräknade oförädlade primärprodukter, liksom även vid import av samma varor. Som primärproducent anses bl.a. lantbrukare, fiskare och renskötare. En liknande regel gäller av samma sociala skäl också vid försäljning av apoteksvaror från fabrik eller partihandel till detaljhandel. Ytterligare kan nämnas att skattefrihet som ett slags lantbrukssubsidie gäller vid försäljning av gödsel m.m. då säljaren är den ursprungliga tillverkaren.

5.4.2 Skattskyldigheten

Skattskyldig för omsättningsskatt är den som driver rörelse i lagens mening, dvs. i huvudsak den som säljer varor. Skattskyldig är vidare importör av vara, även om importen inte sker i form av rörelse. Vid kommissionshandel bedöms skattskyldigheten separat för kommittent och kommissionär. Om en i Finland icke bosatt person, utan fast driftställe i landet, utför ändrings- eller rengöringsarbeten o.d. anses uppdragsgivaren som skattskyldig, även om han inte är rörelseidkare.

Av det anförda framgår att rörelsekriteriet är väsentligt för att bestämma om skattskyldighet föreligger. Rörelsekriteriet bestäms utifrån tämligen diffusa regler. Dock gäller att då näring drivs utan driftställe och utan andra biträden än maka och egna barn under 21 år föreligger ej rörelse i omsättningsskattehänseende. Rum eller lägenhet som huvudsakligen används för bostadsändamål liksom avgiftsfri försäljningsplats på torg

o.d. anses inte som driftställe. Näringsidkare som enligt angivna regler inte anses driva rörelse har emellertid rätt att på ansökan bli behandlad som skattskyldig.

Vissa offentliga samfund och anstalter har särskilt undantagits från skattskyldighet. Staten och dess inrättningar är således i princip inte skattskyldiga, men av konkurrensneutralitetsskäl stadgas dock skattskyldighet för vissa enligt företagsekonomiska principer fungerande statsinrättningar. Kommuner och landsting är inte skattskyldiga för varor som tillverkats i av dem drivna företag och tagits i eget bruk. De är dock skattskyldiga för elektricitet, värmeenergi, stadsgas och andra därmed jämförbara energinyttigheter som tagits i eget bruk. Yrkesskolor är inte skattskyldiga för försäljning av varor som framställts i anslutning till undervisningen.

5.4.3 Omsättningsbegreppet

Den skattepliktiga omsättningen omfattar vad som influtit vid försäljning av skattepliktig vara eller tjänst samt värdet av sådana varor som den skattskyldige tagit i bruk för annat ändamål än försäljning och som han inköpt för försäljning eller själv tillverkat. Värdet av s.k. interna arbeten, dvs. då en skattskyldig utför ändrings- eller reparationsarbeten o.d. på egen vara, ingår inte i den skattepliktiga omsättningen. I sistnämnda fall ingår dock värdet av för försäljning anskaffade råvaror som används i samband med reparationen etc. i omsättningen.

5.4.4 Avdragsrätten, skattesats och beskattningsvärde

Beskattningsvärdet vid försäljning utgörs av försäljningspriset respektive hyrespriset för varan eller teletjänsten eller, i förekommande fall, ersättningen för den utförda arbetsprestationen. Omsättningsskatten ingår i beskattningsvärdet. Vid avbetalningsköp ingår avbetalningstillägg etc., dock ej ränta, i beskattningsvärdet. Leveranskostnader som debiterats köparen ingår i regel också i detta värde.

Beskattningsvärdet för varor som tas i anspråk för annat ändamål än försäljning, dvs. för privat bruk eller för bruk i den egna verksamheten, utgörs av varans inköpspris, dock högst varans gängse försäljningspris. Har den skattskyldige själv tillverkat varan utgör beskattningsvärdet 80 procent av dess gängse försäljningspris.

Beskattningsvärdet för importerad vara utgörs av varans tullvärde.

Från det beskattningsvärde som ovan angivits äger skattskyldig rätt till avdrag med belopp motsvarande inköpspriset inkl. skatt för skattepliktig vara som anskaffats för försäljning, dock endast om den anskaffats från annan skattskyldig. Begreppet anskaffats för försäljning definieras så att varan skall vara avsedd att säljas eller uthyras i rörelse, antingen som sådan eller som beståndsdel i annan vara, eller att direkt vid första användningen förbrukas i samband tillverkning av vara, som skall säljas eller uthyras, eller i samband med utförandet av skattepliktiga arbetsprestationer. Som

anskaffade för försäljning skall anses även elektricitet och andra liknande energiprodukter samt bränslen som anskaffats för rörelseändamål, dock ej när anskaffningen skett för uppvärmning och belysning av bostäder. Avdrag får också göras i de fall den skattskyldige importerat en skattepliktig vara avsedd för försäljning. I detta fall får avdrag göras med ett belopp motsvarande tullvärdet ökat med den omsättningsskatt som belöper på detta värde.

Från den angivna huvudregeln avseende avdragsrätten stadgas vissa undantag. Dessa innebär att en skattskyldig i vissa fall har rätt till avdrag för en anskaffad varas inköpspris trots att varan inte är skattepliktig. Denna ordning gäller under vissa förutsättningar för bl.a. ett stort antal s.k. primärprodukter, för apoteksvaror och för vissa inhemska bränslen.

Rätten att dra av kostnaderna för investeringar vid omsättningsbeskattningen har i Finland begränsats till att gälla endast produktiva investeringar och vissa energiinvesteringar. Enligt lagen om produktiva investeringar får en skattskyldig dra av 75 procent av inköpspriset för en ny industribyggnad. Avdraget motsvarar i medeltal det fulla beloppet av den i byggnadens inköpspris ingående omsättningsskatten. Dessutom har en skattskyldig som bedriver varutillverkning rätt att dra av del av inköpspriset för maskiner, anläggningar och arbetsredskap samt delar till dem, vilka han anskaffat eller själv importerat för huvudsaklig användning direkt vid varutillverkningen eller därtill ansluten forskning och utvecklingsverksamhet, samt av inköpspriserna för skattebelagda monteringsarbeten som utförs i samband med anskaffningen av nämnda varor. I lagen om avdrag för energiinvesteringar vid omsättningsbeskattningen har rätten till avdrag begränsats till att gälla endast vissa nyinvesteringar som särskilt nämns i lagen. Avdragsrätten har varit lika stor som vid produktiva investeringar.

Från och med 1989 års ingång har rätten att dra av både produktiva samt till energiinvesteringar hörande maskiner och anläggningar höjts till 90 procent.

Enligt huvudregeln skulle i vissa fall en skattskyldig inte ha rätt till avdrag för varor som inköpts i begagnat skick. För att undvika detta har i omsättningsskattelagen särskilt angivits att rätt till avdrag föreligger även i dessa fall. Detta innebär att det vid försäljningen av begagnade föremål blott är handelsmarginalen som beskattas.

Den finska omsättningsskatten utgår för närvarande med 16 procent av beskattningsvärdet. Denna skattesats motsvaras av en påslagsprocent om 19,05.

6 Utgångspunkter för en reformerad mervärdeskatt

6.1 Mervärdeskatten i Sverige och i EG

När det gäller förhållandet mellan inkomstskatt och konsumtionsskatt har det under perioden 1960-1980 funnits en tydlig internationell tendens att inkomstbeskattningen ökat i betydelse medan konsumtionsskatterna minskat. I början av 1970-talet översteg för första gången intäkterna från inkomstskatterna inkomsterna från konsumtionsskatterna i OECD-länderna sammantaget. I början av 1980-talet skedde emellertid ett trendbrott och skatterna har idag samma betydelse. Tendensen är att konsumtionsbeskattningen efter hand får en allt större betydelse. I Sverige står konsumtionsskatterna för ca 40 procent av statens inkomster. Räknas kommunalskatterna in svarar konsumtionsskatterna för drygt en fjärdedel av samtliga skatteintäkter. En annan tendens inom konsumtionsbeskattningen är att den generella beskattningen ökar på bekostnad av den selektiva konsumtionsbeskattningen. I EG är de generella och selektiva skatterna för närvarande av ungefär samma storlek. Utvecklingen och sammansättningen av EG-ländernas samt Norges och Sveriges skatter framgår av följande tabell.

Tabell 6:1.
Skatter och socialavgifter i procent av bruttonationalprodukten år 1986

Land	Totalt 1975	Merv. skatt	Punkt-skatter	Dir. skatt	Andra skatter	Soc. avg.	Totalt 1986
Danmark	41,4	9,9	7,4	28,4	3,3	1,6	50,6
Belgien	41,1	7,0	3,1	18,3	1,7	15,3	45,4
Frankrike	36,9	8,6	3,9	8,0	4,8	18,9	44,2
Grekland	24,6	6,2	9,0	6,4	3,1	12,0	36,7
Holland	43,7	7,5	3,3	12,6	2,8	19,3	45,5
Irland	31,5	8,4	8,6	14,5	3,0	5,7	40,2
Italien	25,1	5,3	3,1	13,7	1,7	12,4	36,2
Luxemburg	39,2	5,7	4,5	18,3	3,0	10,9	42,4
Norge	44,9	9,8	8,9	18,0	2,0	11,1	49,8
Portugal	24,7	6,8	8,3	6,9	1,3	9,1	32,4
Spanien	19,6	5,5	4,1	7,6	1,3	11,9	30,4
Sverige	43,9	7,1	5,5	22,9	4,6	13,4	53,5
Tyskland	35,7	5,7	3,2	13,0	1,6	14,0	37,5
England	35,4	6,0	5,3	14,9	5,8	7,0	39,0

Källa: Revenue Statistics of OECD Member Countries, OECD Paris 1988.

Orsaken till konsumtionsbeskattningens ökade betydelse är förmodligen den ökande medvetenheten om problemen med höga inkomstskatter när det gäller den samhällsekonomiska effektiviteten. Forskarrapporter har de senaste åren visat på stora samhällsekonomiska förluster på grund av minskat arbetsutbud, minskat sparande, växande "svart" sektor osv. Även om resultaten har ifrågasatts har åsikterna vunnit gehör i den allmänna debatten och eftersom konsumtionsskatternas snedvridningseffekter anses vara betydligt mindre har intresset för dessa ökat.

Skälen för ökade konsumtionsskatter med breda baser och minskade inkomstskatter har varit bl.a.

- ökat arbetsutbud,
- ökat sparande,
- rättvisare beskattning, eftersom det är svårare att skatteplanera bort konsumtionsskatter,
- lättare att öka skatteintäkterna på grund av mindre opinionsmotstånd,
- lägre administrationskostnader,
- bättre instrument för ekonomisk politik – ändringar av skattesatser påverkar snabbt efterfrågan.

Argumenten för sänkta konsumtionsskatter och höjda inkomstskatter har å andra sidan varit

- lägre prisnivå,
- fördelningspolitiska fördelar och
- marknadens prissignaler störs av konsumtionsskatter, eftersom det alltid förekommer differentierad mervärdeskatt eller undantag o.d.

Konsumtionsbeskattningen kan endera vara selektiv och riktad mot vissa produkter som exempelvis produktskatterna på alkohol och bilar eller generell och omfatta de flesta varor och tjänster såsom mervärdeskatter.

Ett alternativt sätt att beskatta konsumtion är att bortse från köp av varor och tjänster och i stället basera skatten på personers inkomst justerat med eventuella förändringar i sparandet (dvs. minskat sparande ger ökat skatteunderlag och vice verse). Detta är alltså en utgiftsskatt. Att införa en sådan har utretts och avvisats i Sverige.

I mitten av 1960-talet fanns i de flesta europeiska länder en ettledsskatt – omsättningsskatt – i grossist- eller detaljhandelsledet. Idag har alla EG-länder liksom Sverige mervärdeskatt. Det vanligaste motivet för ett land att gå över från omsättningsskatt till mervärdeskatt har varit denna skatteforms förmåga att generera stora skatteintäkter utan några större skattetekniska problem.

I EG har medlemsländerna genom det sjätte mervärdeskattedirektivet redan enats om en gemensam bas för mervärdeskatten. Däremot är bilden fortfarande mycket splittrad när det gäller skattesatserna. Endast Danmark har en enskattesats, medan övriga länder tillämpar två eller flera skattesatser. Också när det gäller skattenivån är skiljaktigheterna stora mellan länderna. Fördelen med en enda skattesats är dess större intäktsförmåga samt dess konkurrens- och konsumtionsneutralitet. Den är enkel att tillämpa både för myndigheter och företag. Mot dessa fördelar med en

enda skattesats står argumenten att flera skattesatser ger möjlighet till fördelningspolitiska åtgärder genom att t.ex. tillämpa lägre skattesatser för varor som har en stor andel av låginkomsttagarnas budget. De svenska utredningarna om reducerad mervärdeskatt på livsmedel har emellertid gett till resultat att de fördelningspolitiska fördelarna är mycket svaga och bl.a. därför avvisat en reducerad mervärdeskatt på livsmedel. Följande tabell illustrerar de nu gällande skattesatserna i EG-länderna.

Tabell 6:2
Mervärdeskattesatser i EG

Land	Lägsta skattesats %	Standard sats %	Högsta sats %
Danmark	–	22	–
Belgien	1 och 6	19	25 och 33
Frankrike	2,1-4, 5,5 och 7	18,6	28 och 33,3
Grekland	6	16	36
Holland	6	18,5	–
Irland	0, 1,7 och 10	25	–
Italien	2 och 9	19	38
Luxemburg	3 och 6	12	–
Portugal	0 och 8	18	30
Spanien	6	12	33
Tyskland	7	14	–
England	0	15	–

För att uppnå målet, en gränslös inre marknad, är det enligt EG-kommissionen nödvändigt att gränskontrollerna vid EG-ländernas inre gränser avlägsnas. För att detta skall kunna genomföras måste bl.a. skattesatserna i medlemsländernas mervärdeskattesystem harmoniseras eller approximeras. Kommissionen har därför föreslagit – trots att den anser den teoretiskt bästa lösningen vara en enskattesats – att ett system med två skatteintervaller (s.k. band) införs; en standardsats mellan 14 och 20 procent och en reducerad sats mellan 4 och 9 procent. Den reducerade skattesatsen skall enligt förslaget omfatta livsmedel – med undantag av alkoholhaltiga drycker – energi för belysning och uppvärmning, vattenleveranser, läkemedel, böcker, tidningar och periodiska tidskrifter samt persontransporter.

I de överläggningar som följt inom EG efter det att kommissionen lade fram sitt förslag har olika alternativa förslag till lösning av skattesatsproblemet förts fram. Bl.a. har två minimisatser diskuterats i stället för de föreslagna. En sådan ordning skulle ge det enskilda landet större möjlighet att själv bestämma skattenivån i sitt mervärdeskattesystem med beaktande av de negativa effekter som kan följa av privat gränshandel. När det gäller det lägre bandet för vissa varor har gjorts gällande att medlemsländerna – i stället för den föreslagna obligatoriska lösningen – endast borde ges möjlighet att använda en lägre sats för denna varugrupp. Man har pekat på att medlemsländerna när det gäller denna typ av varor kan tillämpa relativt stora skillnader i skattesatser utan några negativa gränshandelseffekter. Från dansk sida har det sagts att ett land borde ha möjlighet att behålla en hög mervärdeskattesats om landet självt tar på sig de nackdelar

som en högre sats innebär i gränshandelshänseende.

Det är ännu inte möjligt att förutse vilket beslut som EG-länderna kan komma att fatta när det gäller harmonisering av skattesatserna i de nationella mervärdeskattesystemen. Ännu finns heller inget färdigt förslag om hur det för den inre marknadens funktion viktiga s.k. clearingsystemet mera i detalj är tänkt att fungera.

6.2 Kommitténs utgångspunkter

Mot bakgrund av kommittédirektiven, förhållandena i EG och de teoretiska och praktiska rön, som finns i fråga om mervärdeskattens konstruktion, har kommittén i denna del av sitt arbete ställt upp följande mål och restriktioner. Den reformerade mervärdeskatten bör utformas så att skatterna

- ökar statens intäkter,
- gynnar samhällsekonomisk effektivitet,
- innehåller så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt,
- är enkel att tillämpa både för myndigheter och skattskyldiga,
- får en konstruktion av EG-modell, som underlättar en anpassning till EG på skatteområdet, och
- är fördelningspolitiskt acceptabla.

En mervärdeskatt, som omfattar all konsumtion av varor och tjänster och innehåller endast en skattesats, skulle bäst motsvara de uppställda kraven. Eftersom den svenska mervärdeskatten – internationellt sett – har en förhållandevis smal bas och vid sidan av standardskattesatsen 23,46 procent i praktikten innehåller flera reducerade skattesatser skulle en så generell modell ge kraftigt ökade skatteintäkter. Den skulle också svara mot kravet på samhällsekonomisk effektivitet. Produktion och konsumtion skulle inte påverkas i någon riktning av en skatt utformad på detta sätt. Skatten skulle dessutom vara enkel att administrera och tillämpa. En sådan mervärdeskattemodell är emellertid enbart teoretisk. Undantag för exempelvis social omvårdnad, sjukvård, undervisning och boende är vanliga i de flesta länders mervärdeskattesystem. Så är också fallet när det gäller EG-ländernas mervärdeskatter.

Det övergripande målet för kommittén är att reformeringen av mervärdeskatten skall ge ökade skatteintäkter. Dessa skall bidra till finansieringen av inkomstskattereformen. Denna reform i sin tur kommer att ge skattelättnader i alla inkomstskikt. Om ökningen i mervärdebeskattningen på ett acceptabelt sätt motsvaras av inkomstskattesänkningar, kan man tala om en kompenserad mervärdeskattereform. Det rör sig alltså i stort sett om att föra över en del av den direkta inkomstbeskattningen till den indirekta mervärdeskatten. I kapitel V redogör kommittén för de statsfinansiella effekterna av mervärdeskattereformen. Vidare belyses i samma kapitel bl.a. de fördelningspolitiska effekterna av kommitténs förslag liksom av den totala skattereformen.

6.3 Samhällsekonomisk effektivitet

Som tidigare nämnts är en generell mervärdeskatt från samhällsekonomisk synpunkt tämligen självklar. En vara eller tjänst bör tillhandahållas av den som gör det till minsta kostnad. Så kan ske endast om prisinformationen ger ett korrekt besked om produktens kostnad i förhållande till andra produkters. Felaktig prisinformation ger samhällsekonomiska förluster. Mervärdeskatten bör utformas så att dylika effekter minimeras.

I en ekonomi med mervärdeskatt störs den samhällsekonomiska effektiviteten genom undantag från skatten. Om mervärdeskattskyldigheten däremot gäller generellt blir den totala effekten i princip densamma som om hela skatten tagits ut som en ettledsskatt överallt i konsumentledet utan att varors och tjänsters prisrelationer förändras. Undantagen leder till konkurrens- och konsumtionssnedvridningar och dubbelbeskattningseffekter och gynnar egenregiverksamhet. Detta medför försämrad resursallokering.

En mervärdeskatt bör således likformigt träffa all konsumtion av varor och tjänster samtidigt som produktion och distribution går fria genom avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Skattesatsen bör vara proportionell och enhetlig – enskattesats. Om konsumenten kan välja mellan olika varor och tjänster, av vilka en del är belagda med full mervärdeskatt, andra med en lägre skatt och andra åter är skattefria, snedvrids konkurrensen med samhällsekonomiska förluster som följd. I praktiken måste man – som tidigare nämnts – göra avsteg från den generella modellen av sociala, administrativa eller andra skäl. Det kan därför vara av intresse att närmare granska de olika störningseffekterna.

Om en säljare av varor eller tjänster kan hålla ett lägre pris än sina konkurrenter, har han sålunda en konkurrensfördel och konkurrenterna en motsvarande nackdel. Ingen eller reducerad mervärdeskatt kan medföra ett lägre försäljningspris än vid full mervärdeskatt. Detta lägre pris medför således en konkurrensfördel för säljaren, om köparen inte har avdragsrätt för mervärdeskatt. Det kan gälla försäljningar till konsumentledet eller till icke skattskyldiga köpare i produktions- och distributionskedjorna. Konkurrensfördelen varierar mellan olika varu- och tjänsteområden beroende dels på priskänsligheten (priselasticiteten), dels på löneintensiteten.

Priselasticiteten är ett mått på hur stor den procentuella förändringen i den efterfrågade mängden av en vara eller tjänst är i förhållande till en viss procentuell förändring i varans eller tjäntens pris. Informationen till köparna om en produkts pris i förhållande till andra priser fungerar normalt såsom styrmedel för efterfrågan. Om prisinformationen störs av att ett område skattemässigt gynnas framför andra leder det till ett samhällsekonomiskt sämre resultat. Produktionen och konsumtionen av den missgynnade varan upphör på en nivå där kostnaderna för att producera den fortfarande är lägre än konsumenternas värdering av den. På motsvarande sätt kommer en skattemässigt gynnad vara eller tjänst att produceras trots att konsumenternas värdering av den är lägre än produktionskostnaderna. Detta leder till att samhällets resurser utnyttjas

ineffektivt och den totala välfärden minskar. Problemet belyses i professor Sören Wibes rapport till kommittén om sänkt mervärdskatt på mat. De samhällsekonomiska förlusterna kan visserligen anses som en av sociala skäl påkallad uppoffring på olika områden. Ju fler sådana uppoffringar som görs, desto mer minskar emellertid den totala välfärden i landet.

Även löneintensiteten påverkar konkurrensfördelen för en mervärdeskattefri verksamhet som direkt eller indirekt konkurrerar med mervärdeskattskyldiga verksamheter. Konkurrensfördelen är särskilt påtaglig i produktions- och distributionsled som är löneintensiva. Dessa led har ett högt mervärde i form av lönekostnader och små ingående mervärdeskatter i form av skatt på investeringsvaror. I produktions- och distributionsled med omvänd kostnadsstruktur, dvs. kapitalintensiva led, blir konkurrensfördelen mindre. Den ingående mervärdeskatten är där stor och kan inte dras av. Den utgör därmed en faktisk kostnad, som tas ut genom motsvarande prishöjning. Denna prishöjning träffar köparna fullt ut. Detta gäller oavsett om köparen har avdragsrätt för ingående mervärdeskatt eller inte. Köparna får alltså betala den ingående mervärdeskatten på säljarens anskaffningskostnader i stället för att betala skatt på säljarens mervärde. Är köparen en skattskyldig producent uppstår dessutom dubbelbeskattningseffekter. Denne kommer nämligen – i stället för att få avdragsrätt för ingående mervärdeskatt – i sin tur att övervältra en dold ingående mervärdeskatt på sina kunder. Dessutom kommer den dolda skatten att ingå i underlaget för producentens mervärdeskattepåslag.

Konsumtionssnedvridningar kan sägas vara spegelbilden av konkurrenssnedvridningarna. Den slutlige förbrukarens efterfrågan på olika varor och tjänster påverkas av de förändrade prisrelationer som undantagen i mervärdeskattesystemet ger upphov till. Han får fler varor för en viss summa pengar om dessa på grund av mervärdeskattefrihet är billigare än andra varor. Eftersom han får mer för sina pengar köper han de mervärdeskattefria varorna i stället för de alternativa mervärdeskattepliktiga.

Stat, kommun och enskilda subjekt kan välja mellan att bedriva delar av sin verksamhet i egen regi eller att anlita leverantörer av varor eller tjänster. Verksamhet som stat eller kommun bedriver för att tillgodose egna behov räknas enligt ML i allmänhet inte som yrkesmässig och omfattas därför inte av skattskyldighet. Detsamma är fallet för enskilda subjekt, som inte driver utåtriktad skattepliktig verksamhet. När arbete utförs i egen regi träffas endast materialinköp o.d. av mervärdeskatt. Det mervärde som skapas i verksamheten, vilket framför allt utgörs av löner, mervärdebeskattas däremot inte. Vid en entreprenadupphandling utgör hela entreprenadsumman underlag för mervärdeskatt. Det kan därför bli dyrare för en offentlig institution eller för ett enskilt (skattefritt) subjekt att göra en upphandling än att utföra arbetet i egen regi. Kännetecknande för egenregiproblemet är att den upphandlade mervärdeskattepliktiga tjänstens (eller varans) mervärdeskatt höjer priset för köparen – som inte kan dra av den ingående mervärdeskatten – i jämförelse med egenregiproduktion, vilket innebär en missvisande effektivitet. Säljarens eventuellt bättre effektivitet "äts upp" i förhållande till den presumtive köparens egenregi.

Egenregiproblemet har i ML angripits i huvudsak på byggsidan. Detta har skett genom reduceringsregler (jfr avsnitt 4). Reglerna innebär att beskattningsvärdet (vederlaget) reduceras till en nivå som har antagits motsvara materialets andel av kostnaderna vid en egenregiproduktion. Genom reduceringsreglernas antas således entreprenörens mervärde (löner och vinst) bli obeskattat. Därmed önskar man åstadkomma konkurrensneutralitet i förhållande till egenregin. För vissa anläggningsentreprenader (t.ex. vägar och brobyggen) har beskattningsvärdet reducerats till 20 procent samt till 60 procent för övriga byggnadsentreprenader. För att uppnå en enhetlig beskattning av byggkonsulttjänster har även många av dessa förts in under 20-procentsregeln. En positiv effekt av reduceringsreglerna på byggsidan är att mervärdeskatten inte försämrar byggföretagens konkurrenskraft mot "svartbyggare"; detta i den mån reduceringsreglerna har den avsedda effekten att byggentreprenörens mervärde blir obeskattat. Reduceringsregler finns också för serveringstjänster och vissa tvättjänster.

Reduceringsregler har följande nackdelar

- de innebär stora intäktsförluster,
- de medför en konsumtionssnedvridning,
- den fortlöpande tekniska och lönemässiga utvecklingen gör att de med tiden inte längre "träffar rätt" och
- de är förenade med betydande redovisnings- och kontrollproblem.

Reduceringsreglerna har vållat avsevärda tillämpningsproblem. Dessa problem kvarstår i betydande mån vad gäller 20-procentsregeln. Olika gränsdragningsproblem föreligger vid anläggningsentreprenader. Härtill kommer att reduceringen ned till 20 procent vid anläggningsentreprenader ofta gett s.k. negativa mervärden för entreprenörerna på grund av att materialandelen av entreprenadkostnaderna varit större än 20 procent som vid regelns tillkomst antogs i allmänhet motsvara materialandelen.[1]

Tillämpningen av 60-procentsregeln har stabiliserats under senare år. Detta har åstadkommits genom en tämligen massiv insats med anvisningar och råd från RSV, länsskattemyndigheter, branschorganisationer och genom intern företagsutbildning. Bidragande torde även ha varit en generös tolkning i RSV:s anvisningar såvitt avser tillämpningsområdet.

Konkurrensneutralitetsproblemet när det gäller egenregiverksamhet bör kunna lösas utan att tekniken med reduceringsregler används. Vid utformningen av det framtida mervärdeskattesystemet bör därför reduceringsreglernas slopas. En negativ effekt härav är givetvis ökade egenregiproblem på fastighetsområdet. Dessa behandlas särskilt i avsnitt 7.2.7. Ett slopande av reduceringsreglerna gör det också nödvändigt att finna en ny och bättre lösning på egenregiproblemet när det gäller stat och kommun. Dessa konkurrensneutralitetsproblem behandlas i avsnitt 8.

---

[1] Jfr mervärdeskatteutredningens slutbetänkande SOU 1987:45 s. 75 ff.

6.4 Indirekta och dolda subventioner i ML

Som tidigare framhållits bör en från samhällsekonomiskt effektivitetssynpunkt optimal mervärdeskatt omfatta all konsumtion. Om den svenska mervärdeskatten gjordes generell – dvs. om alla undantag slopades – skulle statens skatteintäkter öka med mellan 3 och 4 procent av bruttonationalprodukten. Skälen för undantagen kan variera, men i många fall skulle de kunna ersättas med direkta bidrag eller subventioner över budgeten. Ett tydligt exempel på en indirekt subventionering via mervärdeskatten är bostadsområdet. När den allmänna omsättningsskatten år 1968 ersatts med mervärdeskatt var målsättningen att den nya skatten inte fick fördyra bostadskonsumtionen. Därför gjordes två avsteg från en renodlad mervärdeskatt. Reduceringsregler infördes på byggområdet och hyran undantogs från mervärdeskatten. Reduceringsregler med likartad bakgrund finns på hotell- och restaurangområdet. När det gäller allmänna nyhetstidningar finns ett ekonomiskt stöd via mervärdeskatten i form av ett s.k. kvalificerat undantag för dagstidningar. Tidningsföretagen är skattskyldiga till mervärdeskatt, men behöver inte ta ut någon skatt av tidningsköparna. Däremot får de göra avdrag för hela den ingående mervärdeskatten, motsvarande ca 500 milj. kr. för branschen i dess helhet. Exemplen på indirekta subventioner i ML kan mångfaldigas.

Subventionering via skattesystemet (s.k. tax expenditures eller skatteutgifter) kan som nämnts likställas med direkta bidrag och subventioner. De direkta bidragen beskrivs utförligt varje år i budgetpropositionen och granskas sedan i riksdagsbehandlingen. Under senare år har i besparingssyfte olika direkta transfererings- och subventioneringssystem utsatts för en än mer rigorös prövning. Någon motsvarande prövning av subventioner, exempelvis via mervärdeskatten, sker däremot inte. Utomlands – bl.a. i USA, Canada och Västtyskland – sker numera en systematisk genomgång och granskning av tax expenditures i budgetsammanhang.

Om användningen av tax expenditures i mervärdeskattesystemet avskaffades eller minskades väsentligt skulle de ökade intäkterna för staten i stället kunna användas till exempelvis

- en skatteomläggning (exempelvis lägre inkomstskatter eller lägre mervärdeskattesats samtidigt som skattetrycket förblir oförändrat),
- en omfördelning genom direkta bidrag till andra områden än de områden som haft förmånen av tax expenditures (innebär att skattetrycket ökar),
- nya tax expenditures (innebär ingen ökning av skattetrycket) eller
- en direkt subventionering av områden som tidigare haft förmånen av tax expenditures (innebär att skattetrycket ökar).

Det första användningsområdet, dvs. en skatteomläggning, överensstämmer med utredningsdirektivens huvudinriktning om finansiering av en inkomstskattereform. Det andra alterantivet, budgetutgifter för nya områden, faller utanför vad som angetts i direktiven. Nya tax expenditures skall däremot utredas enligt tilläggsdirektiven. Det fjärde alternativet, direkta subventioner i stället för tax expenditures, kommer till uttryck i

direktiven när det gäller ett slopande av reduceringsreglerna. Vid kraftiga kostnadsökningar skall kommittén om så bedöms nödvändigt kunna föreslå kompensationsåtgärder utanför den indirekta beskattningens område.

I den litteratur om tax expenditures som växt upp under senare år både utomlands och här i landet förekommer en del kritiska argument mot användningen av denna form av subventionering. Förutom att den kontinuerliga kontrollen ofta saknas har bl.a. följande argument förts fram.

Många undantag/tax expenditures i beskattningen kan då de införs vara dåligt utredda och motiverade. Andra kan ha tillkommit under särskilda förhållanden som inte längre föreligger. Några undantag kan helt sakna uttalade motiv för sin existens. Finns ingen procedur för kontinuerlig prövning av undantagen kan de ligga kvar i skattesystemet i årtionden. Dessutom är det oftast så att när ett skatteförslag läggs fram i parlamentet riktas uppmärksamheten och kritiken in på de föreslagna skattepliktsreglerna, medan undantagen lämnas åsido. Det är med andra ord lättare för en regering att få accept i parlamentet för minskade skatter via undantag/tax expenditures än för nya utgifter. Undantagen har den fördelen att de inte kommer tillsynes i budgeten. Men eftersom både tax expenditures och direkta bidrag är styrmedel för samhällets allokering av resurser, utnyttjar ett land med många skatteundantag fler styrmedel (är mer reglerat) än ett land med färre sådana undantag.

När det gäller undantagen i det svenska mervärdeskattesystemet är det uppenbart att många av dem berörs av den refererade kritiken. Andra undantag åter – exempelvis när det gäller social omvårdnad, sjukvård och undervisning – fyller väl sin funktion som komplement till samhällets direkta bidrag till dessa verksamheter. Vissa undantag är väl motiverade av administrativa förenklingsskäl. Vid reformeringen av mervärdeskattesystemet måste de nu gällande undantagen bli föremål för analys och prövning också mot bakgrund av vad som anförts i detta avsnitt.

6.5 Administrativa och kontrolltekniska aspekter

Uttryckt i påslagsprocent innehåller den svenska mervärdeskatten i praktiken fyra skattesatser, nämligen standardsatsen 23,46 %, de 60- och 20-procentiga reduceringsreglerna på 12,87 resp. 3,98 procent samt 0 procent för de kvalificerade undantagen.

En skattskyldig, som har omsättning på vilken skatt beräknas med endera av de ovan angivna procentsatserna, har rätt till avdrag för all skatt som utgått vid förvärv för verksamheterna. Den svenska mervärdeskatten, som endast omfattar delar av tjänsteområdet, innehåller också tysta och okvalificerade undantag från skatteplikt för ett stort antal tjänster. Dessa tjänster tillhandahålls av ett betydande antal näringsidkare som är skattskyldiga för annan omsättning. Förvärv som hänför sig till den skattefria omsättningen grundar ingen avdragsrätt för ingående skatt. Ser man de tysta och de okvalificerade undantagen från skatteplikt som en ytterligare differentiering i mervärdebeskattningen kan man från skatteteknisk synpunkt säga att systemet rymmer fem differentieringar i

skatteuttaget.

I mervärdeskattesystemet skall skatt tas ut och redovisas på den skattepliktiga omsättningen i samtliga yrkesmässiga led i produktions- och distributionskedjan med avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet. Utgående skatt hos säljaren och skatt som tas ut vid införsel återkommer som avdragsgill ingående skatt hos skattskyldig köpare eller importör. Systemet förutsätter redovisningar och kontroller av ett mycket stort antal skattedebiteringar som totalt sett mångdubbelt överstiger det samlade nettoutfallet av den totala skatteuppbörden.

Följande tabell, som avser utgående skatt år 1987 i olika näringsgrenar, illustrerar det sagda samt i vilken omfattning reduceringsreglerna tillämpas.

Tabell 6:3 Utgående mervärdeskatt i olika näringsgrenar år 1987

Näringsgren	Redovisad skatt (tkr) enligt påslagsprocent			Total utg. skatt
	23,46	12,89	3,95	
1	13.297.200	339.705	24.372	13.661.277
2	865.681	6.183	9.043	880.907
3	80.713.173	1.738.562	37.238	82.488.973
4	353.284	67.880	17.688	438.852
5	4.490.116	9.924.522	566.484	14.981.122
6	146.422.288	4.476.772	76.639	150.975.699
7	20.673.509	246.479	50.191	20.970.179
8	18.962.293	2.129.992	508.639	21.600.924
9	13.652.466	230.679	34.987	13.918.132
Övr	5.972	712	–	6.684
	299.435.982	19.161.485	1.325.280	319.922.749

Näringsgren:

1 = jordbruk, skogsbruk, jakt och fiske
2 = gruvor och mineralbrott
3 = tillverkningsindustri
4 = el-, gas-, värme- och vattenverk
5 = byggnadsindustri
6 = varuhandel, restaurang- och hotellrörelse
7 = samfärdsel, post- och televerk
8 = banker och försäkringsinstitut, fastighetsförvaltning

Antalet registrerade skattskyldiga i vissa omsättningsintervaller för tiden den 1 november 1986-den 31 oktober 1987 med fördelning på näringsgren framgår av följande uppställning.

Tabell 6:4 Antalet skattskyldiga fördelade i olika näringsgrenar och med hänsyn till omsättning under tiden 1/11–31/10 1987.

Årsomsättning tkr	Näringsgren										
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	övr.	summa
– 99	74.274	303	9.292	144	5.584	19.184	1.408	8.052	5.052	4	124.131
100– 199	23.800	88	5 025	69	5 275	11.120	1.204	5.185	3.609	2	55.377
200– 999	46.523	219	14.018	254	21.310	40.764	12.227	14.954	9.613	13	159.895
1.000– 4.999	9.224	207	9.799	78	9.116	31.365	4.627	6.877	4.325	4	75.622
5.000– 9.999	518	56	2.757	31	1.593	7.438	736	1.338	802	1	15.270
10.000–19.999	183	27	1.933	26	886	4.664	424	709	478	2	9.332
20.000–49.999	79	21	1.436	28	518	2.998	313	484	252	–	6.129
50.000–99.999	15	7	629	15	122	898	119	161	97	–	2.063
100.000–	24	8	766	32	112	837	137	173	104	–	2.193
övriga	320	6	48	1	43	105	12	52	33	–	620
Summa	154.960	942	45.703	678	44.559	119.373	21.207	37.985	25.199	26	450.632

Reduceringsreglerna och den omfattande skattefriheten främst inom tjänstesektorn och de kvalificerade undantagen skapar inte bara tolkningsproblem av betydande omfattning och svårighetsgrad utan också redovisnings- och kontrollproblem.

Tolkningsproblemen har krävt omfattade anvisningar och uttalanden från RSV. Många frågor har endast kunnat besvaras i förhandsbesked, varav en del förts upp i regeringsrätten. I några fall har en redan tillämpad och av berörda branschorganisationer och skattemyndigheterna godtagen praxis brutits genom ett nytt förhandsbesked i regeringsrätten med nya administrativa problem till följd.

Den teknik som ML bygger på med skatteplikt för vissa uppräknade tjänster och olika reduceringsregler medför många administrativa och kontrolltekniska problem, främst när det gäller stora byggnads- och anläggningsprenader. Dessa innefattar ofta en mängd i och för sig skilda tjänster och leveranser – s.k. blandad verksamhet – för vilka utgår gemensamt vederlag. Enligt ML skall beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund, om gemensamt vederlag utgår vid omsättning av varor och tjänster för vilka olika reduceringsregler gäller eller om en del av varorna och tjänsterna inte är skattepliktiga.

Problemen med blandad verksamhet finns på flera områden, exempelvis inom hotell- och restaurangnäringen. Också när det gäller statlig och kommunal upphandling av entreprenader och andra tjänster avseende fastigheter möter svåra tillämpnings- och kontrollfrågor. Tillämpningen av den 20-procentiga reduceringsregeln, när det gäller offentliga upphandlingar, sägs ha vållat mer problem för skattskyldiga, uppdragsgivare och myndigheter än övriga bestämmelser på fastighetsområdet.

Den svenska mervärdeskatten är som framgått konstruerad på ett sätt som i betydande delar avviker från de teoretiska grunderna för en heltäckande, konkurrensneutral beskattning av den inhemska konsumtionen av varor och tjänster. I ett masshanteringssystem av mervärdeskattens slag är det från administrativa och kontrolltekniska synpunkter nödvändigt att bestämmelserna är enkla, generella och i möjligaste mån entydiga. Detta är också målsättningen i ett reformerat mervärdeskattesystem. Olika reduceringsregler och kvalificerade undantag skapar gränsdragnings- och tolkningsproblem som binder upp skattemyndigheternas kontrollresurser och hindrar en rationell skattekontroll. Ett komplicerat mervärdeskattesystem som det svenska är också en kostsam belastning för de skattskyldiga när det gäller tillämpning av bestämmelserna och redovisning till myndigheterna.

6.6 Anpassning till EG

Enligt sina direktiv skall utredningen i sitt reformarbete särskilt beakta de mervärdeskatter som tillämpas av EG-länderna och det harmoniseringsarbete för mervärdeskatten som pågår inom EG. Vidare gäller enligt generella direktiv till alla kommitteer och särskilda utredare om beaktande av EG-aspekter i utredningsverksamheten att kommittén i sina förslag skall

ta till vara de möjligheter till harmonisering som finns.

Genom det sjätte mervärdeskattedirektivet, som antogs av EG:s ministerråd 1977, togs det hittills viktigaste steget i fråga om harmonisering av EG-ländernas skattelagstiftning. Det sjätte direktivet – som är bindande för medlemsländerna – innehåller detaljerade bestämmelser om hur skattebasen för mervärdeskatten skall vara utformad inom EG. Direktivets bestämmelser är numera i huvudsak genomförda i medlemsstaterna och nytillträdande medlemmar har utan undantag fått förbinda sig att anpassa sin lagstiftning till direktivets bestämmelser vid sitt inträde i EG. Den gemensamma mervärdeskattebasen har en speciell betydelse eftersom medlemsländerna har förbundit sig att överlämna en viss del av sina intäkter av mervärdeskatten till EG. Från 1986 utgör denna del 1,4 procentenheter. Om mervärdeskatten är exempelvis 22 procent får landet behålla 20,6 enheter och ställa 1,4 enheter till EG:s förfogande.

Mervärdeskatten i EG-länderna är i princip generell och omfattar alla varor och tjänster. De undantag, som är tillåtna enligt sjätte direktivet, rör huvudsakligen följande områden, nämligen sjukvård, social omvårdnad, utbildning, kultur, idrott, transporter, fast egendom (hyra) samt bank- och försäkringsverksamhet. Räckvidden av dessa undantag finns närmare belysta i avsnitt 4. När det nu gäller för kommittén att omvandla den svenska mervärdeskatten till en generell skatt av internationellt slag, ter det sig naturligt att noggrannt studera och följa det mönster som har utbildat sig i EG. En sådan anpassning av den svenska mervärdeskattebasen uppfyller inte bara de i avsnitt 6.1 uppställda målen utan innebär också ett betydelsefullt steg mot ett fördjupat samarbete med EG. En ensidig svensk anpassning till EG:s enhetliga mervärdeskattebas kan också innebära fördelar för svensk del i en framtida förhandlingssituation med EG.

I det sjätte mervärdeskattedirektivet behandlas inte frågor om skattenivåer och skattesatser. Beslutanderätten i dessa frågor blev därför kvar i medlemsstaterna. Som tidigare nämnts finns stora skillnader i dessa hänseenden de olika medlemsstaterna emellan. I det pågående arbete i EG med att tillskapa en gränslös inre marknad spelar harmoniseringen eller approximationen av skattesatserna i mervärdeskattesystemet en betydande roll. Kommissionens förslag härom liksom om slopande av gränskontrollerna och ett clearingsystem diskuteras alltjämt inom EG. Det är därför inte möjligt, innan uppgörelse i dessa frågor har nåtts inom EG, att nu diskutera en svensk anpassning i dessa hänseenden.

7 Det framtida beskattningsområdet

7.1 Inledning

Av skäl som anges i avsnitt 6 förordar kommittén att skatteplikten enligt ML skall vara generell. Detta innebär att mervärdeskatten i princip skall träffa all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster.

Kommitténs principiella inställning till skattepliktens omfattning bör framgå i ML på så sätt att det i lagen föreskrivs att vara och tjänst är skattepliktig om inte annat anges. För tjänsteområdet innebär detta att den nuvarande uppräkningen av tjänster som omfattas av skatteplikten ersätts med en bestämmelse av motsvarande innehåll som den som i ML:s nu gällande lydelse reglerar skatteplikten för varor. En sådan förändring av ML:s systematik medför att det i lagen måste anges vad som skall förstås med skattepliktig vara respektive med skattepliktig tjänst.

Varubegreppet definieras för närvarande i 7 § ML. Där anges att med vara förstås materiellt ting som inte är fastighet samt gas, värme och elektrisk kraft. Växande skog, odling och annan växtlighet anses enligt bestämmelsen som vara vid omsättning utan samband med avyttring av marken. Vidare anges att med vara likställs rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete samt vissa i bestämmelsen uppräknade immateriella rättigheter. Tjänstebegreppet definieras positivt i ML. I 10 § ML anges således att tjänst är skattepliktig när tjänsten avser vissa i bestämmelsen uppräknade förfaranden.

EG:s sjätte direktiv har en annan teknik än ML för att definiera varu- respektive tjänstebegreppet. Där anges i princip att med omsättning av vara förstås överlåtelse av materiella ting, inklusive fastigheter, samt gas, värme, kyla, elektrisk kraft och liknande, medan med omsättning av tjänst förstås allt som inte är omsättning av vara.

I syfte bl.a. att klargöra mervärdeskattepliktens generella omfattning förordar kommittén att den teknik för att beskriva varu- respektive tjänstebegreppet som används i EG:s sjätte direktiv också skall användas i ML. Av bl.a. skattetekniska skäl bör dock tillsvidare inte varubegreppet i ML utsträckas till att avse även fastigheter. I likhet med vad som är gängse internationellt bör det anges att kyla skall anses som vara.

Kommittén föreslår således att med vara skall enligt ML förstås materiellt ting som inte är fastighet samt gas, värme, kyla och elektrisk

kraft. Som omsättning av tjänst skall räknas all yrkesmässig omsättning som avser annat än omsättning av vara eller fastighet. Den föreslagna definitionen av varu- respektive tjänstebegreppet medför att det endast är överlåtelse av fastighet som faller utanför den generella skatteplikten. Det bör här framhållas att kommitténs förslag bygger på en av de nuvarande förutsättningarna för skattskyldighet, nämligen att fråga är om yrkesmässig verksamhet. Skattskyldighet skall även fortsättningsvis endast föreligga i de fall inkomsten av en verksamhet utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen samt i vissa andra i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML angivna fall. Det är endast i dessa situationer som ML är tillämplig och reglerna om skatteplikt är av betydelse.

Även om skatteplikten enligt kommitténs förslag i princip är generell, kan det även fortsättningsvis finnas skäl att undanta vissa varor och tjänster från skatteplikt. Enligt nuvarande lagstiftning kan en vara eller tjänst vara kvalificerat undantagen från skatteplikt, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten är s.k. tekniskt skattskyldig, dvs. har rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt trots att utgående skatt inte skall tas ut. Kommitténs principiella inställning är att de kvalificerade undantagen från skatteplikt skall utmönstras ur mervärdeskattesystemet. Att en vara eller tjänst är undantagen från skatteplikt bör enligt kommitténs mening inte innebära annat än att den som omsätter varan eller tjänsten står utanför systemet. Den av kommittén föreslagna utvidgade skatteplikten medför att flertalet av de kvalificerade undantagen försvinner. De enstaka fall där kvalificerade undantag föreslås bli kvar är enbart betingade av praktiska problem som inte kunnat lösas under den knappa tid som stått till kommitténs förfogande. De tekniska lösningar som krävs för att helt kunna utmönstra begreppet teknisk skattskyldighet ur mervärdeskattesystemet bör dock utredas i annat sammanhang.

Den fortsatta framställningen i detta avsnitt behandlar områden som enligt gällande lagstiftning inte omfattas av mervärdeskatteplikten eller som inte träffas av skatten fullt ut. Där anges de skäl som enligt kommitténs mening motiverar att området skall omfattas av den generella skatteplikten respektive de skäl som medför att området även fortsättningsvis bör undantas från skatteplikten.

7.2 Fastighetsområdet

7.2.1 Sammanfattning av avsnitt 7.2

- Kommittén föreslår även på fastighetsområdet en i princip generell och enhetlig beskattning av all omsättning av varor och tjänster i yrkesmässig verksamhet. I likhet med vad som nu gäller kommer dock bostadsupplåtelser inte att medföra skattskyldighet. Detsamma gäller annan upplåtelse av fastighet, varav intäkten utgör inkomst av fastighet och som inte redan enligt nuvarande ordning medför skattskyldighet.
- Förslaget innebär att reduceringsreglerna slopas. Det innebär vidare att flertalet nu skattefria tjänster som förvärvas för förvaltning av bostäder

kommer att bli mervärdeskattepliktiga. Det gäller bl.a. avgifter för avloppsrening och renhållning. Skatteplikten kommer även att omfatta upphandlad fastighetsskötsel, städning, fönsterputsning, sotning och administrativa tjänster. Detsamma gäller avgifter för vatten från vattenverk.

- Kommittén föreslår att uttagsbeskattning införs för vissa arbeten som fastighetsförvaltande företag utför på sina fastigheter. Den föreslagna uttagsbeskattningen avser ny-, till- eller ombyggnad, reparationer, underhåll samt arbeten som innefattar ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförliga tjänster. Uttagsbeskattningen avser enbart arbeten som utförs i egen regi med egna anställda. Förslaget överensstämmer med dagens situation för de företag som bedriver yrkesmässig byggnadsrörelse. Kommittén föreslår vidare att de särskilda bestämmelserna i 5 b § andra och tredje styckena ML om tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde för större byggnads- och anläggningsarbeten upphävs.
- All upplåtelse av fastighet, varav intäkten utgör inkomst av rörelse, föreslås medföra skattskyldighet. Det innebär att skattskyldighet liksom nu kommer att föreligga för rumsuthyrning i hotellrörelse. Det innebär emellertid också att skattskyldigheten vidgas till att omfatta upplåtelse av parkeringsplats, om upplåtelsen sker i verksamhet varav intäkten utgör inkomst av rörelse och inte inkomst av fastighet. Motsvarande kommer att gälla uthyrning av förvaringsboxar, campingverksamhet och uthyrning av båtplatser.

7.2.2 Mervärdeskattens roll och funktionssätt på fastighetsmarknaden

En i princip generell mervärdeskatt träffar bl.a. tillhandahållandet av sådana varor och tjänster som brukar inköpas av ägarna till fastigheter. Det kan gälla byggentreprenader, vatten och avlopp, bränsle för uppvärmning m.m. Om dessa varor och tjänster inköps som insatsvaror och -tjänster i en skattepliktig verksamhet (t.ex. vid skattepliktig uthyrning åt rörelseidkare), är skatten i princip ingen kostnad för fastighetsägaren. Den ingående skatten är ju då avdragsgill i hans skattepliktiga verksamhet. Den utgående skatt som han debiterar rörelseidkaren blir samtidigt avdragsgill som ingående skatt i rörelsen. Om fastighetsägaren däremot hyr ut fastigheten utan att uthyrningen är skattepliktig, exempelvis bostadsuthyrning, har han inte avdragsrätt för skatten på insatsvarorna och -tjänsterna. Skatten blir i stället en kostnad för honom, en kostnad för vilken kostnadstäckning tas ut i hyressättningen. Denna kostnad brukar kallas för en "dold" mervärdeskatt. Den "dolda" mervärdeskatten vid uthyrning för boende beräknas uppgå till ca 5,5 procent av boendekostnaden.

Om fastighetsägaren inte upplåter fastigheten åt någon annan utan själv använder fastigheten för en skattepliktig verksamhet, blir den ingående mervärdeskatten avdragsgill i den verksamheten och utgör därmed ingen kostnad. Det kan gälla exempelvis ett varuhusföretag som äger fastigheten med varuhuset. Är verksamheten inte skattepliktig, blir den ingående

mervärdeskatten däremot en kostnad i rörelsen. Det är fallet exempelvis beträffande en banks innehav av kontorsfastigheter för bankrörelsen. Om fastighetsägaren själv använder fastigheten för boende, dvs. egnahemsägande, blir mervärdeskatten en direkt kostnad i hans boende.

Den nuvarande skattepliktens omfattning framgår av avsnitten 2.1.5, 2.1.7, 2.1.11 och 2.1.12.

7.2.3 Nuvarande kostnadsstruktur för boendet

Som framgått av det tidigare sagda är det av särskilt intresse att se hur en breddad mervärdeskatteplikt träffar boendet. Nedan lämnas en uppställning beträffande kostnadsstrukturen för boendet. Uppställningen avser kostnadsstrukturen för de allmännyttiga företagens fastigheter 1987.

Tabell 7.1
De allmännyttiga företagens kostnadsstruktur 1987

Kostnadsslag	Kr/kvm (inga räntebidrag)	Kr/kvm (med räntebidrag)	% av totalkostnaden (alt. av kostnaden minus räntebidragen		Huvudsakligt beskattningsvärde
Kapitalkostnaden (dvs. avskrivningningar)	27		6	(7)	60 och ibland 20 % byggmoms
Räntor, brutto	170	-	39		Ej moms
Avgår, räntebidrag	-	-61			
Räntor, netto	-	=109		(29)	Ej moms
Underhållskostnader (slitageunderhåll i form av återkommande utbyten av spisar etc.)	48		11	(13)	100 %
Reparationer	26		6	(7)	60 %
Fastighetsskötsel	25		6	(7)	Ej moms
Intern administration	21		5	(6)	Ej moms
VA-avgifter	15		3,5	(4)	Ej moms
Sophämtning	5		1	(1,4)	Ej moms
Energi	56		13	(15)	Ej moms
Försäkringar	3		0,7	(0,8)	Ej moms
Övriga varor och tjänster	21		5	(6)	Blandat
Fastighetsskatt	14		3	(4)	-
Summa	431 kr	370 kr			

Kapitalkostnaderna utgörs i stort sett av byggproduktionskostnaderna. I kapitalkostnaderna ingår således vad byggherren upplånat för att bekosta mervärdeskatten på byggentreprenadtjänster. Ett slopande av reduceringsreglerna och därmed högre mervärdeskatt på byggentreprenaderna orsakar en ökning av själva kapitalkostnaden och därmed amorteringarna. Genom den ökade upplåningen inträder följaktligen också en viss ökning av räntebeloppen. Storleken av ränteökningen beror dock givetvis på om, och i så fall i vilken utsträckning, staten genom ökade räntebidrag kommer att

subventionera bort ränteökningen. Med *fastighetsskötsel* avses i uppställningen sådana fastighetsskötseltjänster som typiskt sett kan vara ägnade att upphandlas (t.ex. städning o.d., utskick av hyresavier m.m.). Med *intern administration* avses sådan fastighetsförvaltning som inte är ägnad för att skötas av annan än hyresvärden själv. Emellertid varierar förhållandena på fastighetsmarknaden. Generellt sett har stora hyresvärdar såsom de allmännyttiga företagen större möjligheter att ha fastighetsförvaltning i egen regi än vad många privata hyresvärdar och bostadsrättsföreningar har. Detta gäller också reparationer och underhåll. Så länge inte själva nyttjanderättsupplåtelsen är en skattepliktig tjänst (dvs. mervärdeskatt på hyran och motsvarande) och inte heller uttagsbeskattning sker, träffar mervärdeskatten egenregin hos hyresvärden etc. endast såvitt avser materialinköpen. – Vid angivandet av de olika *kostnadsslagens procentandelar* har i allmänhet avrundning skett till närmaste hela procenttal. Slutligen kan anmärkas, att *de allmännyttiga företagens hyresnivå* för 1987 låg på blott 324 kr./kvm, således under kostnaden per kvm. Orsaken var att boendekostnaderna delvis täcktes av andra inkomster än bostadshyror, bl.a. lokalhyror.

7.2.4 Kostnadsförändringar i boendet genom ändrade mervärdeskatteregler

Kostnadsförändringarna i sammandrag

I sammanfattningen angiven breddning av skatteplikten och slopande av reduceringsreglerna innebär att skatten ökar på insatsvaror och tjänster i boendet. Det medför att boendekostnaderna uppskattningsvis stiger enligt följande. I hus som redan är byggda och som således inte träffas av högre skatt på byggkostnaderna, stannar boendekostnadsökningen vid ca 5,5 procent. En månadsboendekostnad om exempelvis 3 000 kr. stiger då således till ca 3 165 kr. I hus som däremot byggs enligt de föreslagna mervärdeskattereglerna ökar boendekostnaderna med ca 23,3 procent, om höjningen av byggproduktionskostnaderna inte alls täcks in av några räntebidrag. I exemplet skulle månadsboendekostnaden då stiga till ca 3 700 kr. Om emellertid nuvarande andel av räntebidragssubventioner införs på de nya kostnaderna, så stannar ökningen av boendekostnaderna på ca 9,2 procent. I exemplet blir då boendekostnaden ca 3 275 kr. i månaden. Sett på lång sikt, dvs. då hela bostadsbeståndet byggts upp med tillämpning av de nya mervärdeskattereglerna, blir boendekostnadsökningarna i stället ca 11,2 procent i det osubventionerade fallet och ca 9,4 procent i subventionsfallet. Den i exemplet angivna boendekostnaden om 3 000 kr. ökar då till ca 3 335 kr. respektive ca 3 280 kr. Kostnaden för den här angivna räntebidragssubventioneringen kan enligt vad som inhämtats uppskattas till ca 200 milj. kr. per år.

Förutsättningar för beräkningarna

Beräkningarna grundar sig på de allmännyttiga företagens boendekostnader. Med boendekostnader avses här företagens utgifter för att tillhandahålla boendet. Eftersom de ingående kostnadsökningarna i stort förefaller att vara neutrala mellan olika boendeformer – med de i föregående avsnitt gjorda reservationerna –, torde resultaten i huvudsak spegla utfallet även för resten av hyresmarknaden, bostadsrätterna och egnahemsboendet.

Tre beräkningsfall

a. Kostnadshöjningarna för bostäder byggda före 1991, dvs. före det föreslagna ikraftträdandet av de nya reglerna.
b. Omedelbara kostnadshöjningar för nyproducerade bostäder efter 1990.
c. Nivåhöjningen av kostnader på lång sikt när hela bostadsbeståndet byggts upp med tillämpning av de nya reglerna.

I *fallet b*, dvs. omedelbar kostnadsökning för hus byggda efter 1990, sker en omfördelning mellan olika årgångar via allmännyttans prisledande beteende. Här bortses tills vidare från detta.

När det gäller *fallen a och c*, dvs. omedelbara kostnadsökningar för hus byggda före 1991 och kostnadshöjningar på lång sikt när hela beståndet byggts upp med tillämpning av de nya reglerna, borde kostnadsökningarna generellt sett ge lika stora hyreshöjningar. Det kan dock bli så att de allmännyttiga företagens och de större privata hyresföretagens kostnadsökningar blir något mindre på grund av ökad egenregi. Vidare kan det bli så att de små privata hyresvärdarna på grund av bruksvärdesystemet inte kan höja hyrorna i sådan utsträckning att dessa ger full kompensation för hyresvärdens ökade mervärdeskattekostnader.

Antagna mervärdeskatteförändringar

Följande *åtgärder* antas genomförda:

- Reduceringsreglerna för byggtjänster slopas.
- Mervärdeskatt införs på vatten och avlopp samt sophämtning.
- Mervärdeskatt införs på energi samtidigt som vissa punktskatter enligt vad som anges i kapitel IV sänks med 30 procent.

Mervärdeskatt antas även bli införd på *övriga insatsvaror och tjänster* enligt tabellen i det föregående avsnittet utom på lånetjänsterna, dvs. räntorna, och försäkringstjänsterna, dvs. försäkringspremierna. Av stor vikt för utfallet är om de ökade *räntekostnaderna* skall antas komma att bli subventionerade som räntekostnaderna blir i dag. En subventionering uteblir om räntekostnadsökningen läggs på toppen av räntebidragsunderlaget så att ökningen hamnar över 125 procent av det s.k. pantvärdet. Här redovisas boendekostnadsökningarna av såväl det subventionerade som det osubventionerade alternativet.

Energikostnadsökningarna blir högre vid fjärrvärme än vid oljebaserad enskild uppvärmning. Fjärrvärmen svarar för ca 70 procent av de allmännyttiga företagens uppvärmning och den andra uppvärmningstypen för ca 15 procent. Båda alternativen redovisas här.

Slutligen kan nämnas, att en *mervärdeskatt på hyrorna* skulle öka boendekostnaderna med 23,46 procent av hyran minus den nu dolda mervärdeskatten om ca 5,5 procent, således en ökning med ca 18 procent. Det nu sagda kan jämföras med de nedan redovisade ökningarna av hyresvärdens utgifter, som kan beräknas bli följden av förslaget. En mervärdeskatt på en månadshyra om 3 000 kr. skulle föranleda att hyran steg till ca 3 540 kr. Denna hyresökning skulle träffa hela beståndet, således oavsett när ett hus byggts.

Kostnadsförändringarnas storlek utan hänsyn tagen till inkomstskatteutredningens förslag

Kostnadsökningarna, med genomsnittlig räntesubventionering och med fjärrvärme, blir

a/ ca 5,5 procent för bostäder byggda före 1991, och
b/ ca 9,2 för nyproducerade bostäder efter 1990, samt
c/ ca 9,4 procent på lång sikt när hela bostadsbeståndet byggts med tillämpning av de nya reglerna.

En boendekostnad om 3 000 kr. i månaden skulle då stiga till ca 3 165 kr., 3 275 kr respektive 3 280 kr. Motsvarande ungefärliga kostnadsökningar *utan* räntesubventionering blir ca 5,5 procent, 23,3 procent respektive 11,2 procent. Det skulle innebära att en månatlig boendekostnad om 3 000 kr. skulle stiga till ca 3 165 kr., 3 700 kr. resp. 3 335 kr.

Vid uträkningen av de nu angivna ökningarna har tillämpats siffrorna i nedanstående tabell. Det där angivna procentintervallet för posten reparationer etc. har dock tagits upp som 1 procent.

Tabell 7:2 Procentuell förändring av boendekostnader för hyresrätt i allmännyttan, orsakad av kommitténs förslag

Kostnadsslag	Fall a (hus före 1991) %		Fall b (nyprod.) %		Fall c (lång sikt) %	
Avskrivningar	0	0	0,4		0,8	
Räntor	0	0				
snittsubv.			4,6		3,1	
osubv.				18,7		4,9
Reparationer och skötsel: *0-2,3 %, **0-1,9 %. (Beror på om tjänsterna köps)	1*	1*	1**		1*	
VA- avgifter	1,1	1,1	0,7		1,1	
Sophämtning	0,4	0,4	0,3		0,4	
Energi, fjärrvärme	3,0	3,0	2,2		3,0	
(Ej fjärrvärme, oljebaserat)	(1,4)	(1,4)	(1,0)		(1,4)	
S:a kostnadsökning	5,5	5,5	9,2	23,3	9,4	11,2
(S:a kostnadsökning om ej fjärrvärme)	(3,9)	(3,9)	(8,0)	(22,1)	(7,8)	(9,6)

Kostnadsförändringarnas storlek med hänsyn tagen till inkomstskatteutredningens förslag

Boendekostnader kommer även att påverkas av inkomstskatteutredningens förslag. Dessa innebär i huvudsak att räntebidragen skall minska och att det totala uttaget av fastighetsskatt skall öka. För nyproducerade bostäder kommer fastighetsskatten att begränsas under åren närmast efter byggnationen, detta för att de totala kostnadsökningarna för sådana bostäder inte skall bli så stora. Inkomstskatteutredningens betänkande innehåller en utförlig redovisning av de sammantagna effekterna av utredningens och kommitténs för indirekta skatter skatter förslag. En översikt av dessa effekter redovisas i tabellen nedan.

Tabell 7:3
Genomsnittlig procentuell förändring av boendekostnaderna, orsakad av kommitténs och inkomstskatteutredningens förslag

Boendeform	*Procentuell förändring*
Hyresrätt	11,7[1]
Bostadsrätt	12,5[1]
Småhus	15,6[1]

1) Härav beror ca. 5 procent på kommitténs förslag. Se tabell 7:2.

7.2.5 Särskilt om reduceringsreglerna i byggnadsverksamhet m.m.

Allmänt om reduceringsreglernas konstruktion och funktion

I det följande behandlas reduceringsreglernas roll i mervärdeskattesystemet och olika konsekvenser av ett avskaffande.

Byggnadsverksamhet är ett i princip mervärdeskattepliktigt område. Beskattningsvärdet är emellertid reducerat till 20 procent för i huvudsak projekterings- och andra byggkonsulttjänster, byggledning, vissa yttre ledningsarbeten (vatten, avlopp, gas, olja, el, fjärrvärme, tele, ånga o.d.), arbeten med vissa allmänna kommunikationer eller platser samt markundersökningar. Beskattningsvärdet är reducerat till 60 procent för övriga byggnadsarbeten. Dessa reduceringsregler infördes till övervägande del vid ML:s tillkomst. En närmare redogörelse finns i avsnitt 2.2.2.

Ett syfte med de båda reduceringsreglerna var att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan byggnads- och anläggningsarbeten i egen regi och upphandling av byggentreprenadtjänster. Byggkonsulttjänsterna har succesivt förts in under 20-procentregeln för att åstadkomma en enhetlig beskattning inom konsultområdet. Med 60-procentregeln åsyftades dessutom att åstadkomma oförändrad skattebelastning på bostadskonsumtionen jämfört med situationen före ML, då den allmänna varuskatten endast träffade entreprenörernas inköp av byggnadsmaterial och således inte träffade byggentreprenadtjänsterna. Vidare åsyftades att begränsa skillnaderna i hyresnivå mellan nya och gamla hus. Ett annat syfte var enligt uttalanden av allmänna skatteberedningen, att begränsa skillnaderna i skattebelastningen hos dem som bedriver rörelseverksamhet i förhyrda

lokaler respektive på egna fastigheter (SOU 1964:25 s. 429 ff.).

Reduceringsreglerna för byggnads- och anläggningsarbeten innebär att det normala beskattningsvärdet, vederlaget, vid en byggnads- eller anläggningsentreprenad schablonmässigt reduceras ned till en nivå som har antagits motsvara materialets andel av kostnaderna. Den utgående skatten hos entreprenören blir i sådant fall lika stor som hans ingående, avdragsgilla, skatt. Genom denna ordning antas således entreprenörens mervärde (lönekostnader och vinst) bli obeskattat. Entreprenören ställs då i samma läge som om han inte varit skattskyldig och därmed endast betalat en inte avdragsgill skatt på sina materialinköp. Med materialinköp förstås här alla skattepliktiga inköp. Sådana inköp kan således även utgöras av köp av maskiner och transporttjänster.

Om entreprenörens materialandel överstiger 60 respektive 20 procent, blir den utgående skatten i motsvarande mån mindre än den ingående avdragsgilla skatten. I den situationen ger reduceringsreglerna entreprenören en motsvarande kostnadsfördel i förhållande till egenregiproduktionen. Om entreprenörens materialandel i stället skulle understiga nämnda procentsatser, blir den utgående skatten i motsvarande utsträckning större än den ingående med motsvarande kostnadsnackdel som följd.

Enligt vad som erfarits ger 20-procentregeln kommunernas egenregi en kostnadsnackdel om 8-10 procent i förhållande till entreprenadföretagen vid större anläggningsentreprenader. Detta beror på att den tekniska utvecklingen har medfört att förhållandet mellan material- och arbetsinsats ändrats. Det gäller inte minst maskininsatsen. För att lösa kommunernas konkurrensproblem har mervärdeskatteutredningen i sitt slutbetänkande föreslagit att bestämmelser tas in i anvisningarna till 2 § ML enligt vilka kommun skulle få, efter därom till länsskattemyndigheten gjord anmälan, räkna för eget behov bedriven byggnads- och anläggningsverksamhet som yrkesmässig. Denna skattskyldighet skulle även omfatta tjänst som kommunen utför eller låter utföra på egen eller av kommun förvaltad fastighet (SOU 1987:45 s. 75 ff).

I den mån reduceringsreglerna medför att mervärdet hos byggföretagen blir obeskattat, bidrar mervärdeskatten inte till "den svarta sektorns" totala kostnadsfördel i förhållande till byggföretagen.

Olika synpunkter på reduceringsreglerna

Sammanfattningsvis kan sägas följande. Reduceringsreglernas innebörd är att skapade mervärden i upphandlade byggnads- och anläggningsentreprenader blir obeskattade på samma sätt som en ej skattskyldig verksamhet är belastad av ingående, ej avdragsgill, skatt, dock att kumulativa effekter undviks genom avdragsrätten. En ordning som innebär att i entreprenadverksamheten skapade mervärden på detta sätt blir obeskattade avviker från den ordning som råder inom EG. Där beskattas entreprenaderna fullt ut. I intäktshänseende medför reduceringsreglerna att statens intäkter blir avsevärt mindre än vad en generell mervärdeskatt ger (kap. V avsnitt 2.1.1). Sett i ett större perspektiv medför reduceringsreglerna vidare en konsumtionssnedvridning genom lägre beskattning av boendet än av annan

konsumtion. I funktionellt hänseende gör den fortlöpande tekniska och lönemässiga utvecklingen att reduceringsreglerna med tiden inte längre "träffar rätt". I administrativt hänseende kan sägas att reduceringsreglerna är förenade med betydande redovisnings- och kontrollproblem som till större delen kan hänföras till den vidsträckta tillämpning som getts åt 20-procentregeln i den statliga och kommunala upphandlingen av anläggningsentreprenader och konsulttjänster. Vidare bör framhållas, att det över huvud taget innebär en hanteringsmässig förenkling hos såväl skattskyldiga som skatteadministrationen att ha en generell beskattning med enhetlig skattesats.

Reduceringsreglerna har vållat avsevärda tillämpningsproblem. Situationen har förbättrats men problem kvarstår i betydande mån vad gäller 20-procentregeln. Olika gränsdragningsproblem föreligger vid anläggningsentreprenader. Härtill kommer att reduceringen ned till 20 procent vid anläggningsentreprenader – på sätt närmare redogjorts för ovan – ofta ger entreprenörerna en kostnadsfördel gentemot en egenregiproduktion med motsvarande kostnadsstruktur. En annan aspekt är, att 20-procentregeln tillämpas i huvudsak enbart vid kommunal och statlig upphandling. I avsnitt 8 föreslås en generell avdragsrätt för primär- och landstingskommunernas ingående skatt. Med en sådan ordning kommer 20-procentregeln således att över huvud taget sakna betydelse för konkurrensneutraliteten.

Beträffande 60-procentregeln kan det noteras, att tillämpningen har stabiliserats under senare år. Detta har åstadkommits genom en tämligen massiv insats med anvisningar och råd från RSV, länsskattemyndigheter, branschorganisationer och genom intern företagsutbildning. Bidragande torde även ha varit en generös tolkning i RSV:s anvisningar såvitt avser tillämpningsområdet. Ett slopande av 60-procentregeln och införande av generell skatt på tjänster i förening med en enhetlig skattesats utan reduceringsregler innebär att informationsbehovet i vart fall på sikt minskar. Angående 60-procentregelns inverkan på entreprenadernas skattebelasning anges följande i mervärdeskatteutredningens slutbetänkande "I fråga om fastighetsarbeten, som omfattas av 60-procentregeln, är bilden splittrad. För vissa arbeten ger upphandling lägre skattebelastning men inte för andra, allt beroende på förhållandet mellan materialinsats och arbetsinsats för arbetenas utförande". Kommittén har under sitt arbete inte erfarit något som motsäger denna bedömning.

Såvitt avser 60-procentregelns subventionseffekter bör anmärkas att regeln inte infördes för att subventionera annat än boende. I praktiken subventioneras emellertid även de näringsverksamheter som inte medför skattskyldighet.

Från olika branschorganisationer i detaljistledet hävdas, att 60-procentregeln används på ett sådant sätt att den gynnar installationsföretag på bekostnad av detaljisthandeln. Enligt den nuvarande gränsdragningsregeln skall reduceringsregeln *inte* tillämpas vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad och ej ingår som ett led i en sådan entreprenad. Som exempel nämns försäljning i förening med inmontering av enbart spis

eller kylskåp. Vidare anges att om särskild ersättning uttas för inmonteringen, så tillämpas 60-procentregeln på den delen av vederlaget (sjätte stycket av anvisningarna till 14 § ML). – I vilken mån påståendet om konkurrensnackdelar för detaljisthandeln är riktigt torde vara svårt att fastställa. Förhållandena vid installationsarbeten är nämligen i hög grad olikartade.

Kostnaderna för boende vid ett slopande av reduceringsreglerna

Ett slopande av reduceringsreglerna vid bostadsbyggnation skulle höja byggkostnaderna med ca 9,4 procent. Detta medför således i regel en motsvarande ökad upplåning, som i sin tur innebär viss ökning av boendekostnaderna i form av amorteringar och räntebetalningar.[2] Om ränteökningen lämnades *helt* osubventionerad, skulle – som framgått av avsnitt 7.2.4 – boendekostnaderna öka med

- 19,1 procent (varav 0,4 för amorteringar och 18,7 för räntor) för nyproducerade bostäder efter 1990 och
- 5,7 procent (varav 0,8 för avskrivningar och 4,9 för räntor) på lång sikt när hela bostadsbeståndet byggts utan reduceringsregler.

Om staten i stället skulle låta subventionera ränteökningar med räntebidrag motsvarande den nuvarande genomsnittliga subventioneringsgraden, så skulle boendekostnadsökningarna bli

- 5,0 procent (varav 0,4 för avskrivningarna och 4,6 för räntorna) respektive
- 3,9 procent, (varav 0,8 för avskrivningarna och 3,1 för räntorna).

Ett kännetecknande drag för prisbilden på byggsektorn är att byggproduktionskostnaderna sedan en längre tid stigit avsevärt och att kostnadsnivåerna för ny och gammal produktion därför skiljer sig åt i ökande grad. Ett slopande av reduceringsreglerna skulle alltså bidra härtill på så vis att hus byggda efter 1990 skulle ha en ca 9,4 procent högre produktionskostnad än hus byggda dessförinnan. Detta bör alltså ses mot bakgrund av den allmänna kostnadsutvecklingen på byggsektorn. Under 10-årsperioden den 1 januari 1978 – den 31 december 1987 har det genomsnittliga byggnadsprisindexet stigit med totalt 126 procent för flerbostadshus och 121 procent för gruppbebyggda småhus. Prisstegringarna för flerbostadshusen var – enligt det årliga genomsnittliga byggnadsprisindexet – år 1980-1984 ca 7 procent årligen, år 1985 3,7 procent, år 1986 7,6 procent och år 1987 11,6 procent. Prisstegringarna för gruppbebyggda småhus var – enligt det årliga genomsnittliga byggnadsprisindexet – år 1980-1984 ca 7,2 procent årligen, år 1985 2,9 procent, år 1986 7,9 procent

[2] Nedanstående beräkningar baserar sig på de allmännyttiga företagens struktur men är i huvudsak tillämpliga även på övriga hyresrätter, bostadsrätter och egnahemsboende.

och år 1987 11,7 procent.[3]

60-procentregeln tillämpas även på reparationer o.d. avseende fastigheter. Priserna för sådant kommer likaledes att öka med ca 9,4 procent. Som framgått av avsnittet 7.2.4 ger detta en höjning av boendekostnaderna med ca 0-2,3 procent, beroende på bl.a. i vilken mån tjänsterna upphandlas.

Rörelselokaler

Reduceringsreglerna innebar ingen lösning av *neutraliteten i beskattningen mellan skattskyldiga med verksamhet* i egna lokaler respektive förhyrda lokaler. De förstnämnda kunde dra av den ingående byggmervärdeskatten på sin utgående skatt i rörelsen, de sistnämnda fick däremot fastighetsägarens ingående mervärdeskatt som en faktisk icke avdragsgill kostnadsdel av hyran. Genom ändringar i ML 1979 infördes emellertid de nuvarande reglerna om frivilligt inträde för skattskyldighet beträffande uthyrning av rörelselokaler åt skattskyldiga. Med denna ordning blir byggmervärdeskatten avdragsgill ingående skatt i fastighetsägarens uthyrningsverksamhet och hans utgående skatt på hyrorna blir en avdragsgill ingående skatt i den skattskyldige lokalinnehavarens verksamhet. Motsvarande regler infördes samtidigt för upplåtelse av bostadsrätt åt skattskyldiga. Kommitténs förslag om basbreddningar medför att fler hyregäster med rörelse kommer att bli skattskyldiga. Därigenom utvidgas automatiskt möjligheterna till frivilligt inträde. För icke skattskyldiga subjekt blir det däremot fråga om en kostnadsökning på sätt framgår av boendekostnadsavsnittet.

Gammalt och nytt bestånd i boendet

Skillnaden mellan gammalt och nytt bestånd kommer med tiden att utjämnas genom att hyresregleringens rena kostnadsmodell är avskaffad och allteftersom det gamla beståndet ersätts av nyproduktion. Även genom att större fastighetsägare tenderar att sprida ut sina kostnadsökningar på beståndet minskar skillnaderna med tiden.

Monteringsfärdiga hus

Även vid omsättning av monteringsfärdiga hus är beskattningsvärdet reducerat till 60 procent. Denna reduceringsregel infördes i ML för att inte sådan omsättning skulle bli missgynnad i förhållande till byggnadsentreprenader. Om reduceringsregeln för dessa avskaffas, är således skälet för den förstnämnda reduceringsregeln borta.

---

[3] Statistiska centralbyråns byggnadsprisindex (anbudspriser avseende hus och markberedning).

Tjänster avseende växande skog, odling eller annan växtlighet

I princip omfattas alla tjänster, som avser jordbrukets växt- och rotfruktsodling, av 60-procentregeln. Detta gäller allt fr.o.m. marks beredning för odling t.o.m. skörd. Härmed förstås således exempelvis plöjning, harvning, besprutning, slåtter, stråskörd, rotfruktsupptagning m.m. 60-procentregeln äger på motsvarande sätt tillämpning på avverkning. Med avverkning förstås alla skogsarbeten som utförs på platsen i samband med trädfällning. I allmänhet torde skatten vara en avdragsgill ingående mervärdeskatt.

Den samlade bedömningen av reduceringsreglerna

Mot bakgrund av det ovan anförda finner kommittén att övervägande skäl talar för att reduceringsreglerna bör avvecklas. Behovet av särskilda stödåtgärder måste bedömas mot bakgrund av de samlade effekterna av denna åtgärd och av kommitténs övriga förslag och inomstskatteutredningens förslag. De områden som närmast kommer i fråga är räntebidragen, bostadsbidragen, de kommunala bostadstilläggen samt barnbidragen. De samlade effekterna av kommitténs och inkomstskatteutredningens förslag behandlas i kapitel V avsnitt 3. Förslag till åtgärder för att motverka snedvridningar mellan egenregi och entreprenadupphandling lämnas i förevarande kapitel avsnitt 7.2.7.

7.2.6 Särskilt om utvidgning av skatteplikten

En i princip generell skatteplikt för tjänster innebär att skatteplikt införs för fastighetsförvaltning, städning av bostäder, sotning, fönsterputsning, avloppsrening, sophämtning, renhållning av mark, avfallsdestruktion och bevakning av fastigheter. Dessa tjänster kännetecknas av att de har anknytning till användandet av fastigheter. Det nu sagda gäller även tillhandahållande av vatten. Kommittén anser, att den föreslagna generella skatteplikten – i likhet med vad som gäller enligt EG:s sjätte direktiv – inte bör innehålla något undantag för dessa tjänster eller för tillhandahållande av vatten. Frågor om egenregi och upphandling behandlas i avsnitt 7.2.7.

Beträffande de på detta sätta tillkommande områdena kan nämnas följande.

Fastighetsförvaltning, inklusive fastighetsskötsel, består i allmänhet av tjänster som inte är skattepliktiga. Enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen kommer då samtliga tjänster, som ingår i uppdraget, att vara skattefria. Det kan gälla kameral och teknisk förvaltning liksom fastighetsförvaltning i form av snöröjning, städning av bostäder och andra lokaler, yttre städning m.m. Om smärre reparationer och underhåll ingår som ett moment i ett sådant fastighetsskötseluppdrag, s.k. samordnad fastighetsförvaltning, träffas inte heller dessa tjänster av mervärdeskatt.

Från skatteplikt är enligt nuvarande ordning uttryckligen undantaget städning av bostäder och andra lokaler, sotning och fönsterputsning (sjätte stycket av anvisningarna till 10 § ML). Härmed avses löpande arbeten av detta slag. Däremot föreskrivs skatteplikt i 10 § första stycket 4 ML för

rengöring av byggnad och annan anläggning som utgör fastighet enligt ML. Bestämmelserna fick i förtydligande syfte sin nuvarande lydelse den 1 juli 1986 (prop. 1985/86:47 s. 32 f).

Vid ML:s tillkomst undantogs från skatteplikt vatten från vattenverk. Avloppsrening upptogs inte som skattepliktig tjänst. Motivet härtill angavs i propositionen till ML vara att det energiskattebelagda området ställdes utanför mervärdeskatten. Tekniska skäl angavs tala för att då även vatten från vattenverk samt avloppsrening skulle vara skattefritt (prop. 1968:100 s. 109). För rening av avloppsvatten infördes 1979 s.k. teknisk skattskyldighet.

Skattefrihet råder enligt nuvarande ordning för rengöring av mark. Det inkluderar t.ex. gaturenhållning och snöröjning. I 11 § 3 ML finns ett kvalificerat undantag för transport i samband med renhållning samt för omhändertagande och förstöring av vara. Detta inkluderar omhändertagande av sopor och avfall. Denna tekniska skattskyldighet har genom punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 2 § ML utsträckts till att även gälla kommunal verksamhet för eget behov. Som yrkesmässig verksamhet skall nämligen alltid anses kommuns transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara. Denna kommunala avdragsrätt för ingående skatt avseende verksamhet för eget behov bibehålls genom förslaget i avsnitt 8 om generell avdragsrätt för kommunerna.

De här behandlade verksamhetsområdena utgör en naturlig beståndsdel i ett generellt mervärdeskattesystem. Att undanta något område skulle medföra svåröverskådliga tillämpningsproblem. Exempelvis skulle ett undantag för fastighetsförvaltning föranleda komplikationer beträffande den i avsnitt 7.7 föreslagna beskattningen av advokattjänster. Det bör vidare uppmärksammas att de här behandlade verksamheterna är skattepliktiga enligt EG:s sjätte direktiv. På nu anförda skäl förordar kommittén att skatteplikten utsträcks till att avse dessa verksamheter. I likhet med vad som angetts i samband med reduceringsreglerna bör utvärderas de ekonomiska effekterna av den samlade reformeringen av de indirekta och direkta skattesystemen. Vad som sagts i det sammanhanget om eventuellt behov av särskilda stödåtgärder gäller även här. Egenregifrågorna behandlas i nästa avsnitt.

Ovan har behandlats tjänster med anknytning till användandet av fastigheter. Såvitt avser uthyrning av bostäder och annat yrkesmässigt tillhandahållande av boende finner kommittén att en skatteplikt skulle medföra alltför stor kostnadsbelastning på boendet. Däremot bör skatteplikten utsträckas till att avse all upplåtelse av fastighet av vilken intäkten är hänförlig till förvärvskällan rörelse enligt kommunalskattelagen. Det innebär att skatteplikten kommer att omfatta bl.a. uthyrning av parkeringsplats i parkeringsrörelse, uthyrning av förvaringsboxar, uthyrning av båtplatser i hamnverksamhet samt yrkesmässig campingverksamhet. Förslaget är konformt med EG:s sjätte direktiv.

7.2.7 Egenregifrågor

Uttagsbeskattning av fastighetsförvaltande företag

Kommittén föreslår följande. Uttagsbeskattning införs för vissa arbeten, som fastighetsförvaltande företag (hyresföretag, banker etc.) utför på sina fastigheter. Skattskyldigheten begränsas till de fall då de nedlagda lönekostnaderna, inklusive sociala avgifter, för arbetena under ett beskattningsår överstiger ett visst belopp, 500 000 kr. Uttagsbeskattningen avser byggnads- eller anläggningsarbeten, bygghantverkartjänster samt tjänster som innefattar ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst. Uttagsbeskattningen avser enbart arbeten som utförs i egen regi med egna anställda. – Däremot föreslås inte uttagsbeskattning av fastighetsadministration, lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan sedvanlig fastighetsförvaltning.

Förslaget innebär ingen ändring av dagens situation för de företag som bedriver yrkesmässig byggnadsrörelse. Vad som införs är en uttagbeskattning för de fastighetsförvaltande företag som inte bedriver yrkesmässig byggnadsrörelse. För yrkesmässig byggnadsrörelse föreslås enbart den ändringen att de speciella redovisningsreglerna i 5 b § andra och tredje styckena upphävs.

Den föreslagna uttagsbeskattningen syftar till att åstadkomma neutralitet vid de fastighetsförvaltande företagens val mellan å ena sidan egenregi och å andra sidan upphandling av tjänster eller upphandling av färdigbyggda fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning.

Skälen för förslaget är huvudsakligen följande. Genom att skattskyldighet inte införs för exempelvis bostadsuthyrning samt bank- och försäkringstjänster kommer dessa sektorer att fortfarande ha den ingående skatten som en direkt, ej avdragsgill, kostnad. I och med att reduceringsreglerna för byggtjänster o.d. slopas samt generell mervärdeskatteplikt införs på tjänster som avser fastigheter måste skillnaderna i skattebelastningen mellan upphandlade och i egen regi utförda arbeten i görligaste mån eliminieras. Det sker genom att viss uttagsbeskattning införs för de nu ej skattskyldiga fastighetsförvaltarna.

Enligt de nu gällande reglerna uttagsbeskattas den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet. Med yrkesmässig byggnadsverksamhet förstås i princip utåtriktad byggnadsverksamhet. Den uttagsbeskattningen skall ses mot bakgrund av att överlåtelse av fastighet inte är skattepliktig. Genom uttagsbeskattningen tillskapas avdragsrätt för den ingående skatten. Eftersom denna skatt i princip avser materialandelen av insatskostnaderna och reduceringsreglerna gäller vid bestämmandet av den utgående skatten, är det i princip inte fråga om någon beskattning av byggföretagets mervärde. På så sätt råder det likhet med de fall då företaget, i stället för att bygga på egen mark, utför en entreprenad åt en fastighetsägare. Reduceringsreglernas syfte är ju även här att mervärdeskatten inte skall träffa mervärdet hos byggföretaget. Ett slopande av reduceringsreglerna innebär alltså i princip att byggföretagens mervärde beskattas. En uttagsbeskattning hos de fastighetsförvaltande företagen för exempelvis byggnads- och anläggningstjänster syftar till att utjämna skillnaderna mellan

å ena sidan de fastighetsförvaltande företagens egenregi och byggföretagens mervärdeskattebelagda entreprenader eller försäljningar av mervärdeskattebelastade (uttagsbeskattade) fastigheter.

Särskilt om beskattningseffekter såvitt avser byggnads- och anläggningsverksamhet

Ett slopande av reduceringsreglerna för byggnads- och anläggningsarbeten innebär som nämnts i princip att mervärdet vid sådana arbeten kommer att beskattas. Många av de fastighetsförvaltande företagen (t.ex. bostadsföretag, banker, försäkringsbolag) kommer emellertid inte heller i framtiden att vara skattskyldiga. Deras uppköp av byggnads- eller anläggningstjänster kommer då att i förhållande till arbeten utförda i egen regi fördyras med ett belopp motsvarande den ökade mervärdeskatten. Hur konkurrenssituationen i sin helhet blir beror emellertid givetvis mycket på utvecklingen av andra faktorer. En sådan är effektiviteten vid egenregi jämförd med ett entreprenadföretags arbete. Motsvarande situation uppträder vid en jämförelse mellan å ena sidan köp av fastigheter som bebyggts av uttagsbeskattade byggnadsföretag och å andra sidan ej skattskyldiga fastighetsförvaltares egenregi. Det finns ej skattskyldiga fastighetsförvaltare med fastighetsinnehav till mångmiljardbelopp som har eller kan bygga upp egenregikapacitet av mycket betydande omfattning. En utebliven uttagsbeskattning skulle innebära ett allvarligt hot mot främst de mindre byggföretagen och byggnadshantverkarna som till stor del har sin verksamhet inriktad på arbeten åt de ej skattskyldiga fastighetsförvaltarna.

På nu anförda skäl förordar kommittén en uttagsbeskattning för byggnads- och anläggningstjänster inklusive reparationer och underhåll. Även arbeten innefattande ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst bör uttagsbeskattas. Allmänna regler om tidpunkten för redovisningsskyldighet bör bli tillämpliga. I avsnitt 2.3.10 har redogjorts för tidpunkten för inträde av skattskyldighet. Där har bl.a. behandlats de särskilda reglerna i 5 b § andra och tredje styckena ML avseende byggverkssamhet. Kommittén anser att dessa regler bör upphävas och att en enhetlig redovisningsskyldighet på så sätt införs.

Särskilt om beskattningseffekter såvitt avser andra tjänster än byggnads- och anläggningsarbeten

De stora fastighetsförvaltarna har betydande kostnader för i dag skattefria tjänster. Dessa kan gälla städning, fönsterputsning, fastighetsskötsel och administrativa tjänster av skilda slag. Valet mellan att utföra dessa tjänster i egen regi med egna anställda eller att upphandla dem från näringsidkare påverkas i dagsläget inte av någon mervärdeskatt. Både egenregiverksamheten och upphandlingen belastas nämligen enbart med kostnader för ej avdragsgill skatt på gjorda förvärv.

Med införd skattskyldighet för anlitade uppdragstagare över hela fältet blir situationen en annan. De mervärden som skapas i uppdragstagarnas verksamheter kommer att beskattas men förblir obeskattade i fastighetsför-

valtningens egenregiverksamhet.

Särskilt markant har konkurrensen mellan upphandling och verksamhet i egen regi varit inom de statliga och kommunala verksamhetsområdena. Genom den i avsnitt 8 föreslagna generella avdragsrätten hos stat och kommuner kommer den skatt som hänför sig till gjorda förvärv emellertid att elimineras som konkurrensfaktor i de offentliga verksamheterna. I och med det minskar mervärdeskattens konkurrensnackdel för skattskyldiga uppdragstagare högst väsentligt. Det konkurrensneutrala verksamhetsområdet blir i stället betydligt större än vad nu är fallet.

Det får dessutom förutsättas att valet av utförandeformer dikteras av en lång rad andra skäl än mervärdeskatteffekterna. I valet kommer de icke skattskyldiga fastighetsförvaltarna nämligen även att väga in det merarbete och besvär som en egenregi innebär jämfört med en upphandling av en tjänst. Ju mer kvalificerad och speciell en sådan tjänst är, desto mindre betydelse får marginella kostnadsförskjutningar mellan egenregi och upphandling. Effekterna av ett slopande av reduceringsreglerna eller mervärdeskattebeläggning av hittills mervärdeskattefria entreprenadverksamheter o.d. blir således ofta beroende på den tillhandahållna tjänstens karaktär. Vidare blir effekterna beroende av karaktären på entreprenadföretagens kunder. Enskilda personer saknar ofta praktiska möjligheter att göra ett visst arbete i egen regi, medan stora subjekt av praktiska skäl kan ha funnit anledning att ha egenregi även om den skulle vara marginellt dyrare. Det finns alltså återhållande mekanismer, som motverkar kostnadernas betydelse för valet mellan upphandling och egenregi.

Om uttagsbeskattningen inte kommer att gälla här aktuella fastighetsförvaltningstjänster, kan ett särskilt problem uppkomma vid bostadsuthyrning. Enligt de nuvarande bruksvärdereglerna i jordabalken är de allmännyttiga företagen så gott som helt prisledande på hyresmarknaden. Dessa företag är ofta så stora att de har en betydande egenregikapacitet. Skulle deras egenregiverksamhet både vara effektiv och omfattande på områden som inte kommer att uttagsbeskattas, kan detta på sikt leda till att mindre hyresföretag på grund av bruksvärdereglerna inte får full täckning för sina kostnader för upphandlad fastighetsförvaltning. Kostnadstäckningen är emellertid i hög grad beroende av en mängd förhållande, som inte har att göra med mervärdeskatten.

Vid en samlad bedömning finner kommittén att det inte föreligger övervägande skäl att förorda en uttagsbeskattning avseende fastighetsförvaltningstjänster. Det bör därvid framhållas att ju mer uttagsbeskattningen vidgas till att avse även fastighetsförvaltningen, desto mer närmar sig beskattningens omfattning en skatt på vederlaget för själva upplåtelsen. I konsekvens härmed blir genomslaget på hyresnivåerna och motsvarande större. Härtill kommer att en så omfattande uttagsbeskattning innebär att man fjärmar sig från vad som i allmänhet gäller inom EG. Ytterligare bör beaktas de administrativa aspekterna. Ju längre en uttagsbeskattning sträcker sig desto svårare blir tillämpningen av uttagsreglerna. Detta gäller inte minst avdragsrätten för olika inköp. I den mån negativa tendenser i framtiden skulle uppkomma så vitt avser konkurrensen på olika områden,

kan det dock bli aktuellt att utsträcka den här förordade uttagsbeskattningen. Starka administrativa skäl talar för att en sådan mer eller mindre generell uttagsbeskattning bör utformas så att beskattningsvärdet utgörs av lönesumman inklusive sociala kostnader. Det innebär att skatten utgår med 19 procent av denna lönesumma. En sådan utgående skatt ger inte någon avdragsrätt.

Den tekniska utformningen av den förordade uttagsbeskattningen

Verksamhet som i KL:s mening räknas som byggnadsrörelse är enligt de allmänna grunderna för ML yrkesmässig. De särskilda bestämmelserna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML om vad som enligt ML skall räknas som yrkesmässig byggnadsverksamhet bör därför utgå och skattskyldigheten för i egen regi bedriven yrkesmässig byggnadsverksamhet bör i stället framgå av de nuvarande bestämmelserna i punkt 2 första stycket d) och e) av anvisningarna till 2 § ML.

Problemen med konkurrenssnedvridningar och faktiskt skattebortfall uppkommer först när egenregiverksamhet har kapacitet av betydelse. Att så kan vara fallet torde knappast anses förrän förvaltningen sysselsätter flera helårsanställda yrkesmän. Utifrån den grundsynen bör fråga om beskattning av i egen regi utförda byggnadsarbeten komma i fråga först när lönekostnaderna, inklusive sociala avgifter för anställda, sysselsatta enbart med arbeten på fastighet, för beskattningsåret överstiger 500 000 kr. Lagtekniskt bör genom bestämmelser i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML anges vad som av i egen regi utförda byggnadsarbeten i fastighetsförvaltning skall räknas som yrkesmässig verksamhet. Det bör därvid anges att som yrkesmässig verksamhet räknas av ägaren utförda arbeten på fastighet, som hos honom utgör anläggningstillgång enligt KL, om nedlagda lönekostnader, inklusive sociala avgifter, för arbetena för beskattningsåret överstiger 500 000 kr. I anvisningarna till punkt 2 första stycket av anvisningarna till 2 § ML bör anges vad som skall räknas som omsättning av i egen regi utförda fastighetsarbeten. Här bör alltså anges vilka slags arbeten som avses.

7.3 Massmedia

7.3.1 Sammanfattning av avsnitt 7.3

- Radio- och televisionsverksamhet mervärdeskattebeläggs.
- Skatteplikten för försäljning av tidningar utsträcks till att gälla även allmänna nyhetstidningar.

7.3.2 Radio- och televisionsverksamhet

En generell skatteplikt för varor och tjänster innebär att skattskyldighet kommer att föreligga för yrkesmässigt tillhandahållande av
- ljud- och bildprogram, dvs. programproduktion,
- sändning av programmen,

- förmedling av programmen för sändning,
- handhavande, underhåll och service av nätutrustning,
- reklam- eller annonseringsutrymme i sändningen.

Av dessa tjänster föreligger enligt nuvarande ordning skatteplikt för underhåll och service av nätutrustning samt för reklam eller annonsering. De övriga tjänsterna är nu i allt väsentligt skattefria. Utsträckningen av skatteplikten till att gälla ljud- och bildprogram framgår av avsnittet 7.8. I förevarande avsnitt behandlas införandet av skattskyldighet för programproduktionsföretag med egna sändningar eller med sändningsverksamheten utlagd på entreprenad. Vidare berörs införandet av skattskyldighet för sändarföretag och förmedling mellan sändarföretag och deras kunder. Även entreprenadverksamhet i form av handhavande av nätutrustning berörs. I enlighet härmed tas i fortsättningen upp Sveriges Radio-koncernen, kabel- och satellitföretagen, närradioverksamheten, de finska televisionsprogrammen och radiotidningarna.

Sveriges Radio-koncernen

Sveriges Radio-koncernen skall enligt ett mellan staten och koncernens moderbolag, Sveriges Radio AB (SR), slutet avtal bedriva en radio- och televisionsverksamhet som skall präglas av publicistiskt oberoende och organisatorisk självständighet. Sändningsrätt enligt radiolagen (1966:755) har fyra av dotterbolagen till SR, nämligen Sveriges Television AB, Sveriges Riksradio AB, Sveriges Lokalradio AB och Sveriges Utbildningsradio AB. Även dessa företag, de s.k. programföretagen, har avtal med staten. Enligt regeringsbeslut den 15 februari 1979, meddelat med stöd av 12 § ML, är från mervärdeskatteplikt undantaget i och för sig skattepliktiga tjänster som SR eller de nu nämnda dotterbolagen tillhandahåller åt varandra. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger inte för sådan skatt som hänför sig till tjänster som enligt beslutet undantagits från skatteplikt. Televerket sänder Sveriges Radio-koncernens program från sina sändare här i landet.

Radio- och televisionsverksamheten finansieras genom avgifter på innehav av TV-mottagare. TV-avgiften, f.n. 246 kr. per kvartal, är fastställd i lagen (1989:41) om TV-avgift. Sedan denna lags ikraftträdande, den 1 mars 1989, föreligger det inte avgiftsskyldighet för TV-mottagare som på grund av sin konstruktion endast kan ta emot satellitsändningar. Bestämmelsen har motiverats med att TV-avgiftens syfte är att finansiera Sveriges Radio-koncernens sändningar. Undantaget blir således tillämpligt då det till en parabolantenn med tuner-mottagare kopplas en monitor i stället för en vanlig TV-mottagare. Avgiftsskyldighet föreligger inte heller för innehav av TV-mottagare som genom plombering eller annan särskild åtgärd inte kan användas för att ta emot TV-program. Denna avgiftsfrihet föreligger dock endast för sådana mottagare som finns i fortskaffningsmedel eller i anläggningar eller lokaler avsedda för annat än bostadsändamål. Här avses alltså främst företags eller myndighets innehav av TV-apparater för visning av enbart videoprogram. Det har gjorts gällande att en mervärdeskatt på TV-avgifterna skulle vara ett incitament till ökat avgiftsfritt innehav enligt

de här nämnda bestämmelserna.

Mottagaravgifterna skall enligt 1989 års lag betalas till ett dotterbolag till SR, Radiotjänst i Kiruna AB (RIKAB). RIKAB har bildats för att handha uppbörden av mottagaravgifterna och har i lagen tillerkänts vissa befogenheter i form av bl.a. pejlingsrätt. Avgiftsskyldigheten är förenad med skyldighet att anmäla innehav av TV-mottagare. Denna anmälningsskyldighet är straffsanktionerad. Det har emellertid gjorts gällande att en mervärdeskatt på TV-avgifterna skulle öka avgiftsskolket, särskilt som det enligt uppgift föreligger behov att höja avgifterna för att finansiera den fortsatta verksamheten. Enligt vad som inhämtats skulle en mervärdeskattskyldighet för Sveriges Radio-koncernen medföra en höjning om ca 15 procent av TV-avgifterna.

De influtna avgiftsbeloppen skall RIKAB omedelbart överföra till en räntebärande räkning hos riksgäldskontoret. SR svarar för förvaltningen av de överförda medlen. En mervärdeskatt för Sveriges Radio-koncernens verksamhet skulle innebära att vad koncernen uppbär av TV-avgifterna blir skattepliktig omsättning hos koncernen. TV-avgifterna uppbärs av Sveriges Radio-koncernen genom att medel varje månad överförs från nämnda räkning till SR. Det bör därvid uppmärksammas, att TV-avgifterna inte – såsom ibland gjorts gällande – är en skatt utan är just avgifter.

Vid en samlad bedömning har kommittén inte funnit bärande skäl för att göra något undantag avseende Sveriges Radio-koncernens verksamhet. Tvärtom kommer det att vara förenat med betydande olägenheter att göra ett sådant undantag. En skattefrihet innebär nämligen att koncernen inte får avdragsrätt för den skatt som enligt kommitténs förslag kommer att omfatta fristående producenters försäljning av program till koncernen. Det kan innebära en inte obetydlig konkurrensnackdel för dessa producenter i förhållande till koncernens produktion i egen regi. Som framgår av avsnitt 4 omfattar skatteplikten enligt EG:s sjätte direktiv inte sådan radio- och televisionsverksamhet som finansieras genom offentligrättsliga avgifter på innehav av TV-mottagare. Frågan är då om önskemålet om konformitet med EG:s sjätte direktiv skall väga över det nu sagda. Ställningstagandet beror närmast på en allmänpolitisk bedömning. Kommittén har från sina utgångspunkter stannat för att för sin del inte föreslå något undantag enligt EG:s sjätte direktiv. Det bör uppmärksammas, att en sådan generell mervärdeskatt på radio- och televisionsverksamhet överensstämmer med mervärdeskatten i Danmark. Som framgått av avsnitt 5.2 har Danmark med stöd av övergångsreglerna i EG:s sjätte direktiv bibehållit sin mervärdeskatt på TV-mottagaravgifterna.

Kabel- och satellitföretagen

Kabelföretagens verksamhet kommer att omfattas av den föreslagna generella skatteplikten. Verksamheten kan inrymma olika slag av tjänster. I en del fall är det i princip enbart tillhandahållandet av kabelnätet som utgör tjänsten. Det innebär att kunden mot erläggande av en basavgift till nätinnehavaren kan ta emot sådana program, som nätinnehavaren tar emot och sänder vidare utan att behöva betala någon avgift till programprodu-

centerna. Det rör sig då i allmänhet om program helt finansierade genom reklam eller statliga medel. I de fall satellitföretag tar ut avgift för mottagning av etersignalerna och kabelföretagets kund önskar motta dessa program, debiteras kunden i allmänhet en tilläggsavgift. Signalerna är kodade. En innehavare av TV-mottagare och egen parabolantenn tvingas därför i sådana fall hyra en dekoder av satellitföretaget eller dess representant samt i allmänhet även att betala viss avgift för programmen. I en del fall äger fastighetsägare själva kabelnätet. I dessa fall kan fastighetsägarna ha lagt ut på entreprenad ansvaret för förmedling av programpaketen från satellitföretagen samt det operationella ansvaret för sändningarna. En del kabelföretag sluter avtal med fastighetsägarna. Andra sluter avtalet med de olika hushållen. Även kombinationer härav kan förekomma.

Närradioverksamheten, finska televisionsprogram samt radiotidningar

Närradioverksamheten är reglerad genom närradiolagen (1982:459) och därtill hörande författningar. Bestämmelserna ger rätt för vissa slag av sammanslutningar att sända ljudradio med begränsad räckvidd över sådana radiosändare som televerket ställer till förfogande. Vad televerket debiterar dessa sammanslutningar blir således en skattepliktig omsättning hos televerket. Närradioverksamheten är däremot i princip bidragsfinansierad och således inte yrkesmässig. Verksamheten kommer därmed inte heller att bli mervärdeskattepliktig.

Regeringen har med stöd av lagen (1986:3) om rundradiosändning av finländska televisionsprogram meddelat tillstånd för vidaresändning i Sverige av vissa program som samtidigt sänds eller kort tid dessförinnan sänts i Finland. Sändningstillståndet har meddelats Riksförbundet Finska Föreningar i Sverige. Någon yrkesmässig verksamhet i ML:s mening synes inte föreligga. Sändningarna ombesörjs av televerket, som får anslag för sina kostnader. Sändningarna får inte innehålla kommersiell reklam.

Radiotidningar utgörs av radioprogram avsedda för synskadade. De skall på visst närmare föreskrivet sätt återge någon tryckt allmän nyhetstidning. En radiotidning får nå fler än 100 bostäder endast efter särskilt tillstånd. Tillstånd ges till ägaren av den tidning som skall vara förlaga till radiotidningen. Enligt vad som inhämtats är sändningarna kodade för varje tidning så att endast prenumeranterna av respektive tidning kan ta emot radiosignalerna. Prenumerationsavgifterna kommer att bli skattepliktig omsättning hos utgivare av radiotidning. Enligt kommitténs mening bör önskemål om att hålla nere prenumerationspriserna tillgodoses utanför ML, exempelvis inom det ordinarie statliga stödet för radiotidningar.

7.3.3 Tidningar

Allmänt

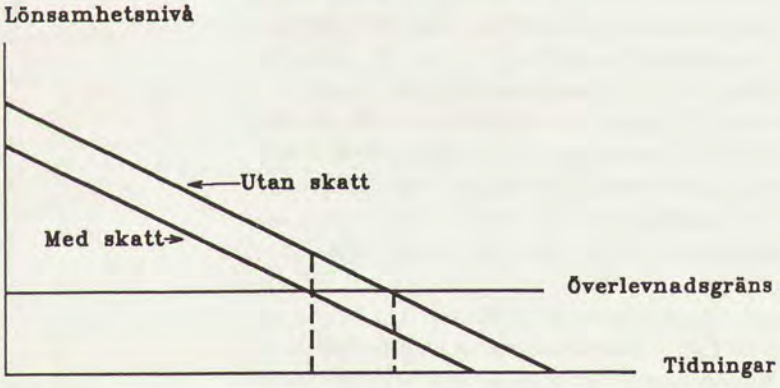
Kommittén förordar, att den nuvarande skatteplikten för försäljning av tidningar utsträcks till att gälla även allmänna nyhetstidningar.

De allmänna nyhetstidningarna är redan nu inne i mervärdeskattsystemet på så sätt att de är mervärdeskattskyldiga för reklam och annonsering i tidningarna samt att de har avdragsrätt för ingående skatt. Även försäljningen av tidningsexemplaren utgör en del av mervärdeskattesystemet på så sätt att avdragsrätten gäller all ingående skatt, således även den som är hänförlig till försäljningen fastän det inte är någon utgående skatt på denna. Värdet av denna avdragssubvention kan uppskattas till mellan 400 och 600 milj. kr. Utgående mervärdeskatt på de allmänna nyhetstidningarnas nuvarande försäljning skulle utgöra ca 1 miljard kr.

Denna subventionering om 1 miljard kr. motsvarar alltså en utgående mervärdeskatt på respektive tidnings lösnummer- och prenumerationsomsättning. Det innebär, att subventioneringen fördelar sig så att ju större en tidning är, desto mer får tidningen tillgodogöra sig av denna miljard och ju mindre en tidning är, desto mindre del av subventionen får den. Detta motverkar på sikt givetvis pressens mångfald och skiljer sig därmed från det direkta presstödet. Det stödet, som för budgetåret 1988/89 uppgår till ca 483 milj. kr., har som ett huvudsyfte att bevara och främja pressens mångfald. Stödet är därför riktat till tidningar som är i marknadsmässigt underläge på grund av begränsad spridning hos hushållen.

Förutom att dagens skattesubventionering på sikt motverkar pressens mångfald genom att gynna de stora tidningarna, är denna subventionering ett mycket kostsamt sätt att uppnå en kortsiktig, men mycket begränsad, positiv effekt på mångfalden. Det kan illustreras med följande principdiagram.

MERVÄRDESKATTEBEFRIELSE SOM STÖDFORM



Linjen "Utan skatt" representerar de olika tidningarna med hänsyn till deras lönsamhet. Längst upp till vänster finns de med mycket hög lönsamhet. Längst ned till höger finns de tidningar som går med förlust. Linjen "Med skatt" visar den generellt sänkta lönsamhet som skulle kunna följa av att försäljningarna skattebeläggs. Ytan mellan linjerna motsvarar den totala subventionen om ca 1 miljard kr., dvs. vad en skatt på försäljningarna totalt skulle komma att uppgå till. Det skuggade området visar den del av den totala subventionen som direkt påverkar mångfalden.

Subventionen bidrar till att tidningarna på den streckade delen av linjen "Utan skatt" överlever. Samma effekt kan med hjälp av presstöd uppnås till betydligt lägre kostnad än den nuvarande miljarden.

Det bör i sammanhanget påpekas att dagstidningsbranschen för närvarande kännetecknas av en lönsamhet som överstiger den genomsnittliga lönsamhetsnivån i näringslivet.

Mervärdeskattens utformning bör även ses i belysning av den s.k. reklamskatten enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

Den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör annons avseende reklam eller annan annons för vilken vederlag utgår är i allmänhet skattskyldig enligt 1972 års lag. Detta gäller alltså även utgivarna av de allmänna nyhetstidningarna. För just dessa är emellertid skattesatsen inte den ordinarie, 11 procent av priset. I stället är den nedsatt till 4 procent. Denna subventionering motsvarade 1987 ca 411 milj. kr. Det bör jämföras med den totalt erlagda reklamskatten från dagstidningarna, ca 235 milj. kr. Reklamskatten erläggs till övervägande del av tidningar med hög annonsomsättning. Ju högre omsättning, desto mer blir skatten. På motsvarande sätt fungerar emellertid skattesatssubventionen. Ju högre annonsomsättning, desto större subvention.

I reklamskattelagen är dessutom inbyggt ett annat indirekt presstöd på så sätt att RSV betalar tillbaka till dagstidningarna den skatt som erlagts på de första 12 milj. kr. i annonsomsättning under ett beskattningsår. Dagstidningar med lägre årlig annonsomsättning än 12 milj. kr. kan få tillstånd av RSV att inte behöva leverera in skatten för att undvika "rundgång" i systemet. För periodisk press av fack- eller populärpresskaraktär finns motsvarande återbetalningsregler. Här är dock årsomsättningsbeloppet satt till 6 milj. kr. (och skattesatsen till 11 procent). En dagstidning kan alltså maximalt få tillbaka 480 000 kr. I dagstidningskommitténs betänkande, SOU 1988:48 s. 74, anges följande. Till dagstidningarna återbetalades 1986 totalt 50,6 milj. kr. Det motsvarar 24 procent av den totalt redovisade reklamskatten hos dagstidningarna. För tidningar med stor annonsomsättning kan denna subvention vara marginell, medan den för tidningar med begränsade annonsintäkter kan innebära ett väsentligt ekonomiskt bidrag.

Summan av det här redovisade indirekta och direkta presstödet uppgår till ca 1,945 miljarder kr. Därvid har alltså frånvaron av utgående skatt men följaktligen ej förekomsten av avdragsrätten räknats som ett indirekt presstöd.

Bakgrunden till undantaget i ML

Försäljning av allmänna nyhetstidningar var undantagen från den allmänna varuskatten. Som skäl härför angavs i lagförarbetena skattetekniska skäl. I de båda utredningar som låg till grund för ML, skatteberedningens betänkande SOU 1964:25 s. 391 ff och den s.k. översynsutredningens betänkande Stencil Fi 1967:10 s. 169, förordades att försäljning av allmänna nyhetstidningar fördes in under mervärdeskatteplikten. I propositionen till ML, prop. 1968:100 s. 107 f, förordades dock att undantaget från den allmänna varuskatten överfördes till mervärdeskatten i avvaktan på resultatet av den då pågående presstödsutredningen. Under åberopande av skattetekniska skäl gjordes undantaget till ett kvalificerat sådant. Däremot föreslog regeringen att annonser och annonstjänster skulle beläggas med mervärdeskatt. Riksdagen godtog regeringens förslag.

I propositionen till de första formerna av presstöd, pressens lånefond och samdistributionsrabatten, uttalade departementschefen, att erfarenheterna såväl av mervärdeskatten på annonser som de i propositionen föreslagna stödåtgärderna borde avvaktas innan slutlig ställning togs till frågan om mervärdeskatt på dagstidningar (prop. 1969:48 s. 26).

Det direkta presstödet har sedan successivt utvecklats i omfattning och storlek. Detta skall ses mot bakgrund av den s.k. tidningsdöden som härjade från början av 1950-talet till början av 1970-talet. Under denna period lades ca 40 procent av landets dagstidningar ned på grund av ekonomiska svårigheter. Dessa svårigheter gällde emellertid inte dagstidningsbranschen som sådan utan i huvudsak de s.k. lågtäckningstidningarna. Det direkta presstödet riktades därför till abonnemangstidningar i konkurrensmässigt underläge, som därmed kunde fortsätta sin utgivning under gynnsammare villkor än tidigare. Med detta selektiva stöd bromsades koncentrationen inom dagspressen upp.

Dagstidningskommitténs betänkande

Dagstidningskommittén har i sitt betänkande behandlat befrielsen från mervärdeskatten (s. 65-69). Någon närmare analys av betydelsen av skattebefrielsen är inte gjord. Dagstidningskommittén uttalar emellertid entydigt att de allmänna nyhetstidningarnas skattefrihet och därmed konkurrensfördel på mediamarknaden bör behållas. Vidare föreslår dagstidningskommittén att årsomsättningsbeloppet för återbetalning av erlagd reklamskatt höjs från nuvarande 12 milj. kr. "till exempelvis 15 milj. kr.".

Nuvarande situation och mervärdeskattens betydelse

För att belysa de ekonomiska och upplagemässiga aspekterna har docenten Karl Erik Gustafsson, handelshögskolan vid Göteborgs universitet, på kommitténs uppdrag gjort en utredning om de ekonomiska konsekvenserna för dagspressen av mervärdeskatt på försäljning av dagstidningar. Utredningen återfinns i betänkandets bilagedel. Av utredningen framgår bl.a. följande. Dagspressen befinner sig sedan 1982 i en god konjunkturperiod. För det 80-tal tidningsföretag som inte får presstöd i form av s.k. produktionsbidrag har medianvärdet på lönsamheten stigit successivt från en nettomarginal om 2-3 procent i början av 1980-talet till 9,1 procent 1987. Räknar man även med tidningsföretagen med produktionsbidrag är motsvarande siffror ca 1 procent respektive 7,6 procent.[4] Dagstidningarna präglas av en låg priskänslighet avseende priset på lösnummer och abonnemang. Det innebär, att priset är av förhållandevis underordnad betydelse för efterfrågan av dagstidningar. Ett undantag är tidningar som är föremål för dubbelköp, bl.a. kvällstidningar. Ett generellt presstöd förstärker marknadskrafterna, gynnar de starka tidningarna och påskyndar strukturförändringarna. Ett selektivt stödsystem försvagar marknadskrafterna, stärker tidningar i underläge och konserverar den existerande strukturen.

Det anförs ibland att det skulle strida mot de yttrandefrihetsrättsliga principerna att införa en mervärdeskatt på allmänna nyhetstidningar. Det kan här konstateras att det från dessa utgångspunkter inte kan möta några hinder att utvidga den ordinarie mervärdeskatten till att avse även allmänna nyhetstidningar. Skatten görs inte beroende av tidningarnas innehåll. En utvidgning innebär bl.a. att dessa tidningar får samma skatt som nu gäller för andra tidningar eller för böcker. För övrigt innebär det i sin tur att den alltmer hårdnande konkurrensen på förströelseområdet kommer att ske på lika villkor.

Mot bakgrund av den verkställda utredningen och mervärdeskattebefrielsens karaktär av subventionering av de starkaste tidningarna anser sig kommittén inte kunna förorda att skattebefrielsen kvarstår. Kommittén anser således att undantaget för tillhandahållande av allmänna nyhetstid-

[4] Enligt en preliminär bedömning av docenten Gustafsson har vinsterna fortsatt att stiga under 1988.

ningar bör slopas i sin helhet och att frågan om erforderligt stöd till de tidningar som verkligen behöver det blir föremål för en särskild utredning.

Ett sådant utredningsuppdrag bör bl.a. omfatta frågan huruvida årsomsättningsbeloppet för återbetalning av erlagd reklamskatt bör höjas till avsevärt högre nivå än som nu gäller. Angående en höjning till exempelvis 20 milj. kr. kan nämnas följande. Av 20 storstads- och landsortstidningar som utkommer med 4-7 nummer per vecka och som har fullt produktionsbidrag enligt presstödssystemet kan för närvarande 17 stycken fullt ut utnyttja det nuvarande återbetalningsbeloppet. Dessa tidningsföretag har alltså en omsättning som överstiger 12 milj. kr. 15 av företagen har en omsättning som överstiger 20 milj. kr. En höjning till 20 milj. kr. innebär således för envar av dessa företag en ökning av subventionen med 320 000 kr. per år. En subventionsökning kommer självfallet även alla tidningar utan fullt produktionsbidrag men med en skattepliktig omsättning om över 12 milj. kr. tillgodo. Det här nämnda exemplet på subventionsökning skulle kosta staten ca 23 milj. kr.

Utöver de nu behandlade allmänna nyhetstidningarna finns de i 8 § 6 ML angivna undantagen för periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar. Dessa tidningar är skattepliktiga vid försäljning till annan än medlem eller anställd. En utvidgning av skatteplikten till att avse även försäljning till medlem eller anställd skulle med all sannolikhet medföra komplikationer med avseende på reglerna om uttagsbeskattning. Kommittén har inte funnit anledning att inom ramen för sitt utredningsuppdrag gå in på det här angivna undantaget. Ej heller har kommittén funnit anledning att gå in på den särskilda regeln om tryckeriernas leveranser till utgivare av sådana tidningar. Undantaget för de s.k. organisationstidskrifterna är i huvudsak av samma karaktär som undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar. I konsekvens med kommitténs inställning i frågan om dessa föreningar finner kommittén ej heller anledning att ompröva skattefriheten för organisationstidskrifterna. I enlighet med det nu sagda görs inte heller någon omprövning av den frihet från skatteplikt som nu följer av 11 § ML och som har anknytning till de i 8 § 6 ML upptagna publikationerna.

7.4 Kommunikationer

7.4.1 Sammanfattning av avsnitt 7.4

- All yrkesmässig personbefordran inom Sveriges gränser omfattas av skatteplikten.
- Internationell personbefordran med tåg, buss eller taxi beskattas till den del den sker inom Sveriges gränser, såvida fråga inte är om s.k. paketresor, vilka jämställs med skattefri export.
- Internationell personbefordran med flygfartyg eller fartyg jämställs med skattefri export.
- Resgodsbefordran och förmedling av resor beskattas i enlighet med vad som gäller för personbefordran.
- Principen om öppen skattedebitering gäller ej personbefordran.

- Avdrag för ingående skatt som belöper på anskaffning, hyra eller drift av personbil eller motorcykel medges ej om fordonet är avsett för annat ändamål än yrkesmässig återförsäljning, uthyrning eller personbefordran.
- Med personbil förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg.
- Teletjänster omfattas av skatteplikten.

7.4.2 Allmänt

Av tjänsterna på kommunikationsområdet är för närvarande endast transporter av gods mervärdeskattepliktiga. Vissa godstransporter är dock undantagna från skatteplikt. Postbefordran av annat än postpaket och gruppkorsband samt resgodsbefordran omfattas inte av skatteplikten. Stora delar av kommunikationsområdet omfattas således inte av mervärdeskatteplikt. Skatt uttas inte på personbefordran, postens befordran av brev m.m. samt televerkets tjänster avseende förmedling av meddelanden.

7.4.3 Personbefordran

Tjänsterna avseende personbefordran, resetjänsterna, representerar en stor del av den privata konsumtionen. Konsumtionsneutralitetsskäl talar därför i hög grad för att dessa tjänster inryms under beskattningen. I motsvarande riktning talar också det förhållandet att mervärdeskattens avkastning skulle öka väsentligt om resetjänsterna beskattades. Många företag som bedriver verksamhet med godstransporter ombesörjer också personbefordran. För dessa företag föreligger många gånger svårigheter att på ett riktigt sätt fördela verksamheten på en skattepliktig och en skattefri del. Detta skattetekniska problem är stort framför allt då det gäller avdragsrätten för ingående mervärdeskatt. Problemet skulle undanröjas om även resetjänsterna belades med skatt. Det kan ur principiell synpunkt inte anföras något tungt vägande skäl för att undanta resetjänsterna från skatteplikt. Det kan här också anmärkas att personbefordran inte undantagits från beskattning i EG:s sjätte direktiv. Kommittén förordar således att mervärdeskatten i princip även skall omfatta resetjänsterna. Skatteplikten bör därvid omfatta inte endast reguljär statlig, kommunal eller enskild fjärr- och närtrafik utan även taxiresor, turistresor och sightseeing-turer m.m. Skatteplikten bör således av bl.a. konkurrensneutralitetsskäl omfatta befordran såväl till lands medelst järnväg, motorfordon och annat trafikmedel som till sjöss och i luften.

Självklart uppkommer vissa problem av i första hand teknisk natur vid en beskattning av resetjänsterna. Dessa problem hänför sig i huvudsak till de internationella resorna. Det torde nämligen inte vara förenat med några tekniska svårigheter att mervärdebeskatta de resor som i sin helhet företas inom landets gränser oavsett om dessa resor företas med flyg, båt, tåg, buss eller taxi. Annorlunda förhåller det sig med de resor som sker från Sverige till en utländsk destinationsort. Företas sådana resor med flyg eller båt torde det av praktiska skäl inte vara möjligt att genom en uppdelning på

faktisk grund beskatta den del av resan som företas i svenskt luftrum respektive på svenskt vatten. Dessa resor får antingen jämställas med skattefri export – ett förhållande som enligt uppgift avses bli gällande i EG såvitt avser flyg- och båtresor från ett EG-land till ett land utom gemenskapen – eller också får den "svenska" delen av resan beskattas genom ett schablonförfarande. Schablonen kan enkelt byggas på antagandet att av priset för en flyg- eller båtresa till utrikes ort ett visst belopp genomsnittligt sett belöper på den "svenska" delen. Detta belopp utgör beskattningsvärdet. Schablonen leder i sådant fall således till att mervärdeskatt tas ut med ett och samma belopp för alla utrikesresor med flyg respektive båt. Ett schablonförfarande som det nu beskrivna är emellertid i princip främmande för ett mervärdeskattesystem. Det bör därför undvikas om inte tungt vägande skäl talar i annan riktning.

Förutsättningarna för en uppdelning på faktisk grund bör däremot vara större då det gäller internationella resor med landbaserade transportmedel. Uppdelningen torde, när det gäller resor med buss eller taxi, i princip kunna grundas på det faktiska antalet körda kilometer inom respektive utom landet. Ett sådant system tillämpas i allmänhet i de europeiska länder som för närvarande mervärdebeskattar resetjänster och systemet kan i framtiden eventuellt komma att tillämpas inom EG när det gäller resor från ett EG-land till ett land utanför EG. Systemet försvåras dock av att internationella bussresor ofta säljs i paketform, dvs. inkluderande även mat- och logikostnader på utrikes ort. Om man väljer att beskatta den "svenska" delen även av dessa resor, kan uppdelningen inte enbart grundas på det faktiska antalet körda kilometer inom respektive utom landet. Kompletterande regler för uppdelningen måste tillskapas och det kan befaras att dessa kompletterande regler kommer att ge upphov till svåra tillämpningsproblem.

För järnvägens del sker redan en uppdelning av biljettintäkterna för de internationella resorna mellan de nationella järnvägsförvaltningarna. Denna uppdelning bör kunna ligga till grund även för en beskattning av den del av resan som sker i Sverige. Detta är också den metod som, enligt uppgift, avses användas inom EG i framtiden. Även för järnvägens del försvåras systemet i den mån det på marknaden omsätts s.k. paketresor med tåg.

Vid utformandet av en beskattning av resetjänster bör man ha i åtanke att en lösning där internationella resor med flyg eller båt jämställs med skattefri export medan motsvarande resor med tåg, buss och taxi beskattas till viss del ger konkurrensfördelar för flyget och båttrafiken gentemot övriga transportsätt. Vill man undvika det konkurrensproblem som den angivna lösningen ger upphov till kan ett sätt vara att också betrakta de internationella resorna med tåg, buss och taxi som skattefri export. Detta kan dock få till följd att de som avser att resa till en destinationsort nära gränsen kommer att lösa biljett till en ort strax bortom samma gräns. Härigenom uppkommer en i princip oberättigad skattefrihet. Detta problem skulle dock i sin tur eventuellt kunna undvikas genom ett schablonförfarande innebärande t.ex. att resor till en destinationsort inom Norden beskattades i sin helhet medan resor till en ort utanför Norden inte beskattades till någon del. En sådan schablonartad lösning medför

emellertid att resandet till ett nordiskt land missgynnades i förhållande till resandet till andra länder.

Ett ytterligare problem som följer av att betrakta de internationella flygresorna som skattefri export är den skattemässiga behandlingen av resor med s.k. transit-uppehåll. Det bör enligt kommitténs mening inte komma ifråga att till någon del beskatta en flygresa mellan t.ex. Stockholm och New York med kortare uppehåll i Göteborg. Avgörande för om någon beskattning skall ske bör i princip vara den på flygbiljetten angivna slutliga destinationsorten.

Såsom framgår av det föregående medför samtliga beskattningsmodeller såvitt angår det internationella resandet problem. Kommittén har funnit den mest rationella lösningen vara att betrakta de internationella resorna med flyg och båt som skattefri export samtidigt som resor med landbaserade färdmedel beskattas till gränsen. Som skattefri export skall dock också internationella s.k. paketresor anses och detta oavsett med vilket transportmedel en sådan resa sker. Valet av den angivna lösningen är motiverat dels utifrån skattetekniska aspekter och dels utifrån det förhållandet att lösningen överensstämmer med de överväganden som, enligt vad som erfarits, görs inom EG. Lösningen innebär en generell avdragsrätt för ingående mervärdeskatt hos reseföretagen, vilket medför att det inte bör uppkomma några speciella problem på avdragssidan.

En beskattning av resetjänsterna aktualiserar frågan om skattens belopp skall framgå av biljett eller annan färdhandling, dvs. om skattedebiteringen skall vara öppen. Resetjänsterna är visserligen till dominerande del att hänföra till privat konsumtion, men avdragsrätt för skatt på dessa tjänster kommer ändå att bli aktuell i relativt stor omfattning. En öppen skattedebitering torde emellertid medföra att reseföretagen tvingas att byta ut den nu befintliga utrustningen för utskrivning av biljetter m.m. och därmed åsamkas stora kostnader. Härtill kommer att ett inräknande av skatten i biljettpriset utgör en förutsättning för att på ett godtagbart sätt kunna beskatta internationella resor med tåg, buss eller taxi för den del som faller på svenskt område. Krav på en öppen skattedebitering skulle också försvåra hanteringen för de reseföretag som kommer att sälja såväl skattefria som skattepliktiga resetjänster. Mot bakgrund av det anförda, och trots de kontrolltekniska nackdelar som eventuellt följer härav, har kommittén funnit att mervärdeskatten på resetjänster inte skall behöva redovisas öppet.

För det fall man väljer att beskatta den "svenska" delen av internationella resor uppkommer frågeställningen hur man skall behandla "importen" av resetjänster, dvs. sådana resor som utgår från utrikes ort men som till någon del äger rum inom Sveriges gränser. I Danmark, där resor med turistbussar etc. beskattas, tillämpas ett system där utländska researrangörer får erlägga en avgift för den del av bussresan som företas i Danmark. Avgiften beräknas med ledning av antalet körda kilometer i Danmark och antalet passagerare. Ett motsvarande system kan övervägas även för svensk del. Kontakter med skattemyndigheterna i Danmark har emellertid givit vid handen att systemet inte fungerat tillfredsställande. De administrativa problemen är stora. Kommittén har därför funnit att ett

motsvarande system för närvarande inte bör föreslås för svensk del. Detta innebär således att resor från en utrikes ort till Sverige inte kommer att beskattas.

Ett ytterligare problem som kräver sin lösning vid en beskattning av personbefordran utgör det förhållandet att beskattningen medför en konkurrensförskjutning till privatbilismens fördel. Denna konkurrensförskjutning kommer i första hand att på ett icke önskvärt sätt drabba den lokala kollektivtrafiken. Åtgärder bör därför vidtas för att undanröja denna konkurrensförskjutning. Kommitténs förslag angående energibeskattningen innebär bl.a. att bensin och andra drivmedel för motorfordon mervärdeskattebeläggs, samtidigt som punktskatten på bensin inte reduceras. Detta innebär en fördyring för privatbilismen. Den lokala kollektivtrafiken kommer därför inte att komma i en sämre ställning i konkurrenshänseende gentemot bilismen än vad som för närvarande är fallet.

Kollektivtrafikföretagen uppbär i många fall bidrag från stat eller kommun. Detta är regelmässigt fallet framför allt då det gäller den lokala kollektivtrafiken. Dessa bidrag räknas inte in i beskattningsvärdet, vilket innebär att de bidragstagande kollektivtrafikföretagens utgående mervärdeskatt inte kommer att beräknas på hela det i företagen tillskapade mervärdet samtidigt som företagen kommer att ha full avdragsrätt för ingående skatt. Förhållandet kan teoretiskt sett – om bidraget är tillräckligt stort och biljettpriset därmed tillräckligt lågt – leda till att den ingående skatten blir större än den utgående och att en fordran gentemot staten därmed uppkommer. Tillgängliga uppgifter visar emellertid att de lokala trafikföretagens bidragstäckning för närvarande genomsnittligt uppgår till cirka 50 procent samtidigt som dessa företags nu icke avdragsgilla ingående skatt är relativt låg. Under förutsättning att inte bidragstäckningen ökar kraftigt, vilket för övrigt torde kräva ett ökat kommunalskatteuttag, kommer därför inte den ovan beskrivna situationen att uppstå. Kommittén har mot bakgrund härav inte funnit skäl föreligga för att införa någon särskild reglering på det ifrågavarande området.

Enligt gällande mervärdeskattelagstiftning föreligger inte avdragsrätt för ingående skatt som belöper på bl.a. anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning. Däremot föreligger avdragsrätt för ingående skatt som belöper på driftkostnader för nyssnämnda fordon om de utgör inventarium i skattskyldigs verksamhet eller om det förhyrs för bruk i sådan verksamhet. Denna avdragsrätt omfattar alla driftkostnader oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verksamheten. Används personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig uthyrning, i mer än ringa omfattning i verksamhet som medför skattskyldighet föreligger avdragsrätt för hälften av den ingående skatt som belöper på hyran. Den reglering som nu angivits har tillkommit i syfte att på ett schablonmässigt sätt beskatta det privata nyttjandet av en personbil eller en motorcykel som utgör anläggningstillgång i skattskyldigs verksamhet. Kommittén föreslår nu att yrkesmässig personbefordran med bl.a. taxi skall vara mervärdeskattepliktig. Kommittén föreslår också att bensin och andra drivmedel skall omfattas av skatteplikten. Dessa förslag innebär att

det finns anledning att överväga omfattningen av de avdragsbegränsningar som här är i fråga. Kostnaderna för bensin och andra drivmedel representerar en betydande del av driftkostnaderna för en personbil eller motorcykel. Med nuvarande avdragsregler skulle även den ingående skatt som belöper på drivmedel vara helt avdragsgill. Detta skulle innebära att det privata nyttjandet av personbilar och motorcyklar som utgör anläggningstillgång i en verksamhet subventionerades i större utsträckning än för närvarande. Ett sådant förhållande kan enligt kommitténs mening inte accepteras. De ifrågavarande avdragsreglerna måste därför få ett ändrat innehåll. Det principiellt riktiga skulle därvid vara att begränsa avdragsrätten till den ingående skatt som belöper på den del av anskaffnings- och driftkostnaderna som kan hänföras till personbilens eller motorcykelns nyttjande i verksamheten. En sådan ordning är dock av bl.a. kontrolltekniska skäl mindre lämplig. Kommittén förordar därför ett i princip generellt avdragsförbud för ingående skatt som belöper på såväl anskaffnings- som driftkostnaderna för de aktuella fordonen. Avdragsrätt för ingående skatt skall i förekommande fall i princip heller inte föreligga för någon del av hyreskostnaden för sådana fordon. Detta generella avdragsförbud bör dock förses med vissa undantag. Sålunda bör avdragsrätt även fortsättningsvis medges för fordon som används i verksamhet som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning och denna avdragsrätt bör omfatta ingående skatt på anskaffnings-, hyres- och driftkostnader. Som ovan nämnts föreslår kommittén att personbefordran med bl.a. taxi skall omfattas av skatteplikten. En betydande del av taxiverksamhetens kostnader härrör från anskaffning och drift av personbilar. Ett avdragsförbud för ingående skatt som belöper på dessa kostnader skulle få betydande ekonomiska konsekvenser för taxiföretagen. Kommittén förordar därför att det annars i princip generella avdragsförbudet inte heller skall gälla anskaffning, hyra och drift av personbilar och motorcyklar för ändamål som avser yrkesmässig personbefordran. Härmed avses att fordonet skall användas för yrkesmässig personbefordran. En näringsidkare som driver verksamhet avseende personbefordran med t.ex. bussar äger således inte rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på kostnaderna för en personbil som utgör anläggningstillgång i verksamheten, såvida inte också bilen regelmässigt används för yrkesmässig personbefordran. Genom den föreslagna regleringen kommer taxirörelser, limousinrörelser och liknande verksamheter således inte att omfattas av avdragsförbudet.

Det finns i detta sammanhang anledning att beröra ML:s definition av begreppet personbil. Med personbil förstås enligt ML:s gällande lydelse även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 000 kg. Detta innebär att gällande avdragsbegränsningar för ingående skatt på anskaffningskostnaderna för personbilar inte gäller personbilar med en totalvikt överstigande 3 000 kg. Viktgränsen 3 000 kg. gäller också enligt lagen om försäljningsskatt på motorfordon och innebär att det inte utgår någon försäljningsskatt för fordon med en totalvikt som överstiger denna gräns. Av skäl som anges i kap. III avsnitt 10.3.3 föreslår kommittén att totalviktsgränsen i lagen om försäljningsskatt på motorfordon skall höjas till 3 500 kg. Av samma skäl bör definitionen av begreppet personbil

i ML ändras på motsvarande sätt.

Under förutsättning av oförändrade kostnader och oförändrad vinstnivå hos reseföretagen innebär en mervärdebeskattning av resetjänsterna att de konsumenter som inte är skattskyldiga för mervärdeskatt träffas av en prisökning om 23,46 procent. En mervärdebeskattning skulle emellertid innebära att reseföretagen fick rätt till avdrag för sin ingående mervärdeskatt. Detta förhållande medför att prisökningen inte skulle komma att uppgå till 23,46 procent utan till en lägre procentsats, vilken är avhängig storleken av den ingående mervärdeskatten. De reseföretag som för närvarande har en hög icke avdragsgill ingående skatt kan således komma att behöva höja sina priser i mindre utsträckning än de företag som har en lägre ingående skatt.

En mervärdebeskattning av resetjänsterna kan som isolerad åtgärd väntas påverka resebranschens volym i minskande riktning. Volymminskningen blir dock av varierande storlek mellan olika reseföretag. De företag som har en hög andel affärsresenärer, dvs. resenärer för vilka mervärdeskatten inte utgör någon kostnad, torde komma att få vidkännas ett mindre omfattande volymminskning än de företag som har en lägre andel affärsresenärer.

En beskattning av resetjänster innebär givetvis att det saknas skäl att undanta resgodsbefordran från det skattepliktiga området. Även förmedling av resor bör inrymmas under skatteplikten.

7.4.4 Postbefordran

Till kommunikationsområdet hör postens befordran av brev m.m. Denna befordran omfattas för närvarande inte av skatteplikt. Det finns i och för sig skäl som talar för att postverkets samtliga befordringstjänster bör beskattas. En sådan ordning skulle undanröja problem som är förknippade med postens blandade verksamhet och också stärka konkurrens- och konsumtionsneutraliteten. Man bör ha i åtanke att även postens brevbefordran i allt större omfattning är utsatt för konkurrens från näringslivet. Härtill bidrar bl.a. den allt större floran av budfirmor och utvecklingen på dataområdet vilken möjliggör ett allt billigare informationsutbyte via datamedia.

En skatt på brevbefordran skulle inte behöva medföra några allvarliga tekniska problem för postverket. Skatten bakas helt enkelt in i postverkets tariffer och erläggs av konsumenten genom portot. Internationell brevbefordran kan, i likhet med vad som för närvarande gäller för paketbefordran, i och för sig anses som skattefri export. Postväsendet har redan nu ett "clearingsystem" för internationella försändelser. Detta system bör jämväl kunna användas för att beräkna andelen nationella försändelser och därmed storleken av postens utgående skatt. Den nu angivna lösningen såvitt rör internationell befordran medför emellertid problem avseende beräkningen av den ingående skatten hos de skattskyldiga näringsidkare som nyttjar postens befordringstjänster. Det torde inte vara helt lätt att avgöra hur stor del av en näringsidkares totala portokostnader som belöper på skattepliktiga inrikes respektive skattefria utrikes försändelser och det

är därmed heller inte lätt att bestämma storleken av den avdragsgilla ingående skatten. Detta problem skulle eventuellt kunna lösas genom ett schablonförfarande eller, än bättre, genom att anse brevbefordringstjänsten som helt utförd i Sverige även om försändelsen ställts till en adressat utomlands.

Det finns emellertid också skäl som talar för att postens befordran av brev m.m. även i fortsättningen skall undantas från skatteplikt.

Som ovan anförts får mervärdeskatt på postens befordran av brev m.m. tas ut genom portot. Denna ordning medför att den skattskyldige näringsidkarens rätt till avdrag för ingående skatt inträder redan då han anskaffar francotecknen och inte när han faktiskt utnyttjar postens befordringstjänst. Francotecken används emellertid också för andra ändamål än som porto. Det är inte ovanligt att de används som betalningsmedel t.ex. i samband med postorderhandel. Ostämplade francotecken kan mot en avgift om 5 procent av dess värde, också inlösas mot kontanta medel hos postverket. Nu angivna förhållanden kan befaras medföra kontrolltekniska problem.

Postens befordran av annat än paket är regelmässigt undantagna från skatteplikt i utländska mervärdeskattesystem. En beskattning av dessa tjänster i Sverige skulle därför kunna innebära att det för vissa icke skattskyldiga konsumenter ter sig lönsamt att låta andra länders postväsenden ombesörja deras behov av postala tjänster. I världspostkonventionen har intagits en artikel i syfte att förebygga sådana förfaranden, s.k. "remailing", som nu beskrivits. Enligt uppgift är det dock inte alla länder som respekterar konventionens innehåll på denna punkt och förfarandet förekommer redan nu i viss omfattning.

Det bör i detta sammanhang också anmärkas att EG:s sjätte direktiv innehåller ett undantag från skatteplikt för postens befordran av brev m.m.

Med hänsyn till det anförda har kommittén funnit att det nuvarande undantaget från skatteplikt för postbefordran av annat än postpaket och gruppkorsband bör gälla även fortsättningsvis.

7.4.5 Teletjänster

Televerkets tjänster på kommunikationsområdet är för närvarande inte mervärdeskattebelagda. Dessa tjänster beskattas i stora delar av det övriga Europa och är heller inte undantagna i EG:s sjätte direktiv. Det torde inte medföra några större tekniska svårigheter att beskatta detta tjänsteområde. Med hänsyn bl.a. till att televerkets monopolställning inte längre är lika omfattande som tidigare synes en beskattning av teletjänsterna önskvärd från konkurrensneutralitetssynpunkt. Beskattningen undanröjer också de skattetekniska problemen med televerkets blandade verksamhet. Mervärdeskattens avkastning skulle öka väsentligt om teletjänsterna inrymdes under det skattepliktiga området.

Ett särskilt problem erbjuder de internationella teletjänsterna, dvs. de tjänster som riktar sig mot mottagare utanför Sveriges gränser. Det torde av skattetekniska skäl vara omöjligt att betrakta dessa tjänster som skattefri export. Även de internationella tjänsterna bör därför anses helt

utförda i Sverige och skatt utgå på hela det för dessa tjänster debiterade beloppet. Detta är för övrigt också en ordning som tillämpas i de länder som beskattar teletjänster.

Med hänsyn till det anförda förordar kommittén att såväl de nationella som de internationella teletjänsterna inryms under mervärdeskatteplikten.

7.5 Kultur och nöjen m.m.

7.5.1 Sammanfattning av avsnitt 7.5

- Kultur- och nöjesområdet, vartill också hänförs sport och idrott, omfattas av skatteplikten enligt ML.
- Principen om öppen skattedebitering gäller inte på kultur- och nöjesområdet.
- De ideella föreningarnas mervärdeskatterättsliga ställning är oförändrad mot tidigare.

7.5.2 Allmänt

Kultur- och nöjesområdet omfattas för närvarande inte av mervärdeskatteplikten. Till detta område hänförs bl.a. konserter, opera-, teater-, revy-, biograf- och cirkusföreställningar, danstillställningar, musei- och annan utställningsverksamhet samt sport- och idrottsevenemang. Det framstår emellertid, enligt kommitténs mening, principiellt sett som naturligt att en generell konsumtionsbeskattning av mervärdeskattetyp också omfattar ett så i många hänseenden renodlat konsumtionsområde som det här ifrågavarande. Mot det förhållandet att framför allt nöjeskonsumtionen är undantagen från skatteplikt kan resas invändningen att beskattningen därmed inte är konsumtions- och konkurrensneutral. Gällande mervärdeskattelagstiftning kan sägas subventionera nöjeskonsumtionen till förfång för konsumtionen på andra områden. Det förhållandet att vissa former av nöjeskonsumtion, som t.ex. dans och artistuppträdanden, för närvarande träffas av mervärdeskatt i de fall konsumtionen äger rum i samband med matservering och betalningen för dansen eller uppträdandet ingår som en del i serveringspriserna, medan i andra fall sådan konsumtion inte träffas av skatt, inverkar menligt på konkurrensneutraliteten.

7.5.3 Generell eller begränsad skatteplikt

Trots vad som anförts i avsnitt 7.5.2 kan det finnas skäl att begränsa det skattepliktiga området på nöjes-, kultur- och idrottssektorn. En sådan begränsning kan vara motiverad av kulturpolitiska hänsynstaganden, av omtanke om den del av idrotten som inte kan hänföras till elitidrott samt av det förhållandet att en stor del av verksamheten på framför allt kulturområdet är subventionerad av stat och kommun och numera också av det privata näringslivet. Sistnämnda förhållande innebär att priserna eller entréavgifterna till kulturella evenemang i vissa fall är bestämda på sådant sätt att de inte ger full kostnadstäckning. Subjekten på detta

område kan härigenom, till följd av avdragsrätten för ingående skatt, vid en beskattning i några fall komma att redovisa negativa mervärden. Som exempel kan nämnas att operan för budgetåret 1987/88 redovisade en icke avdragsgill ingående mervärdeskatt om 6,3 miljoner kr. Den utgående skatten på operans biljettintäkter skulle under motsvarande period ha uppgått till cirka 3,4 miljoner kr. En mervärdebeskattning av operans föreställningar skulle i praktiken således innebära att verksamheten subventioneras ytterligare med statliga medel. Denna effekt kan dock i och för sig neutraliseras genom en minskning av de direkta bidragen.

En eventuell begränsning av skatteplikten på det ifrågavarande området bör syfta till att beskatta vad som kan anses vara rent kommersiell verksamhet, medan verksamhet som inte är av den karaktären skulle vara fritagen från skatteplikt. Avsikten skulle således vara att beskatta biografföreställningar, krogshower samt kommersiellt inriktade konserter och teaterföreställningar m.m. Musei- och utställningsverksamhet samt icke kommersiell verksamhet på konsert- och teaterområdet skulle däremot vara skattefri.

Det finns i princip två metoder för att åstadkomma en begränsning av skatteplikten på sätt nu angivits. Den ena metoden är den som tillämpas i EG:s sjätte direktiv. Sjätte direktivet stadgar generell skatteplikt för kultur- och nöjesområdet. Från denna generella skatteplikt stadgas dock undantag för vissa kulturella tjänster under förutsättning att tillhandahållaren är ett offentligrättsligt subjekt eller ett subjekt "godkänt" av vederbörande medlemsstat. Med vissa kulturella tjänster avses enligt ett förslag till tillägg till sjätte direktivet bl.a. muséer, utställningar, teater- och filmförevisningar samt konserter m.m. En med sjätte direktivet överensstämmande reglering i detta hänseende skulle för svensk mervärdeskatterätt måhända innebära att kulturella subjekt som mottar ett direkt stöd från stat eller kommun undantogs från beskattning. Härigenom skulle t.ex. viss teater- och konsertverksamhet kunna undantas, medan annan sådan verksamhet beskattades. Metoden torde dock ge upphov till betydande problem såvitt avser avgränsningen av de subjekt vars verksamhet skulle ställas utanför skatteplikten. Metoden torde av bl.a. konstitutionella skäl också kräva att dessa subjekt anges i lagen, vilket är förenat med betydande olägenheter. Metoden innebär också att konkurrensneutraliteten försvagas. Kommittén har med hänsyn till det anförda ansett den nu beskrivna metoden vara förenad med sådana brister att den inte kan förordas.

Den andra metoden för begränsningar av skatteplikten på kultur- och nöjesområdet är den som tillämpas i dansk mervärdeskatterätt. Där undantas bibliotek, muséer och djurparker etc. från skatteplikt, medan aktiviteter med ett större inslag av förströelse, som radio, TV, teater- och filmförevisningar samt konserter m.m., beskattas. Till skillnad mot vad som gäller enligt EG:s sjätte direktiv saknar det betydelse vilket subjekt som bedriver verksamheten i fråga. En rent kommersiellt bedriven verksamhet behandlas på samma sätt som en verksamhet som bedrivs på ideell basis och som måhända uppbär stora statliga eller kommunala subventioner. Den danska metoden torde inte ge upphov till fullt lika stora gränsdrag-

ningsproblem som den som avses tillämpas inom EG. Metoden tar också större hänsyn till konkurrensneutraliteten. Den danska metoden har emellertid den stora nackdelen att den inte skiljer mellan kommersiell och icke kommersiell verksamhet. En teaterföreställning träffas av skatt oavsett om tillhandahållaren arbetar ideellt eller kommersiellt och oavsett om denne tillhandahållare uppbär subventioner eller ej. Metoden tar således inte hänsyn till det tidigare angivna syftet med en begränsning av skatteplikten på kultur- och nöjesområdet, nämligen att endast undanta icke kommersiell verksamhet från skatteplikt. Kommittén har därför inte heller ansett sig kunna förorda denna metod.

Av skäl som ovan angivits anser kommittén att en generell beskattning av kultur- och nöjesområdet är att föredra framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikt. Kommitténs ställningstagande i denna fråga har också påverkats av de regler i ML som gäller för de ideella föreningarna. Dessa föreningars mervärdeskatterättsliga ställning behandlas i avsnitt 7.5.4.

I konsekvens med detta förslag och i enlighet med vad som gäller enligt EG:s sjätte direktiv föreslår kommittén att det nuvarande undantaget i 8 § 8 ML för alster av bildkonst slopas. Undantaget gäller omsättning av sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Kommittén anser att erforderliga subventioneringar i stället bör läggas utanför ML.

Genom avtal mellan staten och filmbranschen bildades år 1963 Stiftelsen Svenska Filminstitutet. Filminstitutet skall enligt avtalet ha till målsättning bl.a. att stödja svensk filmproduktion, att medverka till spridning och visning av kvalitetsfilm samt att arbeta för att främja andra för filmen värdefulla filmkulturella ändamål. Filminstitutets verksamhet finansieras till mycket stor del av de s.k. biografavgifterna. Biografavgift erläggs till Filminstitutet av biografägarna. Avgift utgår med belopp motsvarande tio procent av bruttobiljettintäkten vid biografföreställning. Avgift erläggs dock inte för föreställning som visas på sådant fast visningsställe där det ges högst fem föreställningar i veckan utöver barnmatinéer. Av filmavtalet framgår att filmbranschen har rätt att säga upp avtalet om mervärdeskatt införs på filmföreställningar. Kommittén anser att Filminstitutets verksamhet är viktig och önskvärd för svensk filmproduktion och för att värdefulla filmer skall nå en vid spridning. Kommittén är därför angelägen om att denna verksamhet skall kunna finansieras även i framtiden. Kommittén ser dock inga principiella hinder mot en finansiering enligt nuvarande ordning även om mervärdeskatt införs på filmförevisningar. I den mån så inte kan ske bör dock andra finansieringsformer övervägas.

En beskattning av tjänsterna på kultur- och nöjesområdet bör enligt kommitténs mening inte leda till krav på öppen skattedebitering, dvs. att mervärdeskattens belopp skall framgå av entrébiljett eller dylik handling. Anledningen härtill är att det här till allt övervägande del är fråga om privat konsumtion, varför rätt till avdrag för den skatt som belöper på tjänsterna mycket sällan blir aktuell.

7.5.4 De ideella föreningarnas mervärdeskatterättsliga ställning

Enligt huvudregeln i ML uppkommer skattskyldighet för mervärdeskatt då en skattepliktig vara eller tjänst omsätts inom landet i en yrkesmässig verksamhet. Med yrkesmässig verksamhet förstås i princip att en intäkt från verksamheten vid inkomsttaxeringen skall beskattas i något av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. ML innehåller emellertid vissa kompletteringar till denna principiella regel. En sådan komplettering anger att som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av vara eller tjänst i en av en ideell förening bedriven verksamhet, när inkomsten därav utgör sådan inkomst av rörelse för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL).

Av 7 § 5 mom. SIL framgår att det bara är de allmännyttiga föreningarna som är begränsat skattskyldiga. Förutsättningarna för att en förening skall anses som allmännyttig är

- att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja ett allmännyttigt ändamål (t.ex. en idrottsförening eller en politisk förening),
- att föreningen uteslutande eller så gott som uteslutande verkar för att tillgodose sådana ändamål,
- att medlemsskap i föreningen inte vägras i vidare mån än som kan motiveras av särskilda skäl,
- att föreningens inkomster inklusive medlemsavgifter och offentliga bidrag används för den allmännyttiga verksamheten.

Friheten från skattskyldighet för inkomst av rörelse gäller endast sådana rörelseinkomster som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Inkomst som direkt härrör från föreningens ideella verksamhet, såsom t.ex. entréavgifter till idrotts- och kulturevenemang, skall anses ha en sådan naturlig anknytning som ovan angivits. Detsamma gäller inkomst av verksamhet som utgör ett direkt led i det ideella arbetet, t.ex. om en naturskyddsförening säljer märken och böcker i syfte att öka intresset för föreningens verksamhet. Kravet på naturlig anknytning skall också anses uppfyllt om en förenings kommersiella verksamhet har karaktär av service till medlemmar och andra som deltar i den ideella verksamheten. Så kan exempelvis vara fallet om en idrottsförening i mindre skala säljer förfriskningar eller idrottsartiklar i sin klubblokal. Det bör dock understrykas att kravet på naturlig anknytning inte kan anses uppfyllt endast för att syftet med en viss verksamhet är att finansiera det allmännyttiga arbetet. Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas anordnande av lotterier, fester och basarer o.d. Hit räknas också upplåtelse av reklamutrymme på spelardräkter etc.

De ideella föreningarnas frihet från skattskyldighet för inkomst av rörelse gäller, såsom ovan angivits, endast sådana rörelseinkomster som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som beskrivits ovan. Regeringsrätten har i en dom (RÅ 1987 ref 153) klargjort innebörden av begreppet "till

huvudsaklig del". Regeringsrätten menar att frågan om en förenings rörelseinkomst skall vara skattefri eller skattepliktig skall avgöras på grundval av en huvudsaklighetsbedömning. Denna bedömning skall avse verksamheter som har sådant inre sammanhang att de ingår i samma förvärvskälla. Om en sådan förvärvskälla innefattar både skattefria och skattepliktiga rörelseinkomster, skall förvärvskällan antingen i sin helhet beskattas eller i sin helhet undantas från beskattning. För skattefrihet krävs att förvärvskällans inkomster till huvudsaklig del, dvs. till åtminstone 70-80 procent, härrör från den skattefria delen. Är den skattefria delen mindre skall all rörelseinkomst beskattas. Frågan i det aktuella målet var om en idrottsförening var skattskyldig för en intäkt om 55 000 kr. som härrörde från ett av föreningen utfört bevakningsuppdrag. Uppdraget bestod i att föreningens medlemmar nattetid bevakade en campingplats. I målet var upplyst att föreningen hade andra intäkter om sammanlagt 392 000 kr., varav den övervägande delen härrörde från kommunala anslag. Regeringsrätten konstaterade att bevakningsuppdraget, till skillnad från föreningens övriga verksamhet, var av sådan art att intäkten från uppdraget i princip skulle beskattas. Med hänsyn till att såväl bevakningsuppdraget som den övriga verksamheten av regeringsrätten ansågs ha ombesörjts av föreningsmedlemmarna på ideell basis, ingick de olika verksamheterna enligt domstolens mening i en och samma förvärvskälla. Vid detta förhållande och då förvärvskällans inkomst till huvudsaklig del härrörde från skattefri verksamhet frikallades föreningen från skattskyldighet från all rörelseinkomst, således också den som härrörde från bevakningsuppdraget.

Regeringsrättens dom innebär att det inte bara är arrangemang och tjänster som traditionellt tillhandahålls av ideella föreningar som är skattefria. Även tjänster som inte har någon direkt ideell anknytning omfattas i vissa fall av inkomstskatte- och därmed också mervärdeskattefriheten.

Bakgrunden till SIL:s reglering såvitt avser de ideella föreningarna är önskemålet om att skattelagstiftningen bör utformas så att den inte motverkar ett vitalt föreningsliv. Förekomsten av en inkomstskatt kan, inte minst av psykologiska skäl, inverka menligt på föreningsmedlemmarnas vilja att delta i en ideell verksamhet. Den begränsning av föreningarnas möjligheter att fullfölja sitt ideella ändamål, som en beskattning innebär, kan också framstå som inkonsekvent om föreningen samtidigt uppbär offentliga bidrag med stora belopp.

Motiven för den ifrågavarande bestämmelsen i ML var att de praktiska fördelarna med likartade regler för såväl inkomst- som mervärdeskatten ansågs överväga nackdelarna av den mycket begränsade påverkan på konkurrensneutraliteten och på skatteintäkterna som bedömdes följa av lagändringen. Att konkurrensneutraliteten och skatteintäkterna bedömdes påverkas i så ringa omfattning hänger dock intimt samman med att de ideella föreningarnas omsättning med nuvarande skattebas endast till mycket liten del avser skattepliktiga varor och tjänster samt med den gällande omsättningsgränsen för redovisningsskyldighet. I ett mervärdeskattesystem med en bredare bas än det nuvarande, dvs. där i princip alla varor och tjänster är skattepliktiga, och där mervärdeskatten skall redovisas i sin

helhet oavsett omsättningens storlek blir förhållandet ett annat.

En breddning av mervärdeskattebasen till att även omfatta t.ex. idrotts- och kulturområdena innebär att entréavgifter till idrottsevenemang, konserter och liknande skulle komma att beskattas. Den nuvarande utformningen av ML såvitt avser de ideella föreningarnas verksamhet medför att dessa evenemang skulle bli skattefria i den mån de anordnades som ett led i föreningarnas ideella verksamhet samtidigt som skatt skulle utgå om arrangören inte har den ideella föreningens status. Motsvarande förhållanden skulle också kunna komma att råda på områden som inte är direkt förknippade med föreningarnas ideella verksamhet (jfr regeringsrättens dom som refererats ovan). Detta innebär ett avsteg från konkurrensneutraliteten genom att det gynnar ett visst tillhandahållande av arrangemang och tjänster.

En breddning av mervärdeskattebasen syftar, förutom till ökad konkurrens- och konsumtionsneutralitet, också till ökade skatteintäkter. Detta syfte kan eventuellt motverkas av de regler som för närvarande gäller för de ideella föreningarna. Verksamheten på idrotts- och kulturområdena bedrivs i stor utsträckning av dessa föreningar. Konsumenterna av idrotts- och kulturarrangemang är till allt övervägande del icke skattskyldiga till mervärdeskatt och saknar således avdragsrätt för ingående skatt. De ideella föreningarnas mervärdeskattefrihet kan därför medföra att skatteintäkterna från ett inrymmande av idrotts- och kulturområdena i mervärdeskattesystemet begränsas. Man bör å andra sidan ha i åtanke att ett slopande av särreglerna för ideella föreningar skulle medföra att de i förekommande fall också fick avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Denna avdragsrätt skulle i sin tur, bl.a till följd av de på det ideella området vanliga subventionerna, i många fall leda till negativa mervärden och därmed en förlust för staten.

Som framgår av vad som ovan anförts innebär en oförändrad reglering av de ideella föreningarnas mervärdeskatterättsliga ställning vissa nackdelar framförallt i avseende på konkurrensneutraliteten i ett mervärdeskattesystem med bredare bas än det nuvarande. Det skulle mot den bakgrunden kunna övervägas om inte de ideella föreningarna borde omfattas av samma yrkesmässighetsbegrepp som andra näringsidkare. Kommittén anser emellertid att föreningslivet har ett betydande värde för samhället och kan därför instämma i att skattelagstiftningen inte bör utformas så att den motverkar sådana aktiviteter. En oförändrad reglering på ifrågavarande område medför att aktiviteter som bedrivs av ideella föreningar i många fall inte kommer att beskattas trots att mervärdeskatteplikten på kultur- och nöjesområdet i princip är generell. Detta förhållande innebär att icke kommersiell verksamhet på området i stor utsträckning kommer att undgå beskattning. Det innebär också att skatt i princip inte kommer att utgå på idrotts- och sportevenemang. En sådan ordning överensstämmer i stor utsträckning med syftet med den i avsnitt 7.5.3 diskuterade och av tekniska skäl avvisade begränsningen av skatteplikten på kultur och nöjesområdet. Trots de olägenheter från bl.a. konkurrensneutralitetssynpunkt som följer härav, anser kommittén därför att de ideella föreningarnas mervärdeskatte-

rättsliga ställning skall vara oförändrad även i framtiden.

7.6 Finansiella tjänster och försäkringstjänster

7.6.1 Sammanfattning av avsnitt 7.6

Kommittén konstaterar att skäl talar för att finansiella tjänster och försäkringstjänster inryms under mervärdeskatteplikten. Det fordras dock en mer omfattande analys av bl.a. internationella och tekniska aspekter än vad som varit möjligt under den tid som stått till kommitténs förfogande. Kommittén avstår därför från att lägga något förslag utan förordar att frågan utreds vidare i särskild ordning.

7.6.2 Allmänt

I ett enhetligt och neutralt mervärdeskattesystem ska skattebasen innehålla alla varor och tjänster såvida inte särskilda skäl kan anföras för ett undantag. Ett undantag medför dels en konkurrenssnedvridning, dels att en s.k. kumulativ effekt uppstår eftersom varan eller tjänsten om den används som insatsvara kommer att innehålla en dold mervärdeskatt som nästa led inte kan dra av, dels förlorade skatteintäkter som måste tas någon annanstans.

Med finansiella tjänster avses bank- och finansieringsverksamhet, t.ex. in- och utlåningstjänster, betalningsförmedling och värdepappershandel. Notariatsverksamhet och bankfacksuthyrning räknas inte hit utan föreslås i likhet med annan rådgivning och förvaring bli mervärdeskattebelagt. Med försäkringstjänster förstås även återförsäkringsverksamhet samt tjänster utförda av försäkringsmäklare.

Det bör noteras att mervärdeskatt även bör utgå på räntor om finasiella tjänster mervärdeskattebeläggs. Det kan vid en första anblick verka förvånande, men räntor skiljer sig inte på något avgörande sätt från andra betalningsstömmar. En del av räntan utgör bankens upplåningskostnad medan en del utgör ersättning för administration, löner, lokaler, vinst osv. En del av räntan består alltså av ett typiskt mervärde som kan mervärdeskattebeläggas.

Som nämnts ovan skulle mervärdeskatt på finansiella tjänster ha en rad fördelar. Mervärdeskatten skulle bli enhetligare, de kumulativa effekterna försvinner och skatteintäkterna skulle öka på ett fördelningspolitiskt bra sätt. Även penningpolitiskt förefaller en sådan skatt vara positiv. Den kil som skulle skapas mellan näringslivets och hushållens räntor synes var önskvärd. Den lägre räntan för näringslivet skulle vidare ha en positiv effekt på tillväxttakten i ekonomin. Stabiliseringspolitiskt skulle mervärdeskatt på räntor ha varit önskvärt under de senaste årens "konsumtionsboom". På lång sikt kan dock mervärdeskatt på finansiella tjänster a priori varken sägas vara positivt eller negativt ur stabiliseringspolitisk synvinkel. De realekonomiska motiven för en sådan beskattning är sammantaget således tämligen starka.

Svårigheterna är dels tekniska, dels de internationella aspekterna.

Tekniskt består problemen bl.a. av att uppnå en korrekt avdragsrätt hos de finansiella instituten, hur optioner, terminer, obligationer m.m. ska behandlas, hur import och export ska hanteras osv. Den internationell aspekten är främst frågan vilka effekter det skulle få om Sverige som första (och kanske enda) land i Europa införde en sådan beskattning. Vilka effekter får det för vår samordning med EG om de skulle välja att inte mervärdeskattebelägga finansiella tjänster medan vi gör det?

För försäkringar är resonemanget till stora delar likartat. En hel rad skäl talar för en mervärdeskattebeläggning medan även här de tekniska och internationella aspekterna är svåröverblickade.

7.6.3 Principiella aspekter

Kommittén konstaterar att en hel rad skäl talar för att finansiella tjänster och försäkringstjänster borde inkluderas i den basbreddning som nu ska genomföras. Samtidigt kan konstateras att de internationella och tekniska aspekterna är svårbedömda och fordrar en mer omfattande analys än vad som är möjligt med de knappa tidsramar som gäller för kommitténs arbete. Kommittén avstår mot denna bakgrund från att lägga fram något förslag när det gäller den finansiella sektorn. Kommittén anser emellertid att en mervärdeskatt på finansiella tjänster har fog för sig från flera utgångspunkter. Vi föreslår därför att frågan görs till föremål för en utredning i särskild ordning.

7.6.4 Vissa tekniska aspekter

Effekten av en mervärdeskattebeläggning av finansiella tjänster skulle bli att näringslivets upplåningskostnader sjunker något. Det beror på att bankerna skulle få avdragsrätt för sin ingående mervärdeskatt vilken idag övervältras på låntagarna som en dold, icke avdragsgill mervärdeskatt. Samtidigt skulle alla mervärdeskatteskyldiga företag i sin tur få dra av den mervärdeskatt bankerna debiterar. Hushållen skulle däremot få högre ränta på sina lån eftersom de inte kan dra av mervärdeskatten.

Effekten skulle alltså bli att näringslivet får en viss stimulans samtidigt som den privata lånefinansierade konsumtionen dämpas.

De finansiella tjänsterna kan delas in i två grupper:

1. Samtliga tjänster där betalningen består av avgifter, provisioner o.d.
2. Tjänster där ersättningen består av ränta.

Att mervärdeskattebelägga tjänster enligt punkt 1 ovan förefaller vara principiellt oproblematiskt. Tekniskt finns flera oklarheter kring t.ex. importfrågor, avdragssidan m.m.

När det gäller mervärdeskatt på räntor är situationen betydligt oklarare. Vilket är det beskattningsbara värdet i en räntebetalning för ett lån?

I huvudsak finns två principiella lösningar:

1. Fullprismetoden
2. Indirekta mervärdemetoden.

Med fullprismetoden beskattas ett lån som vilken annan vara eller tjänst som helst. Hela priset, dvs räntan, utgör det beskattningsbara värdet. Detta kan förefalla vara det mest naturliga, men en internationellt allmänt utbredd kritik mot detta är att det leder till en överbeskattning. Endast en mindre del av räntan utgör betalning för själva tjänsten, som består av bankernas administration. Enligt detta synsätt ska mervärdeskatt endast läggas på bankens mervärde, dvs den del av räntan som betalar löner, vinst mm hos banken eller med andra ord räntenettot. Denna åsikt torde baseras på att en stor del av bankernas inlåning kommer från hushåll där bankerna skulle sakna avdragsmöjlighet för någon ingående mervärdeskatt. Detta skulle dock inte behöva vara något problem i Sverige eftersom vi har det internationellt unika institutet "fiktiv mervärdeskatt".

Om fullprismetoden ändå skulle bedömas mindre lämplig leder det över till de indirekta mervärdemetoderna där två olika tekniker finns:

- additionsmetoden
- marginalmetoden.

Additionsmetoden innebär att skattebasen beräknas genom att summera de poster i företaget som tillsammans utgör mervärdet, dvs. främst löner och vinst. Ingående mervärdeskatt får inte dras av och ingen utgående mervärdeskatt särdebiteras utan mervärdeskatten vältras över på låntagarna som en dold, icke avdragbar mervärdeskatt. Med denna teknik belastas alltså även näringslivet av mervärdeskatten. Med denna metod beskattas inte en viss vara eller tjänst utan vissa företag. Metoden klarar inte företag som blandar kreditgivning med annan verksamhet utan långtgående krav på särredovisning. T.ex. har företag rätt att erbjuda krediter vid försäljning av sina egna produkter. Dessa får en konkurrensfördel om de inte kan inordnas i mervärdeskattesystemet.

Marginalmetoden innebär att endast den del av räntan som överstiger den ränta som långivaren i sin tur fått betala för kapitalet beskattas. Därmed beskattas endast den del av räntan som går till löner, vinst m.m. Bankerna har avdragsrätt för sin ingående mervärdeskatt (ej för fiktiv mervärdeskatt på inlåning) och särdebiterar den utgående mervärdeskatten. Därmed kan den dras av av andra skattskyldiga.

Skatten skulle alltså utgå på all ränta utöver X procent. Enklast torde vara att tillämpa en schablon för bankernas upplåningskostnader baserad på ett genomsnitt för branschen. Kreditinstitut med dyr upplåning skulle missgynnas relativt sett.

Följande exempel illustrerar att alla nämnda beskattningstekniker teoretiskt ger samma resultat.

BANKEN

Ränteintäkt	1000
Ränteutgift	500
Löner	200
Inköp	200 (varav mervärdeskatt 40)
Vinst	100

Momssatsen är 20 procent

Fullprismetoden: Utgående moms 1000 x 0,2 = 200
Ingående moms 500 x 0,2 = 100 (fiktiv moms)
40 (från inköpen)
Att betala: 200 - 100 - 40 = *60*

Additionsmetoden: Lön + vinst = 300
300 x 0,2 = 60
Att betala: *60*

Marginalmetoden: Räntemarginalen är 1000 - 500 = 500
500 x 0,2 = 100
Ingående moms är 40
Att betala: 100-40=*60*

Intäktsberäkningar

Hushållens skulder till banker, finansbolag och mellanhandsinstitut upgick vid utgången av 1987 till 477 miljarder kr. Vid en räntemarginal på 4 procent och 2 miljarder kr. i ingående mervärdeskatt blir statens intäkter 2,5 miljarder kr. före eventuella avdrag på inkomstskatten.

Räntan på ett lån med 14 procent ränta skulle stiga ca 0,5 procent.

7.7 Personliga tjänster m.m.

7.7.1 Sammanfattning av avsnitt 7.7

Sjukvård, tandvård, social omvårdnad och utbildning undantas från skatteplikt. Skatteplikten skall gälla hela det övriga området av s.k. personliga tjänster. Det innebär att skatteplikten utsträcks till att omfatta sådana tjänster som tillhandahålls av frisörer, skönhetsinstitut och badinrättningar samt alla tjänster som är av juridisk, ekonomisk och administrativ art. Även andra tjänster som i hög grad utnyttjas i konsumentledet, exempelvis veterinärtjänster, omfattas av den föreslagna skatteplikten.

7.7.2 Allmänt

Till personliga tjänster räknas i detta sammanhang renodlade konsumtionstjänster och vissa tjänster som även utnyttjas av näringsidkare. Det låg i sakens natur, att den allmänna varuskatten i princip inte omfattade tjänster av detta slag. Övergången till mervärdeskatt innebar i huvudsak endast att mervärdeskatteprincipen gjordes tillämplig på de områden som omfattats av den allmänna varuskatten. De personliga tjänsterna kom därför i allmänhet att förbli obeskattade. På några områden har dock skatteplikt införts.

Mervärdeskatten är en konsumtionsskatt. En generell mervärdeskatt på tjänster skall således även avse de s.k. personliga tjänsterna. I likhet med vad som gäller inom EG bör – av bl.a. sociala hänsyn – undantag dock göras för sjukvård, tandvård, social omvårdnad och utbildning, även om verksamheterna bedrivs yrkesmässigt.

7.7.3 Sjukvård och tandvård

Vid bestämmandet av skattefrihetens räckvidd bör beaktas följande. Skattefriheten bör i möjligaste mån inte nå så långt att den träffar skönhetsvård, allmän rekreation o.d. Gränsdragningen bör vara så enkel och klar som möjligt för att undvika tillämpningsproblem hos såväl de rörelsedrivande företagen som skattemyndigheterna. Skattefriheten bör i möjligaste mån hållas inom de allmänpolitiska målsättningarna för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället. På grund av statsfinansiella komplikationer bör i möjligaste utsträckning undantas områden som i väsentlig omfattning påverkar den allmänna sjukförsäkringen.

Mot bakgrund av det nu anförda är det en naturlig utgångspunkt att undanta sådan vård som kan berättiga till sjukvårdsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härigenom åstadkoms även en kontinuerlig anpassning av det skattefria området till nya behandlingsformer som samhället anser bör ha stöd. Av praktiska skäl bör uttryckligt undantag göras för vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Sådan legitimation har läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logopeder, psykologer och psykoterapeuter. I propositionen 1988/89:96 har regeringen föreslagit att även kiropraktorer skall kunna få legitimation.

För vård som tillhandahålls av en institution är det för skattefrihet inte alltid tillräckligt med en hänvisning till reglerna om sjukvårdsersättning. Exempelvis lämnas samhällets stöd till institutionell vård ofta på annat sätt än genom reglerna om sjukvårdsersättning. Vid bestämmandet av gränserna för den institutionella vårdens skattefrihet bör följande beaktas. Skattefriheten bör inte avse sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat eller rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på dagordningen. För denna typ av hälsohem gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse (jfr socialstyrelsens rapport, PM 169/87 Hälsohem i Sverige, s.44 f.). Det innebär att verksamheten redan enligt nu gällande regler är mervärdeskattepliktig enligt 10 § första stycket 7 ML, fastän verksamheten omfattas av hälso- och sjukvårdslagen (1982:763). Denna gränsdragning mellan skattepliktig och skattefri verksamhet bör bestå. Det uppnås genom att undantaget för institutionell vård hänförs till vård tillhandahållen vid sjukhus eller andra inrättningar som drivs av det allmänna, av enskild efter särskilt tillstånd eller av annan enskild med motsvarande vårdverksamhet.

Regler om tillståndsplikt och om undantag från denna plikt finns i stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. samt i socialstyrelsens föreskrifter och allmänna råd (SOSFS 1985:16) för tillämpningen av stadgan. Stadgan gäller i vissa fall verksamhet i form av social omvårdnad men avser i övrigt sjukvård. Tillståndsplikten för enskild omsorgsverksamhet för psykiskt utvecklingsstörda regleras dock genom lagen (1985:568) om särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda m.fl. Undantagen i stadgan från tillståndsplikt gäller typiskt sett sådan verksamhet som inte är yrkesmässig i ML:s mening eller som motsvarar de tillståndspliktiga verksamheterna.

Det har inhämtats, att sådana hälsohem som i dag inte faller under stadgan om enskilda vårdhem m.m. i framtiden kan komma att som en särskild kategori lyda under denna. Det är inte avsikten att en sådan förändring skall förändra mervärdeskattepliktens omfattning.

I nuvarande regler, punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML, anges att som yrkesmässig, och därmed skattepliktig, verksamhet räknas inte omsättning av vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet inrättad för sjukvård. Regeln innebär att hela den kommunala sjukvårdssektorn ligger utanför mervärdeskattesystemet. Det innebär att denna sektor inte har någon utgående skatt ens på sådant som yrkesmässigt tillhandahålls andra än vårdtagarna. Därmed finns inte heller någon avdragsgill ingående skatt. Denna ordning infördes den 1 juli 1987 och betingades främst av redovisningstekniska problem, såsom att avskilja vilken del av en kommuns ingående skatt som skulle vara avdragsgill. I avsnitt 8 föreslår kommittén att primär- och landstingskommunerna får generell avdragsrätt för all ingående skatt, således även för all skatt som belöper på ej skattepliktiga tjänster som exempelvis sjukvård. Som en konsekvens härav bör nämnda anvisningar upphävas. Skattefriheten bör således endast gälla vad som tillhandahålls vårdtagarna, inte vad som tillhandahålls andra. För att mervärdeskattesystemet skall vara konsekvent och hanterligt är det, både inom offentlig och privat sjukvård, påkallat att skattefriheten avser själva vården och inte tillhandahållandet av sådana kringvaror och -tjänster som mot avgift tillhandahålls vårdtagaren efter fritt val. Vad som i en kiosk, restaurang eller frisörinrättning tillhandahålls besökande, anställda eller – på sätt nyss angetts – patienter kommer således att föranleda mervärdeskatt. Detta sammanfaller med den generella beskattning av personalserveringar som kommittén föreslår i annat sammanhang. Det förslaget, som även gäller verksamheter som i övrigt inte medför skattskyldighet, återfinns i avsnitt 7.8. Som exempel på skattefritt tillhandahållande kan däremot nämnas den mat som tillhandahålls patienterna som en integrerad del av själva sjukvårdstjänsten.

Den nu förordade ordningen innebär att skattefriheten enbart avser vad sjukvårdshuvudmannen tillhandahåller. Med sjukvårdshuvudman förstås här den som bedriver sjukvården. En entreprenör som för sjukvårdshuvudmannens räkning tillhandahåller vissa i sig skattepliktiga varor eller tjänster blir skattskyldig för vad han uppbär i ersättning från sjukvårdshuvudmannen. Ett restaurangföretag blir således skattskyldigt även för den mat som företaget tillhandahåller patienterna mot ersättning från sjukvårdshuvudmannen. Detta överensstämmer med rådande ordning inom den privata sjukvården och innebär att entreprenören inte får någon blandad verksamhet. I konsekvens härmed blir entreprenören även skattskyldig om han uppbär vederlag direkt från patienterna. Det är då inte längre fråga om någon tjänst som tillhandahålls i själva sjukvårdstjänsten.

Delvis som ett undantag från det ovan anförda bör de nu gällande undantagen för fristående laboratoriers och dentalteknikers verksamhet bestå, detta för att undvika konkurrenssnedvridningsproblem. Det innebär att nuvarande regler om kontroll eller analys av prov samt om dentaltekniska produkter (11 § 9 och 8 § 14 ML) skall finnas kvar. Den nuvarande

regeln om skattefrihet för vissa läkemedel (8 § 3 ML) avviker från den skatteplikt som gäller inom EG enligt EG:s sjätte direktiv. Frågan om skatteplikt för de undantagna läkemedlen är närmast en fråga om kostnaderna i den allmänna sjukförsäkringen och för landstingen. I avvaktan på att dessa aspekter vidare utreds bör skattefriheten för tillhandahållande av läkemedel bestå.

7.7.4 Social omvårdnad

Med social omvårdnad förstås här tillhandahållande av varor och tjänster som ett led i offentlig eller privat verksamhet inrättad för att ombesörja barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan social omsorg.

Vid införandet av generell skatteplikt för tjänster bör – som tidigare framhållits – göras undantag för social omvårdnad. Denna skattefrihet bör givetvis gälla oavsett om verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi. Det avgörande bör i stället vara tjänstens natur.

En nödvändig förutsättning för skattskyldighet är, att det föreligger en yrkesmässig omsättning av varor eller tjänster. Den offentliga institutionella omvårdnadsverksamheten är enligt nuvarande ordning i allmänhet inte att anse som yrkesmässig, även om vårdtagarna erlägger avgifter. Avgifterna, som i många fall är bestämda med hänsyn till vårdtagarnas betalningsförmåga, anses nämligen inte utgöra vederlag för tillhandahållna prestationer utan anses i stället som vårdtagarnas kostnadsbidrag för en verksamhet som stat eller kommun lagligen är skyldiga att bedriva (jfr riksskattenämndens meddelande 1969:50.3). Detta följer alltså redan av grunderna för yrkesmässighetsbegreppet. Den här behandlade skattefriheten bör bestå. I avsnitt 8 föreslås emellertid en förenklad utformning av yrkesmässighetsbegreppet för verksamheter som bedrivs av statliga myndigheter samt av primär- och landstingskommuner. Som en konsekvens av det förslaget kommer skattefriheten i allmänhet att vara en följd av undantaget från skatteplikt i stället för som nu en följd av yrkesmässighetsbegreppet.

I punkt 1 anvisningarna till 2 § ML anges att som yrkesmässig och därmed skattepliktig verksamhet räknas inte omsättning av vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda eller annan social omvårdnad. Denna bestämmelse, som också gäller sjuk- och hälsovården, infördes den 1 juli 1987. Den avser främst, såvitt nu är ifråga, serveringstjänster som i en institutions verksamhetslokal tillhandahålls inte bara omsorgsberättigade personer utan även besökande eller andra personer med anknytning till verksamheten. Vidare avses bl.a. försäljning av varor, där försäljningen visserligen riktar sig mot utomstående men varorna har tillverkats som ett underordnat led i omsorgsvården (det vill säga s.k. terapialster). Däremot ger lagförarbetena vid handen att mervärdeskattefriheten inte omfattar sådan verksamhet som bedrivs med klart produktiv inriktning.

Specialregeln om kommunal eller landstingskommunal verksamhet förorsakades, som angetts i samband med sjukvården, främst av redovis-

ningstekniska problem, såsom svårigheterna att avskilja vilken del av en kommuns ingående skatt som skulle vara avdragsgill. I likhet med vad som avser sjukvården bör, som en följd av den i avsnitt 8 föreslagna generella kommunala avdragsrätten, specialregeln upphävas och skattefriheten regleras genom ett för offentlig och privat verksamhet gemensamt undantag från skatteplikten. Gränserna för skattefriheten bör överensstämma med den som föreslås för sjukvården. Det innebär att skattefriheten kommer att gälla varor eller tjänster som tillhandahålls av huvudmannen åt vårdtagaren som ett led i den sociala omvårdnaden. Även här bör alltså gälla att gränsen för skattefrihet sammanfaller med själva vårdtjänsten. Med huvudman avses den som bedriver vårdverksamheten.

Skattefriheten måste bestämmas närmare mot bakgrund av utvecklingen inom den sociala omvårdnaden. Utvecklingen präglas av att man i ökande omfattning söker lösa upp den institutionella omsorgen. Genom handikappanpassade lägenheter, tillhandahållande av särskild utrustning och särskilda hjälpmedel m.m. har den egentliga vården i ökad utsträckning getts formen av en utvecklad hemservice till därav beroende personer. Exempelvis tillhandahålls i många fall omsorgsberättigade personer i centralkök färdiglagad mat som kan avhämtas eller genom budtjänst tillhandahållas i hemmet. För denna mat erlägger mottagaren vanligen ersättning med visst belopp. I vissa kommuner har inrättats en relativt omfattande service åt pensionärer och handikappade genom att skolbespisningar och serveringar vid servicehus öppnats för dessa personer, som där tillhandahålls måltider till subventionerat pris. Även andra tjänster tillhandahålls på motsvarande sätt mer eller mindre utan att vara en intern institutionsföreteelse.

Mot bakgrund av det nu anförda bör skattefriheten i princip gälla själva omvårdnaden och vad som tillhandahålls som en del av denna. Vad som tillhandahålls olika grupper, t.ex. ungdomar eller pensionärer, mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning bör däremot inte anses falla under skattefriheten. Vad som angetts i sjukvårdsavsnittet om entreprenörverksamhet har motsvarande tillämpning inom den sociala omvårdnaden.

7.7.5 Utbildning

Mot bakgrund av vad som anförts i avsnitt 6 bör ett undantag för utbildning i princip begränsas till sådan utbildning som avser ordinarie skolutbildning samt annan yrkesutbildning och omskolning. Det skulle för övrigt motsvara den ordning som gäller enligt EG:s sjätte direktiv. En sådan begränsning av skattefriheten förutsätter emellertid ett tämligen omfattande utredningsarbete för att undvika alltför stora tillämpningsproblem vid gränsdragningarna mellan skattefri och skattepliktig verksamhet. Det har inte varit möjligt för kommittén att inom den tid som stått till förfogande genomföra ett sådant utredningsarbete. Kommittén föreslår därför att utbildningstjänster tills vidare generellt undantas från skatteplikt. Arbetet med begränsningen av skattefriheten får således göras i annat sammanhang.

Nuvarande gränsdragningar mot mervärdeskattepliktig verksamhet bör i princip kunna tillämpas. Det är emellertid av vikt, att skattefriheten inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot subjekt som enbart sysslar med skattepliktig verksamhet. Detta kan gälla exempelvis försäljning av utbildningsmaterial. Skattefrihet föreligger i allmänhet när ett korrespondensinstitut tillhandahåller visst material mot kursavgift för individuell korrespondens. Skattepliktig försäljning bör däremot – liksom nu – anses föreligga vid tillhandahållande av material för rena självstudier, t.ex. grammofonskivor eller kassettband och textmaterial för enskilda språkstudier (; Stencil Fi 1967:10 s.178, jfr RSV/FB Im 1982:12). Beträffande tillhandahållande av kost, logi m.m. till elever i samband med utbildningsverksamhet finns flera uttalanden av riksskattenämnden (; meddelande 1969:63.8 och 1969:134.18, jfr RSV/FB Im 1984:19).

Undantaget för utbildningstjänster omfattar inte utbildning, information eller träning som säljare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. Detta överensstämmer med rådande praxis men bör tas in i anvisningar till ML.

Utbildning av personal, som sker i arbetsgivarföretagets regi, betraktas som en integrerad del av den egentliga verksamheten. Om denna är skattepliktig, omfattar företagets avdragsrätt således även ingående skatt för utbildningsverksamheten. Denna ordning bör bestå.

Ett nytt gränsdragningsproblem som uppkommer är gränsen mellan å ena sidan utbildningstjänster och å andra sidan konsulttjänster, informationslämnande och anordnande av konferenser. I motsats till utbildningstjänsterna är enligt kommitténs förslag de övriga tjänsterna skattepliktiga. Här är det av vikt, att begreppet utbildningstjänster reserveras för sådant som avser tillahandahållande av utbildning i egentlig mening. En vidsträckt tillämpning leder ofelbart till att undantaget för utbildningstjänster i praktiken kan bli en konkurrensfördel för vissa subjekt. Detta strider mot de principer som bör ligga till grund för tillämpningen av ML. En utbildningstjänst bör anses föreligga, endast om följande omständigheter är vid handen. Tjänsten skall avse en undervisande och systematisk presentation av ett visst ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall vara en integrerad del av ett studieprogram. De som kommer i åtnjutande av tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för erhållande av en viss kompetensnivå.

Som yrkesmässig och därmed skattepliktig verksamhet räknas enligt punkt 1 anvisningarna till 2 § ML inte omsättning av vara, som tillverkats eller tjänst som utförts som ett led i undervisningen i annan gymnasieskola än en där jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring bedrivs, när varan eller tjänsten tillhandahålls av huvudmannen. Regeln tillkom den 1 juli 1987. Regelns syfte var primärt att undanröja redovisnings- och kontrolltekniska svårigheter beträffande avdragsrättens storlek vid sådan utåtriktad verksamhet som bedrivs av yrkesskolor. Som nämnts föreslås emellertid i avsnitt 8 generell avdragsrätt för all ingående skatt hos primär- och landstingskommunerna. På grund härav bör nämnda anvisningar upphävas

och skattefriheten enbart gälla huvudmannens tillhandahållande av varor och tjänster åt den som åtnjuter utbildningen.

7.7.6 Andra personliga tjänster

Tjänster i form av hygien-, skönhets- och hårvård är utpräglade konsumtionstjänster som omfattas av den föreslagna generella skatteplikten för tjänster. Detsamma gäller upplåtande åt allmänheten av badinrättningar.

Ett annat område som omfattas av en generell skatteplikt är konsulttjänster av olika slag. Med konsulttjänster förstås här i princip utredande och rådgivande verksamhet inom de tekniska, ekonomiska, administrativa och juridiska områdena i vidsträckt bemärkelse. En konsulttjänst är i en del fall förenad med någon form av rätt att företräda uppdragsgivaren, exempelvis som juridiskt ombud. Nu mervärdeskattefria konsulttjänster är tjänster avseende *dels* konsultuppdrag av renodlad ekonomisk, juridisk eller administrativ natur med undantag av byggprojektledning *och dels* konsultuppdrag avseende upphandling. Dessa mervärdeskattefria tjänster kan dock ofta tillhandahållas av någon som ett naturligt led vid tillhandahållandet av annars skattepliktiga tjänster och varor. Enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen blir då i allmänhet även konsulttjänster skattepliktiga.

De tekniska konsulttjänsterna är redan enligt gällande rätt mestadels skattepliktiga. Vid tillkomsten av ML var skatteplikten begränsad till projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst beträffande fastigheter. Den 1 juli 1986 utvidgades skatteplikten till att gälla även sådana tjänster och produktutveckling avseende skattepliktiga varor. Samtidigt infördes under skatteplikten kontroll och besiktning av byggnads- och anläggningsarbeten samt byggledning. Motivet för 1986 års ändringar var huvudsakligen att åstadkomma beskattning av *hela* den verksamhet som bedrivs av de stora tekniska konsultföretagen och därmed undanröja kumulativa effekter samt redovisningstekniska och kontrollmässiga problem.

Vissa tekniska konsulttjänster träffas däremot inte av den nuvarande skatteplikten. En generell skatteplikt medför därför att skatteplikten utvidgas till vissa nu skattefria byggkonsulttjänster, exempelvis fastighets- och markvärderingar, biträde i expropriations- och vattenmål, arkitektarbeten som avser inte bestämda fastigheter, utredningar avseende markanskaffning, rådgivning i samband med upphandling, förhandlingar med myndigheter, upprättande av drifts- och skötselinstruktioner för en byggnads framtida vård, företagsledning och administrativ rationalisering samt lantmäritekniska tjänster. Beträffande det sistnämnda slaget av tjänster kan noteras, att mervärdeskatteutredningen 1985 lade fram ett förslag om skatteplikt för just den typen av tjänster (Ds Fi 1985:1). Förslaget föranledde ingen lagstiftning, främst på grund av kritiska remissynpunkter från lantmäteriverket avseende blandad verksamhet och ökade kostnader för framför allt kommunerna. Dessa aspekter bortfaller dock vid den samlade reformering av skattesystemen som det nu är fråga om.

Beträffande andra tekniska konsulttjänster än byggkonsulttjänster innebär en generell skatteplikt bl.a. att projektledning blir skattepliktig även då projektet avser annat än byggnads- och anläggningsarbeten. Vidare blir rittjänster skattepliktiga även om de inte inrymmer något konstruktions- eller beräkningsarbete. Det kan således gälla exempelvis illustrationer eller avritningar.

Ekonomiska konsulttjänster är sedan den 1 juli 1986 skattepliktiga såvitt avser bokföring och i samband därmed tillhandahållna kamerala tjänster. En generell skatteplikt innebär bl.a. att revision blir en skattepliktig tjänst. Skatterådgivning blir skattepliktig även när den lämnas utan samband med upprättande av en deklaration efter ett bokslut. Den generella skatteplikten omfattar även sådana konsulttjänster som utförs av t.ex. bankerna.

Beträffande juridiska konsulttjänster kan nämnas exempelvis advokaters verksamhet. Vad en advokat uppbär i ersättning av klienten och i förekommande fall av allmänna medel kommer att vara skattepliktig omsättning. En advokats arvoden regleras i många fall av offentliga taxebestämmelser. Det kan gälla uppdrag som t.ex. offentlig försvarare, biträde enligt rättshjälpslagen, bodelningsförrättare eller konkursförvaltare. Det innebär att taxebestämmelserna får utformas med hänsyn till skattskyldigheten. Uppbär en advokat sitt arvode till en del genom betalning från klienten och till en del genom ersättning av allmänna medel, blir varje del att anse som mervärdeskattebelastad. Det bör uppmärksammas, att avdragsrätten medför att en skattskyldig uppdragsgivares ingående skatt i sig inte är någon kostnad för honom. Detta kan behöva beaktas vid tillämpningen av regler om betalningsskyldighet för motparts kostnader.

Den föreslagna skatteplikten gäller för all yrkesmässig förmedling, om inget undantag görs. Det innebär att yrkesmässig förmedling är en skattepliktig tjänst, även om förmedlingen avser fastigheter eller skattefria varor eller tjänster. En fastighetsmäklares förmedling blir alltså en skattepliktig tjänst. Beskattningsvärdet utgörs då av mäklarens provision eller motsvarande ersättning.

Som tidigare nämnts medför den generella skatteplikten även att veterinärtjänster kommer att omfattas av skatteplikten. Det innebär att de nuvarande kumulativa effekterna inom jordbruksnäringen försvinner.

7.8 Beskattningens omfattning på vissa andra områden

7.8.1 Sammanfattning av avsnitt 7.8

- Skatteplikten utvidgas till att avse även renodlade informationstjänster.
- Reduceringsreglerna för serverings- och hotelltjänster samt tvättjänster slopas.
- Uthyrning av arbetskraft kommer att medföra skattskyldighet.
- Skatteplikten utvidgas till att omfatta överlåtelse och upplåtelse av alla immateriella rättigheter
- Undantaget från skatteplikten för fartyg och luftfartyg slopas.
- Undantaget från skatteplikten för krigsmateriel slopas.

- Undantaget från skatteplikten för överlåtelse av verksamhetstillgångar i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande begränsas uttryckligen till att endast gälla de fall där övertagaren är skattskyldig.
- Undantaget från skatteplikten för sedlar, mynt och frimärken begränsas till att endast avse gällande sådana vilka tillhandahålls mot nominella värdet.
- Undantaget från skatteplikten för vissa obligatoriska besiktningar hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning slopas.
- Undantaget från skatteplikten för skötsel genom samebys försorg av renar slopas.
- Lotterier, vadhållning och andra former av spel undantas från skatteplikt.

7.8.2 Informationstjänster

Tillhandahållande av information utgör, enligt nuvarande ordning, i sig inte en skattepliktig tjänst. En annan sak är att själva informationen på grund av sitt innehåll i vissa fall kan anses som skattepliktig. Av särskild betydelse är området för datorbaserad information. Den i ML upptagna skatteplikten avser automatisk databehandling, systemering, programmering eller annan tjänst som avser automatisk databehandling (10 § 1 st. 8 ML). Denna bestämmelse och anvisningarna därtill har behandlats i avsnittet 2.1.8. Den där beskrivna ordningen sammanfattas, såvitt avser tillhandahållande av datorbaserad information, i RSV:s anvisningar (RSV Im 1987:2) på följande sätt. "För närvarande torde det inte vara möjligt att tillhandahålla vara via terminal. På tjänsteområdet kan skatteplikten sägas vara begränsad till två områden. Det ena gäller automatisk databehandling, dvs. när en bearbetning av data resulterar i en ADB-produkt som kan avläsas på t.ex. bildskärm. Det andra området är när informationen utgörs av upplåtelse av system eller program".

I propositionen till den nuvarande regleringen i ML angavs att frågan om en utvidgad beskattning i informationsfallen borde anstå till dess att möjligheterna att beskatta tjänsteimporten närmare hade utretts (prop. 1985/86:47 s. 26 ff). Som skäl härför uttalades att farhågorna för utländsk konkurrens var stora. Kommitténs förslag innebär emellertid, att skattskyldigheten vidgas i väsentlig omfattning, att statliga myndigheter, primärkommunerna och landstingskommunerna på sätt anges i avsnitt 8 får avdragsrätt även i de verksamheter som inte medför skattskyldighet samt att importbeskattning på bl.a. datatjänster införs på sätt närmare anges i avsnitt 9. Vidare blir tillhandahållande av information utom landet att anse som export och därmed skattefri. Kommittén föreslår även att 2 a § ML kompletteras, så att den nuvarande exportregeln om tillhandahållande av automatisk databehandling inom landet åt utländsk uppdragsgivare utsträcks till att avse alla datatjänster. Vid nu angivna förhållanden finns inte bärande skäl att vid införandet av generell skatteplikt för tjänster göra något undantag för exempelvis tillhandahållande av datorbaserad information. Det bör noteras att även renodlade informationstjänster är

skattepliktiga inom EG. Som en konsekvens av det nu anförda bör utgå den särskilda regeln i punkt 1 elfte stycket av anvisningarna till 2 § ML angående offentliga bibliotek, vetenskapliga institutioner och därmed jämförliga inrättningar.

7.8.3 Serverings- och hotelltjänster

Vid omsättning av serverings- och rumsuthyrningstjänster utgör beskattningsvärdet enligt 14 § första stycket 1 ML 60 procent av vederlaget och vid uttag 60 procent av saluvärdet. En i huvudsak motsvarande reduceringsregel för serveringstjänster fanns i förordningen om allmän varuskatt. Rumsuthyrning omfattades däremot inte av den allmänna varuskatten. Reduceringsreglerna för serverings- och rumsuthyrningstjänster infördes i ML utan någon kommentar (prop. 1968:100 s. 87 f.). Som motiv till reduceringsregeln i förordningen om allmän varuskatt hade i förarbetena angetts en önskan att utjämna skattebelastningen mellan å ena sidan serveringsvaror och å andra sidan motsvarande mängd måltidsdryck och färdiglagad mat inköpt i livsmedelsaffärer. Reduceringen av serveringspriset tog alltså sikte på den del av priset som avsåg den egentliga serveringstjänsten. Detta var en naturlig konsekvens av att den allmänna varuskatten var en skatt på i första hand varor.

Riksskatteverket föreslog 1985 i en rapport angående förenklingar inom mervärdeskatten bl.a. att reduceringsregeln för serveringstjänster skulle slopas (RSV Rapport 1985:4). I rapporten pekades på svårigheterna att avgöra och kontrollera om ML:s krav på servering var uppfyllda och om ett serveringsställes uppdelning av omsättningen på servering och försäljning var korrekt. Vid remissbehandlingen anfördes emellertid att blandad verksamhet skulle uppkomma i hotellrörelser med servering och att prisnivån skulle stiga med ca 10 procent samt att detta skulle orsaka minskad efterfrågan och därmed sänkt lönsamhet i branschen. Vidare hävdades att turistnäringen skulle påverkas negativt. Rapporten föranledde inget förslag till lagstiftning (prop. 1985/86:47 s. 42 f.).

Kommittén gör följande bedömning. Kommitténs förslag innebär en total reformering av mervärdeskatten. Förslaget innebär en generell beskattning av i princip all yrkesmässig omsättning av bl.a. den hittills i stora delar skattefria tjänstesektorn. Förslaget innebär således konsumtions- och konkurrensneutralitet beträffande företagen på tjänstesektorn. Denna konsumtions- och konkurrensneutralitet bör även omfatta serverings- och hotellföretagen. De inkomstskattesänkningar, som den samlade reformeringen av de indirekta och direkta skattesystemen kommer att innebära, motverkar en minskad efterfrågan av serverings- och hotelltjänster. Detsamma gäller de föreslagna breddningarna av skatteplikten. Företagskunderna kommer att i ökad utsträckning ha rätt till avdrag för ingående skatt. Även de i avsnitt 8 föreslagna förändringarna på den offentliga sektorn motverkar en minskning av efterfrågan.

Sammanfattningsvis konstaterar kommittén att det uppenbarligen inte finns skäl att vid en generell skatteplikt för tjänster ha något särskilt undantag eller reducerad beskattning för just serverings- eller rumsuthyr-

ningstjänster.

Slopandet av reduceringsregeln för serveringstjänster medför att de särskilda reglerna för personalrestauranger bör omprövas. Reglerna finns i punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 2 § ML och innebär att tillhandahållande av kost åt personal anses vara yrkesmässig endast när det sker i serveringsrörelse. Avdragsrätten regleras i 17 § sjunde stycket ML och innebär kortfattat att en skattskyldig som tillhandahåller kost åt personal i annan verksamhet än serveringsrörelse har rätt till avdrag endast för ingående skatt på i huvudsak inventarier medan ingående skatt på livsmedel och förbrukningsvaror faller utanför avdragsrätten. Denna avdragsregel innebär, att exempelvis en bank i princip helt saknar avdragsrätt för den ingående skatten i bolagets personalrestaurang medan exempelvis ett skattskyldigt industriföretag har avdragsrätt för köks- och matsalsinventarier men inte för inköpta livsmedel o.d. Personalrestaurangerna kan alltså sägas vara beskattade genom en beskuren avdragsrätt. Om serveringen till personal ombesörjs av annan än arbetsgivaren, exempelvis av en utomstående entreprenör eller av personalförening, gäller emellertid i stället ML:s allmänna regler om skattskyldighet för entreprenören eller föreningen. Riksskatteverket har meddelat anvisningar (RSV Im 1981:2).

Genom slopandet av reduceringsreglerna förändras konkurrenssituationen mellan fristående serveringar och personalserveringar på ett sådant sätt att de nuvarande reglerna om beskuren avdragsrätt slopas. Det innebär att tillhandahållande av serveringstjänster till den egna personalen medför skattskyldighet enligt ML:s allmänna regler om yrkesmässig verksamhet. Ett företag med verksamhet som även i övrigt medför skattskyldighet kommer alltså att beskattas enligt de allmänna reglerna i punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML om vad som är omsättning. Ett sådant företag får således, i motsats till nu, i gengäld en obeskuren avdragsrätt. För subjekt med i övrigt skattefri verksamhet bör av praktiska och administrativa skäl skattskyldigheten dock begränsas till sådana fall då saluvärdet av den tillhandahållna kosten uppnår en viss storlek. Gränsen kan lämpligen sättas till 30 000 kr. för beskattningsåret.

7.8.4 Tvättjänster

Vid omsättning av vissa skattepliktiga tvättjänster åt staten, primärkommun eller landstingskommun utgör beskattningsvärdet 60 procent av vederlaget (14 § fjärde stycket ML). De tvättjänster som det gäller är tvätt av textilt gods eller tvätt i förening med uthyrning av sådant gods. Regeln har tillkommit för att åstadkomma ökad konkurrensneutralitet mellan de privata tvätterierna och de offentligägda. Numera förekommer i princip endast kommunägda sådana. Kommunerna är till följd av punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML inte skattskyldiga för vad de utför för eget behov. Likaledes är de ej heller skattskyldiga för vad de vid ekonomiskt samgående tillhandahåller åt varandra eller åt staten.

I avsnitt 8 föreslås att kommunerna får avdragsrätt för all ingående skatt, således även sådan skatt som är hänförlig till verksamhet som inte

medför skattskyldighet. Det innebär, att en kommun i framtiden kommer att få avdragsrätt för ingående skatt avseende såväl vad de tvättar för eget behov som upphandlade tvättjänster. Även statliga myndigheter föreslås få generell avdragsrätt. Vid sådant förhållande kommer reduceringsregeln att ha förlorat sin betydelse. Den bör således upphävas.

Det bör uppmärksammas, att staten med stöd av 12 § ML har förordnat om att vissa kommunala tvätteribolag skall vara befriade från mervärdeskatt vid tvättjänster åt staten eller vissa kommuner. Dessa beslut skall ses mot följande bakgrund. 1977 avvecklade staten sitt engagemang på tvätterisektorn och överlät huvudmannaskapet för sina anläggningar helt på kommunala intressenter. I avtalet mellan staten och kommunerna om övertagandet ingick bl.a. att vissa kommuner fick rätt att driva tvätterierna i bolags- eller stiftelseform utan att verksamheterna på grund därav skulle bli skattepliktiga. Avtalet är behandlat i prop. 1976/77:155.

Som framgår av kap. VI avsnitt 4 föreslås att 12 § ML upphävs liksom de beslut som är meddelade av regeringen. De här behandlade kommunala tvätteribolagen blir då skattskyldiga även för tjänster åt staten eller de aktuella kommunerna. Samtidigt får emellertid bolagen avdragsrätt även för den ingående skatt som belöper på denna verksamhet.

7.8.5 Uthyrning av arbetskraft

Kännetecknande för uthyrning av arbetskraft kan sägas vara, att en arbetsgivare ställer enbart sin arbetstagare till en kunds förfogande och att kunden mot ersättning till arbetsgivaren disponerar över arbetstagaren under viss tid. På detta sätt kan alltså ett hyresförhållande föreligga, där arbetsgivaren är uthyrare och kunden hyresman.

Uthyrning av arbetskraft är en typ av tjänst som inte är skattepliktig enligt gällande rätt. Detta har föranlett olika gränsdragningsproblem gentemot de skattepliktiga tjänsterna. I ett uppmärksammat förhandsbesked har riksskatteverket förklarat att ett konsultföretags tillhandahållande av en ADB-expert under vissa förutsättningar inte var att anse som sådan tjänst som avses i 10 § första stycket 8 ML. Till följd härav och då bolagets åtagande inte heller bedömdes vara skattepliktigt enligt annat stadgande i ML ansågs tillhandahållandet inte medföra skattskyldighet (RSV/FB Im 1987:1). Förhandsbeskedet har lett till diskussioner om möjligheterna till illojal konkurrens inom främst ADB-området.

Som tidigare nämnts definieras i förslaget omsättning av tjänst såsom all yrkesmässig omsättning som avser annat än omsättning av vara eller fastighet. Det innebär att om vederlaget för tillhandahållandet av exempelvis en anställd är att anse som inkomst av förvärvskällan rörelse, kommer vederlaget också att utgöra mervärdeskattepliktig omsättning. Detta motsvarar i princip den skattskyldighet som i enlighet med EG:s sjätte direktiv gäller i samtliga EG-länder.

Det kan påpekas att uthyrning av arbetskraft i vissa fall kan vara att anse som olaga arbetsförmedling enligt lagen (1935:113) med vissa bestämmelser om arbetsförmedling. I en rapport från arbetsmarknadsstyrelsen klassificeras uthyrning av arbetskraft som olaga arbetsförmedling,

när det huvudsakliga syftet med anställningen är förmedling av arbete åt arbetstagaren (juridiska enhetens rapport 1987-08-28, Dnr. J 1 259-169/86). Gränsdragningarna för vad som är tillåtet eller inte är emellertid oklara och praxis är inte entydig. Skattskyldighetens omfattning påverkas dock inte av frågan huruvida en yrkesmässig verksamhet är tillåten eller ej. Även de nu gällande bestämmelserna om skatteplikt och därav följande skattskyldighet träffar sådana yrkesmässiga verksamheter som kan vara förbjudna enligt lag eller förordning.

7.8.6 Immateriella rättigheter

Med immateriella rättigheter avses rättigheter för vilka skydd har beretts mot efterbildning eller liknande förfarande. Exempel på immateriella rättigheter är upphovsrätt, patenträtt, mönsterrätt, namnrätt och varumärkesrätt. Mervärdeskatteplikten för de immateriella rättigheterna har successivt utvidgats under den tid som ML varit i kraft. Utvidgningarna har i huvudsak motiverats med att kumulativa skatteeffekter undanröjs, att konkurrensneutraliteten stärks och att tillämpningen av ML förenklas.

I ML i dess nuvarande lydelse anges att med vara likställs reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk bild, visningsrätt eller annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information, rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser skattepliktig vara samt rätt att nyttja system eller program för automatisk databehandling. Det är endast de immateriella rättigheter som nu angivits som omfattas av skatteplikten. Övriga rättigheter står utanför det skattepliktiga området.

De immateriella rättigheter som alltjämt står utanför mervärdeskattesystemet är upphovsrätt i vissa fall, mönsterrätt, namnrätt, varumärkesrätt samt visningsrätt till film och video som inte avser reklam eller information. Beträffande dessa rättigheter kan sägas att ersättningen härför i allmänhet inte torde stå i relation till rättighetsinnehavarens kostnader för utvecklandet av det objekt som ligger till grund för rätten. Ersättningen bestäms istället huvudsakligen av andra förhållanden även om objektet i något fall kan vara belastat med ingående mervärdeskatt av mer än ringa betydelse. Ett inordnande av dessa rättigheter i mervärdeskattesystemet torde därför inte kunna motiveras med att kumulativa skatteeffekter undanröjs. En utvidgning av det mervärdeskatterättsliga området till att även avse dessa rättigheter medför heller inte att konkurrensneutraliteten påverkas i mer än obetydlig omfattning. Det förhållandet att de ifrågavarande rättigheterna i allmänhet överlåts eller upplåts från ett skattskyldigt företag till ett annat medför också att en utvidgning av mervärdeskatteplikten i berört hänseende inte skulle innebära att statskassan tillförs ytterligare medel.

De förhållanden som ovan angivits talar för att de ifrågavarande immateriella rättigheterna även framledes skall undantas från mervärdeskatteplikt. Det kan emellertid med fog hävdas att skatteplikt för dessa rättigheter skulle medföra att tillämpningen av mervärdeskattelagstiftningen förenklades. Eventuella fördelningsproblem avseende såväl ingående som utgående mervärdeskatt skulle bortfalla. Skatteplikten skulle bidra till strävandet att göra mervärdeskatten generellt tillämpbar. Kommittén

förordar därför att samtliga upplåtelser eller överlåtelser av immateriella rättigheter inryms under mervärdeskatteplikten.

Skatteplikten för immateriella rättigheter har i ML i dess nuvarande lydelse i lagtekniskt hänseende konstruerats så, att vissa särskilt angivna rättigheter likställts med vara. Av skäl som tidigare angivits förordas att bl.a. överlåtelser och upplåtelser av immateriella rättigheter i fortsättningen inryms under tjänstebegreppet. Skatteplikt för rättigheterna inträder genom att dessa inte särskilt undantas från den generella skatteplikten för tjänster.

7.8.7 Fartyg och luftfartyg m.m.

Enligt 8 § 1 ML undantas från skatteplikt skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering, bärgning eller livräddning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillbehör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljs eller uthyrs till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införs till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Undantaget är av s.k. kvalificerat slag, vilket innebär att den som yrkesmässigt omsätter de undantagna varorna ändå äger rätt till avdrag för ingående skatt. Som yrkesmässig sjöfart anses även transport med skepp av eget gods. Undantaget för skepp gäller inte sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp som säljs eller införs för att användas vid sådant fiske oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.

Ett mål för kommitténs arbete är att åstadkomma en mervärdebeskattning med generell räckvidd. Sett mot denna bakgrund bör även nu ifrågavarande fartyg och luftfartyg, jämte delar, tillbehör och utrustning därtill, omfattas av skatteplikten. För en sådan ordning talar också att yrkesmässig personbefordran fortsättningsvis skall vara skattepliktig enligt kommitténs förslag. En utvidgning av skatteplikten till att även avse personbefordran innebär att skälen för att från skatteplikt undanta fartyg och luftfartyg inte är lika starka som tidigare.

Det har från visst håll hävdats att skatteplikt för fartyg och luftfartyg skulle medföra allvarliga likviditetsproblem för de på transportområdet verkande företagen. Anledningen härtill skulle vara att mervärdeskatten på investeringarna i många fall uppgår till betydande belopp, som företagen under viss tid tvingas ligga ute med. Häremot kan anföras att ML:s regelsystem numera bygger på bokföringsmässig redovisning, vilket innebär att rätt till avdrag för ingående skatt föreligger redan på grundval av faktureringen. Mervärdeskatteredovisningen kan ske i omedelbar anslutning till utgången av den redovisningsperiod under vilken en mottagen faktura bokförts. I den mån den ingående skatten överstiger den utgående kan återbetalning till företagen ske kort tid därefter. Kommittén kan mot bakgrund härav inte finna att eventuella likviditetsproblem skulle kunna bli av så allvarlig art att de motiverar att fartyg och luftfartyg även fortsättningsvis undantas från skatteplikt. Det bör även anmärkas att det förhållande som nu diskuterats inte är unikt för den ifrågavarande

branschen. Förhållandet är för handen i alla branscher som tvingas till stora investeringskostnader.

Med hänsyn till vad som ovan anförts föreslår kommittén att det i 8 § 1 ML angivna undantaget från skatteplikt slopas. Härav följer att bestämmelsen i 11 § 4 ML, att från skatteplikt undantas bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och transport i anslutning till sådan bärgning, också skall slopas. Det bör här erinras om att enligt 2 a § ML räknas som export tillhandahållande av tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänst som avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg. Sistnämnda bestämmelse föreslås inte bli ändrad.

Regeringen har med stöd av 12 § ML förordnat att luftkuddefarkoster skall jämställas med luftfartyg i de avseenden som här berörts. Av skäl som anges i kap. VI föreslår kommittén att 12 § ML skall upphöra att gälla. De förordnanden som meddelats med stöd av lagrummet skall enligt förslaget upphävas. Härigenom kommer även luftkuddefarkosterna fortsättningsvis att vara skattepliktiga.

7.8.8 Krigsmateriel

Enligt 8 § 2 ML är från skatteplikt undantaget krigsmateriel som är underkastad utförselförbud och del till sådan materiel, när varan säljs till staten för militärt bruk eller för detta ändamål införs till landet för statens räkning. Bestämmelserna om utförselförbud återfinns numera i lagen (1988:558) om förbud mot utförsel av krigsmateriel m.m. och i förordningen (1988:561) med samma namn. I en bilaga till förordningen upptas varor som omfattas av utförselförbudet. Undantaget för krigsmateriel är ett s.k. kvalificerat undantag. Motsvarande gäller för annars skattepliktiga tjänster enligt 10 § första stycket 1 ML avseende krigsmateriel som ägs av staten (2 § ML och första stycket anvisningarna till 10 § ML). Skattefriheten för krigsmateriel överfördes till ML från bestämmelserna om allmän varuskatt. Som skäl för skattefriheten har angetts att en skatteplikt skulle medföra en onödig omgång av betalningar.

Vissa tillämpningsproblem har förelegat och föreligger alltjämt. Försvarets materielverk framförde efter ML:s tillkomst, att det inte alltid var möjligt att vid inköp av ett parti varor avgöra huruvida varorna skulle komma att användas för militärt bruk och därmed vara undantagna från mervärdeskatt. Vissa varor kunde nämligen när de användes utgöra del till krigsmateriel medan andra kunde utgöra del till annan materiel. I anledning härav föreslog mervärdeskatteutredningen i sitt delbetänkande I, att undantaget i ML skulle begränsas (Ds Fi 1973:3 s. 113 ff). Förslaget förkastades av regeringen under anförande av att nya klassificeringsproblem skulle uppkomma och att förslaget skulle innebära ökade försvarskostnader (prop. 1973:163 s. 126).

Regeringen har med stöd av punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML förordnat, att den verksamhet som försvarets fabriksverk bedriver för statens behov skall anses som yrkesmässig verksamhet enligt ML även till sådan del som avser försäljning eller tillhandahållande av tjänst till

staten beträffande krigsmateriel som anges i undantaget i 8 § 2 ML. Enligt beslutet föreligger rätt för försvarets fabriksverk till avdrag för ingående skatt enligt 17 § ML för förvärv för den yrkesmässiga verksamheten.

På sätt närmare utvecklats i avsnitt 8 om den offentliga sektorn innebär skatt på varor eller tjänster som tillhandahålls staten ingen kostnad för denna. En sådan beskattning träffar redan idag i princip all statlig upphandling av varor och kommer med kommitténs förslag att framdeles även träffa i princip all statlig upphandling av tjänster. Vid sådant förhållande finner kommittén inte anledning att bevara något undantag för upphandling av just krigsmateriel. En sådan ordning ger missvisande information om denna upphandlings andel av budgeten. Inom EG förekommer inte något undantag av detta slag. Redan på nu anförda skäl anser kommittén att undantaget skall tas bort.

Emellertid bör förslaget i avsnitt 8 om generell kompensationsrätt för statliga myndigheter också beaktas. I ett system med en sådan kompensationsrätt blir – oavsett det förut sagda – det över huvud taget otänkbart att ha skattefrihet för vissa försäljningar och tjänster till staten. Den i avsnitt 8 föreslagna kompensationsordningen medför således under alla omständigheter att undantaget för krigsmateriel bör slopas.

7.8.9 Verksamhetstillgångar

I ML undantas från skatteplikt varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande. Med liknande förfarande avses härvid t.ex. ombildning av enskild firma till aktiebolag. Skattefriheten förutsätter att tillgångarna i fråga överlåts till den som övertar verksamheten som sådan. Skattefrihet föreligger således inte om övertagaren omvandlar den överlåtna verksamheten.

Skälen för undantaget beträffande verksamhetstillgångar är i första hand av praktisk natur. Övertagaren av en verksamhet eller del av verksamhet äger i allmänhet rätt till avdrag för ingående skatt. Detta innebär att statskassan inte skulle tillföras ytterligare medel även om nu ifrågavarande transaktioner var skattepliktiga. Härtill kommer att en sådan skatteplikt skulle medföra problem i de fall det i en eventuell överlåtelse ingår objekt som är skattefria och i de fall den överlåtna verksamheten endast delvis medför skattskyldigheet.

De förhållanden som ovan angivits motiverar, enligt kommitténs mening, att ifrågavarande transaktioner även i framtiden undantas från skatteplikt. Ett sådant undantag kan också vara motiverat av att en beskattning i vissa fall kan medföra stora likviditetspåfrestningar för parterna. I de fall en verksamhetsöverlåtelse har sin grund i överlåtarens insolvens och det därför kanske inte utgår någon köpeskilling, kan det anses mindre lämpligt att kräva överlåtaren på mervärdeskatt. Ett slopande av undantaget kan således motverka önskvärda förändringar av ägarstrukturen i näringslivet.

Det har tidigare anförts att skatteplikt i nu förevarande fall inte skulle medföra något tillskott av skattemedel. Detta förutsätter emellertid att övertagaren har full avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på

förvärvet. Om övertagaren saknar avdragsrätt skulle skatteplikt för ifrågavarande transaktioner också medföra skatteintäkter. Kommittén föreslår därför att undantaget endast skall gälla de fall där övertagaren är skattskyldig för mervärdeskatt.

Kommitténs förslag avseende den skattemässiga behandlingen av verksamhetstillgångarna överensstämmer för övrigt också med vad mervärdeskatteutredningen föreslog i sitt slutbetänkande (SOU 1987:45).

7.8.10 Frimärken, sedlar och mynt

I ML i dess nuvarande lydelse undantas från skatteplikt frimärken samt sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel. Undantaget för frimärken gäller dock inte vid omsättning eller införsel i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning. Undantaget för mynt gäller inte guldmynt präglade efter den 1 januari 1967 som omsätts efter sitt metallvärde.

Undantaget från skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt har tillkommit av i huvudsak två skäl. Det ena skälet är att en stor del av omsättningen av dessa objekt sker utanför den yrkesmässigt bedrivna frimärks- och mynthandeln. Objekten omsätts i stället i stor omfattning mellan privatpersoner vid auktioner eller i samlarföreningar. Undantaget innebär att frimärks- och mynthandeln kommer i en bättre konkurrenssituation gentemot den handel som sker i bl.a. samlarföreningarna än vad som annars skulle vara fallet. Det andra skälet för undantaget är kontrollsvårigheterna i samband med införsel. Frimärken, sedlar och mynt kan utan större svårigheter införas till Sverige i obeskattat skick. För det fall objekten inte var undantagna från skatteplikt, skulle detta förhållande vara till men för den inom landet yrkesmässigt bedrivna handeln med frimärken, sedlar och mynt.

Den yrkesmässigt bedrivna frimärks- och mynthandeln kan, vid en utökad skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt, komma i ett sämre konkurrensläge gentemot den icke yrkesmässigt bedrivna handeln. Ett sådant förhållande är emellertid inte unikt för frimärks- och mynthandeln. Det gäller i princip på alla konsumtionsområden där det förekommer handel mellan icke näringsidkare. Kontrollsvårigheterna i samband med införsel synes närmast vara betingad av frimärkenas, sedlarnas och myntens föga skrymmande format. I övrigt är dessa svårigheter inte av annan karaktär än vad som gäller för andra skattepliktiga varor. De skäl som motiverar det nuvarande undantaget från skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt kan således ifrågasättas.

Intresset av att åstadkomma en i huvudsak generell mervärdebeskattning väger, enligt kommitténs mening, tyngre än de skäl som motiverar omfattningen av det nuvarande undantaget från skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt. Kommitténs principiella inställning är därför att också dessa objekt skall omfattas av skatteplikten. Det kan dock av flera skäl inte komma ifråga att under skatteplikten också inrymma gällande frimärken, sedlar och mynt som tillhandahålls mot nominella värdet. Guldmynt bör emellertid alltid omfattas av skatteplikten, även om de gäller som

sedvanligt betalningsmedel. Undantagsbestämmelsen bör således utformas på sådant sätt att skatteplikten kommer att omfatta de märken m.m. som omsätts i egenskap av samlarobjekt. En sådan reglering överensstämmer för övrigt också med vad som anges i EG:s sjätte direktiv.

Med hänsyn till vad som ovan anförts föreslår kommittén att det ifrågavarande undantaget från skatteplikt begränsas till att endast avse gällande frimärken, sedlar och mynt som tillhandahålls mot nominella värdet.

7.8.11 Aktiebolaget Svensk Bilprovning

Från skatteplikt har enligt 11 § 7 ML undantagits obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerräknarapparatur hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning. Undantaget beträffande besiktning av fordon infördes vid ML:s tillkomst. I propositionen till ML uttalades blott att ett sådant undantag borde införas (prop. 1968:100 s. 110). Undantaget beträffande kilometerräknarapparatur infördes 1974 som en konsekvens av nya besiktningsregler.

Kommittén gör följande bedömning. Obligatorisk kontrollverksamhet som utövas av statlig eller kommunal myndighet anses inte som yrkesmässig. Sådan verksamhet medför således inte skattskyldighet. Det gäller även om myndigheten tar ut avgift för kontrollen. I vissa fall har sådan kontrollverksamhet emellertid genom författning anförtrotts aktiebolag, som i större eller mindre utsträckning ägs av staten. Förutom Aktiebolaget Svensk Bilprovning kan nämnas Aktiebolaget Statens Anläggningsprovning och Svenska Elektriska Materialkontrollanstalten AB. Fastän dessa tre bolag alltså anförtrotts offentliga förvaltningsuppgifter, är de inte myndigheter i RF:s mening. Det gäller även om de till och med skulle ha anförtrotts myndighetsutövning enligt 11 kap. 6 § RF. I konsekvens härmed framgår det av punkt 1 anvisningarna till 2 § ML att verksamhet som staten bedriver i bolagsform räknas som yrkesmässig, även när verksamheten bedrivs för att "uteslutande tillgodose statens eget behov". Det innebär att sådan verksamhet som obligatorisk kontrollverksamhet medför skattskyldighet, om verksamheten bedrivs i bolagsform. Den speciella bestämmelsen för Aktiebolaget Svensk Bilprovning är alltså ett avsteg från den skatteplikt som annars omfattar här berörd kontrollverksamhet. Bestämmelsen strider även mot den ordning som gäller inom EG enligt EG:s sjätte direktiv. Mot bakgrund härav och då kommitténs förslag bygger på en enhetlig och generell beskattning i övrigt anser kommittén att undantaget för Aktiebolaget Svensk Bilprovning bör slopas.

7.8.12 Rennäringen

Till skattepliktig tjänst räknas enligt 10 § första stycket 1 ML bl.a. underhåll av skattepliktig vara. Djur – levande såväl som döda – är enligt 7 § ML skattepliktiga varor. Härav följer att djuruppfödning etc. som bedrivs yrkesmässigt i och för sig omfattas av skatteplikt enligt ML. För rennäringen gäller emellertid följande. Enligt 11 § 10 ML är tjänst enligt

10 § 1 samma lag som avser skötsel genom samebys försorg av renar undantagen från skatteplikt. I 2 § första stycket 2 ML stadgas att yrkesmässig omsättning av tjänst som anges i 11 § 10 medför skattskyldighet för mervärdeskatt. Det ifrågavarande undantaget är således av s.k. kvalificerad art, vilket innebär att den som tillhandahåller tjänsten har rätt till avdrag för ingående skatt på sina förvärv för verksamheten. Enligt tionde stycket punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML anses verksamhet som medlem i sameby utför enligt rennäringslagen för samebys räkning ej som yrkesmässig i mervärdeskattehänseende.

Bakgrunden till den nuvarande särregleringen avseende rennäringen är i huvudsak följande. I samband med mervärdeskattelagstiftningens tillkomst utökades det skattepliktiga varuområdet till att också omfatta levande djur. Enligt den nya lagstiftningen blev tjänst – såvida den inte särskilt undantogs från beskattning – skattepliktig bl.a. när den avsåg skattepliktig vara och innefattade underhåll m.m. Djurhållning omfattades inte av de ursprungligen angivna undantagen. Härigenom kom sådan verksamhet, och då också renskötsel, att bli mervärdeskattepliktig. Renskötseln var tidigare reglerad i 1886 respektive 1928 års renbeteslag. Under 1971 ersattes renbeteslagen av rennäringslagen (SFS 1971:437). Enligt rennäringslagen är renarna föremål för individuell äganderätt, men aktiv renägare skall vara medlem i sameby. Inom varje bys område bedrivs renskötseln i princip gemensamt för medlemmarnas räkning. För denna verksamhet kan byn anlita dels renskötande medlem och dels utomstående arbetskraft. Det arbete som de renskötande medlemmarna utför för byns räkning behöver inte stå i proportion till det egna reninnehavet. Kostnaderna för renskötseln skall emellertid fördelas mellan de renskötande medlemmarna efter reninnehavet. Dessa kostnader skall förskotteras i form av s.k. skötesavgift, varefter avräkning för medlemmarna sker årligen. Vid avräkningen krediteras medlemmarna erlagda förskott och värdet av det för byns räkning utförda arbetet samt debiteras på reninnehavet belöpande kostnader. Sameby – men inte enskilda renägare – kan mot betalning, s.k. sköteslega, ta emot s.k. skötesrenar för vård. Med skötesrenar avses renar tillhöriga någon som inte bor i byn. Den genom rennäringslagen närmast formella ändringen av samebykonstruktionen medförde att samebyn till skillnad från den tidigare lappbyn kom att betraktas som arbetsgivare i förhållande till byns medlemmar. Trots att det praktiska arbetet med renarna gick till som tidigare, innebar detta förhållande att renägare uppbar dagpenning för sitt arbete även med egna renar på grund av det i rennäringslagen föreskrivna sättet för fördelning av arbete och kostnader. Härigenom kom samebyn att bli skyldig att bl.a. erlägga och av byns medlemmar utta mervärdeskatt. Detta medförde att den avgift som renägaren hade att erlägga till byn blev högre än vad som annars skulle behöva vara fallet. Vid renägarens egen redovisning av mervärdeskatt förelåg givetvis avdragsrätt även för den ingående skatt som belöpte på skötesavgiften eller sköteslegan. Till följd av bestämmelserna i 6 § ML att redovisningsskyldighet inte föreligger förrän den skattepliktiga omsättningen under beskattningsåret överstiger visst belopp, kunde denna avdragsrätt dock inte alltid utnyttjas. Detta förhållande var självfallet inte

unikt för rennäringsutövarna utan gällde – och gäller – alla till mervärdeskatt skattskyldiga med låg skattepliktig omsättning. Vid i övrigt oförändrade priser på rennäringens produkter medförde dock förhållandet att skattebelastningen blev högre och lönsamheten därför lägre än vad som var fallet före rennäringslagens tillkomst. Genom att i ML införa ett undantag för skötsel genom samebys försorg av renar undanröjdes dessa effekter. Bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML, att verksamhet som medlem i sameby utför enligt rennäringslagen inte anses som yrkesmässig, tillkom i syfte att klargöra att inte heller sådan ersättning som medlem i sameby uppbär från byn för det arbete han utför för byns räkning skall beläggas med mervärdeskatt.

Undantaget från mervärdeskatteplikt för tjänst som avser skötsel genom samebys försorg av renar har således tillkommit i syfte att undanröja den ökade skattebelastning för vissa renägare som annars skulle ha följt av den omorganisation av rennäringen som skedde genom tillkomsten av rennäringslagen. Denna ökade skattebelastning skulle ha drabbat de renägare som inte omfattas av redovisningsskyldighet enligt ML, dvs. de som inte har en skattepliktig omsättning som uppgår till belopp som anges i 6 § ML. Kommittén föreslår nu att beloppsgränsen för redovisningsskyldighet skall slopas och att mervärdeskatten fortsättningsvis skall redovisas fullt ut (jmf avsnitt 12). Därmed ändras de förhållanden som motiverade undantaget från skatteplikt på rennäringens område på sådant sätt att det inte längre finns skäl att behålla undantaget. Kommittén föreslår därför att de ifrågavarande bestämmelserna i 2 § första stycket 2, i punkt 1 av anvisningarna till 2 § samt i 11 § 10 ML slopas.

7.8.13 Lotterier och vadhållning m.m.

Tillhandahållandet av lotterier, vadhållning och andra former av spel omfattas inte av skatteplikten enligt ML. Detta betyder inte att de ifrågavarande tjänsterna undgår beskattning. Vadhållning på hästar beskattas enligt lagen (1984:351) om totalisatorskatt, kasino- och bingospel beskattas enligt lagen (1972:820) om skatt på spel och andra former av spel beskattas enligt lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster.
Kommittén har övervägt om spelinsatser skall göras till föremål för mervärdebeskattning. Kommittén har därvid funnit att de skattetekniska nackdelarna med en sådan beskattning överstiger de fördelar från bl.a. konsumtionsneutralitetssynpunkt som kan vinnas. Kommittén föreslår därför att lotterier, vadhållning och andra former av spel även fortsättningsvis skall undantas från skatteplikt. Avsikten med regleringen är att undanta spelinsatserna från skatteplikt. Undantaget avses således inte omfatta t.ex. entréavgifter till inrättningar där spelet bedrivs. En ordning som den angivna överensstämmer för övrigt också med bestämmelserna i EG:s sjätte direktiv.

8 Offentlig verksamhet

8.1 Sammanfattning av avsnitt 8

- För att lösa problemet med konkurrensneutralitet mellan offentlig egenregi och upphandling föreslår kommittén, att flertalet statliga myndigheter samt primärkommunerna och landstingskommunerna får kompensation för i princip all ingående mervärdeskatt.
- Varje statlig myndighet skall i princip betraktas som *ett* subjekt i mervärdeskattehänseende.
- Omfattningen av de offentliga subjektens skattskyldighet bestäms av konkurrensneutralitetshänsyn samt i övrigt av hänsyn till konsumtionsneutraliteten och statens behov av intäkter.
- För att undvika tillämpningsproblem föreslås att yrkesmässighetsbegreppet förenklas på så sätt att statliga myndigheters samt primär- och landstingskommuners tillhandahållande mot vederlag av skattepliktiga varor och tjänster skall anses som yrkesmässig verksamhet, oberoende av om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller ej.

8.2 Förslagets bakgrund m.m.

Konkurrensneutralitetsproblemet

En i princip generell tjänstebeskattning medför att egenregiproblemet, dvs. problemet med bristande konkurrensneutralitet mellan egenregi och upphandling, dyker upp på en rad nya områden inom den offentliga sektorn. Att försöka lösa detta genom en mängd nya reduceringsregler skulle stå i strid med principerna för det framtida enhetliga mervärdeskattesystemet. En sådan lösning skulle dessutom vara en lagstiftningsteknisk, praktisk och administrativ omöjlighet. I stället nödvändiggör en i princip generell mervärdeskatt en generell lösning av egenregiproblemet inom den offentliga sektorn. De nuvarande reduceringsreglerna på byggsidan m.m. har då ingen neutralitetsfunktion inom denna sektor.

Den offentliga verksamheten utövas huvudsakligen av staten, primärkommunerna och landstingskommunerna. Den väsentliga skillnaden, i detta sammanhang, mellan dessa offentliga subjekt är givetvis att staten är den som uppbär mervärdeskatten. Detta påverkar frågan om hur statens respektive kommunernas roller bör vara i ett mervärdeskattesystem.

Den offentliga sektorns roll samt lösningar på konkurrensneutralitetsproblemet

En huvudprincip bör givetvis även framdeles vara att offentlig utåtriktad verksamhet inte gynnas vid konkurrens med privata subjekt. En annan huvudprincip bör vara att mervärdeskattesystemet så långt möjligt görs konkurrensneutralt på så sätt att offentlig egenregiverksamhet inte gynnas på bekostnad av upphandling. Om dessa principer skulle komma märkbart i konflikt med varandra, bör den förstnämnda ha företräde. Från dessa utgångspunkter behandlas i fortsättningen den offentliga sektorns roll i mervärdeskattesystemet. Det utmynnar i följande modeller för lösning av egenregiproblemet.

Den statliga sektorn: De statliga anslag, som disponeras av statliga myndigheter och används för statliga inköp, skall budgeteras exklusive mervärdeskatt. Detta förutsätter att myndigheterna i särskild ordning får full kompensation för all ingående mervärdeskatt. Det sker genom att myndigheterna får rätt att avräkna påförda utgifter för mervärdeskatt mot budgetens inkomstsida i stället för att som nu avräkna dessa utgifter mot anslag och olika verksamhetsintäkter o.d. Härigenom likställs verksamhet som bedrivs i egen regi respektive upphandlas. För avgiftsfinansierade verksamheter på mervärdeskattefria områden kan kompensationsrätten få begränsas av hänsyn till kravet på konkurrensneutralitet mellan offentliga subjekts utåtriktade verksamhet och icke offentliga subjekt. Statliga verksamheter som konkurrerar med icke statliga mervärdeskattskyldiga subjekt skall vara mervärdeskattskyldiga. Övrig statlig verksamhet skattebeläggs med hänsyn till behov av ökade skatteintäkter för staten och konsumtionsneutralitetsaspekten. Staten skall inte längre betraktas som *ett* subjekt i mervärdeskattehänseende. I stället skall i princip varje statlig myndighet vara ett sådant subjekt. Såvitt avser omsättning mellan de myndigheter som omfattas av kompensationssystemet skall dock regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kunna föreskriva att skatt inte skall tas ut.

De primär- och landstingskommunala sektorerna: Även primär- och landstingskommunerna skall ges full kompensation för all ingående mervärdeskatt. Detta bör ske genom att kommunerna i ML tillerkänns avdragsrätt för all ingående mervärdeskatt. För att inte förändra den statsfinansiella och kommunalekonomiska situationen skall från kommunsektorn till staten överföras ett belopp ungefär motsvarande den ingående mervärdeskatten i de mervärdeskattefria kommunala verksamheterna. Fördelningen av detta belopp mellan kommunerna måste ske utifrån principiellt andra grunder än ingående mervärdeskatt i respektive kommun för att i den kommunala beslutssituationen trygga ett rationellt val mellan egen regi och upphandling. Vad gäller skattebeläggning av konkurrensutsatt verksamhet och skattebeläggning av andra verksamheter görs samma bedömningar för kommunal som statlig verksamhet.

Genom dessa modeller nås en acceptabel lösning av egenregiproblemet. På den statliga sektorn uppnås även andra fördelar. Bl.a. undanröjs missvisande information i budgetanslagen. I nuläget framstår nämligen de

mervärdeskattefria sektorernas andel av statens samlade resurser som mindre än vad de är (exempel: anslagen för inköp av krigsmateriel). Vidare skulle en statlig nettobokföringsteknik på det hela taget ge en bättre jämförelse mellan statliga och privata investeringar.

Hos de kyrkliga kommunerna synes överhuvudtaget frågan om skattskyldighet ha uppkommit främst såvitt avser gravöppning och gravskötsel. Som framgår av mervärdeskatteutredningens slutbetänkande bör sådan verksamhet i regel inte anses som yrkesmässig (SOU 1987:45 s. 111 ff.). Mervärdeskatteutredningen har föreslagit att tjänster avseende gravöppning och gravskötsel aldrig skall anses som yrkesmässig verksamhet, när tjänsterna tillhandahålls av huvudman för allmän begravningsplats. I den mån förslaget inte leder till konkurrenssnedvridningar, bör det enligt kommitténs mening kunna genomföras. Även annan verksamhet än den nu angivna synes i endast mycket begränsad omfattning medföra skattskyldighet för kyrkliga kommuner. Egenregiproblemet hos dessa kommer dock inte att bli av sådan storlek att det motiverar en särskild lösning motsvarande de lösningar som angetts för staten och borgerliga kommuner. De kyrkliga kommunerna behandlas inte i fortsättningen.

Det ekonomiska förhållandet mellan staten och kommunerna

Framför allt på grund av att de nuvarande reduceringsreglerna slopas förändras den kommunalekonomiska situationen på så sätt att kommunernas upphandling till mervärdeskattefria verksamheter fördyras. Detta har alltså principiellt inget att göra med kommunernas återföring till staten av de belopp som staten kompenserat kommunerna med. Det är i stället i den totala ekonomiska relationen mellan stat och kommun, som det får avgöras om kommunerna skall bära de ökade kostnaderna. Frågan om den ekonomiska relationen mellan staten och kommunerna efter den samlade reformeringen av såväl den indirekta som den direkta beskattningen får självfallet bli en sak mellan staten och kommunerna. Kommittén kommer emellertid att belysa kostnadsökningarna för kommunerna för att ge ett bedömningsunderlag vid bestämmandet av det ekonomiska förhållandet mellan staten och kommunerna. Detta görs i kapitel V.

8.3 Närmare om statens offentliga verksamhet

I det följande behandlas vad som kännetecknar statens roll i mervärdeskattesystemet samt hur denna roll bör utformas med beaktande av främst konkurrensneutraliteten.

8.3.1 De statliga myndigheternas nuvarande roll

Verksamhet, som en myndighet bedriver gentemot enskild person, är inte yrkesmässig och därmed ej heller skattepliktig i den mån verksamheten är av myndighetskaraktär. Så anses vara fallet exempelvis då myndigheten tillhandahåller en vara eller tjänst åt allmänheten i de fall skyldighet

föreligger för den enskilde att låta myndigheten tillhandahålla varan eller tjänsten.

Verksamhet som bedrivs av en statlig myndighet och som avser tillgodoseende av statens behov räknas, med vissa särskilda undantag, inte som yrkesmässig. I detta sammanhang betraktas staten som *ett* subjekt. Det innebär, att en statlig myndighets verksamhet inte är att anse som yrkesmässig om verksamheten består i att skattepliktiga varor eller tjänster tillhandahålls en annan statlig myndighet. Som yrkesmässig verksamhet kan således, med nämnda undantag, endast räknas tillhandahållande av skattepliktiga varor och tjänster åt subjekt utanför staten. Endast då föreligger således skattskyldighet.

Av det nu sagda framgår, att en stor del av de statliga myndigheternas verksamheter inte medför skattskyldighet. Ingående mervärdeskatt på förvärv av varor och tjänster för den mervärdeskattefria verksamheten är inte avdragsgill. En myndighets anslag måste enligt nuvarande ordning täcka myndighetens upphandlingskostnader inklusive mervärdeskatt. Ur myndighetens synvinkel är således den ingående mervärdeskatten en kostnad. Dessa förhållanden har fått till följd att statlig verksamhet budgeteras inklusive mervärdeskatt.

Den nu beskrivna ordningen har medfört bl.a. följande komplikationer. Ur myndighetens synvinkel kan på grund av mervärdeskatten en upphandling utanför staten av varor eller tjänster bli dyrare än en egen produktion eller en upphandling från en annan statlig myndighet. Mervärdeskatten innebär således en konkurrensnackdel för mervärdeskattskyldiga företag. En annan komplikation är svårigheterna att räkna ut storleken på den avdragsgilla ingående skatten hos statliga myndigheter. Från den totala ingående skatten måste nämligen i regel avskiljas inte bara sådan skatt som är hänförlig till myndigheternas omsättning av skattefria slag av varor och tjänster utan även sådan skatt som är hänförlig till myndigheternas omsättning av skattepliktiga varor och tjänster åt andra statliga myndigheter.

För att motverka konkurrensnackdelen för statlig upphandling har införts vissa bestämmelser i upphandlingsförordningen (1986:366). I de fall förordningen är tillämplig skall en myndighet, vid jämförelse av anbud från en skattskyldig anbudsgivare och en icke skattskyldig sådan, räkna upp den senares anbud med ett belopp motsvarande den skatt som skulle ha tillkommit om skattskyldighet förelegat. Innebörden av förordningen är alltså, att vid ett anbudsförfarande skall en myndighet i princip bortse från att mervärdeskatten är en anslagsbelastning. Ett annat regelsystem med bl.a. syftet att åstadkomma neutralitet mellan upphandling och egenregi, är de i annat sammanhang behandlade reduceringsreglerna. Slutligen kan nämnas den särskilda skattskyldigheten för vissa statliga myndigheters leveranser till andra statliga myndigheter. Genom denna utökade skattskyldighet har lagstiftaren sökt både säkerställa konkurrensneutralitet med det privata näringslivet och lösa redovisningstekniska problem.

Enligt punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 2 § ML skall som yrkesmässig verksamhet alltid anses vissa myndigheters skattepliktiga befordran av varor, nämligen statens järnvägars befordran av varor,

postverkets befordran av varor i diligenstrafiken samt postverkets befordran av postpaket och gruppkorsband. Dessa myndigheter är alltså skattskyldiga för sådana tjänster även då dessa tillhandahålls andra statliga myndigheter. Enligt nionde stycket kan regeringen om särskilda skäl föreligger förordna att statlig verksamhet skall anses som yrkesmässig även om verksamheten avser statens eget behov. Med stöd av detta bemyndigande har regeringen förordnat om skattskyldighet för vägverket, statens vattenfallsverk och televerket på så sätt att skattskyldighet föreligger vid tillhandahållande åt staten av vara eller tjänst som är skattepliktig eller som är kvalificerat undantagen från skatteplikt. Vidare har regeringen förordnat om skattskyldighet för kriminalvårdsstyrelsen såvitt avser verksamhet som kriminalvårdsstyrelsen bedriver inom kriminalvårdens arbetsdrift och som avser statens behov av vara, byggnad eller tjänst som är skattepliktig eller kvalificerat undantagen från skatteplikt. Slutligen har regeringen förordnat om skattskyldighet för försvarets fabriksverk såvitt avser försäljning till staten av krigsmateriel som är (kvalificerat) undantagen från skatteplikt enligt 8 § 2 ML och tillhandahållande till staten av tjänst på sådan krigsmateriel.

Mervärdeskatteutredningen har i sitt slutbetänkande framfört, att statsinstitutionerna, hos vilka upphandlingen framstår som ett seriöst alternativ till utförande i egen regi, i sina anslagsäskanden borde kunna redovisa skillnaderna i skattebelastning mellan utförandeformerna och att dessa beaktas vid medelstilldelningen (SOU 1987:45 s. 85 ff.).

8.3.2 Redovisning av statliga myndigheters inköpsutgifter exkl. mervärdeskatt löser egenregiproblemet

En redovisning av utgifterna exklusive mervärdeskatt skulle såvitt avser valet mellan upphandling och egenregi få samma effekt som en skattskyldighet med avdragsrätt för ingående mervärdeskatt skulle få. Valet skulle helt enkelt inte komma att påverkas av den ingående mervärdeskatten. Denna utgör nämligen då inte en faktisk kostnad i en verksamhet. För staten som helhet är det sistnämnda en realitet redan i nuläget på så sätt att den ingående skatten ju återbetalas till staten av leverantörsleden. (För ett skattskyldigt subjekts del råder motsvarande realitet, men då på grund av att den ingående mervärdeskatten ur den skattskyldiges synvinkel blir en tillgodohavandepost gentemot staten i mervärdeskattedeklarationen).

Mervärdeskatt på en statlig upphandling är inte en kostnad för staten. Att likväl bokföra mervärdeskatten som en kostnad för den upphandlande myndigheten medför ofta att skatten i onödan inte blir konkurrensneutral. I den mån myndigheternas insatsvaror och -tjänster är mervärdeskattefria men samtidigt belastade av en betydande s.k. dold mervärdeskatt, kvarstår naturligtvis en del av de nuvarande konkurrensproblemen. De föreslagna basbreddningarna gör emellertid att den här angivna ordningen får en god genomslagskraft. Beträffande uthyrning av fastighet bör dock den nuvarande regeln om frivilligt inträde (2 § 4 st. ML) kompletteras så att frivilligt inträde kan medges vid all uthyrning till statliga myndigheter i den mån det inte gäller sådana som enligt avsnitt 8.3.3 bör vara uteslutna från

det nya redovisningssystemet. Vid uthyrning till dessa myndigheter bör i stället de nuvarande reglerna om uthyrning åt skattskyldig vara avgörande. Vad som nu sagts om uthyrning gäller även upplåtelse av bostadsrätt.

8.3.3 Vissa myndigheter bör inte ingå i det nya redovisningssystemet

En redovisning exklusive mervärdeskatt innebär att myndigheterna i särskild ordning får full kompensation även för den mervärdeskatt som är hänförlig till mervärdeskattefria verksamhetsområden. För anslagsfinansierade verksamheter är detta en fråga om metod för statens finansiering av verksamheten, och i princip inte en fråga om storleken på finansieringen. Till den del en myndighets verksamhet är avgiftsfinansierad och myndigheten inte har monopol på det aktuella mervärdeskattefria området, skulle det däremot kunna uppstå en konkurrensfördel för myndigheten. Myndigheten skulle nämligen då, i motsats till exempelvis privata företag, inte längre ha mervärdeskatten som en kostnad. På dessa områden får således väljas lösningar som gör att statlig utåtriktad verksamhet inte gynnas vid konkurrens med andra subjekt, även om lösningarna innebär att konkurrensneutralitet mellan upphandling och egenregi inte uppnås. Sådan neutralitet uppnås ju inte heller såvitt avser ett privat företag som arbetar inom ett mervärdeskattefritt område.

Det bör emellertid framhållas, att behovet av särlösningar i princip endast gör sig gällande då det är fråga om verksamheter av betydelse. Med hänsyn härtill och då särlösningar i andra fall skulle försvåra genomförandet av reformen, bör särlösningarna förbehållas sådana fall där ett behov på detta sätt verkligen föreligger. Av administrativa skäl bör, i förekommande fall, i första hand väljas en lösning som innebär att myndigheten i sin helhet tas bort ur systemet. Myndigheten är då hänvisad till ML:s allmänna regler om avdragsrätt för ingående skatt i verksamhet som medför skattskyldighet. En annan, mer komplicerad lösning, är att myndigheten visserligen får generell kompensation men i annan ordning påläggs en schablonmässigt bestämd kostnadsmässig belastning. Denna skall då svara mot den ingående skatt som är hänförlig till den del av verksamheten som annars skulle få en konkurrensfördel gentemot privata mervärdeskattefria företag. Belastningen kan utformas som ett absolut belopp, andel av omsättningen eller andel av viss del av omsättningen.

Som framgår av det följande förordar kommittén att det föreslagna kompensationssystemet skall gälla för alla statliga myndigheter utom statens affärsverk och - såvitt kan bedömas enligt föreliggande utredningsmaterial om nu rådande förhållanden - AMU-myndigheterna och statens institut för personalutbildning. Samtliga dessa myndigheter bör tas bort i sin helhet ur systemet.

För statens affärsverk gäller särskilda förhållanden. Affärsverken är väsentligen avgiftfinansierade. Verksamheterna är således i regel inte anslagsfinansierade i någon större omfattning och konkurrerar ofta med privata företag. Genom de föreslagna basbreddningarna kommer verksamheterna i allmänhet att medföra skattskyldighet. Ett större undantag är

exempelvis postgirot. Vid en samlad bedömning talar övervägande skäl för att affärsverken bör hållas utanför det här behandlade kompensationssystemet. Det innebär, att affärsverken kommer att ha enbart den avdragsrätt som följer av ML:s allmänna regler.

Beträffande övriga myndigheter får emellertid den här behandlade konkurrensaspekten bedömas närmare. Enligt vad kommittén erfarit är konkurrensproblemet av mycket begränsad omfattning. Detta beror givetvis i hög grad på att kommitténs förslag minskar de mervärdeskattefria sektorernas storlek och antal. De skattefria områden som i någon påtaglig utsträckning berörs av problemet är, såvitt erfarits, utbildning och laboratorieverksamhet för sjukvårdsändamål. De myndigheter som utkristalliserat sig är på utbildningsområdet AMU-myndigheterna, statens institut för personalutbildning (SIPU), styrelsen för u-landsutbildning i Sandö, styrelsen för internationell utveckling (SIDA), arbetsmiljöinstitutet och universitet och högskolor samt på sjukvårdområdet statens bakteriologiska laboratorium (SBL).

Enligt vad som inhämtats från riksrevisionsverkets avgiftsenhet vid prognos- och redovisningsavdelningen gäller följande beträffande dessa myndigheter. *AMU-myndigheterna*: Budgetåret 1986/87 uppgick den avgiftsbelagda verksamheten till 99 procent av AMU-myndigheternas totala kostnader. Varje AMU-myndighet (det finns en sådan myndighet i varje län) ansvarar för det ekonomiska resultatet av sin verksamhet. AMU anordnar arbetsmarknadsutbildning på uppdrag av dels länsarbetsnämnderna, dels övriga offentliga organisationer och dels privata företag. 1986/87 var AMU:s kunder till 94 procent länsarbetsnämnderna. AMU konkurrerar med framför allt KomVux och även med andra utbildningsanordnare. Intäkterna och kostnaderna avseende utbildning var 1986/87 för hela AMU-gruppen omkring 2 miljarder kr. *Statens institut för personalutbildning* (SIPU): Av SIPU:s uppdragsverksamhet var 1986/87 uppskattningsvis 28 milj.kr. direkta utbildningsintäkter. Närmare hälften av kursutbudet bedöms vara utsatt för konkurrens från privata utbildningsinstitut och statliga myndigheter. Kostnader och intäkter redovisas på resultatenheter. Intäkter redovisas dessutom på intäktstyper (verksamhetsgrenar, t.ex. kursverksamhet och regeringsuppdrag). Av de totala intäkterna svarade statliga myndigheter för 80 procent, affärsverken för 10 procent, kommuner/landsting för 7 procent och företag/hushåll för resterande 3 procent. *Styrelsen för u-landsutbildning i Sandö*: Den avgiftsbelagda verksamheten avser språkkurser, korta kurser i u-landskunskap och längre uppdragsutbildningar. Kostnaderna var 1986/87 27 milj.kr., intäkterna 13,5 milj.kr. För 1987/88 var intäkterna cirka 10 milj.kr., kostnaderna omkring 16 milj.kr. Styrelsens utbildningsverksamhet har konkurrens med privata språkutbildare. Redovisning sker på kostnadsbärare och kostnadsställen i system S. Statliga myndigheter svarar för 75 procent av intäkterna, affärsverken för 10 procent och privata sektorn för resterande 15 procent. Styrelsen är en fristående myndighet. *Styrelsen för internationell utveckling (SIDA)*: På sin kursgård i Uppsala anordnar SIDA utbildning i U-landsförberedande utbildningsaktiviteter. Kursgården har viss konkurrens med stora företags internutbildningsavdelningar. Intäkterna var omkring 2 milj.kr. både 1986/87 och 1987/88 och den privata sektorna svarar för nästan hälften av intäkterna. Verksamheten gav inte full kostnadstäckning. Utbildningsintäkterna motsvarar endast omkring 1 procent av SIDA:s

totala kostnader för anslags- och uppdragsfinansierad verksamhet. *Arbetsmiljöinstitutet*: Institutet, som är en ny myndighet fr.o.m. den 1 juli 1987, redovisar cirka 1 milj. kr. för 1987/88 för såväl intäkter som kostnader avseende efterutbildning inom företagshälsovården. Kostnader och intäkter redovisas på kostnadsbärare i system S. Tänkbar konkurrent är Statshälsans dotterbolag Konsultforum. *Universitet och högskolor inom UHÄ:s område*: Kostnaderna för uppdragsutbildningen var enligt RRV:s revisionsrapport dnr. 1986:1006, Uppdragsverksamheten vid universitet och högskolor, cirka 90 milj.kr. Därav anses en mindre, ej specificerad del, vara konkurrensutsatt. Upplysningsvis kan nämnas att den forskning som bedrivs med uppdragsmedel samma budgetår uppgick till omkring 780 milj.kr. Kostnadsredovisningen är av ojämn kvalitet och delvis otillförlitlig. *Statens bakteriologiska laboratorium (SBL)*: Inom diagnostikprogrammet kontrolleras och analyseras olika typer av prov. Enligt uppgift från SBL är maximalt 5 procent av provverksamheten (andelen som nu är mervärdeskattepliktig) ej för sjukvårdsändamål (vattenprover, sterilitetskontroller). Intäkterna för diagnostikprogrammet för sjukvårdsändamål blev 1987/88 cirka 59 milj.kr. och kostnaderna omkring 65 milj. kr. Av de totala intäkterna svarade statliga myndigheter för 3 procent, försäkringskassorna för 14 procent, kommunerna för 2 procent, landstinget för 78 procent och privata sektorn för 3 procent. Diagnostikprogrammet har svår konkurrens från landstingen som tagit över vissa rutinprov och i viss mån även konkurrens från privata företag.

Av riksrevisionsverkets undersökning synes framgå följande. De verksamheter som AMU-myndigheterna och SIPU bedriver är av sådan art och omfattning att de bör ställas utanför kompensationssystemet. Beträffande övriga verksamheter är problemen så begränsade att särskilda åtgärder inte bedöms vara nödvändiga.

8.3.4 Informationen i anslagsredovisningen och i nationalräkenskaperna

Felaktig prisinformation föranledd av olikheter i mervärdeskattesystemet kan ge ett missvisande beslutsunderlag för allmänhet och för beslutsfattare av olika slag (t.ex. väljarna, riksdagen och regeringen). Som nämnts redovisar staten budgetmässigt sina utgifter för inköp av varor och tjänster med belopp inklusive mervärdeskatt, trots att exakt dessa belopp inbetalas till staten av leverantörerna. Samtidigt redovisas utgifterna för inköp av mervärdeskattefria varor och tjänster utan att vara belastade på motsvarande sätt. Härigenom blir i sin tur budgetanslagen missvisande. De mervärdeskattefria sektorernas andel av statens samlade resurser framstår som mindre än vad de är (exempel: anslagen för inköp av krigsmateriel till försvaret.) Detsamma blir förhållandet beträffande anslagen för sektorer, vars verksamheter huvudsakligen består av egna mervärdeskattefria och löneintensiva tjänster (exempelvis socialvård och utbildning).

Det nu sagda är ett redovisningsproblem som bottnar i undantagen i mervärdeskattesystemet. Detta kan lösas genom en redovisning av samtliga utgifter exklusive mervärdeskatt. En sådan lösning skulle måhända föranleda den invändningen, att statens andel av samhällsresurserna

framstår som mindre än vad den egentligen är och att botemedlet häremot är en i princip generell mervärdeskattebeläggning av statens verksamhet. Från mervärdeskattesynpunkt är detta inte korrekt. Staten är nämligen från denna synpunkt – i motsats till vad som är fallet i nationalräkenskaperna – inte en slutlig förbrukare utan en producent, i första hand av tjänster. Som nämnts i annat sammanhang är utgångspunkten i ett generellt mervärdeskattessystem just det förhållandet att producentkedjornas ingående mervärdeskatt inte skall utgöra en faktisk belastning för verksamheterna. Endast värdetillväxten, dvs. löner och vinster, skall utgöra grund för beskattning, en beskattning som slutligen skall belasta konsumenterna och ej producenterna. En redovisning av myndigheters utgifter exklusive mervärdeskatt är överensstämmande med det nu sagda.

Med en redovisning utan mervärdeskatt vinns också på det hela taget en bättre jämförelse mellan statliga och privata investeringskostnader. De privata investeringarna sker till övervägande del inom verksamhetsområden som medför skattskyldighet. Mervärdeskatten på investeringarna är då avdragsgill. I nationalräkenskaperna redovisas dessa investeringar följaktligen exklusive mervärdeskatt. Denna redovisning utan mervärdeskatt kommer att bli helt dominerande genom kommitténs förslag om breddningar av mervärdeskatten. De statliga investeringarna sker, och kommer även i fortsättningen att ske, till stor del inom verksamhetsområden som inte medför skattskyldighet. I nationalräkenskaperna redovisas enligt nuvarande ordning dessa investeringar inklusive mervärdeskatt. På så sätt kan sägas föreligga en skevhet mellan redovisningen av de totala privata respektive statliga investeringarnas storlek. Denna skevhet bortfaller genom en statlig redovisning exklusive skatt. Investeringar i privata företag på ej skattepliktiga områden kommer emellertid även i fortsättningen att redovisas inklusive mervärdeskatt. I de fall då även staten är producent på sådana verksamhetsområden leder det föreslagna statliga redovisningssystemet till en olikhet i nationalräkenskaperna. Denna olikhet försvinner dock i den mån det gäller statliga myndigheter som i enlighet med avsnitt 8.3.3 utesluts från det nya systemet.

8.3.5 Varje statlig myndighet bör i princip utgöra ett subjekt i mervärdeskattehänseende

Med det här beskrivna synsättet på statens roll i mervärdeskattesystemet aktualiseras fråga om staten även i fortsättningen skall betraktas som i princip *ett* subjekt i mervärdeskattehänseende. Frågan är i första hand av redovisningsteknisk natur. Något vägande skäl att bibehålla den nuvarande principen föreligger inte. Tvärtom innebär det i allmänhet en förenkling för myndigheterna att inte behöva göra någon skillnad på den utgående mervärdeskatten beroende på huruvida en prestation görs till en statlig myndighet eller till ett annat subjekt. För den mottagande myndigheten innebär detta inte något försvårande, eftersom den ändå kommer att vara tvungen att ha särskilda redovisningsrutiner för mervärdeskatt som den debiteras. I den mån den mottagande myndigheten är inne i systemet med automatisk kompensation för ingående mervärdeskatt saknar debiteringen

ekonomisk betydelse. Om myndigheten i enlighet med avsnitt 8.3.3 ställts utanför kompensationssystemet, är det av konkurrensneutralitetsskäl påkallat att den levererande myndigheten alltid påför mervärdeskatt.

I förhållandet mellan statliga myndigheter som omfattas av kompensationssystemet bör det ankomma på regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att på sätt som framgår av avsnitt 8.3.8 meddela närmare föreskrifter om påförandet av skatt. Det bör även vara möjligt att genom sådana föreskrifter förordna om att skatt inte skall påföras vid omsättning av vissa skattepliktiga varor eller tjänster, då omsättningen sker mellan statliga myndigheter som omfattas av kompensationssystemet. I nämnda avsnitt behandlas också frågan om innebörden av begreppet statlig myndighet.

8.3.6 Den statliga skattskyldighetens omfattning

Skattskyldigheten saknar betydelse i informationshänseende.

En principiell fråga är huruvida en frånvaro av utgående mervärdeskatt på statens produktion ger missvisande information om statens andel av landets produktionskostnader i form av bl.a. lönekostnader. Frågan är om redovisningen av denna andel påverkas av en utgående mervärdeskatt. Svaret är nej. En utgående mervärdeskatt ingår inte i kostnaderna för en verksamhets produktion och påverkar därmed inte redovisningen av verksamhetens andel av landets resurser. Informationen om statens andel blir således rättvisande, om statens produktionskostnader generellt redovisas utan något mervärdeskattepålägg. Det saknas alltså skäl att utifrån den här angivna synpunkten utvidga de statliga myndigheternas mervärdeskattskyldighet.

Skattskyldigheten bör bestämmas med hänsyn till konkurrens- och konsumtionsneutraliteten samt statens intäktsbehov.

För att uppnå konkurrensneutralitet mellan statlig och icke statlig verksamhet erfordras i allmänhet att den statliga verksamheten medför skattskyldighet i motsvarande mån som den icke statliga verksamheten. Detta tillgodoses i princip genom det nuvarande yrkesmässighetsbegreppet. Den föreslagna ordningen med kompensation för ingående mervärdeskatt och slopandet av staten som i princip ett skattesubjekt tillgodoser dessutom i allt väsentligt konkurrensneutraliteten mellan upphandling och statlig egenregi. Uttagsbeskattning av en skattskyldig statlig myndighet bör däremot inte komma ifråga. En uttagsbeskattning skulle vara komplicerad och inte tjäna något syfte från neutralitetssynpunkt. Uttagsbeskattningen skulle inte innebära någon kostnad för staten utan endast en ombokföring av ett belopp från myndighetens konto till ett annat statligt konto. Vad en myndighet genom någon bokföringstransaktion på så sätt skulle betala in till statskassan torde ofta i praktiken, åtminstone på längre sikt, återkomma anslagsvägen till den aktuella myndigheten.

I vilken mån statlig verksamhet bör mervärdebeskattas förutom i konkurrensfallen bör bestämmas av i vilken mån konsumtionsneutralitet

eftersträvas och i vilken mån man önskar tillföra staten ytterligare inkomster. Det nu gällande yrkesmässighetsbegreppet, i förening med de föreslagna breddningarna av mervärdeskattebasen, är väl ägnat att ligga till grund även för mervärdeskattens omfattning i dessa hänseenden.

Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML är bl.a. statens verksamhet att anse som yrkesmässig när varor och tjänster omsätts under rörelseliknande former. Detsamma gäller för övrigt kommunernas verksamheter. Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning den 1 januari 1974 (prop. 1973:163 s. 61 ff). Dess innebörd är bl.a. att yrkesmässighet förutsätter en viss varaktighet i verksamheten. Bestämmelsen torde emellertid i olika sammanhang också ha tolkats som att yrkesmässighet dessutom förutsätter att verksamheten bedrivs med vinstsyfte. Det sistnämnda förhållandet har föranlett viss tvekan om tillämpningen av yrkesmässighetsbegreppet när det gäller offentlig verksamhet. Den föreslagna breddningen av skatteplikten gör att dessa tillämpningsproblem kan komma att öka påtagligt. Det gäller både beträffande statens och kommunernas verksamheter. För att undvika detta bör yrkesmässighetsbegreppet förenklas på så sätt att en statlig myndighets eller en kommuns tillhandahållande mot vederlag av skattepliktiga varor och tjänster är att anse som yrkesmässig verksamhet såvida tillhandahållandet inte är av myndighetskaraktär. Det innebär att yrkesmässighet föreligger oavsett om vinstsyfte finns eller ej. Kravet på rörelseliknande former kvarstår dock oförändrat i övrigt.

Det bör uppmärksammas att den här förordade förenklingen av yrkesmässighetsbegreppet samtidigt är en naturlig beståndsdel i ett system med generell kompensation för ingående skatt. För de statliga affärsverken, som enligt kommitténs förslag kommer att stå utanför kompensationssystemet, synes den här förordade utformningen av yrkesmässighetsbegreppet i allt väsentligt sakna betydelse. Någon specialregel för affärsverken förordas inte.

Som nämnts bör yrkesmässighetsbegreppet inte omfatta sådant tillhandahållande som är av myndighetskaraktär. Vad som tillhandahålls av ett statlig organ i dess egenskap av offentlig myndighet bör således inte medföra skattskyldighet. Skattskyldigheten begränsas därmed i princip till omsättningsförhållanden som vilar på privaträttslig grund. Vad som är att anse som myndighetsutövning skall således regelmässigt anses falla utanför yrkesmässighetsbegreppet. Vissa tjänster är dock av sådan art att de bör medföra skattskyldighet, även om verksamheten bedrivs av statligt organ i dess egenskap av offentlig myndighet. Detsamma bör gälla om verksamheterna bedrivs av kommuner. De verksamhetsområden som närmast kommer i fråga är teletjänster samt avgiftsbaserade skattepliktiga distributions- och servicetjänster. De kommunala verksamheterna behandlas närmare i avsnitt 8.4.8. Eftersom offentliga distributions- och serviceverksamheter, i här avsedd betydelse, är en i huvudsak kommunal angelägenhet, behandlas de enbart i det avsnittet.

Om annan än statlig (eller kommunal) myndighet anförtrotts offentliga förvaltningsuppgifter med stöd av 11 kap 6 § RF, bör utförandet av dessa uppgifter anses utgöra yrkesmässig verksamhet i samma omfattning som

skattskyldighet till inkomstskatt föreligger för verksamheten. Detta överensstämmer med nuvarande ordning.

Det bör noteras den i EG:s sjätte direktiv gjorda uppräkningen av offentliga verksamheter som i EG skall vara mervärdeskattebelagda oavsett konkurrenssituationen och oavsett tillhandahållandets eventuella myndighetskaraktär. Genom den här föreslagna utformningen av yrkesmässighetsbegreppet och den föreslagna breddningen av skatteplikten synes beskattningsområdets räckvidd i allt väsentligt sträcka sig lika långt som EG:s ordning.

8.3.7 Övergångsfrågor vid införande av generell kompensation för ingående skatt

Självfallet innebär en konkurrensneutralitet mellan upphandling och egenregi en förändrad prisrelation, jämfört med nuläget, för den myndighet som skall välja mellan egenregi och upphandling. Förändringen är således till fördel för upphandlingsalternativen. Statliga myndigheter kan då komma att effektivisera sin verksamhet. En viss förskjutning till förmån för upphandling kan dock givetvis bli följden av att "spelreglerna" blir lika. Övergångsvis måste budgettekniska konsekvenser lösas. Anslagen för statens egen verksamhet, vilka i varierande andel finansierar statliga inköp av varor och tjänster, blir ju i fortsättningen konsekvent exklusive mervärdeskatt.

8.3.8 Den tekniska utformningen av kompensationsordningen m.m.

En utgiftsredovisning exklusive mervärdeskatt hos statliga myndigheter förutsätter som nämnts, att myndigheterna i särskild ordning får kompensation för all ingående mervärdeskatt. Vid den tekniska utformningen härav bör eftersträvas, att kompensationen sker omedelbart. Detta medför, som tidigare nämnts, att statliga anslag som disponeras av statliga myndigheter och används för statliga inköp, framdeles måste budgeteras exklusive mervärdeskatt. Denna ändrade budgeteringsprincip kräver sannolikt att underlag måste infordras från myndigheterna. Detta bör lämpligen ske i särskild ordning. Om ett sådant underlag lämnas först i myndigheternas anslagsframställning för budgetåret 1991/92, som lämnas till regeringen den 1 september 1990, kan problem uppstå med att genomföra kompensationsreformen vid föreslagen tidpunkt, den 1 januari 1991. Även vid en tidigareläggning av inhämtandet av informationsunderlaget kan genomförandet på grund av budget- och redovisningsstekniska skäl behöva förskjutas till den 1 juli 1991.

Myndigheternas utbetalningar av fakturabelopp kommer liksom nu att göras över statens checkräkning. Bokföringen av en myndighets utbetalning bör då ske så att myndigheten dels avräknar fakturabeloppet exklusive mervärdeskatt som en utgift i förhållande till anslaget eller intäkterna från avgifter m.m., dels avräknar mervärdeskatten gentemot budgetens

inkomsttitel för mervärdeskatt. Kompensationen sker alltså genom att myndigheterna får rätt att avräkna påförda utgifter för mervärdeskatt mot budgetens inkomstsida i stället för att som nu avräkna dessa utgifter mot anslag och intäkter. Angående kontrollen av ett sådant system kan sägas följande. Skattemyndigheterna bör svara för kontrollen av den utgående mervärdeskatten i de skattskyldiga delarna av en myndighets verksamhet. Den ingående mervärdeskatten hos en statlig myndighet blir däremot inte föremål för skattemyndigheternas kontroll. Den skatten skall i enlighet härmed inte till någon del föras upp i myndighetens mervärdeskattedeklarationer till länsskattemyndigheten. Riksrevisionsverket (RRV) bör ha som uppgift att meddela riksskatteverket (RSV) vilka myndigheter som inte skall redovisa någon ingående mervärdeskatt i sina mervärdeskattedeklarationer. Det är tekniskt fullt möjligt att "spärra" dessa myndigheter vid skatteförvaltningens databehandling av mervärdeskattedeklarationer.

Kontrollen av myndigheternas ingående mervärdeskatt bör utföras av RRV. Kontrollen kommer att avse, att de mervärdeskattebelopp som en myndighet fört upp mot inkomsttiteln är lika med de belopp som faktiskt utbetalats. Detta blir främst ett nytt moment i RRV:s löpande och årliga granskning av att redovisningen hos statsmyndigheterna är rättvisande. Kontrollen är viktig genom att rätten till belastning av den aktuella inkomsttiteln inte är beloppsmässigt begränsad.

Kompensationsrätten bör enbart gälla statliga myndigheter. Begreppet myndighet har här samma innebörd som i grundlagarna och förvaltningslagen (1986:223), dvs. som statliga myndigheter anses alla organ som tillhör den offentligrättsliga statliga organisationen. Detta inkluderar t.ex. de allmänna försäkringskassorna men inte organ som är organiserade i privaträttsliga former, t.ex. statliga aktiebolag, stiftelser och liknande. Även om ett sådant organ har anförtrotts offentliga förvaltningsuppgifter eller t.o.m. myndighetsutövning med stöd av 11 kap. 6 § RF är det inte en myndighet i RF:s mening.

Särskilda föreskrifter om ordningen för de statliga myndigheternas kompensation bör meddelas. Sådana föreskrifter utgör inte föreskrifter om skatt i RF:s mening. RF talar över huvud bara om föreskrifter om skatt som ett åliggande för enskilda. Kompensationsordningen torde få betraktas som en del av budgetregleringen och behöver därför inte regleras i lag. En lämplig väg är enligt kommittén att riksdagen godkänner riktlinjerna för ordningen och att denna därefter kommer till uttryck i en förordning.

Med hänsyn till kompensationssystemets tekniska utformning bör det ankomma på RRV att utfärda närmare tillämpningsföreskrifter till nämnda förordning om kompensationen. Regeringen bör uppdra åt RRV att svara för genomförandet av denna del av kommitténs förslag.

Vid genomförandet av kompensationsordningen är det enligt kommitténs mening lämpligt att i första hand knyta an till myndigheternas bokföringsskyldighet. Denna skyldighet finns föreskriven i förordningen (1979:1212) med föreskrifter om statliga myndigheters bokföring. Allmänt gäller att myndigheter som disponerar anslag på statsbudgeten är bokföringsskyldiga enligt förordningen. Myndigheterna skall dessutom upprätta årsbokslut. I de fall regionala och/eller lokala myndigheter är

underställda en central myndighet, fullgörs skyldigheten att upprätta årsbokslut i allmänhet av den centrala myndigheten. RRV upprättar fortlöpande register över den statliga redovisningsorganisationen.

Angående skattskyldigheten för verksamhet som bedrivs av staten bör i ML anges att skattskyldigheten åvilar den myndighet som omsätter skattepliktig vara eller tjänst. En sådan ordning innebär att myndigheten skall påföra utgående skatt vid yrkesmässig omsättning i förhållande till annan. Denna ordning får begränsad betydelse. Ett stort antal myndigheter kommer inte alls att beröras, eftersom de inte har någon mervärdeskattepliktig omsättning, andra berörs endast i ringa utsträckning. Verksamhet som myndigheten bedriver för eget behov skall enligt de föreslagna bestämmelserna inte medföra skattskyldighet. Begreppet statlig myndighet knytar här an till den förut beskrivna innebörden i grundlagarna och förvaltningslagen (1986:223). Det innebär att vad en statlig myndighet yrkesmässigt tillhandahåller åt någon utanför den statliga myndighetsorganisationen liksom nu kommer att medföra skattskyldighet. Av konkurrensneutralitetsskäl bör detsamma naturligtvis gälla vid yrkesmässigt tillhandahållande åt statlig myndighet som inte omfattas av kompensationssystemet.

Beträffande förhållandet mellan statliga myndigheter inom kompensationssystemet bör följande gälla. Den i ML angivna bestämmelsen skall även gälla i detta avseende. Det bör emellertid införas ett bemyndigande i ML för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att i föreskrifter meddela annat angående omsättning mellan de statliga myndigheter som omfattas av kompensationssystemet. Det är påkallat av flera skäl. Det framstår exempelvis inte som lämpligt att lokala och/eller regionala myndigheter under samma centrala myndighet påför utgående skatt vid omsättning till varandra. En metod att undvika detta är att knyta an till bestämmelserna om bokslutsskyldighet. Det skulle innebära t.ex. att leveranser från en kriminalvårdsanstalt till en annan sådan anstalt eller till kriminalvårdsstyrelsen inte skulle medföra någon utgående skatt. Vidare bör det vara möjligt att meddela föreskrifter av den innebörden att en viss myndighet inte skall ta ut skatt vid viss omsättning i förhållande till andra myndigheter inom kompensationssystemet. Huvudprinciperna bör komma till uttryck i en förordning. Även i frågor av här aktuellt slag torde det dock få ankomma på RRV att utfärda tillämpningsföreskrifter.

8.4 Närmare om primär- och landstingskommunernas offentliga verksamhet

8.4.1 Två möjliga lösningar av egenregiproblemet

Mervärdeskatten brister i konkurrensneutralitet såvitt avser kommunal upphandling contra egenregiverksamhet för egna behov. En full mervärdeskatt fördyrar den kommunala upphandlingen av tjänster jämfört med den kommunala egenregin. När priserna på grund av olika skattebelastning inte ger korrekt information om vilket som är det effektivaste sättet att utföra ett visst arbete, kan arbetet komma att utföras på ett orationellt sätt. Detta fördyrar den offentliga verksamheten, sänker produktiviteten och innebär därmed ett bortslösande av landets resurser (= negativa resursallokeringseffekter). Härtill kommer, att en utvidgning av mervärdeskatteplikten för tjänster skulle öka dessa problem och i motsvarande mån minska den privata näringssektorns andel av den kommunala konsumtionen.

I huvudsak på ett område, byggsidan, har man försökt att lösa egenregiproblemen. Det har skett med hjälp av reduceringsreglerna. Dessa har tillkommit bl.a. för att neutralisera den kommunala egenregin. Som redovisats i annat sammanhang bör reduceringsreglerna slopas. För den kommunala sektorn tillkommer - liksom för den statliga - att en i princip generell mervärdeskatt nödvändiggör en generell lösning av egenregiproblemet och att reduceringsreglerna därmed kommer att sakna betydelse för konkurrensneutraliteten på den kommunala sektorn.

Det finns två tänkbara generella lösningar av den kommunala egenregiproblematiken, nämligen uttagsbeskattning eller generell avdragsrätt. Den förstnämnda lösningen innebär uttagsbeskattning av kommunal verksamhet. Det andra lösningsalternativet innebär generell kompensation för all ingående mervärdeskatt i förening med skyldighet för kommunerna att gemensamt ersätta staten med ett belopp ungefär motsvarande den totala ingående mervärdeskatten i de mervärdeskattefria kommunala verksamheterna.

Valet mellan dessa båda alternativ får göras efter en avvägning mellan olika praktiska, ekonomiska och principiella förhållanden. I det följande redogörs för sådana förhållanden i respektive system, varefter en samlad bedömning görs. Vid en jämförelse med statlig verksamhet bör följande hållas i åtanke. Uttagsbeskattning av en kommun innebär en direkt kostnad för kommunen, medan en uttagsbeskattning av statliga verksamheter inte innebär någon utgift för staten utan endast en ombokföring av ett belopp från en myndighets konto till ett annat statligt konto. Uttagsbeskattningsalternativet innebär alltså en direkt kostnadsökning för kommunerna. En sådan ökning skulle därför behöva vägas in i regleringen av den totala ekonomiska relationen mellan staten och kommunerna efter den samlade reformeringen av såväl den indirekta som den direkta beskattningen. Det andra alternativet, kompensationsalternativet, medför däremot, med den tekniska utformning som föreslås, ingen ökad kostnad för kommunerna.

På sätt närmare redovisats i mervärdeskatteutredningens slutbetänkande har i Danmark tillämpats ett system med uttagsbeskattning av de danska

kommunerna (SOU 1987:45 s. 49 ff.). På grund av kostnaderna för kommunerna, tillämpningsproblem och svårigheter att uppnå konkurrensneutralitet ersattes uttagsbeskattningen den 1 januari 1985 av ett system med generell kompensation för i princip all ingående mervärdeskatt i förening med en sådan gemensam ersättningsskyldighet som angetts i det föregående.

8.4.2 Uttagsbeskattningsalternativet

Alternativet innebär alltså i princip en skattebeläggning av sådana arbeten, som en kommun själv utför inom en mervärdeskattefri verksamhet men som skulle ha medfört mervärdeskatt vid en upphandling. Som exempel kan nämnas kommunala byggnadsarbeten för eget behov eller en kommuns städning av de egna sjukhusen. En sådan uttagsbeskattning skulle medföra

dels konkurrensneutralitet mellan upphandling och egenregi,

dels ökade statliga intäkter och däremot svarande ökade kommunala utgifter och

dels tillämpningssvårigheter m.m.

Konkurrensneutralitet: Konkurrenssnedvridningen mellan upphandling och egenregi finns på de mervärdeskattefria verksamhetsområdena. Där utgör den ingående mervärdeskatten en faktisk kostnad för kommunen. Genom uttagbeskattningen höjs kostnaderna för egenregin med belopp ungefär motsvarande mervärdeskatten på upphandlade tjänster. Konkurrenssnedvridningarna upphör således i den mån inte tillämpningssvårigheterna föranleder annat.

Ökade statliga intäker och kommunala utgifter: Kommunal verksamhet för eget behov räknas inte som yrkesmässig och medför således inte mervärdeskattskyldighet. Mervärdet av den kommunala egenregin är således inte beskattat. Genom uttagsskatt på detta mervärde skulle statens intäkter öka i samma mån som kommunernas kostnader skulle öka. Som nämnts inträffar sådana kostnadsökningar inte i modellen med generell avdragsrätt. Där är fortfarande mervärdet av den kommunala egenregin obeskattat medan mervärdena vid upphandlingarna liksom i nuläget beskattas.

Tillämpningssvårigheter m.m.: En uttagsbeskattning är tämligen enkel om alla verksamheter hos en kommun skulle medföra skattskyldighet. I sådant fall utgörs en kommuns mervärde i princip av de totala utgifterna med avdrag för de anskaffade varorna och tjänsterna. Detta mervärde motsvarar i princip kommunens lönekostnader. Vissa tjänster, såsom utbildning och sjukvård, kommer emellertid inte heller i framtiden att medföra mervärdeskattskyldighet. En uttagsbeskattning skulle i dessa fall endast få träffa den kommunala insatsen av städtjänster och annat som skulle ha föranlett en ingående mervärdeskatt vid upphandling. Detta leder till två grundläggande tillämpningssvårigheter för uttagsbeskattningen, nämligen att avgöra *dels* i vilken mån en för flera verksamheter använd resurs (t.ex. maskiner och centraladministration) är hänförlig till mervärdeskattebelagda respektiva skattefria verksamheter *och dels* i vilken mån resurser inom en i och för sig skattefri verksamhet används till skattebelagd

verksamhet och därmed skulle föranleda uttagsbeskattning (t.ex. ett sjukvårdsbiträdes städning av sjukhuset). I vissa fall kan sådana problem föreligga redan idag. Genom en uttagsbeskattning skulle problemen emellertid öka påtagligt.

Mot bakgrund av tillämpningssvårigheterna kan följande anföras. En separat bokföringsgrundad uttagsbeskattning av kommunal byggnadsverksamhet kan antagligen fungera. En bokföringsgrundad uttagsbeskattning av andra specifika verksamhetsområden, exempelvis städning och annan renhållning, torde inte vara möjlig. Någon kommunal fungerande särredovisning härav skulle antagligen inte vara en realistisk tanke. Bokföringsproblemet gör, att det även torde bli svårigheter med en förenklad uttagsbeskattningsmetod såsom 19 procent av lönerna, inklusive sociala avgifter, utan avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Även om svårigheter alltså skulle finnas, skulle man givetvis kunna tillämpa schabloner för uttagsbeskattning av olika typer av kommunala verksamheter. Det torde dock kunna förutsägas att schablonerna skulle bli tämligen osäkra och föremål för mer eller mindre ständiga översyner och intensiva diskussioner. En nackdel med sådana "storskaliga" lösningar är samtidigt, att den enskilde tjänstemannen i en beslutssituation inte "ser" mervärdeskattebelastningen för arbeten i egen regi och därför underskattar dessa kostnader. I sådant fall skulle uttagsbeskattningsmodellen inte tillgodose sitt syfte, nämligen konkurrensneutralitet mellan upphandling och egenregi. Slutligen kan det anmärkas, att det från kommunalt håll naturligtvis finns principiella invändningar mot ökad kommunal byråkratisering och ökad statlig kontroll. Dessa invändningar tappar å andra sidan i betydelse i samma mån som uttagsbeskattningen görs "storskalig".

8.4.3 Kompensationsalternativet

Grundtankarna bakom detta alternativ är följande. Det kommunala mervärdet för egenregin är alltjämt obeskattat och mervärdet för upphandlade tjänster (och varor) är alltjämt beskattat. Trots detta påverkas valet mellan egenregi och upphandling av en mervärdeskattepliktig tjänst inte av mervärdeskatten. Detta sker genom att varje kommun av staten får ersatt all ingående mervärdeskatt, således även sådan skatt som inte är hänförlig till mervärdeskattskyldig verksamhet. Staten förlorar i slutändan inte några pengar. Kommunerna skall nämligen i sin tur gemensamt erlägga till staten ett belopp som i princip motsvarar summan av vad staten tidigare utbetalat. Denna finansiering av statens utbetalningar till olika kommuner måste vad gäller beräkningsgrund vara frikopplad från de olika kommunernas ingående mervärdeskatt. Den tekniska utformningen av en sådan finansiering behandlas i avsnitt 8.4.9.

När det gäller konsekvenserna av den beskrivna kompensationsordningen, kan de i korthet anges vara följande.

Konkurrensneutralitet mellan upphandling och egenregi torde i praktiken uppnås.

Statliga intäker och kommunala utgifter: Staten får inte ökade intäkter, eftersom systemet inte innebär uttagsbeskattning av den kommunala

egenregin. Eventuella ökningar av kommunernas utgifter och i motsvarande mån av statens intäkter beror inte på kompensationsordningen utan på breddningarna av mervärdeskatten.

Tillämpningssvårigheter m.m: Systemet med ersättning från staten till kommunerna och sedan vice versa får inte medföra en omfattande hantering av papper och pengar. För att undvika det krävs utarbetande av smidiga rutiner och samordning med övriga transfereringar mellan stat och kommuner. Eventuella tillämpningsproblem synes då inte behöva bli av någon större omfattning.

8.4.4 Kompensationsalternativets effekter på konkurrens- och kostnadsneutraliteten inom mervärdeskattefria områden

Kompensationsalternativet kan i vissa avseenden sägas innebära en favorisering av kommunal verksamhet på mervärdeskattefria områden. Ju fler områden som undantas från mervärdeskattskyldighet, desto mer omfattande blir denna effekt. Den består i att en kommun inte behöver bry sig om sin egen ingående mervärdeskatt, medan motsvarande ingående mervärdeskatt för andra subjekt alltjämt utgör en faktisk kostnad. I den mån kommunen genom bidrag eller på annat sätt skall finansiera eller betala för verksamheten hos sådana subjekt, blir denna mervärdeskatt en kostnad även för kommunen.

Detta förhållande kan få aktualitet på vissa områden. Så är fallet med kommunal contra privat sjukvård. Motsvarande blir fallet med kommunal contra privat utbildning. Exempelvis skulle kommunernas utläggande av olika slag av utbildning på entreprenad hos utbildningsförbunden kunna tänkas bli påverkade.

En effekt skulle således kunna vara en tendens hos kommunerna att avstå från att lämna bidrag åt eller köpa av icke skattskyldiga subjekt, och i stället driva sådana verksamheter i egen regi. Motsvarande effekt skulle kunna uppstå såvitt avser kommunernas val mellan egenregi och uppköp av tjänster eller varor från icke skattskyldiga subjekt. Dessa effekter torde dock vara mycket begränsade. Här som annars är det nämligen i allmänhet ingalunda fråga om ett rent matematiskt övervägande hos inblandade subjekt. Effektivitetsmässiga, praktiska och vanemässiga förhållanden kan i många fall ha långt större betydelse än en marginell skillnad i mervärdeskatt. Storleken av mervärdeskattens ekonomiska betydelse tilltar dock i takt med storleken av mervärdeskattepliktiga insatsvaror och -tjänster. Således torde kompensationssystemet kunna få större betydelse inom sjukvården än inom utbildningen. Om så önskas, kan emellertid snedvridningstendenser motverkas genom att - liksom i Danmark - särskild kompensation lämnas för en schablonmässigt bestämd procentandel av kommunala bidrag åt och utgifter för upphandling från vissa privata verksamheter som är belastade av en ingående, ej avdragsgill, mervärdeskatt. Förslag till utformningen av en sådan ordning lämnas i avsnittet 8.4.9.

En delvis annan konkurrensneutralitetsaspekt är förhållandet mellan å ena sidan kommuner med avgiftsfinansierade utåtriktade skattefria verksamheter och å andra sidan privata subjekt med motsvarande verksamheter men utan kommunala bidrag för verksamheterna. Kännetecknande för dessa fall är i allmänhet, att det redan nu inte råder någon neutralitet. Den kommunala verksamheten bedrivs då inte för att ge full kostnadstäckning utan just för att verksamheten genom anslag skall hålla en lägre prisnivå. Liksom vid statlig anslagsfinansierad verksamhet saknar konkurrensneutralitetsaspekten här i betydande mån relevans såvitt avser mervärdeskattekostnaderna i verksamheterna. Ett förhållande av stor vikt är i stället, att ett kompensationssystem inte bör öka det totala kommunalekonomiska utrymmet.

Vad som anförts om konkurrensaspekterna bottnar ytterst i frågan om hur kompensationsalternativet påverkar den kommunala kostnadsbilden. Här sker en förskjutning på så sätt att den ingående mervärdeskatten inte automatiskt blir en del av kostnaderna i de från skatteplikt undantagna verksamheterna. Detta skulle kunna leda till att kommunerna organiserar verksamheterna på ett orationellt sätt för att få större kompensation. Det gäller alltså de verksamhetsområden som undantas från skatteplikt. En renodlad kostnadsneutralitet torde emellertid uppnås endast om skatteplikten gjordes helt generell, dvs. utan några undantag för sjukvård och annat, eller om undantagen gjordes till kvalificerade sådana. Av statsfinansiella och andra skäl är sådana lösningar inte möjliga.

En annan väg är att från kompensationsalternativet undanta vissa förhållandevis klart avskiljbara områden med begränsad egenregiproblematik. Det skulle kunna gälla exempelvis folktandvården. Emellertid skulle utbrytningar i större omfattning både motverka lösningen av egenregiproblemet och kunna medföra svåra gränsdragningar vid tillämpningen av kompensationssystemet. Ytterligare en väg är att införa den tidigare nämnda modellen för särskild statlig kompensation till kommuner. Det skulle alltså gälla kommunernas bidrag åt och utgifter för upphandling från vissa privata verksamheter. Störst kostnadsneutralitet uppnås då om den särskilda kompensationen direkt avser all ingående skatt i den privata verksamheten. Detta skulle dock närma sig ett kvalificerat undantag för vissa privata verksamheter, allt beroende på kommunernas inställning till de olika verksamheterna. En särskild generell kompensation kan i stället avse den mervärdeskatt som belöper på den del av verksamheten som kommunens bidrag eller utgift avser. En nackdel är dock att en sådan utformning av den särskilda kompensationen kan göra det fördelaktigare för en kommun att upphandla tjänster framför att lämna bidrag.

Närmast har behandlats bl.a. kommunala bidrag åt privata verksamheter. Dessutom bör emellertid beaktas statlig bidragsgivning och annan statlig finansiering. Det kan i vissa fall diskuteras om finansieringen kan behöva anpassas till om den finansierade verksamheten är av kommunalt eller privat slag. Som exempel kan nämnas ersättningarna ur den allmänna sjukförsäkringen till folktandvården respektive privata tandläkare.

8.4.5 Den samlade bedömningen av uttagsbeskattnings- och kompensationsalternativen

Här som annars gäller att det torde saknas den helt perfekta lösningen, som tillgodoser alla intressen. I stället får väljas ett alternativ med dess för- och nackdelar, varvid målsättningen måste vara att i möjligaste mån motverka nackdelarna på olika områden. Det torde vara av värde att ta fasta på att den danska kompensationsmodellen nu har fungerat sedan 1985 och, enligt vad kommittén inhämtat, väl uppfyllt sitt syfte. Modellen innebär - i motsats till uttagsbeskattningsalternativet - att mervärdet av den kommunala egenregin förblir obeskattat. Denna modell medför således, att kommunerna slipper den kostnadsökning som uttagsbeskattningen innebär och att staten följaktligen går miste om motsvarande intäktsökning. Egenregiproblemet synes få en i praktiken fungerande lösning. Tillämpningssvårigheterna vid uttagsbeskattningsalternativet synes samtidigt vara så stora, att de allvarligt försvårar ett förverkligande av konkurrensneutraliteten.

Med beaktande av det nu anförda bör det kommunala egenregiproblemet lösas med hjälp av kompensationsmodellen. Givetvis är genomslagskraften hos denna modell direkt beroende av i vilken mån de av kommunerna upphandlade varorna eller tjänsterna är mervärdeskattepliktiga eller ej. Om varorna eller tjänsterna är mervärdeskattefria men samtidigt belastade av en betydande s.k. dold mervärdeskatt, kvarstår en del av dagens konkurrensproblem. Med de föreslagna basbreddningarna ger emellertid kompensationsmodellen en på det hela taget bra lösning. Såvitt avser uthyrning av fastighet bör dock den nuvarande regeln om frivilligt inträde (2 § fjärde stycket ML) kompletteras så att frivilligt inträde kan medges vid all uthyrning till primär- och landstingskommuner. Motsvarande ordning har i det föregående föreslagits beträffande uthyrning åt statlig myndighet.

Kompensationsalternativet innebär en lösning av problemet med bristande neutralitet vid kommunernas val mellan egenregi och upphandling. För att motverka att kompensationssystemet skulle medföra förskjutningar från privata mervärdeskattefria verksamheter till kommunal egenregi, bör införas ett system med särskild kompensation till kommunerna för den mervärdeskatt som kommunerna får vara med att betala genom bidrag till eller upphandling från dessa verksamheter. Ett förslag lämnas i avsnitt 8.4.9. Det särskilda kompensationssystemet kan i en del fall eventuellt leda till att kommunerna väljer upphandling framför bidragsgivning för att få kompenserat en större del av den privata verksamhetens mervärdeskattekostnader. En annan konsekvens är att den kommunala bidragsgivningen kan komma att inriktas på verksamhetskostnader som innehåller högre skattebelastning än annat, t.ex. anläggningskostnader i stället för driftskostnader. Om det skulle uppstå problem av sådan art, får en granskning göras av de berörda områdena. Olika alternativ till dellösningar har angetts i avsnitt 8.4.4.

8.4.6 Vissa följdverkningar av ett generellt kompensationssystem

Det måste understrykas, att ett system med breddad mervärdeskattebas och i praktiken generell avdragsrätt för kommunerna är en genomgripande ändring av det nuvarande mervärdeskattesystemet och de förutsättningar som många regler vilar på. Vissa specialregler för kommunsektorn faller således bort. Som exempel kan nämnas reglerna i punkten 1 av anvisningarna till 2 § ML om teknisk skattskyldighet vid kommuns omsättning i vissa fall. Den nuvarande utformningen av reglerna om kommunal samverkan är inte lämplig (punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 2 § ML). En generell rätt till kompensation för ingående skatt medför nämligen att det i princip saknas behov av sådana regler om frikallande från skattskyldighet. Samtidigt bygger den här framförda kompensationsmodellen, liksom nuvarande ordning, på att mervärdet i en kommuns verksamhet för eget behov inte uttagsbeskattas. Om två eller flera kommuner driver en verksamhet i form av ett s.k. enkelt bolag, bör således slopandet av samverkanreglerna inte leda till en uttagsbeskattning av en kommuns deltagande i denna verksamhet. Till följd därav bör ordet "uteslutande" i punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 2 § ML utgå och ett klargörande införas i nuvarande punkt 2 av dessa anvisningar. Som en konsekvens av den generella avdragsrätten bör det i princip föreligga en generell mervärdeskattskyldighet vid yrkesmässig omsättning av skattepliktiga varor och tjänster. De nuvarande inskränkningarna bygger i allt väsentligt på problemen att bestämma avdragsrättens omfattning. Inskränkningarna bör i motsvarande mån falla bort. Detta har behandlats närmare i avsnitt 7.7 angående kommunala sjukvårds-, omvårdnads- och utbildningsverksamheter.

8.4.7 Kompensationsrättens omfattning i förhållande till 18 § ML

I 18 § ML är föreskrivet vissa inskränkningar i skattskyldigs avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Inskränkningarna gäller ingående mervärdeskatt som belöper på dels stadigvarande bostad, dels anskaffning eller i visst fall hyra av personbil eller motorcykel i annat än återförsäljnings- eller uthyrningsverksamheter och dels utgifter för spritdrycker och vin som inte är avdragsgilla i inkomstskattehänseende. Vidare finns inskränkningar avseende inköp av guld, silver eller platina. På sätt närmare anges i avsnitt 7.4 om kommunikationer föreslår kommittén vissa förändringar såvitt avser personbilar och motorcyklar. Kommittén anser att alla inskränkningar i 18 § ML även bör gälla kommunerna.

8.4.8 Den kommunala skattskyldighetens omfattning

Frågan om mervärdeskattskyldighet för kommunal verksamhet får avgöras efter motsvarande riktlinjer som för statlig verksamhet. Vad som tidigare angetts om statens utåtriktade verksamhet har motsvarande tillämpning här

(jfr. avsnitt 8.3.6). Det bör särskilt uppmärksammas den där förordade förenklingen av yrkesmässighetsbegreppet. För att undvika tillämpningsproblem föreslås alltså att en kommuns tillhandahållande mot vederlag av skattepliktiga varor och tjänster är att anses som yrkesmässig såvida tillhandahållandet inte är av myndighetskaraktär.

Även om det genom författning skulle vara eller bli kommunalt monopol på skattepliktiga tjänster, så bör tillhandahållandet av tjänsterna i princip medföra skattskyldighet. Detta följer redan av det nu gällande yrkesmässighetsbegreppet. I vissa fall bör det utgå mervärdeskatt, även om det föreligger skyldighet för kommunen att utföra en tjänst och även om den enskilde är skyldig att underkasta sig tjänsten. Härvid torde ledning kunna hämtas av de danska "offentlige forsyningsvirksomhederna" och av EG:s sjätte direktiv. Det som närmast kommer ifråga är avgiftsbaserade skattepliktiga distributions- och serviceverksamheter. Det kan således gälla exempelvis tillhandahållande av vatten, avloppsrening, sophämtning eller personbefordran. Det innebär att sådana verksamheter bör medföra skattskyldighet, även om kommunerna genom lag eller annan författning ålagts att tillhandahålla sådana tjänster och andra på motsvarande sätt förbjudits att tillhandahålla dem. Denna skattskyldighet bör gälla, oberoende av om den enskilde genom lag eller annan författning ålagts att motta tjänsten, t.ex. att få sitt avlopp renat. Den nuvarande ordningen att inte beskatta kommunal verksamhet för eget behov bör bestå även i dessa fall.

8.4.9 Den tekniska utformningen av kompensationsmodellen

Statens kompensation till kommunerna för deras ingående mervärdeskatt

Ingående mervärdeskatt som hänför sig till kommunernas mervärdeskattepliktiga verksamheter går redan i nuvarande system genom det ordinarie mervärdeskatteredovisningssystemet. Här aktuell kompensation från staten till kommunerna avser alltså den ingående mervärdeskatt som inte är hänförlig till kommunernas mervärdeskattebelagda verksamheter. Som tidigare framhållits bör kompensationen utformas som en generell avdragsrätt för kommunerna. Kompensationen kan alltså ske inom det nuvarande mervärdeskattesystemet. Den enda skillnaden mot dagens situation blir, att kommunerna får rätt att i sina mervärdeskattedeklarationer uppta *all* ingående mervärdeskatt i stället för som nu enbart den ingående skatt som är hänförlig till mervärdeskattepliktig verksamhet. Kommunernas mervärdeskattedeklarationer kommer således regelmässigt att bli negativa.

En generell avdragsrätt medför att många kommunala verksamheter tillkommer vid kommunernas redovisning till länsskattemyndigheterna. Det kan gälla ingående skatt inom exempelvis sjukvården, den sociala omvårdnaden, skolorna och den centrala administrationen. Utvidgningen av skatteplikten för tjänster medför dessutom att skatt skall tas ut i större utsträckning. Fler verksamheter kommer således att medföra skattskyl-

dighet och därmed redovisningsskyldighet. Mot bakgrund av det nu anförda bör den nuvarande huvudregeln i 5 § ML om en mervärdeskattedeklaration för varje verksamhet justeras. Lämpligen bör den justeras så att om en kommun driver flera verksamheter skall dessa anses som en verksamhet i redovisningshänseende om inte länsskattemyndigheten medger annat.

Kommunernas finansiering av statens kompensationsutgifter

Kommunerna skall som tidigare nämnts i princip ersätta staten med en summa som motsvarar vad staten tidigare utbetalat som kompensation för ingående skatt i verksamheten som inte medför skattskyldighet.

I frågan om *metoden* för att beräkna kompensationsbeloppet vill kommittén betona vikten av att det inte bör finnas en kontinuerlig koppling mellan statens årliga kompensation till kommunerna och deras återbetalning därav. I stället bör det, vid tidpunkten för övergången till systemet med generell kommunal avdragsrätt, göras en uppskattning av den del av kommunernas totala ingående mervärdeskatt som inte är att anse som hänförlig till kommunernas mervärdeskattepliktiga verksamheter. Denna metod innebär att några kontinuerliga framtida beräkningar i princip inte bör göras.

Orsakerna till att någon kontinuerlig beräkningsmetod enligt kommitténs mening inte bör införas är följande. En sådan metod innebär, att varje kommun kontinuerligt måste redovisa den ingående skatt som belöper på de mervärdeskattefria verksamheterna i kommunen och som kommunen begär kompensation för. Det totala statliga kompensationsbeloppet och kommunernas finansiering därav bygger alltså på en exakt beräkning av den totala ingående mervärdeskatten. Ett sådant system förutsätter således en omfattande och enhetlig kommunal bokföring, som kontrolleras av staten. Härtill kommer att en generell avdragsrätt inte bara bör lösa det hittills behandlade neutralitetsproblemet. Det bör också lösa de omfattande problem som idag finns när det gäller att bestämma avdragsrätten beroende på i vilken mån den ingående skatten är hänförlig till skattskyldig eller skattefri verksamhet. Dessa problem skulle komma att överföras till den nya kompensationsordningen. En exakt koppling till kommunernas totala ingående mervärdeskatt på de mervärdeskattefria områdena skulle dessutom på sikt kunna avsevärt motverka neutralitetssyftet med reformen.

Kommittén avstår emellertid från att förorda någon viss *modell för finansieringen* men vill dock peka på några möjliga sådana.

Finansieringens genomförande torde kunna ske inom ramen för de komponenter som i dagsläget formerar den totala ekonomiska relationen mellan staten och kommunerna. Kommittén vill här understryka vikten av att storleken av en kommuns betalning till staten inte exakt får följa storleken av den ingående mervärdeskatt som staten kompenserat denna kommun för. En sådan koppling skulle kunna medföra att mervärdeskatten fortfarande kom att påverka valet mellan upphandling och egenregi. Samtidigt bör dock också framhållas, att en helt statisk finansieringsåtgärd på sikt kan snedvrida den totala ekonomiska relationen mellan staten och kommunerna. De sistnämndas ingående mervärdeskatt inom de mervärde-

skattefria sektorerna (sjukvård etc.) kan nämligen förväntas öka. En oförändrad finansiering leder då till ett, relativt sett, ökat kommunalekonomiskt utrymme på statens bekostnad och till konkurrensnackdel för privata företag inom de mervärdeskattefria sektorerna. En viss uppföljning av storleken på ersättningsbeloppet bör ske kontinuerligt för att man skall kunna göra en bedömning av om ersättningen bör justeras.

För det fall behov därav skulle uppstå vill kommittén peka på två möjliga fristående finansieringsmetoder. Metoderna är schablonartade och bygger på att nya betalningsströmmar bör undvikas. Den ena metoden innebär, att staten helt enkelt kvittar sin fordran mot respektive kommun genom att göra avdrag på de utbetalningar som normalt sker från stat till kommuner. Avdraget bör då göras på generella utbetalningar som sker kontinuerligt enligt bestämda rutiner. De utbetalningar som närmast torde komma ifråga är statens utbetalningar av kommunalskatt till kommunerna. Dessa utbetalningar sker månatligen genom länsskattemyndigheternas uppbördsavdelningar. Avdrag på dessa utbetalningar skulle i så fall ske med ett belopp baserat på respektive kommuns totala skatteunderlag. - Den andra finansieringsmetoden skulle vara att skatteutjämningsavgiften höjdes med ett lika stort belopp för alla kommunerna. Dessa metoder åsyftar, att respektive kommuns andel av det totala finansieringsbeloppet på sikt följer kommunens andel av den totala ingående mervärdeskatten hos kommunerna. Det skulle innebära att metoderna sedda över en längre tidsperiod inte medför någon påtaglig omfördelning mellan kommunerna och att förhållandet mellan staten och kommunerna inte snedvrids. Beträffande fördelningen mellan kommunerna bör dock uppmärksammas att i det totala skatteunderlaget inte ingår statsbidragen eller de s.k. Dagmarersättningarna. Om det skulle bli aktuellt att införa någon av de här båda angivna finansieringsmetoderna, bör detta beaktas.

Kompensationsordning avseende kommunala bidrag till och utgifter för mervärdeskattefria subjekts verksamheter

I avsnitt 8.4.5 har förordats att det införs en särskild kompensation till kommunerna. Kompensationen skall avse den mervärdeskatt som kommunerna får vara med att betala genom bidrag till eller upphandling från näringsidkare som belastas av en ingående, ej avdragsgill, skatt i sin verksamhet. Kompensationen skall i princip avse den skatt som kan anses belöpa på bidragets eller köpeskillingens andel av näringsidkarens kostnader för vad bidraget eller köpeskillingen avser. Syftet med en sådan kompensationsordning är att motverka förskjutningar från privata mervärdeskattefria verksamheter till kommunal egenregi. Detta har närmare behandlats i avsnitt 8.4.4.

Det är här fråga om en statlig kompensation utanför mervärdeskattesystemet. Kompensationsordningens grunder bör därför fastställas i särskild lagstiftning och således inte i ML. Kompensationen skall alltså avse sådana mervärdeskattekostnader som kan sägas indirekt belasta kommunerna genom deras bidrag åt och upphandling från näringsidkare som inte är skattskyldiga och som därför har den ingående mervärdeskatten som en

kostnad. I lagstiftningen bör anges vilka slag av utgifter som berättigar till kompensation. En rimlig avvägning är att kommunerna får rätt till kompensation för bidrag och utgifter avseende verksamheter i form av sjukvård, social omvårdnad och utbildning, allt i den mån skattskyldighet inte föreligger för bidragstagaren eller säljaren.

Kompensationen bör motsvara schablonmässigt bestämda andelar av olika utgiftstyper. De kommunala utgifterna kan avse kostnader för personal, lokal och material. Mervärdeskattens andel av kostnaderna kan emellertid, i öppen eller "dold" form, endast hänföra sig till lokal och material. Mervärdeskatteandelen av kostnaderna kan variera mellan olika slag av verksamheter. Även utgifternas natur kan påverka beräkningen av kompensationens storlek. Ett löpande driftsbidrag innehåller givetvis en väsentligt lägre mervärdeskatteandel än ett anläggningsbidrag. Det bör ankomma på regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om vilka schabloner som skall tillämpas på olika bidrag och utgifter.

I lagen bör intas en bestämmelse om krav på kommunal redovisning av bidragen. Även i denna del bör det ankomma på regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter.

Av praktiska skäl bör kompensationen ske inom ramen för mervärdeskattesystemet på så vis att kommunerna får ta upp beloppet som en del av avdragsposten i mervärdeskattedeklarationen. Rätt till kompensation bör föreligga, endast om beloppet tagits upp i deklaration som avser redovisningsperiod då beloppet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. ML:s allmänna regler om fastställelseförfarande m.m. bör tillämpas på vad som tagits upp i deklarationen.

9 Mervärdeskatt på import

9.1 Sammanfattning av avsnitt 9

- Kommittén lägger inte fram något förslag om att slopa mervärdeskatten på import av varor för vissa mervärdeskattepliktigas räkning. Kommittén är dock i princip positivt inställd till en sådan ordning i framtiden. I bilaga 5 finns en utförlig beskrivning av möjligheterna till en reformering av importbeskattningen.
- Kommittén föreslår att ett system för mervärdebeskattning av import av tjänster införs. Det föreslås att en importör skall deklarera skattepliktig import av tjänst och beskattas för denna inom systemet för beskattning av omsättning i landet. Skattskyldiga importörer som skulle ha haft rätt att göra avdrag för ingående skatt med ett belopp som motsvarar hela den erlagda mervärdeskatten på importen av tjänsten föreslås undantas från beskattningen.

9.2 Bakgrund

Bestämmelserna om import i ML har i princip gällt sedan mervärdeskatten infördes i Sverige den 1 januari 1969. Innebörden av bestämmelserna är att mervärdeskatt skall erläggas inte bara vid skattepliktig omsättning inom landet utan också vid import av skattepliktiga varor. Detta gäller oberoende av om den införda varan inköpts i utlandet eller förts in av annan anledning, exempelvis som gåva eller lån. Vissa undantag finns. Mervärdeskatt tas således inte ut vid införsel under omständigheter som medför frihet från skatt enligt bestämmelserna i lagen om frihet från skatt eller avgift vid införsel (1987:1066) eller i förordningen (1987:1072) om rätt för resande m.fl. att införa varor tull- och skattefritt. Skatt behöver inte heller erläggas då en vara förs in tillfälligt och innehas med temporär tullfrihet, exempelvis varuprov, varor för utställning etc.

Skattesatsen är även vid import 19 % (för monteringsfärdiga hus, 11,4 %) av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet utgörs av varans tullvärde med tillägg för tull och annan statlig avgift eller skatt inkl. mervärdeskatt.

Tullverket är beskattningsmyndighet. Mervärdeskatt på import fastställs och uppbärs av tullverket i den ordning som gäller för tull. Bestämmelserna om påförande och erläggande av tull och överklagande av tullmyn-

dighets beslut gäller även för mervärdeskatten vid import.

Skattskyldig är den som anger en vara till förtullning (tullskyldig).

Som framgår ovan gäller importbeskattningen varor. Någon importbeskattning av tjänster förekommer således inte.

Grunden för att beskatta import är att importerade varor skall konkurrera på lika villkor med inhemska varor. Om import inte beskattades skulle importen av varor för icke mervärdeskattskyldigas räkning helt undgå mervärdeskatt eftersom export enligt internationellt allmänt godtagna principer inte beskattas.

9.3 Importbeskattning av varor

9.3.1 Allmänt

I kommitténs uppdrag ingår att förutsättningslöst pröva frågan om vi fortsättningsvis skall ha en generell beskattning av all import av varor eller om man kan uppnå administrativa eller andra vinster för samhället eller för enskilda näringsidkare genom att begränsa beskattningen till att omfatta endast de fall där importen sker av eller för icke mervärdeskatteskyldigas räkning, dvs. de fall där skatten får reell effekt.

Bestämmelserna om mervärdeskatt på import av varor har i princip hanterats på samma sätt sedan mervärdeskatten infördes i Sverige den 1 januari 1969. Av förarbetena framgår emellertid att andra principer för denna beskattning har diskuterats redan från början.

Allmänna skatteberedningen föreslog i sitt betänkande (SOU 1964:25) att skattskyldighet inte skulle föreligga vid import för någon som blivit registrerad hos länsstyrelsen för näringsverksamhet här i riket. Beredningen ansåg att en generell beskattning vid gränsen skulle medföra en för stor arbetsbelastning för tullverket. Visserligen borde skatt enligt mervärdeskattens principer tas ut på all import till riket, men de praktiska skälen för att i huvudsak begränsa beskattningen till den s.k. privatimporten vägde över enligt beredningen. Beredningen betonade att skattefrihet vid import för importör med avdragsrätt knappast skulle medföra någon förmån av praktisk betydelse mot bakgrund av principen om omedelbar avdragsrätt.

Översynsutredningen anslöt sig i sitt betänkande (Stencil Fi 1967:10, Del 1 Mervärdeskatt) till allmänna skatteberedningens förslag om hur beskattningen av import borde ske.

Frågan om hur beskattningen skulle tillämpas på varuimport berördes särskilt i prop. 1968:100 om införandet av mervärdeskatt. Departementschefen ansåg att förslaget om begränsningen av importbeskattningen hade avsevärda rent praktiska fördelar. Han ansåg emellertid att de synpunkter av konkurrensteknisk art som framförts av vissa remissinstanser samt riskerna för skattebortfall var av sådan betydelse att mervärdeskatt i princip borde utgå på all import även om detta skulle medföra att ökade resurser krävdes för tullverket.

På många områden har utvecklingen snabbt gått vidare efter det att beslut 1968 fattades om den tekniska utformningen av importbeskattningen. Den övervägande delen av alla importsändningar är numera tullfria

i Sverige. I dessa fall beräknar, fakturerar och uppbär tullverket endast mervärdeskatt från importörerna. Skatteförvaltningen har genomfört en genomgripande datorisering av skatterutinerna. Även tullverket som successivt tagit förbättrad datateknik i anspråk står nu inför en långtgående datorisering av export- och importrutinerna. Inom EG och EFTA pågår ett arbete med att skapa ökad rörlighet för varor, tjänster, människor och kapital i Västeuropa.

Mot bakgrund av dessa delvis nya förutsättningar finns det anledning att ånyo överväga den administrativa formen för debitering och uppbörd av mervärdeskatt på import av varor. Det finns olika tänkbara metoder för att förenkla importbeskattningen. Kommittén har studerat följande metoder.

1. Införselbeskattningen slopas för mervärdeskatteregistrerade skattskyldiga.
2. Tullverket debiterar mervärdeskatt på samma sätt som nu, men uppbörden sker genom skatteförvaltningen.
3. Införselbeskattningen slopas för mervärdeskatteregistrerade skattskyldiga som också är registrerade som kreditimportörer hos tullverket.

Vid import skall tull, annan skatt och avgifter betalas kontant till tullverket. Efter ansökan kan generaltullstyrelsen emellertid registrera en importör som kreditimportör. En sådan kreditimportör får tullräkning från tullverkets centralkassa en gång i veckan. Tullräkningen skall betalas inom 15 dagar.

Metod 1 och 3 innebär att skattskyldigheten vid import flyttas från importtillfället till den första inhemska omsättningen. Denna förändring innebär inte att principen om den generella mervärdebeskattningen slopas i praktiken. Skattefriheten vid import medför i stället att den skattskyldiges skattepliktiga mervärde och därmed betalningsplikt blir större i följande redovisningsperiod. Ett slopande av importbeskattningen leder till administrativa förenklingar genom att ett beskattningsled helt slopas. Det är således inte fråga om någon övervältring av arbetsuppgifter. Dessa metoder leder dock till krav på ökade administrativa insatser och ökat kontrollbehov för att minska möjligheterna att orättmätigt importera varor skattefritt. Därför förutsätter dessa metoder att det finns goda möjligheter till informationsöverföringar mellan tullverket och skatteförvaltningen.

Metod 1 leder till slopad importbeskattning för praktiskt taget alla skattskyldiga. Många av dessa skattskyldiga har emellertid aldrig importerat och kommer sannolikt aldrig att importera varor för sin verksamhet. Informationsöverföringarna mellan tullverket och skatteförvaltningen kommer ändå att beröra ett stort antal skattskyldiga varav endast en liten del hanterar huvuddelen av importen.

Metod 2 skulle medföra att skatteinbetalningen till tullverket i det närmaste upphör. Tullverkets bestyr med debitering av mervärdeskatt på import skulle i princip hanteras på samma sätt som i dag. Däremot skulle tullverket inte ha något uppbördsarbete av betydelse. Vissa administrativa vinster i samband med import av varor skulle uppkomma för den enskilde importören.

Om möjligheterna till mervärdeskattefri import begränsas på det sätt som metod 3 beskriver skulle både administrativa och kontrollmässiga fördelar uppstå. De som är kreditimportörer svarar för 85 till 90 procent av importen till vårt land såväl värdemässigt som vad beträffar antalet importtillfällen. För denna del av importen, dvs. huvudddelen, skulle tullverket inte behöva debitera och uppbära skatt. Samtidigt kommer länsskattemyndigheternas återbetalningar av överskjutande ingående skatt att beloppsmässigt minska. Även för företagen skulle administrativa förenklingar uppkomma. I metod 3 behöver tullverket debitera mervärdeskatt för ca 20 000 företag vid ca 300 000 importtillfällen per år. Det rör sig här i regel om företag som normalt inte anskaffar varor genom import.

Om en annan än den nuvarande administrativa formen för beskattning av import skall användas, synes, mot bakgrund av vad som nu anförts, en lämplig praktisk metod vara att mervärdeskatten på import av varor slopas för sådan import som sker för mervärdeskattesregistrerade kreditimportörer.

9.3.2 Närmare om metoden med slopad mervärdeskatt på import av varor för mervärdeskatteregistrerade kreditimportörer

Enligt den här behandlade metoden slopas importbeskattningen för den import som sker av en mervärdeskatteregistrerad kreditimportör eller för en sådans räkning. Tullverket utför enligt denna metod alla övriga åtgärder i samband med tullklarering utom att beräkna och debitera mervärdeskatt. För övrig import sker beskattningen och uppbörden hos tullverket. För skattskyldiga importörer som inte är kreditimportörer och således beskattas av tullverket för sin import kommer avdragsrätt för ingående skatt – och därmed också för påförd mervärdeskatt på import av varor - att föreligga.

I ett system med slopad importbeskattning för vissa skattskyldiga kan det inte uteslutas att risk finns för att viss import oriktigt kan komma att bli helt obeskattad, till följd av att varor för vilka avdragsrätt saknas förs in i landet utan importbeskattning. Det bör dock inte åligga tullmyndigheten att göra någon prövning av om avdragsrätt föreligger. I princip skall tullmyndigheten kunna godta en mervärdeskatteregistrerad kreditimportörs uppgift om att varan är avsedd för dennes skattepliktiga verksamhet.

Av det föregående följer att mervärdeskatt på import av varor endast bör slopas efter en viljeyttring från importören. Viljeyttringen, som bör framställas i enkel form, bör innehålla en försäkran om att importn avser sådant gods för vilket avdrag skulle ha medgivits om mervärdeskatt på importn hade tagits ut. En felaktig uppgift i detta avseende bör kunna medföra skattetillägg och i vissa fall straffansvar.

Om en vara införs av en mervärdeskatteregistrerad importör till en verksamhet för vilken skattskyldighet endast delvis föreligger (blandad verksamhet), eller om avdragsrätt annars inte gäller skall beskattningsfunktionen åvila skatteförvaltningen. I ett system med slopad importbeskattning

kommer denna beskattning att ske genom en uttagsbeskattning. Skatteförvaltningens arbete i denna del motsvarar i princip det arbete som i dag utförs med prövning av avdragsyrkanden. Detta innebär att arbetsbelastningen torde bli ungefär densamma.

Tullmyndigheten skall således kontrollera att den som inte vill bli påförd mervärdeskatt vid import av en vara är registrerad hos skatteförvaltningen som mervärdeskattskyldig och att han är kreditimportör. Däremot skall tullmyndigheten i princip inte kontrollera om avdragsrätt skulle ha förelegat. Ett särskilt problem erbjuder dock de varor för vilka avdragsförbud föreligger enligt 18 § ML. Enligt detta lagrum föreligger förbud mot avdrag för ingående skatt för anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning (enligt kommitténs förslag skall även ingående skatt hänförlig till yrkesmässig persontransport undantas från avdragsförbudet). Avdragsförbud föreligger också för anskaffningar som avser stadigvarande bostad. Vid import av sådana varor bör mervärdeskatt alltid påföras oavsett vilken viljeyttring importören gör. Undantag bör dock kunna medges särskilt t.ex. för import av personbilar för en viss yrkesmässig återförsäljare.

En förutsättning för att denna metod skall kunna genomföras är att tullverket genom skatteförvaltningen får information om vilka som är mervärdeskatteregistrerade. Sådan information kan överföras till tullverket med hjälp av ADB-system.

För att eliminera risken för skattebortfall fordras ett nära samarbete mellan tullverket och skatteförvaltningen. Häri behöver ingå en informationsöverföring till skatteförvaltningen om införda varor, tullvärde och importtidpunkt. Ett kontrollsystem måste således skapas för att förhindra att importerade varor hamnar utanför företagens bokföring.

Inom skatteförvaltningen har skapats ett kontrollsystem för mervärdeskatt som utförs med ADB. I detta system sker beräkningar och jämförelser med utgångspunkt från redovisade uppgifter om utgående och ingående skatt. I den redovisade ingående skatten ingår i dag mervärdeskatt på import av varor. Skatteförvaltningen kan därför i dag sägas ha tillgång till uppgifter om import. För att kunna hantera det maskinella kontrollsystemet även i fortsättningen och utföra motsvarande beräkningar krävs tillgång till importuppgifter. Detta kan lösas genom en informationsöverföring från tullverket till skatteförvaltningen.

9.3.3 Effekter

I detta avsnitt skall kortfattat beskrivas de administrativa, kontrollmässiga, finansiella och konkurrenstekniska effekter som metoden ger upphov till.

Metoden medför vissa administrativa förenklingar både för tullverket och skatteförvaltningen. Tullverket har beräknat att resursbehovet skulle minska med högst 10 till 15 årsarbetskrafter. Skatteförvaltningen ser möjligheter att bättre utnyttja sin personal då antalet s.k. negativa deklarationer (deklarationer där pengar krävs åter), som f.n. tar stora personalresurser i anspråk, kan förväntas minska. För tullverket bortfaller vidare vissa kostnader för tryckning och distribution av tullräkningar, porto,

betalningspåminnelser och restavgiftsdebiteringar samt vissa datorbearbetningskostnader.

Ett system för informationsöverföring mellan tullverket och skatteförvaltningen måste skapas. Detta torde dock inte medföra några nämnvärda krav på utökade ADB-resurser i form av minneskapacitet för tullverket eller skatteförvaltningen. Detta system för informationsöverföring, lagring och hantering av uppgifter kommer ändå att innebära vissa kostnader för staten.

För företagens del uppkommer administrativa förenklingar därigenom att företagen inte behöver räkna ut, betala och i ett senare skede göra avdrag för mervärdeskatt. Hur stora besparingar detta kan ge upphov till har inte undersökts.

Ett slopande av mervärdeskatt på import av varor leder således till en besparing av reala resurser för samhället.

Som motiv för en generell importbeskattning anförde departementschefen 1968 att detta minskade riskerna för skattebortfall. ADB-teknik kan numera utgöra ett hjälpmedel som inte var tillgängligt i samma utsträckning vid tidpunkten för mervärdeskattens införande. Ovan har beskrivits hur kontrollproblemen kan minskas bl.a. med hjälp av sådan teknik.

Ett slopande av mervärdeskatten på import av varor får vissa effekter på statens resp. företagens likviditet. Tullverket utfärdar i det nuvarande systemet tullräkningar varje vecka medan den inrikes mervärdeskatten i regel betalas varannan månad. Ett slopande av mervärdeskatten på import av varor innebär därför med viss förenkling en övergång från veckouppbörd till uppbörd varannan månad. Detta leder till att företagen får en genomsnittligt sett längre skattekredit om mervärdeskatten på import av varor slopas och att beskattningen i stället inträder vid första inhemska omsättning.

Ett slopande av mervärdeskatten på import av varor kommer att medföra att den betalning som tullräkningarna nu resulterar i uteblir. I gengäld kommer något avdrag för mervärdeskatt på import inte att kunna göras i mervärdeskattedeklarationerna. Mervärdeskattedeklarationerna avlämnas vid olika tidpunkter. En del av de negativa deklarationerna avlämnas redan i början eller mitten av månaden närmast efter redovisningsperiodens slut medan andra negativa deklarationer lämnas i nära anslutning till den ordinarie redovisningsdagen, dvs. den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. De positiva deklarationerna lämnas nästan uteslutande i nära anslutning till redovisningsdagen.

Företagen kan med här beskriven ordning disponera över skattemedlen under längre tid. Detta innebär med andra ord att företagens likviditet förstärks. Statsverket gör en motsvarande likviditetsförlust. Den årliga ränteeffekten härav - positiv för företagen och negativ för staten - kan för de 85 till 90 % av mervärdeskatten på import av varor som blir avdragsgill ingående mervärdeskatt uppskattas till ca 500 milj. kr. vid en ränta av 10 %.

En annan sida av det sagda är att under det år förändringen genomförs ger betalningförskjutningen upphov till att statens kassamässiga budgetutfall tillfälligt försämras. Försämringen uppkommer därigenom att ca sju

veckouppbörder mindre flyter in till staten än vad som skulle ha skett med ett oförändrat system. Försämringen av budgetutfallet har beräknats till inemot sju miljarder kr. Denna försämring av budgetutfallet kan fördelas på två budgetår om förändringen genomförs per den 1 juni.

Beräkningarna redovisas närmare i en bilaga till bilaga 5.

Den beräknade årliga ränteeffekten om ca 500 miljoner kr. tillfaller i ett första led importföretagen. Ränteeffekten motsvarar ungefär 0,2 procent av värdet av den årliga varuimporten exkl. oljor. Vidden av effekten i konkurrenshänseende belyses väl av denna siffra. I sammanhanget kan som jämförelse nämnas att transaktionskostnaderna, exkl. transportkostnaderna, vid utrikeshandel enligt olika studier uppgår till 4-8 procent av varuvärdet. Förutsatt att konkurrens råder på aktuella varumarknader bör ränteeffekten dessutom i någon mån verka prispressande och således komma konsumenterna till godo.

9.4 Importbeskattning av tjänster

Någon beskattning av importerade tjänster sker som nämnts inte i det nuvarande mervärdeskattesystemet. Behovet av en sådan beskattning är inte heller för närvarande särskilt stort mot bakgrund av den relativt smala skattebas vi har på tjänsteområdet. Behovet av en sådan beskattning torde dock öka väsentligt om skattebasen på detta område ökas i den omfattning som kommittén föreslår. Som framgår av avsnitt 5.2.6. beskattas import av tjänster t.ex. i Danmark som har en bredare skattebas på tjänsteområdet än Sverige.

Handeln med tjänster rymmer ett vitt spektrum av tjänster. Dessa tjänster kan delas in i "reala" och "finansiella". Bland de reala tjänsterna kan nämnas informationsöverföring via satellit, internationella transporter, reklam, administration samt advokat-, bokförings- och datatjänster. Till finansiella tjänster räknas bank- och försäkringstjänster samt rättigheter att utnyttja t.ex. en uppfinning.

Tjänsteutbytet med omvärlden registreras i den svenska tjänstebalansen. Det finns dock en del problem med att mäta tjänstehandelns storlek. Det kan också vara svårt att entydigt definiera begreppet tjänst. Avgränsningen mellan varu- och tjänstehandeln blir alltmer otydlig och tjänstehandeln kan inte mätas på samma enkla sätt som utrikeshandeln med varor. Varuhandeln registreras av tullverket när den fysiska varuströmmen passerar gränsen. Tjänsterna kallas i internationell statistik ofta för "invisibles", eftersom de i motsats till varor inte kan mätas med fysiska mått. Den totala tjänsteimporten uppgick 1987 till ca 65 miljarder kr. Härav svarade den finansiella tjänsteimporten, främst räntebetalningar och liknande, för 36 miljarder kr. I den totala tjänsteimporten ingår även företagens omkostnader för verksamheten utomlands.

I det nuvarande mervärdeskattesystemet finns möjligheter för utländska företag att bli registrerade som skattskyldiga. Dessa företag skall debitera och redovisa mervärdeskatt på samma sätt som ett inhemskt företag. Dessa regler kommer även fortsättningsvis att gälla.

Det nuvarande mervärdeskattesystemet innehåller även en regel för beskattning av arbete utfört på svenska varor som återförs till Sverige efter reparation i annat land. I sådana fall kan arbetet bestå i tillhandahållande dels av en vara och dels av en tjänst. Hela arbetet mervärdebeskattas i dag genom tullmyndigheten inom ramen för importbeskattning av varor. Detta är ett praktiskt tillvägagångssätt som inte bör ändras även om det skulle medföra ett avsteg från en strikt konsekvent uppdelning mellan import av varor och tjänster. Även i de fall där arbetet enbart består av tillhandahållande av en tjänst har det en sådan anknytning till en vara som i normalfallet skall passera tullen att den nuvarande ordningen framstår som väl motiverad även i dessa fall.

Om skattebasen breddas och kommer att innehålla flera tjänster uppkommer nya konkurrenssituationer. För att möta detta bör systemet innehålla en möjlighet att beskatta även sådana tjänster som tillhandahålls av en utländsk företagare som inte är skattskyldig i Sverige. Eftersom tillhandahållaren inte kan beskattas måste en sådan beskattning ske hos den som tillhandahålls tjänsten. Denne måste även åläggas en upplysningsplikt.

Det nya förfarandet torde inte vara helt problemfritt och det kan därför finnas godo skäl att begränsa tillämpningen till sådana områden där konkurrensproblem kan befaras.

Det är t.ex. inte helt enkelt att definiera vad som är import av en tjänst. En tjänst är ju inte något som kan transporteras på samma sätt som en vara. Det är således inte möjligt att tala om att en tjänst förs in i landet. Inte heller kan det vara av avgörande betydelse var tjänsten tillhandahålls. Det avgörande torde i stället vara om en tjänst tillgodogörs här i landet på sådant sätt att den konkurrerar med tjänster tillhandahållna av i Sverige mervärdeskattskyldiga. Det kan vara förenat med vissa problem att i enskilda fall avgöra om en sådan situation föreligger. För att underlätta sådana bedömningar bör skattskyldigheten i vart fall inledningsvis begränsas till särskilt konkurrenskänsliga områden. Sådana områden är

- reklamtjänster
- datatjänster, däri inräknat tillhandahållande av datorbaserad information samt automatisk databehandling
- skrivtjänster och översättning
- advokatverksamhet, revisorsverksamhet och andra konsulttjänster av juridisk, ekonomisk eller administrativ art
- tjänster avseende fast egendom belägen i Sverige, såsom fastighetsmäklarverksamhet och fastighetsförsäljning
- analys och värdering av vara
- förmedling av sådana tjänster som anges ovan

Ett annat sätt att begränsa tillämpningen är att inte ta med sådana importörer som ändå har full avdragsrätt för den mervärdeskatt som de erlägger för sina inköp. De kontrollproblem och finansiella effekter som nämnts avseende importbeskattningen av varor, har inte samma styrka när det gäller beskattning av import av tjänster. Dels saknas den grund för en stark kontroll som ligger i att importerade varor skall passera en tullstation

och dels skulle en begränsad tillämpning på tjänsteområdet inte innebära att det allmänna förlorade några inkomster som staten har idag.

Kommittén föreslår i avsnitt 8 beträffande flertalet statliga myndigheter samt primär- och landstingskommuner bestämmelser som i praktiken innebär att mervärdeskatten inte påverkar valet mellan import och inhemsk upphandling. För dessa myndigheter finns därför inte skäl att införa någon beskattning av importerade tjänster.

Beträffande privatimporten är kontrollproblemen särskilt stora. I allmänhet torde inte heller privatimporten ha någon större betydelse i konkurrenshänseende såvitt avser tjänster. Systemet bör dock innehålla en möjlighet att beskatta även privatimport när denna har en stor omfattning. En lämplig gränsdragning kan vara att beskatta sådan privatimport som sammantaget under ett år uppgår till minst 30 000 kr.

Ett system med beskattning av tjänsteimporten skulle således omfatta dels privat import dels import för sådana företag och organisationer som efter ett genomförande av den föreslagna breddning av skattebasen fortfarande i vart fall delvis skulle stå utanför mervärdeskattesystemet. Vidare skulle omfattas sådana statliga myndigheter som står utanför mervärdeskattesystemet och som dessutom inte omfattas av den särskilda kompensationsordningen enligt avsnitt 8.

Eftersom tjänsteimporten inte fysiskt passerar nationsgränsen på samma påtagliga sätt som gäller för varuimporten kommer tullverket inte i beröring med tjänsteimporten. Det är därför naturligt att lägga beskattningsfunktionen direkt hos skatteförvaltningen. Beskattningen kan bygga på en uppgifts- och betalningsskyldighet antingen i anslutning till importtillfället eller också i inkomstdeklarationen. En uppgiftsskyldighet kopplad till inkomstdeklarationen kan emellertid endast omfatta dem som är skyldiga att lämna sådan deklaration. Uppgifts- och betalningsskyldigheten bör därför knytas till importtillfället. För att skapa ett enkelt administrativt system bör förfarandet så nära som möjligt knytas till systemet för den inhemska beskattningen. Det bör ankomma på riksskatteverket att utforma sådana rutiner att den som vid ett enstaka tillfälle importerar en skattepliktig tjänst endast registreras som skattskyldig för den period för vilken importen skall deklareras. Detta kan t.ex. göras genom att det i blanketten för anmälan till registrering lämnas utrymme för att ange om importen är en engångsföreteelse. Den som anger att importen är en engångsföreteelse kan då registreras endast för den period som är aktuell. Därmed undviks krångel för myndigheten och den enskilde med deklarationsblanketter, anmaningar att deklarera m.m. som sänds ut i onödan.

9.5 EG och importbeskattningen

Import- och exportbeskattningen inom EG hanteras f.n. på motsvarande sätt som vid import och export till och från Sverige. Det innebär avlyft av all skatt vid export, dvs. 0-skatt på exporten, och importbeskattning vid gränserna. Tre av medlemsländerna, Belgien, Holland och Luxemburg

avviker från det gemensamma mönstret på så sätt att importbeskattningen (när det gäller skattskyldiga) flyttats från gränserna och i stället hanteras inom det vanliga redovisningssystemet. Kommissionen har tidigare i ett direktiv föreslagit (förslag till ett fjortonde momsdirektiv) att denna ordning utvidgas till alla medlemsländerna, eftersom detta enligt kommissionen skulle förenkla gränsprocedurerna och främja handeln. Detta har dock aldrig antagits.

När gränserna helt skall upphävas mellan EG-länderna är det enligt EG-kommissionen inte tillräckligt att enbart flytta importbeskattningen till det vanliga redovisningsförfarandet. Skattepliktiga transaktioner inom gemenskapen bör i stället hanteras på samma sätt som för inhemsk handel. Vid köp över gränserna inom EG skall således säljaren kräva full mervärdeskatt av köparen i det andra landet, utan avdrag för exporten i säljarens momsredovisning. Å andra sidan skall köparen vid en importaffär ha full avdragsrätt för importen, oavsett i vilket annat EG-land momsfakturan utställts.

Kommissionen har mot den bakgrunden därför år 1987 föreslagit att de särskilda import- och exportreglerna i det sjätte momsdirektivet slopas såvitt gäller handeln inom EG. Däremot behövs fortfarande bestämmelser i direktivet om var exporttjänster skall anses tillhandahållna, eftersom detta avgör var den slutliga konsumtionen av tjänster skall anses ha skett och var den slutliga beskattningen skall ske.

Även om export- och importregler inom gemenskapen skulle slopas enligt kommissionens förslag, måste det även i fortsättningen vara möjligt att åstadkomma att mervärdeskatten för en viss vara eller tjänst tillfaller det land där varan eller tjänsten konsumeras. Detta följer av de allmänna principerna för mervärdebeskattningen och är också nödvändigt med hänsyn till ländernas fiskala intressen. Om ett land har ett stort exportöverskott, är det inte meningen att mervärdeskatten på den exporten skall stanna i exportlandet. Mervärdeskatten måste flyttas till de länder där varorna och tjänsterna konsumeras.

Detta nödvändiggör enligt kommissionen att ett särskilt clearingsystem för gemenskapen upprättas när import- och exportbeskattningen avskaffas.

Ett clearingsystem skall säkerställa att "överskjutande" mervärdeskatt från de länder som är nettoexportörer tillförs de länder som är nettoimportörer. Inom gemenskapen innebär det att särskilt Tyskland, Holland och Belgien/Luxemburg skall tillskjuta skatt till clearingen, medan särskilt Frankrike, England och Danmark får krav på utbetalningar. Beloppen kan vara betydande, kommissionen har beräknat t.ex. utbetalningarna från Tyskland till över 20 miljarder kr. för år 1986 (varvid dock vissa antaganden av skattesatser fått göras).

I den preliminära modell till clearing som framförts av kommissionen, och som ännu inte tagit formen av ett slutligt förslag till direktiv, förordas att ett centralt clearingkonto upprättas och administreras av kommissionen. Nettoexortörerna skall betala till detta konto, och nettoimportörerna får utbetalningar därifrån, i båda fallen månadsvis. In- eller utbetalningar från eller till ett visst land bygger i princip helt på de uppgifter som lämnas till clearingsystemet.

I samtliga länder får de skattskyldiga i sina mervärdeskattedeklarationer,

utöver vad som nu sker, lämna uppgifter om totalt debiterad skatt för export till övriga EG-länder, resp. totala avdrag avseende import från övriga EG-länder. Med hjälp av deklarationerna kan varje land beräkna sin totala nettoposition månad för månad. I enlighet därmed får inbetalning till clearingkontot göras, eller återbetalning därifrån begäras.

Det är naturligtvis nödvändigt att de uppgifter som lämnas till clearingen är tillförlitliga och att de kan kontrolleras. Man konstaterar dock att enbart ett slopande av de nuvarande export/importreglerna i sig självt innebär stora fördelar ur kontrollsynpunkt, och att det samarbete som nödvändiggörs av clearingen också kommer att få positiva verkningar för kontrollen.

För att underlätta förfarandet är avsikten också att skattskyldiga med låg omsättning skall undantas från clearingen. En gräns motsvarande en årsomsättning om ca 250 000 kr. har anförts som lämplig. Vidare skulle all försäljning i detaljhandeln undantas från clearingen (dock inte postorderhandel mellan länderna).

Om allt fungerar som det är tänkt kommer inbetalningarna till clearingsystemet att bli större än utbetalningarna. Detta beror på att förvärv till företag med ej skattepliktig verksamhet, eller förvärv till privatpersoner, inte ger upphov till anspråk på avdrag för EG-import. Det överskott som uppkommer i clearingen skall fördelas ut till länderna enligt en särskild ordning.

9.6 Överväganden

Att införa en importbeskattning av varor enligt den modell som diskuterats ovan (se 9.3.2) skulle medföra stora administrativa fördelar för samhället. Systemet förutsätter emellertid ett utbyte av information mellan tullmyndigheten och skatteförvaltningen. Därför är det möjligt att införa ett sådant system först när den pågående datoriseringen av tullverket är genomförd, d.v.s. tidigast under år 1993. EG-kommissionens förslag om importbeskattning och clearingsystem har mött kritik i en del medlemsländer och är f.n. under omarbetning. Skulle ett nytt omarbetat förslag inte heller gillas av medlemsländerna är det system som kommittén tidigare diskuterat för svenskt vidkommande ett gott alternativ, d.v.s att importbeskattningen flyttas från gränserna och istället hanteras inom den ordinarie mervärdeskatteredovisningen. Med hänsyn till att det här diskuterade förslaget till importbeskattning skulle kunna genomföras först om några år och särskilt det oklara läget inom EG anser kommittén det lämpligast att avvakta utvecklingen i EG innan beslut fattas om den svenska importbeskattningens utformning. Kommittén lägger därför inte fram något förslag om importbeskattningen av varor.

Mot bakgrund av förslaget om en generell skatteplikt för tjänster föreslår kommittén att importbeskattning av tjänster införs enligt följande modell.

Mervärdeskatt skall erläggas av den som importerar

- reklamtjänster,
- datatjänster,
- tjänster avseende fastighet i Sverige,
- skrivtjänster,
- översättningstjänster,
- analys eller värdering av vara,
- annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförlig art,
- förmedling av sådana tjänster som anges ovan.

Mervärdeskattskyldiga med full avdragsrätt skall dock undantas från skyldigheten att erlägga mervärdeskatt för import av tjänst. Icke näringsidkare som importerar tjänster för högst 30 000 kr under ett år skall också undantas. Statliga myndigheter som omfattas av det i avsnitt 8 föreslagna kompensationssystemet liksom primär- och landstingskommuner skall också undantas från den föreslagna importbeskattningen.

Den som är skyldig att erlägga mervärdeskatt för import av tjänst skall deklarera importen till länsskattemyndigheten och beskattas inom systemet för mervärdebeskattning av omsättning i landet.

Nuvarande ordning med beskattning av reparation inom systemet för importbeskattning av varor skall behållas.

10 Högre mervärdeskatt på varaktiga kapitalvaror?

10.1 Sammanfattning av avsnitt 10

Kommittén föreslår att ingen särskild indirekt skatt ska införas på varaktiga varor.

10.2 Bakgrund

I kommitténs uppdrag ingår att pröva de skäl som kan finnas för att införa en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror. Bl.a. skrivs följande i direktiven:

> "Flertalet punktskatter avser konsumtionsvaror. I ett par fall, det gäller bilaccisen och videobandspelarskatten, är det dock kapitalvaror som beskattas särskilt. Någon generell särskild beskattning av kapitalvaror finns dock inte. Det innebär att den avkastning som representeras av användningen av varaktiga kapitalvaror inte blir föremål för beskattning. I vissa länder beskattas sådana varor särskilt inom mervärdeskattesystemet, genom att en högre mervärdeskattesats tillämpas. Frågan är då ofta om varor av lyxkaraktär. Den svenska mervärdeskatten togs under en period år 1970 ut efter en högre mervärdeskattesats på personbilar, motorcyklar, båtar, TV och radio, samt, under en kort tid, även även på kylskåp, spisar m.fl. s.k. vitvaror..... Som jag tidigare har nämnt bör huvudinriktningen vara en i princip enhetlig beskattning för hela det mervärdeskattebelagda området. Kommittén bör ändå pröva de skäl som kan finnas för att införa en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror, och lämna förslag till hur en sådan skatt skulle kunna tekniskt utformas och avgränsas. Kommittén bör därvid överväga om en sådan beskattning exempelvis kan genomföras inom mervärdebeskattningens ram genom en differentiering av skattesatserna."

Det i direktiven angivna motivet för att införa en högre skatt på varaktiga varor är alltså att dessa varor under sin livstid ger en avkastning som kan betraktas som ett naturligt beskattningsunderlag. Den löpande beskattningen av bostäder är ett exempel på detta tankesätt. Samma resonemang skulle kunna föras vad gäller bil, båt, kylskåp osv. I stället för en administrativt svårtillämpad årlig beskattning av dessa avkastningsvärden kan en skatt som motsvarar denna avkastningsskatt tas ut som ett engångsbelopp vid försäljningstillfället.

Ett annat argument kan vara att det kan undanröja en brist i förmögen-

hetsbeskattningen. I ett idealt system för förmögenhetsskatt skall hänsyn tas till alla former av tillgångar och dessa skall värderas på ett enhetligt sätt. Därvidlag utgör varaktiga kapitalvaror ett problem. Det skulle förmodligen vara förknippat med oöverstigliga kontroll- och värderingsproblem att ta med samtliga dessa föremål i förmögenhetsbeskattningen med en årlig värdering. Som en approximation skulle istället en skatt som motsvarar denna förmögenhetsskatt kunna tas ut vid försäljningstillfället. Vidare skulle en högre skatt på dessa varor kunna vara ett fördelningspolitiskt bra sätt att generera betydande skatteintäkter.

I nationalräkenskaperna räknas följande varor som varaktiga

Bilar,
möbler,
mattor,
belysningsarmatur,
konstföremål,
hushållsapparater (vitvaror),
övriga transportmedel (ej bil),
husvagn,
MC,
radio, TV, grammofon,
fotoutrustning,
båtar,
övriga större artiklar,
juvel, ur och sten.

Försäljningsvärdet för desssa varor var 1987 59,2 miljarder kr. varav bilar stod för 25,5 miljarder kr. Mervärdeskatten på varaktiga varor inbringade 11,3 miljarder kr. En höjning av mervärdeskatten från 19 till 30 procent skulle ge ytterligare 9,4 miljarder kr. vid oförändrat konsumtionsmönster och ca 6 miljarder kr. om priselasticiteten är 1.

10.3 Överväganden

Den första invändning som kan resas mot en högre skatt på varaktiga varor är om det verkligen finns ett beskattningsbart avkastningsvärde på varaktiga varor. Alla varor levererar tjänster när de konsumeras. Vissa varor, t.ex. livsmedel, är kortlivade och förbrukas vid ett enda tillfälle, medan andra varor (t.ex. möbler) har lång livslängd och fortsätter att producera tjänster under en lång tidsperiod. Någon skarp gräns mellan mindre och mer varaktiga varor existerar inte. Om man försöker rangordna hushållens konsumtion av olika varor efter varaktighet får man en skala av varor med olika livslängd från färska bär till konstföremål. Den behovstillfredsställelse som konsumtionen av en vara innebär kan också skilja sig från den fysiska konsumtionen av en vara. Minnen från en resa kan ha en lång kvardröjande effekt. Detta innebär också att gränsen mellan varaktiga och icke varaktiga varor kan variera kraftigt mellan individer.

Det existerar inte heller någon korrelation mellan pris och varaktighet.

En måltid på rysk kaviar, tryffel, surströmming och ädla viner kan vara dyrare än en videoapparat, och ett konstverk kan vara billigare än en kostym eller ett restaurangbesök. Korrelationen mellan varors varaktighet och en indelning av varor i nödvändighetsvaror och lyxvaror är också mycket svag och riktningen oklar. En lyxvara definieras vanligen som en vara med en inkomstelasticitet överstigande 1, dvs. ökar inkomsten med en procent så ökar konsumtionen med mer än en procent. Omvänt gäller att en nödvändighetsvara definieras som en vara där konsumtionen ökar med mindre än en procent om inkomsten ökar med en procent. De flesta hushållskapitalvaror har i Sverige nått en mycket hög mättnadsgrad i hushållen och torde kunna klassificeras som nödvändighetsvaror. Vissa varor har karaktär av både nödvändighetsvaror och lyxvaror. En individs bostadskonsumtion av de första 50 m² kan vara nödvändighetskonsumtion, medan bostadskonsumtion mellan 250 och 300 m² skulle kunna betecknas som lyxkonsumtion.

Eftersom en varaktig vara producerar tjänster under en lång tidsperiod, kan inköp av en sådan vara betraktas som en investering. Kostnaden kan periodiseras och spridas ut på förbrukningen eller utnyttjandet av varan per tidsenhet. Om varan belastas med mervärdeskatt kan denna också periodiseras på samma sätt som kostnaderna för varan.

Varaktigheten innebär att en varaktig vara har ett kapitalvärde, och detta kapitalvärde kan undergå plötsliga förändringar, s.k. windfall gains eller windfall losses. Ändrade skatteregler, förväntningar osv. diskonteras snabbt i kapitalvärdet hos en tillgång, t.ex. bostäder eller konst. Ett exempel på detta är datorer där snabb teknisk utveckling gjort äldre datorer ekonomiskt värdelösa trots en lång återstående teknisk varaktighet.

Tidens inverkan på en varaktig vara innebär således att den vid inköpet förväntade strömmen av tjänster kommer att avvika från den faktiskt realiserade, och mervärdeskatten utgår således på en förväntad ström av framtida tjänster. Det skulle kanske vara mera rättvist om mervärdeskatten belastade den faktiska konsumtionen i stället för investeringen, men sådana beräkningar är naturligtvis omöjliga att genomföra i praktiken. Varaktiga varor måste därför beskattas vid inköpstillfället om en särskild högre skatt skall tas ut.

Kan det då inte vara motiverat med en extra hög mervärdeskatt på varaktiga varor just på grund av varaktigheten? Varaktigheten i sig är knappast en fördel för en konsument, eftersom konsumenten tvingas in i en risksituation. Fel kan uppstå osv. Det finns därför inget extra tilläggsvärde hos varaktiga varor som kan motivera en extra hög skatt på dessa. Möjligen skulle man kunna hävda att framtida kapitalvinster också borde mervärdeskattebeläggas, men då borde också framtida kapitalförluster berättiga till restitution av mervärdeskatt. Detta torde vara administrativt omöjligt att genomföra.

Enligt teorin för optimal beskattning bör nödvändighetsvaror beskattas hårdare än lyxvaror om syftet är att finansiera offentlig verksamhet till så låga kostnader som möjligt. Detta skulle kunna motivera en högre skatt på vissa hushållskapitalvaror men även på t.ex. baslivsmedel.

Man kan också göra invändningar mot argumentet att en högre skatt på

varaktiga varor kan komplettera förmögenhetsbeskattningen. Förmögenhetsskatten är utformad så att endast större nettoförmögenheter beskattas. En skatt på varaktiga kapitalvaror skulle emellertid träffa alla oavsett förmögenhetsställning.

Högre mervärdeskatt på varaktiga kapitalvaror förekommer f.n. i vissa EG-länder. I de förslag till kommissionen av det indirekta skatterna som f.n. diskuteras i EG lämnas emellertid inget utrymme för sådana skatter. Skulle en sådan skatt införas i Sverige skulle den sannolikt få slopas vid en eventuell svensk anslutning till EG:s inre marknad.

Mot bakgrund av vad som här anförts anser sig kommittén inte kunna förorda en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror.

11 Lägre mervärdeskatt på viss konsumtion?

11.1 Sammanfattning av avsnitt 11

Kommittén föreslår att det inte ska införas en lägre skattesats för livsmedel, utan att livsmedel ska beskattas på samma sätt som övrig konsumtion.

11.2 Bakgrund

Kommittén fick den 9 juni 1988 i tilläggsdirektiv att överväga sänkt mervärdeskatt på "viss konsumtion". Bakgrunden var att det inom EG finns förslag om att tillämpa denna ordning. Därefter anger direktiven att:

"Det är mot nu angiven bakgrund angeläget att för och nackdelarna med att införa en lägre mervärdeskatt på viss konsumtion belyses och att denna fråga ingår i övervägandena vid den totalöversyn av den indirekta beskattningens omfattning som görs av KIS. Därvid bör kommittén särskilt pröva om en lägre mervärdeskatt på viss konsumtion har påtagligt positiva fördelningseffekter mellan olika hushåll, liksom hur effekterna av en sådan åtgärd skulle fördelas mellan konsumenter och producenter."

Vidare framgår att om kommittén skulle föreslå en sänkt mervärdeskatt på vissa varor eller tjänster bör förslag samtidigt lämnas om hur en sådan åtgärd skall finansieras.

Den konsumtion som har lägre mervärdeskatt i EG:s förslag är samtliga matvaror utom alkoholhaltiga drycker, energi för uppvärmning och belysning, vatten, medicin, böcker, tidningar samt persontransporter. Diskussionerna i Sverige har dock enbart handlat om lägre mervärdeskatt på mat och även i kommittén har detta varit utgångspunkten. Urvalet av de övriga varorna som i EG eventuellt skall ha en lägre mervärdeskatt kännetecknas inte av några djupare överväganden utan är resultatet av en kompromiss mellan vad som gäller i olika EG-länder.

De argument som vanligtvis förs fram till förmån för en sänkning av mervärdeskatten på mat är att en sådan åtgärd antas gynna barnfamiljer och hushåll med lägre inkomst. Det har även framhållits att en allmän sänkning av prisnivån på livsmedel är önskvärd, vilket torde baseras på en önskan att öka livsmedelskonsumtionen och/eller gynna livsmedelsproducenterna.

11.3 Tidigare utredningar

Sänkt mervärdeskatt på mat har utretts dels i SOU 1977:91 "Översyn av skattesystemet", dels i SOU 1983:54 "Skall matmomsen slopas". I SOU 1977:91 sammanfattas resultatet med följande skrivning:

"Enligt vår bedömning visar tillgängliga undersökningar att vissa fördelningspolitiska argument kan anföras för sänkt mervärdeskatt på livsmedel. Avgörande skäl talar dock mot en sådan åtgärd.

Det är således klart att åtgärden skulle leda till avsevärda praktiska, administrativa och kontrolltekniska svårigheter. Sådana svårigheter skulle kunna godtas om de fördelningspolitiska effekterna var stora. Så är dock inte fallet. Slopad mervärdeskatt på livsmedel skulle enligt vad vårt arbete visat leda till mycket begränsade sådana effekter. Att kompletterande åtgärder, t.ex. skattehöjningar på andra varor skulle kunna förstärka dessa effekter, utgör enligt vår åsikt inte skäl för en sänkning av mervärdeskatten på livsmedel. Som ett överlägset alternativ vill vi peka på möjligheten av en utökad subventionering av baslivsmedel."

I SOU 1983:54 "Skall matmomsen slopas" sammanfattar kommittén sina slutsatser på följande sätt:

"Kommitténs huvuduppgift har varit att bedöma om livsmedel helt eller delvis bör befrias från mervärdeskatt. Denna bedömning har baserats på en genomgång och värdering av de argument som kan anföras för och emot en sådan åtgärd. Kommittén har därvid funnit

att det enda väsentliga argument som förts fram till förmån för en sänkt eller slopad mervärdeskatt på livsmedel är att åtgärden antas gynna barnfamiljer och hushåll med lägre inkomst,

att ett utbyte av livsmedelssubventionerna mot en sänkt mervärdeskatt på livsmedel skulle innebära en omfördelning till barnfamiljernas och låginkomsttagarnas nackdel,

att såväl subventionerna på vissa baslivsmedel som mer direkta åtgärder riktade till utsatta grupper är överlägset effektivare metoder att förbättra barnfamiljernas och låginkomsttagarnas ekonomiska situation än en differentiering av mervärdeskatten – oavsett hur en sådan differentiering skulle finansieras,

att en sänkt eller slopad mervärdeskatt på livsmedel sett som isolerad åtgärd och räknat i absoluta belopp, främst kommer höginkomsttagaren till del,

att barnfamiljer med en disponibel inkomst under 75 000 kr. per år skulle missgynnas av åtgärden, både relativt och i absoluta belopp, jämfört med hushåll med samma inkomst men utan barn,

att ett system med olika mervärdeskatt på livsmedel och övriga varor och tjänster skulle skapa betydande administrativa problem och kostnadsökningar inom såväl statsförvaltningen som näringslivet, samt

att ett sådant system skulle skapa omfattande tillämpningsproblem,

försvåra skattekontrollen och öppna nya möjligheter till skattefusk.

Kommitténs slutsats är därför att mervärdeskatten bör vara densamma på livsmedel som på andra mervärdeskattepliktiga varor."

11.4 Statsfinansiella effekter och olika finansieringsmöjligheter

Dagens intäkter från mervärdeskatt på matvaror uppgår till ca 17 miljarder kr. och fördelar sig enligt följande tabell på olika varugrupper.

Tabell 11:1

1987 Vara		Mervärdeskatt miljarder kr.
Matvaror		16,8
varav:	Bröd, spannmålsprodukter	2,5
	Kött	3,5
	Fisk	1,1
	Mjölk, ost, ägg	2,9
	Smör, margarin	0,8
	Frukt, grönsaker	2,5
	Potatis, potatisprodukter	0,5
	Socker	0,2
	Övriga livsmedel	12,8
	Kaffe, te, kakao	0,6
	Konfektyrer	2,2

Vidare ger mervärdeskatten på alkholfria drycker 0,5 miljarder kr., kläder 5,9 miljarder kr., skor 1,1 miljarder kr. samt persontransporter 1,8 miljarder kr.

Dessutom tillkommer ca en miljard kr. i mervärdeskatt från offentliga inköp av dessa varor.

S.k. basmat utgör i de vanligast förekommande avgränsningsförslagen (bl.a. lågförädlade livsmedel) ca 50 procent av den totala livsmedelskonsumtionen. Mervärdeskatten på basmaten inbringar alltså ca 8,5 miljarder kr. En sänkning av mervärdeskatten på basmat till byggmomsnivå skulle kosta ca 3,5 miljarder kr.

De finansieringsalternativ som har nämnts i debatten är dels höjd mervärdeskatt på sällanköpsvaror eller lyxvaror, dels generellt höjd mervärdeskatt och dels en finansiering utanför mervärdeskatten.

En höjd mervärdeskatt på s.k. varaktiga kapitalvaror (bilar, möbler, vitvaror, TV, stereo osv. – se kapitel II, avsnitt 10) från 19 till 30 procent ger ca 8 miljarder kr. Pålägget ökar från 23,46 till 42,86 procent.

En generell höjning av mervärdeskatten (med dagens mervärdeskattebas) från 19 till 20 procent ger ca 4 miljarder kr. Pålägget höjs till 25 procent.

Finansieringsalternativ utanför mervärdeskatten är svåra att bedöma idag eftersom hela skattesystemet är under utredning. Eftersom det ligger i kommitténs uppdrag att ge ökade statsintäkter är det rimligt att en

eventuellt sänkt mervärdeskatt på mat finansieras inom mervärdeskattens ram.

11.5 Fördelningspolitiska effekter

De alternativ som ansetts relevanta är främst en sänkning av mervärdeskatten på basmat (lågförädlade matvaror) en generell sänkning av mervärdeskatten på livsmedel. Finansieringsalternativen har varit dels höjd mervärdeskatt på varaktiga varor, dels em generellt höjd mervärdeskatt. För att de olika alternativen skall vara jämförbara måste de avse samma belopp. Om basmat utgör 50 procent av den totala livsmedelskonsumtionen skall alltså en halvering av mervärdeskatten på basmat jämföras med en 25-procentig sänkning av mervärdeskatten på alla livsmedel.

Genom en bearbetning av SCB:s undersökning av hushållens utgifter 1985 kan fördelningseffekter av mervärdeskatten på mat fastställas för olika inkomstlägen och hushållstyper. Någon uppdelning på basmat kan inte göras i detta material utan 1978 års undersökning är den senaste undersökningen där livsmedelskonsumtionen delats upp på olika varugrupper.

För att fastställa om en sänkning av mervärdeskatten på basmat har en större fördelningspolitisk effekt än en generell sänkning av mervärdeskatten på livsmedel fick SCB i uppdrag att beräkna basmatens andel av total livsmedelskonsumtion för olika inkomstlägen och hushållstyper (tabell 2). Vad som räknades som basmat framgår av listan nedan.

Som basmat har följande lågförädlade livsmedel räknats:

Vetemjöl
Rågmjöl
Övrigt mjöl
Risgryn, snabbris
Mannagryn, havregryn

Hårt bröd
Tunnbröd
Mjukt grovt rågbröd
Övrigt mörkt matbröd
Mjukt vitt matbröd

Övrigt nötkött för stekning
Övrigt nötkött för kokning
Övrigt kalvkött
Fläskkotlett
Kassler
Övrig skinka
Övrigt fläsk
Köttfärs
Fårkött, lammkött
Hästkött
Renkött
Älg- och övrigt viltkött
Kyckling
Övrig tamfågel
Lever, njure
Tunga

Saltad och inlagd sill m.m.

Standardmjölk
Lättmjölk
Lättfil
Filmjölk och naturell yoghurt
Fruktyoghurt
Modersmjölksersättning
Mjölkpulver
Gräddfil
Vispgrädde
Kaffegrädde

Ägg

Äpplen
Päron
Bananer
Citrusfrukter
Vindruvor
Torkade plommon, körsbär, persikor
Övriga plommon, körsbär, persikor
Fikon, dadlar, russin
Mandel, nötter, kastanjer
Övriga frukter
Skogsbär
Trädgårsbär

Gurka
Sallad
Kål
Lök, purjolök

Rökt sill, strömming, makrill
Övrig sill, strömming, makrill
Torsk
Saltad och inlagd laxfisk
Rökt laxfisk
Övrig laxfisk
Flatfisk
Salt, inlagd och rökt sötvattenfisk
Övrig sötvattenfisk
Salt, inlagd och rökt sötvattenfisk
Övrig saltvattenfisk

Tomater
Paprika
Torkade ärter och bönor
Övriga ärter och bönor
Övriga grönsaker och blandningar
Svamp
Morötter
Övriga rotfrukter utom potatis

Potatis

Följande livsmedel har ej räknats som basmat:

Grötpulver
Makaroner, spagetti
Frukostflingor
Mjölrätter

Bullar, vetebröd, wienerbröd
Mjuka kakor
Kex, rån, småkakor
Bakelser, tårtor, mazariner
Skorpor, ströbröd
Brödmix, kakmix

Rimmat nöt- och kalvkött
Rökt eller kokt nöt- och kalvkött
Grillat nöt- och kalvkött
Rökt skinka
Kokt skinka
Bacon, sidfläsk
Grillat fläsk
Övrigt rimmat fläsk
Övrigt rökt eller kokt fläsk
Blodpudding, paltbröd
Sylta, pölsa
Korv
Leverpastej
Övrig smörgåsmat
Köttsoppa
Barnmat på burk med kött
Kötträtter med enbart kött
Kötträtter med potatis, grönsaker

Skaldjur
Kaviar
Rom
Barnmat på burk med fisk
Fiskrätter med enbart fisk
Fiskrätter med potatis, grönsaker
Soppor och övriga fiskrätter

Vällingpulver
Hårdost
Smältost
Dessertost
Keso, kvarg
Mesost, messmör
Chokladdryck

Rätter med ägg

Smör
Bords- och delikatessmargarin
Hushållsmargarin
Lättmargarin
Matolja
Majonnäs

Saft
Citrusjuice
Ananasjuice m.m.
Vinsats
Babydryck
Grönsaks- och svampsoppor
Rätter med grönsaker och svamp
Tomatjuice

Pommes frites
Chips
Potatismos- och rotmospulver
Potatismjöl, potatisgryn
Rätter med potatis

Bitsocker
Strösocker

Sirap
Honung
Sylt, marmelad, äppelmos, gele
Glass
Isglass
Övriga sötsaker

Kaffe
Snabbkaffe
Te
Kakao

Salt
Ättika
Senap, ketchup
Sötningsmedel
Essenser
Övriga kryddor

Bakmedel
Pulversåser
Salladssåser
Buljongtärningar
Cocktailtilltugg utom chips
Övrigt: gelatin, vinsyra m.m.

Färdiga smörgåsar

Läskedrycker
Mineral- och sodavatten

Lättöl, svagdricka, cider
Vanligt öl
Starköl
Lättvin
Starkvin
Likör, punsch

Flott, ister Övrig starksprit

Frukt- och bärblandningar
Nyponsoppa, nyponkräm
Övriga soppor och krämer
Rätter med frukt och bär
Barnmat på burk med frukt och bär

Resultatet av SCB:s undersökning är att man inte kan se någon skillnad i basmatens andel av den totala matkostnaden mellan olika hushållstyper och inkomstklasser. Basmatens andel av matkostnaderna är konstant ca 50 procent oavsett barnantal och inkomst. Den enda skillnaden värd att nämna är i gruppen för samboende med tre eller fler barn och disponibel inkomst under 29 000 kr. Ändå skulle skillnaden mellan denna grupp och övriga endast innebära ca 15 kr. per månad vid en halvering av mervärdeskatten på basmat. Resultatet i denna del är dessutom statistiskt osäker enligt SCB.

Tabell 11:2

Hushållstyp + Disponibel inkomst i tkr	Basmat i % av utgifter för matvaror
Ensamstående utan barn	49,4
Ensamstående med barn	47,8
Samboende utan barn	
Disp. ink. –29	53,9
30 –49	53,4
50 –69	53,0
70 –	52,1
Samboende med 1 barn	
Disp. ink. –29	50,5
30 –49	48,2
50 –69	47,9
70 –	49,5
Samboende med 2 barn	
Disp. ink. –29	49,1
30 –49	50,4
50 –69	49,0
70 –	49,6
Samboende med 3- barn	
Disp. ink. –29	57,4
30 –49	51,9
50 –69	49,0
70 –	50,9
Totalt	
Disp. ink. –29	50,3
30 –49	50,8
50 –69	50,7
70 –	51,1

Genom resultatet av SCB:s undersökning enligt tabell 2 förenklas den fördelningspolitiska analysen av mervärdeskatten på mat avsevärt, eftersom en nedsättning av mervärdeskatten på alla livsmedel och en nedsättning av mervärdeskatten på basmat med samma belopp ger exakt samma resultat. Det omfattande material som tagits fram om mervärdeskatten på mat 1985 kan användas i kommitténs undersökning. I bilaga 4 till betänkandet redovisas den gjorda undersökningen om fördelningseffekter av mervärdeskatt i sin helhet.

Här redovisas först en ofinansierad halvering av mervärdeskatten på mat (motsvarande ett borttagande av mervärdeskatten på basmat) därefter nettoresultatet efter finansieringen.

Det bör observeras att raden "alla hushåll" innehåller pensionärer, vilket inte raderna "alla hushåll med barn" och "alla hushåll utan barn" gör. "Alla hushåll" är alltså inte genomsnittet av alla hushåll med och utan barn.

En viktig förutsättning för beräkningarna är att hela sänkningen av mervärdeskatten på mat antas komma konsumenterna till del. Som framgår av avsnitt 11.5.3 kan detta antagande ifrågasättas. Som en känslighetsanalys skulle man kunna räkna med att hälften av mervärdeskattesänkningen tillfaller vardera konsumenterna och producenterna.

11.5.1 En ofinansierad mervärdeskattesänkning på mat

Tabell 11:3.
Vinst relaterad till disponibel/bruttoinkomst vid en halvering av mervärdeskatten på mat (slopad mervärdeskatt på basmat).

	Deciler										Genomsnitt
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Vinst i procent											
Alla hushåll											
– Bruttoinkomst	4,0	2,6	2,0	1,8	1,6	1,4	1,4	1,2	1,2	0,9	1,6
– Disp. inkomst	3,2	2,7	2,4	2,2	2,0	2,0	2,0	1,8	1,8	1,4	2,0
Vinst i kr/år											
Alla hushåll											
– Bruttoinkomst	1900	2300	2300	2400	2200	2000	2200	2000	2200	2200	2300
– Disp. inkomst	2100	2200	2200	2200	2000	2200	2100	2100	2400	2200	2100
Vinst i procent											
Alla hushåll utan barn											
– Bruttoinkomst	4,2	2,2	1,7	1,4	1,3	1,4	1,2	1,1	1,1	0,8	1,3
– Disp. inkomst	3,2	2,2	2,1	1,9	2,0	1,7	1,7	1,8	1,6	1,2	1,8
Vinst i kr/år											
Alla hushåll utan barn											
– Bruttoinkomst	1100	1400	1700	1400	1500	1800	1700	1700	2000	1900	1600
– Disp. inkomst	1200	1200	1400	1300	1600	1400	1700	2000	2000	1900	1600
Vinst i procent											
Alla hushåll med barn											
– Bruttoinkomst	4,6	2,8	2,3	2,0	1,8	1,8	1,6	1,4	1,4	1,2	1,8
– Disp. inkomst	3,5	2,8	2,5	2,4	2,2	2,2	2,0	2,0	1,9	1,6	2,2
Vinst i kr/år											
Alla hushåll med barn											
– Bruttoinkomst	2800	2800	3000	2800	2800	3100	2900	2800	3200	3600	3000
– Disp. inkomst	3000	3000	2900	2900	2700	3000	2900	3100	3200	3200	3000

Av tabell 11:3 framgår att såväl mervärdeskatten på mat generellt som mervärdeskatten på basmat är regressiv mätt i procent men proportionell mätt i kronor. Att slopa mervärdeskatten på basmat eller halvera mervärdeskatten på alla livsmedel ger alltså ungefär lika stort belopp till alla hushåll oavsett inkomst.

Tabell 11:4.
Vinst relaterad till disponibel inkomst/bruttoinkomst vid en halvering av mervärdeskatten på mat (slopad mervärdeskatt på basmat).

	Disponibel inkomst		Bruttoinkomst	
	%	kr/år	%	kr/år
– Alla hushåll	2,0	2 100	1,6	2 300
utan barn	1,8	1 600	1,3	1 600
med barn	2,2	3 000	1,8	3 000
– Ensamstående utan barn	1,8	1 200	1,3	1 100
– Ensamstående med barn	2,4	2 100	2,4	2 100
– Samboende utan barn	1,8	2 300	1,3	2 300
– Samboende med barn	2,2	3 200	1,7	3 200
– Samboende med två barn	2,2	3 300	1,7	3 200

Den enda tydliga skillnaden i tabell 11:4 är mellan hushåll med och utan barn, där barnhushållen tjänar drygt 100 kr. mer i månaden än hushåll utan barn på mervärdeskattesänkningen på mat. Som en jämförelse kan nämnas att en höjning av barnbidraget med ca 10 procent skulle ge barnfamiljerna lika mycket mer (100 kr. per månad) men endast kosta ca en miljard kr. i stället för 8,5 miljarder kr. genom mervärdeskattesänkningen på mat.

Att ge barnfamiljerna 3 000 kr per år genom en mervärdeskattesänkning på mat kostar ca 8,5 miljarder kr. Att ge samma belopp genom att höja barnbidragen kostar ca 3 miljarder kr.

11.5.2 En finansierad mervärdeskattesänkning på mat

De finansieringsalternativ som undersökts är som nämnts dels en höjning av mervärdeskatten på allt utom mat från 19 till 20,9 procent (procentpålägg 26,46) och dels en höjning av mervärdeskatten på varaktiga varor till 30 procent (procentpålägg 42,86). I tabellerna nedan redovisas nettoutfallet av en halverad mervärdeskatt på mat (ekvivalent med ett slopande av mervärdeskatt på basmat) finanserat på ovan nämnda sätt. Finansieringsalternativen kallas mervärdeskattefinansiering respektive kapitalvarufinansiering. Utfallet redovisas både relaterat till bruttoinkomst och disponibel inkomst. Vidare redovisas utfallet både i procent och kronor. Resultaten är avrundade till tiondels procent respektive hundratals kronor.

Tabell 11:5.
Bruttoinkomst (nettoutfall i procent)

	Deciler										Genomsnitt
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Alla hushåll											
– Mervärdeskatte-finansiering	0,7	0,5	0,1	0,2	0	–0,2	–0,1	–0,3	–0,3	–0,4	0
– Kapitalvaru-finansiering	1,9	0,7	0,1	0,2	0	–0,2	–0,2	–0,4	–0,4	–1,0	0
Alla hushåll utan barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	0,5	0,3	0,3	0	–0,1	0	–0,1	–0,2	–0,1	–0,3	0
– Kapitalvaru-finansiering	2,0	0,7	0,6	–0,1	0,2	–0,1	0,1	–0,6	0	–0,5	0
Alla hushåll med barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	1,0	0,5	0,4	0,2	0,1	0,1	0,1	–0,1	0	–0,1	0
– Kapitalvaru-finansiering	3,6	0,7	0,2	–0,3	0,3	0,5	–0,2	–0,1	–0,4	–0,6	0

Tabell 11:6.
Bruttoinkomst (nettoutfall i kronor)

	Deciler										Genomsnitt
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Alla hushåll											
– Mervärdeskatte-finansiering	300	500	100	200	0	–300	–200	–500	–500	–1000	0
– Kapitalvaru-finansiering	900	600	100	200	0	–200	–300	–600	–700	–2500	0
Alla hushåll utan barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	200	200	500	0	–100	0	–100	-300	–100	–700	0
– Kapitalvaru-finansiering	500	500	800	–100	300	–100	200	–900	0	–1200	0
Alla hushåll med barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	700	500	500	200	200	100	100	–200	0	–300	0
– Kapitalvaru-finansiering	2200	700	300	–500	500	800	–400	–200	–900	–1900	0

Tabell 11:7.
Disponibel inkomst (nettoutfall i procent)

	Deciler										Genomsnitt
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Alla hushåll											
– Mervärdeskatte-finansiering	0,6	0,7	0,4	0,3	0	0	0	–0,2	–0,2	–0,6	0
– Kapitalvaru-finansiering	1,2	1,1	0,6	0,6	0,4	0	0,2	*	–0,4	–0,8	0
Alla hushåll utan barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	0,7	0,4	0,3	–0,1	–0,1	0	–0,1	0	–0,2	–0,4	0
– Kapitalvaru-finansiering	1,4	1,1	0,5	–0,3	0,2	–0,1	–0,3	–0,2	–0,4	–1,0	0
Alla hushåll med barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	0,6	0,6	0,2	0,2	0,1	0	–0,2	–0,1	–0,3	–0,5	0
– Kapitalvaru-finansiering	1,0	0,6	0	–0,4	0,3	0	–0,2	–0,5	–0,9	–0,9	0

Tabell 11:8.
Disponibel inkomst (nettoutfall i kronor)

	Deciler										Genomsnitt
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Alla hushåll											
– Mervärdeskatte-finansiering	400	600	300	300	0	0	–200	–200	–300	–1000	0
– Kapitalvaru-finansiering	800	900	500	600	400	0	0	*	–500	–1300	0
Alla hushåll utan barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	300	200	200	–100	100	0	–100	0	–300	–600	0
– Kapitalvaru-finansiering	500	600	400	–300	100	–100	–300	–200	–600	–1600	0
Alla hushåll med barn											
– Mervärdeskatte-finansiering	500	600	300	200	100	0	–300	–100	–500	–1000	0
– Kapitalvaru-finansiering	900	600	0	–500	300	0	–300	–700	–1500	–1800	0

* Uppgift saknas på grund av datafel.

Tabell 11:9.
Bruttoinkomst. Nettoutfall i procent och kr.

	Mervärdeskatte-finansiering		Kapitalvaru-finansiering	
	%	kr/år	%	kr/år
– Alla hushåll	0	0	0	0
utan barn	–0,3	–400	–0,3	–400
med barn	–0,1	–200	–0,1	–200
– Ensamstående utan barn	–0,5	–400	–0,3	–300
– Ensamstående med barn	0,2	200	0,3	300
– Samboende utan barn	–0,3	–600	–0,6	–1 100
– Samboende med barn	0	0	–0,2	–300
– Samboende med två barn	0,1	200	–0,2	–400

Tabell 11:10.
Disponibel inkomst. Nettoutfall i procent och kronor.

	Mervärdeskatte-finansiering		Kapitalvaru-finansiering	
	%	kr/år	%	kr/år
– Alla hushåll	0	0	0	0
utan barn	–0,3	–300	0	0
med barn	–0,2	300	0,4	600
– Ensamstående utan barn	–0,4	–200	0	0
– Ensamstående med barn	0,4	400	0,6	500
– Samboende utan barn	–0,3	–400	–0,4	–500
– Samboende med barn	0,2	300	0,2	300
– Samboende med två barn	0,2	300	0,4	600

Beräkningarna av en finansierad mervärdeskattesänkning på mat visar med avseende på omfördelning mellan olika inkomstlägen på en omfördelning från höginkomsttagare till låginkomsttagare. Effekten är mest markant vid en finansiering via höjd mervärdeskatt på kapitalvaror. Effekterna är dock i absoluta tal i regel små. Att någon inkomstgrupp tjänar eller förlorar mer än en procent av inkomstmåttet förekommer endast i extremdecilerna. Det bör påpekas att decil 1 av statistiska skäl bör betraktas med stor försiktighet. Detsamma kan sägas om en omfördelning på mer än 100 kr. i månaden mellan olika inkomstlägen. Vid en mervärde-

skattefinansiering uppnås en sådan effekt endast för gruppen "alla hushåll med barn" mätt mot disponibel inkomst och decil 1 jämfört med decil 10. Vid en kapitalvarufinansiering uppnås denna effekt alltid när decil 10 tas med eftersom denna grupp förlorar mellan 1 200 – 2 500 kr. per år i de undersökta fallen. För övriga deciler är effekterna även här måttliga med vissa undantag i decil 1.

När det gäller omfördelningar mellan hushållstyper är effekterna ännu mindre (tabell 7 och 8). Den största vinsten (600 kr./år) uppnår barnfamiljer mätt mot disponibel inkomst och den största förlusten (1 100 kr./år)gör samboende utan barn mätt mot bruttoinkomst. I båda fallen gäller finansiering via höjd mervärdeskatt på kapitalvaror.

Ett alternativ som nämnts i debatten har varit att sänka mervärdeskatten på basmat till byggmervärdeskattenivån, dvs. 60 procent av full mervärdeskatt, vilket är 12,87 procent. Effekten av detta skulle helt enkelt vara 40 procent av det som framkommit ovan.

11.5.3 Fördelningseffekter på aggregerad nivå

Istället för att undersöka hur olika grupper av köpare påverkas kan en analys göras av fördelningseffekter på aggregerad nivå[1]. I denna analys finns tre berörda grupper med: konsumenterna, livsmedelsproducenterna samt producenterna av övriga varor. Med livsmedelsproducenter avses hela kedjan från bonden till detaljisten. Analysen utgår från att en mervärdeskattesänkning på mat finansieras med höjd mervärdeskatt på övriga varor.

I producentledet uppstår följande effekt. När mervärdeskatten sänks, fördelas detta prisutrymme mellan konsumenter och producenter. En del tillfaller konsumenterna i form av lägre priser, en del tillfaller producenterna i form av höjda marginaler. Dessutom kan försäljningen öka, eftersom efterfrågan ökar vid de nya lägre priserna.

För producenterna av övriga varor med förhöjd mervärdeskatt inträffar motsatt effekt. Den högre mervärdeskatten övervältras delvis på konsumenterna och får delvis bäras av producenterna. Dessutom minskar försäljningsvolymen på grund av det högre priset. Hur stora dessa effekter är beror på utbuds- och efterfrågeelasticiteternas storlek. Beräkningarna baseras på gängse uppskattningar av storleken på dessa. Vid en halvering av mervärdeskatten på mat visar beräkningarna på en förlust på ca 5 miljarder kr. per år för producenterna av övriga varor, medan livsmedelsproducenterna vinner ungefär lika mycket.

Utfallet för konsumenterna som grupp baseras på följande resonemang kring effekterna av att införa en skatt på en viss vara. På grund av skatten minskar produktionen trots att konsumenterna är beredda att betala vad produkten kostar att producera exkl. skatt. På motsvarande sätt leder en subvention till att varor produceras trots att konsumenterna inte är beredda att betala vad varorna kostar att producera exkl. subvention. När konsumenternas värdering inte avgör vad som ska produceras uppstår

---

[1] Analysen baseras på en rapport av professor Sören Wibe. Se bilaga 2.

samhällsekonomiska förluster.

En sänkning av mervärdeskatten på mat och en höjning av mervärdeskatten på övriga varor kan analyseras utifrån det nyss sagda enligt följande. Det nuvarande skattesystemet är tämligen neutralt i den meningen att en relativt likartad skattesats tas ut på all produktion. Detta betyder att de relativa priserna blir ungefär desamma som de skulle ha varit utan skatter. De förändringar som diskuteras innebär att skatten blir mer ojämn. De relativa priser som konsumenter och producenter möter kommer att förändras på ett sätt som motsvarar fallet med en ny skatt/subvention. Den samhällsekonomiska förlusten för konsumenterna som helhet kan med denna utgångspunkt uppskattas till knappt en halv miljard kronor per år vid en halvering av mervärdeskatten på mat och en finansiering via höjd mervärdeskatt på övriga varor.

11.6 Administrativa och kontrolltekniska aspekter

Som tidigare nämnts i avsnitt 2 ansågs dessa aspekter i matmomsutredningen 1983 vara en nackdel som på ett avgörande sätt talade mot ett införande av sänkt mervärdeskatt på mat. Betydande administrativa problem och kostnadsökningar bedömdes uppstå inom såväl statsförvaltningen som näringslivet. Sänkt mervärdeskatt på mat ansågs skapa omfattande tillämpningsproblem, försvåra skattekontrollen och öppna nya möjligheter till skattefusk. För en ingående diskussion kring dessa problem hänvisas till matmomsutredningen (SOU 1983:54), kapitel 2.5–2.7.

För att utröna om situationen idag är annorlunda, t.ex. beroende på införandet av s.k. datakassor, har kontakt tagits med ett flertal branschorganisationer samt med skattemyndigheterna.

Näringslivets uppfattning avviker delvis från den syn som matmomsutredningen redovisade. Möjligheterna att hantera en differentierad mervärdeskatt på mat bedöms nu som något förbättrade.

Sveriges livsmedelshandlareförbund skriver följande i sitt svar:

"En differentiering av mervärdeskatten på livsmedel anser vi vara fullt möjlig att genomföra och hantera inom dagligvaruhandeln under några specifika förutsättningar. Det är således viktigt

att uppdelningen mellan varor med olika skattesatser blir enkel och tydlig, förslagsvis med innebörden att alla livsmedel omfattas av en lägre eller slopad mervärdeskatt,

att det inte sätts oeftergivliga krav på att alla butiker vid sin kassaregistrering måste särskilja varor med olika momssatser, och

att vissa schablonberäkningar måste godtas när det gäller de olika sortimentsdelar som omfattar en högre resp. lägre moms,

att förutsättningarna för att inom daglivaruhandeln kunna genomföra en momssärskiljande registrering i kassorna ökar för varje år men att alla mindre butiker inte ens på lång sikt kommer att klara av att genomföra en sådan,

att det finns en positiv och offensiv syn från daglivaruhandeln på möjligheterna att utan större svårigheter klara en differentierad mervärde-

skatt."

Sveriges köpmannaförbund konstaterar i sitt svar att den enskilda livsmedelshandeln för sin del förklarat sig rent tekniskt kunna hantera en differentierad mervärdeskattebeskattning.

Kooperativa förbundet anför följande i sitt svar:

"Vad gäller de tekniska och administrativa förutsättningarna att hantera en differentierad mervärdeskatt kan läget sägas något ha förbättrats sedan den förra utredningen lade fram sitt betänkande. Ute i butiker och varuhus installeras enligt en viss flerårsplan s.k. datakassor, som gör det möjligt att särskilja med olika mervärdeskattesatser. Det skall dock betonas att de stora investeringskostnader det här rör sig om inte gör det möjligt att använda den typen av kassaregister i mindre butiker. För i stort sett alla konsumentföreningar skulle det därför bli nödvändigt att tillämpa även den s.k. indirekta metoden vid redovisning av skatten."

Sveriges Hotell- och restaurangförbund skriver följande:

"I betänkandet "Skall matmomsen slopas? SOU 1983:54" anför kommittén att restaurangsektorn saknar möjligheter att särredovisa de delar av den totala omsättningen som faller under resp. skattesats.

Detta uttalande är mot bakgrund av den redovisning som skedde inför kommittén väl kategoriskt. Som framgår härav hanteras olika mervärdeskattesatser av hotell- och restaurangföretagen. Det gäller således den reducerade mervärdeskatten för servering och rumsuthyrning, skattefri omsättning avseende spelintäkter, telefon- och teleavgifter, hårvård, skönhetsvård, bad, kursvinster m.m. Samt full mervärdeskatt på försäljningsvaror, av vilka tobak är särskilt frekvent.

Redovisningssystemen är utvecklade och anpassas successivt i förhållande till rättsutvecklingen. Det finns således inga redovisningstekniska hinder för näringen att hantera olika mervärdeskattesatser så länge dessa på ett naturligt sätt ansluter till företagens försäljning."

Skattemyndigheternas inställning är betydligt mer tveksam. Bl.a. framhåller RSV följande:

"Reducerad "matmoms" torde få till följd att den reducerade beskattningen skall tillämpas vid omsättning av "matvaror" genom hela produktions- och distributionskedjan. Sluteffekten kan dock tas ut först vid försäljning till slutlig konsument och bestämmelserna måste iakttagas av en mängd småföretag som saknar de avancerade datoriserade kassaapparater och förfinade redovisningssystem som nu finns på många håll. Det torde med säkerhet uppkomma en situation som man på alla sätt sökt undvika i momssystemet – en mängd småföretag åläggs komplicerade skatteredovisningar som omöjliggör generella och om möjligt i en nära framtid maskinella avstämningar av skatteredovisningarna.

Snåriga bestämmelser för ett stort antal skattskyldiga med små omsättningar är förödande för en rationell skattekontroll.

Stora delar av beskattningsmyndigheternas kontrollresurser binds upp av tidsödande kontroller som i och för sig många gånger inte ens ger kostnadstäckning i vidtagna höjningar av skatt att betala.

Redovisningsproblemen vid införandet av reducerad matmoms har utförligt behandlats av utredningen om differentierad mervärdeskatt i betänkandet SOU 1983:54. Problemen måste i stort sett bli desamma även vid differentieringar av skatteuttaget för andra varor som omsätts i

diskhandel. Här skall endast helt kortfattat nämnas några väsentliga kontrollaspekter.

Bokföringslagen ställer inga krav på specifik bokföring av gjorda försäljningar. Dagens försäljning bokförs i en enda kassapost.

Det förhållandet att många större livsmedelsbutiker arbetar med kassaregister som kan separera försäljningar av varor som beskattas enligt reducerad skattesats är ingen garanti för att skatteuttaget blir det riktiga.

Skatteredovisningarna måste förmodligen hos större delen av det antal företag som omsätter varor i diskhandel bygga på efterhandskalkyler om sålda varors beräknade försäljningspris i de fall den reducerade beskattningen skall tillämpas. Man torde kunna utgå från att redovisningen av den utgående skatten och också kontrollen av densamma i flertalet fall måste bygga på kalkylerad försäljning av reducerat beskattade varor resp. fullbeskattade.

Det kan ifrågasättas om inte en matmoms av den omfattningen som EG-direktiven syftar till måste tvinga fram en separat bokföring av alla förvärv som är belagda med reducerad skatt och en uppdelning av varukontot på reducerat och oreducerat beskattade varor vid förvärven.

Övergången till en matmoms torde kräva en inventering i vart fall hos företag med diskhandel av reduceringsberättigade varor och andra vid ikraftträdandetillfället. Även om detta bestäms till den 1 januari är det många företag som har brutna räkenskapsår.

Även om problemen med införande av matmoms enligt EG-modell kan förväntas bli betydande är det därmed inte sagt en matmoms är omöjlig att hantera. Handelns och skatteadministrationens kostnader måste dock öka väsentligt liksom skattesvinnet."

Det bör påpekas att skattemyndigheternas synpunkter baseras på ett antagande om att mervärdeskatten på mat sänks generellt på alla livsmedel. En sänkning på vissa delar, t.ex. basmat, bedöms som betydligt mer komplicerad.

11.7 Internationella erfarenheter

I Västeuropa har endast de nordiska länderna en enhetlig mervärdeskattesats. Detta är dock en sanning med modifikation eftersom Sverige kan sägas ha fem mervärdeskattegrupper: full mervärdeskatt, 60-regeln, 20-regeln, vanliga undantag och kvalificerade undantag. Reduceringsreglerna uppges ha medfört omfattande gränsdragningsproblem på byggområdet och tagit stora resurser i anspråk hos såväl myndigheter som företag. Idag har emellertid en praxis som reducerar administrationsproblemen utvecklats enligt skattemyndigheterna.

Det vanliga i Europa är inte att ha lägre mervärdeskatt på byggområdet eller i hotell- och restaurangbranschen utan en lägre skattesats används oftast på livsmedel. Vissa länder har t.o.m. flera mervärdeskattesatser på livsmedel. Även de förslag till mervärdeskattesystem som nu diskuteras inom EG innehåller en lägre mervärdeskattesats på livsmedel. Detta beror enligt våra kontakter med tjänstemän i kommissionen inte på att den lägre mervärdeskattesatsen anses ha några fördelningspolitiska fördelar utan får ses som ett försök att underlätta medlemsländernas anpassning till ett gemensamt mervärdeskattesystem.

Kommittén har inte kunnat finna någon studie i Europa, som visar att lägre mervärdeskatt på mat har några fördelningspolitiska fördelar. Däremot visar själva förekomsten av differentierad mervärdeskatt på mat att det inte är administrativt och kontrolltekniskt omöjligt med en lägre mervärdeskatt på livsmedel. En sådan kräver emellertid, precis som fallet var med vår byggmoms, en besvärlig och kostsam uppbyggnad av en praxis som är ägnad att reducera problemen.

11.8 EG-aspekter

I det förslag till mervärdeskattesystem med två skattesatser som f.n. diskuteras inom EG, skall normalskattesatsen placeras i ett intervall mellan 14–20 procent medan den lägre skattesatsen – bl.a. omfattande livsmedel –skall ligga i intervallet 4–9 procent.

Skulle det medföra några nackdelar för Sverige om vi valde att beskatta livsmedelskonsumtionen med 23,46 procent medan EG-länderna för sin del skulle besluta att lägga beskattningen i intervallet 4–9 procent?
Denna fråga är en del av bakgrunden till våra tilläggsdirektiv. Om Sverige skulle ansöka om medlemsskap i EG skulle vi troligen vara tvungna att acceptera de regler som EG redan enats om. Men om Sverige i stället söker en annan form för anslutning till EG kan graden av harmonisering på skatteområdet eventuellt vara förhandlingsbar. I en sådan situation har EG inte någon egen fördel att vinna om Sverige tvingas sänka mervärdeskatten på livsmedel. Om en gränshandel skulle uppstå vore det EG-länderna som skulle dra nytta av gränshandeln och då närmast Danmark. Det bör nämnas att Danmark för sin del i en utredning om EG:s förslag till harmonisering av skattesatserna gjort gällande att Danmark borde kunna behålla sin standardskattesats på 22 procent – också på livsmedel – även om Västtyskland skulle tillämpa en mervärdeskatt på livsmedel i intervallet 4–9 procent. Man anser att livsmedel inte är en vara som skulle ge upphov till en oacceptabel gränshandel med Västtyskland ens om prisskillnaderna är stora.

I dagsläget är det inte känt på vilket sätt harmoniseringen av skattesatserna i de europeiska mervärdeskattesystemen slutligen kommer att ske. Vid sidan av det ursprungliga förslaget med två intervall diskuteras också inom EG bl.a. ett system med minimisatser, vilket skulle innebära att medlemsstaterna skulle få ett betydligt större manöverutrymme att nationellt besluta om mervärdeskattesatserna. Mot denna bakgrund finns det ingen grund för att f.n. med hänvisning till utvecklingen inom EG ändra mervärdeskattesatserna på livsmedel.

11.9 Överväganden

Tidigare utredningar har alla avvisat tanken på sänkt mervärdeskatt på livsmedel. En sådan åtgärd har ansetts sakna fördelningspolitiska fördelar och medföra betydande administrativa merkostnader.

Kommitténs undersökningar har visat att en sänkning av mervärdeskat-

ten på basmat eller på alla livsmedel inte har några fördelningspolitiska fördelar.

Den fördelningspolitiska profilen blir skarpare om sänkningen av mervärdeskatten finansieras med högre mervärdeskatt på kapitalvaror än med generellt höjd mervärdeskatt. Det bör noteras att den fördelningspolitiska profilen skapas av finansieringen och inte av den lägre mervärdeskatten på livsmedel. De fördelningspolitiska effekterna separat av t.ex. sänkt mervärdeskatt på basmat till byggmomsnivån får betraktas som helt obetydliga. Även vid en halverad mervärdeskatt på alla livsmedel eller slopad mervärdeskatt på basmat är effekterna små. Barnfamiljernas situation kan mycket effektivare och till lägre kostnad förbättras genom höjda barnbidrag.

Vår slutsats är att mervärdeskatten inte är lämplig som instrument i fördelningspolitiken. Skatten bör användas endast som en ren intäktskälla för staten. Fördelningspolitiken bör enligt kommittén bedrivas via inkomst- och förmögenhetsbeskattningen samt via transfereringar.

På aggregerad nivå skulle konsumenterna förlora på en finansierad mervärdeskattesänkning på livsmedel på grund av de ökade samhällsekonomiska snedvridningskostnaderna. Samtidigt skulle livsmedelsproducenterna göra en betydande vinst på övriga producenters bekostnad.

Vad gäller de administrativa och kontrolltekniska aspekterna skulle en mervärdeskattesänkning på mat ge ökade kostnader hos framförallt skatteförvaltningen men även hos näringslivet. Dessa har dock inte en sådan storlek att de ensamma kan sägas vara ett avgörande argument mot differentierad mervärdeskatt på mat.

Mot denna bakgrund förordar kommittén att livsmedelskonsumtion beskattas på samma sätt som övrig konsumtion, dvs. med full mervärdeskatt.

12 Redovisningsskyldigheten

12.1 Sammanfattning av avsnitt 12

- Det nuvarande redovisningsskyldighetsbegreppet slopas.
- Mervärdeskatten skall alltid redovisas i sin helhet.
- Skattskyldig näringsidkare med en skattepliktig omsättning som ej överstiger 200 000 kr. skall normalt redovisa mervärdeskatten i sin inkomstskattedeklaration. Övriga skattskyldiga näringsidkare skall registreras för mervärdeskatt och redovisa skatten enligt nuvarande regler.
- Registrering för mervärdeskatt skall ske i det län där den skattskyldiges hemortskommun är belägen.
- De förfaranderegler som gäller vid inkomstredovisningen skall i huvudsak också äga tillämpning vid sådan mervärdeskatteredovisning som sker i inkomstskattedeklarationen, dock skall mervärdeskatt inte ingå i underlaget för debitering av preliminär skatt.

12.2 Inledning

I ML görs åtskillnad mellan begreppen skattskyldighet och redovisningsskyldighet. Skattskyldighet föreligger enligt 2 § ML när någon i yrkesmässig verksamhet inom landet eller genom export omsätter skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen vara eller tjänst. Redovisningsskyldighet för mervärdeskatt föreligger enligt 6 § ML emellertid först när den skattepliktiga omsättningen inkl. mervärdeskatt (vederlagen för skattepliktiga varor och tjänster jämte saluvärdena för gjorda uttag av sådana varor och tjänster) för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Denna beloppsgräns gäller för varje verksamhet för sig. För den som bedriver flera verksamheter där skattskyldighet är för handen gäller således att varje verksamhet skall ha en omsättning över 30 000 kr. för att redovisningsskyldighet för samtliga verksamheter skall föreligga.

När särskilda skäl föreligger kan länsskattemyndigheten medge att skattskyldig skall vara redovisningsskyldig även i annat fall. Sådana särskilda skäl kan anses föreligga för den som är skattskyldig för export och som inte därutöver har en skattepliktig omsättning överstigande 30 000 kr., för den som är skattskyldig för omsättning av kvalificerat skattefria varor och tjänster och som inte därutöver har en skattepliktig omsättning över-

stigande 30 000 kr. samt för den som befinner sig i ett uppbyggnadsskede och där omsättningen senare kan förväntas överstiga beloppsgränsen. Sedan redovisningsskyldighet inträtt kvarstår denna till dess länsskattemyndigheten beslutar att den skall upphöra. Om redovisningsskyldigheten inträtt på grund av att den skattepliktiga omsättningen överstigit 30 000 kr. skall länsskattemyndigheten inte meddela beslut om redovisningsskyldighetens upphörande förrän det kan antas att omsättningen varaktigt kommer att understiga beloppsgränsen.

Den som är skattskyldig men inte redovisningsskyldig till mervärdeskatt skall ändå debitera sådan skatt i sina kundfakturor. Han har sedan enligt 73 § ML att redovisa den utgående mervärdeskatten som intäkt och den ingående mervärdeskatten som kostnad i inkomstdeklarationen.

12.3 Bakgrund

En beloppsgräns för redovisningsskyldighet har gällt alltsedan ML:s tillkomst. Beloppsgränsen tillkom i syfte att undanta verksamheter med låg omsättning från redovisningsskyldighet och därmed begränsa antalet registrerade skattskyldiga. Det ursprungliga gränsvärdet var 10 000 kr. Vid bestämmandet härav togs hänsyn bl.a. till det beräknade skattebortfallet, skatteförmånen för inte redovisningsskyldiga och konkurrenspåverkan. För att undvika kumulativa effekter gavs också möjlighet för verksamheter med omsättning under gränsvärdet att i vissa fall komma med i systemet som redovisningsskyldiga.

Mervärdeskatteutredningen föreslog i sitt betänkande Ds B 1980:6, att gränsen för redovisningsskyldighet skulle höjas till 15 000 kr. Remissinstanserna avstyrkte i allmänhet mervärdeskatteutredningens förslag. Man ansåg att gränsvärdet 10 000 kr var väl inarbetat och att den föreslagna höjningen var så blygsam att den endast skulle få marginell betydelse såvitt avsåg antalet redovisningsskyldiga. Ett väsentligt högre gränsvärde än det som föreslagits av utredningen skulle dock, enligt vissa remissinstanser, kunna leda till icke önskvärda konkurrenssnedvridningar. Föredragande statsrådet delade den uppfattning som flertalet remissinstanser sålunda gav uttryck för.

RSV föreslog i sin rapport "Enklare moms! Förenklingar inom mervärdeskatten", RSV Rapport 1985:4, att beloppsgränsen för redovisningsskyldighet skulle höjas till 50 000 kr. I rapporten gjordes en beräkning av konsekvenserna av en höjning till såväl detta belopp som till 30 000 kr. Motivet för förslaget var i första hand att antalet registrerade till mervärdeskatt skulle minska väsentligt. Härigenom skulle resurser kunna frigöras för att i stället användas till att öka kontrollen av större och mer svårkontrollerade verksamheter. RSV pekade också bl.a. på att en högre beloppsgräns för redovisningsskyldighet skulle innebära påtagliga fördelar såvitt avser bokföring etc. för ett stort antal skattskyldiga.

De remissinstanser som avstyrkte RSV:s förslag anförde i huvudsak att förslaget skulle leda till bristande konkurrensneutralitet, att utrymmet för svartarbete och annan illojal verksamhet skulle öka samt att de ad-

ministrativa vinsterna skulle bli små. Flertalet remissinstanser var dock positiva till en höjning av gränsvärdet.

Departementschefen föreslog en höjning av beloppsgränsen för redovisningsskyldighet till 30 000 kr. Han ansåg en sådan höjning motiverad med hänsyn till penningvärdeförändringar och till önskemålet om en förenklad administration. Departementschefen föreslog vidare att beräkningsgrunden för redovisningsskyldigheten skulle ändras. Avgörande för redovisningsskyldigheten skulle fortsättningsvis vara om summan av vederlagen och uttagsvärdena inkl. mervärdeskatt översteg 30 000 kr. Omsättningen skulle således inte, vilket var fallet vid tiden för förslaget, i förekommande fall beräknas på de reducerade beskattningsvärdena.

Lagstiftning, vilken trädde i kraft den 1 juli 1986, skedde i enlighet med departementschefens förslag. ML fick härigenom sin nuvarande lydelse i berört hänseende.

12.4 Överväganden

En huvudinriktning för kommitténs arbete är att mervärdeskatten så långt möjligt skall göras generellt tillämpbar och konkurrensneutral i fråga om konsumtionen av olika varor och tjänster. För att åstadkomma detta krävs att den allt övervägande delen av de konsumtionsområden som för närvarande inte inryms i mervärdeskattebasen inordnas i densamma. Detta innebär att ett stort antal näringsidkare inom framför allt tjänstesektorn, vilka för närvarande inte omfattas av mervärdeskattesystemet, fortsättningsvis kommer att vara skattskyldiga och -- beroende på omsättningens storlek -- redovisningsskyldiga till mervärdeskatt. Ett ökande antal registrerade skattskyldiga medför att skattemyndigheterna får vidkännas en större belastning såvitt avser hanteringen av bl.a. registreringsärenden, deklarationsgranskning och service åt de skattskyldiga. Vid oförändrad resurstilldelning innebär detta i sin tur att myndigheternas möjligheter att bedriva en effektiv kontrollverksamhet minskar. Detta är särskilt olyckligt med tanke på att även behovet av en effektiv kontroll av mervärdeskattelagens efterlevnad torde komma att öka i och med att skattebasen breddas. Det bör mot denna bakgrund övervägas huruvida antalet registrerade skattskyldiga skall begränsas genom en höjning av den nuvarande beloppsgränsen för redovisningsskyldighet eller genom någon annan metod.

12.4.1 Beloppsgränsen för redovisningsskyldighet

Antalet redovisningsskyldiga till mervärdeskatt uppgår för närvarande till cirka 460 000 varav cirka 128 000 har en omsättning som understiger 100 000 kr. och cirka 40 000 en omsättning som understiger 50 000 kr. En uppskattning av hur många redovisningsskyldiga som med nuvarande beloppsgräns skulle tillkomma vid en basbreddning är mycket svår att göra. Antalet beror naturligtvis i första hand på basbreddningens omfattning men också på omsättningens storlek hos de näringsidkare som omfattas av nämnda basbreddning. Den av kommittén föreslagna basbreddningen torde

dock medföra att i vart fall ytterligare 60 000 näringsidkare kommer att bli redovisningsskyldiga för mervärdeskatt. Den fortsatta framställningen utgår från detta antal.

Med hänsyn till det relativt stora antal nytillkommande redovisningsskyldiga som med nuvarande beloppsgräns skulle följa av en basbreddning, synes administrativa skäl tala för en höjd redovisningsgräns. En höjning bör då vara av sådan storlek att den medför praktiska fördelar av betydelse, dvs. att mer än ett ringa antal skattskyldiga undantas från redovisningsskyldighet till följd av den vidtagna höjningen. I den fortsatta framställningen skall en höjning till 50 000 kr. resp. 100 000 kr. behandlas.

Det nuvarande antalet registrerade skattskyldiga med en omsättning understigande 50 000 kr. uppgår som tidigare anförts till ca 40 000. Huvuddelen av dessa har en omsättning om 30 000 - 50 000 kr. Bland dessa finns emellertid också ett antal som är registrerade av annat skäl än att omsättningen överstiger 30 000 kr. Det rör sig här bl.a. om dem som är registrerade som tekniskt skattskyldiga och dem som befinner sig i ett uppbyggnadsskede. Antalet nu registrerade skattskyldiga som skulle bortfalla till följd av en höjning av beloppsgränsen till 50 000 kr. skulle därför inte uppgå till 40 000 utan till ett något lägre numerär. Detta är svårt att beräkna men kan uppskattas till 35 000. En höjning av gränsvärdet till 100 000 kr. skulle på motsvarande sätt inte innebära att 128 000 nu registrerade skattskyldiga skulle bortfalla trots att det är så många som har en omsättning som understiger 100 000 kr. Antalet som bortfaller kan i stället uppskattas till cirka 120 000.

När det gäller de företag och organisationer m.fl. som genom en tilltänkt basbreddning kommer att bli skattskyldiga till mervärdeskatt saknas uppgifter om fördelning i olika omsättningsskikt. Det är därför förenat med stor osäkerhet att uppskatta hur många av dessa företag etc. som kommer att omfattas av registrering vid de antagna beloppsgränserna 50 000 kr. respektive 100 000 kr. Det finns dock egentligen inget skäl för antagande att andelen företag med en omsättning understigande 50 000 kr. respektive 100 000 kr. är större eller mindre än motsvarande andel av de företag som redan för närvarande bedriver mervärdeskattepliktig verksamhet. Antalet registrerade skattskyldiga som tillkommer till följd av basbreddningen skulle med detta resonemang grovt kunna uppskattas till 55 000 vid en beloppsgräns om 50 000 kr. eller 100 000 kr. Detta skall jämföras med de 60 000 som kan uppskattas tillkomma vid en oförändrad beloppsgräns.

En höjning av beloppsgränsen medför en ytterligare fördel ur administrativ synpunkt. Höjningen torde nämligen innebära att ökningstakten av antalet nyregistrerade skattskyldiga kommer att minska.

Det är inte bara ur skattemyndighetens synvinkel som en höjning av beloppsgränsen ter sig positiv. Även för skattskyldiga med relativt låg omsättning kan fördelar komma att uppstå. En högre beloppsgräns innebär att dessa skattskyldiga inte behöver anmäla sig för registrering. Dessa skattskyldiga skulle då inte heller behöva lämna deklaration till mervärdeskatt vilket skulle förenkla deras administration.

En höjning av beloppsgränsen medför också vissa negativa effekter. En

sådan effekt sammanhänger med det faktum att de näringsidkare som inte omfattas av mervärdeskattesystemet åtnjuter en skatteförmån i förhållande till andra. Förmånens storlek beror på i vilken omfattning den enskilde näringsidkaren tillför den aktuella varan eller tjänsten ett mervärde. Ju större mervärde som tillförs desto större blir skatteförmånen. Förmånen borde således allmänt sett vara större bland näringsidkarna på tjänsteområdet än bland dem på varuområdet. Förmånen reduceras dock genom att beloppen enligt nuvarande regler skall redovisas i inkomstdeklarationen. En höjning av beloppsgränsen innebär att fler skattskyldiga än för närvarande kommer i åtnjutande av den konkurrensfördel som ovan beskrivits samt att skatteförmånen beloppsmässigt sett blir större.

En höjning av beloppsgränsen innebär att statens inkomster från mervärdeskatten blir mindre än vad som skulle bli fallet vid en oförändrad gräns. Om beloppsgränsen sätts till 50 000 kr. kan det skattebortfall som följer av att ett antal nu registrerade näringsidkare faller utanför systemet beräknas till cirka 110 milj.kr. Sätts beloppsgränsen till 100 000 kr.kan motsvarande skattebortfall beräknas till cirka 200 milj.kr. Ytterligare skattebortfall följer av att antalet nytillkommande redovisningsskyldiga begränsas vid en höjd beloppsgräns. Detta bortfall är dock svårt att beräkna eftersom det, som tidigare angivits, beträffande dessa tillkommande redovisningsskyldiga saknas uppgift om fördelning i omsättningsskikt. Det bör här också anmärkas att det uppskattade skattebortfallet reduceras genom att beloppen enligt nuvarande regler blir föremål för inkomstbeskattning. Det torde också vara så att skattebortfallet i viss mån kan kompenseras om skattemyndigheterna får möjlighet att frigöra resurser från registreringsarbete m.m. och i stället utnyttja dessa resurser till ökad kontrollverksamhet.

Såsom anförts medför en höjd beloppsgräns för redovisningsskyldighet till mervärdeskatt i huvudsak två olägenheter, dels en ökad konkurrensfördel för de skattskyldiga näringsidkare som inte omfattas av redovisningsskyldighet och dels ett inkomstbortfall för statskassan. Dessa olägenheter är inte oväsentliga och de kan enligt kommitténs mening inte uppvägas av de relativt begränsade administrativa vinster som en höjd beloppsgräns kan väntas medföra. Kommittén anser därför att en höjd redovisningsgräns inte är en lämplig metod för att förenkla administrationen. I stället bör det nuvarande redovisningsförfarandet reformeras på ett sådant sätt att olägenheterna undanröjs samtidigt som administrativa vinster uppnås. Kommittén lämnar i det följande ett förslag till ett sådant reformerat redovisningsförfarande.

12.4.2 Förslag till ett reformerat redovisningsförfarande

Redovisning av mervärdeskatt sker enligt gällande regler för bestämda tidsperioder. En redovisningsperiod skall enligt huvudregeln omfatta två kalendermånader. Länsskattemyndigheten har dock möjlighet att medge en näringsidkare längre eller kortare redovisningsperioder. Redovisningsskyldiga näringsidkare med en årsomsättning exklusive mervärdeskatt som understiger 100 000 kr. medges normalt en redovisningsperiod om

ett helt beskattningsår. Antalet helårsredovisare uppgår för närvarande till cirka 128 000. På motsvarande sätt medges redovisningsskyldiga näringsidkare med en omsättning mellan 100 000 kr. och 200 000 kr. normalt en redovisningsperiod om halvt beskattningsår. Antalet halvårsredovisare uppgår för närvarande till cirka 62 000. Hel- och halvårsredovisarna uppgår således sammanlagt till cirka 190 000. De svarar dock bara för en mycket liten del av den totalt inbetalda respektive totalt återbetalda mervärdeskatten.

Kommitténs förslag innebär att bl.a. de näringsidkare som medges helrespektive halvårsredovisning enligt ovan, dvs. de vars skattepliktiga omsättning för beskattningsåret ej överstiger 200 000 kr., i fortsättningen skall redovisa mervärdeskatten i sin årliga inkomstskattedeklaration. Samtidigt avskaffas redovisningsskyldighetsbegreppet och därmed också den beloppsgräns som avgör vem som är redovisningsskyldig eller ej. Metoden innebär således att samtliga mervärdeskatteskyldiga näringsidkare också är redovisningsskyldiga. En mervärdeskatteredovisning enligt nu gällande ordning skall dock i princip endast lämnas av dem som nu omfattas av kortare redovisningsperioder än halvt beskattningsår. Övriga mervärdeskatteskyldiga, dvs. i huvudsak de som nu redovisar skatten hel- eller halvårsvis samt de som nu inte omfattas av redovisningsskyldigheten, skall inte vara registrerade till mervärdeskatt utan de skall i stället lämna sin mervärdeskatteredovisning i samband med inkomstredovisningen. Dessa skattskyldiga skall därvid inte, såsom fallet är nu, redovisa mervärdeskatten som en intäkt respektive kostnad vilken blir föremål för inkomstbeskattning. Ett redovisat överskott skall i stället i sin helhet inbetalas till statskassan. Ett redovisat underskott skall på motsvarande sätt i sin helhet återfås.

Enligt gällande mervärdeskattelagstiftning räknas som yrkesmässig verksamhet bl.a. omsättning av vara från schablontaxerad fastighet och uthyrning i vissa fall av sådan fastighet. I dessa fall föreligger ingen bokföringsskyldighet och faktiska intäkter och kostnader inkomstbeskattas inte. Att verksamheterna räknas som yrkesmässiga i mervärdeskattehänseende tar närmast sikte på sådana fall där det vid enstaka tillfällen kan förekomma försäljning av skogsprodukter eller upplåtelse av rätt att ta sand, grus eller annan naturprodukt till betydande belopp. Det saknas skäl att under skattskyldigheten inrymma mindre omsättningar som t.ex. försäljning av frukt och bär från villaträdgårdar. I nuvarande redovisningssystem undviks de administrativa och andra problem som skulle följa av en skattskyldighet även för sådana mindre omsättningar genom beloppsgränsen för redovisningsskyldighet. Det av kommittén nu föreslagna reformerade redovisningssystemet innebär att redovisningsskyldighetsbegreppet slopas och att skattskyldighet alltid medför redovisningsskyldighet. I syfte att undvika de problem som ovan angivits bör de ifrågavarande verksamheterna fortsättningsvis anses som yrkesmässiga först när den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Som yrkesmässig verksamhet räknas enligt gällande rätt också verksamhet i vilken varor och tjänster omsätts under rörelseliknande former. Bestämmelsen tar sikte på sådana verksamheter som i sak kan anses bedrivna

som en rörelse men där intäkterna redovisas under inkomst av tjänst. Som exempel på vad som här avses kan nämnas personer som åt en enda uppdragsgivare utför skogskörslor med egen traktor. Av i princip motsvarande skäl som angivits i närmast föregående stycke bör även i detta fall verksamheten anses som yrkesmässig först när den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

I mervärdeskattesystemet finns skattskyldiga som inte blir föremål för inkomstbeskattning. Så är fallet för t.ex. statliga och kommunala myndigheter, utländska företag registrerade genom en representant och konkursbon. Dessa mervärdeskatteskyldiga subjekt kan därför inte i något fall omfattas av den föreslagna ordningen med redovisning i inkomstskattedeklarationen. De måste således även i fortsättningen omfattas av det egentliga mervärdeskattesystemet. I syfte att bemästra den angivna och andra liknande situationer måste en bestämmelse tillskapas som anger att registrering för mervärdeskatt kan ske trots att den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kr. En sådan bestämmelse ger också möjlighet att registrera t.ex. en näringsidkare med en omsättning ej överstigande 200 000 kr. som gjort en stor investering och snabbt vill få tillbaka den på investeringen belöpande ingående skatten.

I ML anges i fråga om kommanditbolag och andra handelsbolag att bolaget är skattskyldigt. Enligt kommunalskattelagen är dessa bolag inte något skattesubjekt, vilket innebär att de inte heller lämnar någon deklaration för inkomstskatt. Sådan deklaration lämnas i stället av delägarna. Det är mot denna bakgrund mindre lämpligt att låta kommanditbolag och andra handelsbolag omfattas av den förenklade redovisningen av mervärdeskatt i inkomstdeklarationen även om bolagens omsättning inte överstiger 200 000 kr. En bestämmelse av innebörd att dessa bolag alltid skall redovisa mervärdeskatten enligt nu gällande förfarande bör därför tas in i ML.

Enligt nuvarande bestämmelser i ML skall den som är redovisningsskyldig för mervärdeskatt anmäla sig för registrering hos länsskattemyndigheten i det län där verksamheten bedrivs. Deklaration för mervärdeskatt skall lämnas i det län där registrering skett. Det anförda innebär att det är verksamhetsorten som styr var mervärdebeskattningen skall ske. I inkomstskattesystemet är det i stället hemortskommunen som är avgörande för var beskattningen skall ske. Olikheten i de båda regelsystemen medför redan nu samordningsproblem för skattemyndigheterna och också för de skattskyldiga. Dessa problem kommer att bli större genom att den nuvarande redovisningsgränsen i mervärdeskattesystemet slopas. Kommittén har därför funnit att hemortskommunen skall vara avgörande jämväl avseende var mervärdebeskattningen skall ske.

Den som medgivits helårsredovisning skall enligt nuvarande regler lämna deklaration för mervärdeskatt senast den 5 april året efter beskattningsåret. Inbetalning av skatten skall normalt ske senast vid samma tidpunkt. För den som medgivits halvårsredovisning gäller att deklaration skall lämnas och inbetalning av skatt normalt ske senast den 20 augusti för redovisningsperiod som gått till ända den 30 juni och senast den 5 april för redovisningsperiod som gått till ända den 31 december. I det av kommittén

föreslagna redovisningssystemet skall mervärdeskatteskyldiga med en omsättning ej överstigande 200 000 kr. betala in mervärdeskatten i samma ordning som nu gäller för inkomstskatten. Mervärdeskatten kommer således att ingå i den slutliga skatten. Detta innebär att de som nu tillämpar hel- eller halvårsredovisning kommer att åtnjuta en längre kredittid än för närvarande, vilket i sin tur medför ränteförluster för statskassan. Denna olägenhet skulle i och för sig kunna motverkas genom att låta även mervärdeskatten ingå i den preliminärt debiterade B-skatten. Kommittén har emellertid inhämtat att skattemyndigheterna saknar möjlighet att preliminärdebitera mervärdeskatten redan för inkomståret 1991. Detta kan enligt RSV ske först för inkomståret 1993. Kommittén har därför inte funnit det lämpligt att nu föreslå att även mervärdeskatten skall ingå i den preliminärt debiterade B-skatten. En sådan ordning bör dock kunna övervägas i ett senare skede, då man även kan överväga en högre omsättningsgräns för inträde i det egentliga mervärdeskattesystemet än nu föreslagna 200 000 kr.

Som ovan angivits leder det förhållandet, att den mervärdeskatt som redovisas i inkomstskattedeklarationen kommer att ingå i den slutliga skatten, till att de skattskyldiga får en längre kredittid och därmed till att staten lider ränteförluster. Detta är inte tillfredsställande. Kommittén föreslår därför att reglerna om kvarskatteavgift också skall omfatta den mervärdeskatt som redovisas i inkomstskattedeklarationen. En sådan ordning innebär att fyllnadsinbetalning av mervärdeskatt, till den del totalt belopp att betala överstiger 20 000 kr., måste ske senast den 18 januari året efter beskattningsåret. Till den del totalt belopp att betala ej överstiger 20 000 kr. måste fyllnadsinbetalning ske senast den 30 april året efter beskattningsåret. Sker inte sådan betalning kommer den skattskyldige att påföras kvarskatteavgift beräknad på det belopp som resterar. Kredittiden blir därigenom i praktiken i de fall belopp att betala uppgår till större summor något kortare än för närvarande. Statens ränteförluster till följd av det ändrade förfarandet torde härigenom i vart fall inte bli mer än obetydliga.

Det kan från de skattskyldigas synpunkt framstå som mindre tillfredsställande att i vissa fall få en kortare kredittid än vad som för närvarande är fallet. Kommittén har därför också övervägt en ordning där senaste betalningstidpunkt för de skattskyldiga som redovisar mervärdeskatten i inkomstskattedeklarationen alltid skall infalla den 5 april året efter beskattningsåret i stället för den 18 januari respektive den 30 april samma år. Även i denna ordning skulle den slutliga debiteringen av mervärdeskatten framgå av slutskattesedeln och avgift påföras på grund av för sen eller utebliven betalning. En sådan ordning innebär emellertid att administrativa fördelar bortfaller. Det förtryckta inbetalningskort för fyllnadsinbetalning av skatt som redan nu fogas till inkomstskattedeklarationen skulle inte kunna användas för inbetalning av mervärdeskatt. Ett särskilt inbetalningskort för inbetalning av mervärdeskatt måste därför framställas. En sådan särlösning försvårar den tekniska framställningen av debetsedeln för slutlig skatt. Förfarandet innebär således att man måste ha flera betalningssystem för skatteinbetalning än vad som annars är

nödvändigt. Uppgifterna i de olika betalningssystemen måste sedan sammanföras vid debitering av slutlig skatt och framställning av slutskattesedel. Komplexiteten i ADB-systemen skulle därigenom öka. Kommittén har med hänsyn till det anförda inte funnit skäl att föreslå en sådan ordning. En från administrativ synpunkt bättre ordning är då att låta senaste fyllnadsinbetalningstidpunkt för mervärdeskatt som redovisas i inkomstskattedeklarationen i samtliga fall infalla den 30 april året efter beskattningsåret. Härigenom skulle emellertid kredittiden för de skattskyldiga som omfattas av detta redovisningsförfarande bli längre än för närvarande. Dessutom tar man inte heller med denna lösning till vara på alla de administrativa vinster som en enhetlig handläggning av inbetalning av inkomstskatt och av sådan mervärdeskatt som redovisas i inkomstskattedeklarationen annars kan förväntas medföra. På grund härav kan kommittén inte heller förorda denna ordning.

Kommitténs förslag till ett reformerat redovisningsförfarande innebär en rad fördelar. Den konkurrensförmån som reglerna i det nuvarande redovisningssystemet medger en skattskyldig, men ej redovisningsskyldig, näringsidkare bortfaller. Det förhållandet att även nu icke redovisningsskyldiga näringsidkare i fortsättningen skall redovisa mervärdeskatten fullt ut innebär också ett tillskott av skattemedel till statskassan. De mindre företagen får en gemensam betalningsmottagare av inkomst- och mervärdeskatt. Bokslutsarbetet kan för dessa företag i högre grad samordnas med mervärdeskatteredovisningen. De behöver inte upprätta lika många deklarationer som tidigare. Skatteförvaltningen gör administrativa vinster genom att ett stort antal skattskyldiga avförs ur mervärdeskatteregistret. Samordningen av deklarationsförfarandet för de mindre företagen innebär tekniska fördelar som kan tillvaratas bl.a. för att effektivisera kontrollmetoderna. De resurser som härigenom frigörs hos skatteförvaltningen kan användas för bl.a. ökad kontroll av de näringsidkare som även i framtiden skall omfattas av mervärdeskatteregistreringen.

Kommitténs förslag till ett reformerat redovisningsförfarande bedöms inte kunna genomföras inom ramen för nu gällande taxeringsförfarande. Riksdagen fattade emellertid under hösten 1986 ett principbeslut om en reform av taxeringsförfarandet. Reformen innebär bl.a. att taxeringsbesluten i framtiden skall fattas av skattemyndigheterna och inte, som nu är fallet, av taxeringsnämnderna. Skatteförenklingskommittén har i betänkandet Ny taxeringslag -- reformerad skatteprocess (SOU 1988:21) föreslagit att reformen genomförs från och med 1991 års taxering. Detta förslag bereds nu inom finansdepartementet. En förutsättning för vår kommittés i detta avsnitt ifrågavarande förslag är således att skatteförenklingskommitténs förslag i allt väsentligt genomförs. Kommittén har med hänsyn härtill funnit det mindre lämpligt att föreslå av förslaget till nytt redovisningsförfarande betingade ändringar i den nu gällande taxeringslagen (1956:623). Kommitténs förslag till ett reformerat redovisningsförfarande medför emellertid att vissa ändringar måste göras i skatteförenklingskommitténs förslag till ny taxeringslag respektive till lag om självdeklaration och kontrolluppgifter. Dessa ändringar beskrivs i det följande.

I 1 kap. 1 § förslaget till taxeringslag bör anges att taxeringslagen gäller vid

fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) även enligt ML i den omfattning som anges i 2 §. Till 1 kap. 2 § bör fogas ett nytt stycke varav framgår att bestämmelserna i taxeringslagen om taxering, om taxeringsorganisationen och om utredning i taxeringsärenden skall gälla även i fråga om mervärdeskatt för skattskyldig som enligt bestämmelserna i 22 § ML skall redovisa underlag för sådan skatt i den allmänna självdeklarationen. I 5 kap. bör det tas in en bestämmelse av innebörd att i fråga om skattetillägg vid beräkning av mervärdeskatt gäller bestämmelserna i 64 a-64 d och 64 f-64 k ML.

I 1 kap. 1 § förslaget till lag om självdeklaration och kontrolluppgifter bör anges att i lagen ges bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter till ledning även för beslut enligt ML i de fall skattskyldig enligt bestämmelserna i 22 § ML skall redovisa underlag för mervärdeskatt i den allmänna självdeklarationen. I 1 kap. 2 § bör tilläggas att begrepp som används i lagen har samma innebörd som i ML. Till 2 kap. 1 § bör fogas en mening som anger att med taxering avses i lagen även fastställande av mervärdeskatt för sådan skattskyldig som enligt bestämmelserna i 22 § ML skall redovisa underlag för sådan skatt i den allmänna självdeklarationen. Av 2 kap. 5 § bör framgå att fysisk person skall, om inte annat följer av 7 §, lämna självdeklaration om han är skattskyldig enligt ML och enligt 22 § ML har att redovisa underlag för mervärdeskatt i den allmänna självdeklarationen. Till 2 kap. 13 § bör fogas en bestämmelse med innehåll att om allmän självdeklaration avser skattskyldig som enligt 22 § ML skall lämna underlag för mervärdeskatt i sådan deklaration, skall deklarationen innehålla uppgift om den tid som redovisningen omfattar, utgående mervärdeskatt, ingående mervärdeskatt, skatt att betala eller återfå, skattepliktig omsättning exkl. mervärdeskatt, skattefri omsättning, exportomsättning samt på egna uttag belöpande mervärdeskatt. I 2 kap. 34 § bör tilläggas att vad som sägs i lagrummet gäller även de övriga uppgifter som anges i kapitlet och som lämnas för beslut om mervärdeskatt. Slutligen bör det i 4 kap. 2 och 3 §§ anges att vad som där sägs gäller även skyldighet att lämna självdeklaration, kontrolluppgift eller annan uppgift till ledning för beslut om mervärdeskatt.

13 Beskattningsvärdet

Mervärdeskatt utgår för närvarande med 19 procent av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet beräknas med ledning av det vederlag som utgår vid omsättning av vara eller tjänst eller, då fråga är om uttag, saluvärdet av uttaget. I vederlaget eller saluvärdet skall inräknas statliga skatter och avgifter. Detta innebär att enligt gällande rätt skall mervärdeskatten beräknas på vederlaget eller saluvärdet inkl. bl.a. mervärdeskatt.

I utländska mervärdeskattesystem tillämpas regelmässigt en metod för beräkning av skatten som skiljer sig från den svenska. I dessa system, liksom för övrigt också i det mervärdeskattesystem som avses tillämpas inom EG, beräknas nämligen skatten med ledning av vederlaget eller saluvärdet exkl. mervärdeskatt. Detta innebär att de skattesatser som tillämpas i utländska mervärdeskattesystem inte utan vidare kan jämföras med den skattesats som tillämpas i Sverige. Innan en sådan jämförelse görs måste den svenska skattesatsen räknas om. Enligt den förhärskade utländska metoden att beräkna mervärdeskatten uppgår den svenska skattesatsen inte till 19 utan till 23,46 procent.

Den internationella dialogen på det skatterättsliga området har under senare tid blivit alltmer omfattande. Intresset av att harmonisera skattereglerna har blivit allt större. Detta kommer bl.a. till uttryck i direktiven till kommittén. Departementschefen anför där att kommittén särskilt bör beakta de mervärdeskatter som tillämpas av EG-länderna och det harmoniseringsarbete för mervärdeskatterna som pågår inom EG. Han anför vidare att det finns betydande intresse av att den svenska mervärdeskatten tekniskt kan anpassas till vad som gäller i andra länder.

Den internationella dialogen liksom harmoniseringssträvandena på det mervärdeskatterättsliga området försvåras av att Sverige tillämpar en annan metod för beräkning av mervärdeskatten än övriga Europa. Det är mot den bakgrunden önskvärt att även Sverige övergår till att beräkna skatten med ledning av vederlaget eller saluvärdet exkl. mervärdeskatt. Detta skulle också innebära en sådan teknisk anpassning som efterlyses i utredningsdirektiven.

Den svenska metoden att beräkna mervärdeskattens storlek är ett arv från den allmänna varuskatten. Departementschefen ansåg i samband med ML:s tillkomst att metoden skulle äga tillämplighet även i det nya mervärdeskattesystemet. Skälet härför var bl.a. att det skulle vara till fördel om en metod som redan var invand fick gälla även i fortsättningen. Förslag

om att övergå till en metod där skatten beräknas med ledning av vederlaget eller saluvärdet exkl. mervärdeskatt har väckts under den tid mervärdeskattelagen varit i kraft. Förslagen har emellertid aldrig kommit att prövas. Några bärande invändningar mot det föreslagna beräkningssättet har heller inte framförts.

Av det anförda framgår att fördelar skulle vinnas genom att övergå till den internationellt förhärskande metoden att beräkna skatten med ledning av vederlaget eller saluvärdet exkl. mervärdeskatt. Metoden kan inte anses medföra några olägenheter av betydelse. Kommittén förordar därför att en övergång till denna metod sker i samband med den i övrigt omfattande reformeringen av mervärdeskatten som nu föreslås.

14 Övergångsproblem vid en breddning av mervärdeskattens bas

14.1 Sammanfattning av avsnitt 14

Det finns framför allt tre problemområden. Det första gäller de konkurrenssnedvridningar som kan uppstå när ett område blir mervärdeskattebelagt och det andra det effekter på prisnivån som basbreddningen orsakar. Det tredje problemet gäller möjligheterna till skatteundandragande i samband med basbreddningen. Det första problemet anser inte kommittén motivera några särskilda övergångsregler. Det andra problemet berör områden som i allt väsentligt faller utanför utredningens uppdrag. Kommittén anser därför att frågorna bör behandlas i särskild ordning. Det tredje problemet anser kommittén bör lösas med särskilda övergångsbestämmelser.

14.2 Konkurrenssnedvridningar

När mervärdeskatt införs på ett tidigare mervärdeskattefritt område ska alla skattskyldiga i fortsättningen redovisa mervärdeskatt. Ett konkurrenssnedvridningsproblem uppstår då eftersom företagen samtidigt får avdragsrätt för sin ingående mervärdeskatt. De företag som gör en investering efter mervärdeskattebeläggningen får nitton procents rabatt jämfört med de som investerar före mervärdeskattebeläggningen.

Problemets storlek beror på hur stor del av produktpriset som består av kostnader som innehåller mervärdeskatt som tidigare inte var avdragsgill men nu har blivit det. Dessutom måste kostnaderna vara möjliga att förskjuta i tiden. Typexemplet är naturligtvis kapitalkostnader som härrör från större investeringar.

Problemets möjliga tyngd kan illustreras med följande tabell över den prissänkning som den som investerar strax efter en mervärdeskattebeläggning kan göra med bibehållen vinst jämfört med den som investerat strax innan.

Tabell 14:1

Kapitalkostnadens andel av produktpriset	**Möjlig prissänkning med bibehållen vinst**
10 %	1,9 %
30 %	5,7 %
50 %	9,5 %
70 %	13,3 %

För att ett konkurrenssnedvridningsproblem ska föreligga ska följande faktorer vara samtidigt för handen.

1. Kapitalkostnaden ska utgöra en betydande del av produktpriset, dvs de ska idag ha en hög ingående mervärdeskatt. Eftersom de flesta områden som berörs utgörs av tjänster med låga kapitalkostnader faller många områden för detta kriterium.
2. Området ska idag vara utanför mervärdeskattesystemet men komma att bli mervärdeskattebelagt. De områden som idag är kvalificerat undantagna berörs inte eftersom de redan har avdragsrätt.
3. En reell konkurrenssituation ska föreligga. Att mervärdeskattebelägga t.ex. teletjänster är förmodligen inget problem i detta avseende.

De områden där problem kan tänkas uppstå är främst taxi,buss och andra persontransporter, frisörtjänster och andra personliga tjänster, nöjen och kultur, advokater och mäklare mm.

Om problem skulle visa sig uppstå är en möjlig lösning att medge retroaktiv avdragsrätt för gjorda investeringar. T.ex. skulle avdragsrätten kunna trappas av med 1/5 för varje år bakåt. Alternativt kan ett avdrag medges med nitton procent av det bokförda värdet vid tidpunkten för basbreddningen.

För att kunna bedöma om något problem uppstår har den ingående mervärdeskatten skattats för ovan nämnda områden.

Tabell 14:2

Område	**Ingående mervärdeskatt i procent av priset**
Taxi	3,6 %
Buss	5,5 %
Frisörer	2,6 %
Bio, teater m.m.	försumbart
Advokater m.m.	försumbart

Siffrorna i tabell 14:2 indikerar att problemet inte är särskilt stort. De flesta områden som mervärdeskattebeläggs är som nämnts tjänsteområden med låg ingående mervärdeskatt. Dessutom sker investeringarna i buss- och taxibranschen med relativt täta intervaller vilket också medverkar till

att minska problemet. Kommitténs uppfattning är att det inte finns skäl att införa särskilda övergångsregler.

I fråga om vid ikraftträdandet pågående byggnads- och anläggningsarbeten måste dock tidpunkten för redovisningsskyldighetens inträde regleras.

Enligt nuvarande bestämmelser inträder redovisningsskyldigheten för skatt som hänför sig till uttag av tjänst vid byggnads- och anläggningsarbeten i egen regi senast två månader efter det att fastigheten eller del därav kunnat tas i bruk. Vid byggnads- eller anläggningsentreprenad inträder på motsvarande sätt redovisningsskyldighet för erhållna förskott eller a conton senast två månader efter slutbesiktning eller motsvarande åtgärd.

Enligt förslaget skall dessa särbestämmelser slopas. Detta kan övergångsvis medföra problem i fråga om före ikraftträdandet avtalade betalningsplaner m.m. För att undvika detta bör äldre bestämmelser i 5 b § tillämpas för sådana byggnads- och anläggningsarbeten som påbörjats före ikraftträdandet och för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt vid ikraftträdandet.

14.3 Inflationseffekter av en breddad bas för mervärdeskatten

De basbreddningar som är aktuella beräknas på kort sikt höja KPI med ca 3,7 procentenheter. De punktskatter som föreslås slopade kan beräknas sänka KPI med ca 0,3 procentenheter. På sikt kan slopade reduceringsregler för bostadsbyggande höja KPI med knappt en procentenhet ytterligare. I bilaga fyra finns utförliga beräkningar av dessa effekter.

En basbreddning (eller mervärdeskattehöjning) åstadkommer en höjning av prisnivån, däremot höjs inte den underliggande inflationstakten. En mervärdeskattehöjning påverkar nämligen inte prisernas ökningstakt efter det att en mervärdeskattehöjning ägt rum. Däremot höjs naturligtvis inflationstakten mätt som en förändring av prisnivån vid en tidpunkt strax efter och strax före höjningen. Mervärdeskattehöjningen ger alltså inte en permanent ökning av inflationstakten utan bara en engångshöjning av prisnivån. En ökad inflationstakt skulle däremot kunna uppstå på sikt om engångshöjningen av prisnivån uppfattades på ett sådant sätt att förväntningarna om den framtida inflationen påverkas. Risken för detta måste dock betraktas som liten.

Mervärdeskattehöjningen i sig innebär en sänkning av hushållens köpkraft. Detta kommer dock att kompenseras via sänkta inkomstskatter. På kort sikt borde hushållens situation därför vara oförändrad på aggregerad nivå. På längre sikt borde de positiva effekterna av skattereformen medföra en förbättrad situation på aggregerad nivå.

Detta leder in på frågan om hur lönebildningen påverkas av skatteomläggningen. Även om reallönerna i genomsnitt på kort sikt inte påverkas av skattereformen talar mycket för att utfallet för olika individer kan bli helt olika. Särskilt gäller detta om det främst är marginalskatterna som ska sänkas. Även effekterna av en förändrad kapitalbeskattning varierar naturligtvis starkt mellan hushållen beroende exempelvis på hur

hög skuldsättning och hur stora kapitalinkomster det enskilda hushållet har. Detta kan leda till kompensationskrav från de grupper som tjänar minst på förändringarna i inkomstskatterna. Samtidigt bör en marginalskattesänkning leda till att lönerna före skatt ökar långsammare och att löneskillnaderna före skatt därmed krymper vilket kan dämpa kompensationskraven.

Det är också tänkbart att lägre marginalskatter underlättar avtalsrörelserna eftersom det då krävs en lägre löneökning före skatt för att uppnå en högre reallön efter skatt.

Ett annat problem är den effekt som KPI-ökningen har på basbeloppet. Detta leder till ökade utbetalningar av pensioner och andra transfereringar som styrs av basbeloppet. En grov uppskattning är att pensionsutbetalningarna skulle öka med ca 8 miljarder kr. Till stor del kan detta betraktas som en dubbelkompensation till pensionärerna eftersom de också får del av inkomstskattesänkningen. De grupper som inte har någon automatisk inflationskompensation i sina transfereringar riskar å andra sidan att inte få rätt kompensation för mervärdeskattehöjningen.

Ett tredje problem är användningen av index som innehåller indirekta skatter. Inom näringslivet kan en mervärdeskattebetingad indexuppgång resultera i en produktprishöjning trots att företagen får dra av mervärdeskatten och därmed inte fått någon kostnadshöjning. I många fall kommer kostnaderna tom att sjunka pga. att s.k. kumulativa effekter undanröjs vid basbreddningen.

En genomgång som SPK gjort av de vanligaste index som förekommer i samband med indexbaserad prissättning inom konsumentproduktområdet visar att problem främst kan förutses vad gäller tillämpningen av KPI i samband med prissättning av el, fjärrvärme, vatten och avlopp, restaurangtjänster och olika kommunala taxor samt vissa transporttjänster. Den omfattande tillämpningen av indexbaserad prissättning inom byggområdet utgör i detta avseende inte något påtagligt problem eftersom förekommande indexar normalt beräknas exklusive mervärdeskatt.

Andra effekter är att BNP stiger vilket får skattekvoten att falla och U-hjälpen att stiga mm.

De problem och effekter som uppstår pga KPI-effekten vid basbreddningen av mervärdeskatten berör flera stora områden utanför vad som kan sägas höra till en utredning om de indirekta skatterna. Exempel är lönebildningen och transfereringssystemet. Effekterna är också direkt avhängiga av vad inkomstskatteutredningen föreslår. Frågorna kan därför inte hanteras inom kommittén utan får behandlas i särskild ordning.

14.4 Möjligheter till skatteundandragande

När ett nytt område mervärdeskattebeläggs kan reglerna om fiktiv mervärdeskatt utnyttjas för skatteplanering.

Exempel:

Ett bussbolag säljer sina tillgångar till någon skattskyldig som får göra avdrag för fiktiv mervärdeskatt. När sedan bussbolaget blivit skattskyldigt och fått avdragsrätt köps alla tillgångar tillbaka. Priserna sätts så att bägge parterna delar på den fiktiva mervärdeskatten.

Ett annat alternativ är att tillgångarna säljs till någon som inte är skattskyldig, t.ex. ett finansbolag. När bussbolaget blivit skattskyldigt köps tillgångarna tillbaka varvid bussbolaget för göra avdrag för fiktiv mervärdeskatt. Priserna sätts så att bägge parterna delar på den fiktiva mervärdeskatten.

Möjligheten får betraktas som så pass allvarlig att åtgärder som förhindrar sådana förfaranden bör vidtas.

Detta kan åstadkommas genom att avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av vara inte medges om rätt till avdrag inte förelegat före ikraftträdandet och den skattskyldige vid något tillfälle innehaft varan före denna tidpunkt.

Skatteplanering både vad gäller näringsidkare och kommuner genom sale and leaseback eller återköp torde stoppas med övergångsregler av denna innebörd.

III PUNKTSKATTERNA

1 Sammanfattning av kapitel III

- Den särskilda varuskatten på kemisk-tekniska preparat samt på choklad och konfektyrer slopas.
- Skatteplikten enligt lagen om dryckesskatt inskränks genom att skatten på läskedrycker och bordsvatten slopas.
- Punktskatten på videobandspelare och kassettband slopas.
- Skatteplikten enligt lagen om försäljningsskatt på motorfordon breddas genom att viktgränsen för lastbilar och bussar höjs från 3 000 kg. till 3 500 kg.
- Avdragsrätten enligt lagen om dryckesskatt respektive lagen om tobaksskatt inskränks genom att skattskyldigs rätt till avdrag för produkter som har tagits i anspråk för provning eller som har tillhandahållits för vetenskapligt, medicinskt eller likartat ändamål slopas.

2 Inledning

2.1 Översynens omfattning

Direktiven anger att kommitténs arbete bör omfatta de punktskatter som utgår på omsättning av varor och tjänster jämte vägtrafikbeskattningen. Kommittén har emellertid inte funnit det vara meningsfullt att utreda samtliga de skatter som i en vidare mening kan anses falla inom den i direktiven angivna ramen. Översynen har därför begränsats till att omfatta vissa punktskatter. Skälen härför är följande.

Den skatt som utgår enligt lagen om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, dvs. skatt som utgår vid förvärv av fast egendom, tomträtter och skepp samt vid beviljande av inteckningar, omfattas inte av punktskattebegreppet i egentlig mening och faller därför utanför ramen för kommitténs uppdrag.

De punktskatter som riktar sig mot den finansiella sektorn har av kommittén inte ansetts utgå på "omsättning av varor och tjänster" i den mening som torde avses i direktiven. De skatter som här avses är stämpelskatten på aktier, dvs. den skatt som utgår vid bildande av aktiebolag eller vid ökning av aktiekapitalet, och värdepappersskatten som utgår vid omsättning av aktier, konvertibla skuldebrev, emissionsbevis, köp- och säljoptioner som avser aktier eller konvertibla skuldebrev m.m. Motsvarande bedömning har kommittén gjort beträffande punktskatterna på spel (dvs. sådant roulett-, kort-, tärnings- eller bingospel för vilket tillstånd krävs enligt lotterilagen), totalisatorvadhållning och lotterier. Härtill kommer att beskattningen av den finansiella sektorn nyligen varit föremål för översyn och att ny lagstiftning på området trädde i kraft den 1 januari 1989. Skatterna på spel etc. har också utretts på senare tid. Punktskatterna på den finansiella sektorn och på spel, totalisatorvadhållning och lotterier har därför också ansetts falla utanför det område kommittén har att se över.

Vissa punktskatter har helt eller delvis motiverats av omsorger om miljön. Så är fallet beträffande bekämpningsmedelsavgiften, förpackningsskatten och den nyligen införda miljöskatten på inrikes flygtrafik. Frågor rörande skatter och avgifter på miljöområdet utreds för närvarande i miljöavgiftsutredningen. Kommittén har därför inte ansett att de tre sistnämnda skatterna, vilka alla närmast kan rubriceras som miljöskatter, bör ses över också i nu förevarande sammanhang.

Punktskatterna på energiområdet ingår i kommitténs arbetsområde. Energiskatterna behandlas emellertid i särskild ordning (jmf kapitel IV) varför de faller utom ramen för detta kapitel i betänkandet. Vägtrafikbeskattningen utgör till viss del ett komplement till energibeskattningen. Vägtrafikskatten behandlas därför i samma ordning som energiskatterna.

I enlighet med det anförda behandlas i detta kapitel följande punktskatter: den särskilda varuskatten, dryckesskatten, tobaksskatten, videoskatten, kassettskatten, reseskatten, försäljningsskatten på motorfordon och reklamskatten.

2.2 Punktskatternas konstruktion och roll i skattesystemet m.m.

Skatter är direkta, såsom t.ex. inkomstskatten, eller indirekta. De indirekta skatterna indelas i allmänna och speciella konsumtionsskatter. Den allmänna konsumtionsskatten – mervärdeskatten – omfattar flertalet varor och därutöver ett antal tjänster. De speciella konsumtionsskatterna tas däremot ut på särskilt utvalda varor och tjänster. De kallas därför punktskatter.

Punktskatterna skiljer sig från mervärdeskatten genom att de bättre kan användas i syfte att styra konsumtionen i en för samhället önskvärd riktning. Typiska exempel på sådan styrning är den som sker genom beskattning av spritdrycker, vin och tobak. Mervärdeskatten har ibland kritiserats för att den även träffar de breda folklagrens konsumtion av oumbärliga varor. Den tar, utifrån kritikernas synpunkt, inte hänsyn till bärkraft. Sådana effekter behöver, beroende på varuurvalet, inte följa av en punktbeskattning. De åsyftade effekterna kan sägas undvikas i de fall punktskatterna riktar sig mot umbärliga varor eller mot varor av lyxkaraktär. Det är bl.a. sådana tankegångar som ligger bakom punktskatterna på t.ex. parfym och videobandspelare. Punktskatterna kan också användas för att begränsa konsumtionen av varor som finns att tillgå endast i begränsad omfattning. Detta var ett av motiven för beslutet att införa skatt på elektrisk energi under 1950-talet. Såsom framgår av det anförda är det ofta andra motiv än det rent statsfinansiella som ligger bakom införandet av en punktskatt. Det må dock framhållas att statsfinansiella skäl i regel är en bidragande orsak till att en punktskatt införs och att detta skäl i vissa fall kan sägas vara det väsentliga.

Punktbeskattningen skiljer sig från mervärdeskatten också på så sätt att den inte på samma sätt riktar sig mot en slutlig konsument. Även en näringsidkare träffas av punktskatten. Detta innebär att om en punktbeskattad vara används i produktionen av en annan vara, så kommer skatten att påverka konsumentpriset på den sistnämnda varan. Effekten uppkommer genom att punktskatten, till skillnad från mervärdeskatten, inte är avlyftbar för näringsidkaren. Det bör också anmärkas att denna påverkan på konsumentpriset förstärks om den producerade varan också är mervärdeskattebelagd i och med att även punktskatten ingår i underlaget

för beräkning av mervärdeskatt. Punktskatten utgör dock en avdragsgill kostnad i näringsidkarens inkomstdeklaration.

Det faktum att punktskatter på insatsvaror inte är avlyftbara för näringsidkaren inverkar också på den svenska industrins konkurrensförhållanden såväl vad avser import som export. Punktskatterna utgör i dessa fall en direkt kostnad för den svenska näringsidkaren, en kostnad som måhända inte behöver bäras av hans utländska konkurrent. Den omständigheten att en näringsidkare producerar en punktskattebelagd vara inverkar dock inte på konkurrensförhållandena, även om den aktuella varan inte skulle vara beskattad på annat håll i världen. Punktskatter på varor som exporteras är nämligen avdragsgilla i punktskattedeklarationen. Varor som importeras och som i Sverige är föremål för punktskatt påförs sådan skatt antingen genom beskattningsmyndighetens (registrerade importörer) eller genom tullmyndighetens försorg (ej registrerade importörer). Begreppet registrerade importörer förekommer bara beträffande vissa skatter.

Punktbeskattningen har en fördel i det att den utan alltför stora administrativa svårigheter kan utformas i syfte att styra konsumtionen i en för samhället önskvärd riktning. Mervärdeskatten kan i och för sig också användas som styrmedel. Detta förutsätter dock att mervärdeskattesystemet inte är generellt i den meningen att samma skattesats tillämpas för all beskattad konsumtion. Ett mervärdeskattesystem med flera olika skattesatser torde vara betydligt mer svårhanterligt från administrativ synpunkt än ett generellt och enhetligt mervärdeskattesystem och, vid sidan därav, ett antal punktskatter. Härtill kommer att ett icke generellt mervärdeskattesystem har andra allvarliga brister. Mervärdeskattens förmåga att styra den totala samhällskonsumtionen torde också vara mindre än punktskattens eftersom mervärdeskatten enbart träffar den slutlige konsumenten och således inte näringslivets konsumtion av insatsvaror.

Punktskatterna har en stor betydelse ur statsfinansiell synvinkel. Nuvarande punktskatteintäkter skulle, om de helt bortföll, inte kunna kompenseras enbart genom en breddad mervärdeskattebas. En sådan kompensation förutsätter att även den generella mervärdeskattesatsen höjs i väsentlig mån, en åtgärd som av flera skäl ter sig mindre attraktiv. Åtgärden skulle bl.a. innebära att skatteuttaget, i vart fall tekniskt sett, i viss utsträckning överflyttades från näringslivet till privata konsumenter.

Mot bakgrund av det nu anförda har kommittén funnit att det, även vid sidan av ett mervärdeskattesystem med väsentligt bredare bas än det nuvarande, alltjämt finns ett behov av en särskild indirekt beskattning och att punktbeskattningen därvid är en i huvudsak väl fungerande beskattningsform.

Kommittén finner det emellertid angeläget att antalet punktskatter begränsas till sådana som kan anses nödvändiga som styrmedel eller av statsfinansiella skäl. Detta ställningstagande skall ses mot bakgrund av att basen för den generella konsumtionsbeskattningen föreslås breddas, men också av de administrativa och lagstiftningstekniska vinster som härigenom kan göras. Det bör också påpekas att ett avskaffande av vissa punktskatter

skulle förbättra förutsättningarna för gränshandeln. Kommitténs mening är således att de punktskatter som ger en relativt blygsam avkastning bör slopas, såvida inte tungt vägande skäl talar däremot. Kommittén förutsätter härvid att slopade punktskatter medför mot skatterna svarande prissänkningar i konsumentledet. Kommittén förutsätter också att regeringen och de priskontrollerande myndigheterna vidtar erforderliga åtgärder för att så skall bli fallet.

En punktskatt kan antingen utgå som en styckeskatt med visst belopp per styck, viktenhet eller annan specifik enhet eller också som en värdeskatt med viss procent av den beskattade varans pris i något av leden i produktions- eller distributionskedjan. En punktskatt kan utformas som en kombination av de två principiellt sett olika metoderna. Ett exempel härpå är beskattningen av vin och spritdrycker.

Den värdebaserade punktskatten har fördelen av att ta hänsyn till den beskattade varans värde. Under förutsättning av att skatten tas ut med en enhetlig procentsats, så beskattas en dyrare vara hårdare i kronor och ören räknat än en billigare av samma eller motsvarande slag. Det anförda kan illustreras med ett exempel. Försäljningsskatten på motorfordon utgår enligt gällande regler på basis av det skattepliktiga fordonets tjänstevikt. Detta innebär att en sportbil i 500 000 kr-klassen inte beskattas hårdare än en lika tung men avsevärt billigare småbil. Detta kan av olika skäl upplevas som en olägenhet. Förhållandet skulle vara annorlunda om bilaccisen i stället var värdebaserad. En ytterligare fördel med den värdebaserade punktskatten är att den är automatiskt skyddad mot den urholkning som följer av inflationen. Skattesatsen behöver således inte ändras av inflationsskäl, vilket är värdefullt från administrativ synpunkt.

Den värdebaserade punktskatten har ett flertal nackdelar. I syfte att begränsa antalet skattskyldiga brukar beskattningsvärdet i dessa fall i allmänhet inte vara fast knutet till det vederlag som den slutliga konsumenten faktiskt erlagt. En sådan lösning skulle nämligen medföra att skattskyldigheten fick förläggas till detaljistledet med ett stort antal skattskyldiga som följd. Detta skulle innebära en icke önskvärd administrativ belastning för skattemyndigheten och för företagen. Man bör också ha i åtanke att detaljhandelsföretagen har ett skiftande varusortiment. Punktskatteskyldigheten skulle endast omfatta en del av varusortimentet och redovisningsförfarandet därmed försvåras. Om därför skattskyldigheten förläggs till grossistledet har man att räkna med att viss försäljning sker direkt från producent till detaljist eller förbrukare utan medverkan av grossist. För att uppnå en likvärdig beskattning får denna delvis grundas på beräknade priser eller på i särskild ordning fastställda värden. Detta innebär ett administrativt merarbete och förhållandet kan dessutom, såvida inte avsevärda resurser för kontroll finns att tillgå, leda till att varor av samma eller motsvarande slag beskattas olika. Samma svårigheter kan också uppstå om prissättningen påverkas av intressegemenskap mellan säljare och köpare. Av det anförda framgår således att en värdebaserad punktskatt kan vara förenad med avsevärda kontroll- och tillämpningssvårigheter.

En punktskatt som utgår som en ren styckeskatt har nackdelen av att den inte står i relation till varans värde. Skattebelastningen kan således

procentuellt sett bli avsevärt större för en billigare vara än för en dyrare av samma slag. Styckeskatten kan således sägas gynna lyxkonsumtion. Den kan å andra sidan samtidigt sägas gynna kvalitetsvaror. Styckeskattens fördelar ligger främst på det administrativa planet. Skattskyldigheten kan utan svårigheter läggas i produktionsledet och antalet skattskyldiga därmed begränsas. Skatten är i allmänhet lätt att tillämpa såväl för de skattskyldiga som för skattemyndigheten.

Av vad som nu anförts framgår att såväl den värdebaserade skatten som styckeskatten har sina för- och nackdelar. Kommittén har emellertid funnit att de administrativa svårigheterna med värdebaserade punktskatter är av sådan omfattning att de överväger fördelarna med en skatt av denna typ. Kommittén har härvid beaktat de negativa erfarenheter som värdebaserade punktskatter givit upphov till. Beskattningen av kemisk-tekniska produkter är för närvarande av sådant slag. Såsom framgår av avsnitt 5.1.3 har denna beskattning en rad allvarliga brister. Dessa brister är till övervägande del en följd av att punktskatten är en ettledsskatt. Kommittén förordar därför att en beskattning som tar hänsyn till den beskattade varans värde bör vara av flerledstyp såsom mervärdeskatten och inte av ettledstyp som punktskatten. Kommittén har således inte kunnat finna några skäl som vid en helhetsbedömning kan motivera en generell övergång till värdebaserade punktskatter.

Punktskatteförfattningarna innehåller i allmänhet regler om avdrag från den av den skattskyldige i deklarationen redovisade bruttoskatten. De flesta avdragsbestämmelserna är gemensamma för flera punktskatter. Ett fåtal regler av hithörande slag är dock skattespecifika, dvs. specifika för den punktskatteförfattning i vilken de intagits. Ett exempel på ett sådant skattespecifikt avdrag är avdraget för skatt på vara som tagits i anspråk för provning. Denna avdragsmöjlighet finns – såvitt avser de i detta kapitel behandlade punktskatterna – endast i lagen om tobaksskatt och lagen om dryckesskatt.

De "allmänna" avdragen är av fyra olika slag. Dessa är avdrag för export, avdrag för skatt på vara för vilken skattskyldighet tidigare inträtt, avdrag för skatt på varor som återtagits i samband med återgång av köp samt slutligen avdrag för kundförluster. – Avdraget för skatt på vara som exporterats motiveras av omsorger om svensk exportindustri. Svenska tillverkare skulle komma i en väsentligt sämre ställning än sina utländska konkurrenter om denna avdragsmöjlighet saknades. Ett avskaffande av avdragsrätten skulle inverka menligt på handelsbalansen. – Avdraget för skatt på vara för vilken skattskyldighet tidigare inträtt liksom avdraget för skatt på varor som återtagits i samband med återgång av köp är motiverade för att dubbelbeskattning skall undvikas. Ett avskaffande av avdragsmöjligheten i dessa fall skulle medföra en icke avsedd eller önskvärd dubbelbeskattning. – Avdraget för kundförluster är utformat så att avdrag får göras med ett belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Avdragsmöjligheten är motiverad från den synpunkten att en punktskatt är avsedd att genom övervältring träffa konsumentledet. Ett avskaffande av denna avdragsmöjlighet skulle innebära att skatten i dessa fall träffar tidigare led.

Rätten till de "allmänna" avdrag som ovan berörts får anses väl motiverade. Kommittén har därför inte funnit anledning att avskaffa eller inskränka denna rätt. Annorlunda förhåller det sig emellertid med vissa av de skattespecifika avdrag för skatt som rör de i detta kapitel av betänkandet behandlade punktskatterna. Dessa avdrag behandlas i samband med den mer omfattande prövningen av de olika punktskatterna som följer i senare avsnitt.

RSV är regelmässigt beskattningsmyndighet för punktskatterna. Inom RSV handläggs frågor om punktskatter vid en beskattningsavdelning som består av ett 80–tal tjänstemän. För de punktskatter som tas ut vid import är tullen beskattningsmyndighet. Vid en jämförelse med den direkta skatten och också med mervärdeskatten är punktskatterna mycket billiga att administrera och kontrollera. Kostnaderna för personal, lokaler, utrustning m.m. uppgår årligen till ca 34 milj.kr. vilket utgör 0,6 promille av skatteintäkterna. Den förhållandevis låga administrativa kostnaden beror i första hand på att punktskattesystemet innehåller ett relativt litet antal skattskyldiga.

Punktskatterna svarar för en stor del av statens skatteintäkter. De punktskatter för vilka RSV är beskattningsmyndighet inbringade under budgetåret 1987/88 ca 58 miljarder kr.

3 Punktskatterna i EG

Det s.k. Rom-fördraget som upprättades 1957 och som ligger till grund för EG-ländernas samarbete uttrycker målsättningen att åstadkomma en gemensam och enhetlig europeisk marknad. Redan vid detta fördrags tillkomst ansågs det nödvändigt att utjämna skillnaderna mellan medlemsländernas beskattningssystem. Alltsedan 1957 har också EG-kommissionen arbetat för en harmonisering av de olika skattesystemen och härvid har den indirekta beskattningen prioriterats. På punktskatteområdet har möda lagts ned på att harmonisera skattestrukturen för fem stora varugrupper. Dessa är tobaksprodukter, öl, vin, sprit och mineraloljeprodukter. Arbetet har ännu så länge bara resulterat i en harmonisering av beskattningssystemet för cigaretter. Enligt detta system påförs punktskatt med dels ett fast belopp och dels ett belopp beräknat på försäljningspriset inklusive punkt- och mervärdeskatt, dvs. en kombinerad stycke- och värdeskatt. Systemet ger medlemsländerna vida ramar inom vilka punktskatten skall bestämmas och skillnaden i beskattning mellan länder är också alltjämt stor.

Strävanden att åstadkomma en gemensam och enhetlig marknad har intensifierats under 1980–talet. Under 1985 lade EG-kommissionen fram ett förslag, den s.k. vitboken, innehållande ett stort antal punkter vilka enligt kommissionen måste åtgärdas innan den gemensamma marknaden kan anses som förverkligad. Avsikten är att de angivna punkterna skall vara åtgärdade vid utgången av 1992. De åtgärder som föreslås syftar till borttagande av fysiska och avgiftsmässiga handelshinder.

Med fysiska handelshinder avses gränskontroller. Gränskontroller finns av olika skäl såsom t.ex. för bekämpande av terrorism och narkotikahandel. Ett annat och i detta sammanhang betydande skäl är dock behovet av att kontrollera att de nationella reglerna avseende indirekt beskattning följs. Dessa nationella regler – eller rättare, det faktum att reglerna är olika från land till land – utgör vad kommissionen kallar avgiftsmässiga handelshinder. En förutsättning för att gränskontrollerna skall kunna avskaffas är därför att de avgiftsmässiga handelshindren tas bort. Kommissionen anser det dock inte nödvändigt att medlemsstaterna har exakt samma skattesatser. Det är tillräckligt om skatterna ligger på ungefär samma nivå. Man talar därför om en approximation av skattesatserna.

Kommissionen konstaterar att skattebasen i huvudsak är likformig hos medlemsstaterna såvitt avser tobaksprodukter, alkoholhaltiga drycker (med

undantag för vin) och mineraloljeprodukter. Skattesatsernas nivå varierar dock i hög grad och eftersom punktskatterna representerar en hög andel av försäljningspriset – och därmed har en betydande påverkan på marknadpriset – är behovet av approximation på detta område särskilt stort.

Kommissionen har sedermera lagt förslag beträffande punktskatterna på de fem stora varugrupper som tidigare angivits. Förslagen, såvitt avser de i detta kapitel av betänkandet relevanta varugrupperna, innebär i huvudsak följande.

Beträffande punktskatten på cigaretter menar kommissionen att den faktor som mest bidrar till att det uppstår prisskillnader mellan medlemsländerna är samverkan mellan mervärdeskatten och den del av punktskatten som baseras på försäljningspriset. Eftersom den andra skatten ingår i beskattningsvärdet för båda skatterna får man en ackumulerad effekt. Därför måste det till en harmonisering av den gemensamma skatteeffekten från dessa skatter. Förslaget går ut på att den fasta delen av punktskatten skall utgå med 19,5 ECU[1] per 1 000 cigaretter och att den prisbaserade delen av punktskatten jämte mervärdeskatten skall ligga mellan 52 och 54 procent.

För övriga tobaksprodukter föreslår man ett annat system än det man föreslagit för cigaretter. Här föreslås att punktskatten enbart skall vara prisberäknad. För cigarrer och cigariller föreslås ett skatteintervall mellan 34 och 36 procent av försäljningspriset inklusive all skatt, för röktobak föreslås intervallen 54 till 56 procent samt för snus och tuggtobak intervallen 41 till 43 procent.

Kommissionen konstaterar att det inom gemenskapen, till följd av olika fiskala och sociala skäl, finns stora skillnader på skattenivåerna avseende alkoholprodukter. Av Europadomstolens praxis framgår att ett land inte får beskatta en dryck som inte framställts i landet på sådant sätt att dryckens närmast inhemska motsvarighet gynnas. Så länge medlemsländerna inte utnyttjar beskattningen för att skydda den inhemska produktionen kan de dock sätta skattenivåerna efter eget gottfinnande. Kommissionen lämnar följande förslag till en enhetlig skattenivåsättning för olika alkoholprodukter

- spritdrycker, 1271 ECU per hektoliter ren alkohol
- alkohol i parfym etc., 424 ECU per hektoliter ren alkohol
- mellanliggande produkter (starkvin m.m.), 85 ECU per hektoliter dryck
- vin, 17 ECU per hektoliter dryck
- mousserat vin, 30 ECU per hektoliter dryck
- öl, 17 ECU per hektoliter öl av genomsnittlig beskaffenhet

Avsikten är att medlemsländerna skall ha möjlighet att bedöma förslagens konsekvenser. Olika ändringar kan bli nödvändiga innan direktiven slutligen kan antas. Enligt kommissionen måste man anstränga sig till det yttersta för att sammanjämka olika önskemål. Det kan enligt kommissionen inte

---

[1] European Currency Unit, 1 ECU = 7,10 kr. den 1 januari 1989

uteslutas att det kan behövas temporära undantag från de gemensamma reglerna för vissa länder.

Vad beträffar punktskatterna på andra varor och tjänster än dem som ovan angivits är det kommissionens mening att de i princip skall avskaffas. Vad kommissionen här avser är dock endast de punktskatter som kräver importbeskattning. Man bör nämligen ha i åtanke att syftet med kommissionens förslag på bl.a. punktskatteområdet är att avskaffa gränskontrollerna. En punktskatt som inte kräver gränskontroll torde därför kunna behållas eller införas i medlemsstaterna även i en fullständigt enhetlig marknad. Exempel på sådana punktskatter är stämpelavgifter, fordonsskatter och s.k. miljöavgifter. Enligt uppgift från tjänstemän inom kommissionen synes det inte ens föreligga hinder för medlemsstaterna att behålla eller införa punktskatter på varor som traditionellt kräver gränskontroller. En absolut förutsättning härför är dock, i linje med det tidiga anförda, att det inte sker någon importbeskattning. Ett bibehållande eller införande av sådana punktskatter skulle således kunna sägas förutsätta att beskattningen, såvitt avser importerade varor av det aktuella slaget, flyttas från gränsen och in i landet genom att skatteuppbörden fortsättningsvis sker i t.ex. detaljistledet. Sistnämnda ordning torde emellertid medföra kraftigt negativa konsekvenser såväl vad avser gränshandeln som skatteadministrationen för det land som tillämpade densamma.

Frågan om det i Sverige finns ett behov av att anpassa punktbeskattningen till vad som är tänkt att gälla i den inre marknaden, är i hög grad avhängigt huruvida Sverige i framtiden kommer att behålla gränskontrollerna gentemot EG-staterna eller ej. För det fall att gränskontrollerna behålls saknas i princip skäl för en sådan anpassning. Förhållandena till EG:s medlemsstater har då inte förändrats på något i detta sammanhang avgörande sätt jämfört med dem som råder för närvarande. Om Sverige å andra sidan sluter avtal med EG av innebörd att gränskontrollerna skall avskaffas eller att kontrollerna skall ha en annan omfattning än för närvarande blir situationen annorlunda. Behovet av en anpassning av punktskattebaser och punktskattenivåer torde då bli påfallande. För det fall Sverige i en sådan situation väljer att behålla en mer omfattande och till sin nivå högre punktbeskattning, kan det befaras att svenska subjekt i allt större omfattning kommer att förlägga sin upphandling utomlands. Det kan också befaras att en sådan ordning ökar benägenheten att flytta produktion ut ur landet. Härtill kommer de administrativa problem som är förknippade med att Sverige i den angivna situationen inte längre torde kunna upprätthålla en importbeskattning i egentlig mening.

En svensk anpassning till det punktskattesystem och de punktskattenivåer som kan komma att gälla i den inre marknaden torde medföra ett väsentligt inkomstbortfall för statskassan. Storleken av detta bortfall är emellertid svår att beräkna, eftersom man inom EG ännu inte kommit till klarhet över vilka punktskatter som de enskilda medlemsländerna skall få ha i framtiden. Det kan här nämnas att vägtrafikbeskattningen är föremål för översyn inom EG och att denna översyn eventuellt kan leda till en enhetlig beskattning på området i fråga. Det kan dock konstateras att en anpassning till de av EG-kommissionen föreslagna punktskattenivåerna på

alkoholdrycksområdet skulle medföra ett inkomstbortfall på cirka 7,5 miljarder kr. De svenska punktskatterna på videobandspelare, kassettband, kemisk-tekniska preparat samt choklad och konfektyrer är samtliga av sådant slag att de kräver gränskontroller. Ett avskaffande av dessa skatter innebär att statsintäkterna minskar med cirka 1,3 miljarder kr. En närmare anpassning till EG kan komma att kräva att reseskatten omprövas. Denna skatt inbringar drygt 400 milj. kr. till statskassan. Övriga i Sverige förekommande punktskatter är av sådan karaktär att de – i vart fall efter en enklare teknisk ändring – inte kräver gränskontroll. Dessa skatter skulle därför eventuellt kunna behållas även efter en harmonisering till EG.

4 Punktskatterna i vissa nordiska länder

4.1 Danmark

Danska statens intäkter från de indirekta skatterna beräknas under år 1989 uppgå till ca 120 miljarder kr., varav punktskatterna – eller avgifterna som de kallas i Danmark – beräknas svara för cirka 53 miljarder kr. Danmarks sammanlagda skatte-, tull- och avgiftsintäkter beräknas under samma år uppgå till cirka 248 miljarder kr.

De varor och tjänster som år 1987 var belagda med avgift anges nedan. De förändringar i avgiftspliktens omfattning som skett i april 1987 och i januari 1989 anges i förekommande fall.

- Spritdrycker; avgiften är sammansatt av en grundavgift per liter ren alkohol och en värdeavgift som utgår med 37,5 procent av det avgiftspliktiga värdet,
- vin; avgiften utgår med visst belopp per liter, beloppet är lägre för alkoholsvagare vin än för vin med en större volymprocent alkohol,
- öl; avgiften utgår med visst belopp per hektoliter och varierar efter alkoholstyrka, bryggerierna tillerkänns årligen en avgiftsbefrielse vilken är utformad så att mindre bryggerier gynnas,
- mineralvatten, läskedrycker och saft m.m.; avgiften utgår med visst belopp per liter, kolsyrefria läskedrycker som framställs i automat och serveras i glas eller bägare är befriade från avgiften,
- kaffe och te; avgiften utgår med visst belopp per kg.,
- förpackningar; avgiften utgår med visst belopp per förpackning innehållande sprit, vin, öl och läskedrycker m.m.,
- tobaksvaror vartill också räknas cigarettpapper; avgiften på cigaretter och cigarrer utgår som en kombinerad stycke- och värdeavgift, avgiften på tobak utgår med visst belopp per kg., avgiften på snus utgår med viss procent på detaljhandelspriset exkl. mervärdeskatt,
- choklad och konfektyrer; avgiften utgår med visst belopp per kg.,
- nötter, mandlar, kokos m.m.; avgiften utgår med visst belopp per kg. och erläggs i samband med införsel eller produktion, avgift utgår också på importerade varor som innehåller nötter, mandlar, kokos m.m.,
- socker; avgiften utgår med visst belopp per kg.,
- glass; avgiften utgår med visst belopp per liter,
- viktavgift för motorfordon; avgiften utgår för alla registreringspliktiga fordon,
- utjämningsavgift för motorfordon som drivs med annat bränsle än bensin; avgiften kompletterar viktavgiften,
- registreringsavgift för motorfordon; avgiften erläggs i samband med fordonets första registrering och utgår med viss procent av fordonets värde,

- ansvarsförsäkringsavgift för motorfordon; avgiften utgår årligen med viss procent av premien för ansvarsförsäkringen, för motorcyklar utgår dock avgiften med ett fast belopp per år,
- bensin; avgiften utgår med visst belopp per liter och är lägre för blyfri bensin än för blyhaltig,
- diesel- och eldningsolja, petroleum m.m.; avgiften utgår med visst belopp per liter respektive kg., produkter som används för framställning av elektricitet i kraft- eller kraftvärmeverk omfattas ej av skatteplikten, kollektivtrafikföretagen får tillbaka erlagd avgift,
- elektricitet; avgiften utgår med visst belopp per kilowattimme, den del av elektricitetsförbrukningen avseende uppvärmning av stadigvarande bostäder som överstiger 4 000 kilowattimmar per år omfattas av en reducerad skattesats, elektriskt driven persontrafik är skattebefriad,
- gas; avgiften utgår med visst belopp per kubikmeter och är differentierad,
- kol; avgiften utgår med visst belopp per ton, kol som används för framställning av gas i gasverk eller elektricitet i kraft- och kraftvärmeverk omfattas inte av skatteplikten,
- radiomottagare, bandspelare, grammofoner och högtalare; avgiften, som avskaffades i april 1987, utgick med viss procent av grossistpriset exkl. mervärdeskatt,
- TV-mottagare och videobandspelare; avgiften utgår som en styckeskatt, såvitt avser TV-mottagare är avgiften differentierad bl.a. beroende på apparatens storlek (för mindre apparater och för apparater avsedda för svart–vit mottagning utgår sedan januari 1989 ingen avgift),
- hårda vitvaror; avgiften utgår som en styckeskatt, sedan januari 1989 omfattar skatten spisar, ugnar och köksfläktar etc.(skatten omfattade tidigare fler varor, reformen motiverades med att skattepliktens tidigare omfattning medförde en oacceptabel gränshandel),
- glödlampor, neonrör och elektiska säkringar; avgiften utgår som en styckeskatt,
- grammofonskivor; avgiften utgår med viss procent av grossistpriset exkl. mervärdeskatt,
- videokassettband; avgiften avskaffades i april 1987,
- parfymvaror; avgiften utgår med viss procent av detaljhandelspriset exkl. mervärdeskatt,
- tändstickor; avgiften utgår med visst belopp per ask,
- cigarettändare; avgiften utgår med visst belopp per tändare,
- kortlekar; avgiften utgår som en styckeskatt,
- försäkringsavgift på lustfartyg; avgiften utgår med viss procent av försäkringssumman,
- registreringsavgift för större fritidsbåtar; avgiften utgår med ett enhetligt belopp,
- charterflyg; avgiften utgår för varje passagerare som påbörjar charterflygning från dansk flygplats, avgiften varierar med hänsyn till resmålet,
- bekämpningsmedel; avgiften utgår med viss procent av det avgiftspliktiga värdet, avgiften omfattar endast bekämpningsmedel i förpackningar rymmande mindre än 1 kg. eller 1 liter,

- engångsserviser; avgiften utgår med viss procent av det avgiftspliktiga värdet.

4.2 Norge

Den norska statens skatte- och avgiftsintäkter uppgick under år 1987 till drygt 132 miljarder kr. Punktskatterna – eller säravgifterna som de kallas i Norge – svarade för drygt 31 miljarder av de totala intäkterna.

De varor som år 1987 var belagda med säravgift är

- sprit och vin; avgiften är sammansatt av en grundavgift per liter och volymprocent alkohol samt en värdeavgift vilken beräknas med ledning av försäljningspriset exkl. mervärdeskatt,
- öl; avgiften utgår med visst belopp per liter, avgiften är högre för alkoholstarkare produkter än för alkoholsvagare,
- kolsyrehaltiga alkoholfria drycker; avgiften utgår med visst belopp per liter,
- kolsyre- och alkoholfria drycker; avgiften utgår med visst belopp per liter, undantag från avgift gäller för kaffe, te, mjölkprodukter samt juice, nektar etc. av bär eller andra frukter än citrusfrukter,
- förpackningar; avgiften är avsedd att begränsa användningen av engångsförpackningar för dryck men riktar sig emellertid inte direkt mot dessa förpackningar utan ingår som en del av avgiften på de beskattade drycker som säljs i engångsförpackningar,
- tobaksvaror vartill också räknas cigarettpapper; avgiften utgår med visst belopp per styck (cigaretter, cigarettpapper) resp. per gram (övriga tobaksvaror),
- choklad och konfektyrer; avgiften utgår med visst belopp per kg,
- socker, avgiften utgår med visst belopp per kg,
- kosmetiska preparat; avgiften utgår med 40 procent av högsta pris till detaljist,
- engångsavgift på motorfordon; avgiften är progressiv och utgår med ledning av såväl fordonets värde som dess vikt (Norge övergår successivt till en ren viktskatt på grund av att den värdebaserade skatten anses missgynna önskvärd säkerhetsutrustning), för taxibilar m.m tillämpas en lägre avgiftssats,
- registreringsavgift för motorfordon; avgiften utgår på motorfordon byggda i Norge,
- årsavgift på fordon; avgiften utgår med 1 000 kr. för bilar m.m. och 500 kr. för husvagnar,
- kilometeravgift; avgiften utgår för alla dieseldrivna motorfordon och beräknas med ledning av färdsträcka och fordonsvikt,
- omregistreringsavgift; avgiften utgår vid registrering av motorfordon som tidigare varit registrerade, avgiften motiveras med att begagnade motorfordon ej omfattas av mervärdeskatten,
- registreringsavgift för husvagnar; avgiften utgår vid nyregistrering,
- bensin; avgiftssatsen är lägre för blyfri bensin än för blyhaltig,

- båtmotorer; avgiften beräknas med ledning av hästkraftsantalet, motorer under nio hästkrafter beskattas inte,
- elektrisk kraft; vissa industrigrenar har en reducerad avgift (denna ordning föreslås upphöra under 1989), konsumenterna i Norges nordliga delar har en reducerad avgift,
- mineralolja; avgiften bestäms med hänsyn till bl.a. oljans svavelhalt,
- smörjolja;
- honoraravgift; avgiften ersätter inkomstbeskattningen av konstnärer och artister som vistas tillfälligt i Norge,
- avgift på aktieomsättning;
- feriebostad i utlandet; avgiften utgår med fem procent av det belopp för vilket utförseltillstånd erhållits,
- charterresor med flyg;
- kassettband; avgiften utgår för alla videokassetter och för oinspelade ljudkassetter, avgiften utgår med visst belopp per kassett,
- miljöfarliga batterier; avgiften utgår med visst belopp per batteri.

4.3 Finland

Enligt Finlands budget för 1989 uppgår de samlade skatteintäkterna till cirka 105 miljarder mark. Punktskatterna – eller acciserna som de benämns i Finland – svarar för cirka 15 miljarder mark. Vissa andra accisliknande inkomster uppgår till cirka 10,5 miljarder mark. Det rör sig här om stämpelskatt, skatt på bilar och motorcyklar, motorfordonsskatt samt vissa andra skatter och avgifter.

De varor som år 1987 var belagda med accis är

- sprit och vin; accisen utgår med 60 procent av det belopp som influtit till alkoholbolaget under kalendermånad,
- öl; accisen utgår med 30 eller 40 procent av minuthandelspriset,
- läskedrycker vartill räknas lättöl och vissa för framställning av drycker ägnade produkter; accisen utgår i form av en grundskatt och en tilläggsskatt,
- tobaksvaror vartill också räknas cigarettpapper; grundaccisen beräknas enligt en viss procent av minuthandelspriset varjämte uppbäres en tilläggsaccis, accisen varierar mellan 36,7 och 52,42 procent av minuthandelspriset,
- sötsaker; accis utgår med visst belopp per kg nettovikt,
- vissa livsmedel; accisen har inte ett fiskalt syfte utan är avsedd att utjämna prisskillnaderna mellan inhemska och utländska råvaror, accisen träffar framför allt vissa bageriprodukter, chokladglass, kakao- och puddingmjöl, korv, konserver, rågbröd och knäckebröd,
- matfetter; accisen har inte bara ett fiskalt syfte utan avser även att reglera åtgången på smör genom att hålla en bestämd prisproportion mellan smör och margarin,
- socker, gödselmedel, oljekraftforder, foderblandningar och proteiner,

- motorbensin och dieselolja; accisen utgår med ett belopp per liter varvid beloppet är lägre för blyfri än för blyhaltig bensin.

Biografskatten utgår normalt med 10 procent av inträdesavgiften. Om filmen till sitt innehåll är dålig eller om dess konstnärliga eller moraliska kvalitet är svag – en fråga som avgörs av statens filmgranskningsbyrå – utgår dock skatt med 30 procent av inträdesavgiften. För vetenskapliga och därmed jämförbara filmer utgår ej skatt. Staten avstår i flera fall från skatten om 10 procent. Detta sker i syfte att stödja biografer på små orter. Vidare nedsätts skatten om den skattskyldige erlägger visst belopp till Finlands filmstiftelse.

Lotteriskatt erläggs för vinster erhållna i finska lotterier och utlottning av premieobligationer samt vid vadslagning i samband med idrotts- och djurtävlingar. Skattskyldig är den som erhållit vinsten men anordnaren av lotteriet etc. skall erlägga skatten för den skattskyldige. Lotteriskatten uppgår till 20–30 procent av vinstbeloppet. Vid hästtävlingar utgår lotteriskatt dock med 5 procent av de sammanlagda totalisatorinsatserna.

Bil- och motorcykelskatt erläggs vid import i samband med tullbehandlingen och för i landet framställda bilar och motorcyklar då de första gången överlåts eller tas i eget bruk. Bilskattens storlek är bilens beskattningsvärde förhöjt med 32 procent och minskat med 4 600 mark, dock så att skatten alltid är minst 50 procent av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet är det avsedda tullvärdet jämte eventuell tull och accis. Vid beräkning av beskattningsvärdet anses till fordonet höra minst den utrustning varmed fordonet bör vara försett för att kunna godkännas för trafik. Befriade från skatt är ambulanser och brandbilar m.m. Motorcykelskatten är också progressiv men beräknas med ledning av cykelns cylindervolym.

Motorfordonsskatt eller dieselskatt erläggs för begagnande av motorfordon med annan kraft eller annat bränsle än oblandad bensin eller bensinalkohol. Bussar är dock befriade från skatten, vilken erlägges årligen.

5 Den särskilda varuskatten

5.1 Kemisk-tekniska preparat

5.1.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1941:251) om särskild varuskatt (LSV, omtryckt 1984:153, ändrad senast 1987:1199) utgår skatt på omsättning och införsel av bl.a. vissa för personligt bruk avsedda kemisk-tekniska preparat (kosmetika). De skattepliktiga varorna anges i en bilaga till LSV. Av bilagan framgår att skatt skall erläggas för följande preparat.

- Parfym i flytande eller fast form, luktvatten, rakvatten och rakbalsam, med undantag av preparatet glycerol, sprit och rosenvatten,
- puder, puderkräm, ansiktslera, ansiktsskum, ansiktsmask och smink, med undantag av puderkräm och smink med pudersubstans om högst 5 viktprocent, vitt strö puder samt preparat som är avsett speciellt för döljande av ärr, födelsemärke eller liknande huddefekt,
- läppstift, läppglans och andra preparat för behandling av läppar, med undantag av ofärgat cerat,
- preparat för behandling av naglar eller nagelband, med undantag av nagellackborttagningsmedel och nagelvittpennor,
- hårvårdspreparat, med undantag av hårtvättmedel som inte samtidigt är färgande, tonande eller blekande,
- preparat för behandling av ögonhår och ögonbryn, med undantag av avsminkningsmedel som inte utgör luktvatten,
- hårborttagningsmedel,
- deodoranter och medel mot transpiration, med undantag av ättiketer-preparat och fotvårdsmedel.

Varorna i bilagan är systematiserade under sina respektive tulltaxenummer. I förteckningen finns angivet vilka varor under respektive tulltaxenummer som undantagits från skatteplikt. Härutöver är även varor som beretts på apotek för att säljas enligt recept av läkare, tandläkare eller veterinär undantagna från skatten. Det förekommer att kemisk-tekniska preparat säljs i s.k. varusatser, dvs. förpackningar där både skattepliktiga och icke skattepliktiga varor ingår. I dessa fall uppkommer fråga huruvida de skattefria varorna skall räknas in i beskattningsvärdet eller ej. RSV har utfärdat anvisningar till ledning för denna bedömning.

Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet tillverkar skattepliktiga varor och den som hos RSV registrerats som importör. Införs skattepliktiga varor av någon som inte är registrerad som importör skall skatt betalas till tullmyndigheten.

Skattskyldig tillverkare är i allmänhet den som utför den egentliga tillverkningen. Som tillverkning anses även omarbetning och omformning av en vara som inte är skattepliktig så att den blir skattepliktig samt förpackning av skattepliktigt preparat om varan avses att säljas i en särskild förpackning.

Skattskyldighet för registrerad skattskyldig inträder när en vara levereras till köpare, tas i anspråk för vidare bearbetning eller vid avregistrering ingår i tillverkarens eller importörens lager.

Skatt utgår på kemisk-tekniska preparat med 50 procent av varans beskattningsvärde.

Ett preparats beskattningsvärde är lika med det pris, som den skattskyldige i allmänhet betingar sig för varan vid försäljning till detaljhandlare (huvudregeln). Bedriver den skattskyldige ingen försäljning av det aktuella preparatet till detaljhandeln är beskattningsvärdet lika med det pris den skattskyldige kan antas ha betingat sig vid sådan försäljning. Beräkningen av beskattningsvärdet sker i dessa fall enligt någon av de två hjälpregler som RSV anvisat. I varans pris skall inte räknas in skattens belopp eller mervärdeskatten. Som beskattningsvärde får inte anges pris, som gäller endast för en mindre betydande del av den skattepliktiga försäljningen. När det gäller fraktkostnader som inte är inkalkylerade i priset skall de, liksom expeditions- och faktureringskostnader, normalt inte påverka beskattningsvärdet. Om denna kostnad skulle vara onormalt hög kan det dock finnas skäl att pröva om inte viss del av kostnaden utgör en del av priset och därför skall räknas in i beskattningsvärdet. Om priset är påverkat av intressegemenskap kan det inte utgöra beskattningsvärde. Med intressegemenskap förstås ett mellan säljare och köpare etablerat beroendeförhållande. Ett sådant förhållande kan föreligga om de kan styra eller kontrollera varandra.

Huvudregeln är, som tidigare anförts, att det pris som i allmänhet gäller vid försäljning till detaljhandeln skall utgöra beskattningsvärde. Förekommer ingen försäljning till detaljhandeln skall beskattningsvärdet bestämmas utifrån ett antaget pris till detaljhandlare och beräknas efter någon av de två hjälpreglerna. Hjälpregel I tillämpas vid försäljning till partihandlare och hjälpregel II vid försäljning till konsument.

Vid försäljning till partihandlare är enligt hjälpregel I beskattningsvärdet lika med det pris, exkl. särskild varuskatt och mervärdeskatt, som partihandlaren tar ut vid försäljning till detaljhandlare. Genom denna regel kommer skatten att bli ungefär lika stor oavsett distributionssätt.

När hjälpregel II är tillämplig beräknas beskattningsvärdet så att det skall motsvara priset till detaljist. Detta innebär att man utifrån priset till konsumenten beräknar beskattningsvärdet genom att ta en viss procentsats av detta pris. Det förekommer två procentsatser, 37 och 45 procent, och det beror på, att vissa varor till större delen distribueras genom fackhandeln och andra genom dagligvaruhandeln och att dessa har olika marginaler vid bestämmandet av sina priser. På hårvårdspreparat, hårborttagningsmedel och transpirationsmedel som säljs till större delen genom dagligvaruhandeln, tillämpas den högre procentsatsen och för övriga preparat gäller den lägre procentsatsen. Beskattningsvärdet skall beräknas på konsumentpriset exkl. mervärdeskatt men inkl. särskild varuskatt. Om försäljning sker till flera återförsäljare av typ varuhus- eller butikskedjor eller motsvarande skall beskattningsvärdet bestämmas utifrån det högsta pris som tillämpas av den återförsäljare som erfarenhetsmässigt köper de största kvantiteterna.

Skatteuppbörden från den särskilda varuskatten på tekniska preparat var budgetåret 1987/88 483 milj.kr. Antalet skattskyldiga var 165.

5.1.2 Bakgrund

En särskild beskattning av bl.a. vissa tekniska preparat infördes år 1941. Skatten tillkom av statsfinansiella skäl. Tekniska preparat ansågs vid denna tid ha en karaktär av lyx. Det ansågs därför lämpligt att skatten träffade denna varugrupp.

Varuskatten utformades redan från början som en värdeskatt, dvs. som en skatt bestämd till viss procent av den skattepliktiga varans värde (beskattningsvärde). Denna form har skatten alltjämt, vilket dock inte innebär att skattens utformning i dag är densamma som när den infördes. Skatten har sålunda varit föremål för flera ändringar avseende såväl beskattningsområdets omfattning som skattens höjd och beskattningsvärdets bestämmande.

Beskattningsområdet har i sin nuvarande omfattning varit i huvudsak oförändrat sedan den 1 juli 1965. De år 1965 vidtagna ändringarna innebar bl.a. att skatteplikten för schamponeringsmedel (som inte samtidigt är tonande eller blekande), tandkräm och vissa andra artiklar slopades.

Från början gällde differentierade skattesatser för det kemisk-tekniska varuområdet. Fr.o.m. den 1 juli 1965 gäller skattesatsen 50 % för samtliga varor.

5.1.3 Överväganden

Tillämpningen av LSV, i den del lagen behandlar kemisk-tekniska preparat, medför avsevärda svårigheter såväl för den skattskyldige som för RSV. Tillämpningssvårigheterna består dels i att avgöra om ett preparat är skattepliktigt eller ej och dels i att fastställa beskattningsvärdet.

Frågan huruvida ett preparat är skattepliktigt eller ej uppkommer naturligtvis i första hand när en ny produkt introduceras på marknaden. Frågeställningen kan dock uppkomma också när det gäller produkter som redan finns i handeln. Problemet kan belysas med följande två exempel.

- Puder, puderkräm och smink är skattepliktiga preparat med undantag av puderkräm och smink med pudersubstans om högst 5 viktprocent, vitt ströpuder (t.ex. babypuder) samt preparat som är avsett speciellt för döljande av ärr, födelsemärke eller liknande huddefekt. För att kunna fastställa skatteplikten i dessa fall krävs oftast en laboratorieundersökning av produkten. Produkter som för konsumenten ter sig likvärdiga, t.ex. två puderkrämer, kan komma att få olika skattemässig behandling beroende på om pudersubstanshalten i produkten är över eller under 5 viktprocent. I några fall har barnsalva (innehållande zink) blivit klassificerad som skattepliktig vara p.g.a. pudersubstansen, (tulltaxeringen ändrades senare p.g.a. att den ansågs oskälig) medan en produkt med glitterstoft, "disco-glitter", som var avsedd att strykas på huden blev

klassificerad som ej skattepliktig eftersom "glittret" utgjordes av plastpartiklar som inte lämnade kvar någon pudersubstans vid bränning.

- Ansiktsmasker är skattepliktiga produkter. Gränsen mellan dessa masker och rengöringspreparat för ansiktet är ibland flytande. Detta gäller speciellt s.k. "peelingkrämer", en typ av produkt som skall användas för att avlägsna döda hudceller i ansiktet. Om preparatet skall sitta kvar i ansiktet en stund klassificeras det som ansiktsmask medan det anses vara en skattefri rengöringsprodukt om preparatet tvättas bort direkt. (Preparatet finns också för användning på övriga kroppen, men är då skattefritt).

De båda exemplen illustrerar väl svårigheterna med att ha en icke generell skatt på ett konsumtionsområde där produktsortimentet är föremål för så stora och hastiga förändringar som på det kemisk-tekniska området.

Svårigheterna att bestämma ett riktigt beskattningsvärde kan också vara avsevärda. Regeln för beräkning av beskattningsvärdet tillkom vid en tid då de flesta preparat såldes från tillverkaren eller importören direkt till parfymaffären. I dag är förhållandena annorlunda. Preparaten säljs numera oftast till stora varuhuskedjor eller via grossister. En allt större del av försäljningen sker numera också direkt till konsumenten t.ex. genom postorder. De hjälpregler som RSV utformat för beräkning av beskattningsvärdet i ovannämnda situationer har visat sig vara mycket svåra att tillämpa. De på marknaden allt vanligare förekommande rabatterbjudandena och "gåvorna" bidrar också till att försvåra beräkningen av beskattningsvärdet.

De svårigheter som ovan beskrivits medför att RSV, för att det nuvarande beskattningssystemet skall fungera på ett fullt tillfredsställande sätt, måste ha möjlighet att avsätta stora resurser och stort kunnande för kontroll m.m. av LSV:s tillämpning. Sådana resurser och sådant kunnande saknas för närvarande.

Av det anförda framgår att den nuvarande beskattningsformen för kemisk-tekniska preparat är förenad med avsevärda svårigheter. Statens intäkter från skatten är emellertid av sådan storlek att den inte utan mycket goda skäl kan avskaffas. Det synes mot den bakgrunden böra övervägas att finna en annan och enklare form för beskattningen. Beskattningen skulle i stället i princip kunna ske med ledning av volym eller med ledning av mängden av någon beståndsdel i preparaten. En sådan form av beskattning torde dock, med hänsyn till att det här är fråga om ett mycket heterogent produktsortiment, vara förenad med minst lika stora svårigheter som den nuvarande. En ny beskattningsform skulle måhända heller inte lösa de problem som är förknippade med att avgöra huruvida ett preparat är skattepliktigt eller ej.

Som anförts tidigare har beskattningen av kemisk-tekniska preparat motiverats av dess karaktär av lyx. Det kan med fog ifrågasättas om detta synsätt alltjämt är relevant. Ett flertal av de skattepliktiga produkterna torde numera, i likhet med de skattefria produkterna tvål och tandkräm, uppfattas som nödvändiga hygienprodukter. Hit hör t.ex. deodoranter och vissa hårvårdsprodukter. Det finns således tungt vägande skäl att utvidga

det skattefria området till att även avse dessa produkter. Skatteintäkterna från transpirations- och hårvårdsprodukter uppgick under 1986 till 196 milj. kr., vilket belopp utgjorde 52 procent av de totala intäkterna från kemisk-tekniska preparat. Inkomsterna av skatten skulle, efter det att en utvidgning av det skattefria området eventuellt skett, således bli av sådan relativt blygsam storlek att ett slopande av skatten på hela det aktuella området framstår som rimligt. Till detta synsätt bidrar också det förhållandet att en växande del av försäljningen av dyrare kemisk-tekniska preparat sker skattefritt i samband med utlandsresor.

Med hänsyn till de tillämpningssvårigheter som beskrivits ovan och till vad som i övrigt anförts föreslår kommittén att den särskilda varubeskattningen av kemisk-tekniska preparat slopas.

5.2 Choklad och konfektyrer

5.2.1 Nuvarande ordning

Enligt LSV utgår skatt även på omsättning och införsel av vissa choklad- och konfektyrvaror. De skattepliktiga varorna anges i en bilaga till LSV. Av bilagan framgår att skatt skall erläggas för följande produkter.

- Sockerkonfektyrer, ej innehållande kakao, med undantag av fondantmassor, mandelmassor, pastor och andra liknande halvfabrikat i bulk.
- Choklad och andra livsmedelsberedningar innehållande kakao med undantag av glasspulver, glasspasta (glassmassa), puddingar och andra liknande efterrätter samt pulver, flingor, pastor och flytande beredningar endast avsedda för framställning av pudding och annan liknande efterrätt och dryck.
- Söta kex, småkakor och rån (wafers) med mellanlägg av kräm e.d. till övervägande delen överdragna med choklad.
- Sockerfria konfektyrer för direkt konsumtion.

Skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet tillverkar skattepliktiga varor och den som hos RSV registrerats som importör. Införs skattepliktiga varor av någon som inte är registrerad som importör skall skatt betalas till tullmyndigheten.

Skattskyldig tillverkare är i allmänhet den som utför den egentliga tillverkningen. Som tillverkning anses dock även omarbetning av en skattepliktig vara om varan därmed ökar i vikt och omformning av en vara som inte är skattepliktig så att varan blir skattepliktig. RSV har dessutom anvisat att ommärkning av en vara innebärande en förändring av varans angivna användningsområde kan anses utgöra skattepliktig tillverkning.

Skattskyldighet för registrerad skattskyldig inträder när en vara levereras till köpare, tas i anspråk för vidare bearbetning eller vid avregistrering ingår i tillverkarens eller importörens lager.

För choklad och konfektyrer utgår skatt med fem kronor per kg av varans nettovikt vilken är lika med beskattningsvikten. Med nettovikt avses varor utan emballage men inklusive skaft till klubbor, pappbottnar etc.

Skatteuppbörden för choklad- och konfektyrvaror var under budgetåret 1987/88 451 milj.kr. Antalet skattskyldiga var 152.

5.2.2 Bakgrund

En särskild beskattning av choklad- och konfektyrvaror infördes 1941. Skatten på choklad- och konfektyrvaror utformades från början som en värdeskatt, dvs. som en skatt bestämd till viss procent av den skattepliktiga varans värde (beskattningsvärdet).

1969 års punktskatteutredning ansåg i sitt betänkande Översyn av vissa punktskatter, SOU 1970:37, att det förhållandet att choklad- och konfektyrbeskattningen hade utformats som en värdeskatt ingav betänkligheter. Erfarenheterna av denna typ av beskattning var nämligen, enligt utredningen, att den inbjuder till åtgärder och arrangemang i syfte att nedbringa skattebelastningen. Utredningen konstaterade att värdeskattemetoden medförde svårlösta tillämpningsproblem såvitt avsåg choklad- och konfektyrområdet. Utredningen förordade en övergång till en specifik viktbeskattning. Man ansåg att en viktskatt har uppenbara fördelar ur kontrollsynpunkt. Möjligheterna att prissättningsvägen nå en lägre skattebelastning bortfaller. Genom viktbeskattning uppnås enligt utredningen också att en och samma vara beskattas lika oberoende av produktionsförhållanden, distributionssätt, integrationsförhållanden etc. Dessutom medför viktbeskattning att de i tillverkningshänseende dyrare sockerfria konfektyrerna skulle få en i förhållande till sockerkonfektyrerna gynnsammare beskattning, vilket utredningen såg som positivt.

Genom lagstiftning 1971 utformades choklad- och konfektyrbeskattningen som en viktskatt. Skatten blev enhetlig.

5.2.3 Överväganden

Av den tidigare redogörelsen, liksom av vad som anges nedan, framgår att den särskilda varuskatten på choklad- och konfektyrvaror inte är helt konkurrensneutral. Vissa produkter, vilka för konsumenten kan tyckas vara likartade dem som beskattas, är undantagna från beskattning. Såsom framgår av avsnitt 5.2.1 omfattar skatteplikten enligt LSV vissa livsmedelsprodukter innehållande kakao (chokladsås och frukostflingor m.m.) medan andra livsmedelsprodukter är undantagna från skatteplikt (glass, puddingar, pulver och flytande beredningar endast avsedda eller lämpliga för framställning av pudding och annan liknande efterrätt och dryck). Detta förhållande kan för konsumenten framstå som svårförståeligt och det kan också ge upphov till gränsdragningsproblem.

Rån (wafers) med mellanlägg av kräm e.d. till övervägande delen täckta av choklad är en produkt som ur konsumentsynpunkt är helt jämförlig med konfektyrer. Sådana rån bör därför, såsom sker, behandlas på ett i beskattningshänseende likartat sätt som konfektyrer. Annorlunda förhåller det sig med kex och småkakor. Dessa produkter – oavsett om de är täckta av choklad eller ej – framstår för konsumenten som jämförbara med

konditorivaror. Utformningen av det skattepliktiga området såvitt avser kex och vissa småkakor kan således inte anses uppfylla kravet på konkurrensneutralitet. Den kan också medföra gränsdragningsproblem.

I detaljhandeln finns numera ett stort antal mellanmålsprodukter som konkurrerar med de beskattade sötvarorna. Framför allt kan s.k. snacks, dvs. potatischips, jordnötter och popcorn m.m., sägas vara en konfektyrer och wafers närstående varugrupp. Denna varugrupp omfattas för närvarande inte av någon punktskatt. Frågan har dock behandlats i skatteutskottet med anledning av motioner om den särskilda varuskatten. Skatteutskottet ansåg då frågan vara förtjänt av viss uppmärksamhet även om inga åtgärder vidtogs (SkU 1977/78:36).

Den särskilda varuskatten på choklad- och konfektyrvaror tillkom av statsfinansiella skäl samt av hänsyn till det önskvärda i att dämpa konsumtionen av sötsaker. Motsvarande överväganden torde jämväl kunna motivera beskattning av snacks. Även det förhållandet att snacks och vissa former av choklad- och konfektyrvaror utgör substitut talar för en sådan beskattning. Beskattningen kan ske inom ramen för den särskilda varuskatten och således utgå som en viktskatt. Antalet producenter av snacks är litet. Några av dessa producenter är redan nu skattskyldiga enligt LSV. En beskattning av snacks torde därför inte leda till att antalet skattskyldiga ökar mer än marginellt. Mot en beskattning av snacks talar i första hand att svårlösta avgränsningsproblem kan befaras. Den ifrågavarande varugruppen låter sig i många fall inte helt lätt skiljas från vissa bröd- och potatisprodukter som det inte finns några bärande skäl att punktbeskatta. Mot en beskattning talar också de relativt blygsamma intäkter som skatten skulle medföra. Under 1987 uppgick snacksförsäljningen i Sverige till ca 900 milj.kr. En beskattning av snacks som i belastning motsvarar beskattningen av choklad- och konfektyrvaror skulle, vid oförändrad konsumtion, inbringa ca 60 milj.kr. till statskassan. Det förhållandet att varugruppen snacks innehåller en rad olika produkter som skiljer sig från varandra ifråga om vikt etc., torde dessutom medföra svårigheter såvitt avser den tekniska utformningen av en punktskatt.

Vissa av de konkurrensneutralitets- och gränsdragningsproblem som ovan berörts skulle eventuellt kunna minskas genom förändringar i den befintliga lagstiftningen. Andra är emellertid av sådan natur att de kanske inte ens genom genomgripande reformer kan lösas. Med hänsyn härtill, samt mot bakgrund av vad som tidigare anförts om behovet av att begränsa antalet punktskatter, finner kommittén det motiverat att föreslå att den särskilda varuskatten även på choklad och konfektyrer slopas.

Kommitténs förslag att slopa den särskilda varuskatten på choklad och konfektyrer innebär att vissa smärre ändringar måste göras i lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och i förordningen (1981:639) om utjämning av industrins kostnader för jordbruksråvaror. Ändringarna innebär att de uppgifter som enligt de angivna författningarna åligger RSV i stället skall åläggas statens jordbruksnämnd.

6 Dryckesskatten

6.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1977:306) om dryckesskatt (LDS, omtryckt 1984:158, ändrad senast 1988:114) skall skatt erläggas till staten vid omsättning inom landet och vid införsel av spritdrycker, vin samt malt- och vissa läskedrycker.

Skattskyldig i fråga om spritdrycker och vin är AB Vin & Spritcentralen.

I fråga om malt- och läskedrycker är den skattskyldig som inom landet yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga drycker. Även registrerad importör är skattskyldig.

Skattskyldigheten i fråga om vin och spritdrycker inträder när AB Vin & Spritcentralen levererar till AB Systembolaget. Skattskyldighet för tillverkare och registrerad importör vid omsättning av malt- och läskedrycker inträder när skattepliktig dryck levereras till köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning eller, vid avregistrering, finns i lager. Att skattskyldighet för malt- och läskedrycker inträder också när skattepliktig dryck tas i anspråk för annat ändamål än försäljning innebär att även dryck som förtärs på tillverkningsstället, vid nederlag eller uttag av dryck för t.ex. representation samt gåvor och gratisprover av dryck beskattas. För dryck som tagits i anspråk för provning i samband med tillverkning föreligger dock avdragsrätt.

Skatten på spritdrycker och vin utgår med en grundavgift och en procentavgift. För lättvin med en alkoholhalt av högst sju volymprocent utgår dock ingen procentavgift.

Grundavgiften utgör per liter i fråga om

- spritdrycker 1 krona och 17 öre för varje hel volymprocent alkohol,
- starkvin 17 kronor och 50 öre,
- lättvin med en alkoholhalt över sju volymprocent 7 kronor,
- annat lättvin 9 kronor och 50 öre.

Procentavgiften utgör för spritdrycker 60 procent och för vin 39 procent av detaljhandelspriset.

Med detaljhandelspriset förstås det pris som AB Systembolaget tillämpar vid försäljning över disk, exkl. beloppet av pant och skatt enligt lagen om mervärdeskatt.

Skatten på malt- och läskedrycker utgår per liter med

- 2 kronor och 20 öre för öl,
- 9 kronor och 50 öre för starköl,
- 40 öre för kolsyrad läskedryck,
- 20 öre för annan läskedryck.

Skatten på lättöl slopades genom lagändring som trädde i kraft den 6 april 1988.

Skatteintäkterna för skatt på drycker uppgick under budgetåret 1987/88 till 10 042 milj.kr. Antalet skattskyldiga för spritdrycker och vin var en medan antalet skattskyldiga för malt- och läskedrycker var 34.

6.2 Bakgrund

Beskattningen av alkoholhaltiga drycker har gamla anor. Huvudprinciperna för den nuvarande utformningen av beskattningen tillkom dock först 1963 då reglerna ändrades i väsentliga hänseenden i syfte att få beskattningens höjd klart relaterad till alkoholhalten. Beskattningen av alkoholhaltiga drycker har också genomgående motiverats av önskemålet att minska konsumtionen av dessa drycker och att styra över konsumtionen till alkoholsvagare produkter. Det är mot bl.a. denna bakgrund som skatten på lättöl avskaffades och en ny och lägre skatteklass för alkoholsvagare viner infördes år 1988. Genom 1977 års alkoholpolitiska beslut slogs det fast att skatteinstrumentet skall användas som ett alkoholpolitiskt instrument. Priserna skall enligt detta beslut vara höga och följa den allmänna prisutvecklingen.

Skatt på läskedrycker infördes 1940. Utformningen av denna beskattning har i huvudsak varit oförändrat allt sedan dess tillkomst.

6.3 Överväganden

Dryckesskatten medför inte några nämnvärda tillämpningsproblem eller andra administrativa svårigheter,vilket i hög grad kan tillskrivas det förhållandet att antalet skattskyldiga är begränsat. Det finns således inte några administrativa skäl att ändra grunderna för skattens uttagande. En smärre ändring av lagens bestämmelser såvitt avser skattskyldigs rätt till avdrag för skatt synes dock motiverad. Såsom ovan angivits medges skattskyldig rätt till avdrag för skatt på malt- och läskedrycker som har tagits i anspråk för provning. Bestämmelsen tar sikte på drycker som har använts vid smak- eller kvalitetsprovning i samband med tillverkning. Avdragsrätten omfattar således inte prover till köpare. Den ifrågavarande avdragsrätten saknar motsvarighet i det övervägande antalet övriga punktskatteförfattningar. Avdragsrätten saknar ekonomisk och annan betydelse för den skattskyldige. I syfte att förenhetliga avdragsrätten på punktskatteområdet bör därför rätten till avdrag för skatt på malt- och läskedrycker som tagits i anspråk för provning avskaffas.

Såsom tidigare angivits har man inom EG-kommissionen utarbetat ett förslag såvitt avser beskattningen av alkoholdrycker. Kommissionen har därvid också lämnat ett förslag angående skattenivåerna. Kommissionen konstaterar samtidigt att ändringar av förslaget kan bli nödvändiga innan det kan antas. Dessa farhågor grundas på att det för närvarande finns stora skillnader i attityden till och därmed beskattningen av alkoholdrycker mellan EG-länderna. Kommissionens förslag skiljer sig från det svenska systemet framför allt när det gäller skattesatsens storlek. En svensk anpassning till den av kommissionen föreslagna skattesatsnivån skulle

innebära en minskning av skatteintäkterna från alkoholdryckerna med cirka 7,5 miljarder kr. De motiv som ligger bakom den svenska beskattningen av alkoholdrycker (jmf bl.a. 1977 års alkoholpolitiska beslut) måste emellertid tills vidare anses väga väsentligt tyngre än internationella harmoniseringssträvanden i detta avseende. Behovet av en sådan anpassning torde ej heller av andra skäl vara överhängande. Härtill kommer att den svenska beskattningen av alkoholdrycker inte missgynnar utländska produkter. På grund av det anförda kan en ändrad alkoholbeskattning för närvarande inte förordas. Det bör här dock påpekas att det inom finansdepartementet pågår ett arbete i syfte att utreda förutsättningarna för en dryckesbeskattning som i högre grad än för närvarande står i relation till dryckens alkoholhalt.

Skatten på lättöl avskaffades under år 1988. Lättölet är en vanlig måltidsdryck och det kan därför från konkurrenssynpunkt anses angeläget att andra vanliga måltidsdrycker röner en med lättölet likartad skattemässig behandling. Så är för närvarande inte fallet i det att s.k. bordsvatten beskattas i enlighet med vad som gäller för läskedrycker. Ett slopande av skatten på bordsvatten torde dock komma att medföra vissa gränsdragningsproblem. Härvid avses i första hand det förhållandet att det finns olika former av smaksatt bordsvatten på marknaden. Dessa produkter låter sig inte alltid helt lätt skiljas från läskedryckerna.

Läskedrycker kan, i motsats till lättöl och bordsvatten, inte entydigt anses som en måltidsdryck. De konkurrensneutralitetsskäl som ovan angivits kan därför inte ensamt motivera ett slopande av skatten på läskedrycker. En med läskedrycker konkurrerande produkt är emellertid drycker som framställs från automater av s.k. postmixtyp. Sistnämnda drycker omfattas inte av dryckesskatten. Det vore i och för sig önskvärt att även dessa drycker beskattades. En sådan beskattning är dock förenad med skattetekniska komplikationer. Den konstaterade konkurrenssnedvridningen torde från teknisk synpunkt bäst lösas genom att även läskedryckerna befriades från dryckesskatt.

Av det anförda framgår att skäl föreligger för att slopa dryckesskatten på såväl bordsvatten som läskedrycker. En sådan åtgärd skulle medföra ett visst men begränsat inkomstbortfall för statskassan. Skatten på läskedrycker och bordsvatten gav under budgetåret 1987/88 en avkastning om 181 milj.kr. Mot bakgrund av det anförda föreslår kommittén att dryckesskatten reformeras på sätt ovan angivits.

7 Tobaksskatten

7.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1961:394) om tobaksskatt (LTS, omtryckt 1984:155, ändrad senast 1988:353) skall skatt erläggas för tobaksvaror, dvs. cigarrer, cigariller, cigaretter, röktobak, tuggtobak och snus. Skatt utgår vid tillverkning inom landet för försäljning och vid import av skattepliktig vara.

Skattskyldig är den som tillverkar skattepliktig vara inom landet för att sälja den och den som hos RSV har registrerats som importör av tobaksvaror.

Skattskyldigheten inträder då varan levereras till köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning eller – vid avregistering – finns i lager.

Tobaksvaror beskattas efter vikt. Cigarrer, cigariller och cigarretter beskattas efter varans styckevikt i gram. Sålunda ingår även filter och dylikt i beskattningsvikten. Röktobak, tuggtobak och snus beskattas efter kilogramvikt.

Cigarrer, cigariller och cigaretter indelas i grupper med ledning av varans styckevikt. Skatt utgår med visst belopp per cigarr, cigarill respektive cigarett. Skattebeloppet är högre för en tyngre vara än för en lättare.

Intäkterna från tobaksskatten uppgick under budgetåret 1987/88 till 4 550 milj.kr. Antalet skattskyldiga var 13.

7.2 Bakgrund

Tobaksskatt i egentlig mening infördes i Sverige i början av 1900-talet. Ursprungligen utgick tobaksskatt enbart i förhållande till varans värde. Denna värdeskatt kompletterades sedermera med en tilläggsskatt som beräknades efter stycketal eller vikt. Tilläggsskatten upphävdes dock relativt snart och i beskattningen infördes i stället ett system av kombinerade värde- och kvantitetsskatter. Under 1960-talet avvecklades det tidigare gällande statsmonopolet på tillverkning av tobaksvaror. I samband med monopolets avskaffande ändrades reglerna för tobaksskattens uttagande. Sverige fick då det system med viktskatt respektive styckeskatt som ännu är gällande.

7.3 Överväganden

LTS fungerar väl ur administrativ synpunkt. Det finns inte några nämnvärda tillämpningsproblem. Det saknas därför för närvarande administrativa skäl att ändra grunderna för tobaksskattens uttagande. En smärre ändring av lagens bestämmelser angående skattskyldigs rätt till avdrag för skatt synes dock motiverad. LTS medger skattskyldig rätt till avdrag för skatt på vara som tagits i anspråk för provning, varmed avses smak- eller kvalitets-

provning i samband med tillverkning, eller som tillhandahållits för vetenskapligt, medicinskt eller likartat ändamål. Denna avdragsrätt saknar motsvarighet i det övervägande antalet övriga punktskatteförfattningar. Ifrågavarande rätt till avdrag saknar ekonomisk och annan betydelse för den skattskyldige. I syfte att förenhetliga avdragsbestämmelserna på punktskatteområdet bör därför avdragsrätten i de avseenden som här berörts avskaffas.

Såsom i tidigare avsnitt angivits har man inom EG utarbetat ett förslag till enhetligt system för beskattning av tobaksvaror. Systemet skiljer sig från det svenska såtillvida att skatten helt eller till viss del beräknas på försäljningspriset. Internationella harmoniseringssträvanden skulle i och för sig kunna motivera en svensk anpassning till det beskattningssystem som gäller eller som kan komma att gälla inom EG. Behovet av en sådan anpassning torde dock av skäl som tidigare angivits för närvarande inte vara överhängande. Harmoniseringssträvandena bör därför nu inte leda till att en väl fungerande beskattning ändras.

8 Videoskatten

8.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare (LSB, omtryckt 1984:162, ändrad senast 1987:1243) skall videoskatt betalas vid omsättning eller uthyrning inom landet eller vid införsel till landet av videobandspelare inbegripet videotuners och videomonitorer med inbyggd utrustning för inspelning eller återgivning av videosignaler. Videokameror eller annan utrustning omfattas således inte av skatteplikten. Skatteplikten omfattar alla slag av bandspelare oavsett användningsområde.

Skattskyldigheten omfattar yrkesmässiga tillverkare av videobandspelare och hos RSV registrerade importörer.

Skattskyldigheten inträder när

- en videobandspelare levereras till en köpare som inte är registrerad,
- en videobandspelare första gången hyrs ut,
- ett uttag av videobandspelare sker ur rörelsen samt
- då skattskyldig avregistreras hos RSV

Importeras videobandspelare av någon som inte är registrerad hos RSV skall skatten erläggas till tullmyndigheten.

Videoskatt utgår med 600 kr. per bandspelare. Skattesatsen är oberoende av priset på bandspelaren och det är utan betydelse om bandspelaren är ny eller begagnad när skattskyldigheten inträder.

Antalet hos RSV registrerade skattskyldiga är ca 23.

Skatteintäkterna för budgetåret 1987/88 uppgick till 208 milj.kr.

8.2 Bakgrund

LSB trädde i kraft den 1 januari 1983. Införandet av skatten får ses mot bakgrund av de övergripande ekonomiska åtgärder den då nytillträdda regeringen företog under slutet av 1982. En punktskatt på umbärliga varor, såsom videobandspelare, ansågs medverka till att de välbeställda medborgarna fick bidra efter bärkraft till att på ett rimligt sätt fördela effekten av den sänkning av realinkomsterna som övergångsvis skulle följa av bl.a. den företagna devalveringen.

8.3 Överväganden

Videoskatten medför inga nämnvärda tillämpningsproblem för skattemyndigheten eller för de skattskyldiga. Ett slopande av skatten kan således inte motiveras av administrativa skäl. Kommittén har emellertid, av skäl som tidigare angivits, funnit det önskvärt att antalet punktskatter begränsas.

Punktskatten på videobandspelare tillkom inte i syfte att styra konsumtionen i en för samhället speciellt önskvärd riktning. Syftet med videoskatten var i stället att den skulle bidra till finansieringen av vissa ekonomiska

åtgärder. Videoskatten är således i första hand att se som en intäktskälla för statskassan. Sett mot den bakgrunden kan intäkterna från skatten inte anses som särskilt väsentliga.

Med hänsyn till det ovan anförda finner kommittén skäl föreligga för att slopa punktskatten på videobandspelare.

9 Kassettskatten

9.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband (LSK, omtryckt 1984:161, ändrad senast 1987:1242) skall skatt erläggas vid omsättning eller uthyrning inom landet eller vid införsel till landet av inspelade eller oinspelade videokassettband och oinspelade ljudkassettband.

Skattskyldig är den som inom landet yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga kassettband liksom den som blivit registrerad hos RSV.

Skattskyldigheten inträder när

- skattepliktigt kassettband levereras till köpare som inte är registrerad hos RSV,
- skattepliktigt kassettband första gången hyrs ut,
- uttag sker ur rörelsen av skattepliktigt kassettband för annat ändamål än sådan inspelning eller kopiering av kassettband som sker yrkesmässigt,
- den skattskyldige avregistreras.

Kassettskatten för ljudkassettband är 1 kr. 50 öre per band och för videokassettband 15 kr. per band. Skattesatsen är densamma oavsett bandets speltid.

Avdrag medges i deklarationen för skatt som redovisats på bl.a. band för vilka sådan avgift som avses i 1982 års film- och videoavtal med de ändringar och tillägg som följer av ett den 22 december 1988 slutet avtal erlagts till stiftelsen Svenska Filminstitutet. Avgiften till Svenska Filminstitutet, SFI-avgiften, betalas bl.a. av den som bedriver yrkesmässig uthyrning av videogram och utgår för de videogram som utges genom att föras ut i handeln för uthyrning till kunder för enskilt bruk. Avgiften är 60 kr. för varje videogram som innehåller en långfilm enligt särskilt angiven definition. För videogram som innehåller en kortfilm är avgiften 36 kr. För videogram som säljs utgår fr.o.m. den 1 juli 1989 SFI-avgift med 20 kr.

I LSK finns bestämmelser om kompensation. Dessa riktar sig till sådana som inte är registrerade hos RSV och som betalar SFI-avgift till Svenska Filminstitutet. Kompensation utgår med ett belopp som motsvarar den kassettskatt som erlagts för bandet. Ansökan om kompensation skall göras skriftligen hos RSV. Kompensation medges inte för skattebelopp under 500 kr. per tvåmånadersperiod.

Antalet hos RSV registrerade skattskyldiga var 170 vid utgången av budgetåret 1987/88. Skatteintäkterna för perioden uppgick till 140 milj.kr.

9.2 Bakgrund

Kassettskatten infördes 1982. I propositionen till lagen anges att den kraftigt ökande hemkopieringen av musik och bild lett till förfång för rättighetsinnehavare av olika slag genom att deras verk och prestationer

utnyttjas på ett sätt som inte varit avsett. Kopieringsverksamheten anses i propositionen också försämra möjligheterna till ett brett utbud av musik på fonogram samt kulturpolitiskt angelägen film- och videoproduktion. Departementschefen ansåg att dessa negativa verkningar av hemkopieringen skulle kompenseras genom direkt ekonomisk ersättning till grupper av rättighetsinnehavare och genom andra insatser på bl.a. musik- och filmområdena. Kassettskatten skulle skapa ekonomiskt utrymme för dessa åtgärder. Departementschefen ansåg en beskattning av kassetter motiverad även av statsfinansiella skäl.

9.3 Överväganden

Kassettskatten medför inte några tillämpningsproblem i egentlig mening för de skattskyldiga eller för skattemyndigheterna. Bestämmelserna angående kompensation för de skattskyldiga som erlägger avgift till Svenska Filminstitutet medför dock en administrativ belastning för RSV.

Skattens utformning har kommit att medföra vissa konkurrensneutralitetsproblem. Kassettskatten har till följd av den tekniska utvecklingen också i viss mindre omfattning kommit att träffa objekt som, såvitt framgår av lagmotiven, inte avsågs att beskattas. De angivna problemen beskrivs i det följande.

Ljud- och videokassettband punktbeskattas i flera andra europeiska länder än Sverige. Närliggande länder som Danmark och England har dock inte någon sådan beskattning. Skattesatsen är högre i Sverige än i t.ex. Västtyskland, men på motsvarande nivå som i t.ex. Norge och Frankrike. Det förhållandet att det i närliggande länder går att köpa kassettband skattefritt eller med en väsentligt lägre skattebelastning än den svenska kan väntas leda till att smugglingen av band ökar. Enligt uppgifter från branschen har en ökad smuggling också kunnat konstateras. Uppgifter från tullverket och RSV bekräftar i viss mån branschens uppfattning. Dessa insmugglade band kan sedan säljas på den svenska marknaden till ett väsentligt lägre pris än vad som eljest är möjligt. Förhållandet är till förfång för den seriösa handeln med kassettband. Smuggeltrafiken innebär också att tullmyndigheten måste avsätta inte oväsentliga resurser för bekämpning av densamma.

Såsom tidigare anförts var det huvudsakliga motivet för införandet av kassettskatten att skapa ekonomiska förutsättningar att kompensera rättighetsinnehavare av olika slag för att deras verk, till följd av hemkopieringen, utnyttjas på ett sätt som inte varit avsett. Hemkopieringen ansågs också försämra möjligheterna till ett brett utbud av musik på fonogram och kulturpolitiskt angelägen film- och videoproduktion. Skatten förutsågs således träffa sådana kassettband som är avsedda för kopiering. Den allt övervägande delen försålda band är också avsedda för detta ändamål. Vissa kassettband kan emellertid inte användas för kopieringsändamål

Den som bedriver yrkesmässig uthyrning av videogram har att betala en avgift till Svenska Filminstitutet. Enligt LSK medges avdrag i deklarationen

för den skatt som redovisats på videokassettband för vilka avgift till Filminstitutet utgått. Videofilmuthyrarna har således möjlighet att avmagnetisera de band som tidigare använts i uthyrningsverksamheten och sälja dessa i obeskattat skick till priser som väsentligt understiger dem som den vanliga handeln kan erbjuda. Förhållandet innebär en konkurrenssnedvridning som inte är tillfredsställande.

De förhållanden som ovan angivits inverkar menligt på bl.a. konkurrensneutraliteten. För det fall kassettskatten skall behållas även fortsättningsvis bör åtgärder vidtas i syfte att komma till rätta med de beskrivna olägenheterna. Detta torde emellertid inte kunna ske utan att lagstiftningen blir svårtillgänglig. Väsentliga tillämpnings- och kontrollproblem kan förutses. Det bör därför övervägas om kassettskatten kan slopas.

Enligt direktiven har kommittén att undersöka möjligheterna till att avskaffa de punktskatter som är svåra att tillämpa och som har en liten statsfinansiell betydelse. Såsom anförts kan det befaras att kassettskatten, sedan nödvändiga åtgärder för att komma till rätta med konstaterade olägenheter vidtagits, kommer att bli svåra att tillämpa. Redan nu medför bestämmelserna om kompensation en administrativ belastning för RSV. Kassettskatten ger en relativt blygsam avkastning. Skattens andel av konsumentpriset har under senare år blivit allt större. Kassettskatten i sig bidrar heller inte till att stärka upphovsrätten. Skatten utgör inte en förutsättning för den kompensation till rättighetsinnehavare som omnämndes i lagmotiven. Kopplingen mellan skatten och 1982 års film- och videoavtal kan inte självständigt anses motivera skatten. Ett avskaffande av kassettskatten utgör heller inget hinder mot SFI-avgiftens fortbestånd.

Med hänsyn till vad som ovan anförts föreslår kommittén att punktskatten på kassettband slopas.

10 Försäljningsskatten på motorfordon

10.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon (LFM, omtryckt 1984:159, ändrad senast 1988:357) utgår försäljningsskatt (bilaccis) för

- personbil med en tjänstevikt av mer än 400 kg.
- buss med en totalvikt av högst 3 000 kg.
- lastbil med skåpkarosseri och med en totalvikt av högst 3 000 kg.
- motorcykel

För att skatt skall utgå krävs att fordonet inte är eller inte har varit registrerat som fordon av angivet slag eller har varit registrerat endast i förening med avställning.

En personbil är enligt fordonskungörelsen en bil, som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare. En bil inrättad för befordran av flera personer än det angivna är att anse som buss.

Tillverkare och hos RSV registrerade importörer av skattepliktiga motorfordon är skattskyldiga under vissa särskilt angivna förutsättningar. Beträffande tillverkare uppställs krav på yrkesmässighet och på att tillverkningen skall ha skett inom landet. Beträffande en registrerad importör gäller att denne skall införa skattepliktiga motorfordon till riket för försäljning till återförsäljare. För skattepliktigt motorfordon som har tillverkats inom landet av annan än yrkesmässig tillverkare och för motorfordon som efter ändring blivit skattepliktigt är ägaren skattskyldig.

Skattskyldighet för yrkesmässig tillverkare och registrerad importör inträder när motorfordon levereras till köpare eller tages ut ur rörelsen utan samband med försäljning. Om skattepliktigt motorfordon förs in till landet av importör, som inte är registrerad hos RSV skall skatten betalas till tullmyndigheten. För ägare till skattepliktigt fordon, som tillverkats inom landet av annan än yrkesmässig tillverkare och för motorfordon, som efter ändring har blivit skattepliktigt inträder skattskyldighet när fordonet förs in i bilregistret eller efter ändring tas upp i registret som fordon av skattepliktigt slag. Det innebär att den som är ägare vid det tillfället som fordonet registreras utan att avställning görs samtidigt blir skattskyldig. Huruvida fordonet är skattepliktigt eller inte avgörs efter en registreringsbesiktning.

Skatten för personbilar, lastbilar och bussar uppgår till 6,40 kr. per kg. tjänstevikt, med ett tillägg av 800 kr. per varje fullt femtiotal kg. varmed tjänstevikten överstiger 1 600 kg.

För motorcyklar tas skatten ut efter fyra olika viktklasser. Skatten för en motorcykel är 1 340 kr. om tjänstevikten uppgår till högst 75 kg., 1 760 kr. om tjänstevikten är högre än 75 kg. men inte överstiger 160 kg., 2 700

kr. om tjänstevikten är högre än 160 kg. men inte överstiger 210 kg. samt i annat fall 4 480 kr.

RSV får medge befrielse helt eller delvis från skyldighet att erlägga skatt för motorfordon, som efter ändring blivit skattepliktigt, om skattskyldigheten inträder senare än tre år efter det att fordonet första gången fördes in i bilregistret och försäljningsskatten kan anses som oskäligt stor i förhållande till fordonets värde. Bestämmelsen har således utformats som ett bemyndigande för RSV att pröva varje särskilt fall.

Antalet hos RSV registrerade skattskyldiga var 57 vid slutet av budgetåret 1987/88. Skatteintäkterna uppgick under budgetåret till 2 017 milj.kr.

10.2 Bakgrund

Motorfordon har varit föremål för särskild beskattning alltsedan 1950-talets början. Sålunda infördes 1951 en tillfällig skatt vid tillverkning och import av personbilar och motorcyklar i ersättning för en tidigare samma år införd tillfällig skatt vid registrering av fordon. Skatten, som var gällande till slutet av 1953, var utformad som en värdeskatt med konsumentpriset inklusive skatten som beskattningsvärde.

År 1955 infördes en särskild investeringsavgift på personbilar och vissa mindre lastbilar samt motorcyklar. Avgiften erlades av fordonsägaren i samband med registrering. Avgiften kompletterade en då utgående allmän investeringsavgift på bussar och tyngre lastbilar. Avgiften varierade efter fordonens tjänstevikt och ålder. Den motsvarade ca 10 procent av nybilspriset.

År 1956 infördes en omsättningsskatt på vissa motorfordon. Motivet härför var främst en önskan att dämpa bilismens expansion. Begagnade fordon omfattades inte av omsättningsskatten såvida det inte var fråga om import eller ombyggnad. Omsättningsskatten beräknades på tjänstevikten och avsågs motsvara ca 12 procent av nybilspriset.

Den nuvarande lagen om försäljningsskatt på motorfordon trädde i kraft den 1 april 1978. Lagen bygger på samma principer som den tidigare lagen om omsättningsskatt.

Lagstiftningen fick dock en modernare utformning och också, på några punkter, ett ändrat sakligt innehåll.

10.3 Överväganden

10.3.1 Ändrad beräkningsgrund för försäljningsskatten

Som tidigare angivits har försäljningsskatten motiverats av önskemål att dämpa privatbilismens tillväxt. Vid ett tillfälle har en skatteändring motiverats av miljöpolitiska skäl, nämligen vid den lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1986 då en skatterabatt på katalysatorförsedda personbilar av årsmodell 1987 och 1988 infördes. För övriga personbilar av motsvaran-

de årsmodeller infördes samtidigt särskilda högre skattesatser. Skatten har även en viktig statsfinansiell betydelse.

Skatten är proportionell mot fordonets tjänstevikt. Från början var skatten utformad som en värdeskatt som beräknades till viss procent av fordonets värde. Värdeskatten medförde emellertid betydande tekniska problem. Man ersatte därför värdeskatten med en viktskatt som bedömdes approximativt kunna ge en motsvarande beskattning på ett tekniskt enklare sätt. Den nuvarande skatten fungerar också tekniskt sett bra.

Grundtanken att skatten skall vara värdeanknuten reser inga principiella invändningar. Motsvarande skatter/avgifter i andra europeiska länder är vanligen också utformade antingen som en förhöjd mervärdeskatt eller som en värdeanknuten punktskatt.

Den nuvarande svenska försäljningsskattens koppling till försäljningspriset är emellertid inte särskilt god. Relationen varierar stort mellan olika bilfabrikat.

Exklusivare personbilar träffas generellt av en lägre försäljningsskatt i förhållande till bilens pris än billigare bilar.

Enligt direktiven bör en bedömning göras om det finns skäl att införa en annan beskattningsgrund än fordonens tjänstevikt vid beräkning av försäljningsskatten på motorfordon. Mot bakgrund härav har kommittén utfört en granskning av den nuvarande konstruktionen av försäljningsskatten och olika alternativa beräkningsgrunder har tagits fram.

I syfte att belysa försäljningsskattens relation till bilpriserna har en databas sammanställts med pris och fordonsuppgifter för 360 fordon. Priset avser priset "på gatan". Någon hänsyn till eventuella rabatter har inte tagits. Härvid har framkommit att skatten under år 1987 svarar för knappt nio procent av försäljningspriset inklusive skatt. Mellan olika fabrikat är emellertid skillnaden i skatt i förhållande till bilens försäljningspris stor. För en personbil av märket Lada är skatten 16,9 procent medan skatten för en Porsche är 2,9 procent. Spridningen mellan de fem största fabrikaten, Volvo, Opel, Saab, Ford och Vw, är mindre. Den lägsta skatten har Saab med 7,5 procent och den högsta har Opel med 9,5 procent. Generellt kan konstateras att exklusivare bilar träffas av en låg skatt i förhållande till bilens pris.

Som alternativ till en viktanknuten skatt kan övervägas någon typ av värdeskatt eller en skatt beräknad efter någon annan variabel än fordonets vikt.

Av väsentlig betydelse för val av alternativ är skälen för att skatten tas ut. Om det huvudsakliga motivet för skatten är att beskatta en kapitalvara är en värdeskatt naturlig att använda. En förutsättning för att det skall vara enkelt att tillämpa ett värdeskattesystem är att priset på varan är känt. Detta är inte förhållandet på bilmarknaden, där priset på en ny bil oftast inte är helt känt förrän köpekontraktet skrivs på. Det blir därför svårt att ta ut skatten redan i importörs- och tillverkarledet. Ett alternativ är då att ta ut skatten i konsumentledet genom en mervärdeskattehöjning på nya bilar med 9–10 procent. Detta alternativ medför emellertid i sin tur problem då det gäller att bestämma beskattningsvärdet på importerade, begagnade och "hemmabyggda" fordon.

Som alternativa fordonsvariabler till tjänstevikten kan väljas motorstyrkan eller motorns cylindervolym. Enligt den regressionsmodell som använts för att mäta sambandet mellan respektive variabel och priset är korrelationstalet

- 0,53 vid pris mot tjänstevikt,
- 0,76 vid pris mot motorstyrka,
- 0,72 vid pris mot cylindervolym samt
- 0,77 vid pris mot tjänstevikt och motorstyrka.

Eftersom variabeln cylindervolym inte noteras i centrala bilregistret för närvarande, vilket måste anses nödvändigt för att den skall kunna tillämpas, och eftersom denna variabel är något sämre än motoreffekten finns det inga bärande skäl att överväga en beskattning efter cylindervolym. För att motorstyrkan skall kunna användas som skattevariabel måste lagstiftningen ses över. Anledningen härtill är att en skatt som bestäms av motorstyrkan lätt skulle kunna kringgås genom att en strypt eller svagare motor sätts i bilen vid den första typ- eller registreringsbesiktningen och sedan byts mot en starkare variant efteråt.

Det kanske enklaste sättet att bättre avväga försäljningsskatten är att modifiera det nuvarande systemet så att skatten blir mer proportionell mot priset. Ett sätt att förbättra sambandet pris – tjänstevikt kan vara att dela in personbilsbeståndet i olika grupper med hjälp av bilens inkomstskattemässiga förmånsvärde. Eftersom sambandet skulle bli bättre inom dessa grupper skulle en mer proportionell skatt kunna bestämmas.

Beträffande en förhöjd mervärdeskatt på motorfordon som beskattningsalternativ kan följande anföras. Enligt direktiven till kommittén är utgångspunkten en enhetlig beskattning för hela det mervärdeskattebelagda området. Kommittén bör dock pröva de skäl som kan finnas för att införa en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror. Mot denna bakgrund har därför en förhöjd mervärdeskatt på motorfordon övervägts. Om en förhöjd mervärdeskatt generellt skulle införas på varaktiga kapitalvaror borde den också införas på motorfordon och ersätta den nuvarande försäljningsskatten. Härigenom skulle den bästa relationen mellan skatt och försäljningspris uppnås och skatten skulle bli mer rättvis. Att införa en förhöjd mervärdeskatt enbart för motorfordon får däremot bedömas som uteslutet. En förhöjd mervärdeskatt innebär nämligen att mervärdeskattesystemet kompliceras i avsevärd grad. Detta kan inte motiveras om endast motorfordonsförsäljningar skall omfattas av den högre mervärdeskatten.

Beträffande alternativet att fordonets motorstyrka skall vara bestämmande för skattens storlek kan följande anföras. Sambandet mellan priset och motorstyrkan är, som ovan angivits, bättre än sambandet mellan priset och tjänstevikten. För att på ett mer överskådligt sätt kunna konstatera differenserna med motorstyrkan som beräkningsgrund för skatten i stället för tjänstevikten har i nedanstående tabell en sammanställning gjorts av förhållandet försäljningsskatt/tjänstevikt och förhållandet försäljningsskatt/motorstyrka.

Fabrikat	Tjänstevikt kg	Pris kr	Andel	%
	(genomsnitt för fabrikatet)		Försäljningsskatt/tjänstevikt	
Alfa Romeo	1 202	112 820	9,1	12,6
Audi	1 26	170 604	6,8	7,6
BMW	1 407	205 628	6,4	8,2
Citroen	1 136	109 267	9,2	7,7
Daihatsu	860	71 800	10,1	6,7
Fiat	989	83 219	10,2	7,9
Ford	1 122	103 619	9,3	9,2
Honda	1 123	114 125	8,5	9,5
Jaguar	1 884	399 575	5,1	6,1
Lada	1 110	55 620	16,9	11,8
Mercedes	1 388	218 715	5,6	5,4
Mazda	1 151	87 905	11,5	12,1
Mitsubishi	1 221	116 944	9,3	7,4
Nissan	1 038	86 076	10,2	7,6
Opel	1 138	104 526	9,5	9,2
Peugeut	1 017	85 454	10,2	8,7
Porsche	1 435	443 110	2,9	6,3
Renault	892	75 600	10,0	8,1
Saab	1 342	158 533	7,5	9,5
Subaru	1 162	127 931	7,9	7,9
Suzuki	823	70 967	9,8	9,8
Toyota	1 172	100 819	10,0	9,8
Volvo	1 359	156 713	8,2	9,0
Volkswagen	1 102	107 166	8,8	7,3

Som framgår av denna jämförelse medför motorstyrkan som skattebas en något bättre anpassning av skatten till försäljningspriset än tjänstevikten. Om fördelen härmed, isolerat sett, är så stor att den motiverar en ändrad beskattningsgrund får emellertid anses tveksamt.

En ändrad beskattningsgrund skulle kunna vara av betydelse från miljösynpunkt. Om skatten kunde utformas så att den leder till att bilarna förses med mindre motorer med högre verkningsgrad kan drivmedelsbesparingar göras. Det kan emellertid ifrågasättas om skatten, som är relativt låg, kan få den antydda styreffekten. Det kan konstateras att den nuvarande beskattningens anknytning till fordonets vikt inte tycks ha påverkat valet av bil i riktning mot lättare bilar. Den utredning som gjorts visar på en stigande trend för medelvikten från och med år 1982. Statens naturvårdsverk har dessutom uppgivit att en skatt som är knuten till motoreffekten inte skulle innebära några fördelar från miljösynpunkt.

Det finns också vissa administrativa problem och kontrollproblem med en skatt som är knuten till motorstyrkan. Ett byte till en starkare motor kan göras efter den första registreringsbesiktningen. En ny registreringsbesiktning måste i och för sig redan nu göras vid byte av motor, men detta påverkar för närvarande inte försäljningsskatten. Om en skatt som är knuten till motorstyrkan införs, torde det därför också vara nödvändigt att införa en särskild reglering för att ta ut tillkommande skatt. Tullverket har uppgivit att problem kan komma att uppstå vid import av fordon. Det kan i detta sammanhang nämnas att regeringen i propositionen 1988/89:107 om

försäljningsskatt på motorfordon m.m. föreslagit att försäljningsskatt införs på fordon som importeras i inkomplett skick, t.ex. utan motor. Mot bakgrund av de konsekvenser som en skatt som är knuten till motorstyrkan skulle kunna få, kan det ifrågasättas om en sådan beskattningsgrund inte skulle medföra ett mer komplicerat administrativt förfarande än det som nu tillämpas.

Sammanfattningsvis kan sägas att om syftet med en alternativ skatt till den nuvarande försäljningsskatten enbart är att få en skatt som är mer proportionell i förhållande till försäljningspriset än vad som för närvarande är fallet, får det alternativ som innebär en förhöjd mervärdeskatt på motorfordon anses vara det mest ändamålsenliga. Detta alternativ kan dock endast komma i fråga om en förhöjd mervärdeskatt införs även på andra kapitalvaror. Alternativet med motorstyrkan som beräkningsgrund för skatten torde inte innebära sådana fördelar att den motiverar en ändring av gällande bestämmelser. Mot bakgrund härav föreslår kommittén ingen ändrad beräkningsgrund för försäljningsskatten på motorfordon.

10.3.2 Veteranbilar och amatörbyggda motorfordon

Samlarfordon, s.k. veteranbilar, och amatörbyggda fordon är skattepliktiga till försäljningsskatt under förutsättning att de inte är eller tidigare har varit registrerade som fordon av angivet slag. Försäljningsskatt tas ut av tullmyndigheten när en veteranbil förs in i landet av annan än den som är registrerad importör hos RSV. För amatörbyggda fordon inträder skattskyldigheten i samband med att fordonet förs in i bilregistret. Ägaren är skattskyldig för ett sådant fordon. Ett amatörbyggt fordon kan antingen vara ett helt nytt fordon eller ett fordon som är sammansatt i huvudsak av delar från skrotade fordon.

Från Motorhistoriska riksförbundet, MHRF, och Sveriges fordonsbyggares riksorganisation, SFRO, har tidigare framställningar gjorts hos finansdepartementet om en lägre försäljningsskatt eller att skatt inte alls skall tas ut för ifrågavarande fordon. Även enskilda personer har framfört motsvarande önskemål. Som skäl för en ändrad beskattning när det gäller veteranfordonen har bl.a. åberopats att fordonsskatten slopades år 1985 för sådana fordon av årsmodell 1950 eller äldre. Vidare har anförts att bl.a. Norge har särskilt förmånliga regler för veteranfordon. Det har också framhållits att äldre fordon vanligen är mycket tunga och att den viktanknutna skatten därför slår mycket hårt mot dessa. När det gäller de amatörbyggda fordonen har som skäl för en förmånligare beskattning framförts att det vanligen är fråga om fordon som delvis byggts med delar från fordon som tidigare varit beskattade. Vidare har man framhållit den betydelse som amatörbyggandet har som fritidssysselsättning för den motorintresserade ungdomen. Regeringen avvisade framställningarna från MHRF och SFRO i december månad 1988.

Frågan om slopande såväl av försäljningsskatten på fordon som byggts om av delar från redan beskattade fordon som om införandet av en särskilt förmånlig schablonaccis enligt norsk modell vid import av samlarfordon har i anledning av en motion också varit föremål för behandling i riksdagen

under våren 1988. Skatteutskottet, som avstyrkte motionen, uttalade då att införandet av särskilda undantagsbestämmelser för fordon som består av delar av äldre fordon skulle leda till praktiska problem av olika slag. I fråga om en schablonaccis på samlarfordon anfördes att den norska accisen är väsentligt högre än den svenska och att det mot den bakgrunden framstod som mindre angeläget att i Sverige sänka skatten för dessa fordon.

Enligt utredningsdirektiven är en huvuduppgift för kommittén att utreda förutsättningarna för en breddad mervärdeskattebas på varor och tjänster. En breddning av basen för mervärdeskatten och de andra indirekta skatterna bör också enligt direktiven totalt sett innebära ökade intäkter från dessa skatter. Mot den bakgrunden och med hänsyn till såväl riksdagens som regeringens ställningstaganden under år 1988 i fråga om försäljningsskatten på veteranbilar och amatörbyggda fordon föreslår kommittén inte någon ändring av gällande bestämmelser för ifrågavarande fordon.

10.3.3 Ändrad viktgräns för lastbilar och bussar

Mot bakgrund av vad som tidigare anförts om en breddad bas för de indirekta skatterna i kommittédirektiven bör även frågan om en ändrad viktgräns för s.k. lätta lastbilar och bussar tas upp. AB Svensk Bilprovning, ASB, har i en framställning som överlämnats från regeringen till kommittén hemställt om en höjning av viktgränsen för ifrågavarande fordon. En motion har också väckts i riksdagen under våren 1989 i denna fråga.

Enligt de nuvarande bestämmelserna omfattas bl.a. lastbilar som är försedda med skåpkarosseri och med en totalvikt av högst 3 000 kg av skatteplikt. Samma viktgräns gäller för bussar som omfattas av lagen.

Den nuvarande gränsen infördes år 1978 då lagen om försäljningsskatt på motorfordon trädde i kraft. I punktskatteutredningens delbetänkande Ds B 1977:3 föreslogs att skatteplikten för lastbilar med skåpkarosseri skulle avgöras efter totalvikten och inte efter tjänstevikten. Utredningen föreslog att gränsen skulle sättas vid 2 800 kg. I de remissvar som lämnades över betänkandet tillstyrkte ASB en höjning av viktgränsen men angav att denna gräns borde höjas till 3 500 kg. för att få en mer påtaglig effekt. I propositionen (1977/78:78) fann departementschefen det angeläget att möjligheterna till skatteundandragande genom ombyggnad av fordon begränsades så långt möjligt. Gränsen drogs vid 3 000 kg. Även bussar upp till 3 000 kg. gjordes av rättviseskäl skattepliktiga.

Vägtrafikskatteutredningen, som tog upp frågan om en höjd viktgräns för lätta lastbilar och bussar i sitt slutbetänkande Ds Fi 1986:23 Översyn av vägtrafikbeskattningen, Del 8 Författningsteknisk översyn m.m., konstaterade att viktgränsen 3 000 kg. inte utgör någon naturlig skiljelinje mellan olika fordonstyper med avseende på deras användning. Om viktgränsen höjdes till 3 500 kg. skulle en naturlig gräns uppnås, eftersom den gränsen finns på andra områden som reglerar fordon och fordonstrafik. I fordonskungörelsen går gränsen mellan tung och lätt lastbil vid 3 500 kg. För tung lastbil krävs särskilt körkort. Enligt vägtrafikskatteutredningen skulle det bli mindre frestande att undvika skatten genom att åsätta

fordonet en totalvikt just över viktgränsen, eftersom det krävs körkort för tung lastbil för att få köra fordonet. Vidare skulle fördelarna med att få personbilar registrerade som lastbilar minska. Mot bakgrund av att en höjning av viktgränsen skulle innebära en relativt hög skatt för de fordon som genom ändringen skulle bli skattepliktiga, och som har hög tjänstevikt, föreslog utredningen samtidigt att tilläggsbeloppet 800 kr. som tas ut för varje fullt femtiotal kilogram som tjänstevikten överstiger 1 600 kg. skulle slopas. Den föreslagna ändringen skulle också medföra ändringar i fråga om rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt. Flertalet remissinstanser tillstyrkte eller lämnade utredningens förslag utan erinran. Förslaget togs emellertid inte upp i regeringens proposition 1987/88:159 om en ny vägtrafikskattelagstiftning.

Av inhämtade uppgifter från AB Bilstatistik och statistiska centralbyrån, SCB, framgår att antalet lastbilar med skåpkarosseri och med en totalvikt på 3 010–3 509 kg. som nyregistrerades under år 1988 uppgick till 10 714. Motsvarande siffra för år 1987 var 5 875.

Det har alltså skett en kraftig ökning av försäljningen av ifrågavarande fordon under det sista året. Av de nyregistrerade lastbilarna under år 1988 uppgår antalet fordon med en totalviktgräns på 3 010 kg. till 6 150 st.

ASB har i sin framställning särskilt påtalat de problem som uppkommer vid fastställande av totalvikten för dessa fordon som i Sverige har en totalvikt som avviker från den av tillverkaren ursprungligen fastställda totalvikten. Som exempel anges att för amerikanska lyxskåpbilar, s.k. vans, är totalvikten i tillverkarlandet ofta lägre än 3 000 kg., medan man i Sverige intygar en totalvikt på 3 010 kg. Många av fordonen är ursprungligen avsedda för personbefordran och borde vara klassade som personbilar. Genom att besiktiga bilarna med ett mindre antal säten än vad de i normalutförandet är utrustade med eller med säten av ett enklare utförande eller med lätt löstagbara säten är det ofta möjligt att uppfylla kraven för klassificering som lastbil. Då fordonen huvudsakligen används för personbefordran medför lastbilsklassificeringen en sämre säkerhetsnivå för passagerarna än om bilen klassificerats som personbil. 3 500 kg. är den internationellt antagna gränsen mellan lätt och tung lastbil. Det finns även hastighetsgränser och krav på högre körkortsbehörighet, som verksamt bidrar till att fordon med en totalvikt över 3 500 kg. inte är intressanta för den kundkategori som importörerna av dessa fordon främst vänder sig till.

Sammanfattningsvis kan således ånyo konstateras att den nuvarande viktgränsen för lätta lastbilar inte utgör någon naturlig skiljelinje mellan olika fordonstyper med avseende på deras användning. Förutom att viktgränsen medför de problem som beskrivits vid fastställande av om ett fordon skall omfattas av försäljningsskatt innebär den också att fordonen används på ett sätt som från trafiksäkerhetssynpunkt är mindre lämpligt. Som tidigare framhållits talar alltså starka skäl för att den gräns på 3 500 kg. som gäller mellan lätt och tung lastbil även bör gälla i fråga om de lastbilar och bussar som skall omfattas av försäljningsskatt. Kommittén anser därför att en höjning av viktgränsen för lastbilar med skåpkarosseri bör ske från 3 000 kg. till 3 500 kg. Viktgränsen för bussar bör också höjas

till 3 500 kg. Samtidigt bör tilläggsbeloppet 800 kr., som tas ut för varje fullt femtiotal kilogram som tjänstevikten överstiger 1 600 kg., slopas. Den föreslagna höjningen av viktgränsen innebär en ökning av statens intäkter från försäljningsskatten med ca 100 milj.kr.

11 Reklamskatten

11.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL, omtryckt 1984:156, ändrad senast 1987:1237) skall reklamskatt erläggas för annons, som är avsedd att offentliggöras inom landet, och för reklam som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons. Reklamskatten omfattar i huvudsak tre skattepliktiga områden. Dessa är annonser, visst annat offentliggörande av reklam samt reklamtrycksaker. Någon allmän reklambeskattning föreligger således inte.

Skattskyldig för reklamskatt är den som i yrkesmässig verksamhet inom landet offentliggör skattepliktig annons eller skattepliktig reklam i annan form eller den som framställer reklamtrycksaker. Verksamheten anses som yrkesmässig när inkomsten kan hänföras till inkomst av jordbruk, rörelse, jordbruksfastighet eller annan fastighet enligt kommunalskattelagen. Yrkesmässighet anses också föreligga utan att verksamheten är hänförbar till rörelse, när tillhandahållandet av skattepliktiga annonser eller skattepliktig reklam ej endast avser enstaka tillhandahållanden.

Skatten utgår med fyra eller elva procent, den lägre procentsatsen gäller för annonser i dagspress. Skatten beräknas på vederlaget för annonsen, dvs. annonspriset. För annat offentliggörande beräknas skatten på vederlaget för offentliggörandet. För reklamtrycksaker beräknas skatten på de tryckeritekniska framställningskostnaderna och bokbinderikostnaderna med avdrag för däri ingående vederlag för kliché, reprofilm och motsvarande. Kostnadsmoment som ingår i beskattningsunderlaget för trycksaker är således sättning, tryckning, vissa delar av de s.k. litokostnaderna samt bokbinderi.

För att av administrativa skäl begränsa antalet skattskyldiga gäller vissa beloppsgränser för redovisningsskyldighet. För periodiska publikationer som inte är att anse som annonsblad föreligger skyldighet att redovisa skatt först om annonsomsättningen överstiger 60 000 kr. per år räknat. Gränsen tillämpas för varje publikation för sig. För övrig skattepliktig verksamhet gäller att redovisningsskyldighet föreligger om den sammanlagda övriga reklamskattepliktiga omsättningen överstiger 20 000 kr. per beskattningsår räknat.

RSV återbetalar så stor del av skatten som belöper på en skattepliktig omsättning på 12 milj. kr. för helt år för dagspress och 6 milj. kr. för övrig periodisk press av fack- och populärpresskaraktär. En dagstidning kan således maximalt få tillbaka 480 000 kr. i skatt och för övrig periodisk press blir återbetalningen maximalt 660 000 kr. Utgivningen av annonsblad, program och katalog berättigar inte till återbetalning.

Skatteintäkterna för reklamskatten uppgick under budgetåret 1987/88 till 764 milj.kr. Antalet skattskyldiga var 4 041.

11.2 Bakgrund

En skatt på annonser infördes första gången den 1 juli 1971. Annonsskatten betecknades då som ett provisorium i avvaktan på att den sittande reklamutredningen skulle föreslå en allmän reklampålaga. Ett förslag om en sådan reklamskatt lades fram av utredningen i januari 1972 och ledde till lagstiftning i juni samma år genom den alltjämt gällande lagen om skatt på annonser och reklam.

Bakgrunden till den år 1971 införda skatten på annonser är i huvudsak följande. 1950- och 1960-talen hade medfört stora strukturförändringar för dagspressen. Cirka 40 procent av landets dagstidningar lades ner under denna period. Paradoxalt nog ökade samtidigt den totala dagstidningsupplagan. Ökningen var emellertid nästan helt hänförlig till kvällspressen. Tidningsnedläggningen drabbade således abonnenttidningarna och bland dem främst de s.k. andratidningarna. Andratidningarnas problem var att de hade färre annonser än den större förstatidning som de hade att konkurrera med. Andratidningarna tvingades kompensera detta med en hög andel redaktionell text, vilket medförde högre kostnader. När man så småningom tvingades sänka kostnaderna gick det ut över kvaliteten, vilket i sin tur ledde till ytterligare upplage- och annonsbortfall. Bortfallet av andratidningar och framväxten av allt fler lokala och regionala monopol stred mot statsmakternas målsättning att främja en allsidig nyhetsförmedling och en fri opinionsbildning. Mot denna bakgrund föreslogs ett särskilt bidrag, riktat just mot andratidningarna, som komplement till den redan existerande samdistributionsrabatten och pressens lånefond. Bidraget utformades som ett produktionsstöd baserat på pappersåtgången med avräkning för annonsutrymmet. För att finansiera detta utökade presstöd föreslogs att en skatt skulle införas på annonser.

Reklamutredningen tillsattes 1966 med uppgift att utreda reklamens verkningar i samhället. Majoriteten i utredningen ansåg att den totala reklaminsatsen i samhället var alltför stor och att reklampolitiska åtgärder borde vidtas för att hålla nere reklamens volym och öka dess informativa innehåll. En allmän reklampålaga ansågs som ett lämpligt medel för att begränsa reklamvolymen och utredningen föreslog också en allmän reklamskatt. Utredningen kom senare aldrig att föreslå några åtgärder för att öka reklamens informativa innehåll. Reklamutredningens förslag överensstämde i huvudsak med den nu gällande reklamskattelagen. I samband med lagstiftningsarbetet erinrade departementschefen om att det dåvarande omedelbara behovet av en kraftig förstärkning av presstödet lämpligen kunde finansieras av en allmän reklamskatt. RSL kan således sägas ha tillkommit av såväl konsumentpolitiska som statsfinansiella skäl.

11.3 Överväganden

Reklamskatten medför en rad tillämpningsproblem för skattemyndigheten och de skattskyldiga. Utvecklingen på mediaområdet har inneburit att reklam i växande omfattning förekommer i nya medier som t.ex. vissa typer

av kabel-TV-sändningar, intern-TV och databaser. Den tekniska utvecklingen innebär att nya metoder för framställning av reklammeddelanden ser dagens ljus. Utvecklingen medför att såväl tillämpningsproblemen som de redan nu i viss mån existerande konkurrensneutralitetsproblemen blir allt större. En reformering av reklamskatten, som för övrigt ger betydande statsintäkter, framstår mot den bakgrunden som ytterst angelägen.

Reklamskatten har nyligen varit föremål för en omfattande översyn. Översynen har gjorts av reklamskatteutredningen som 1988 lämnade betänkandet "Reklamskatt" (SOU 1988:17). Syftet med översynen har varit att komma till rätta med de problem som ovan angivits samt i övrigt också att förenkla administrationen av reklamskatten. Betänkandet har remissbehandlats.

Med beaktande av det omfattande utredningsarbete som sålunda utförts och som ännu inte prövats av regeringen, har kommittén för indirekta skatter inte funnit anledning att nu ytterligare utreda reklamskatten eller att föreslå förändringar i den nu gällande reklamskattelagen.

12 Reseskatten

12.1 Nuvarande ordning

Enligt lagen (1978:144) om skatt på vissa resor (LSR, omtryckt 1984:160, ändrad senast 1986:293) skall skatt (reseskatt) tas ut för charterflygning från svensk flygplats till utländsk ort. Med charterflygning avses flygning med passagerare i yrkesmässig, ej regelbunden luftfart, om flygningen utgör sällskapsreseflygning, föreningsflygning, flygning för eget bruk, studentflygning eller flygning i samband med sportevenemang eller liknande. Även om flygningen är regelbunden, s.k. reguljärflyg, skall den i detta sammanhang anses som charterflygning till den del den motsvarar sådan flygning.

Skattskyldiga är de flygföretag som utför charterresor med start i Sverige. Skattskyldigheten inträder när charterflygningen börjar.

Reseskatt utgår för närvarande med 300 kr. per passagerare. Skatt utgår dock inte för passagerare under 12 års ålder.

Skatteuppbörden för charterflygningar var under budgetåret 1987/88 408 milj.kr. Antalet skattskyldiga var 61.

12.2 Bakgrund

Reseskatten motiverades av omsorger om den svenska turistnäringen. I lagens förarbeten konstaterades att den indirekta beskattningen som ligger i priset på semestervistelser i Sverige är avsevärt högre än vad som är fallet i de flesta andra länder. En skatt på turistresor till utlandet kunde därför ses som ett sätt att minska den konkurrensnackdel som den inhemska turistnäringen har i fråga om svenskars val av semesterort. Skatten ansågs därigenom kunna komma att bidra till en viss uppbromsning av den försämring av den svenska turistbalansen som ägt rum under lång tid.

I förarbetena anmärktes att Danmark redan hade skatt på charterresor med flyg till utlandet. Även Norge har sedermera infört en sådan skatt.

Skattens begränsning till charterflygningar motiverades av praktiska skäl.

12.3 Överväganden

Det kan med visst fog hävdas att reseskatten inte är konkurrensneutral i det att den endast träffar charterresor med flyg och således inte andra former av semesterresor till utrikes ort. Det skulle från konkurrensneutralitetssynpunkt vara önskvärt att samtliga former för semesterresor till utrikes ort behandlades på ett i beskattningshänseende likartat sätt. Detta kan i och för sig ske genom att reseskatten på charterflyg slopas eller genom att även andra utrikes semesterresor påförs reseskatt.

Reseskatten motiverades ursprungligen av omsorger om den svenska turistnäringen. Skatten får också antas ha bidragit till att människor förlägger sina semestervistelser i Sverige i större utsträckning än vad som eljest skulle vara fallet. Kommitténs förslag såvitt avser mervärdeskatten

kan medföra att den svenska turistnäringen kommer i ett än sämre konkurrensläge gentemot den utländska än vad som för närvarande är fallet. De skäl som motiverade införandet av reseskatten får därmed också en större tyngd. Det är från den synpunkten inte lämpligt att nu avskaffa reseskatten. Det förhållandet att skatten tillkommit i visst samarbete med Norge och Danmark talar i samma riktning.

Konkurrensneutraliteten mellan olika former av resande skulle stärkas om också andra typer av semesterresor till utrikes ort än charterresor med flyg omfattades av reseskatten. Det torde emellertid av flera skäl vara omöjligt att finna effektiva och samtidigt inte alltför kostsamma former för uppbörd och kontroll av en skatt som omfattar samtliga former av semesterresor till ett utländskt resmål. En sådan ordning är måhända olämplig också av andra orsaker än de rent skattetekniska. En tänkbar åtgärd skulle dock kunna vara att utöka skatteplikten enligt LSR till att också omfatta charterresor med buss. Åtgärden skulle stärka konkurrensneutraliteten och medföra ett statsfinansiellt tillskott. Frågan om en busscharterskatt har tidigare utretts inom finansdepartementet. De tekniska svårigheter en sådan skatt skulle medföra ansågs då överväga fördelarna. Det har inte framkommit några omständigheter som skulle föranleda en annan bedömning nu än tidigare.

På grund av det anförda föreslås ingen ändring av grunderna för uttagande av reseskatt.

13 Förutsättningarna för en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror

I kommitténs direktiv anges att det i Sverige inte finns någon generell särskild beskattning av kapitalvaror, vilket innebär att den avkastning som representeras av användningen av varaktiga kapitalvaror inte blir föremål för beskattning. Direktiven i denna del bygger därvid på resonemanget att varaktiga kapitalvaror under sin livstid ger en avkastning som kan betraktas som ett naturligt beskattningsunderlag. Denna fråga behandlas närmare i kap. II avsnitt 10. Kommittén avvisar där införandet av en särskild indirekt beskattning av varaktiga kapitalvaror. Om en skatt på dessa varor ändå skulle komma att införas bör den med hänsyn till de motiv som står bakom skatten, rimligen vara värdebaserad. Den bör med andra ord stå i relation till varans pris. Såsom utvecklats på annat håll medför värdebaserade punktskatter allvarliga tillämpningsproblem. En särskild skatt på de ifrågavarande varorna bör därför i vart fall inte utgå i form av punktskatt.

En särskild punktskatt på varaktiga kapitalvaror skulle fjärma den svenska beskattningen från den som tillämpas eller avses tillämpas inom EG och således inte bidra till de harmoniseringssträvanden som eljest anses önskvärda. Skatten kan medföra problem såvitt avser såväl legal som illegal gränshandel.

IV Energibeskattningen och vägtrafik-beskattningen

1 Sammanfattning av kapitel IV

- Energiområdet beläggs med mervärdeskatt.
- Punktskatterna behålls men skattesatserna sänks med 30 procent utom vad gäller skatten på bensin och kol.
- De särskilda skatterna på elkraft som produceras i vattenkraftverk och kärnkraftverk behålls oförändrade.
- Effekterna för fjärrvärmesektorn av en skatteomläggning bör utredas i särskild ordning.
- Undantaget från skatteplikt för allmän energiskatt för gasol som är butiksvara slopas.
- Ett undantag från skatteplikten för allmän energiskatt på elkraft införs för reservkraft som understiger 20 000 kilowattimmar (kWh) per år.
- En ny bestämmelse om yrkesmässig distribution tas in i lagen om allmän energiskatt.
- Den särskilda skatten för oljeprodukter, kol och bensin slopas och omvandlas till allmän energiskatt resp. bensinskatt. Någon höjning skall inte ske med belopp motsvarande den särskilda skatten för motoralkoholer som ingår i blandningar med minst 70 procent bensin.
- Skatten på gasol för annat ändamål än drift av motorfordon höjs – räknat efter energiinnehållet – till samma nivå som skatten på naturgas.
- Avdragsbestämmelserna för skatten på bränsle och bensin för avprovning av motorer i provbädd o.d. slopas.
- Avdragsbestämmelserna för kraftvärme, kondenskraft och industriellt mottryck ändras. Produktionen i kondenskraftverk skall beskattas på samma sätt som i kraftvärmeverk, vilket innebär att avdrag medges endast för den del av bränslet som motsvarar elproduktionen. För kraftvärmeproduktion som används i egen industriell verksamhet skall det finnas möjlighet att välja mellan vad som gäller i dag för kraftvärmeproduktion resp. för industriellt mottryck, dvs. avdrag kan göras antingen på elsidan eller bränslesidan.
- RSV:s möjlighet att medge nedsättning av allmän energiskatt enligt lagen om nedsättning av allmän energiskatt slopas.

- Fordonsskatten och registerhållningsavgiften slopas för bensin- och gasoldrivna fordon, samt för lätta och tunga släpvagnar som dras av sådana fordon. Intäktsbortfallet kompenseras med höjning av skatten på bensin med 37 öre/l, vilket blir 46 öre/l inkl. mervärdeskatt. Skatten på motoralkoholer höjs med hälften därav, dvs. avrundat 18 öre/l som blir 22 öre/l inkl. mervärdeskatt. Saluvagnsskatt skall endast tas ut för sådana fordon som blir fordonsskattepliktiga efter reformen.

2 Utgångspunkter för utredningsarbetet om energibeskattningen

2.1 Direktiven

I kommitténs direktiv (Dir 1987:30) sägs följande om utredningsuppdraget beträffande energibeskattningen:

> "Som jag tidigare nämnt avviker det svenska mervärdeskattesystemet från vad som är vanligt utomlands genom att energiområdet ställts utanför beskattningen. En viktig uppgift för kommittén blir därför att pröva om det numera finns bättre förutsättningar att inordna energiområdet under mervärdeskatten än när frågan senast prövades av energiskattekommittén.
>
> Beskattningen av energi fungerar nu också till en del som ett energipolitiskt styrmedel. Den bör också i fortsättningen ha denna funktion. Någon form av styrande punktskatter på energi torde därför få behållas även om energin omfattas av mervärdeskatt. Särskilda punktskatter torde också vara nödvändiga inom vissa delar av energiområdet för att en skatteomläggning inte skall leda till intäktsbortfall. Det bör påpekas att punktskatter på olika energislag vanligen förekommer även i länder där energiområdet är föremål för mervärdebeskattning.
>
> Det är väsentligt att ett förslag till ett nytt punktskattesystem utformas så att gällande energipolitiska mål kan tillgodoses. I utredningen bör därför också ingå att belysa hur konkurrensförhållandena mellan olika energislag kan påverkas av ett alternativ med mervärdeskatt kombinerat med punktskatter.
>
> - - -
>
> Om energi förs in under mervärdeskatten torde behovet av den särskilda nedsättningen av energiskatt som viss energiintensiv industri i dag åtnjuter minska även om en särskild skatt på energi införs. Kommittén bör därför bedöma förutsättningarna för att begränsa eller helt slopa möjligheterna till nedsättning och att i övrigt begränsa de undantag och avdragsmöjligheter som skall gälla för en sådan ny skatt."

Av direktiven följer således att en första arbetsuppgift för kommittén är att undersöka om energiområdet bör inordnas i mervärdeskattesystemet. En grundläggande utgångspunkt för kommitténs utredningsarbete är därvid att energibeskattningens funktion som energipolitiskt styrmedel skall behållas. En annan utgångspunkt är att en reform av beskattningen inte bör leda till ett intäktsbortfall. Det kan ifrågasättas om den sistnämnda utgångspunkten avser energibeskattningen som sådan eller mervärdeskattereformen i dess helhet. Kommittén har tolkat direktiven i denna del

så att det är önskvärt att en reform av energibeskattningen inte leder till lägre skatteintäkter från energiområdet.

Vägtrafikbeskattningen behandlas i avsnitt 12.

2.2 Statens energiverks rapporter

Statens energiverk (Stev) har på kommitténs uppdrag utrett konsekvenserna av att införa mervärdeskatt på energi. I rapporten "Moms på energi" (1988:8) förordar Stev att mervärdeskatt på energi införs och att alla punktskatter utom bensinskatten avskaffas. Konsekvenserna av detta förslag redovisas i avsnitt 8.3.

Stev har vidare i en rapport, "Åtgärder i samband med en övergång till moms på energi" (1988-12-01), behandlat vilka åtgärder som staten skulle behöva vidta vid en övergång till mervärdeskatt för att undvika ett skattebortfall och negativa effekter på de mål som fastlagts för energi- och miljöpolitiken. Dessa åtgärder behandlas närmare i avsnitt 8.2.

2.3 Synpunkter från branschorganisationer m.fl.

Arbetsgruppen för energiskattefrågor i kommittén har haft kontakt med ett stort antal intressenter på energiområdet och berett dem tillfälle att yttra sig över den framtida energibeskattningen. Några av dem som hörts är Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bioenergiföreningen, Svenska Elverksföreningen, Svenska Gasföreningen, Svenska Kraftverksföreningen, Svenska Petroleum Institutet, Svenska Torvproducentföreningen, Svenska Trädbränsleföreningen, Svenska Värmeverksföreningen, Sveriges Energiföreningars Riksorganisation och Sveriges Industriförbund.

De synpunkter som förts fram kan i huvudsak delas upp i två grupper. En grupp är positiv till mervärdeskatt på energi och kan i princip acceptera punktskatter i samma omfattning och med samma skattenivå som i EG. Denna grupp företräds av industrin i allmänhet. En annan grupp anser att punktskatter måste finnas kvar i ett mervärdeskattesystem som energi- och miljöpolitiska styrmedel. I sistnämnda grupp finns företrädare för producenter av inhemska bränslen, dvs. Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bioenergiföreningen, Svenska Torvproducentföreningen och Svenska Trädbränsleföreningen.

2.4 Miljöavgiftsutredningen m.fl.

Regeringen har 1988 tillsatt en utredning, miljöavgiftsutredningen (ME 1988:03), som enligt direktiven (Dir 1988:44) skall analysera förutsättningarna för och lämna förslag till miljöavgifter och andra ekonomiska styrmedel inom miljöskyddsområdet. Syftet med miljöavgifter är, enligt direktiven, att de skall fungera som ett styrinstrument för att minska utsläppen och användningen av miljöfarliga produkter. I princip innebär detta att inkomsterna från avgifterna förväntas minska i takt med att syftet uppnås och därmed att inkomsterna inte bör användas för att finansiera

bestående ökade utgifter.

En utgångspunkt för utredningens arbete bör vara att tillståndsprövning och tillsyn enligt miljöskyddslagen (1969:387) samt regleringar av kemiska produkter enligt kemikalielagstiftningen även i fortsättningen skall vara grundläggande styrmedel.

I utredningens uppgifter ingår bl.a. att redovisa olika alternativ för hur avgifterna kan tas ut. Utredningen bör vidare beräkna de förväntade effekterna på utsläpp, andra miljöstörningar, de branscher som berörs och för samhällsekonomin i dess helhet samt att för olika typer av utsläpp och miljöfarliga verksamheter analysera förutsättningarna för och lämpligheten av att införa ekonomiska styrmedel eller öka användningen av dessa i syfte att minska utsläpp och andra miljöförstörningar.

Enligt direktiven bör utredningen följa det arbete som pågår i vår kommitté. Miljöavgiftsutredningens sekretariat har haft flera kontakter med vårt sekretariat i syfte att samordna de båda utredningarnas arbete. Miljöavgiftsutredningen har därefter inkommit med en skrivelse med en hemställan till vår kommitté. Den har tagits in som bilaga 6, och behandlas närmare i avsnitt 6.3.

Utredningen har under våren 1989 lämnat ett delbetänkande, (SOU 1989:21) Sätt värde på miljön – miljöavgifter på svavel och klor, som behandlar miljöavgifter på svavel i olja och på användning av klor och klorföreningar vid blekning av papper. Enligt tilläggsdirektiv skall miljöavgiftsutredningen lämna ett delbetänkande i oktober 1989 om möjligheterna att införa miljöavgifter inom energi- och trafikområdena. Ett slutbetänkande kan förväntas senast den 1 juli 1990. Det kommer att behandla bl.a. vissa kemikalier.

Regeringen har vidare tillsatt en särskild utredare att utreda konkurrensvillkoren för elintensiv industri (ME 1988:05). Utredaren skall enligt direktiven (Dir 1988:75) undersöka hur konkurrensförhållandena för den elintensiva industrin påverkas under kärnkraftsavvecklingen samt redovisa eventuella behov av åtgärder för att behålla rimliga internationella konkurrensvillkor för denna industri samtidigt som kärnkraftsavvecklingen genomförs. Dessutom bör behovet av särskilda insatser inom arbetsmarknads-, regional- eller industripolitiken i orter och regioner som är särskilt beroende av elintensiv industri kartläggas. Utredaren bör beakta de överväganden som bl.a. vår kommitté gör. Betydelsen av el- och energikostnaden för den svenska elintensiva industrins internationella konkurrenskraft skall bedömas. Förslag till åtgärder som leder till rimliga konkurrensvillkor och värnar om långsiktiga överlevnadsmöjligheter för den elintensiva industrin bör redovisas. Utredningen har fått tilläggsdirektiv i maj 1989. Dessa redovisas i avsnitt 11.7. Ett slut-betänkande skall redovisas i mars 1990.

2.5 Energiområdet måste ingå i skatteomläggningen

Vår kommitté är en skatteutredning, som måste – för att en samordning skall kunna ske med övriga pågående skatteutredningar – vara klar med arbetet i juni 1989. Av detta följer att vissa samordningproblem på utredningsstadiet kan uppstå med framför allt miljöavgiftsutredningen. En lösning är att kommittén väntar med att lägga fram ett förslag om den framtida energibeskattningen i avvaktan på miljöavgiftsutredningens förslag om bl.a. koldioxidavgifter och först därefter slutför utredningsarbetet såvitt avser energibeskattningen med utgångspunkt i de förslag som lämnats av miljöavgiftsutredningen. Detta skulle dock leda till att samordningen med övriga skatteutredningar går förlorad. Genom att miljöavgiftsutredningen nu skall tidigarelägga sitt förslag om miljöavgifter på hela energi- och trafikområdet till oktober 1989 möjliggörs emellertid en sådan samordning av de olika förslagen i regeringskansliet. Därigenom kan ett samlat förslag om skatter och miljöavgifter på energiområdet läggas fram våren 1990 inom ramen för den planerade skatteomläggningen. På så sätt blir den skattereform som förutses träda i kraft 1991 fullständig.

3 Nuvarande ordning för energibeskattningen

3.1 Kvalificerad skattefrihet från mervärdeskatt på energi

I kap. II avsnitt 2 har gällande bestämmelser på mervärdeskatteområdet i dess helhet redovisats. I det följande redovisas närmare vad som gäller för energiområdet.

Den som yrkesmässigt tillhandahåller vissa i 8 § ML angivna varor, däribland energi, skall inte redovisa någon utgående mervärdeskatt. Enligt 2 § första stycket 2 ML är han emellertid skattskyldig och får dra av ingående mervärdeskatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamheten, trots att utgående skatt inte skall redovisas. Detta innebär att undantaget från skatteplikt för energi är ett s.k. kvalificerat undantag och att s.k. teknisk skattskyldighet föreligger på energiområdet. Detsamma gäller vid export av energi.

Enligt 8 § 4 ML gäller undantaget råolja, elkraft, värme samt gas eller annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, dock inte T-sprit eller annan fotogen än flygfotogen och fotogen för drift av snabbgående dieselmotorer (s.k. lättdiesel).

Med "annat bränsle" avses t.ex. träkol, stenkol, torv, halm och ved samt produkter av dessa, t.ex. träflis, sågspån, halm- och torvbriketter, pellets m.m.

Många gränsdragningsproblem finns vid tillämpningen av reglerna om skattefrihet för energi. Endast om det är uppenbart att varan skall användas av den slutlige konsumenten för energiändamål får varan säljas utan mervärdeskatt. Vid omsättning som avser annat ändamål än uppvärmning och energialstring föreligger däremot skatteplikt. Försäljning som sker direkt till ett energiföretag samt vissa tjänster avseende bränsle för ett energiföretags räkning är normalt alltid fri från mervärdeskatt. Vissa bränslen kan användas för andra ändamål än uppvärmning och energialstring. Ved och flis kan t.ex. användas för framställning av pappersmassa, board eller spånplattor och torv kan användas som jordförbättringsmedel osv. Avgörande vid bedömningen av användningssättet är vilken verksamhet köparen bedriver. Är köparen tillverkare av t.ex. pappersmassa eller spånplattor, anses veden eller flisen vara skattepliktig.

Uttag av bränsle från egen fastighet för uppvärmning eller energialstring är inte skattepliktigt och räknas inte heller som yrkesmässigt enligt ML.

Försäljning av avsågade grenar m.m., t.ex. efter en avverkning, får ske utan mervärdeskatt om köparen skall använda grenarna som bränsle.

Enligt fjärde stycket av anvisningarna till 8 § ML gäller att en vara som med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara är skattepliktig. I praxis har bestämmelsen tillämpats på så sätt att gasolförpackningar om högst 45 kg är att anse som butiksvara liksom karburatorsprit i standardförpackningar om fem liter eller mindre. För övriga bränslen finns inga uttalade principer om förpackningars inverkan på skatteplikten. Förpackad ved, kol, briketter m.m. som säljs i varuhus, butiker, bensinstationer anses dock vara skattepliktiga varor.

Av 10 § 1 ML följer att tjänster som anges där är skattepliktiga endast om de avser en vara som är skattepliktig. Avser tjänsten en kvalificerat undantagen vara som t.ex. energi, föreligger dock s.k. teknisk skattskyldighet, dvs. rätt att dra av ingående mervärdeskatt, trots att utgående mervärdeskatt inte skall redovisas (2 § andra stycket 2 ML).

Direkt förbrukning av energivaror hos icke mervärdeskattskyldiga, dvs. i huvudsak hushållen och den offentliga sektorn, är alltså fri från mervärdeskatt och belastas endast med punktskatter. Den indirekta förbrukningen av energi hos dessa grupper genom inköp av mervärdeskattepliktiga varor och tjänster är däremot belastad med mervärdeskatt på det sättet att den energikostnad som belastar tillhandahållandet av sådana varor och tjänster ingår i beskattningsunderlaget för mervärdeskatten.

3.2 Punktskatter på energi

Punktskatter tas ut på energi. Hela punktskatteområdets konstruktion och roll i skattesystemet har behandlats i kap. III avsnitt 2.2. I det följande behandlas nuvarande punktskatter på energiskatteområdet. Bestämmelserna om skatteplikt, skattesatser och avdrag behandlas närmare i avsnitt 11.

För elkraft skall allmän energiskatt erläggas enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt (EL). I förordningen (1964:351) om allmän energiskatt finns vissa till EL kompletterande bestämmelser. Elkraft som produceras i vissa vattenkraftverk är skattepliktig enligt lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft (SEL). Dessutom skall en särskild skatt erläggas för elkraft som framställs i kärnkraftverk enligt lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk (LAE).

Allmän energiskatt enligt EL tas ut även för olika bränslen, däremot inte för inhemska fasta bränslen. För motorbrännolja, eldningsolja och kolbränslen tas dessutom ut en särskild skatt enligt lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol (LSO).

Enligt lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt får nedsättning av sådan skatt medges när elkraft eller bränsle används för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling eller vid industriell tillverkning.

Bensinskatt tas ut för bensin och andra motorbränslen samt för motoralkoholer enligt lagen (1961:372) om bensinskatt. Vissa komplet-

terande bestämmelser ges i förordningen (1981:432) om bensinskatt. Dessutom tas en särskild skatt ut för bensin men inte för motoralkoholer enligt LSO.

Vid införsel av skattepliktig vara till landet skall skatten i vissa fall betalas till tullen.

3.3 Allmän energiskatt på elkraft

Elkraft som produceras inom landet och som överförs till landet är i princip skattepliktig enligt EL. Skatteplikt föreligger emellertid inte för elkraft som

- framställs inom landet av producent som inte är yrkesmässig distributör och som förfogar över en installerad generatoreffekt av mindre än 100 kilowatt (kW),
- till lägre effekt än 50 kW levereras gratis till någon utan att intressegemenskap föreligger med producenten eller distributören,
- framställs och förbrukas på fartyg eller annat transportmedel,
- nyttiggörs inom rörelse för produktion eller distribution av elkraft, t.ex. i form av magnetiseringsström i generatorer,
- går bort till följd av förluster vid överföring, transformering eller omformning hos producent eller distributör,
- förbrukas i en elektrisk panna för produktion av varmluft, hetvatten eller ånga under vissa i EL uppställda förutsättningar, bl.a. att ingen oljebaserad elkraftproduktion förekommer inom landet av energibalansskäl under den tid som pannan utnyttjas.

Skatten för elkraft är

- 5 öre/kWh vid förbrukning i industriell verksamhet,
- 6,2 öre/kWh vid övrig förbrukning i vissa kommuner i norra Sverige,
- 7,2 öre/kWh vid förbrukning i övriga fall.

Skattskyldig är den som

- inom landet yrkesmässigt distribuerar eller förbrukar egenproducerad skattepliktig elkraft,
- inom landet yrkesmässigt distribuerar av annan producerad skattepliktig elkraft,
- den som förvärvar elkraft utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkran om elkraftens användning och som försäljer eller förbrukar elkraften för ändamål som inte medför frihet från eller nedsättning av skatt,
- mottar från utlandet överförd skattepliktig elkraft,
- mottar skattepliktig elkraft utan att erlägga avgift.

Den som producerar eller distribuerar elkraft, dvs. den som är skattskyldig, är skyldig att vara registrerad hos RSV.

Skattskyldigheten inträder då den registrerade distribuerar elkraft till förbrukare som inte är registrerad (skattepliktig distribution) eller då den

registrerade själv nyttjar elkraft i egen rörelse (skattepliktig egenförbrukning). Den som inte är registrerad hos RSV kan köpa elkraft utan skatt eller med nedsatt skatt mot en försäkran att elkraften skall användas till särskilt angivna avdragsgilla ändamål. Säljs elkraften eller tas i anspråk för ett ändamål i strid mot denna försäkran, inträder skattskyldigheten vid leveransen eller ianspråktagandet. Att även inköp av bränsle och bensin kan ske mot försäkran behandlas i avsnitt 3.6 och 3.8. Skattskyldighet föreligger däremot inte vid leverans mellan registrerade.

Den som är registrerad skall lämna deklaration och betala skatten. Att skatten kan nedsättas i vissa fall behandlas i avsnitt 3.7.

I deklaration för energiskatt på elkraft får vissa i EL uppräknade avdrag göras. Avdrag får göras för skatt på elkraft, som

- levererats till kommunikationsföretag för bandrift, dvs. järnvägar, spårvägar o.d., eller därmed likartat ändamål,
- överförts till annat land,
- förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning,
- förbrukats eller sålts för förbrukning vid framställning av bensin eller enligt EL angivet skattepliktigt bränsle,
- sålts med förlust på grund av bristande betalning,
- producerats i mottrycksanläggning och förbrukats i egen industriell verksamhet.

Avdrag får även göras för skatt för bensin eller annat bränsle, som förbrukats vid produktion av viss skattepliktig elkraft.

Skatteuppbörden från den allmänna energiskatten på elkraft uppgick under 1988 till 6 333 milj. kr. Antalet skattskyldiga är 522 st.

3.4 Skatt på viss elektrisk kraft (vattenkraft)

Elkraft som inom landet framställs i ett vattenkraftverk med en installerad generatoreffekt av minst 1500 kW är skattepliktig kraft enligt SEL. Genom att sätta effektgränsen till 1500 kW har produktionen i s.k. minikraftverk undantagits från beskattning. Skatteplikten omfattar inte importerad elkraft som används i Sverige eller elkraft som framställs i s.k. pumpkraftverk. Däremot är elkraft som produceras i Sverige skattepliktig även om den överförs till annat land.

Skatten är 2 öre/kWh om elkraften har producerats i vattenkraftverk som har tagits i drift före 1973 och 1 öre/kWh om vattenkraftverket har tagits i drift under åren 1973-1977. Elkraft som framställts i ett vattenkraftverk som har tagits i drift 1978 eller senare är skattefri. Syftet med skatten är att beskatta överskotten i vattenkraftverk. Skälet till den differentierade skatten är att nyare vattenkraftverk har ansetts ha små ekonomiska överskott jämfört med de äldre kraftverken.

Skattskyldig är den som framställer skattepliktig elkraft, dvs. producenten, och inte ägaren av ett vattenkraftverk.

Skattskyldigheten inträder vid leveransen från vattenkraftverket.

Leverans anses ha skett då elkraften har matats ut på stamnätet.

Vid redovisningen av den särskilda skatten får den skattepliktiga kraften reduceras enligt en avtrappningsregel med ett årsavdrag beräknat per vattenkraftverk. Avdraget uppgår till 6 000 000 kWh – 40 % x (medelårsproduktionen av skattepliktig kraft – 6 000 000 kWh). Avdraget upphör således när medelårsproduktionen uppgår till 21 milj. kWh eller mer. Uppgår produktionen till högst 6 milj. kWh får avdrag göras med hela produktionen. Några andra möjligheter till avdrag finns inte enligt SEL.

Regeringen kan medge nedsättning av eller befrielse från skatt enligt SEL för elkraft som förbrukas i en industriell verksamhet som drivs av den skattskyldige eller av ett honom närstående företag. Detta är en annan typ av nedsättning än som nämns i avsnitt 3.7.

Skatteuppbörden från den s.k. vattenkraftskatten uppgick under 1988 till ca 1 miljard kr. Antalet skattskyldiga är 86 st.

3.5 Särskild skatt för elkraft från kärnkraftverk

Särskild skatt skall enligt LAE erläggas för elkraft som inom landet framställs i ett kärnkraftverk. Skattskyldig är reaktorinnehavaren, dvs. den som har tillstånd att inneha och driva kärnkraftsreaktorer. Skattskyldigheten inträder när elkraften levereras från kärnkraftverket. Skatten är 0,2 öre/kWh.

Skatteuppbörden från kärnkraftskatten uppgick under 1988 till ca 134 milj. kr. Antalet skattskyldiga är 4 st.

3.6 Allmän energiskatt på bränslen och särskild skatt för oljeprodukter och kol

Allmän energiskatt tas ut på olika bränslen. De skattepliktiga bränslena kan delas upp i fasta, flytande och gasformiga bränslen.
Skattepliktiga bränslen och skattesatser framgår av nedanstående uppställning.

	Allmän energiskatt	Särskild skatt
Fasta bränslen		
Stenkol	400 kr/ton	10 kr/ton
Stenkolsstybb	400 –"–	10 –"–
Briketter och liknande fast bränslen av stenkol eller brunkol	400 –"–	10 –"–
Koks	400 –"–	10 –"–
Koksbriketter	400 –"–	10 –"–
Koksstybb	400 –"–	10 –"–
Flytande bränslen		
Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer	860 kr/m^3*	–
Motorbrännolja och eldningsolja	860 kr/m^3	118 kr/m^3
Gasol som används för		
– motordrift	92 öre/l	–
– annat ändamål än motordrift	185 kr/ton	–
Gasformiga bränslen		
Naturgas	308 kr/1000m^3	–

Anm. * Skatten höjdes den 1 juni 1989 från 610 kr/m^3 till 860 kr/m^3

Inhemska fasta bränslen, t.ex. ved, torv och Höganäs-kol, är undantagna från skatteplikt. Koks som erhållits vid gasframställning i landet är dock skattepliktig. För gasol med karaktär av butiksvara tas mervärdeskatt ut men inte allmän energiskatt. Energiskatt tas inte heller ut för stadsgas eller gasol som används för framställning av stadsgas, eller för fotogenprodukter av annat slag än som angetts i uppställningen, t.ex. lysfotogen. Inhemskt framställd metan är inte skattepliktig. Inte heller beskattas naturgas som går bort vid transport eller omformning hos producent eller distributör.

Skattskyldig är den som

- inom landet producerar skattepliktigt bränsle eller förbrukar sådant bränsle för framställning av därmed likvärdig vara,
- i större omfattning återförsäljer, förbrukar eller lagrar skattepliktigt bränsle och som efter ansökan registrerats hos RSV som återförsäljare eller förbrukare av sådant bränsle,
- den som har köpt bränsle utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkran om bränslets användning, och som försäljer eller förbrukar bränslet för ändamål som inte medför frihet från eller nedsättning av skatt,
- den som förvärvat gasol för annan användning än motordrift men ändå använder gasolen för sådant ändamål.

Skattskyldigheten inträder när den som är skattskyldig levererar bränsle till oregistrerad köpare, eller levererar till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte är depå eller tar i anspråk bränsle för annat ändamål än försäljning. Skattskyldigheten inträder även när den som lämnat försäkran om bränslets användning använder bränslet i strid mot denna försäkran (jfr avsnitt 3.3 och 3.8). Detsamma gäller för den som

förvärvat gasol för annan användning än motordrift, då bränslet tas i anspråk för motordrift. Vid avregistrering inträder skattskyldigheten för kvarvarande obeskattat bränslelager.

Liksom vid beräkningen av allmän energiskatt på elkraft får vid beräkningen av allmän energiskatt på bränsle avdrag göras för skatt på bränsle som förbrukats eller sålts för vissa i lagen angivna ändamål. Avdrag får göras för skatt på bränsle som

- förvärvats i beskattat skick för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse,
- återtagits i samband med återgång av köp,
- förbrukats av eller sålts till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål,
- förbrukats eller sålts för förbrukning i luftfartyg eller i fartyg, när farkosten inte används för fritidsändamål eller annat privat ändamål,
- av den skattskyldige eller för hans räkning förts ut ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,
- förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller förbrukning, i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer, för avprovning av motorer i provbädd eller på annan liknande anordning utan att transportmedel därvid framförs,
- förbrukats för framställning av bensin eller skattepliktigt bränsle enligt EL eller för produktion av annan skattepliktig elkraft än mottryckskraft för egen industriell verksamhet.

Avdrag får även göras för skatt på bränsle som sålts med förlust på grund av bristande betalning samt för fasta bränslen som förbrukats eller sålts för förbrukning i metallurgiska processer, inkl. den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer.

Skatteuppbörden uppgick under 1988 till 6 967 milj. kr. från den allmänna energiskatten på bränslen och 1 023 milj. kr. från den särskilda skatten, dvs. totalt 7 990 milj. kr. Antalet skattskyldiga är 386 st.

3.7 Särskilda bestämmelser om nedsättning

Särskilda bestämmelser om nedsättning finns i lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt. Allmän energiskatt på elkraft och bränsle, som används för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling, tas ut enligt denna lag efter en skattesats som motsvarar 15 procent av den skattesats som enligt EL gäller för elkraft eller ifrågavarande bränsle.

Förbrukas elkraft eller bränsle vid industriell tillverkning tas skatt ut med sådant belopp, att skatten inte överstiger tre procent av de tillverkade produkternas försäljningsvärde fritt fabrik för företagen inom en bransch eller för en grupp av företag med likartad tillverkning. Det är RSV som skall besluta om denna nedsättning. Hittills har dock inte något sådant beslut fattats.

Utöver vad RSV kan besluta om kan regeringen, om särskilda skäl föreligger, medge nedsättning av skatt för industriell tillverkning för visst företag. Det är denna bestämmelse som har betydelse i praktiken. Innebörden av regeringens beslut under 1988 behandlas i avsnitt 11.7.2.

Om särskilda skäl föreligger får regeringen även medge nedsättning av den allmänna energiskatten för kolbränslen som förbrukas vid drift av värmeverk. Bestämmelsen har hittills inte tillämpats.

3.8 Bensinskatt och särskild skatt på bensin

Bensinskatt och särskild skatt på bensin tas ut i enlighet med nedanstående uppställning. Bensin anses som blyfri om blyhalten är högst 0,013 gram/l vid 15^0 C.

	Bensinskatt kr/l	Särskild skatt kr/l
– Bensin avsedd för motordrift och andra motorbränslen, som innehåller minst 70 viktprocent bensin		
– blyfri bensin	2,58	0,06
– annan bensin	2,78	0,06
– Metanol och etanol (s.k. motoralkoholer)	0,80	—
– Blandningar av metanol, etanol och motorbränslen (minst 70 % bensin)		
– metanol och etanol	0,80	0,06
– blandningen i övrigt om den består av blyfri bensin	2,58	0,06
– blandningen i övrigt om den består av annan bensin	2,78	0,06

Skattskyldig är den som

- inom landet tillverkar bensin,
- har registrerats som återförsäljare eller förbrukare av bensin,
- för annat ändamål än skattefritt ändamål återförsäljer eller förbrukar bensin, som mot försäkran förvärvats utan skatt eller med nedsatt skatt,
- förbrukar bensin som inte är avsedd för motordrift för sådant ändamål, eller
- förbrukar flygbensin för annat ändamål än drift av flygplan.

Registreringsskyldig är den som är skattskyldig för skattepliktig tillverkning. I vissa fall får även återförsäljare, förbrukare eller den som håller lager av bensin efter ansökan registreras hos RSV.

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde är i stort desamma som gäller för energiskatt på bränslen (jfr avsnitt 3.6). Skattskyldigheten inträder när bensinen levereras av den skattskyldige till oregistrerad köpare, eller levereras till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som

inte är depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning. Har någon köpt bensinen mot försäkran om viss användning inträder skattskyldigheten vid leveransen eller vid ianspråktagandet om bensinen säljs eller tas i anspråk för ett ändamål som inte är avdragsgillt (jfr avsnitt 3.3 och 3.6). Vid avregistrering inträder skattskyldigheten för kvarvarande obeskattat bensinlager.

Avdrag i deklaration får göras för skatt på bensin, som har

- förvärvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse och för vilken skattskyldighet tidigare inträtt,
- återtagits vid återgång av köp,
- förbrukats eller sålts för förbrukning för framdrivande av tåg eller andra järnvägsfordon,
- förbrukats eller sålts för förbrukning i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer, för avprovning av motorer i provbädd eller annan sådan anordning,
- exporterats eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,
- sålts med förlust på grund av bristande betalning,
- förbrukats eller sålts för förbrukning vid produktion av skattepliktig elkraft.

Skatteuppbörden uppgick under 1988 till 15 046 milj. kr. från bensinskatten och 342 milj. kr. från den särskilda skatten, dvs. sammanlagt 15 388 milj. kr. Antalet skattskyldiga är 64 st.

3.9 Skattesatser i öre per kilowattimme för vissa energislag

Skattesatserna i öre/kWh är följande för vissa vanliga energislag.

Energislag	öre/kWh
Motorbensin	
– blyfri bensin	29,2
– blyad bensin	31,5
Motoralkoholer	
– metanol	18,2
– etanol	13,6
Kolbränslen	5,6
Dieselbrännolja och tunn eldningsolja	9,9
Tjock eldningsolja	9,1
Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer (s.k. lättdiesel)	9,0*
Naturgas	2,9
Gasol	
– för motordrift	14,0
– annat ändamål	1,4
Elkraft	
– industriell verksamhet	5,0
– vissa kommuner	6,2
– övrig	7,2

Anm: * Fr.o.m den 1 juni 1989 höjdes energiskatten till samma nivå som för olja, men eftersom någon särskild skatt inte tas ut för s.k. lättdiesel blir skatten per energienhet något lägre än för dieselbrännolja. Skattesatsen för s.k. lättdiesel var tidigare 6,4 öre/ kWh.

4 Bakgrund

4.1 Allmänt

Energibeskattningen i Sverige har tillkommit i etapper sedan i huvudsak 1950-talet. Redan 1929 infördes dock skatt på bensin och motoralkoholer. Skatt på elkraft infördes först 1951. En allmän energiskatt infördes 1957 på elkraft, fasta bränslen, eldningsolja, bensin, motoralkohol och motorbrännolja. Energiskatteområdet utvidgades 1964 till att omfatta gasol för drift av motorfordon. Inhemska bränslen har i huvudsak beskattats med mervärdeskatt men har aldrig varit föremål för energibeskattning. En särskild avgift för oljeprodukter infördes 1974.

Nivån på energiskatterna var i stort sett oförändrad fram till 1980-talet. Därefter har kraftiga höjningar gjorts och nya skatter har införts. 1984 togs emellertid mervärdeskatten på inhemska bränslen bort. I syfte att beskatta överskotten från svensk vattenkraft infördes samma år en skatt på vattenkraft. 1984 infördes en avgift på kärnkraftsproducerad elkraft. Skatteplikt på naturgas infördes 1985 i samband med naturgasintroduktionen i Sverige (jfr avsnitt 9.4). Dessförinnan togs ingen skatt ut. Samtidigt blev gasol för annat ändamål än motordrift beskattad. Gasol för motordrift var tidigare belagd med både bensinskatt och energiskatt, men blev 1985 enbart energiskattepliktig. Samma år arbetades energiskatten på bensin och motoralkoholer in i bensinskatten. Samtidigt ändrades skatteplikten för bensin enligt LSO så att den kom att omfatta endast bensin avsedd för motordrift och inte – som tidigare – all bensin. Avgifterna för kärnkraftproducerad el och för oljeprodukter, kol och bensin ändrades 1986 till skatter. Samma år infördes en differentiering av skatten på blyfri bensin och annan bensin. 1987 slopades skatten på flygbensin och bensin för stadsgastillverkning.

4.2 Särskilt om energiskattekommitténs betänkande

När mervärdeskatt infördes undantogs hela energiområdet inkl. värme från denna skatt genom ett kvalificerat undantag (se avsnitt 3.1).

Energiskattekommittén tillsattes 1979 (B 1979:06) med uppgift att utreda förutsättningarna att inordna energibeskattningen under mervärdeskatten och att införa en av energipolitiska skäl och samhällsekonomiskt

avvägd energiskatt i import- och producentledet, avsedd att påverka energiförbrukningen. Omläggningen skulle vara statsfinansiellt neutral, dvs. tillföra staten oförändrade inkomster.

Kommittén föreslog i sitt betänkande (SOU 1982:16-17) Skatt på energi, att den allmänna energiskatten skulle slopas och ersättas av en mervärdeskatt på energi och en energipolitisk styrmedelsskatt. Vissa begränsningar föreslogs i mervärdeskattesystemet. Ett huvudargument för att införa mervärdeskatt på energiområdet var att man då skattemässigt kunde jämställa energikonsumtion med annan konsumtion. Drivmedlen bensin, gasol och motoralkoholer skulle undantas från mervärdeskatten. Fjärrvärme och stadsgas skulle ingå under en 60-procentsregel.

Den nya styrmedelsskatten skulle få samma statsfinansiella omfattning som den allmänna energiskatten. Eftersom den nya beskattningen skulle vara statsfinansiellt neutral föreslogs att det ökade skatteuttaget, som förslaget skulle föranleda, skulle återföras till konsumenterna genom en sänkning av mervärdeskatten på alla varor och tjänster. Skatten för ett genomsnittshushåll skulle därigenom bli i stort sett oförändrad.

Kommittén föreslog vidare differentierade skattesatser för den nya styrmedelsskatten med hänsyn tagen till energi- och miljöpolitiska syften. Skatten på eldningsolja, motorbrännolja m.m. föreslogs vara högre än enligt den allmänna energiskatten. Tjock eldningsolja med låg svavelhalt skulle erhålla en skatterabatt som motsvarade ca 40 procent av den totala styrmedelsskatten. En kraftig höjning av kolskatten föreslogs. Inhemska fasta bränslen skulle inte träffas av styrmedelsskatten, men väl av mervärdeskatt. Naturgasen skulle beskattas. Elkraft skulle differentieras efter framställningssätt. Kärnkraft- och vattenkraftverken skulle påföras en skatt på 2 öre per utlevererad kWh. För övrig elkraft skulle utnyttjad råvara beskattas. Elkraft som framställs på basis av inhemska fasta bränslen eller vindkraft skulle därmed gå fria från styrmedelsskatten och endast beskattas med mervärdeskatt. Beträffande bensin föreslogs en skatterabatt på blyfri bensin men ingen ändring i skatteuttaget för annan bensin. Gällande regler för nedsättning eller befrielse från energiskatt skulle enligt förslaget inte ändras.

Kommitténs förslag skulle leda till en kraftig omfördelning av skattebördan från näringslivet till främst hushållen. Detta föranledde kritik från remissinstanserna, som även var kritiska till den tekniska utformningen av beskattningen. Problemen gällde t.ex. de fall då energi förbrukas i verksamheter som endast delvis medför redovisningsskyldighet för mervärdeskatt. Företrädarna för näringslivet och energiproducenterna betonade vikten av att energin inordnades under mervärdeskatten och att någon annan energiskatt inte infördes. Förslaget att undanta bensin från mervärdeskatt medan skatten skulle omfatta dieselolja ansågs skapa problem. Företrädare för transportområdet menade att den nuvarande konkurrenssituationen mellan dieselbilar och bensinbilar skulle förändras kraftigt. Slutligen menade vissa remissinstanser att förslaget skulle leda till ökade skatteadministrativa kostnader.

Departementschefen framhöll i prop. 1983/84:28 att energibeskattningen borde utnyttjas som ett styrmedel för att nå de energipolitiska målen och att den nuvarande ordningen med differentierade punktskatter på energi därför borde bibehållas. Mervärdeskatt på energi infördes således inte.

5 Energibeskattningen i andra länder

5.1 En jämförelse med vad som gäller i dag i andra länder

5.1.1 Allmänt

I det följande behandlas energibeskattningen i de länder i Västeuropa och Nordamerika, som utgör viktiga svenska export- och importländer, med utgångspunkt i nedanstående tabell 5:1. Redovisade skattesatser är de som gällde den 1 april 1987. Detta datum har legat till grund för de överväganden om framtida procentsatser m.m. som tagits fram inom EG-kommissionen. Harmoniseringssträvandena inom EG behandlas i avsnitt 5.2. I detta sammanhang kan nämnas att en ny konsumtionsskatt av mervärdeskattetyp har introducerats i Japan den 1 april 1989. Skatten omfattar bl.a. energiområdet.

Tabell 5.1
Energibeskattningen i andra länder - en översikt

Land	Moms på energi	Momssatser	Tung eo kr/m³	Lätt eo kr/m³	Acciser (SEK) El kr/kwh	Bensin kr/l	Särskilda anmärkningar
Belgien	ja	17 % (6 %, 25 %, 33 %) 6 % kol till hushåll 25 % bensin (50-procentig avdragsrätt) 17 % övrig energi	16	72	2,08		vissa lokala skatter
Danmark	ja	22 %	1.795	1.440	0,29 0,26	3,40	acciser avdragsgilla för näringslivet (med smärre undantag)
Finland	ja	16 % (oms/moms)	0	0		ja	omläggning till moms på energi 1986
Frankrike	ja	18,6 % (5,5, 7, 33,3)	50	340		2,88	lokal elbeskattning: komm. max. 8 % dep. max. 4 %
Irland	ja	10 %, 25 % (25 % på bensin och diesel)	70	70		2,80	
Italien	ja	18 % (38 %, 9 %, 2 %), 9 % gäller på el, kol och naturgas	46	88	0,06	3,38	
Kanada	nej	planerar federal moms (inkl. energi)				0,25	
Nederländerna	ja	19 % (6 %)	132	386	0	3,0	

Tabell 5.1 forts

Land	Moms på energi	Momssatser	Tung eo kr/m³	Lätt eo kr/m³	Acciser (SEK) El kr/kwh	Bensin kr/l	Särskilda anmärkningar
Norge	ja	20 % (på el till konstruerat pris)	270	240	0,036	2,30	nedsättning av elavgift för energitunga industrier
Schweiz	nej	9,3 % (oms)-inte på energivaror med undantag för drivmedel	102	75		2,96	moms-förslag nedröstat i folkomröstning
Spanien	ja	12 % (33 %, 6 %)	5	235	1,5 %	1,34	moms infördes 1986
Storbritannien	ja	15 % (0 %; bl.a. på el, gas och värme)	80	120		1,96	
Sverige	nej	23,46 % (gäller ej energivaror)	978	978	0,072 0,062 0,05	2,84	nedsättningsregler för energibeskattning inom industrin
Västtyskland	ja	14 % (7 %)	50	60	7,25 % (kolstöd) 5,5-8,1 % (utjämning regionalt)	2,25	mineraloljor för andra ändamål än motorbränsle, smörjolja och uppvärmning är undantagna från accis
USA	ja	delstatlig 3-6 %	30	30		0,1	
Österrike	ja	20 %	105	80		1,90	

Anm. De procentsatser som står inom parentes under "Momssatser" avser differentierade mervärdeskattesatser inom det aktuella landet.

5.1.2 Danmark

Danmark är det land inom EG som har den högsta beskattningen av energi. Mervärdeskatten är bland de högsta i Europa, 22 procent, och tas bl.a. ut på el, fasta och flytande bränslen, naturgas och annan gas samt drivmedel för motorfordon. Acciser tas ut på nästan all energi. Avdragsrätt medges inom mervärdeskattesystemet för de acciser som industrin och flertalet andra mervärdeskattskyldiga har betalat vid inköp av olja, el, gas och kol. De kumulativa verkningarna blir därför förhållandevis svaga.

5.1.3 Finland

I Finland omfattar den allmänna omsättningsskatten sedan 1986 även energi. Den tas ut med 16 procent vid försäljning av varor och vissa tjänster. Dessförinnan hade man en punktbeskattning. Som varor behandlas tillhandahållandet av bränsle och energiprodukter i allmänhet, t.ex. eldningsolja. För att undvika kumulativa effekter medges avdrag för den skatt som belastat energivaror vid inköpet och som skall vidareförsäljas. Genom dessa specialregler fungerar omsättningsskatten – i fråga om energivaror – som en mervärdeskatt. Vid sidan av omsättningsskatten finns endast accis på bensin. Inhemska bränslen är skattefria. Import av råolja och naturgas beskattas inte.

5.1.4 Frankrike

Den franska energibeskattningen är komplicerad på grund av att den innehåller många undantagsbestämmelser. Mervärdeskatt tas ut normalt med 18,6 procent. Även andra skattesatser finns (se tabell 5:1). Det finns även speciella lokala skatter i kommuner och departement med reglerade maximigränser för bl.a. el med 8 resp. 4 procent.

Avdragsreglerna ger ett splittrat intryck. I vissa fall medges fullt avdrag, t.ex. för tjockolja som används i industriföretag och petroleumprodukter som används som råämne, medan det i andra fall endast finns en begränsad avdragsrätt eller ingen avdragsrätt alls.

5.1.5 Kanada

I Kanada finns ingen mervärdeskatt, men planer finns att införa en federal mervärdeskatt av samma typ som finns i många västeuropeiska länder. Tanken är att mervärdeskatten skall omfatta även energiområdet.

Både federala och delstatliga acciser finns på bensin och diesel. Vissa delstater tar dock inte ut någon accis på dessa varor.

5.1.6 Norge

I Norge är mervärdeskatten 20 procent. För elkraft gäller att mervärdeskatt tas ut på ett beräknat pris per kWh, i stället för på det verkliga priset. Skälet är att priserna på elkraft varierar starkt i olika delar av landet. Syftet är att utjämna skattebelastningen mellan olika landsändar. Mervärdeskatt tas inte ut på elförbrukning i Nordnorge.

På elområdet tas även särkilda elavgifter ut. Vissa energiintensiva industrier, t.ex. ferrolegeringsindustrin och aluminiumindustrin, åtnjuter nedsättning av den avgiften. Sammanlagt beräknas ca 20 procent av den totala industriförbrukningen av el vara berättigad till sådan nedsatt avgift.

Endast mervärdeskatt tas ut för andra bränslen än mineraloljor. Skatt på bensin tas ut efter en differentierad skattesats beroende på om bensinen är blyfri eller inte. Någon speciell accis på dieselolja tas inte ut, eftersom en kilometerbeskattning tillämpas.

5.1.7 Storbritannien

Mervärdeskatten är 15 procent i Storbritannien. Man använder sig emellertid av en s.k. 0-skattesats för bl.a. de viktigaste energivarorna, t.ex. el, gas och värme. Endast de vanligaste oljetyperna och drivmedel för motorfordon är belagda med acciser.

5.1.8 USA

I USA finns en statlig omsättningsskatt på 3-6 procent och statliga acciser på bl.a. olja, kol och bensin. Delstaterna har även möjlighet att införa allmän omsättningsskatt och specialskatter. Sådana skatter har införts i många delstater på el och naturgas. Det kan konstateras att beskattningen av oljeprodukter och energivaror spelar en betydligt mindre roll i USA än i Europa.

5.1.9 Västtyskland

Mervärdeskatten på energivaror är 14 procent i Västtyskland. Vid sidan av mervärdeskatt tas även acciser ut på framför allt mineraloljor. Viss användning av mineraloljor är dock skattefri, t.ex. mineralolja som används för annat än motorbränsle, smörjolja eller uppvärmning.

För el tas ut – förutom mervärdeskatt – två särskilda punktskatter med 7,25 procent resp. 5,5-8,1 procent. Syftet med dessa skatter är dels att stödja den tyska kolindustrin, dels att utjämna elpriserna inom olika regioner.

5.2 Harmoniseringssträvanden inom EG på energiskatteområdet

5.2.1 Mervärdeskattedirektiven och förslag till direktiv om mervärdeskattesatser

Arbetet med att harmonisera den indirekta beskattningen inom EG har redovisats i kap. II avsnitt 4. Här skall nämnas något om vad som gäller för energiskatteområdet. Enligt EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv skall energi ingå i mervärdeskattebasen.

Enligt ett av EG-kommissionen lämnat förslag till ett direktiv om mervärdeskattenivån skall den normala skattesatsen ligga mellan 14-20 procent och en reducerad skattesats mellan 4-9 procent. Den reducerade skattesatsen skall gälla för bl.a. energiprodukter för uppvärmning eller belysning. Vid tillhandahållandet av varor i övrigt skall den normala skattesatsen gälla.

5.2.2 Förslag till accisdirektiv

Enligt EG-kommissionens förslag till accisdirektiv skall acciser läggas på bensin, diesel- och eldningsolja, gasol, fotogen och metanol. Det kan inte uteslutas att även andra acciser skulle kunna vara tillåtna inom EG även efter ett genomförande av de föreslagna accisdirektiven. Det förutsätter dock att acciserna utformas så att de inte kräver gränsformaliteter. Vilka dessa acciser är framgår av tabell 8:1 i avsnitt 8.5. Avsikten är att man skall uppnå ett enhetligt skatteuttag i medlemsländerna. Mervärdeskatt skall däremot tillåtas att variera inom ganska breda intervall. Som framgår av ovanstående tabell 5:1 medför detta betydande justeringar i flera länder, bl.a. i Danmark.

5.2.3 Kritik mot EG:s skatteförslag

Om EG:s förslag till acciser skulle förverkligas tvingas t.ex. Danmark sänka sina acciser, vilket skulle leda till ett betydande bortfall av skatteintäkter. Någon kompenserande mervärdeskattehöjning skulle inte vara möjlig eftersom även den behöver sänkas till EG:s nivå. Även Frankrike och Italien skulle drabbas av minskade statsintäkter.

Storbritannien har en 0-skattesats på ett stort antal basvaror. Denna skattesats är fördelningspolitiskt motiverad. Starka krav har ställts i Storbritannien att behålla denna skattesats.

Flertalet medlemsländer inom EG har kritiserat EG:s skatteförslag från flera utgångspunkter. En del kritiker menar att skillnaden i mervärdebeskattningen inte snedvrider konkurrensen, eftersom beskattningen görs i konsumentledet och inte i producentledet. Den mervärdeskatt som ett produktpris innehåller är oberoende av var den producerats. I stället finns det, menar man, med denna utgångspunkt motiv för att harmonisera direkta skatter, arbetsgivaravgifter och företagsskatter. Acciserna på mineraloljor påverkar dock produktionskostnaderna i olika länder. Det

skulle möjligen kunna motivera en harmonisering av oljeacciserna.

Ett förslag till en kompromiss har lämnats i den s.k. Metten-rapporten. Enligt denna rapport skall det ordinarie skattebandet ligga inom intervallet 16-22 procent. Ett sådant intervall minskar problemen för nuvarande högskatteländer men leder till problem för nuvarande lågskatteländer. Ett reducerat skatteband föreslås som skall omfatta intervallet 0-6 procent eller eventuellt 0-9 procent. Enligt förslaget skall energibeskattningen i sin helhet omfatta det ordinarie skattebandet.

6 Alternativ för den framtida energibeskattningen

6.1 Mervärdeskatt på energi

Kommitténs utgångspunkt är att energikonsumtion skall jämställas med annan privat konsumtion. Detta är mest fördelaktigt ur samhällsekonomisk effektivitetssynpunkt, eftersom en sådan generellt utformad mervärdeskatt ger en jämförelsevis liten "snedvridande" effekt. En likformig mervärdebeskattning ger en överskådlig beskattning och underlättar en rationell utformning av skattesystemet i förhållande till de önskemål som kan föreligga om styrning. Kommittén anser därför att övervägande skäl talar för att inordna energiområdet i mervärdeskattesystemet. Alla alternativ i avsnitt 6.4 innehåller därför ett förslag om mervärdeskatt på energi. Detta innebär att ett närmande sker till vad som föreslås gälla inom bl.a. EG.

Även värmeleveranser bör beläggas med mervärdeskatt. Däri inkluderas i princip även leveranser av fjärrvärme till bostäder. Hur fjärrvärme skall behandlas vid en skatteomläggning behandlas närmare i avsnitt 9.3. Mervärdeskatt på energi innebär att industrin – som är mervärdeskattskyldig – helt och hållet kan lyfta av skatten på energivarorna i likhet med andra insatsvaror, medan t.ex. hushållen – som inte är mervärdeskattskyldiga – får betala skatten fullt ut utan möjlighet till avlyftning.

Utgångspunkten bör också vara att mervärdeskatt tas ut på alla energivaror efter samma skattesats. Kommittén har för övrig konsumtion valt en gemensam mervärdeskattesats, 23,46 procent. Utgångspunkten är att den också skall gälla för energiområdet.

Av direktiven (se avsnitt 2.1) framgår att beskattningen av energi även i fortsättningen bör fungera som energipolitiskt styrmedel. Mervärdeskatten kan i och för sig fungera som styrmedel, men det förutsätter ett mervärdeskattesystem med olika skattesatser eller med begränsningar av avdragsrätten. Ett sådant system skulle bli administrativt tungrott. Därtill kommer att mervärdeskattens förmåga att styra den totala samhällskonsumtionen är begränsad, eftersom skatten endast träffar den slutlige konsumenten och inte industrins konsumtion av insatsvaror. En begränsning av avdragsrätten skulle också leda till kumulativa effekter, som i princip bör undvikas.

Att avdragsrätten skall vara avskuren i vissa fall för mervärdeskatt på bensin m.m. har behandlats i kap. II avsnitt 7.4.

6.2 Punktskatter på energi

Eftersom mervärdeskatt med en enhetlig skattesats inte kan fungera som styrmedel måste andra skatter eller avgifter användas som instrument för att åstadkomma en önskvärd styrning av konsumtionen ur energi- och miljöpolitisk synpunkt.

Mot denna bakgrund är det naturligt att börja med att undersöka om dagens punktskatter är utformade som bl.a. miljö- och energipolitiska styrmedel och om de kan användas som utgångspunkt för en ny energibeskattning. Eftersom en bundenhet föreligger till de för 1990-talet fastslagna energi- och miljöpolitiska målen skall i så fall dagens punktskatter i princip finnas kvar. Det kan också tänkas att dagens punktskatter i huvudsak är statsfinansiellt motiverade. I detta fall måste man i ett nytt energiskattesystem bygga upp punktskatterna från ett "noll-läge" med beaktande av de energi- och miljöpolitiska mål som slagits fast för 1990-talet.

Kritikerna av dagens energiskattesystem hävdar att dagens punktskatter vuxit fram genom ett stort antal delbeslut som ofta har motiverats av finansieringsbehov för olika statliga åtaganden snarare än av energipolitiska skäl. De flesta synes dock anse att punktskatterna är motiverade av både statsfinansiella och energipolitiska skäl. I t.ex. energiskattekommitténs betänkande (SOU 1982:16-17) Skatt på energi sägs (s. 90): "De skatter som finns inom energiområdet var under lång tid motiverade av andra skäl än energipolitiska. Under senare tid har dock förändringar av energiskatten i allt högre utsträckning genomförts för att stimulera hushållning med energi." Stev har i rapporten "Moms på energi" (se avsnitt 2.2) uttalat att såväl energipolitiska som rent fiskala skäl har motiverat skattehöjningarna av energiskatterna under senare år.

Kommittén anser också att dagens punktskatter är utformade på grundval av en blandning av såväl energi- och miljöpolitiska som statsfinansiella skäl. Punktskatterna är således utformade så att en styrning kan ske av konsumtionen ur energi- och miljöpolitisk synvinkel. Kommittén anser därför att de av riksdagen fastlagda energi- och miljöpolitiska riktlinjerna måste gälla som utgångspunkt vid utformningen av den framtida energibeskattningen, och att dagens punktskattesystem skall användas som utgångspunkt vid en skatteomläggning. Till skillnad från mervärdeskatten träffar punktskatterna näringslivets förbrukning av insatsvaror, även om punktskatterna för närvarande är avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. Efter en omläggning av företagsbeskattningen med ett lägre skatteuttag kan denna avdragsrätt förväntas få minskad betydelse. För konsumenten förstärks styreffekten när varan är mervärdeskattebelagd, eftersom punktskatter ingår i underlaget för beräkning av mervärdeskattens storlek.

Det har från vissa håll gjorts gällande att miljöavgifter/skatter är ett lämpligare styrinstrument på energiområdet. Såsom redovisats i avsnitt 2.4

arbetar miljöavgiftsutredningen för närvarande med att utforma sådana avgifter/skatter. Det ingår således inte i vårt uppdrag att föreslå sådana miljöavgifter/skatter. Därtill kan läggas att miljöaspekten endast är en av många faktorer som legat till grund för utformningen av dagens punktskatter på energiområdet. Att bestämma punktskatternas nivåer utifrån endast en av dessa faktorer skulle innebära att man avviker från de motiv som ligger till grund för den nuvarande energibeskattningens utformning. Det skulle också leda till att energislagens inbördes relationer förändras. Detta skulle i sin tur ändra energislagens konkurrenskraft och därmed energianvändningen i stort. En sådan skatteomläggning skulle kräva omfattande effektberäkningar. Kommittén anser att utgångspunkten för kommitténs arbete – i avsaknad av möjligheter att göra sådana effektberäkningar – bör vara att de skatterelationer som i dag gäller mellan de olika energislagen i princip inte bör förändras vid en skatteomläggning. När särskilda förhållanden motiverar det bör dock mindre justeringar kunna göras även om de leder till ändrade skatterelationer.

Punktskatterna har även statsfinansiell betydelse. Under 1988 uppgick skatteintäkterna på energiområdet till ca 30 miljarder kr. Att införa ett mervärdeskattesystem utan punktskatter skulle ge kraftigt minskade skatteintäkter. Enligt direktiven är en grundläggande utgångspunkt för kommitténs arbete att en beskattningsreform inte bör leda till minskade skatteintäkter. Detta talar också för att behålla punktskatter i någon form. I dagens punktskattesystem fördelas skattetrycket ungefär lika mellan hushåll och industri. Att enbart mervärdeskattebelägga energiområdet skulle innebära att de slutliga förbrukarna som inte är mervärdeskattskyldiga, dvs. hushållen, offentlig verksamhet m.m., skulle få betala mervärdeskatt på sina inköp av energivaror och energitjänster medan de som är mervärdeskattskyldiga, dvs. större delen av näringslivet, inte skulle behöva betala sådan skatt. Det skulle leda till en mycket kraftig omfördelning av skattebelastningen från näringslivet till främst hushållen. Även detta talar för att punktskatterna behålls på energiområdet.

6.3 Hemställan från miljöavgiftsutredningen

Miljöavgiftsutredningen har i en skrivelse (se bilaga 6) begärt att vår kommitté vid utformningen av energibeskattningen – med hänsyn till inriktiningen av miljöavgiftutredningens kommande förslag när det gäller koldioxidavgifter – vid val av ett alternativ som innebär en viss generell sänkning av skattesatserna på dagens punktskatter – exkluderar kolet från en sådan reduktion (se även avsnitt 2.4).

6.4 De olika alternativen

På grund av vad som anförts i avsnitt 6.1 och 6.2 innehåller alternativen för en skatteomläggning på energiområdet mervärdeskatt i förening med punktskatter i någon form.

Av de totala skatteintäkterna från energiområdet 1988 utgjorde ca 15

miljarder kr. bensinskatt. Bensinskatten har alltså – bortsett från att skatten är väl motiverad av miljöskäl – även stor statsfinansiell betydelse. På grund härav innebär nedanstående uppställda alternativ för en skatteomläggning att bensinskatten kvarstår på oförändrad skattenivå.

Ståndpunktstagandena i avsnitt 6.2, att dagens punktskatter redan är utformade på grundval av såväl energi- och miljöpolitiska som statsfinansiella skäl och att dagens skatterelationer mellan energislagen i princip skall behållas, utesluter övervägandet av ytterligare ett alternativ, nämligen att energiområdet beläggs med mervärdeskatt och att endast sådana punktskatter införs som är energipolitiskt, miljöpolitiskt och statsfinansiellt motiverade. Ett sådant alternativ innebär att energiskattesystemet byggs upp från ett "noll-läge". Det skulle i princip ge fritt spelrum att uppfylla alla de krav och önskemål som uppställs vid en skatteomläggning (jfr avsnitt 7.3). En närmare analys av effekterna av ett sådant alternativ är inte möjlig att göra utan att överväganden görs om vilka energislag som skall beskattas, vilka skattesatser som skall gälla och vilka relationer som skall gälla för de olika energislagen ur energi- och miljöpolitisk synvinkel. Kommittén anser emellertid att detta alternativ endast kan aktualiseras om man inte anser att dagens punktskatter är energi- och miljöpolitiskt motiverade.

När det gäller alternativ II c) och d) bör utgångspunkten vara att en skattesänkning skall vara generell. I annat fall kan skatterelationerna mellan de olika energislagen komma att ändras. Mot bakgrund av att kommitténs utgångspunkt för utredningsarbetet är att dagens punktskatter är energipolitiska styrmedel och motiverade även av statsfinansiella skäl, förutsätter en ändring av skatterelationerna en omprövning av de energipolitiska riktlinjerna. Någon sådan bedömning har kommittén, såsom redan påpekats i avsnitt 6.2, inte möjlighet att göra. Med hänsyn till miljöavgiftsutredningens hemställan undantas skatten på kol från en generell sänkning och behålls på oförändrad nivå. Denna skattenivå blir således en grund för eventuella ytterligare pålagor på kol. Vilken nivå vattenkraftskatten och kärnkraftskatten bör ligga på efter en skatteomläggning behandlas i avsnitt 9.6 och 9.7.

Följande alternativ för utformningen av den framtida energibeskattningen kan således – utan inbördes rangordning – ställas upp utifrån vad som sagts ovan.

I Mervärdeskatt införs och alla punktskatter utom på bensin avskaffas.

II Mervärdeskatt införs och punktskatter behålls

a) med nuvarande skattenivå,
b) med en till EG anpassad skattenivå,
c) med en generellt sänkt skattenivå utom på bensin och kol,
d) med en generellt sänkt skattenivå utom på bensin och kol samt med slopad skatt på elkraft.

7 De energipolitiska, miljöpolitiska och statsfinansiella kraven samt de grundläggande principerna för energibeskattningen

7.1 Energi- och miljöpolitiska beslut av riksdagen under 1980–talet

Som nämnts i avsnitt 6.2 är en grundläggande utgångspunkt för vårt utredningsarbete att dagens energibeskattning är resultatet av att hänsyn tagits till såväl fastlagda energi- och miljöpolitiska mål som statsfinanserna. Det är därför av intresse att närmare studera vilka energi- och miljöpolitiska riktlinjer som har lagts fast under 1980-talet. I den mån endast uttalanden i propositioner anges har riksdagen inte gjort några avvikande eller kompletterande uttalanden.

Efter folkomröstningen om kärnkraft 1980 beslöt riksdagen samma år (prop. 1979/80:170, NU 70, rskr. 410) att den sista kärnkraftreaktorn i Sverige skall stängas av senast 2010.

Riksdagen beslöt 1981 om riktlinjer för energipolitiken (prop. 1980/81:90 bil. 1, NU 60, rskr. 381). Av dessa riktlinjer framgår i huvudsak följande. En övergång till fasta bränslen skulle främjas. Energisystemet skulle i huvudsak vara baserat på varaktiga, helst förnybara och inhemska, energikällor med minsta möjliga miljöpåverkan. Oljeberoendet skulle kraftigt minskas genom hushållning med energi och genom att olja skulle ersättas med andra energislag.

I prop. 1983/84:28 (SkU 9, rskr. 96), som behandlade bl.a. energiskattekommitténs betänkande (SOU 1982:16-17) Skatt på energi, uttalades att differentierade punktskatter borde behållas och att mervärdeskatt inte skulle införas på energiskatteområdet (jfr avsnitt 4.2).

Det anfördes vidare att fasta prisrelationer mellan kol och olja eftersträvades. För kol var bränslekostnaden per energienhet ca hälften jämfört med bränslekostnaden för olja. Kolanvändning medförde behov av mer omfattande investeringar i förbränningsanläggningar m.m., vilket ökade sysselsättningen i Sverige. Hänsyn måste tas till att risken för störningar i tillförseln och för drastiska prisförändringar var betydligt mindre för kol än för olja. Kol ansågs således från försörjningssynpunkt vara ett säkrare bränsle än olja. Vid en sammanvägd bedömning av kolets bytesbalanseffekter, försörjningseffekter och miljöeffekter i förhållande till olja och inhemska bränslen borde skatten per energienhet på kol vara ca hälften av skatten på olja. Genom denna fasta relation mellan skatten på kol och

skatten på olja skapades förutsägbarhet inför användarnas beslut om investeringar i oljeersättande teknik.

Importkostnaden per energienhet för naturgas ansågs uppgå till ca 85-90 procent jämfört med olja. Naturgasen ansågs ha miljöfördelar vilket borde beaktas vid beskattningen. Det var av energipolitiskt intresse att genomföra det s.k. Sydgasprojektet och att därigenom erhålla viss erfarenhet av naturgasanvändning i Sverige. Mot denna bakgrund borde skatten på naturgas per energienhet vara ca tre fjärdedelar av skatten på olja.

Det energipolitiska syftet med beskattning av drivmedel ansågs främst vara att beskattningen skulle stimulera energihushållning. Tills vidare borde vid eventuella skattehöjningar på bensin gälla att skatten på motoralkoholer höjdes med hälften av skattehöjningen på bensin.

Såväl fördelningspolitiska som energipolitiska skäl talade för att ett samband borde finnas mellan skatten på olja och skatten på elkraft.

Riksdagen godkände 1984 riktlinjer för oljepolitiken (prop. 1983/84:110, NU 43, rskr. 391). Det uttalade målet för den statliga oljepolitiken var att inom ramen för de övergripande energipolitiska riktlinjerna, som bl.a. innebar att oljeberoendet skulle minska, trygga landets försörjning med råolja och petroleumprodukter till rimliga kostnader för samhället.

Riksdagen beslöt 1984 (prop. 1983/84:158, NU 44, JoU 28, rskr. 389 och 390) om riktlinjer för kolanvändningen fram till 1990. Riktlinjerna innebar bl.a. en försiktig introduktion av kol upp till en årlig användningsnivå om 3-4 milj. ton per år omkring 1990.

1985 fastställde riksdagen nya riktlinjer för energipolitiken (prop. 1984/85:120, NU 30, rskr 362). En strategi för oljeersättning och kärnkraftsavveckling redovisades. En huvuduppgift för energipolitiken inför 1990-talet var enligt propositionen att skapa förutsättningar för att övergången från olja till förnybara och inhemska energikällor kunde fullföljas, samtidigt som förutsättningarna förstärktes för att kärnkraften skulle kunna avvecklas. Oljeberoendet skulle minskas och en fortsatt övergång till fasta bränslen skulle främjas. Kolanvändningen skulle öka för att sedan begränsas till högst 3-4 milj. ton per år. På kort sikt borde den goda tillgången på el utnyttjas för att ersätta olja och kol, främst för uppvärmningsändamål. I ett längre perspektiv skulle denna el ersättas i första hand genom sparande, övergång till inhemska bränslen, solvärme, naturgas m.m. Industrin måste även i framtiden tillförsäkras den tillgång till billig och säker energi som var nödvändig för den industriella utvecklingen.

Priset på energi borde användas för att uppnå en god energihushållning. Statsmakternas viktigaste instrument för att direkt påverka priset på energi ansågs vara energibeskattningen. Strävandena att effektivisera energihushållningen i transportsektorn borde fortsätta.

Det var nödvändigt att hålla möjligheter till ny teknik för utbyggnad av elproduktion öppna. Möjligheterna att bygga ut mottryckskraft, vindkraft och vattenkraft kunde visa sig vara otillräckliga. Inställningen till kraftvärme var positiv.

Naturgas kunde bli ett intressant alternativ inför kärnkraftavvecklingen.

I fråga om utvidgning på kort eller medellång sikt gällde att den måste ske på kommersiell grund.

I prop. 1985/86:140 (SkU 38) behandlas principerna för energibeskattningen. Mot bakgrund av att energianvändningen kunnat nedbringas avsevärt bedömdes behovet av kol bli väsentligt lägre i framtiden än tidigare prognoser gett vid handen. På grund härav och då skäl saknades att ytterligare stimulera kolanvändning borde skatten på kol höjas så att den motsvarade ca tre fjärdedelar av skatten på olja, beräknat efter energienhet. De tidigare riktlinjerna i fråga om gasol skulle följas, vilket innebar att skatten per energienhet blev tre fjärdedelar av skatten på olja. Skatten på naturgas borde också höjas. Skatteutskottet ansåg emellertid att skatten på gasol inte borde höjas till denna nivå utan stanna på 185 kr/ton och att skatten på naturgas tills vidare inte borde höjas, vilket innebar att naturgasskatten kom att motsvara ungefär hälften av skatten på olja med hänsyn till energiinnehållet.

I prop. 1986/87:159 (NU 7, rskr. 56) behandlades riktlinjer för vissa utgångspunkter för energisystemets omställning. Processen med att utveckla alternativa energiformer och förbättra hushållningen med energi skulle sättas i gång så snabbt som möjligt.

I prop. 1987/88:85 (JoU 23, rskr. 373) presenterades inriktningen på miljöpolitiken inför 1990-talet, samt en rad förslag till såväl akuta som mera långsiktiga eller strukturella åtgärder. Till de akuta problemfrågorna hörde bl.a. försurningen, föroreningen av haven och nedbrytningen av ozonskiktet. Till de strukturella frågorna hörde bl.a. en omställning av energi-, jordbruks- och trafikområdena.

I den senaste propositionen, prop. 1987/88:90 (NU 40, rskr. 375), sägs att energipolitikens huvuduppgift är att skapa de förutsättningar som behövs för att omställningen av energisystemet skall kunna fullföljas. Kärnkraftsavvecklingen har en central betydelse i omställningsprocessen. Avvecklingen skall genomföras utan att landets elförsörjning äventyras och utan att samhällsekonomiska, sociala och miljöpolitiska mål riskeras.

I propositionen anges en handlingsplan för kärnkraftsavvecklingens inledning, av vilken framgår att bortfallande elproduktionskapacitet i första hand skall ersättas genom ökad effektivisering av elanvändningen och ersättning av el med andra energislag. Ett omfattande program för elhushållning aviseras.

Under en övergångsperiod, när tillgången på el till låg kostnad är god, utnyttjas el för att ersätta olja och kol, främst för uppvärmning. Denna elanvändning måste i ett senare skede ersättas genom en övergång till inhemska bränslen, naturgas, sol och annan ny teknik för uppvärmning och energihushållning. I propositionen sägs att kärnkraftsavvecklingen innebär att en del av eltillförseln måste ersättas med annan elproduktion. Detta behov av ny elproduktionskapacitet kommer att medföra ökade samhällsekonomiska kostnader. Det är önskvärt att dessa ökade kostnader tillåts påverka prisnivån. Det är en förutsättning för att ge ekonomisk stimulans till att hushålla med elenergin.

I fråga om den framtida elanvändningens utformning lades nu gällande riktlinjer fast i prop. 1984/85:120. I prop. 1987/88:90 (s. 28 f) sades att

insatser för energihushållning liksom insatser för att utnyttja inhemska energikällor och för att utveckla och införa ny teknik inom energiområdet kan i hög grad underlätta den omställning av energisystemet som nu föreståt. Vidare uttalades att det är av största vikt att energihushållningsarbetet drivs vidare.

Prishöjningar på el är på längre sikt oundvikliga. Det leder till att elvärme inte längre expanderar, samtidigt som investeringar för elersättning och för effektivisering av elanvändning ökar. De faktiska kostnaderna bör avspegla sig i priset. Endast då ges ekonomisk stimulans att hushålla med energin.

I prop. 1987/88:90 (s. 59 ff) sägs i huvudsak följande om den framtida bränsleförsörjningen.

Det är i dagsläget inte möjligt att närmare fastställa vilken roll olika bränslen skall ha i vårt framtida energisystem. Utgångspunkten är att, inom ramen för de miljökrav som ställs, sträva efter en samhällsekonomiskt effektiv försörjningsstruktur.

Naturgas kan bli ett intressant alternativ i svensk energiförsörjning. Avgörande för naturgasens roll är konkurrenskraften gentemot övriga tillgängliga energislag. Till detta kommer att kraven på försörjningstrygghet och miljöhänsyn måste kunna behållas.

I propositionen sägs att strävandena att reducera oljeanvändningen måste fortsätta, men att oljan ändå kommer att under överskådlig tid att stå för en betydande del av energitillförseln. Förutom den direkta verkan som detta förhållande kan medföra kan effekter uppkomma indirekt genom att det internationella oljepriset påverkar prisnivån för andra bränslen.

I propositionen konstateras att kolintroduktionen skett enligt uppställda riktlinjer. Dock behöver de totala utsläppen i landet av de försurande ämnena svavel- och kväveoxider reduceras kraftigt för att man skall kunna komma till en nivå som är acceptabel från miljösynpunkt.

Den målsättning för den svenska kolförsörjningen som slogs fast i prop 1983/84:158, att bl.a. inom ramen för de övergripande energipolitiska riktlinjerna sträva efter långsiktiga engagemang med ett urval av exportländer och därigenom trygga försörjningen av ett från miljösynpunkt lämpligt kol till rimliga priser, gäller alltjämt (prop. 1987/88:90 s. 64). Eftersom förhållandena kan ändras är det angeläget att handlingsfriheten inför framtida energipolitik hålls öppen.

De inhemska bränslenas konkurrenskraft bör stärkas på sikt i och med att elpriserna stiger (prop. s. 65). För att ytterligare stärka dessa bränslens konkurrenskraft är det dessutom viktigt med fortsatt forskning och utveckling.

När det gäller elproduktion konstateras i propositionen att det bör finnas goda möjligheter att uppnå gällande utbyggnadsmål för vattenkraft. Det är vidare angeläget att värmeunderlagen i såväl fjärrvärmesystem som inom industri utnyttjas för kraftvärmeproduktion så långt det är ekonomiskt möjligt. I enlighet med de övergripande energipolitiska målen bör i första hand användas inhemska, varaktiga, förnybara och miljövänliga energikällor. Naturgas kan utgöra ett intressant alternativ. Avgörande för naturgasens roll är konkurrenskraften gentemot övriga tillgängliga

energislag.

Med hänsyn till de långa projekterings- och byggtider som gäller för uppförande av nya kraftverk bör kraftindustrin snarast möjligt ta fram en projektreserv och vid behov uppföra demonstrationsanläggningar.

7.2 De grundläggande principerna för dagens energibeskattning

Riksdagen beslöt 1983 om de grundläggande principerna för energibeskattningen (prop. 1983/84:28, SkU 9, rskr. 96). Som en grundläggande princip borde gälla att skattesystemet borde främja tillkomsten av de energiinvesteringar för oljeersättning och energihushållning som enligt 1981 års energipolitiska beslut borde genomföras under 1980-talet. Hänsyn borde tas också till olika energikällors effekter på miljön, bytesbalansen, försörjningstryggheten, sysselsättningen och den industriella utvecklingen.

Dessa grundläggande principer gäller i allt väsentligt även i dag för energibeskattningen. Detta innebär i praktiken att högsta skatt per energienhet tas ut för bensin och eldningsoljor, medan skatten på kol och naturgas är lägre. För inhemska bränslen tas inte ut någon skatt alls.

7.3 Restriktioner och önskemål vid utformningen av den framtida energibeskattningen

Mot bakgrund av riksdagens beslut och uttalandena i framför allt de energipolitiska propositionerna under 1980-talet kan följande restriktioner – utan någon inbördes rangordning – för utformningen av den framtida energibeskattningen ställas upp:

1. Oljeanvändningen bör minska.
2. Användningen av inhemska bränslen skall främjas.
3. Kolanvändningen bör inte öka väsentligt över dagens nivå.
4. Naturgasens relativa konkurrensnivå skall behållas.
5. Hushållningen av el bör stimuleras.
6. Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft skall bibehållas under kärnkraftsavvecklingen.
7. Miljön får inte försämras.

Av direktiven (Dir 1987:30) följer ytterligare en restriktion.

8. En skattereform bör leda till minst oförändrade skatteintäkter.

Härutöver finns det några mål som kommittén anser i möjligaste mån bör beaktas vid utformningen av energibeskattningen.

9. Industrins konkurrenskraft bör gynnas jämfört med dagsläget.
10. En anpassning bör ske till EG.

Punkten 5 kräver en kommentar. Den innebär i princip att hushållningen av både el och andra energislag bör stimuleras.

8 De olika alternativens effekter beträffande de energipolitiska, miljöpolitiska och statsfinansiella kraven

8.1 Allmänt

I det följande skall de övergripande effekterna av de i avsnitt 6.4 uppställda alternativen diskuteras utifrån de restriktioner och önskemål för den framtida energibeskattningen som ställts upp i avsnitt 7.3. Effekten av miljöavgiftsutredningens hemställan att kommittén inte skall föreslå att skatten på kol sänks vid val av alternativ II c) eller II d) redovisas också.

När det gäller de fördelningspolitiska effekterna är det främst de totala effekterna av samtliga de skattereformer som planeras träda i kraft 1991 som är av intresse och inte bara effekterna av energibeskattningen enskilt. En central fråga inom energiområdet är fördelningseffekterna av drivmedelsbeskattningen. Även denna del måste dock ses i perspektivet av hela skatteomläggningen. Fördelningseffekterna i ett samlat perspektiv behandlas i kap. V avsnitt 1 och 2.

8.2 Något om de miljöpolitiska kraven

För många av de i avsnitt 6.4 uppställda alternativen gäller att miljön påverkas i negativ riktning i förhållande till vad som gäller i dag. Dessa negativa miljömässiga effekter kan minskas genom att någon form av ytterligare styrmedel utöver punktskatter sätts in, t.ex. miljöavgifter/skatter, kompletterande åtgärder till miljövänliga energikällor o.d. Som nämnts i avsnitt 2.4 arbetar miljöavgiftsutredningen för närvarande med att utforma miljöavgifter/skatter och andra ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken.

I detta sammanhang bör nämnas att en skatteomläggning enligt något av alternativen i avsnitt 6.4 knappast på kort sikt lär åstadkomma några dramatiska förändringar av energianvändningen och därmed på miljön. Det beror på att industrin och andra energiförbrukare behöver en längre tid på sig att ställa om sitt energiförbrukningsmönster. Det visar inte minst 1970-talets oljekriser. En skatteomläggning torde därför endast kunna leda till förändringar på kort sikt i redan befintliga energisystem där en valmöjlighet finns mellan olika energislag. På längre sikt kan man däremot förvänta sig vissa effekter på produktionen som en följd av skatteomläggningen.

Utsläppen av svaveldioxider, kväveoxider och koldioxid kan bli högre som en följd av en omfördelning och en ökad användning av miljöpåverkande bränslen. Stev har i rapporten "Åtgärder i samband med en

övergång till moms på energi" (jfr avsnitt 2.2) redovisat några möjligheter till kompletterande direkt miljörelaterade åtgärder, som kan användas för att minska negativa miljömässiga effekter vid en skatteomläggning. Den följande framställningen är i huvudsak hämtad från den rapporten.

Utsläppen av svaveldioxid, som uppstår vid förbränning av olja och kol, kan enligt Stev begränsas genom åtgärder före, under och efter förbränning. Byte av bränsle eller bränslekvalitet är en möjlig väg att minska utsläppen liksom energibesparingar. En annan möjlighet att kompensera ökade svavelutsläpp är enligt Stev att sänka gränsvärdet på utsläpp. Såsom nämnts i avsnitt 2.4 har miljöavgiftsutredningen i sitt delbetänkande SOU 1989:21 föreslagit en miljöavgift på svavel i olja.

Kväveoxider bildas i huvudsak vid förbränning. De största utsläppen kommer från bensin- och dieseldrivna fordon, men utsläpp kommer också från förbränning för energiproduktion och industriprocesser. De stora ökningarna av kväveoxidutsläpp hör således i huvudsak hemma inom transportsektorn. Även ökningarna av kväveoxidutsläppen kan enligt Stev kompenseras med sänkta gränsvärden eller genom beskattning av utsläppen.

Den tredje gruppen oxider, som enligt Stev kan bli aktuell för utsläppsbeskattning, är koldioxid. Koldioxidhalten i atmosfären har ökat med 25 procent under de senaste hundra åren. Denna ökning beror främst på förbränning av de fossila bränslena kol, olja och naturgas.

Generellt kan en nackdel med punktskatter anses vara att de inte ger användaren stimulans att rena sina utsläpp. När punktskatten väl är betald för ett bränsle har användaren inte något ekonomiskt motiv att minska sina utsläpp. En annan nackdel kan anses vara att dagens punktskatter belastar bränslenas energiinnehåll. Användaren har således inte heller något ekonomiskt motiv att t.ex. fortlöpande justera förbränningen så att utsläppen minimeras. Att höga punktskatter på olika energislag minskar användningen av dessa energislag och därmed utsläppen torde vara allmänt accepterat. En miljöavgift/skatt anses däremot av många vara ett effektivare styrmedel om man vill styra energianvändningen ur miljösynpunkt, i och med att en sådan avgift/skatt kan påverka användaren att ändra kvaliteten på det använda bränslet eller att vidta olika slag av reningsåtgärder. Minskade utsläpp leder till en minskad avgift/skatt. I ett fall är dock punktskatter likvärdiga med direkta miljöavgifter/skatter. Så är fallet när det inte är möjligt att minska utsläppen vid en given energianvändning genom att ändra kvaliteten på det som används eller genom att vidta olika reningsåtgärder. Utsläppen är således i dessa fall direkt proportionella till användningen av bränslet. En sådan punktskatt påminner därför mycket om en direkt miljöavgift/skatt. Avskiljning av koldioxid vid förbränning i stora anläggningar är en mycket dyrbar process. En skatt på utsläpp av koldioxid vid förbränning av t.ex. kol skulle därför i praktiken kunna få utformas som en skatt på kolet och alltså utgöra en sådan punktskatt.

Frågan blir närmast om miljöavgifter/skatter skall läggas ovanpå punktskatterna eller om punktskatterna skall lyftas av i takt med att miljöavgifter/skatter införs. Det sistnämnda alternativet innebär att delar

av skattebelastningen ersätts för energianvändaren med kostnader för miljöskydd. Det faller närmast på miljöavgiftsutredningen att beakta dessa frågeställningar.

Miljöavgifter/skatter påverkar bedömningen av nuvarande skattebefrielsebestämmelser (jfr avsnitt 11).

8.3 Alternativ I

Alternativ I innebär i huvudsak att mervärdeskatt på energi införs och att punktskatten på bensin behålls. De övriga punktskatterna slopas. Detta alternativ ger följande effekter utifrån de energipolitiska, miljöpolitiska och statsfinansiella restriktioner och önskemål som har redovisats i avsnitt 7.3.

1. Oljeanvändningen ökar då skatten på olja sänks.
2. Användningen av inhemska bränslen minskar eftersom konkurrenskraften sjunker gentemot olja och kol.
3. Kolanvändningen ökar då skatten på kol sänks.
4. Naturgasens relativa konkurrenskraft minskar i ett mervärdeskattesystem där alla bränslen beskattas lika.
5. Elanvändningen i hushållen blir oförändrad men ökar för industrin. Den existerande elproduktionskapaciteten påverkas.
6. Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft kan bibehållas.
7. Miljön försämras.
8. Skatteintäkterna minskar med 5,3 miljarder kr.
9. Industrins konkurrenskraft gynnas.
10. En partiell anpassning sker till EG:s förslag till energiskatteregler.

Alternativ I sammanfaller med vad Stev belyser i rapporten "Moms på energi". Den följande framställningen i detta avsnitt är i huvudsak hämtad från den rapporten. I denna redogörelse bortses från de miljöstyrmedel och den beskattning som Stev i rapporten "Åtgärder i samband med en övergång till moms på energi" förutsätter skall komplettera ett mervärdeskattesystem.

En skatteomläggning enligt alternativ I medför för bränslemarknaden framför allt sänkta priser på oljeprodukter och förändrade konkurrensförhållanden mellan bränslen. Energikostnaderna faller främst för de i dag hårdast beskattade bränslena kol och olja. Detta innebär att dessa energislag får ökad konkurrenskraft i förhållande till el. En ökad oljeanvändning kan förväntas. Oljan gynnas på bekostnad av kol, naturgas och inhemska bränslen. Inhemska bränslen är i dag inte belagda med mervärdeskatt eller punktskatter. En övergång till enbart mervärdeskatt skulle således väsentligt försämra konkurrenskraften för inhemska bränslen. Även energislagens relativa priser för industrin och hushållen förändras. Gasol, som i dag är gynnad med en låg skattebelastning, riskerar att konkurreras ut på områden där den inte är processtekniskt nödvändig.

Distributörerna av naturgas i södra Sverige får med detta alternativ på kort sikt finansiella svårigheter i form av minskade intäkter. På lång sikt

försämras naturgasens konkurrenskraft i ett mervärdeskattesystem där alla bränslen beskattas lika.

För hushållen innebär detta alternativ sänkta priser på eldningsolja men höjda priser på bensin. Prisnivån på elenergi för hushållen ändras däremot inte. Dagens skatt på elkraft överensstämmer i stort med mervärdeskatten. Den elintensiva industrin gynnas. Elenergins relativa konkurrenskraft gentemot andra energislag ändras. Skatteminskningen blir större för olja och kol, som därigenom får en ökad konkurrenskraft gentemot el. Mervärdeskatt kan bidra till ett bättre utnyttjande av den existerande elproduktionskapaciteten. Den förstärker – till skillnad från dagens punktskatter – skillnaderna i tariffer mellan vinter/sommar och dag/natt.

Under förutsättning att mervärdeskatt räknas på bensinpriset, inkl. punktskatter, ökar skattebelastningen för icke mervärdeskattskyldiga, dvs. främst hushållen, med 3,8 miljarder kr. De mervärdeskattskyldiga, dvs. näringslivet, får en skattelättnad med ca 9,1 miljarder kr.

Alternativ I innebär att kompletterande styrmedel måste sättas in för att miljön inte skall försämras. Ett renodlat mervärdeskattesystem kan nämligen inte, till skillnad från dagens punktskattesystem, styra energianvändningen och därmed utsläppen. Stev anser dock i rapporten "Moms på energi" att punktskatterna är ett trubbigt verkande styrmedel för att minska utsläppen i miljön och för att dra ner på energianvändningen. En skatteomläggning ger därför möjlighet att ersätta punktskatterna med effektivare styrmedel. Stev menar att punktskatterna också har ytterligare nackdelar som det går att komma till rätta med vid en skatteomläggning enligt alternativ I.

Statens skatteintäkter minskar totalt med ca 5,3 miljarder kr. För det fall bensinpriset inte tillåts stiga över dagens pris, dvs. mervärdeskatt på energi med oförändrat bensinpris, blir skattebortfallet ännu större, 11 miljarder kr, jämfört med vad intäkterna är från dagens punktskatter. I sådant fall får både näringsliv och hushåll skattelättnader. Effekten av minskade skattintäkter kan mildras med t.ex. en övervinstskatt på elkraft (jfr avsnitt 9.6).

Industrin behöver inte betala mervärdeskatt och befrias från den nuvarande energiskatten. Det ger minskade kostnader med ca 4 miljarder kr. per år. Det leder till ökad industriproduktion inom framför allt den energiintensiva industrin. Stev påtalar att de nuvarande punktskatterna har en snedvridande påverkan på industrin. Att ta bort punktskatterna skulle därför leda till en positiv tillväxteffekt. På lång sikt kan man räkna med tendenser till sänkta produktionspriser, framför allt av energiintensiva produkter. Det kan innebära ökad export och/eller minskad import. Den totala produktionsökningen har av Stev beräknats till 15 miljarder kr. per år. För industrin skulle detta alternativ således vara positivt med ökad produktion och sysselsättning som följd, i främst energiintensiva industrier.

Mervärdeskatt på energi innebär att en anpassning sker till vad som föreslås gälla inom EG och i utlandet i övrigt, utom när det gäller olja som normalt beskattas i andra länder.

Det sagda visar att ett renodlat alternativ I utan kompletterande styrmedel inte kan användas för att uppnå de fastställda energi- och

miljöpolitiska riktlinjerna. Inte heller uppfyller detta alternativ det i direktiven uppställda önskemålet att förslaget inte bör leda till minskade skatteintäkter. Däremot innebär alternativet att industrins konkurrenskraft gynnas betydligt och att en anpassning sker till EG:s förslag till energibeskattning.

8.4 Alternativ II a)

Alternativ II a) innebär i huvudsak att mervärdeskatt införs på energi och att dagens punktskatter behålls på nuvarande nivå. Detta alternativ ger följande effekter för de energipolitiska, miljöpolitiska och statsfinansiella restriktioner och önskemål som redovisats i avsnitt 7.3.

1. Oljeanvändningen ökar inte, eftersom skatterelationen mellan de olika bränslena blir oförändrad.
2. Användningen av inhemska bränslen förändras inte eftersom deras konkurrenskraft blir oförändrad.
3. Kolanvändningen ökar inte då pris- och skatterelationen mellan olika bränslen blir oförändrad.
4. Naturgasens relativa konkurrensnivå kan bibehållas.
5. Industrins elanvändning påverkas inte. Hushållens elanvändning minskar på grund av ökade kostnader.
6. Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft blir oförändrad.
7. Miljön påverkas gynnsamt.
8. Skatteintäkterna ökar vid oförändrad konsumtionsnivå med ca 12 miljarder kr.
9. Industrins konkurrenskraft gynnas inte.
10. En partiell anpassning sker till EG:s förslag till energiskatteregler genom övergången till mervärdeskatt.

En övergång till mervärdeskatt enligt detta alternativ påverkar i princip inte energislagens inbördes konkurrens. Detta innebär att fjärrvärme, inhemska bränslen och naturgas inte påverkas särskilt.

Industrins kostnader blir oförändrade om punktskatterna behålls, eftersom mervärdeskatten inte betalas av industrin utan av den slutliga kunden, dvs. främst hushållen. Om nedsättningsreglerna tas bort (jfr direktiven) ökar dock skattebelastningen för de industrier som åtnjutit nedsättning. En skatteomläggning enligt alternativ II a) innebär ingen ekonomisk stimulans för industrin. Någon produktionsökning kan därför inte heller förväntas.

När det gäller de i avsnitt 7.3 uppsatta önskemålen är frågan hur detta alternativ påverkar miljön bl.a. beroende av om man anser att dagens punktskatter fungerar tillfredsställande som styrmedel för de energi- och miljöpolitiska riktlinjerna. Om dagens punktskatter kan anses fungera tillfredsställande som energi- och miljöpolitiska styrmedel kan dessa punktskatter också fortsättningsvis användas som sådana styrmedel, eventuellt kombinerade med särskilda miljöavgifter/skatter. I dagens

punktskattesystem är de bränslen som är starkt miljöpåverkande hårt beskattade. Likaså gynnas de bränslen, inhemska bränslen och naturgas, som anses vara att föredra ur miljösynpunkt. Hushållens energianvändning torde minska vid val av detta alternativ, eftersom den totala skattebelastningen ökar. Sammantaget minskar således energianvändningen och den ekonomiska aktiviteten, vilket har en gynnsam effekt på miljön.

Alternativet innebär att ett närmande sker till vad som föreslås gälla inom EG och vad som gäller i utlandet i övrigt genom att mervärdeskatt införs på energi.

Alternativ II a) synes väl uppfylla de i avsnitt 7.3 uppsatta restriktionerna och önskemålen. Det finns även en variant på detta alternativ. Om man anser att miljömålen bättre kan nås med t.ex. miljöavgifter/skatter, kan ett alternativ vara att föreslå oförändrade punktskatter, enligt dagens system, som tas bort eller sänks om och i takt med att miljöavgifter/skatter införs (jfr avsnitt 8.2).

8.5 Alternativ II b)

Alternativ II b) innebär i huvudsak att mervärdeskatt införs och att punktskattesystemet anpassas till EG:s förslag till accisdirektiv (jfr avsnitt 5.2.2). Detta innebär bl.a. att el och kol inte beskattas och att EG:s förslag till skattenivå gäller för bensin. EG:s förslag till acciser på energi och nuvarande svenska punktskatter framgår av tabell 8:1.

Tabell 8:1
EG:s förslag till acciser i jämförelse med motsvarande svenska punktskatter

Energislag	EG*	Sverige
Bensin, blyfri	2,25 kr/l	2,64 kr/l
Bensin, annan	2,50 kr/l	2,84 kr/l
Dieselolja	1,29 kr/l	0,98 kr/l
Eldningsolja 1	364 kr/m^3	978 kr/m^3
Eldningsolja 2-5	117 kr/m^3	978 kr/m^3
Gasol för motordrift	0,60 kr/l	0,92 kr/l
Metanol	0,60 kr/l	0,80 kr/l
Fotogen		
– för annat ändamål än motordrift	355 kr/m^3	860 kr/m^3**
– för motordrift	2500 kr/m^3	860 kr/m^3

Anm: * Skattesatserna är beräknade efter växelkursen 1 Ecu = 7,10 kr.
** Skatten var tidigare 610 kr./m^3.
I Sverige tillkommer kilometerskatt för dieseldrivna fordon (se avsnitt 12.2.3). De angivna skattesatserna är den totala skatten inkl. den särskilda skatten (se avsnitt 3).

Vid val av detta alternativ skall även bensin beskattas enligt EG:s acciser. Skattesatsen är något lägre än den svenska. Endast metanol är skattepliktig enligt EG:s system, däremot inte etanol. Motoralkoholer har en mycket liten statsfinansiell betydelse och detta torde därför inte ha någon inverkan på de statsfinansiella effekterna.

De nuvarande svenska punktskatterna framgår av tabell 8:2.

Tabell 8:2
Övriga svenska punktskatter i jämförelse med EG:s föreslagna system

Energislag	EG*	Sverige
El, industri	0	5 öre/kWh
El hushåll	0	6,2-7,2 öre/kWh
Kol	0	410 kr/ton
Gasol för annat ändamål än motordrift	0	185 kr/ton
Naturgas	0	308 kr/100m^3
Vattenkraft	0	1-2 öre/kWh
Kärnkraft	0	0,2 öre/kWh

Anm: De angivna skattesatserna är den totala skattesatsen inkl. den särskilda skatten enligt LSO.

I detta sammanhang beaktas inte möjligheterna att, efter ett genomförande av förslaget tillåta andra punktskatter än de som angetts i EG-kommissionens förslag om de inte kräver gränsformaliteter (jfr avsnitt 5.2.2).

Alternativet ger följande effekter utifrån de restriktioner och önskemål som uppställts i avsnitt 7.3. I redogörelsen bortses från att kompletterande styrmedel kan sättas in.

1. Oljeanvändningen ökar då skatten blir lägre.
2. Användningen av inhemska bränslen minskar då deras konkurrenskraft försämras gentemot andra bränslen.
3. Kolanvändningen ökar då skatten blir lägre.
4. Naturgasens relativa konkurrenskraft försämras då alternativkostnaden för olja och kol sjunker.
5. Elanvändningen ökar för industrin, medan elanvändningen för hushållen blir oförändrad.
6. Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft kan bibehållas.
7. Miljön påverkas negativt då bränslenas pris- och skatterelationer ändras till förmån för de starkt miljöpåverkande bränslena olja och kol.
8. Skatteintäkterna minskar med ca en miljard kr.
9. Industrins konkurrenskraft gynnas.
10. En total anpassning sker till EG:s förslag till skattebas.

Detta alternativ har i princip samma effekter som alternativ I. Effekterna blir dock mindre, eftersom några punktskatter med låga skattesatser finns kvar. Prisrelationerna mellan de olika energislagen ändras till förmån för olja och kol. Konkurrenskraften för fjärrvärme, inhemska bränslen och naturgas försämras. Detta alternativ kan således inte ensamt användas om man vill uppnå de i avsnitt 6.4 uppställda energi- och miljöpolitiska restriktionerna. För detta skulle krävas någon form av kompletterande styrmedel. Alternativet har även en negativ inverkan på miljön om inte

kompletterande styrmedel i form av t.ex. miljöavgifter/skatter sätts in.

Industrin gynnas av ett närmande till EG med ökad konkurrenskraft. Industriproduktionen stimuleras. Det är också det enda alternativ som uppfyller önskemålet om en total harmonisering med EG, såvitt avser förslaget till skattebas.

Alternativ II b) synes således inte uppfylla de restriktioner och önskemål som uppställts i avsnitt 7.3. Frågan vid övervägandet av effekterna av detta alternativ torde närmast bli om en harmonisering till EG har ett sådant egenvärde att det motiverar en omprövning av fastlagda energi- och miljöpolitiska riktlinjer.

8.6 Alternativ II c)

Alternativ II c) innebär i huvudsak att mervärdeskatt införs och att dagens punktskatter behålls men att skattesatsen sänks generellt utom på bensin och – med hänsyn till miljöavgiftsutredningens hemställan – på kol. Alternativet ger följande effekter utifrån de restriktioner och önskemål som uppställts i avsnitt 7.3. I framställningen bortses från möjligheterna till kompletterande styrmedel.

1. Oljeanvändningen ökar för industrin men minskar för hushållen.
2. Användningen av inhemska bränslen påverkas då deras konkurrenskraft försämras i förhållande till olja men blir oförändrad i förhållande till kol.
3. Kolanvändningen blir oförändrad.
4. Naturgasens relativa konkurrenskraft bibehålls gentemot olja och ökar gentemot kol.
5. Elanvändningen stimuleras inte för hushållen men för industrin.
6. Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft kan bibehållas.
7. Miljön påverkas gynnsamt.
8. Skatteintäkterna ökar och ökningen beror på vilken procentsats som väljs för den generella sänkningen av punktskattesatserna.
9. Industrins konkurrenskraft gynnas.
10. En anpassning och ett närmande sker till EG:s energiskatteregler.

Möjligheterna att uppnå de i avsnitt 7.3 uppställda restriktionerna sammanfaller främst med alternativ II a). Alternativet ger en möjlighet att behålla energislagens inbördes konkurrenskraft. Alternativet medför dock ändrade prisrelationer mellan obeskattade energislag, t.ex. inhemska bränslen, och beskattade energislag, vilket försämrar framför allt de inhemska bränslenas konkurrenskraft i förhållande till olja. Däremot blir konkurrenskraften gentemot kol oförändrad. Ett annat problemområde är fjärrvärme. Naturgasens relativa konkurrenskraft kan behållas gentemot olja och ökas i förhållande till kol. Alternativ II c) ger en möjlighet att behålla de skatteintäkter som kan anses erforderliga av statsfinansiella skäl.

I fråga om de i avsnitt 7.3 uppställda önskemålen innebär alternativet att miljön påverkas gynnsamt genom att skattebelastningen ökar. Detta

leder till en sammantaget minskad förbrukning av olja och kol, samtidigt som den mer miljövänliga naturgasens konkurrenskraft gentemot kol förbättras. Denna gynnsamma miljöeffekt kan förstärkas ytterligare om miljöavgifter/skatter införs. Alternativet kan även utformas på så sätt att punktskatterna avvecklas i takt med att miljöavgifter/skatter införs.

Industrins konkurrenskraft gynnas något, eftersom mervärdeskatten endast belastar dem som inte är mervärdeskattskyldiga, dvs. främst hushållen, och då skattebelastningen sänks något för industrin vid en i huvudsak generell sänkning av skattesatsen för punktskatterna. De minskade kostnaderna för industrin kan beräknas till ca 2,4 miljarder kr.

En viss anpassning till EG:s förslag om energibeskattning sker utan att de energi- och miljöpolitiska riktlinjerna behöver rubbas.

Alternativ II c) synes väl uppfylla både de restriktioner och de önskemål som ställts upp i avsnitt 7.3.

8.7 Alternativ II d)

Alternativ II d) innebär i huvudsak att mervärdeskatt införs och att dagens punktskatter behålls men att skattesatsen sänks generellt utom på bensin och – med hänsyn till miljöavgiftsutredningens hemställan – på kol. Alternativet innebär vidare att skatten på elkraft slopas. Detta alternativ ger följande effekter utifrån de restriktioner och önskemål som uppställts i avsnitt 7.3, utan att hänsyn tas till att kompletterande styrmedel kan sättas in.

1. Oljeanvändningen ökar för industrin men minskar för hushållen.
2. Användningen av inhemska bränslen påverkas då deras konkurrenskraft försämras i förhållande till olja men blir oförändrad i förhållande till kol.
3. Kolanvändningen blir oförändrad.
4. Naturgasens relativa konkurrenskraft bibehålls gentemot olja och ökar gentemot kol.
5. Elanvändningen för industrin ökar när skatten på elkraft tas bort, men hushållens elanvändning påverkas inte.
6. Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft kan bibehållas.
7. Miljön påverkas gynnsamt.
8. Skatteintäkterna blir lägre än i alternativ II c).
9. Industrins konkurrenskraft gynnas när mervärdeskatt införs och skatten på elkraft tas bort.
10. En anpassning och ett närmande sker till EG:s förslag till energibeskattning.

Effekterna sammanfaller i huvudsak med alternativ II a) men mest med II c) (se avsnitt 8.6). I likhet med alternativ II c) innebär detta alternativ att relationerna mellan obeskattade energislag, t.ex. inhemska bränslena, påverkas i förhållande till beskattade bränslen. Detta påverkar bränslenas inbördes konkurrenskraft. Inhemska bränslen missgynnas således, beroende

på att skatten på alternativkostnaden för olja sjunker. Om detta leder till problem för fjärrvärmesektorn behandlas i avsnitt 9.3. Naturgasens relativa konkurrenskraft gentemot olja behålls oförändrad och ökar gentemot kol. Elanvändningen för industrin ökar eftersom elkraften blir mer konkurrenskraftig i förhållande till övriga energislag, när skatten på elkraft tas bort. Hushållens elanvändning förväntas inte påverkas eftersom mervärdeskatten motsvarar ungefär dagens punktskatt på elkraft. Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft kan bibehållas.

Alternativ II d) har – i likhet med alternativ II c) – en gynnsam inverkan på miljön, eftersom förbrukningen av de miljöpåverkande bränslena olja och kol minskar på grund av en sammantaget ökad skattebelastning. Den positiva effekten kan förstärkas ytterligare genom att fler eller andra styrmedel sätts in i form av t.ex. miljöavgifter/skatter och genom kompletterande åtgärder av olika slag till förmån för miljövänliga bränslen.

Industrin gynnas med detta alternativ, framförallt genom den slopade skatten på elkraft. Det skulle innebära en minskad skattebelastning, vilket framför allt gynnar den elintensiva industrin.

Alternativet innebär att ett närmande sker till EG genom att mervärdeskatt på energi införs, att punktskatterna generellt sänks samt att skatten på elkraft tas bort.

Alternativ II d) synes således väl uppfylla de krav som uppställts i avsnitt 7.3.

8.8 Överväganden om vilka alternativ som bör utredas vidare

Kommittén har i avsnitt 6.2 slagit fast att utgångspunkten för utredningsarbetet är att dagens punktskatter på energiområdet fungerar som styrmedel för energi- och miljöpolitiken och att de även är statsfinansiellt motiverade. Med denna utgångspunkt har i avsnitt 7.3 uppställts vissa restriktioner och önskemål som kommittén anser bör beaktas vid utformningen av den framtida energibeskattningen. Den genomgång av dessa restriktioner och önskemål mot de olika i avsnitt 6.3 uppställda alternativen som nu gjorts i avsnitt 8.3 – 8.7 visar bl.a. följande.

Alternativ I uppfyller inte nämnda restriktioner. Det ger inte heller några ökade statsintäkter. Detta alternativ är därför ingen bra lösning för en skatteomläggning. Det innebär att alternativ II återstår, dvs. att införa mervärdeskatt och behålla punktskatter i någon form. Frågan blir då närmast vilka punktskatter som skall behållas och vilken skattenivå som skall gälla.

Att välja alternativ II a) skulle inte innebära den reform av energibeskattningen som enligt kommitténs mening måste ha varit avsikten när direktiven utformades. Detta alternativ skulle dessutom innebära en alltför stor skattebelastning på framför allt hushållen. Av de återstående alter

nativen II b), c) och d) uppfyller de båda sistnämnda några fler restriktioner än det förstnämnda. Dessa alternativ och deras effekter på olika områden skall penetreras närmare i avsnitt 9 innan överväganden och val av alternativ görs i avsnitt 10.

9 Alternativens gemensamma problemområden

9.1 Utgångspunkter

Oavsett vilket av alternativen II b), c) eller d) som väljs finns det vissa gemensamma problemområden som bör behandlas i ett sammanhang. Det gäller främst effekten på de inhemska bränslena och fjärrvärmeverken av en sänkning av dagens punktskatter samt prissättningen på naturgas och elkraft som en följd av en skatteomläggning. En annan fråga som bör diskuteras i detta sammanhang är om någon form av övervinstbeskattning bör införas.

Utgångspunkten för en diskussion kring dessa problemområden och för de förslag till åtgärder som kommittén lägger fram är för det första att förslagen skall orsaka så små störningar som möjligt i dagens energisystem. Det som är problem i dag är befintliga problem och uppstår inte till följd av den skatteomläggning som föreslås på energiskatteområdet. I kommitténs uppdrag bör i första hand anses ingå att lösa endast sådana problem som har direkt samband med energibeskattningens ändrade utformning. För det andra bör åtgärdsförslagen utformas så att de inte motverkar den energiproduktion som med hänsyn till riksdagens uttalanden är önskvärd ur energi- och miljöpolitisk synvinkel (jfr avsnitt 7.1). Förslagen i denna del får således inte innebära att konkurrenskraften för sådan energiproduktion försämras påtagligt eller att den produktionen slås ut.

9.2 Inhemska bränslen

9.2.1 Allmänt

Med inhemska bränslen brukar avses torv, biobränslen och avfall. Med biobränslen brukar avses trädbränslen, lutar, halm, vass och tång. Vass och tång förekommer inte i dagens svenska energisystem. Med trädbränslen avses normalt ved, flis, spån och bark. Inhemska bränslen bör särskiljas från övriga inhemska energikällor. Till de sistnämnda brukar främst hänföras spillvärme, solvärme, geotermisk värme och värmepumpar. Det förekommer för närvarande viss import av torv, flis och trädavfall. Internationella handelsregler och det nordiska samarbetet motiverar att inhemska och importerade bränslen behandlas lika. I det följande används

beteckningen inhemska bränslen för de nu aktuella bränslena, även om de är importerade.

Totalt användes 64 TWh inhemska bränslen 1987. Största delen av bränslena, 44 TWh, användes inom industrin. I fjärrvärmeverken användes 9 TWh för värmeproduktion. Drygt 4 TWh utgjordes av avfall, ett bränsle som är ett destruktions- eller deponeringsproblem för kommunerna. Återstående delen, 5 TWh, utgjordes av torv och trädbränslen. För närvarande planeras en ökning av den årliga användningen av de nu aktuella bränslena med ca 1,4 TWh genom en övergång till torv- och fliseldning i ett par större fjärrvärmeverk.

Enskild bostadsuppvärmning är ett betydande användningsområde för ved. Veden tas vanligen från pannägarens egna ägor. Under 1987 användes 12 TWh. Denna mängd bränslen passerar emellertid inte någon egentlig handel och påverkas därför inte direkt av energibeskattningens utformning.

9.2.2 Problem vid beskattningen

Inhemska bränslen är, liksom övriga inhemska energikällor, befriade från punktskatter och sedan den 1 januari 1984, förutom avfall, även undantagna från mervärdeskatt. Denna skattebefrielse är ett kontinuerligt stöd till de inhemska bränslena. De stöds i dag inte på något annat sätt.

Problemet vid val av alternativ II b), c) eller d) är att priset på alternativbränslena olja och kol sjunker i jämförelse med inhemska bränslen. Genomsnittspriset var 1987 för trädbränsle 11 öre/kWh, stenkol 4,5 öre/kWh och olja 5-10 öre/kWh. Medan punktskatterna på olja och kol blir lägre får inte de inhemska bränslena m.m. motsvarande sänkning, eftersom de redan är fria från punktskatter. Skattenivån och därmed prisnivån sänks således för alla skattepliktiga energislag. Detta minskar de inhemska bränslenas konkurrenskraft.

Även om produktionskostnaderna kan minska på grund av teknisk utveckling och strukturomvandling måste det anses osannolikt att kostnaderna för inhemska bränslen m.m. under överskådlig tid skulle sjunka till kolets eller oljans nivå. Avståndet i pris till konkurrerande bränslen förutses inte komma att utjämnas inom rimlig tid, om inte priset på konkurrerande bränslen stiger.

9.2.3 Kompletterande åtgärder?

Som inledningsvis nämnts produceras och används största delen av inhemska bränslen inom industrin, främst inom massa- och pappersindustrin. Större delen av industrin påverkas inte av en försämrad konkurrenskraft för de inhemska bränslena, eftersom användning av andra bränslen inte utgör något reellt alternativ. Kommittén anser därför inte att några kompletterande åtgärder bör sättas in för inhemska bränslen som produceras och används internt inom nämnda industri.

Behovet av eventuella kompletterande åtgärder för användning av inhemska bränslen i övrigt, främst inom fjärrvärmeverk, behandlas i avsnitt 9.3.

9.3 Fjärrvärme

9.3.1 Allmänt om värmeproduktion

Värme behövs för vissa industriella processer och för uppvärmning av bostäder och övriga lokaler samt för uppvärmning av tappvarmvatten. Sådan uppvärmning sker genom fjärrvärme, individuella pannor och elvärme. Fjärrvärme innebär att olika fastigheter hopkopplas till ett stort gemensamt uppvärmningssystem. Det gör att värmeproduktionen kan koncentreras till ett mindre antal effektiva enheter, s.k. hetvattencentraler. I dessa produceras varmvatten genom förbränning av bränsle med ca 90 procent verkningsgrad. Därefter förloras 5-10 procent av den producerade värmen genom förluster i rörledningssystem.

I större fjärrvärmenät kan värmeproduktionen kombineras med elproduktion i kraftvärmeverk.

Fjärrvärme förekommer huvudsakligen i stadskärnor och tätare bebyggelse. Vid glesare bebyggelse ökar investeringskostnaderna samt energiförlusterna i kulvertsystemen vid distributionen.

Individuella bränslepannor förekommer främst i villor, men även i hyreshus, affärslokaler och industrier. Verkningsgraden, som är sämre än i ett fjärrvärmeverk, varierar mellan 60 och 75 procent beroende på pannans ålder och skick. Pannorna är olje-, gas- och vedeldade.

Elvärme förekommer främst i småhus. Eluppvärmning sker antingen genom direktverkande elradiatorer, kombinerade med en elektrisk varmvattenberedare, eller genom en elpanna med ett vattenburet distributionssystem.

9.3.2 Dagens fjärrvärmeverk

De svenska fjärrvärmeverken är olika stora och använder olika typer av produktionsanläggningar och energislag. Dessutom varierar distributionssystemens storlek och täthet.

Under 1987 levererades fjärrvärme för 9,5 miljarder kr. Av leveranserna gick 10 procent till industrin, 30 procent till lokaler och 60 procent till bostäder, varav 5 procent till enfamiljshus. Av den totala leveransen gick uppskattningsvis 25 procent till mervärdeskattskyldiga abonnenter. Mervärdeskatt på fjärrvärme ger således ca (9,5 x 0,75 x 23,46 % =) 1,7 miljarder kr. i skatteintäkter.

Fjärrvärmeproduktionen baserades tidigare så gott som uteslutande på oljeeldning. Det innebar att kostnadsstrukturen för fjärrvärme var likartad med den för enskild uppvärmning, dvs. med relativt låga fasta kostnader och höga rörliga kostnader. Under 1980-talet byggdes emellertid nya produktionsanläggningar och gamla anläggningar byggdes om. Detta berodde på utbyggnad av fjärrvärmenätet och på höjda oljepriser samt på

att användningen av inhemska fasta bränslen, spillvärme, och värmepumpar av energipolitiska skäl uppmuntrades. För närvarande svarar olja och kol för hälften av den tillförda energin i fjärrvärmeverken. Resten utgörs av inhemska fasta bränslen, inkl. avfall, värmepumpar, elpannor och spillvärme från industriella processer. Andelen olja i fjärrvärmeproduktion har minskat från 90 procent under 1970-talet till 24 procent 1987.

Nedanstående tabell visar vilka olika energikällor som användes i svenska fjärrvärmeverk 1987.

Tabell 9:1
Energikällor i fjärrvärmeverk 1987

Energikälla	Tillförd energi (TWh)	Andel (%)
Eldningsolja	12,0	24
Kol	14,0	28
Värmepumpar	6,6	13
Inhämska bränslen	9,1	18
Varav:		
– avfall 4,1		
– flis 3,4		
– torv 1,6		
Avkopplingsbar el	3,6	7
Spillvärme	2,3	5
Naturgas	0,6	1
Annan gas	0,6	1
Diverse	1,0	3
Summa	**49,8**	**100**

Anm: Under 1987 levererades 37,8 TWh värme och 2,7 TWh elkraft.

Följden av denna förändring har blivit att fjärrvärmeverken har fått en annan kostnadsstruktur än de hade under 1970-talet. De fasta kostnaderna har blivit höga och de rörliga kostnaderna låga för fjärrvärmeproduktion. Investeringarna gjordes vid en tidpunkt då priset på olja och kol var avsevärt högre än det är i dag.

Kostnaden för värmeproduktion med eldningsolja är i dag jämförbar med värmeproduktion med kol, flis eller torv.

Fördelningen mellan fjärrvärmeverkens kapacitet för "basproduktion" och "spetsproduktion" optimeras med avseende på konsumentens värmebehov. Det innebär att ett verk med många industrikonsumenter, sjukhus etc, som använder mycket värme året runt, har stor baslast, medan fjärrvärmeverk med många hushållskonsumenter, som använder mest värme under vinterhalvåret, har mycket spetslast.

Det finns 147 fjärrvärmeverk i landet. Av dessa är 128 värmeverk och 19 kraftvärmeverk. De tio största fjärrvärmeverken svarar för över 50 procent av fjärrvärmeleveranserna. De är vanligen kraftvärmeverk. Dessa stora verk, som normalt har etablerats tidigt, har en jämförelsevis stor kapitalbas att falla tillbaka på och en stabil ekonomi. De ca 40 mellanstora verken svarar för ca 30 procent av fjärrvärmeleveranserna. Det finns dessutom ca 70 små verk. Ca 25 av dessa har värmepumpar, spillvärme etc.

som energikälla. De 45 minsta är vanligen torv- och fliseldade men även el, olja m.m. förekommer. Fördelningen av den producerade värmen i olika fjärrvärmeverk framgår av tabell 9:2.

Tabell 9:2
Andelen producerad värme i fjärrvärmeverk 1987

Storlek på fjärrvärmeverken	Producerad värme (TWh)	Andel %	Antal torv- o. flisverk
5 största verken (5)	13,9	37	–
6– 10 (5)	5,3	14	–
11– 43 (33)	11,9	32	14
44– 63 (20)	2,7	7	11
64–147 (84)	4,0	10	32

Anm: Inom parentes anges antalet verk inom varje storleksgrupp.

De minsta fjärrvärmeverken är ofta nyligen etablerade och har inte hunnit få en sådan anslutning att det täcker de fasta kostnaderna. De kännetecknas därför av dålig lönsamhet, höga fjärrvärmetaxor och höga värmeproduktionskostnader.

Anslutning till fjärrvärme sker på affärsmässiga villkor i konkurrens med enskilda uppvärmningsalternativ. Det är främst fastighetsägarnas alternativkostnad för enskild oljeeldning som avgör fjärrvärmens konkurrensförmåga. Om oljepriserna är höga kan fjärrvärmeverk med relativt höga fasta kostnader etableras. Så skedde också under framför allt 1983-85. Dessa verk har numera fått en besvärlig ekonomisk situation, när alternativkostnaden och därmed konkurrenskraften minskat på grund av avsevärt lägre oljepriser. Det kan sällan bli aktuellt att byta ut kapitaltunga anläggningar. Sedan fjärrvärmeanläggningen väl är byggd gäller det således att i stället utnyttja anläggningen så effektivt som möjligt.

Avgörande för om fjärrvärmeverken kan konkurrera på marknaden är de taxor som fjärrvärmen bjuds ut till. Dessa taxor utgör inte alltid en direkt återspegling av produktionskostnaderna. De varierar också mellan olika årstider och mellan olika konsumentkategorier. Priset på fjärrvärme uppgick under 1987 till i genomsnitt 25 öre/kWh. På grund av skilda kostnadsmässiga förutsättningarna mellan olika fjärrvärmeverk varierar taxorna mellan 19 och 35 öre/kWh. De lägre taxorna finns i huvudsak hos verk i större kommuner med etablerad verksamhet, medan de högre taxorna återfinns i mindre kommuner och där basproduktionen av värme sker med inhemska bränslen och värmepumpar.

9.3.3 Problem vid beskattningen

Fjärrvärme utgör i dag ett kvalificerat undantag från mervärdeskatteplikten som konsumtionsvara, men beskattas indirekt genom punktskatter på de skattepliktiga energivaror som används vid produktion av fjärrvärme.

Kommittén har föreslagit att all energi skall beläggas med mervärde-

skatt. De olika alternativ som har ställt upp skiljer sig från varandra när det gäller frågan om punktskatter skall kombineras med mervärdeskatten och om så är fallet hur dessa skall vara utformade.

En övergång till ett mervärdeskattesystem i kombination med punktskatter för energiområdet innebär således att även fjärrvärme blir mervärdeskattepliktigt. De abonnenter som inte är mervärdeskattskyldiga kommer att få betala mervärdeskatt på sin fjärrvärme. Mervärdeskatten tas ut direkt på fjärrvärmeavgiften, som i princip motsvaras av både fasta och rörliga produktionskostnader. Detta innebär att även verkens kapital- och lönekostnader, som i vissa fall utgör en stor del av avgiften, mervärdeskattebeläggs.

Fjärrvärmens generella priskänslighet är svår att entydigt bestämma. Avgörande är vilken typ av bränsle som används som baslast, och avvägningen mellan baslast och spetslast. Den totala skattebelastningen ökar dock genomsnittligt. Avgörande för fjärrvärmens konkurrenskraft är, som nämnts i föregående avsnitt, vilka taxor som den bjuds ut till och hur stor alternativkostnaden är för enskild oljeeldning. Av intresse är att studera vilken effekt en skatteomläggning enligt alternativ II b), c) eller d) får för fjärrvärmesektorn. Man får därvid skilja på två typer av fjärrvärmeverk. Den ena är det fjärrvärmeverk som eldar med oljeprodukter och kol och den andra är det fjärrvärmeverk som eldar med inhemska bränslen.

Att mervärdeskattebelägga fjärrvärmen innebär att de fjärrvärmeverk som har höga taxor måste höja sina taxor ytterligare. Problemet är att taxorna varierar stort mellan olika fjärrvärmeverk. Nya fjärrvärmeverk med fastbränsleanläggningar synes ha de högsta taxorna. Ju högre taxan är desto högre blir taxan efter en skatteomläggning. Det beror på att mervärdeskatt är en värdebaserad skatt, vilket gör att den förstärker skillnaden mellan höga och låga fjärrvärmetaxor när taxorna multipliceras med mervärdeskattesatsen.

Hur en skatteomläggning rent faktiskt påverkar taxans storlek i ett fjärrvärmeverk som eldar med oljeprodukter och kol är beroende av flera faktorer. En sådan faktor är vilka abonnenter som är anslutna till fjärrvärmenätet. Som nämnts går uppskattningsvis ca 25 procent av fjärrvärmeleveranserna till mervärdeskattskyldiga abonnenter. För sådana abonnenter innebär mervärdeskatt på fjärrvärmetaxan ingen ökad kostnad eftersom mervärdeskatten får dras av. För industrin blir det således inte generellt sett billigare att gå över till enskild oljeeldning efter en skatteomläggning. Något försämrat konkurrensläge uppstår därför inte i detta fall för fjärrvärmen på grund av mervärdeskattebeläggningen av fjärrvärme. Däremot försämras fjärrvärmens konkurrenskraft gentemot enskild oljeeldning genom att den senare, på grund av sämre verkningsgrad, i betydligt större utsträckning kan tillgodogöra sig en sänkning av punktskatten på olja. I kap. II avsnitt 8 har behandlats mervärdeskatt inom den offentliga sektorn. Kommitténs förslag i den delen innebär att det stora flertalet av de fjärrvärmeabonnenter som tillhör den offentliga sektorn får den mervärdeskatt som erlagts återbetalad. Förslaget torde därför ha den effekten att mervärdeskatten i praktiken kommer att sakna betydelse för kommunernas val mellan fjärrvärme och enskild oljeeldning. Kommittén

har inte haft möjlighet att få fram erforderligt material för att kunna exakt utreda hur många av fjärrvärmeverkens abonnenter som hör till dessa kategorier.

En annan faktor som påverkar bedömningen av fjärrvärmens konkurrenssituation efter en skatteomläggning är vilka avskrivningsmetoder som använts för kapitalkostnaderna. I ett oljeeldat fjärrvärmeverk är kapitalkostnaderna högre än vid enskild oljeeldning. Däremot går det åt en mindre del olja per producerad värmeenhet i ett oljeeldat fjärrvärmeverk än vid enskild oljeldning, eftersom verkningsgraden är lägre i en enskild panna. Även i ett koleldat fjärrvärmeverk är kapitalkostnaden högre än vid enskild oljeeldning. I dessa fjärrvärmeverk har således en hög bränslekostnad bytts ut mot en hög kapitalkostnad. Ett fjärrvärmeverk som eldar med inhemska bränslen har ännu högre kapitalkostnader. Skattefriheten av sådana bränslen gör dock att sådana fjärrvärmeverk med dagens skattesystem kan konkurrera med enskild uppvärmning.

Den normala avskrivningsmetoden synes vara en nominell metod. Det innebär en relativt högre kostnadsbelastning för dagens nyttjare och följaktligen att förhållandevis mindre kostnader påförs morgondagens nyttjare. En annan metod, som synes vara mindre vanlig inom fjärrvärmesektorn, är att kapitalkostnaden fördelas lika för varje år under avskrivningsperioden. Denna metod kallas för den reala annuitetsmetoden. Det innebär att dagens och framtidens nyttjare likställs vad avser kostnadsbelastning i reala termer. Avskrivningskomponenten i annuiteten ökar över tiden medan räntekomponenten minskar. Dessutom torde taxenivån påverkas av ytterligare faktorer, såsom bolagsbildningar, företagsgrupperingar, ägarförhållanden m.m. hos fjärrvärmeverken i allmänhet. För att kunna bedöma vilka effekter dessa olika avskrivningsmetoder och övriga nämnda faktorer har för kostnadsbilden i olika typer av fjärrvärmeverk och därmed för fjärrvärmetaxans nivå krävs att en grundlig utredning görs om dessa faktorer (jfr avsnitt 9.3.4).

Effekten av en skatteomläggning enligt alternativ II b), c) eller d) framstår däremot något klarare i fråga om fjärrvärmeverk som eldar med inhemska bränslen. Dessa verk kan inte tillgodoräkna sig en skattesänkning vid en generell sänkning av punktskattenivån. Som nämnts i avsnitt 9.3.2 innebär en sänkning av skattesatserna för dagens punktskatter, vilket blir följden av alternativ II b), c) eller d), att skatte- och prisnivån sänks för alla skattepliktiga bränslen. Detta medför att de inhemska bränslena blir ännu dyrare än olja och kol i framtiden. Då alternativkostnaden sjunker för olja och kol ökar konkurrenskraften för enskild oljeeldning och benägenheten hos abonnenterna att gå över till enskild oljeldning, som generellt sett blir billigare än fjärrvärme. Detta leder till att fjärrvärmen blir en mindre attraktiv uppvärmningsform i jämförelse med individuell uppvärmning. Det blir svårare att ansluta nya abonnenter och att etablera nya fjärrvärmesystem. De abonnenter som vill återgå till enskild oljeeldning säger upp sina abonnemang. Detta medför att fjärrvärmeverkens fasta kostnader måste fördelas på kvarvarande, färre abonnenter, vilket höjer taxorna ytterligare.

De fjärrvärmeverk som i dag använder en stor andel torv eller flis i sin

bränslemix kommer att gå över till andra bränslen och det kommer inte att finnas några ekonomiska motiv för marknaden att bygga nya pannor för inhemska bränslen. Däremot kan det fortfarande vara lönsamt att elda med inhemska bränslen i befintliga pannor. En förutsättning är dock att kostnaden blir lägre än för den totala värmekostnaden, inkl. kapitalkostnader, för nya oljepannor.

Om det inte lönar sig att bygga oljepannor i befintliga fjärrvärmeanläggningar skulle det kunna vara möjligt att använda de oljepannor som finns för spetslasten till baslasten. Mot detta talar dock några av de energi- och miljöpolitiska kraven, som redovisats i avsnitt 7.3, nämligen att minska oljeanvändningen och att gynna inhemska bränslen.

9.3.4 Kompletterande åtgärder?

Det sagda i avsnitt 9.3.3 visar att det är svårt att bedöma de ekonomiska effekterna för fjärrvärmesektorn av en skatteomläggning enligt alternativ II b), c) eller d) för fjärrvärmeverk som eldar med oljeprodukter och kol utan att en utredning görs om där nämnda faktorer. Först när effekterna klart framgår är det möjligt att överväga om kompletterande åtgärder bör sättas in.

Något lättare går effekterna av en skatteomläggning enligt alternativ II b), c) eller d) att bedöma i fråga om fjärrvärmeverk som eldar med inhemska bränslen. De slutliga effekterna för sådana verk är dock beroende av vilka förslag om miljöavgifter/skatter som miljöavgiftsutredningen lägger i sitt delbetänkande i oktober 1989 (se avsnitt 2.4). Endast när helhetsbilden för beskattningen av olja och kol är klar kan de inhemska bränslenas framtida konkurrenskraft fastställas och därmed även behovet av eventuella kompletterande åtgärder. En ytterligare osäkerhetsfaktor för den framtida konkurrenskraften är oljeprisets utveckling.

Kommittén anser mot bakgrund av det ovan anförda att frågan om effekterna av en skatteomläggning enligt det alternativ som kommer att föreslås i avsnitt 10 för fjärrvärmesektorn, inkl. de fjärrvärmeverk som eldar med inhemska bränslen, bör utredas i särskild ordning. Därvid bör en genomgång göras av fjärrvärmebranschens roll inom den svenska energiförsörjningen samt branschens nuvarande struktur med avseende på bl.a. ägareförhållanden, kundstruktur, konkurrensförhållanden, taxesättning, redovisningsmetoder, lönsamhet, produktion och val av bränslen. En analys bör göras av de effekter med avseende på bl.a. värmekonsumenternas situation, fjärrvärmeverkens företagsekonomiska lönsamhet och bränsleval, miljöpåverkan m.m. som kan förväntas bli följden av den skatteomläggning som kommittén föreslår.

9.4 Naturgas m.m.

9.4.1 Allmänt

Naturgas distribueras sedan 1985 till Sydsverige. 1988 utvidgades distributionen till Göteborg. Swedegas AB, som till 60 procent ägs av Vatten-

fall, tecknar kontrakt med den danska gasleverantören och levererar vidare till regionala naturgasföretag, Sydgas i sydligaste Sverige och Västgas på västkusten, samt till några kommuner och stora industrikunder. Sydgas ägs till 76,5 procent av Sydkraft och till 23,5 procent av kommunerna i Malmö, Lund och Helsingborg. Västgas ägs helt av importören Swedegas. Det är således i regel de kommunala energiverken eller de regionala gasföretagen som svarar för den slutliga försäljningen till användarna.

Sydgasprojektet har fått en svår ekonomisk start och går alltjämt totalt sett med förlust. Trots förlusterna anses det motiverat att fortsätta distributionen, eftersom försäljningsintäkterna överstiger de rörliga kostnaderna och således bidrar till att minska de fasta kostnaderna.

Förhandlingar pågår även om leverans av naturgas till Mellansverige.

1987 användes ca 3,5 TWh naturgas med en ökning med ca 1 TWh under 1988. Mer än 60 procent används i industrin och knappt 20 procent i fjärrvärmeverken.

9.4.2 Problem vid beskattningen

Allmän energiskatt tas ut på naturgas. Skatten är i dag 308 kr/1000 m^3, vilket motsvarar 2,9 öre/kWh (jfr avsnitt 3.9). I dag konkurrerar naturgasen med eldningsolja, gasol och kol. Skatten på dessa energislag är 9,1-9,9, 1,4 resp. 5,6 öre/kWh. Även elkraft är en konkurrent till naturgasen. Skatten på el är 5-7,2 öre/kWh.

På den svenska marknaden bestäms priset på naturgas med hänsyn till alternativkostnaden, dvs. kundens kostnader (inkl. punktskatter) för det bränsle som ersätts. Prissättningen på naturgas till industrier och panncentraler sker på så sätt att man förhandlar fram ett pris som därefter fördelas på olika avgiftskomponenter. Avtal tecknas i regel på fem år.

För de större industrierna består avgifterna av dels en abonnemangsavgift och dels en energiavgift. Abonnemangsavgiften utgör ett visst belopp per år och regleras varje kalenderår med den genomsnittliga förändringen av konsumentprisindex under närmast föregående år. Uttag utöver den abonnerade effekten betingar en särskild avgift som är beroende av överuttagets storlek.

Energiavgiften tas ut med en viss procent av det vid resp. kvartal framräknade oljepriset. Procenttalet är individuellt bestämt för varje kund. Oljepriset beräknas för varje kvartal till genomsnittsvärdena från närmast föregående kvartal.

När priset på naturgas bestäms med hänsyn till alternativkostnaden utgår man från det grundpris plus ortstillägg minus rabatt på ifrågavarande eldningsolja, inkl. skatter och avgifter, som beräknas av statens pris- och konkurrensverk. Konsumentpriset för naturgas skall i princip täcka distributörens kostnader för importen, distributionen och skatter.

Alternativen II c) och d) innebär jämfört med vad som gäller i dag att naturgasens relativa konkurrenskraft försämras något i förhållande till olja. Försämringen är dock endast 2 öre/kWh. Naturgasens konkurrenskraft förbättras i förhållande till kol, eftersom skatten på kol inte sänks samtidigt som skatten på naturgas sänks. Ett väsentligt problem är dock naturgasens

konkurrenssituation gentemot gasol. För närvarande beskattas dessa i allt väsentligt likvärdiga bränslen olika. Det har motiverats av att gasolanvändarna, om gasolskatten höjdes till naturgasskattens nivå, skulle drabbas av kostnadsökningar utan att ha praktiska möjligheter att övergå till naturgas. Inför den planerade introduktionen av naturgas i stor omfattning kommer denna situation att förändras. En fortsatt lägre beskattning av gasol kan då allvarligt hindra den fortsatta introduktionen av naturgas. Kommittén anser därför att skatten på gasol för annat ändamål bör justeras upp vid en skatteomläggning enligt alternativ II c) eller d) – räknat efter energiinnehåll – till samma nivå som naturgasskatten (jfr avsnitt 11.5.2).

Vid val av alternativ II c) eller II d) behöver således inte några särskilda stödåtgärder vidtas för naturgasen, utöver åtgärden att justera skatten på gasol till samma nivå som skatten på naturgas. Den omständigheten att naturgasen redan i dag dras med stora kostnadsproblem är ett förhållande som inte skall påverka eller påverkas av de förslag som kommittén lägger om en skatteomläggning.

Däremot torde vid val av alternativ II b) problem uppstå med naturgasens konkurrenskraft. EG:s accis på olja är endast en tredjedel av dagens svenska punktskatt och EG har ingen accis på kol och naturgas. Även om naturgasen således är gynnsamt beskattad är läget detsamma för de importerade bränslena. Priset på olja, gasol och kol sjunker, vilket minskar naturgasens konkurrenskraft. Naturgasdistributören får minskade intäkter. Distributören har ingen möjlighet att kompensera de minskade intäkterna med höjda priser, eftersom konsumenterna alltid har möjlighet att gå över till olja, gasol eller kol. Det finns således en stor risk att efterfrågan och därmed konkurrenskraften för naturgas minskar, om inte kompletterande åtgärder vidtas för att stödja naturgasens användning vid val av detta alternativ.

9.4.3 Kompletterande åtgärder?

Som framgår av föregående avsnitt blir följden av en skatteomläggning enligt alternativ II b) att naturgasens relativa konkurrenskraft försämras gentemot olja och kol. Bland de energipolitiska restriktioner som uppställts i avsnitt 7.3 finns den restriktionen att naturgasen bör bibehålla sin nuvarande konkurrenskraft i framtiden. Skälen för detta är främst miljömässiga. Vid val av alternativ II b) är det därför viktigt att bibehålla en differens i skatt mellan naturgas och olja, gasol resp. kol så att naturgasintroduktionen inte äventyras.

Vid val av alternativ II c) eller d) förbättras däremot naturgasens relativa konkurrenskraft i förhållande till kol och är oförändrad i förhållande till olja. Vid val av något av dessa alternativ för en skatteomläggning behöver således inga kompletterande åtgärder för att naturgasens relativa konkurrenskraft skall bibehållas, utöver att skatten på gasol för annat ändamål än motordrift höjs till samma nivå som skatten på naturgas.

En del av naturgasanvändningen kan komma att beröras av eventuella miljöavgifter/skatter avseende främst kväveoxider. Om å andra sidan de

starkt miljöpåverkande bränslena olja och kol beläggs med höga miljöavgifter/skatter kan det motivera ett högre pris på naturgas och öka lönsamheten för naturgasdistributören.

9.5 Den framtida elanvändningen

Den framtida elprisutvecklingen beror på flera faktorer, varav kärnkraftavvecklingen är en. Elpriserna stiger om elanvändningen ökar.

Stev har studerat utvecklingstendenserna på elmarknaden i rapporten "Elmarknadsrapport 1988" (1988:R15) utifrån dagens skattesystem. Stev gör den bedömningen att elförbrukningen kommer att öka fram till mitten av 1990-talet, dock i lägre takt än som varit fallet på 1980-talet. Detta beror dels på elprishöjningar och dels på allmänna effektivitetssträvanden. Huvuddelen av de stora ökningarna i elanvändningen i början av 1980-talet stod sektorn bostäder och service för, beroende på de då höga oljepriserna. De senaste åren har industrin stått för den största delen av ökningen.

Stev anser inte att någon ytterligare utbyggnad av kraftverk eller andra åtgärder krävs för att klara efterfrågan fram till 1995. Detta förutsätter emellertid reala elprishöjningar på 15-20 öre/kWh.

När det gäller att klara elförsörjningen efter avvecklingen av två kärnkraftreaktorer 1995 och 1996 krävs med stor sannolikhet en utbyggnad av anläggningar för basproduktion (jfr avsnitt 11.6). Vidare krävs en anpassning av elpriserna så att priset höjs i takt med att de marginella produktionskostnaderna ökar. En hög elanvändning kan dämpas med prisökningar.

Enligt Stev kan en ökad efterfrågan på el medföra behov av ny kapacitet redan före 1995, om inte elpriserna tillåts öka. Ett sådant behov av ny produktionskapacitet kan vara svårt att tillgodose. Om elpriserna ökar kan å andra sidan problem uppstå för den elintensiva industrin. Mot bl.a. den bakgrunden har regeringen tillsatt en särskild utredare för att utreda den elintensiva industrins konkurrensvillkor under kärnkraftavvecklingen (se avsnitt 2.4)

Frågan blir mot denna bakgrund närmast hur elpriset och därmed elkraftens konkurrenskraft och användning påverkas i de olika alternativen II b), c) och d).

Punktskatten på elkraft är 0 öre/kWh i alternativ II b) och d). I alternativ II c) sänks skattenivån med viss procentsats i förhållande till dagens skattenivå.

Vid val av alternativ II b) eller d) sänks priset för industrin, eftersom industrin inte behöver betala vare sig mervärdeskatt eller punktskatt på elkraft. Under de perioder av året då fasta bränslen ligger på marginalen i kraftsystemet kommer punktskatterna på dessa bränslen att leda till en högre energiavgift, som i och för sig också drabbar industrin. Detta leder i sin tur till en reduktion av efterfrågan av elkraft, varför en del av punktskatterna på kort sikt övervältras på producenterna. I ett längre perspektiv övervältras punktskatterna i deras helhet på konsumenterna.

Den ökning av elanvändningen, som blir följden om skatten på elkraft slopas, strider mot de energipolitiska restriktionerna som redovisats i avsnitt 7.3. Prissänkningen torde dock mot bakgrund av förestående kärnkraftavveckling vara endast kortsiktig. Det kan därför ifrågasättas om det är lämpligt att slopa skatten på elkraft och därmed sänka priset på elkraft före en prishöjning. En sådan åtgärd skulle bl.a. leda till motstridiga signaler om den framtida elförsörjningen (jfr avsnitt 10).

Om ett kärnkraftverk tas ur drift och/eller efterfrågan på elenergi fortsätter att växa kommer fossilbaserad elproduktion att ligga på marginalen i kraftsystemet under en allt större del av året. Det innebär att punktskatterna påverkar elprisnivån – i höjande riktning – under en allt större del av året.

För hushållens del innebär ett val av alternativ II b) eller d) att skatten på elkraft i princip blir oförändrad. Hushållen skall betala mervärdeskatt på elkraften. Den skatten motsvarar ungefär vad hushållen får betala i punktskatter i dag. Det innebär att priset på elkraft inte påverkas för hushållen av en skatteomläggning.

Vid val av alternativ II c) får industrin betala en lägre punktskatt jämfört med dagens 5 öre/kWh, beroende på hur stor sänkningen av skattesatsen är. För hushållens del innebär alternativ II c) att de skall betala både mervärdeskatt och punktskatter. Kostnaden för elkraft höjs, vilket minskar användningen av elkraft.

En ökad elanvändning kan således förväntas i ett kortsiktigt perspektiv vid val av alternativ II b) eller d). Vid val av alternativ II c) torde elanvändningen i ett kortsiktigt perspektiv stimuleras något för industrins del och minska för hushållens del. Vid val av alternativ II b) eller d) bör därför åtgärder vidtas för att minska användningen av elkraft. Tänkbara åtgärder är att behålla vattenkraftskatten och kärnkraftskatten på dagens nivå och eventuellt höja dem. Dessa åtgärder behandlas i avsnitt 9.6 och 9.7. I ett långsiktigt perspektiv torde elproduktionen bli dyrare i samband med kärnkraftavvecklingen. Detta torde minska elanvändningen oavsett vilket av alternativen som väljs.

9.6 Övervinstbeskattning

9.6.1 Allmänt

I Sverige har vattenkraften den lägsta rörliga produktionskostnaden. Därefter kommer kärnkraften, kraftvärmen och det industriella mottrycket. Dyrast är oljekondens och gasturbiner. För vattenkraft och kärnkraft föreligger restriktioner för en utbyggnad. Kärnkraften skall vara avvecklad år 2010. För vattenkraften gäller restriktioner för bl.a. fyra orörda älvar. Den vattenkraftutbyggnad som kan komma i fråga har höga totala kostnader. Kraftvärmen och det industriella mottrycket kan byggas ut men endast i begränsad omfattning, eftersom dessa kraftslag för sin funktion kräver ett fjärrvärme- eller processvärmeunderlag och det är begränsat. Olje- och kolkondens skulle däremot kunna byggas ut i obegränsad omfattning för basproduktion. Även i dessa fall är dock de totala

kostnaderna höga jämfört med dagens rörliga produktionskostnader.

När den situationen uppstår att det lönar sig att bygga ny baskapacitet, med höga totala kostnader, stiger värdet på vattenkraft, kärnkraft, kraftvärme och industriellt mottryck. Detta är grunden för beskattning av de "övervinster" som då skulle genereras av dessa kraftslag.

I detta avsnitt skall främst två frågeställningar behandlas. Den första är om vattenkraftskatten bör vara kvar med oförändrad skattenivå vid val av alternativ II b), c) eller d). Den andra, som endast torde aktualiseras vid val av alternativ II b) eller d), är om vattenkraftskatten skall höjas och tas ut som en form av övervinstbeskattning.

9.6.2 Dagens vattenkraftskatt och dess effekter på produktionen av elkraft

Skatt på vattenkraft infördes 1983 genom lagen om skatt på viss elektrisk kraft. Lagens närmare innebörd har redovisats i avsnitt 3.4. Syftet med skatten är att beskatta övervinster i kraftföretagen.

Intäkterna från vattenkraftskatten har legat kring en miljard kr. per år sedan 1983 med lägsta intäkt under 1986 på 900 milj. kr. Närmare hälften av skatten betalas av Vattenfall.

Driften av produktionsanläggningarna förefaller inte ha påverkats i någon större utsträckning av skatten. Ett visst spill förekom under första året då både elanvändning och kärnkraftsproduktion var lägre än i dag. Då kunde det vara billigare för vissa kraftverk att importera elkraft från Norge i stället för att producera egen el.

Det är svårt att dra slutsatser av om investeringarna i vattenkraftverken har påverkats av skatten. Skatten har dock infört ett osäkerhetsmoment i kraftföretagens investeringsbedömningar när det gäller skattesatsens storlek och gränserna för gamla och nya kraftverk i framtiden.

Det finns inga indikationer på att kraftföretagen har försökt att kompensera skatten med prishöjningar.

9.6.3 Vattenkraftskatten i ett kortsiktigt perspektiv

En av frågeställningarna som nämnts i avsnitt 9.6.1 är om vattenkraftskatten bör finnas kvar vid val av alternativ II b), c) eller d), och om den i så fall bör finnas kvar med oförändrad skattenivå.

Alternativ II c) innebär bl.a. att skatten på elkraft sänks. Alternativen II b) och d) innebär att skatten på elkraft slopas, vilket kan förväntas leda till lägre priser på elkraft. Som tidigare framhållits kan detta ge felaktiga signaler inför en kommande prishöjning på elkraft i ett längre perspektiv. Slopad eller sänkt skatt på elkraft kan också tillsammans med prishöjningar av andra skäl leda till ökade vinster för kraftbolagen. Vad nu anförts talar för att vattenkraftskatten i ett kortare perspektiv inte bör sänkas eller slopas vid val av alternativ II b), c) eller d).

9.6.4 Vattenkraftskatten i ett långsiktigt perspektiv

Vattenfall är prisledare på den svenska elmarknaden. I prop. 1987/88:87 (s. 10) har Vattenfalls prissättningsprinciper sammanfattats på följande sätt:

> "Vattenfalls prissättning baseras enligt Vattenfall på marginalkostnader. För att åstadkomma ett samhällsekonomiskt effektivt utnyttjande av tillgänglig kapacitet tillämpas kortsiktig marginalkostnad, dvs. energiavgifterna skall princip motsvara den förväntade genomsnittliga marginalkostnaden för elproduktion.
> - - -
> Tariffnivån i stort skall dock möjliggöra att statens avkastningskrav för verksamheten totalt sett alltid kan tillgodoses. Uppfyllandet av kravet utgör följaktligen en restriktion."

Av propositionen framgår även att Vattenfall bör ha en lönsamhet i nivå med annan industriproduktion med jämförbar affärsrisk. Lönsamhetskravet, som införs med början 1989 och får full genomslagskraft 1991, bör mötas med en ökad effektivitet inom verksamheten. Detta torde emellertid inte räcka utan prishöjningar på elkraft kan förväntas till följd av det ökade lönsamhetskravet.

Till följd av bl.a. kärnkraftavvecklingen kommer marginalkostnaden att öka under slutet av 1990-talet. Först då torde en övervinstbeskattning av produktionsöverskott inom kraftsektorn kunna aktualiseras.

Mot bakgrund av det anförda blev kommitténs slutsats i föregående avsnitt att det i dag inte finns något utrymme att höja skatten på vattenkraft, oavsett vilket alternativ som väljs. Till detta kommer även svårigheterna att i dag överblicka konsekvenserna av kärnkraftavvecklingen och att flera utredningar har tillsatts för att utreda bl.a. dessa konsekvenser. Det har dessutom aviserats att en utredning kommer att göras om övervinstbeskattningen. Det saknas således skäl för att i vår skatteutredning lägga fram förslag i denna fråga sett ur ett långsiktigt perspektiv.

9.7 Andra styrmedel än punktskatter

Av den föregående redovisningen framgår att en skatteomläggning enligt alternativ II b), c) eller d) får negativa konsekvenser på vissa områden, som strider mot de energi- och miljöpolitiska restriktionerna som redovisats i avsnitt 7.3. I avsnitt 9.1 – 9.6 har diskuterats möjligheterna att komma till rätta med effekterna på några av dessa områden. En fråga är om det finns några andra styrmedel än punktskatter. I bl.a. avsnitt 8.2 har frågan om miljöavgifter/skatter som ett styrmedel på energiområdet berörts. Eftersom det finns en särskild utredning, miljöavgiftsutredningen, med uppgift att beakta dessa frågor, skall inte detta behandlas i detta sammanhang.

Det kan däremot övervägas om kärnkraften bör beskattas ytterligare. Någon skatt tas inte ut på uran (jfr avsnitt 11.6). Däremot tas en särskild skatt ut med 0,2 öre/kWh på elkraft från kärnkraftverk. Om man vill åstadkomma en snabb förändring av beskattningen av kärnkraft är den lämpligaste åtgärden att höja den särskilda skatten.

Av samma skäl som gäller för att vattenkraftskatten inte bör höjas i ett kortsiktigt perspektiv bör inte kärnkraftskatten höjas. Skattenivån bör dock, i likhet med vattenkraftskatten, behållas på dagens nivå oavsett om alternativ II b), c) eller d) väljs.

9.8 Administrativa effekter

Att belägga energin med mervärdeskatt kombinerat med punktskatter enligt något av alternativen II b), c) eller d) kommer inte, enligt vad kommittén erfarit vid kontakter med RSV, att innebära några administrativa problem. Antalet skattskyldiga bedöms inte öka. Några särbestämmelser behöver inte införas i ML. När undantaget i 8 § 4 ML slopas kommer tillämpningen att förenklas något eftersom en energivara kommer att beskattas oavsett hur den används. Detta kommer även att innebära att antalet fall då skatt behöver återbetalas minskar. En återbetalning kräver – jämfört med en inbetalning – fler administrativa insatser.

Från kontrollsynpunkt gör RSV också den bedömningen att inget av alternativen II b), c) eller d) medför några nackdelar. Detta gäller såväl icke skattskyldiga företag som producerar energi som skattskyldiga köpare. Med enhetliga skattesatser för de skattskyldiga och mindre möjligheter att laborera med varor som är nollbeskattade, torde dessa alternativ ha en positiv effekt på mervärdeskattesystemet i allmänhet från kontrollsynpunkt.

Effekterna i övrigt av kommitténs förslag behandlas i kap. V avsnitt 1 och 2.

10 Överväganden och val av alternativ

En schematisk sammanfattning av de i avsnitt 8 och 9 redovisade effekterna vid val av alternativ II b), c) eller d) ger följande.

Effekt	Alternativ		
	II b)	II c)	II d)
* Oljeanvändningen ökar	ja	nej	nej
* Kolanvändningen ökar	ja	nej	nej
* Inhämska bränslen gynnas	nej	nej	nej
* Naturgasens relativa konkurrenskraft bibehålls	nej	ja	ja
* Elanvändningen stimuleras			
– för hushållen	nej	nej	nej
– för industrin	ja	ja	ja
* Den elintensiva industrins internationella konkurrenskraft kan bibehållas	ja	ja	ja
* Miljön gynnas	nej	ja	ja
* Statsintäkterna ökar	nej	ja	ja
* Industrins konkurrenskraft gynnas	ja	ja	ja
* Harmonisering till EG			
– total	ja	nej	nej
– viss	nej	ja	ja

Av genomgången i avsnitt 9 av vissa gemensamma problemområden följer dessutom att dessa alternativ har i huvudsak samma effekt på fjärrvärmen, att vattenkraftskatten och kärnkraftskatten bör behållas på oförändrad nivå och att en övervinstbeskattning av vattenkraft inte är lämplig på kort sikt. Inget av alternativen leder till negativa effekter för administrationen.

Sammantaget visar detta att alternativ II b) med ett EG-anpassat punktskattesystem inte är ett lämpligt val. Alternativet uppfyller inte de i avsnitt 7.3 uppställda restriktionerna och önskemålen för en utformning av ett energiskattesystem. En av nackdelarna med alternativet är den negativa inverkan förslaget har på miljön. Möjligen skulle detta alternativ kunna

kombineras med miljöavgifter/skatter. Förslag till sådan avgifter/skatter läggs i oktober 1989 av miljöavgiftsutredningen. Härtill kommer att detta alternativ skulle ge felaktiga signaler till energianvändarna, bl.a. med hänsyn till den elprishöjning som förväntas inför den förestående kärnkraftavvecklingen. Kommittén anser därför att övervägande skäl talar mot ett val av alternativ II b).

Alternativ II c) och d) uppfyller båda samma restriktioner och önskemål. Båda innebär bl.a. att miljön påverkas gynnsamt, att naturgasens nuvarande konkurrenskraft kan behållas och att statsintäkterna ökar. Däremot innebär alternativen att inhemska bränslen och fjärrvärme missgynnas. Skillnaden mellan alternativen avser framför allt hur elanvändningen stimuleras av en slopad skatt på elkraft och hur mycket statsintäkterna ökar.

Visserligen talar vissa principiella skäl för att skatten på elkraft bör slopas. Miljöskäl talar t.ex. för att vattenkraften gynnas i beskattningshänseende, då den är en ren energikälla. Industripolitiska skäl talar också för en minskad skattebelastning för industrin. Den elintensiva industrin har emellertid till stor del redan i dag nedsättning eller befrielse från skatten på elkraft (se avsnitt 3), varför detta skäl inte är särskilt starkt. Det som talar mot ett slopande av skatten är bl.a. den elprishöjning som förväntas vid den förestående kärnkraftavvecklingen. Att i ett sådant läge skapa en prisnedgång genom att slopa skatten på elkraft leder till att elanvändarna får felaktiga signaler om framtidens elförsörjning. Ett annat betydelsefullt skäl sett ur ett större perspektiv, dvs. mot bakgrund av att en skatteomläggning inte bara sker på energiområdet utan även på konsumtions-, inkomst- och företagsbeskattningsområdena, är statsintäkterna. Skatten på elkraft ger i dag ca 6,3 miljarder kr. Slopas skatten förändras statsintäkterna med mellan – 0,1 och + 3,8 miljarder kr., beroende på vilken generell nedsättning av skattesatsen för punktskatterna som väljs. Detta framgår av tabell 10:2. Vid val av alternativ II c) kan med hänsyn till övriga förslag på skatteområdet önskvärda skatteintäkter nås genom val av lämplig nivå på skattesänkningen av punktskatterna (se tabell 10:1).

Den skatteintäkt som går förlorad vid ett slopande av skatten på elkraft kan i och för sig kompenseras med höjningar av en eller flera punktskatter på energiområdet. Det enda intressanta energislaget att återhämta de minskade skatteintäkterna på är emellertid skatten på olja. Detta beror på att användningen av övriga energislag är relativt liten i förhållande till oljeanvändningen och därför inte kan ge erforderliga skatteintäkter.

En svårighet med att kompensera skatten på elkraft med höjd skatt på olja är att det kräver en mycket väsentlig ökning av dagens oljeskatt. En skattehöjning på olja med t.ex. 75 procent leder till en oljeprishöjning med ca 50 procent. Industrins efterfrågan på olja kan då beräknas sjunka med uppskattningsvis ca 350 000 m^3 jämfört med dagens nivå. Men inte ens en sådan skattehöjning räcker för att täcka skatteintäktsbortfallet. Bristen kan beräknas till ca 600 milj. kr. Oljeskatten behöver således höjas med mer än 75 procent för att dagens skatteintäkter skall bli oförändrade vid ett slopande av skatten på elkraft.

En skattehöjning på olja påverkar prisrelationerna mellan olja och

elkraft. Elkraft blir då förmånligare att använda, vilket ökar både industrins och hushållens elanvändning. Det kan innebära att man behöver bygga ny produktionskapacitet för att tillgodose det ökade elbehovet. Man bör då beakta att två kärnkraftverk skall tas ur drift 1995 och 1996. Det minskar elproduktionskapaciteten jämfört med dagens nivå. Att slopa skatten på elkraft innebär således också med denna lösning att industrin får felaktiga signaler om framtidens elförsörjning.

Mot bakgrund av det anförda anser kommittén att övervägande skäl talar för att alternativ II c) väljs för utformningen av energibeskattningen. Endast detta alternativ tillgodoser både de restriktioner och de önskemål om miljön och statsintäkterna som uppställts i avnitt 7.3. De ekonomiska effekterna på fjärrvärmesektorn av en skatteomläggning enligt detta alternativ bör utredas i särskild ordning (se avsnitt 9.3.4).

Vid en generell sänkning av skattenivån på punktskatterna enligt alternativ II c) kan man laborera med olika skattesatser och välja den procentsats som ger statsfinansiella effekter som avses.

Intäkterna från energiskatterna, exkl. bensinskatt, uppgick 1988 till ca 15 miljarder kr. Bensinskatten inbringade motsvarande belopp, dvs. ca 15 miljarder kr. Mervärdeskatt på energi ger med oförändrad konsumtionsnivå totalt ca 12,2 miljarder kr. i skatteintäkter. Av detta belopp utgör 7,8 miljarder kr. mervärdeskatt på energi, varav elkraft 3 miljarder kr., bränslen 3 miljarder kr. och bensin 1,8 miljarder kr. 4,4 miljarder kr. av beloppet utgör mervärdeskatt på punktskatterna, varav elkraften svarar för 0,85 miljarder kr., bränslen för 0,75 miljarder kr. och bensin för 2,8 miljarder kr. Eftersom en ökad skattebelastning torde leda till minskad energianvändning kan intäkterna bli något mindre än här nämnda.

Med oförändrad bensinskatt ger en generell sänkning av övriga punktskatters skattenivå enligt alternativ II c) följande statsfinansiella effekter. I dessa siffror har även beaktats att vattenkraft- och kärnkraftskatten samt skatten på kol bör behållas på dagens skattenivå.

Tabell 10:1
Nettoutfallet av en generell sänkning av skattenivån på punktskatter, exkl. bensinskatt (miljarder kr.)

Sänkning %	Minskade skatteintäkter	Nettoutfallet*
0	0	12,2
10	1,7	10,5
20	3,5	8,7
30	5,2	7,0
40	6,9	5,3
50	8,6	3,6

Anm: * Beloppen är framräknade med utgångspunkt i den beräknade totala skatteintäkten vid en övergång till mervärdeskatt på energi med oförändrad bensinskatt och kilometerskatt, 12,2 miljarder kr., varifrån dragits summan av minskad energiskatt och mervärdeskatt på punktskatter.

Ur statsfinansiell synvinkel anser kommittén att en i huvudsak generell sänkning av punktskatterna med 30 procent är lämplig. En sådan sänkning tillgodoser även miljöavgiftsutredningens hemställan (se bilaga 6) inför dess kommande förslag om koldioxidavgifter.

Beräkningarna i tabell 10:1 kan jämföras med vad motsvarande lösning innebär om skatten på elkraft skulle slopas (se tabell 10:2). Som förutsättningar för beräkningarna gäller att mervärdeskatt på dagens punktskatter ger ökade skatteintäkter med 12,2 miljarder kr. och att skatten på elkraft ger 6 miljarder kr. i skatteintäkter.

Tabell 10:2
Statsfinansiella konsekvenser av en generell sänkning av skattenivån på punktskatter, exkl. bensinskatt, och med slopad skatt på el (miljarder kr.)

Sänkning %	Ökade skatteintäkter enligt II c)	Ytterligare minskning av skatteintäkterna genom slopad skatt på elkraft	Nettoresultat
0	12,2	7,4	4,8
10	10,5	6,7	3,8
20	8,7	5,9	2,8
30	7,0	5,2	1,8
40	5,3	4,4	0,9
50	3,6	3,7	–0,1

Anm: Skatten på kol, vattenkraftskatten och skatten på kärnkraft är oförändrad.

11 Översyn av punktskatterna på energiområdet

11.1 Allmänt om utgångspunkterna för översynen

Utgångspunkten för den följande översynen av punktskatteförfattningarna är en skatteomläggning enligt alternativ II c). Ändringarna är dels direkta följdändringar i dessa författningar vid en sådan skatteomläggning, dels ändringar som av andra skäl är önskvärda eller nödvändiga att genomföra, bl.a. av sådana regler som i dag ger administrativa problem.

I detta avsnitt behandlas de materiella bestämmelserna på energiområdet om skatteplikt, skattesatser och avdrag samt om nedsättning av allmän energiskatt. Bestämmelserna om skattskyldighet, registreringsskyldighet och skattskyldighetens inträde berörs däremot inte. I denna del hänvisas till vad som har redovisats i avsnitt 3.

Utgångspunkten för översynen av punktskatteförfattningarna är att all användning av energi skall beskattas. Något skattepolitiskt motiv för skattebefrielser finns i princip inte vid energibeskattningen. Så långt det är möjligt utan att oacceptabla effekter uppkommer bör därför undantag, avdragsregler och övriga skattebefrielsebestämmelser slopas. Vidare bör tillämpningen och utformningen av lagstiftningen i möjligaste mån förenklas.

11.2 Översynens omfattning

En presentation av punktskatterna och deras uppbyggnad ges i kap. III avsnitt 2. De lagar på energiskatteområdet som behandlas är följande:

- Lagen (1957:262) om allmän energiskatt (EL), som behandlar allmän energiskatt på elkraft och andra bränslen än bensin.
- Lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt (NEL), som behandlar nedsättning för yrkesmässig växthusodling och industriell tillverkning.
- Lagen (1961:372) om bensinskatt (BL).
- Lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol (LSO), som omfattar, utöver vissa oljeprodukter och kol, även bensin.

I förordningen (1964:351) om allmän energiskatt och i förordningen (1981:432) om bensinskatt finns bestämmelser om bl.a. registrering. Dessa förordningar behandlas endast när det gäller yrkesmässighetsbegreppet och

försäkran om viss användning av elkraft, bränsle eller bensin (se avsnitt 11.3.1 och 11.10). I förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m. finns bestämmelser om s.k. diplomatbensin (se avsnitt 11.11).

Kommittén har vid en genomgång av gemensamma problemområden i avsnitt 9 funnit att skäl saknas att låta vattenkraftskatten enligt lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft (SEL) och kärnkraftskatten enligt lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk ingå i en generell sänkning av skattesatserna och att dessa skatter i stället bör ligga kvar på oförändrad nivå. Det finns inte heller skäl att i detta sammanhang göra ändringar i dessa lagar beträffande skatteplikten. Det är endast SEL som har en avdragsbestämmelse. Den är en s.k. avtrappningsregel som skiljer sig helt från övriga avdragbestämmelser på energiskatteområdet. Innebörden har redovisats i avsnitt 3.4. Skäl saknas att ändra denna regel. På grund av det anförda behandlas inte SEL eller lagen om särskild skatt på elektrisk kraft från kärnkraftverk ytterligare i det följande.

När det gäller avdragsbestämmelserna finns det en del avdrag som är gemensamma inte bara för energiskatterna utan för alla punktskatter. Till sådana gemensamma generella avdrag hör avdrag för export, avdrag för skatt på vara för vilken skattskyldighet har inträtt tidigare, avdrag för skatt på varor som har återtagits i samband med återgång av köp och avdrag för kundförluster. I likhet med vad som anförts i kap. III avsnitt 2 får dessa avdrag anses väl motiverade. Det saknas därför skäl att ändra på dem. Kravet på enhetlighet och likformighet talar också för att dessa avdragsbestämmelser gäller även på energiskatteområdet. Skäl saknas således att i den följande framställningen närmare behandla dessa generella avdragsbestämmelser. I stället behandlas endast de specifika avdragsbestämmelserna. För att få erforderlig överblick över gällande bestämmelser om skattefrihet på kommunikationsområdet behandlas dessa särskilt i avsnitt 11.9.

11.3 Allmän energiskatt på elkraft

11.3.1 Skatteplikt

Skattepliktig elkraft är i princip sådan kraft som produceras inom landet och som överförs till landet. Fem undantag finns från denna skatteplikt. Av dessa behandlas fyra i detta avsnitt. De har funnits i EL sedan lagens tillkomst. Det femte undantaget om avkopplingsbar elpannekraft togs in i EL 1988. Det undantaget behandlas särskilt i avsnitt 11.3.2.

Till att börja med tas skatt inte ut för elkraft, som framställs inom riket av producent, som förfogar över en installerad generatoreffekt av mindre än 100 kW och som inte yrkesmässigt distribuerar kraften (*2 § andra stycket a) EL*). Bestämmelsen innebär bl.a. att om en producent har en yrkesmässig distribution blir hela produktionen skattepliktig även om generatoreffekten är mindre än 100 kW.

Den del av bestämmelsen som föranlett vissa tolkningsproblem är frågan vad som menas med att "förfoga över en installerad generatoreffekt".

Något klargörande uttalande finns inte i förarbetena (prop. 1957:175). I stället har RSV utformat följande definition i RSV Ip 1984:12 (s. 2): "Med en installerad generatoreffekt avses märkeffekten uttryckt i kW eller kilovoltampere (kVA)". Om en producent förfogar över flera generatorer är det enligt RSV:s praxis den sammanlagda effekten som är avgörande.

Från branschhåll har det gjorts gällande att dagens effektgräns på 100 kW skapar en tröskeleffekt som leder till att vattenkraftverk och vindkraftverk byggs onödigt små och att effektiviteten i elproduktionen därigenom hämmas. Detta anses särskilt besvärande för vindkraftverk bl.a. på grund av att ett vindkraftverk av tekniska skäl producerar betydligt mindre elenergi än ett vattenkraftverk med samma generatoreffekt. Branschen menar att energipolitiska skäl talar för att denna effektgräns borde ersättas med en skattefri energigräns för egenförbrukning på 500 000 kWh per år. Det innebär att endast elkraft som produceras utöver denna gräns blir skattepliktig.

Det har vidare gjorts gällande att kraftverk med andelsägare bör beskattas som om andelsägarna ägde varsitt kraftverk med en installerad generatoreffekt som motsvarar varje andels del i hela kraftverkets generatoreffekt.

Undantaget i 2 § andra stycket a) EL har funnits sedan EL:s tillkomst. En ändring gjordes 1985 då effektgränsen höjdes från 50 kW till nuvarande 100 kW. Effektgränsen är motiverad av rent administrativa skäl. Om gränsen tas bort blir all elproduktion skattepliktig. Antalet skattskyldiga och registreringsskyldiga skulle därmed öka markant, vilket leder till administrativa problem. En höjning av effektgränsen minskar antalet skattskyldiga men innebär samtidigt att skatteintäkterna minskar.

Effektgränsen är således inte motiverad av några energi- eller miljöpolitiska hänsyn. Den bör därför inte ändras av energipolitiska skäl – varken genom en höjning eller genom en ändring till en energigräns. Om den nuvarande effektgränsen innebär att små vattenkraftverk och vindkraftverk missgynnas i strid mot de energi- och miljöpolitiska beslut som riksdagen har fattat bör i stället stöd sättas in genom direkta subventioner och inte genom skattetekniska justeringar.

Enligt gällande bestämmelse utgår 100 kW-gränsen från den installerade generatoreffekten. Vid bedömningen av vad som är denna effekt bör man enligt kommitténs mening utgå från den faktiska generatoreffekten och inte från en andelsägares andel i ett kraftverk. En annan ordning skulle strida mot syftet med EL att energibeskatta all elproduktion och att endast undantagsvis, av administrativa skäl, inte beskatta vissa små kraftverk. Den skulle också leda till att ägandet av kraftverk – både små och större – relativt lätt skulle kunna omvandlas till ett andelsägande med en sådan anpassning till 100 kW-gränsen att den producerade elkraften skulle bli skattefri. Konsekvensen skulle kunna bli ett stort skatteintäktsbortfall.

Kommittén anser att skäl inte föreligger att ändra bestämmelsen i 2 § andra stycket a) EL.

I detta sammanhang bör även yrkesmässighetsbegreppet vid distribution av elkraft behandlas. Begreppet yrkesmässig distribution definieras i 4 § förordningen (1964:351) om allmän energiskatt (EF). Där sägs att om inte

RSV bestämmer annat skall yrkesmässig distribution av elkraft anses föreligga när distributionen sker över distributionsnät med anslutning av flera än 10 förbrukare, eller när den distribuerade kraften utgör mer än 20 000 kWh per år. RSV har endast undantagsvis tillämpat denna möjlighet till bedömning av yrkesmässighet i det enskilda fallet.

Om en producent utöver sin egenförbrukning distribuerar elkraft till fler än 10 förbrukare blir hela elproduktionen skattepliktig. Detsamma gäller om distributionen sker till färre förbrukare än tio men den distribuerade kraften utgör mer än 20 000 kWh per år.

Man menar från branschhåll att definitionen av vad som är yrkesmässig distribution är ålderdomlig. När bestämmelsen i 4 § EF infördes var normalförbrukningen per abonnent ca 2 000 kWh per år. Numera ligger förbrukningen enligt branschen på ca 25 000 kWh per abonnent och år. Gränsen borde därför höjas till 250 000 kWh per år.

Yrkesmässighetsbegreppet har således en egen definition vid beskattning enligt EL. Någon motsvarande definition av detta begrepp finns inte i övriga punktskatteförfattningar på energiområdet. Det beror på att begreppet vid tillämpningen av dessa lagar saknar betydelse i skattepliktsoch skattskyldighetshänseende. I andra punktskatteförfattningar förekommer dock begreppet. Någon definition ges emellertid inte i dessa författningar. RSV har i vissa fall i anvisningar uttalat att yrkesmässig verksamhet föreligger när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av rörelse enligt KL. RSV har således anknutit begreppet till KL. I anvisningarna till 9 § lagen om skatt på annonser och reklam har begreppet indirekt anknutits till ML genom en hänvisning till KL:s yrkesmässighetsbegrepp. Enligt ML föreligger yrkesmässighet när inkomsten av verksamheten enligt KL är skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse. Anknytningen till KL innebär att man gör samma bedömning av yrkesmässigheten vid inkomst-, mervärde- och punktbeskattningen, utom i fråga om den allmänna energiskatten.

När energiområdet beläggs med mervärdeskatt talar övervägande skäl för att i princip samma definition av yrkesmässighetsbegreppet skall användas när mervärdeskatt och punktskatt tas ut. Detta ger också en likformig tillämpning i förhållande till inkomstbeskattningen. Konsekvenserna av en sådan ändring torde bli en hårdare beskattning av elkraft jämfört med dagens bestämmelser enligt EL och EF. Det bör emellertid noteras att även om samma definition används vid den direkta och den indirekta beskattningen torde bedömningen inte alltid bli densamma på grund av frigränser för redovisningsskyldighet.

Kommittén anser emellertid att övervägande skäl talar för att yrkesmässighetsbegreppet i EF slopas och ersätts med ett begrepp som anknyter till KL:s definition. Den bestämmelsen bör av konstitutionella skäl tas in i EL.

Enligt *2 § andra stycket b) EL* är elkraft som till lägre effekt än 50 kW utan avgift levereras till någon, som inte har intressegemenskap med producenten och distributören, undantagen från skatteplikt. Bestämmelsen innebär att s.k. frikraft är skattefri. Skulle leveransen däremot ske mot erläggande av avgift, även om det endast avser erläggande av en fast avgift, blir elkraften skattepliktig (kammarrättens i Stockholm utslag den 24

november 1966; B.D. mål nr 6768–6770–1965).

Undantagsbestämmelsen har inte föranlett några tillämpningsproblem för distributörerna eller RSV. Kommittén anser att bestämmelsen kan behållas.

Enligt *2 § andra stycket c) EL* är inte heller elkraft skattepliktig som framställs och förbrukas på fartyg eller annat transportmedel. Till andra transportmedel hör t.ex. flygplan, tåg och spårvagnar. Om detta undantag slopas skulle – under förutsättning att skattepliktsbestämmelsen i 2 § andra stycket a) EL behålls oförändrad – elkraft som framställs och förbrukas på transportmedel och som har en installerad generatoreffekt som överstiger 100 kW bli skattepliktig. Ägarna av dessa transportmedel skulle bli skattskyldiga och registreringsskyldiga. Det följer av 11 § tredje stycket EL. Enligt 12 § 1 EL inträder skattskyldigheten i förevarande fall då den skattskyldige använder kraften i den egna rörelsen, s.k. skattepliktig egenförbrukning. Antalet registrerade skattskyldiga skulle således öka. Dessutom skulle vissa tolkningsproblem kunna uppstå vad gäller bedömningen av när skattskyldighet har inträtt. En lämplig avgränsning skulle i så fall kunna vara att skatteplikten omfattar transportmedel i inrikes trafik. En sådan bestämmelse kan utformas på motsvarande sätt som 2 § lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik. Problemet blir dock att avgöra vad som har producerats och förbrukats på inrikes resp. utrikes ort.

De administrativa och kontrolltekniska problemen synes bli stora om bestämmelserna slopas. Kommittén anser därför att övervägande skäl talar för att denna bestämmelse behålls. Kommittén återkommer till ytterligare avgränsningsproblem för flyg och fartyg i avsnitt 11.9.

Elkraft som nyttiggörs inom rörelse för produktion eller distribution av elkraft eller går bort till följd av förluster vid överföring, transformering eller omformning hos producent eller distributör är skattefri enligt *2 § andra stycket d) EL*. Vad som menas med att elkraft nyttiggörs har inte klargjorts i lagtext eller förarbeten. RSV har i RSV Ip 1984:12 som exempel på sådant nyttiggörande nämnt kraft för drift av pumpar och fläktar i kraft- och transformatorstationer, kraft för belysning och uppvärmning av lokaler som används för produktion eller distribution av elkraft, t.ex. kontor och lager. Elkraft som förbrukas vid annan verksamhet är däremot skattepliktig, t.ex. vid byggnadsverksamhet hos producenten eller distributören. Exemplen härrör från RSV:s föregångare kontrollstyrelsens tid. Till hjälp för beräkning av hur stor del av uppmätt elkraft som nyttiggörs för t.ex. drift av pumpar eller som utgör överförings- eller transformeringsförluster har schablonregler ställts upp.

Enligt vad kommittén har erfarit vid kontakt med RSV föranleder denna undantagsbestämmelse inga problem vid tillämpningen. Bestämmelsen bör därför finnas kvar.

Vad gäller tillämpningen av undantaget för överföringsförluster m.m. gör kommittén följande bedömning. Beskattningen av elkraft är en konsumtionsbeskattning. Visserligen skall distributörerna av elkraft betala skatt, men skatten tas ut av mottagarna i sina egenskaper av förbrukare. Eftersom det inte finns någon mottagare och därmed inte heller någon förbrukare av den kraft som går bort till följd av förluster bör undantaget

för överföringsförluster m.m. finnas kvar.

Hos ett flertal industriföretag, sjukhus, militära anläggningar m.fl. finns generatorer installerade som är avsedda att framställa s.k. reservkraft, dvs. elkraft vid avbrott i den ordinarie krafttillförseln från utomstående kraftdistributör. Generatoreffekten överstiger ofta 100 kW, varför den i en sådan anläggning producerade elkraften är skattepliktig. Kraftproduktionen är emellertid som regel av obetydlig omfattning, vilket leder till en jämförelsevis mycket hög framställningskostnad per kWh.

Kontrollstyrelsen och sedermera RSV hade tidigare genom bemyndigande av Kungl. Maj:t rätt att medge skattebefrielse för egenproducerad kraft som inte översteg 20 000 kWh för beskattningsår. Bemyndigandet tillämpades efter den nya regeringsformens tillkomst med stöd av vissa övergångsbestämmelser. Bemyndigandet upphörde dock att gälla i och med att RSV arbetade om sina föreskrifter om allmän energiskatt på elkraft 1982.

Ägarna, dvs. producenterna, av reservkraftsaggregat är enligt gällande regler skattskyldiga och därmed registreringsskyldiga. Enligt vad kommittén erfarit från RSV har de dock i praktiken inte registrerat sig och undgår därmed beskattning för producerad elkraft. Det medför dock att de inte har möjlighet att göra avdrag för bränsleskatten. Något reellt skattebortfall blir det därför aldrig fråga om. I praktiken fungerar därför beskattningen av reservkraft som tidigare när skattebefrielse formellt gällde. RSV anser att det av administrativa skäl inte är motiverat att leta rätt på dessa producenter. Lämpligare är i så fall att "legalisera" skattebefrielsen och ta in ett uttryckligt undantag i 2 § EL för reservkraft som inte överstiger 20 000 kWh per beskattningsår. Kommittén föreslår därför att en sådan bestämmelse tas in i 2 §.

11.3.2 Särskilt om avkopplingsbar elpannekraft

Det femte undantaget från skatteplikt finns i *2 § andra stycket e) EL* och ändrades senast den 1 juli 1988. Enligt bestämmelsen skall skatt inte utgå för elkraft som förbrukas i en avkopplingsbar elpanna, dvs. i en elektrisk panna för produktion av varmluft, hetvatten eller ånga som kan tas ur drift med kort varsel, under vissa särskilt angivna förutsättningar. Dessa är att den aktuella elpannan skall ha en effekt som överstiger en megawatt, att ingen oljebaserad elproduktion förekommer inom landet av energibalansskäl då elpannan utnyttjas, att värmebehovet under de tider elpannan inte utnyttjas kan tillgodoses på annat sätt, att mätaravläsning sker i början och slutet av den period som skattebefrielsen avser, samt att – om frågan är om inköpt elkraft – leveransen skall löpa enligt särskilt avtal som ger leverantören rätt att avbryta leveransen när så behövs av kraftsystemskäl. Vad det rör sig om är en kontraktsform. Leveranser av elpannekraft förekommer under perioder då det finns billig produktionskapacitet i form av vattenkraft och kärnkraft som inte utnyttjas för den prima elförbrukningen. Elpannorna utnyttjas således inte vid höglasttillfällen. Vid sådana tillfällen sker värmeproduktionen i stället med olja och fasta bränslen.

1988 fanns det 310 avkopplingsbara elpannor i landet med en samman-

lagd installerad effekt på drygt 3000 megawatt. Två tredjedelar av panneffekten fanns i fjärrvärmenätet och resten inom industrin. Ca 70 procent av pannorna ersatte oljeeldning och resten ersatte fastbränsleeldning. Användningen av avkopplingsbara elpannor har varierat avsevärt under åren beroende på rådande kraftsituation. Höga användningsnivåer nåddes under 1984 och 1988 med leveranser på totalt ca 6,1 resp. 7,6 TWh. De återbetalade beloppen uppgick 1986 till ca 3 procent av den totala uppbörden av energiskatt på elkraft, vilket motsvarade 196 milj. kr.

Bestämmelser om avkopplingbara elpannor har funnits i någon form sedan 1950-talet. Före lagändringen 1988 fanns bestämmelserna i 4 § NEL i form av bestämmelser om återbetalning av allmän energiskatt. Dit flyttades de 1984 från förordningen (1964:351) om allmän energiskatt. Motivet till att medge återbetalning av allmän energiskatt var energipolitiskt, närmare bestämt att undanröja det hinder som energibeskattningen utgjorde för utnyttjande av kraftöverskott. Det ansågs från energipolitisk synpunkt angeläget att inom landet tillgänglig vattenkraft och kärnkraft med låga rörliga kostnader nyttiggjordes. Att använda sådan kraft i avkopplingsbara elpannor var ett sätt att utan framtida låsningar tillvarata sådan kraft.

Bestämmelsen i 4 § NEL innebar att RSV efter ansökan fick medge återbetalning av energiskatt på elkraft som förbrukats i avkopplingsbara elpannor. Som förutsättning gällde dock att vissa villkor var uppfyllda. Dessa villkor överensstämde i stort med de villkor som i dag finns angivna i 2 § andra stycket e) EL, med den skillnaden att som ytterligare villkor för återbetalning gällde att oljebaserad elproduktion inte förekommit fem dygn dessförinnan. För att kunna kontrollera sistnämnda villkor fick RSV löpande redovisning om kraftbalanssituationen ifrån den s.k. samkörningsnämnden. Skälet för att slopa ansökningsförfarandet för återbetalning och i stället undanta elpannekraften från skatteplikten var att administrationen därigenom förenklades. Slopandet av den s.k. femdagarsregeln motiverades bl.a. av att den medförde risker för en felaktig optimering av kraftsystemet.

Stev utredde i en rapport, "Användning av avkopplingsbara elpannor" (1987-09-14), frågan om det är samhällsekonomiskt motiverat att ha särbestämmelser för avkopplingbar elpannekraft. Stev menade i rapporten att en beskattning av elkraft till avkopplingsbara elpannor skulle minska leveranserna till sådana pannor. Av de minskade leveranserna skulle ca hälften exporteras och resterande del leda till en nedreglering av elproduktionen. En skattebeläggning av avkopplingsbara elpannor – samtidigt som exporten är skattefri – skulle vidare innebära en snedvridning av konkurrenssituationen mellan export och inhemsk användning, och skulle innebära felaktiga incitament för kraftföretagen att öka exporten. Oljeanvändningen skulle öka nästan lika mycket som nedgången i leveranserna till avkopplingsbara pannor. Det skulle öka utsläppen av svavel och kväveoxider. Sammantaget skulle skatt på elkraft till avkopplingsbara elpannor leda till samhällsekonomiska förluster på ca 50 milj. kr. per TWh och år.
Därtill kommer att de avkopplingsbara elpannorna utgör ett viktigt inslag i beredskapen mot störningar i importen av fossila bränslen.

I samband med den senaste översynen av bestämmelserna om

elpannekraft övervägdes om de över huvud taget skulle vara kvar. Departementschefen anförde bl.a. följande (prop. 1987/88:163 s. 7 f). Det är fortfarande energipolitiskt motiverat att under vissa villkor medge skattebefrielse för elkraft som används i avkopplingsbara elpannor. En fortsatt skattebefrielse är också samhällsekonomiskt lönsam och är inte förenad med några egentliga nackdelar. Den framtida användningen av avkopplingsbara elpannor torde komma att minska i takt med att den goda tillgången på billig elkraft i kraftsystemet avtar. Det finns därför ingen anledning att nu uppmuntra tillkomsten av ytterligare elpannor i kraftsystemet. Befrielsen från energiskatt på elkraft använd i nu befintliga avkopplingsbara pannor får finnas kvar och gälla tills vidare. Avslutningsvis hänvisade han till pågående utredning om energiskatter i vår kommitté.

Kommittén föreslår inget ändrat skattesystem på energiskatteområdet. En skatteomläggning enligt alternativ II c) förändrar inte förutsättningarna eller motiven för en fortsatt skattebefrielse på annat sätt än att elpannekraften blir relativt dyrare än tidigare när skattesatserna för konkurrerande energislag sänks. De skäl som Stev och departementschefen anförde för att behålla de särskilda bestämmelserna om avkopplingsbara pannor anser kommittén fortfarande gäller. Den samhällsekonomiska vinsten motiverar således fortsatt skattebefrielse. På grund härav bör bestämmelsen om skattebefrielse för elpannekraft inte slopas.

En ny utvärdering av tillämpningen av bestämmelsen bör dock göras inom några år av följande skäl. Om elbelastningen fortsätter att öka kommer tidsperioden med skattebefrielse att successivt minska. Efter det att kärnkraftavvecklingen har inletts kommer användningen av avkopplingsbara elpannor att bli ringa. Det beror dels på att nuvarande överkapacitet i elproduktionen minskar på grund av en ökad elanvändning, dels på kärnkraftavvecklingen. Någon ökning av antalet avkopplingsbara elpannor förväntas därför inte ske. Tvärtom kommer de tillgängliga leveranserna till befintliga elpannor troligen att reduceras mycket kraftigt.

11.3.3 Skattesatser

Enligt 14 § EL är skatten på elkraft differentierad. För förbrukning i industriell verksamhet gäller skattesatsen 5 öre/kWh. För annan förbrukning är skatten 6,2 öre/kWh vid förbrukning i följande kommuner i norra Sverige:

Norrbottens län
Samtliga kommuner

Västerbottens län
Samtliga kommuner

Jämtlands län
Samtliga kommuner

Västernorrlands län
Sollefteå
Ånge
Örnsköldsvik

Gävleborgs län
Ljusdal

Kopparbergs län
Malung
Mora
Orsa
Älvdalen

Värmlands län
Torsby

Vid förbrukning i övriga landet är skattesatsen 7,2 öre/kWh. Den lägre skattesatsen i norra Sverige beräknas medföra ett skattebortfall på uppskattningsvis ca 50 milj. kr. per år.

Gränsen mellan industriell verksamhet och annan näringsverksamhet är av naturliga skäl svår att dra i en lagtext. Lagtexten är därför allmänt utformad. I prop. 1976/77:68 (s. 13) sades att gränsdragningen bör grundas på den näringsgrensindelning som tillämpas i den officiella statistiken och som benämns standard för svensk näringsgrensindelning (SNI). Industrisektorn omfattas enligt denna indelning av grupperna 2 Gruvor och mineralbrott, 3 Tillverkningsindustri och 4 El-, gas-, värme- och vattenverk. Skatteutskottet framhöll (SkU 1976/77:22 s. 13) att den svenska industristatistiken utesluter en del verksamhetsgrenar som i den internationella statistiken och enligt gängse språkbruk kan göra anspråk på att betraktas som industrier. I sådana fall bör, enligt utskottet, begreppet industriell verksamhet tolkas generöst. Riktpunkten bör därvid främst vara att man därigenom skall undvika konkurrenssnedvridningar. SNI-standarden är således inte bindande vid avgörandet av om en verksamhet är industriell eller inte. Det finns exempel i praxis på en generös tolkning (se t.ex. RK 80 1:18 och förhandsbeskedet RSV/FB Ip 1981:1).

I prop. 1976/77:68 (s. 13) sades att den huvudsakliga verksamheten vid resp. företag bör vara avgörande vid bedömningen av om industriell verksamhet föreligger. RSV har anvisat (RSV Ip 1984:12 s. 6) att om flera slag av verksamheter bedrivs vid ett och samma arbetsställe får den huvudsakliga verksamheten avgöra vilken skattesats som skall tillämpas. Den verksamhet som har den största kraftförbrukningen får anses som den huvudsakliga. Det var skatteutskottet som i SkU 1976/77:22 (s. 14) ansåg att det s.k. arbetsstället skulle ha betydelse vid tillämpningen av en 40 000 kWh-gräns.

Den allmänna energiskatten på elkraft lades 1975 om från en värdeskatt till en styckeskatt. Omläggningen innebar att skattebelastningen för annan än industriell konsumtion i stort sett fördubblades, medan den särskilt energikrävande industrin genom nedsättningsregler fick i huvudsak oförändrad skattebelastning. I syfte att lindra beskattningen av hushållens förbrukning av elkraft i de nordliga delarna av landet, där uppvärmningskostnaderna regelmässigt är högre än i landet i övrigt, infördes 1981 en lägre skattesats för denna förbrukning. Differentieringen med 40 000 kWh-gränsen slopades av förenklingsskäl 1987, och skattesatsen 5 öre/kWh kom att gälla för all elkraftförbrukning vid industriell tillverkning. Även efter det att denna gräns försvunnit lever begreppet kvar vid bedömningen av vad som är industriell verksamhet (jfr RSV Ip 1984:12).

När skattesatsen sänks med 30 procent blir skatten på elkraft 3,5 öre/kWh för industriell förbrukning, 4,3 öre/kWh vid annan förbrukning i

kommuner i norra Sverige och 5 öre/kWh vid annan förbrukning i övriga landet. Skillnaderna mellan de olika skattesatserna för skatt på elkraft blir således liten, mellan 0,7 och 1,5 öre/kWh. Det kan då ifrågasättas om differentieringen av skatten på elkraft bör behållas.

Normalförbrukningen av el i en villafastighet uppgår i dag till ca 25 000 kWh/år. Skillnaden i skattebelastning mellan hushållsförbrukning i norra Sverige och övriga regioner är därför med dagens skattesatser ca 21 kr/mån, och skulle efter en sänkning med 30 procent bli ca 15 kr/mån. Någon avgörande ekonomisk betydelse synes därför den regionala differentieringen inte ha.

En utgångspunkt för kommitténs arbete är att i möjligaste mån slopa speciella undantagsregler från beskattning och att förenkla lagstiftningen. I det senare syftet bör den regionala differentieringen av skatten på elkraft slopas.

I dag föranleder den differentierade skattesatsen för industriell verksamhet en del svårlösta gränsdragningsproblem. Ett exempel på ett sådant problem är följande.

En värmeleverantör har sedan flera år erbjudit i första hand industrikunder värmeleveranser, främst från värmepumpar och elpannor. Värmeleverantören håller på att utvidga verksamheten genom förvärv av industrikundernas värmecentraler, varefter värmeleverantören levererar s.k. färdig värme genom ett långsiktigt avtal. Frågan blir om försäljning av s.k. färdig värme till en abonnent bör jämställas med industriell verksamhet. Enligt nuvarande bestämmelser är värmeförsäljning till enstaka mottagare inte industriell verksamhet. Skatten på den vid värmeproduktionen använda elkraften blir därför 7,2 eller 6,2 öre/kWh. Fjärrvärmedistribution betraktas däremot som industriell verksamhet och skatten blir då 5 öre/kWh. Med en enhetlig skatt på elkraft försvinner problemet.

Även om det kan finnas skäl att behålla en differentierad skatt på elkraft för industripolitiska åtgärder anser kommittén att övervägande skäl talar för en övergång till en enhetlig skattesats på elkraft för alla användare.

Utgångspunkten för en enhetlig skatt på elkraft bör vara medelvärdet av dagens skattesatser, dvs. avrundat 6 öre/kWh. En nedsättning med 30 procent ger då en skattesats på 4,2 öre/kWh. En enhetlig skatt innebär att dagens skatteskillnad på 2,2 öre/kWh mellan industri och hushåll i övriga landet försvinner. Med mervärdeskatt på elpriset, inkl. skatten på elkraft, blir emellertid den sammanlagda skatteskillnaden mellan mervärdeskattskyldiga, dvs. industrin, och de som inte är mervärdeskattskyldiga, dvs. hushållen, betydligt större än vad den är i dag. Om exempelvis en industri betalar 15 öre/kWh, exkl. skatt, och ett hushåll 30 öre/kwh, exkl. skatt, så skulle skillnaden med skatt på dessa elpriser totalt uppgå till ca 8 öre/kWh.

11.3.4 Avdragen

25 § första stycket a) första ledet EL avser kommunikationsområdet och behandlas i avsnitt 11.9.

I *25 § första stycket b) EL* finns tre avdragsbestämmelser. Enligt be-

stämmelsens *första led* får avdrag göras för skatt på elkraft, som förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring.

RSV har i RSV Ip 1984:12 redovisat att verket "till annat ändamål än energialstring" räknar förbrukning vid tillverkning genom elektrolysförfarande som är en elektrokemisk process, dock inte metallraffinering och galvaniska förfaranden. Med galvaniska förfaranden avses t.ex. förgyllning, försilvring, förkromning och förnickling. Exempel på elektrolysförfarande är framställning av klor-alkali, klorat, aluminium och vätgas. Stora producenter av klor-alkali är Eka Nobel Bohus, Norsk Hydro Plast, Stora Kemi och Diacell. Klor-alkali förekommer t.ex. inom cellulosa- och pappersindustrin. Klor används främst för blekning av massa eller papper, och alkali ingår som råmaterial i de lutar i vilka veden kokas vid framställning av kemisk massa. Klorat tillverkas bl.a. av Eka Nobel och Stora Kemi, och används för tillverkning av tändstickor. Vätgas utgör en biprodukt vid framställning av klor-alkali och klorat. De största tillverkarna av vätgas är således nyss nämnda tillverkare av klor-alkali och klorat. Vätgas används bl.a. för att hydrera fetter vid tillverkning av margarin.

Enligt en dom av kammarrätten i Stockholm (1980-06-10, mål nr 660-1978) är även en viss del av förbrukad elkraft vid tillverkning av ferrovolfram att hänföra till förbrukning för annat ändamål än energialstring. En sådan framställning är att hänföra till s.k. elektrotermiska processer. RSV har tolkat och tillämpat domen på så sätt att även elkraft som förbrukats vid framställning genom andra elektrotermiska processer är att anse som förbrukning för annat ändamål än energialstring för vilket skatteavdrag får göras med två tredjedelar av förbrukningen.

Med elektrotermisk process förstås i allmänhet produktion där elkraft används för erforderlig uppvärmning av råvaror, halvfabrikat och annat produktionmaterial i industriell verksamhet. Den största kraftförbrukningen för elektrotermiskt ändamål avser smältning av metaller vid framställning av främst ferrolegeringar. Med ferrolegeringar avses regelmässigt en grupp legeringar mellan järn och ett eller flera grundämnen, t.ex. kisel, krom. Ferrolegeringar används inom stålindustrin för att legera järn eller stål vid framställning av specialkvalitet. Exempel på elektrotermiska processer är, förutom framställning av ferrolegeringar, framställning av kisel och kalciumkarbid. Kisel används främst inom elektronikindustrin. Kalciumkarbid används för framställning av acetylen. Acetylen används inom stålindustrin för svetsningarbeten. De största tillverkarna av ferrolegeringar och kalciumkarbid har nedsättning enligt NEL.

Enligt det *andra ledet* i *25 § första stycket b) EL* får avdrag göras även för skatt på elkraft som förbrukats eller sålts för användning i omedelbart samband med förbrukning för annat ändamål än energialstring. RSV har i RSV Ip 1984:12 angett att belysningskraft, kraft för drift av fläktar, pumpar, traverser, kompressorer o.d. utgör exempel på sådan kraft. Praktiska skäl talar för att sådan kraft beskattas på samma sätt som den i produktionen förbrukade elkraften.

Det *tredje ledet* i *25 § första stycket b) EL* innebär att avdrag får göras för skatt på elkraft som förbrukats eller sålts för användning vid framställning av bensin eller energiskattepliktiga bränslen. Denna avdragsbestäm-

melse kan t.ex. komma i fråga för koksverk och oljeraffinaderier. I dag tillämpas normalt inte denna avdragsbestämmelse av koksverken, som i stället gör avdrag för kolbränslen som förbrukats i metallurgiska processer (se 24 § andra stycket EL).

Förbrukningen och försäljningen för förbrukning av elkraft för annat ändamål än energialstring beräknas uppgå till 2 TWh årligen, vilket med dagens skattesatser motsvarar ett skatteavdrag på ca 100 milj. kr. Avdraget har främst betydelse för elektrolysförfarande, eftersom elektrotermiska processer normalt används av sådan elintensiv industri som åtnjuter nedsättning enligt NEL.

Avdragsbestämmelserna i 25 § första stycket b) EL infördes 1964. Syftet med den bestämmelse som motsvarar första ledet – förbrukning för annat ändamål än energialstring – var att i vissa fall av industriell förbrukning erhålla största möjliga likställighet med energibeskattningen i dess helhet. Flera framställningar hade gjorts om skattefrihet för kraft som förbrukas för elektrokemiska ändamål. Beskattningssituationen var den att skattefrihet rådde för fasta och flytande bränslen med motsvarande användning och att skatten, med hänsyn till prisutvecklingen på elektrokemiskt framställda produkter, inte längre ansågs kunna bäras av tillverkarna. För att få full överensstämmelse mellan bestämmelserna om skatt för elkraft och för bränsle – och därmed undvika en snedvridning av konkurrensförhållandena – och för att inte heller motverka önskvärda rationaliseringssträvanden, utformades den nya avdragsbestämmelsen. Den utformades med utgångspunkt i motsvarande bestämmelse för bränslen (se 24 § första stycket f) första ledet EL).

Den del av 25 § första stycket b) EL som har föranlett tillämpningsproblem är första ledet om förbrukning för annat ändamål än energialstring. Såsom framgår av genomgången av innebörden av bestämmelsen anses sådan förbrukning ske vid elektrolysförfaranden och till viss del vid elektrotermiska processer.

Avdragsbestämmelsen torde ha stor ekonomisk betydelse för de berörda företagen. Ett slopande av denna avdragsbestämmelse förutsätter att kommittén känner till vilka effekter detta får för dessa företag och att en bedömning kan göras av om dessa effekter är önskvärda. Med hänsyn till den korta tid som kommittén har haft till sitt förfogande har det visat sig omöjligt att få fram erforderligt material för dessa bedömningar. Kommittén anser därför att avdragsbestämmelsen bör behållas.

Det kan ifrågasättas om den aktuella avdragsbestämmelsen bör förtydligas genom att den generella beskrivningen av vad som är avdragsgillt ersätts med en specifik uppräkning av vilka processer som medför avdragsrätt. Problemet med en sådan lagstiftningsteknik är emellertid den snabba pågående tekniska utvecklingen. Nya processer utvecklas ständigt och frågan blir då om förbrukning av elkraft i sådana processer är att hänföra till förbrukning för annat ändamål än energialstring. Risken med en mer specifik utformning av bestämmelsen blir att vissa processer kan komma att falla utanför en exemplifiering och att förbrukarna därmed inte blir berättigade till avdrag. Kommittén anser därför att övervägande skäl talar mot en sådan ändring av lagtexten.

Bestämmelsen i 25 § första stycket b) andra ledet EL hör nära ihop med första ledet. Behålls första ledet bör också andra ledet behållas.

Syftet med bestämmelsens tredje led – avdrag vid framställning av bensin eller skattepliktigt bränsle – är att undvika dubbelbeskattning genom att elkraften beskattas samtidigt som slutprodukten är skattepliktig. Skäl att ändra eller slopa detta led anser kommittén därför inte föreligga.

I *25 § första stycket d) EL* finns bestämmelser om avdragsrätt för skatt på elkraft när elkraften har producerats i s.k. industriell mottrycksanläggning. Dessa bestämmelser hör nära ihop med bestämmelserna i 24 § första stycket g) EL om avdragsrätt för skatt på bränsle som förbrukats för annan elproduktion än sådan som produceras i industriell mottrycksanläggning. Dessa bestämmelser behandlas gemensamt i avsnitt 11.6.

I *25 § tredje stycket EL* finns en bestämmelse om att avdrag får göras för skatt på bensin eller annat bränsle, som förbrukats vid produktion av annan skattepliktig elkraft än som sker i industriell mottrycksanläggning, om inte avdrag redan gjorts enligt 24 § första stycket g) EL eller 7 § 1 mom. första stycket g) BL. Bestämmelsen innebär att den som är skattskyldig för skatt på elkraft och som förbrukar bensin eller bränsle för elproduktion inte behöver vara registrerad som skattskyldig för dessa energislag för att kunna tillgodogöra sig avdragen. Det räcker att han är registrerad som skattskyldig för skatt på elkraft. Dessa avdrag kan därför alltid göras i deklarationen för skatt på elkraft.

Avdragsbestämmelsen i 25 § tredje stycket EL infördes 1964 för att undvika dubbelbeskattning och för att uppnå samstämmighet mellan skattereglerna för skattepliktiga bränslen och bensin. En motsvarande avdragsbestämmelse infördes samtidigt i 7 § BL (se avsnitt 11.8.3).

Avdraget är motiverat även i ett framtida skattesystem. Vissa justeringar bör dock göras av bestämmelsen med hänsyn till vad kommittén i avsnitt 11.6 föreslår skall gälla för industriellt mottryck.

11.4 Den särskilda skatten för oljeprodukter, kol och bensin

Enligt 1 § lagen om särskild skatt för oljeprodukter och kol (LSO) skall en särskild skatt tas ut för motorbrännoljor, eldningsoljor, kolbränslen och bensin. Enligt 2 § äger EL och BL motsvarande tillämpning på skatt enligt LSO.

Den särskilda skatten är 10 kr/ton för kolbränslen, 118 kr/m^3 för motorbrännoljor och eldningsoljor samt 6 öre/l för enligt BL skattepliktig bensin som är avsedd för motordrift och för vissa blandningar. Vad detta innebär för den totala skattebelastningen enligt dagens skattesatser för dessa bränslen och bensin framgår av uppställningarna i avsnitt 3.6 och 3.8.

Omfattande åtgärder har genomförts på det energipolitiska området sedan oljekrisen 1973. Dessa åtgärder finansierades delvis genom den särskilda avgiften på främst olja. Ursprungligen benämndes den särskilda skatten för beredskapsavgift. Den skulle finansiera kostnaden för beredskapslagring av råolja. 1982 ändrades namnet på avgiften till särskild

avgift. 1983 höjdes avgiftsnivån. Höjningen skulle finansiera ett investeringsprogram inom det energipolitiska området och åtgärder mot försurning. Vissa av avgiftsinkomsterna redovisades fram till 1986 över olika fonder för att sedermera i sin helhet tillföras statsbudgeten. För att skapa ökad klarhet bl.a. om budgetsaldots utveckling, upphörde detta redovisningssätt 1986 och avgifterna omvandlades till skatter. Innehållet i övrigt i LSO behölls oförändrat med samma skattebelastning på bränslena och bensinen och samma relationer mellan de olika energislagen. Budgettekniskt har den särskilda skatten därefter redovisats under särskilda inkomsttitlar. Av inkomsten av denna skatt redovisas 9 kr/m^3 avseende oljeprodukter under inkomsttitel 1435 för särskild avgift mot försurning och 10 kr/m^3 avseende oljeprodukter till en särskild fond, energiteknikfonden (tidigare bränslemiljöfonden). Resten av skatten redovisas tillsammans med den särskilda kärnkraftskatten i budgeten under inkomsttitel 1431.

Den särskilda skatten kan numera sägas ha förlorat sitt ursprungliga syfte och utgör i stället i huvudsak en punktskatt av normalt slag. Några skäl för att behålla den som en särskild skatt finns inte längre. Kommittén föreslår därför att den särskilda skatten slopas. Även administrativa förenklingsskäl, som kommer både den skattskyldige och RSV till del, talar för ett slopande. Skatten gav 1988 ca 1,3 miljarder kr. Eftersom skatten har statsfinansiell betydelse och även har betydelse för att bibehålla relationerna mellan de olika energislagen, föreslår kommittén att den särskilda skatten omvandlas till allmän energiskatt och bensinskatt för bränslen och bensin som är skattepliktiga enligt LSO. Vilka skattesatser detta leder till för energiskatten och bensinskatten behandlas i avsnitt 11.5.2 och 12.10.

Bunkeroljor ingår inte bland de oljor som räknas upp som skattepliktiga oljor i 1 § LSO. Däremot ingår bunkeroljor i EL:s uppräkning av skattepliktiga oljor. Eftersom bunkeroljor inte skiljer sig från övriga nämnda oljor på annat sätt än genom användningssättet – fartygstrafik – har dock i praxis särskild skatt tagits ut för bunkeroljor. I flertalet fall görs emellertid avdrag för förbrukning i yrkesmässig trafik enligt 24 § första stycket d) EL. Någon förändring inträder därför inte i förhållande till dagens skattebelastning av bunkeroljor om man höjer energiskatten på alla oljor med (0,7 x 118 kr/m^3 =) 83 kr/m^3. Den särskilda skatten på kol läggs till energiskatten. Skattesatsen blir då 410 kr/ton.

Energiskatten på fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, s.k. lättdiesel, höjdes fr.o.m. den 1 juni 1989 från 610 kr/m^3 till 860 kr/m^3, dvs. till samma nivå som energiskatten på oljor. Någon särskild skatt tas inte ut för s.k. lättdiesel. Enligt vad som uttalades i prop. 1988/89:98 s. 5 kan miljöskäl motivera denna skattemässiga skillnad och en noggrannare bedömning av detta bränsles miljöegenskaper torde komma att göras av miljöavgiftsutredningen. På grund härav anser kommittén att skatten på s.k. lättdiesel bör kvarstå på (0,7 x 860 kr/m^3 =) avrundat 600 kr/m^3.

Bensinskatten höjs med 6 öre/l räknat efter dagens skattesatser.
Vilka skattesatser detta och övriga förslag leder till totalt efter en skatteomläggning behandlas i avsnitt 12.10.

Motoralkoholer, dvs. metanol och etanol, är i dag inte belagda med särskild skatt. Kommittén anser att detta också bör gälla i framtiden. De påverkas därför inte av en omvandling. Om sådana alkoholer däremot ingår i blandningar med motorbränslen med minst 70 viktprocent bensin skall enligt dagens regler den särskilda skatten tas ut även för den del av blandningen som utgörs av motoralkoholer. Av likformighetsskäl bör även motoralkoholer som ingår i sådana blandningar beskattas med 80 öre/l, dvs. utan en omvandlad särskild skatt.

Som tidigare nämnts påverkas inte den totala skattebelastningen för de nu aktuella energislagen på annat sätt än genom att skattesatserna sänks generellt med 30 procent utom på kol. Dagens relationer mellan energislagen kan således i princip behållas vid en omvandling av den särskilda skatten. En annan konsekvens av en sådan omvandling är att underlaget för beräkning av nedsättning enligt NEL påverkas. Detta berörs i avsnitt 11.7.

11.5 Allmän energiskatt på bränslen

11.5.1 Skatteplikt

Skattepliktiga bränslen kan delas upp i fasta, flytande och gasformiga bränslen. Vilka bränslen som är skattepliktiga resp. undantagna från skatteplikten har redovisats i avsnitt 3.6.

Undantagna från skatteplikt är enligt *2 § första stycket EL* inhemska fasta bränslen. Det innebär att övriga fasta bränslen är skattepliktiga. Koks som har erhållits vid gasframställning inom landet anser RSV inte utgöra inhemskt fast bränsle (se RSV Ip 1984:25 s. 2).

Skatt tas inte heller ut enligt *2 a § a) EL* för inhemskt framställd metan. Exempel på sådan metan är metan från torvmossar, reningsverk, avfallsanläggningar och den petrokemiska industrin. Till undantagen hör även naturgas, som går bort till följd av förluster vid transport eller omformning hos producent eller distributör (*2 a § b) EL*). Enligt *2 a § c) EL* undantas stadsgas eller gasol som används för framställning av stadsgas. För att undvika att gasol, som med hänsyn till försäljningform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara, beskattas enligt både EL och ML har sådan gasol undantagits från skatteplikt i *2 a § d) EL*. Karaktär av butiksvara anses gasolen ha om den är förpackad i flaskor med en vikt upp till 45 kg. Sådan gasol är i stället belagd med mervärdeskatt.

Undantagen i 2 a § EL infördes 1985 i samband med att energibeskattningen utvidgades till att omfatta även naturgas och gasol. 1987 infördes undantaget för gasol som används för framställning av stadsgas. Skälet var att denna produktion hade minskat kraftigt och att skatteintäkterna var obetydliga.

Skattepliktsbestämmelserna fungerar i huvudsak utan större problem. De tillämpningsproblem som funnits har vanligen lösts i praxis genom framför allt RSV:s kompletterande uttalanden i publikationerna med föreskrifter m.m.. Vissa ändringar kan dock övervägas vid en översyn av dessa bestämmelser.

Motorbrännoljor, eldningsoljor och bunkeroljor, som hänförs till tulltaxenummer 27.10, är skattepliktiga enligt EL. Detta innebär att skatteplikten inte omfattar övriga oljor som hör till detta tulltaxenummer. Dessa är bensin, lösningsmedel, fotogen av annat slag än det som nämns i bilaga 1 till EL samt smörjoljor. Bensin avsedd för motordrift beskattas enligt BL och skall inte beskattas enligt EL.

Kommittén har övervägt att beskatta lösningsmedel, fotogen av annat slag än lättdiesel samt smörjoljor, eftersom all olja kommer att mervärdeskattebeläggas enlig alternativ II c). Ett skäl för en sådan utvidgning av skattepliktsbestämmelserna är att en stor del av smörjoljorna blir spilloljor som – efter bearbetning – används som bränslen. Konkurrensneutralitet talar således i princip för en utvidgning. Även miljöaspekten talar för det. Spillolja är ett stort miljöproblem. Kommittén har emellertid inte haft möjlighet att ta fram underlag för förslag till lämpliga åtgärder på detta område.

Kommittén har även övervägt att beskatta råolja, som för närvarande inte är skattepliktig. Skälet för en beskattning är att råolja kan användas som bränsle och därmed konkurrera med eldningsolja. Att skattebelägga råolja skulle bl.a. innebära att inhemsk (gotländsk) råolja blir skattepliktig.

Vid en samlad bedömning av skattepliktsfrågan har kommittén emellertid inte funnit skäl att ändra skattepliktsbestämmelserna. Nuvarande regler föranleder inte några större problem och effekterna av en sådan utvidgning av det skattepliktiga området är svår att förutse. Beskattningens utformning i fråga om smörjoljeproblemet bör dock utredas i särskild ordning. Kommittén har också erfarit att det är tekniskt möjligt att använda råolja direkt för energiändamål. Även råoljans skattemässiga behandling bör därför ses över i ett annat sammanhang.

Enligt alternativ II c) kommer all gasol att beläggas med mervärdeskatt, dvs. även sådan gasol som är butiksvara. Det saknas därför anledning att behålla undantaget i 2 a § d) EL. Kommittén föreslår att det undantaget slopas. Några ändringar beträffande övriga avdragsbestämmelser föreslås däremot inte.

11.5.2 Skattesatser

Skattesatserna framgår av bilaga 1 till EL och har tidigare redovisats i avsnitt 3.6. Skattesatserna har ändrats ett flertal gånger under 1980-talet. Skälen har varit såväl energipolitiska som statsfinansiella.

Kommittén anser inte att det finns något behov av att göra annan ändring av skattesatserna än som följer av en generell sänkning av skattenivån, en samordning med miljöavgiftsutredningen när det gäller att koldioxidanpassa skatten på kol och en höjning av gasolskatten för annat ändamål än motordrift till naturgasskattens nivå. Att detta energislag och gasol för motordrift fortsättningsvis skall benämnas gasol för annnat ändamål än drift av motorfordon resp. gasol för drift av motorfordon behandlas i specialmotiveringen. Eftersom naturgasskatten per energienhet är ungefär dubbelt så hög som gasolens bör den nuvarande skatten på gasol för annat ändamål än drift av motorfordon fördubblas till 370 kr/ton,

vilket efter sänkningen med 30 procent blir avrundat 260 kr/ton.

Kommittén har också övervägt om gasol för drift av motorfordon borde undantas från en generell skattesänkning. Detta bränsle utgör ett drivmedel och bör därför snarare jämföras med bensin än med skattepliktiga bränslen enligt EL. Gasol för drift av motorfordon, s.k. motorgas, har av miljöskäl sedan lång tid tillbaka en förmånligare beskattning än bensin. I samband med införandet av katalytisk avgasrening har dock användningen av motorgas minskat mycket kraftigt samtidigt som oljebolagen tillämpat en högre prissättning för motorgas. Mot denna bakgrund föreslår kommittén att denna typ av gasol för annat ändamål än drift av motorfordon får ingå i den generella sänkningen av skattesatserna.

Sammanfattningsvis innebär kommitténs förslag för bränslenas del att skattesatserna sänks med 30 procent utom för kol, att skatten på gasol höjs till naturgasnivå och att den särskilda skatten omvandlas till energiskatt. Skattesatserna blir då följande.

Bränsle	Nuvarande skattesatser	Sänkning %	Föreslagna skattesatser
Kol	410 kr/ton*	–	410 kr/ton*
Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer	860 kr/m^3	30	600 kr/m^3
Motorbrännoljor och eldningsoljor	978 kr/m^3*	30	685 kr/m^3*
Gasol			
– för drift av motorfordon	92 öre/l	30	65 öre/l
– för annat ändamål än drift av motorfordon	185 kr/ton	30	260 kr/ton**
Naturgas	308 kr/1000m^3	30	215 kr/1000m^3

Anm: * Skattesatserna inkluderar den omvandlade särskilda skatten.
** Skatten blir 260 kr/ton efter en sänkning när gasolen först har höjts – räknat efter energiinnehåll – till samma nivå som skatten på naturgas.

11.5.3 Avdragen

Avdragsbestämmelserna för skatt på bränslen finns i 24 § EL. Anledning saknas att ändra de generella avdragsbestämmelserna (se avsnitt 11.2). Sådana bestämmelser finns i 24 § första stycket EL. Där behandlas i a) avdrag för skatt på bränsle för vilket skattskyldighet tidigare inträtt, i b) återgång av köp, i e) export och i h) kundförlust. Avdragsbestämmelsen i g) behandlas i avsnittet om kraftvärme m.m. (se avsnitt 11.6), och avdragsbestämmelserna i c) och d), som avser kommunikationsområdet, behandlas i avsnitt 11.9. Återstående bestämmelser behandlas i det följande.

I *24 § första stycket f) första ledet EL* finns en motsvarande bestämmelse till 25 § första stycket b) EL. Avdrag får således göras för skatt på bränsle som förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än energial-

string.

RSV har i RSV Ip 1984:25 anvisat att som "förbrukning för annat ändamål än energialstring" anses tillverkning av vissa produkter utan att någon förbränning av bränslet äger rum. Bränslet skall således ingå kemiskt oförändrat i produkten. Som exempel på sådana bränslen nämns oljor som används för dammbindning, skumdämpning eller liknande. Tanken är således att avdrag medges för skatt på sådant bränsle som inte direkt eldas upp utan som används på något annat sätt. Avdrag medges även för skatt på fasta bränslen som används för tillverkning av produkter som grafitelektroder eller elektrodmassa, eller som används som reduktionsmedel vid elektrotermiska processer, t.ex. tillverkning av kiselmetall, kiselkrom och kalciumkarbid (jfr avsnitt 11.3.4). RSV medger även avdrag för bränsle som förbrukats genom en kemisk reaktion vid kemiska processindustrier, t.ex. vid krackning av eldningsolja vid bensintillverkning.

Avdragets värde uppgår till ca 60 milj. kr., varav 35 milj. kr. belöper på olja och 25 milj. kr. på kol.

I likhet med vad som uttalats om motsvarande avdrag på elsidan (25 § första stycket b) första ledet EL) gäller att kommittén inte har kunnat utreda vilka företag som berörs av avdragsrätten på bränslesidan eller vilka effekter ett slopat avdrag får för dessa företag. Som kommittén påpekat i avsnitt 11.3.4 är det inte möjligt att få fram erforderligt material under den korta tid som kommittén har till sitt förfogande. Kommittén anser därför att avdraget bör behållas. Av samma skäl som anförts i det avsnittet bör bestämmelsens generella utformning behållas.

I *24 § första stycket f) andra ledet EL* finns en bestämmelse om avdragsrätt för skatt på bränsle som förbrukats eller sålts för förbrukning vid avprovning av motorer på provbädd eller en liknande anordning utan att transportmedel framförs, när provningen görs i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer. En motsvarande bestämmelse finns i 7 § 1 mom. första stycket d) BL (se avsnitt 11.8.3).

I kap. III har förslagits att avdragsrätten för skatt på vara som tagits i anspråk för provning skall slopas beträffande dryckesskatten och tobaksskatten. Skälet är att avdragsbestämmelserna därigenom kan göras mera enhetliga på punktskatteområdet. Kravet på enhetlighet omfattar även punktskatteförfattningarna på energiskatteområdet. Denna avdragsbestämmelse torde även ha begränsad ekonomisk betydelse. Mot bakgrund härav anser kommittén att den skall slopas.

Enligt *24 § första stycket g) första ledet EL* får avdrag göras för skatt på bränsle som förbrukats för framställning av bensin eller energiskattepliktiga bränslen. Bestämmelsen har sin motsvarighet på elsidan i 25 § första stycket b) tredje ledet EL (jfr även 7 § 1 mom. första stycket g) BL). Eftersom kommittén inte föreslår någon ändring beträffande den bestämmelsen bör motsvarande bestämmelse i 24 § EL kvarstå oförändrad.

Bestämmelsen i *24 § första stycket g) andra ledet EL*, om avdragsrätt för skatt på bränsle som förbrukats för elproduktion som inte producerats i industriell mottrycksanläggning behandlas i avsnitt 11.6.

Avdrag får enligt *24 § andra stycket EL* göras, i den mån avdrag inte har gjorts enligt 24 § första stycket f) EL, för kolbränslen som förbrukats

eller försålts för förbrukning i metallurgiska processer, vari ingår den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer.

RSV anser att till metallurgiska processer bör hänföras den del av processen inom järn- och stålindustrin som börjar med sintertillverkning och slutar med göt, ämnen eller gjutgods (se RSV Ip 1984:25 s. 15). Den fortsatta tillverkningen i t.ex. värmnings- eller värmebehandlingsugnar berättigar inte till avdrag. För andra metaller än järnmetaller och för ferrolegeringar bör avdragsrätten, enligt RSV, omfatta de processteg som innebär sintring, smältning eller reduktion. Bränning av kalksten och dolomit hör inte till den metallurgiska processen.

Avdraget infördes 1984 och motiverades med att skatt på kol och koks som används i en metallurgisk process helt saknar styreffekt, eftersom dessa råvaror inte kan ersättas med andra råvaror (prop. 1983/84:28 s. 27). Värdet av avdraget uppgår till ca 630 milj. kr.

I likhet med vad kommittén funnit beträffande avdraget "för annat ändamål än energialstring" i 25 § första stycket b) första ledet EL och motsvarande bestämmelse på bränslesidan i 24 § första stycket f) första ledet EL, anser kommittén att den inte kan få fram erforderligt underlag för att kunna bedöma effekterna av att slopa avdraget för metallurgiska processer. Kommittén anser därför att avdragsbestämmelsen bör behållas.

11.6 Särskilt om kraftvärmeverk, industriellt mottrycksverk och kondenskraftverk

Med ett kraftvärmeverk avses ett kraftverk som producerar både elkraft och värme, vanligtvis i en mottrycksanläggning. I en sådan anläggning omvandlas den kemiskt lagrade energin till ånga. En del av ångan omvandlas i en turbin till rörelseenergi som i sin tur omvandlas till elektrisk energi i en generator. Resten av ångan kondenseras vid hög temperatur. Avloppsångans kvarvarande energi kan då användas för att värma bostäder och lokaler. I ett industriellt mottrycksverk produceras också både elkraft och värme, med den skillnaden att avloppsångan efter turbinen används direkt för uppvärmning av egna lokaler och olika apparater i en industriell process. I ett kondenskraftverk nyttiggörs endast elkraft. Den ånga som återstår efter ångturbinen leds till en kondensor som kyler av ångan med sjövatten eller luft. Ungefär 85 procent av bränslets energiinnehåll nyttiggörs i ett kraftvärmeverk, jämfört med endast 30-45 procent i ett kondenskraftverk.

I beskattningshänseende gäller enligt 24 § första stycket g) EL följande för ett kraftvärmeverk. Samma principiella avdrag kan alternativt ske enligt 25 § tredje stycket EL. Avdrag får göras för skatten på det bränsle som används för elproduktion. Å andra sidan beskattas elkraften. Schablonmässigt anses dock 3 procent av den totala elproduktionen inte vara skattepliktig, då den anses användas för produktion av elkraft i rörelsen. Avdrag får inte göras för skatten på det bränsle som används för värmeproduktionen.

En särskild regel gäller enligt 25 § första stycket d) EL för elkraft som

producerats i mottrycksanläggning och förbrukats i egen industriell verksamhet. I så fall gäller – i motsats till vad som gäller vid beskattning av kraftvärme – att avdrag får göras på elsidan och att de bränslen som används för elproduktion beskattas. I likhet med vad som gäller för beskattning av kraftvärme beskattas det bränsle som används för värmeproduktion.

Är inte förutsättningarna för tillämpning av 25 § första stycket d) EL uppfyllda gäller i stället regeln i 24 § första stycket g) EL, dvs. elkraften beskattas medan skatten på det bränsle som används för elproduktionen får dras av.

Av bestämmelserna framgår att beskattningen av elproduktion i egen industriell verksamhet är beroende av vilken teknik som används för elproduktionen. Specialregeln kom till 1979 på initiativ av cellulosaindustrin, då bränsleskatterna var låga och skatten på elkraft var hög, i syfte att stimulera mottrycksproduktion. Denna situation har numera ändrats markant. Skatten på olja är nästan dubbelt så hög som skatten på elkraft. Det ursprungliga syftet har således ändrats och beskattningen har av vissa ansetts ha blivit mer ett hinder än en stimulans för en vidare utbyggnad av industriellt mottryck.

I ett kondenskraftverk får – i likhet med vad som gäller för kraftvärmeverk – avdrag göras för det bränsle som används för elproduktion. Nästan allt bränsle anses gå åt till sådan produktion. Avdrag får göras för skatten på ca 95 procent av bränsleförbrukningen. Detta innebär att avdraget omfattar även den del av bränslet som åtgår för förluster i form av värme som kyls bort. Övriga 5 procent av bränslet skall beskattas då det anses ha använts för att producera den elkraft som åtgår för den interna användningen (matarvattenpumpar, fläktar etc). Eftersom bränslet beskattas vid den interna användningen av elkraft beläggs inte motsvarande procentsats, 5 procent, av elkraften med skatt. All övrig producerad elkraft, utom förluster i elnätet, beskattas när den förbrukas hos abonnenten.

Gällande beskattningsregler för kraftvärmeverk, industriellt mottrycksverk och kondenskraftverk kan i huvudsak sammanfattas med följande uppställning.

Beskattning enligt gällande bestämmelser av

kraftvärmeverk

* *ingen* skatt på *bränsle* för *el*produktion
* *ingen* skatt på upp till 3 % av den totala produktionen av *el*kraft
* *skatt* på levererad *el*kraft
* *skatt* på *bränsle* för *värme*produktion

industriellt mottryck

Förutsättningar: elproduktion i mottrycksanläggning och förbrukning i egen industriell verksamhet

* *skatt* på *bränsle* för *el*produktion
* *ingen* skatt på egenförbrukad *el*kraft
* *skatt* på *bränsle* för *värme*produktion

kondenskraftverk

* *skatt* på levererad *el*kraft
* *ingen* skatt på *bränsle* för *värme*produktion
* *ingen* skatt på *bränsle* för *el*produktion

Den nuvarande energibeskattningen snedvrider konkurrensen mellan kraftvärmeverk och kondenskraftverk, eftersom den är beroende av vilken teknik som används. Ett kondensverk kan köras i stället för ett kraftvärmeverk, trots att det ur samhällsekonomisk synpunkt är billigare att producera el i kraftvärmeverket. Den nuvarande beskattningen kan också leda till att man bygger ut elproduktionen med nya kondenskraftverk, trots att det i allmänhet är samhällsekonomiskt fördelaktigare att bygga ett kraftvärmeverk. Skillnaden i beskattning kan således hindra införandet av nya ur samhällsekonomisk synvinkel lämpligare tekniker för kraftvärmeproduktion än de från skattesynpunkt favoriserade. Detta är en olämplig ordning i en tid då kärnkraften är under avveckling.

En utgångspunkt för en ändring av dagens skatteregler bör vara att dagens teknikberoende beskattning ändras så att beskattningen blir så likformig och enhetlig som möjligt för å ena sidan kraftvärme och kondenskraft och å andra sidan industriellt mottryck och annan kraftvärme.

Vid utformningen av beskattningen för kraftvärme och kondenskraft bör beaktas att det är slutprodukten som skall beskattas, medan den energiförbrukning som leder fram till denna produkt inte skall beskattas. Detta innebär att följande utgångspunkt bör gälla. Det bränsle som används för värmeproduktion skall beskattas. Det bränsle som används för elproduktion skall inte beskattas. Den levererade elkraften skall beskattas. Denna beskattning motsvarar i realiteten den ovan redovisade regeln i 24 § första

stycket g) EL.

Denna utgångspunkt för beskattningen innebär att dagens beskattning av kraftvärme bör tillämpas även för kondensproduktion, så att det bränsle som används för "värmeproduktion" beskattas, även om den producerade värmen kyls bort. En sådan beskattning av kondenskraften medför att kraftvärmeproduktionens bättre tillvaratagande av bränslets energiinnehåll, liksom skatteskillnaderna mellan bränslena, kan på ett bättre sätt återspeglas i produktionskostnaderna.

Det kan i sammanhanget nämnas att all svensk kärnkraftsproduktion är kondensproduktion. Kommittén anser dock att det inte finns anledning att införa någon "bränsleskatt" för kärnbränsle. En sådan åtgärd skulle få ett starkt genomslag på elpriserna utan att ge någon rimlig styreffekt på valet av produktionsanläggning. Kärnkraften måste i detta sammanhang ses som ett specialfall där samhällets styrning i stället sker genom direkta beslut.

För att uppnå en enhetlig och likformig beskattning av industriellt mottryck och annan kraftvärme inom industrin bör kravet på att elproduktionen skall ha skett i en mottrycksanläggning tas bort. Däremot bör kravet att elkraften skall ha förbrukats i egen industriell verksamhet finnas kvar för att avdrag skall få göras på skatten för elkraft. För att undvika framtida krav på förändringar av beskattningsreglerna beroende på ändrade skatte- och elprissituationer, bör en industriell kraftvärmeanläggning som förbrukat producerad el och värme i egen industriell verksamhet ges möjlighet att välja mellan nuvarande beskattningsregel eller den beskattningsregel som gäller för kraftvärmeproduktion.

Den direkta effekten av en sådan skatteredovisning för industriellt mottryck kan bli ett visst skattebortfall. Skattebortfallet motsvarar skillnaden mellan skatten på bränsle och elkraft multiplicerat med den totala produktionen i kWh. Med nuvarande relativt låga produktion av mottryckskraft blir dock skattebortfallet ringa. En annan effekt blir att valmöjligheten företrädesvis endast kan tillämpas inom tillverkningsindustrin, eftersom den använder elkraft för egen förbrukning. Å andra sidan kan inte bränslevalet styras på samma sätt som med nuvarande bestämmelse. Dock favoriseras fortfarande obeskattade bränslen.

Enligt 3 § EL kan RSV medge, att skatt för bränsle och elkraft som förbrukas vid produktion av värme vid kraftvärmeverk skall redovisas på grundval av uppmätt värmeförbrukning hos abonnenterna. Bestämmelsen tillämpas inte numera och saknar således praktisk betydelse. Den kan därför slopas.

11.7 Nedsättning av allmän energiskatt

11.7.1 Yrkesmässig växthusodling

Enligt 1 § lagen om nedsättning av allmän energiskatt (NEL) tas allmän energiskatt ut på elkraft och bränsle, som används för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling, enligt en skattesats som svarar mot 15 procent av den skattesats som gäller enligt EL. Den särskilda skatten enligt LSO betalas däremot fullt ut. Skälet till nedsättningsbestämmelsen är att

svenska trädgårdsodlare har ansetts möta konkurrens på den svenska marknaden från utländska odlare, som i sina hemländer får ekonomiskt stöd i olika former. Något belopp på värdet av denna nedsättning har inte gått att få fram. Det torde dock vara relativt litet.

Kommittén anser att även växthusodlarna bör få tillgodoräkna sig den generella skattesänkningen med 30 procent vid val av alternativ II c) i form av minskad skattebelastning i förhållande till i dag. Bestämmelsen bör därför kvarstå oförändrad. Denna nedsättningregel kommer att enligt tilläggsdirektiv ses över av utredningen om den elintensiva industrin.

11.7.2 Industriell tillverkning

Har elkraft eller bränsle förbrukats vid industriell tillverkning tas enligt 2 § första stycket NEL skatt ut med sådant belopp att skatten inte överstiger tre procent av de tillverkade produkternas försäljningsvärde fritt fabrik. Det är RSV som skall besluta om denna nedsättning. Vid bedömningen av skattebelastningen tas enligt 3 § NEL hänsyn endast till den genomsnittliga storleken av skatten i förhållande till försäljningsvärdet för företagen inom en bransch eller för grupp av företag med likartad tillverkning. Hittills har dock inte något sådant beslut fattats av RSV.

Enligt 2 § andra stycket NEL kan regeringen medge nedsättning för visst företag utöver vad RSV kan besluta om. Ansökan görs hos finansdepartementet. Som förutsättning för nedsättning gäller att särskilda skäl föreligger. Besluten är för närvarande utformade så att de gäller för två kalenderår i taget med en årlig avräkning. I besluten anges den nedsatta skattesats som skall tillämpas. RSV underrättar berörda leverantörer om denna skattesats.

Regeringens beslut har för 1988 och 1989 inneburit att den sammanlagda energiskatten för elkraft och bränslen begränsats till 1,7 procent av de tillverkade produkternas faktiska eller beräknade försäljningsvärde fritt fabrik. Enligt beslutet får hela energiskatten på elkraft, kolbränslen, gasol och naturgas beaktas. För olja gäller att endast 291 kr/m^3 av skatten på olja får beaktas. Hänsyn får inte tas till den särskilda skatten på olja och kol. Nedsättningen omfattar främst cement-, kalk- och tegelindustrin, massa- och pappersindustrin, järn- och stålindustrin samt kemi- och gruvindustrin. Regeringen beviljade 1988 104 industriföretag nedsättning.

Om särskilda skäl föreligger får regeringen medge nedsättning av den allmänna energiskatten för kolbränslen som förbrukas vid drift av värmeverk (2 a § NEL). Skälet till bestämmelsen är att skatten på kolbränslen skulle kunna orsaka problem för kommuner som under senare år gjort stora investeringar i kolvärmeanläggningar med modern reningsteknik. Denna bestämmelse har hittills inte tillämpats i praktiken.

11.7.3 Nedsättning i framtiden

Alternativ II c) innebär att skattebelastningen för industrin sänks med 30 procent, utom på kol. Denna sänkning är enligt vår mening inte tillräckligt

stor för att nedsättningen för industriell tillverkning skall kunna slopas. Om så skedde skulle den energiintensiva industrin drabbas av en alltför hög energibeskattning, som framför allt skulle leda till minskad konkurrenskraft för den utlandskonkurrerande industrin. Detta blir effekten oavsett om pålagorna kallas punktskatter, miljöskatter eller miljöavgifter. Avgörande är inte benämningen av pålagan utan att skatten/avgiften inte är avlyftningsbar och därför belastar förbrukaren.

Utformningen av nedsättningsregler efter en skatteomläggning är beroende av bl.a. vilken procentsats som väljs för sänkningen av skattesatserna och av vilka effekter som ett slopande av nedsättningsbestämmelser skulle leda till för den energiintensiva industrin.

Av de 104 företag, som fick nedsättning 1988, skulle 87 företag nå upp till 1,7-procentgränsen och 17 hamna under gränsen om skattenivån generellt sänks med 30 procent och hela kolskatten får räknas in i underlaget. Ungefär 16 procent av företagen får således inte nedsättning efter en sådan generell sänkning. Dessa företag finns inom sektorerna papper, massa, board och stål. De företag som når upp till 1,7-procentgränsen och således får nedsättning hör främst till sektorerna gruvor, krom, grafitelektroder, tegel, cement, kalk, sten och foder.

Visserligen är det regeringen som bestämmer vilka särskilda skäl som skall föreligga för att nedsättning skall medges och i vilken utsträckning. Kommitténs förslag om skatteomläggning föranleder dock att följande synpunkter lämnas på tillämpningen av nedsättningsreglerna efter skatteomläggningen.

Kommittén har bl.a. föreslagit att skatten på kol inte skall sänkas med hänsyn till inriktningen på miljöavgiftsutredningens förestående förslag när det gäller koldioxidavgifter/skatter. Det kan därför sättas i fråga om det är rimligt att låta skatten på kol ingå i underlaget för nedsättning i framtiden. Av samma skäl borde i så fall inte heller oljeskatten till någon del få ingå i underlaget. Detsamma gäller i princip skatten på naturgas och gasol. I så fall skulle endast skatten på elkraft få räknas in i underlaget. Att inte låta skatten på kol, olja, naturgas och gasol ingå i underlaget för nedsättning skulle emellertid få stora ekonomiska konsekvenser för de företag som i dag är stora förbrukare av dessa bränslen och som åtnjuter nedsättning. Exempel på företag som skulle påverkas är Cementa, Billerud, Holmens Bruk, Korsnäs m.fl. Det skulle kunna innebära att någon form av kompletterande åtgärder troligen måste sättas in.

Enligt de förutsättningar som gäller för att få nedsättning i dag får inte den särskilda skatten för oljeprodukter och kol räknas in i underlaget. Kommittén har i avsnitt 11.4 föreslagit att den särskilda skatten slopas på oljeprodukter och kol och att skatten omvandlas till allmän energiskatt på dessa bränslen. Kommittén anser emellertid inte att det på grund härav finns skäl att höja den nuvarande spärregeln för skatten på olja vid beräkning av underlaget för nedsättning.

Sammanfattningsvis anser kommittén således att dagens nedsättningsregler i princip måste behållas i ett framtida energiskattesystem. Kommittén menar att förutsättningarna för att medge nedsättning bör ses över av regeringen och att då särskilt bör beaktas vilka skatter som skall ingå i

underlaget. Med anledning av miljöavgiftsutredningens förslag om miljöavgifter på svavel och klor bör också lämpligen övervägas om miljöavgifter kan ingå i nedsättningsunderlaget och vilka konsekvenser det får att låta sådana avgifter ingå/falla utanför nedsättningssystemet. Effekterna för industrin vid ett slopande av nedsättningsreglerna är svåra att bedöma i detta sammanhang. Sådana effektberäkningar av nedsättningsreglernas betydelse för den elintensiva industrin kommer enligt tilläggsdirektiv att göras av den särskilda utredning som tillsatts för att göra en översyn av den elintensiva industrins konkurrensvillkor.

Vid ett bibehållande av dagens nedsättningssystem bör dock de bestämmelser som reglerar RSV:s möjligheter att medge nedsättning i 2 § första stycket och 3 § NEL slopas. Skälet är att dessa bestämmelser hittills aldrig har tillämpats och därför synbarligen saknar praktisk betydelse.

11.8 Bensinskatt

11.8.1 Skatteplikt

Gällande bestämmelser om skatteplikt och skattesatser har behandlats i avsnitt 3.8. Skatteomläggningen föranleder i princip ingen ändring av dessa bestämmelser. Inte heller i övrigt anser kommittén skäl föreligga att ändra dessa bestämmelser. Huruvida flygbensin bör vara skattepliktig i framtiden behandlas i avsnitt 11.9.

11.8.2 Skattesatser

Bensinskatten ingår inte i den generella skattesatssänkningen. När den särskilda skatten omvandlas till bensinskatt leder det dock till ändringar i skattesatserna. Ändringar följer även av våra förslag om fordonsskatten. Den totala ändringen av skattesatserna redovisas i avsnitt 12.10.

11.8.3 Avdragen

Avdragsbestämmelserna för bensin finns i 7 § BL. I likhet med vad föreslagits för avdragsbestämmelserna för skatten på elkraft och bränslen saknas skäl att ändra de generella avdragsbestämmelserna i nämnda bestämmelse. I 7 § 1 mom. första stycket BL finns följande generella bestämmelser: a) förvärv för vilken skattskyldighet tidigare inträtt, b) återgång av köp, e) export och f) kundförlust. I *7 § 1 mom. första stycket c) BL* finns en bestämmelse om avdrag på kommunikationsområdet, som behandlas i avsnitt 11.9. Återstående avdragsbestämmelser i 7 § BL behandlas här.

Enligt *7 § 1 mom. första stycket d) BL* får skatt dras av på bensin som har förbrukats eller sålts för förbrukning i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer, för avprovning av motorer i provbädd eller annan sådan anordning utan att transportmedel framförs.

I avsnitt 11.5.3 föreslås att ett motsvarande avdrag i EL skall slopas. Kravet på enhetlighet och den omständigheten att avdraget har begränsad

ekonomisk betydelse motiverar att även denna bestämmelse slopas.

Enligt *7 § 1 mom. första stycket g) BL* får avdrag göras även för skatt på bensin som förbrukats eller sålts för förbrukning vid produktion av skattepliktig elkraft. Motsvarande avdragsbestämmelser har tidigare redovisats på el- och bränslesidan. Enligt 25 § tredje stycket EL får avdrag göras för bl.a. skatt på bensin som förbrukats vid skattepliktig elproduktion om produktionen inte har skett i industriell mottrycksanläggning under förutsättning att avdrag inte har gjorts enligt nämnda bestämmelse i BL. Detta innebär således att avdrag för skatt på bensin som förbrukats vid sådan elproduktion kan göras antingen i eldeklarationen eller i bensindeklarationen.

Kommittén har inte ansett skäl föreligga att ändra bestämmelsen i 25 § tredje stycket EL. Vid sådant förhållande bör för att samstämmigheten mellan skattereglerna på energiskatteområdet skall behållas avdragsbestämmelsen i g) behållas.

11.9 Skattefrihet på kommunikationsområdet

Utgångspunkten för kommitténs arbete är – såsom inledningsvis nämnts i avsnitt 11.1 – att i princip all elkraft, bränsle och bensin skall beskattas och att undantag från skatteplikten eller avdrag från beskattningen ska ske endast om starka skäl talar för det. Ett sådant starkt skäl kan vara konkurrensskäl.

Skattefriheten på kommunikationsområdet består av undantag från skatteplikt och avdragsbestämmelser. Undantagbestämmelsen för elkraft som framställs eller förbrukas på fartyg eller annat transportmedel i 2 § andra stycket c) EL har behandlats i avsnitt 11.3.1, där kommittén inte föreslår någon ändring av denna undantagsbestämmelse. Avdragsbestämmelserna finns i 25 § första stycket a) EL, 24 § första stycket c) och d) EL samt i 7 § 1 mom. första stycket c) BL. Till detta kommer att flygfotogen, som är det vanligaste flygbränslet och används i jetplan, inte är skattepliktig enligt EL och att flygbensin är undantagen från skatteplikt enligt 1 § BL. Skälet till dessa undantag för kommunikationsområdet är att man önskat befria den allmänna samfärdseln från effekterna av energiskatten.

I det följande skall först behandlas avdragsbestämmelsernas innebörd. Därefter skall diskuteras om skattefriheten kan inskränkas eller slopas.

Avdrag får enligt *25 § första stycket a) första ledet EL* göras för skatt på elkraft, som levererats till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål. Ett motsvarande avdrag får göras enligt *24 § första stycket c) EL* för skatt på bränsle som förbrukats eller försålts till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål. Dessa avdragsbestämmelser berör i första hand järnvägs- och lokaltrafikföretag. Motsvarande avdragsbestämmelse på bensinsidan finns i *7 § 1 mom. första stycket c) BL*. Enligt den bestämmelsen får avdrag göras för skatt på bensin som förbrukats eller sålts för förbrukning för framdrivande av tåg eller andra järnvägsfordon. Dessa bestämmelser innebär således att spårbunden trafik i landet, som bedrivs av kommunikationsföretag, inte belastas med någon

skatt på elkraft, bränsle eller bensin, och att spårbunden trafik, som inte bedrivs av kommunikationsföretag (t.ex. tåg på torvmossar) inte belastas med någon skatt på bensin.

RSV har i RSV Ip 1984:12 om skatt på elkraft anvisat att till bandrift räknas järnvägar, spårvägar och liknande. Kraft som förbrukas vid drift av signaler, växeluppvärmning och säkerhetsanordningar utefter banlinjen får också räknas till bandrift. Motsvarande exemplifiering ges däremot inte i RSV Ip 1984:25 om skatt på bränslen, eftersom bränslen enbart används för motordrift.

Leveranser av elkraft till kommunikationsföretag för bandrift eller liknande beräknas för 1988/89 uppgå till 2,6 TWh, vilket motsvarar ett skatteavdrag på elsidan med ca 187 milj. kr. Störst förbrukare är Statens Järnvägar (SJ). När det gäller värdet av avdragsrätten på bränslesidan går det inte att utläsa ur deklarationer eller statistik, eftersom avdraget redovisas som en klumppost tillsammans med andra avdrag. Å andra sidan torde det röra sig om mycket små belopp, eftersom det främst är fråga om dieselolja som förbrukats i diesellok eller rälsbussar vid små järnvägar som inte är elektrifierade.

Frågan om ett slopande av nu behandlade avdragsbestämmelser övervägdes av energiskattekommittén i betänkandet (SOU 1982:16-17) Skatt på energi (s. 135-137). Energiskattekommittén fann att ett slopande av skattebefrielsen för SJ skulle ge effekter på biljettpriserna och därmed på trafikvolymen. Energiskattekommittén ansåg det inte vara rimligt att SJ skulle bära den kostnaden som mervärdeskatt och energiskatt skulle medföra. SJ:s ekonomiska situation medgav därför inte att skattebefrielsen slopades. Av hänsyn till konkurrensen mellan olika trafikgrenar borde då inte heller annan spårbunden trafik, sjöfart eller flygtrafik behöva bära kostnaden.

Järnvägstrafiken har sedan länge haft allvarliga ekonomiska problem. För 1986 redovisade SJ ett underskott på drygt 200 milj. kr. och en total resultatbrist på 430 milj. kr. Prognoserna visar på en fortsatt snabb försämring av resultatet (prop. 1987/88:50 bil.1 s. 96). I syfte att rekonstruera SJ:s ekonomska situation och ge förutsättningar som tryggar en konkurrenskraftig framtida utveckling för järnvägstrafiken ombildades SJ genom 1988 års trafikpolitiska beslut i ett affärsverk – med ansvar för tågtrafiken – och en myndighet – banverket – med ansvar för infrastrukturen. Staten tar genom banverket huvudansvaret för finansieringen av järnvägens infrastruktur, och affärsverket betalar avgifter till banverket för att utnyttja bannätet.

Värdet av skattebefrielsen uppgår till ca 187 milj. kr., varav SJ är den stora förbrukaren. Slopas detta avdrag belastas SJ, som befinner sig ett ansträngt ekonomiskt läge, med ökade kostnader. Ett slopande av avdragsbestämmelsen skulle dock i realiteten sannolikt komma att sakna betydelse, eftersom det kan antas att staten i stället skulle få subventionera verksamheten. Desto större betydelse har avdraget för övrig spårbunden trafik, dvs. i huvudsak lokaltrafikföretagen i Stockholm, Göteborg och Norrköping. Innan kommittén gör ett slutligt övervägande måste dock först bestämmelserna om skatteplikt och avdrag för övriga transportgrenar

undersökas. Kommittén återkommer därför till övervägandena beträffande spårbunden trafik i slutet av detta avsnitt.

I *24 § första stycket d) EL* finns en bestämmelse om att avdrag får göras för skatt på bränsle som förbrukats eller försålts för förbrukning i luftfartyg eller fartyg, när luftfartyget eller fartyget inte används för fritidsändamål eller annat privat ändamål.

Bestämmelsen innebär att luftfartyg eller fartyg inte får drivas med obeskattade bränslen om de används för fritidsändamål eller annat privat ändamål. Avdragsrätt föreligger inte för fartyg som används för t.ex. privat bruk under semestertid eller annan fritid, fritidsfiske, resor till och från arbetsplatsen. Avdragsrätt föreligger däremot för t.ex. yrkesmässig sjöfart, yrkesmässigt fiske och användning som bogserbåtar eller som skolfartyg.

Inskränkningen avseende fritidsändamål infördes 1983 av såväl energipolitiska som administrativa skäl. Avdraget i energiskattedeklarationen förutsätter att en särskild försäkran lämnas om användningen av bränslet (jfr avsnitt 11.10). Antalet försäkringar förutsågs bli betydande med en växande andel fritidsbåtar. Med detta skulle följa stora kontrollsvårigheter. Fram till 1987 fanns en avdragsbestämmelse i BL för skatt på bensin som hade förbrukats eller sålts för förbrukning i luftfartyg när det inte hade använts för fritidsändamål eller annat privat ändamål. Den togs bort när flygbensinen undantogs från det skattepliktiga området.

Bestämmelsen är främst tillämpbar på dieseldrivna fartyg. Värdet av avdraget kan uppskattas till (1 000 000 m^3 x 860 kr. =) ca 860 milj. kr., avseende skatten på bunkerolja, och (1 000 000 m^3 x 118 kr. =) 118 milj. kr., avseende den särskilda skatten. Ett slopande av denna regel skulle troligen medföra att många fartyg i utrikestrafik skulle bunkra i utlandet. Risken skulle då också vara stor att fartygen bunkrar miljömässigt sämre olja än som försäljs här i landet. Med hänsyn härtill och till den stora ekonomiska betydelse avdraget i 24 § första stycket d) EL har för sjöfarten, anser kommittén inte att bestämmelsen bör tas bort eller dess tillämpning inskränkas. Att slopa bestämmelsen skulle troligen leda till att sjöfarten skulle behöva subventioneras i någon annan form. Kommittén anser att övervägande skäl talar för att behålla denna avdragsbestämmelse.

Enligt nämnda bestämmelse föreligger avdragsrätt även för skatt på bränsle som förbrukats eller försålts för förbrukning i luftfartyg, men denna avdragsbestämmelse har liten betydelse för flygplanen. Det flygbränsle som är mest förekommande är flygfotogen som förbrukas av jetplan. Flygfotogen är emellertid inte ens skattepliktig enligt EL. Det finns endast ett fåtal leverantörer av flygfotogen. Leveranserna uppgick under 1988 till ca 920 000 m^3 och beräknas öka med 40 000 m^3 under 1989. Flygbensin, som används av de ca 1 700 civila sportflygplan som finns registrerade i landet, är undantagen från skatteplikt. Det rör sig om förhållandevis små volymer flygbensin.

Kommitténs utgångspunkt för en översyn av gällande bestämmelser om skatteplikt, skattesatser och avdrag är att i princip alla energislag skall beskattas fullt ut. Endast om särskilda skäl talar mot det, t.ex. konkurrensskäl eller kontrollproblem, bör avvikelser finnas. Flyget kan inte sägas konkurrera i någon större utsträckning med fartyg utan konkurrerar

närmast med väg- och järnvägstransporter. Vägtransporter betalar – såsom nämnts – energiskatter fullt ut. Järnvägstransporter åtnjuter däremot skattebefrielse.

Skatt på flygbränsle skulle dock leda till följande problem. Den trafik som skulle kunna beskattas är, såsom nämnts, inrikestrafiken. Att beskatta utrikestrafiken är uteslutet bl.a. på grund av den s.k. Chicagokonventionen från 1944. Denna konvention reglerar bl.a. inrättandet av Internationella civila luftfartsorganisationen, ICAO (International Civil Aviation Organization). ICAO har bl.a. till uppgift att fastställa normer och rekommendationer i form av bihang (annex) till Chicagokonventionen för att säkerställa största möjliga likformighet i fråga om författningar m.m. hos medlemsländerna. Medlemsländerna har förbundit sig att följa dessa bihang. På skatteområdet har ICAO 1966 utfärdat ICAO's Policies on Taxation in the Field of International Air Transport. Av detta följer att nationell särbeskattning av utrikesflyget utan övriga medlemsstaters medgivande inte får förekomma.

En beskattning av endast inrikesflyget skulle leda till följande problem.

Huvuddelen av inrikesflyget i Sverige utförs i huvudsak av Scandinavian Airlines System (SAS) och Linjeflyg. De flygplan som SAS använder för inrikesflyget i Sverige används även för inrikesflyget i Danmark och Norge. Flygplanen är stationerade för kortare eller längre perioder i resp. land för flygningar på inrikesnätet. Dessa flygplan skiljer sig något i fråga om inredningsdetaljer i jämförelse med flygplan som flyger utrikes i reguljärtrafik. Detta beror på att det finns olika servicekoncept som används på resp. marknad. De flygplan som används för utrikestrafiken kan dock vid behov ändras till inrikesversion. I framtiden kan det bli möjligt att använda samma version både inom inrikes- och utrikesflyget. Nuvarande ordning med olika versioner av samma flygplan för inrikes- och utrikesflyget är således inte en omständighet som utgör ett permanent hinder mot möjligheterna att mera flexibelt utnyttja en flygplansflotta efter behov.

SAS använder sina inrikesflygplan även för utrikes chartertrafik på veckoslut och helger på regelbunden basis. Dessutom förekommer även regelbundna flygningar mellan Sverige och SAS-baserna i Norge och Danmark för omstationeringar och översyner m.m.

Linjeflygs flygplan används i stort sett endast för inrikestrafik. Vissa charterflygningar utomlands förekommer dock på regelbunden basis vid veckoslut och helger.

Flygplan som normalt trafikerar inrikesnätet kan genomföra s.k. ekonomitankning för att dra nytta av eventuella lägre bränslepriser utomlands. Detta kan innebära att flygplanen, så långt deras prestanda medger det, tankar utomlands för att undvika de högre kostnader en tankning i Sverige skulle kunna innebära. Dessa ekonomitankningar innebär att flygplanens negativa miljöpåverkan förstärks genom högre flygvikter som ger större bränsleförbrukning och ännu mera buller och avgaser vid flygplatserna.

Om de ekonomiska fördelarna av ekonomitankning skulle bli stora på grund av en beskattning av flygbränsle i Sverige är det möjligt att schemalägga flygningarna så att sådana ekonomitankningar blir möjliga att

genomföra. Flygbolagen kan även öka förutsättningarna för samutnyttjande av flygplan mellan utrikes- och inrikesflyget för att tankningarna skall kunna ske utomlands.

Flygtrafiken inom det s.k. regionalflyget har stor betydelse för norra och södra Sverige. Denna trafik är särskilt kostnadskänslig och skulle kunna påverkas negativt av en punktbeskattning av flygbränsle.

Kommittén anser att övervägande skäl talar mot att beskatta flygbränslen med en punktskatt.

Vi återkommer nu till de avdrag som behandlades inledningsvis i detta avsnitt, nämligen avdragen för den spårbundna trafiken. I det föregående ställning tagits till avdragen på övriga kommunikationsområden, och kommittén har då funnit att det saknas skäl att ändra gällande bestämmelser för fartygs- och flygplanstrafiken. Från denna utgångspunkt anser kommittén att konkurrensskäl talar för att behålla även avdragsbestämmelsen för spårbunden trafik.

11.10 Försäkran om elkraftens, bränslets och bensinens användning

Enligt 26 § EL och 7 § EF får den som inte är registrerad som skattskyldig köpa bränsle eller elkraft utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkran att bränslet eller kraften skall användas till något av de ändamål som nämns i 24 § första stycket c), d) eller f), 24 § andra stycket EL eller 25 § första stycket a) eller b) EL.

Enligt 7 § 2 mom. BL och 5 § förordningen (1981:432) om bensinskatt (BF) får den som inte är registrerad som skattskyldig för bensinskatt köpa bensin utan skatt mot försäkran att bensinens användningssätt är något av de i 7 § 1 mom. första stycket c), d) eller g) BL angivna ändamålen.

Kommittén har inte i föregående avsnitt föreslagit några grundläggande ändringar i avdragsbestämmelserna. Med hänsyn härtill saknas skäl att ändra försäkransystemet. En viss justering blir dock nödvändig i 7 § BF.

11.11 Återbetalning av skatt till utländska beskickningar m.fl.

I 27 § EL och i 6 § BL finns sedan 1985 bestämmelser om att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får medge återbetalning av skatt på bränsle eller bensin som förvärvas av utländsk beskickning eller diplomatisk företrädare vid sådan beskickning eller av lönat konsulat eller lönad konsul eller av internationell organisation eller personer knutna till organisationen. Återbetalning sker enligt dagens regler av den särskilda skatten (2 § LSO). Omvandlingen av den särskilda skatten till allmän energiskatt och bensinskatt påverkar inte dessa återbetalningmöjligheter.

Diplomater m.fl. har sedan lång tid tillbaka kunnat köpa bränslen och bensin utan skatt. Sedan 1985 uppnås skattefriheten genom återbetalning i efterhand av erlagd skatt efter förebild från mervärdeskatten.

Wienkonventionerna som reglerar beskicknings- och konsulatspersonalens rättsförhållanden ställer inga krav på skattefrihet på detta område. Departementschefen menade (prop. 1984/85:64 s. 19) dock att eftersom sådan skattefrihet medgetts sedan lång tid tillbaka i Sverige och då andra stater i stor utsträckning medger motsvarande frihet borde skattefriheten inte slopas. Till detta kom att en slopad skattefrihet för bensin skulle innebära att kilometerskatt borde tas ut på diplomaternas brännoljedrivna fordon. En sådan beskattning skulle troligen leda till speciella svårigheter.

Kommittén anser att det inte finns skäl att ändra dessa bestämmelser i sak.

12 Vägtrafikbeskattningen

12.1 Utgångspunkter för utredningsarbetet om vägtrafikbeskattningen

12.1.1 Direktiven

I direktiven (Dir 1987:30) sägs följande om kommitténs utredningsuppdrag i fråga om vägtrafikbeskattningen:

> "Kommitténs arbete bör omfatta förutom de skatter som utgår på omsättning av varor och tjänster även vägtrafikbeskattningen, eftersom denna beskattning till viss del utgör ett komplement till energibeskattningen. I denna översyn bör även ingå den av vägtrafikskatteutredningen tidigare prövade frågan om att ersätta fordonsskatten på vissa lättare fordon med en höjd bensinskatt."

En total översyn av vägtrafikbeskattningen torde inte vara avsedd. Kommittén har tolkat direktiven i denna del på så sätt att arbetet i första hand bör begränsas till att utreda frågan om att slopa fordonsskatten på vissa fordon och att i stället höja bensinskatten, varvid framför allt administrativa och trafikpolitiska effekter skall beaktas. Ytterligare ändringar i vägtrafikbeskattningen bör vidtas endast om de utgör direkta följdändringar av vad som föreslås på energiskatteområdet.

12.1.2 Arbetets uppläggning

Frågan om att slopa fordonsskatten och i stället höja bensinskatten har behandlats av vägtrafikskatteutredningen i betänkandet (Ds B 1980:13) Översyn av vägtrafikbeskattningen – Del 2 Slopad fordonsskatt och höjd bensinskatt. Betänkandet blev föremål för remissbehandling, men förslagen ledde inte till lagstiftning. Vi har i vårt arbete med samma fråga utgått från nämnda betänkande. De beräkningar av skatteintäkter, storleken av en bensinskattehöjning, körsträckor m.m. som redovisades i betänkandet från 1980 grundades på uppgifter från 1979. RSV har aktualiserat utredningens beräkningar med hänsyn till förhållandena 1987. Dessa nya beräkningar redovisas senare. För att komplettera utredningens uppgifter om regionala skillnader i körsträckor har transportrådet för vår räkning gjort beräkningar av bl.a. medelkörsträckor i landet (se avsnitt 12.8.2).

För att ge en helhetsbild av vägtrafikbeskattningen redovisas i avsnitt 12.2 bestämmelserna för både fordonsskatt och kilometerskatt.

12.2 Nuvarande ordning

12.2.1 Allmänt om gällande författningar

Beskattningen av vägtrafiken omfattar skatter på anskaffningen, innehavet och användningen av fordon. Skatterna på anskaffningen av fordon sker enligt ML och lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon. Dessa skatter räknas dock inte till den egentliga vägtrafikbeskattningen.

Beskattningen av innehav av fordon sker i form av fordonsskatt, som tas ut för varje fordon med ett visst belopp för en tidsperiod, vanligen ett år, oavsett i vilken utsträckning fordonet används under perioden. Under den period som ett fordon är avställt tas ingen fordonsskatt ut. Å andra sidan får ett avställt fordon normalt inte användas.

Användningen av fordon beskattas genom rörliga – körlängdsberoende – skatter i form av drivmedelsskatter och därutöver, för vissa fordon, kilometerskatt. Bensin och motoralkoholer beskattas enligt lagen om bensinskatt. Gasol och motorbrännolja (dvs. dieselolja) beskattas enligt lagen om allmän energiskatt. För bensin och motorbrännolja tas dessutom ut en särskild skatt enligt lagen om särskild skatt för oljeprodukter och kol. Inkomsterna från bensinskatten, men inte från energiskatten, var t.o.m. budgetåret 1979/80 specialdestinerade till vägtrafik- och vägväsendet. Reglerna för bränslebeskattning har behandlats närmare i bl.a. avsnitt 11.

Vägtrafikskatten består av fordonsskatt och kilometerskatt. Vägtrafikskatt tas ut enligt två lagar. Den ena, vägtrafikskattelagen (1988:327), VSL, omfattar endast fordon som är registrerade i Sverige. För utländska fordon som tillfälligt används i Sverige sker beskattning enligt lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon, VSU. Båda lagarna trädde i kraft den 1 januari 1989 och ersatte 1973 års vägtrafikskattelag (1973:601) resp. lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke är registrerade i riket. Skälet till att bestämmelserna om svenska och utländska fordon finns i olika författningar är att beskattningsförfarandet till stora delar är olika. Tillämpningsbestämmelser finns i vägtrafikskatteförordningen (1988:1065) och förordningen (1988:1066) om uppbörd m.m. av vägtrafikskatt på utländska fordon.

Genom den nya lagstiftningen har – förutom att en samordning skett av tillämpliga författningar – beskattningsförfarandet och skatteprocessen anpassats till vad som för närvarande gäller för de indirekta skatterna.

12.2.2 Olika myndigheters arbete med vägtrafikskatt

De myndigheter som tar del i administrationen av vägtrafikskatten är främst följande. Länsstyrelserna är beskattningsmyndigheter och beslutar bl.a. om skatt, efterbeskattning m.m. RSV är central förvaltningsmyndighet, vilket bl.a. innebär att verket utfärdar föreskrifter och rekommen-

dationer samt fastställer blanketter. Trafiksäkerhetsverket (TSV) svarar för det centrala bilregistret. TSV beslutar om och verkställer uppbörd av skatt och avgifter genom automatisk databehandling med ledning av de uppgifter som finns i bilregistret. Har ett sådant skattebeslut blivit uppenbart oriktigt på grund av misstag vid databehandlingen, får TSV besluta om rättelse. Uppkommer det fel eller uppstår någon oklarhet, och är felet inte av sådan art att det kan åtgärdas av TSV genom nämnda rättelseinstitut, får fordonsägaren vända sig till behörig länsstyrelse.

Den vägtrafikskatt som tas ut för fordon som inte är registrerade i Sverige och som brukas tillfälligt här uppbärs av tullmyndighet.

12.2.3 Vägtrafikskatt på svenska fordon

Gemensamma bestämmelser för fordonsskatt och kilometerskatt

Beteckningar i VSL har samma betydelse som i fordonskungörelsen (1972:595) och i bilregisterkungörelsen (1972:599), om inte annat sägs. Detta innebär att fordonen beskattas efter hur de är klassificerade och registrerade enligt vägtrafikförfattningarna. Det innebär att ändringar som görs i fordonskungörelsen eller bilregisterkungörelsen kan påverka beskattningsförhållandena för ett fordon eller en grupp av fordon.

Vägtrafikskattens storlek varierar efter fordonsslag, fordonets skattevikt och konstruktion.

Skattepliktiga till fordonsskatt är motorcyklar, personbilar, lastbilar, bussar, traktorer, motorredskap och släpvagnar, om de är eller bör vara upptagna i bilregistret och inte är avställda. Ett avställt fordon får i princip inte användas. Undantag från skatteplikten görs för påhängsvagnar med en skattevikt över 3 000 kg, om de dras uteslutande av personbilar, lastbilar eller bussar som inte är bensin- eller gasoldrivna. Utöver fordonsskatt skall kilometerskatt betalas för skattepliktiga personbilar, lastbilar eller bussar som drivs med dieselolja samt för skattepliktiga släpvagnar med en skattevikt över 3 000 kg, som dras av sådana fordon.

Med ett fordons skattevikt avses den vikt efter vilken vägtrafikskatt beräknas (5 § VSL). För vissa fordon, t.ex. personbilar, motsvaras skattevikten av tjänstevikten. För andra fordon, t.ex. bussar och lastbilar, är det normalt totalvikten som är skattevikten.

Undantagna från skatteplikt är enligt 9 § VSL motorcyklar, personbilar, lastbilar eller bussar som enligt bilregistret har årsmodellbeteckning 1950 eller äldre.

Skattskyldig för fordonsskatt och kilometerskatt för ett visst fordon är ägaren av fordonet. Som ägare anses den som är eller bör vara upptagen i bilregistret som ägare. Som ägare anses även den som köpt fordonet på avbetalning eller som leasat det.

Skatten skall betalas för varje fordon för skatteår eller skatteperiod. Ett skatteår består av tolv kalendermånader i följd och en skatteperiod av fyra på varandra följande kalendermånader. Skatteåren och skatteperioderna varierar av praktiska skäl med slutsiffran i fordonets registreringsnummer.

Det innebär att arbetet med skatteuppbörden kan fördelas jämnt under året.

Särskilda bestämmelser om fordonsskatt

Fordonsskatt betalas normalt för skatteår, men kan betalas för skatteperiod i vissa särskilt angivna fall (12-13 §§ VSL).

Fordonsskatt skall betalas endast till den del fordonsskatten för år räknat överstiger 384 kr. för en personbil som hör hemma i någon av följande kommuner:

Värmlands län	*Västerbottens län*
Torsby	Bjurholm
	Dorotea
Kopparbergs län	Lycksele
Malung	Malå
Vansbro	Norsjö
Älvdalen	Sorsele
	Storuman
Gävleborgs län	Vilhelmina
Ljusdal	Vindeln
	Vännäs
	Åsele
Västernorrlands län	*Norrbottens län*
Sollefteå	Arjeplog
Ånge	Arvidsjaur
	Gällivare
Jämtlands län	Haparanda
Berg	Jokkmokk
Bräcke	Kalix
Härjedalen	Kiruna
Krokom	Pajala
Ragunda	Älvsbyn
Strömsund	Överkalix
Åre	Övertorneå

En personbil anses höra hemma i den kommun där den skattskyldige har sin adress enligt bilregistret vid den tidpunkt då skattskyldigheten avgörs.

Nedsättningen hade, när den infördes 1980 i samband med en bensinskattehöjning, till syfte att säkerställa att de som bodde i glesbygd inte fick en försämrad situation i förhållande till andra genom skattehöjningen, dvs. att höjningen inte blev större för dem än för andra i landet. Nedsättningsbeloppet har sedan räknats upp, senast 1988. Eftersom de lättaste personbilarna, som har en skattevikt på högst 900 kg, inte har en högre fordonsskatt än 355 kr. (se tabell 12:1), innebär nedsättningen att sådana bilar inom angivna kommuner är fria från fordonsskatt. Statsverkets kostnad för nedsättningen uppgår i dag till 57 milj. kr. per år.

I följande tabeller anges storleken av fordonsskatten per år efter senaste

skattehöjningen 1985 i jämförelse med den skatt som togs ut 1980. Inom parentes i tabell 12:1 anges den skatt som erläggs när nedsättning av fordonsskatten görs.

Tabell 12:1
Fordonsskatt för vissa personbilar

Skattevikts-intervall, kg	Ex på fordonsfabrikat i intervall	Årsskatt kr.		
		1980	1985-	
0– 900	VW Polo	280	355	(0)
1201–1300	SAAB 900	580	715	(331)
1601–1700	Mersedes Benz	880	1075	(691)

Tabell 12:2
Fordonsskatten för lastbilar och bussar inrättade för drift endast med bensin eller gasol

Skattevikts-intervall, kg	Årsskatt kr.	
	1980	1985-
0–1600	280	355
2201–2300	483	607
3001–	715	895

Tabell 12:3
Fordonsskatten för motorcyklar

Skattevikts-intervall, kg	Årsskatt kr.	
	1980	1985-
a) Tvåhjulig motorcykel utan sidovagn		
0– 75	75	100
76–	100	125
b) Annan motorcykel		
0–	150	200

Tabell 12:4
Fordonsskatten för lätta släpvagnar

Skattevikts-intervall, kg	Årsskatt kr. 1980 Annan släpvagn än påhängsvagn*	Årsskatt kr. 1985-
0–1000	120	150
2001–2100	307	380
2901–	460	569

Anm: * Före den 1 januari 1985 fanns två skattetabeller för släpvagnar med skattevikt om högst 3 000 kg. Tabellerna avsåg påhängsvagnar resp. andra släpvagnar. Fr.o.m. 1985 finns endast en tabell för dessa släpvagnar.

Fordonsskatten skall i normalfallet betalas i förskott av den som är skattskyldig för fordonet vid ingången av den kalendermånad under vilken skatten skall betalas eller skulle ha betalats.

Upphör skatteplikten återbetalas den överskjutande skatten till den som var skattskyldig när skatteplikten upphörde.

Särskilda bestämmelser om kilometerskatt

Kilometerskatt är en körlängdsberoende skatt som betalas för skatteperiod för varje helt tiotal kilometer som fordonet, då det varit skattepliktigt, har tillryggalagt under skatteperioden.

Ett kilometerskattepliktigt fordon skall vara försett med en särskild, godkänd räknare med tillhörande anordningar som registrerar fordonets körsträcka, en s.k. kilometerräknarapparatur.

Den skattskyldige skall för varje skatteperiod göra en avstämpling i kilometerräknaren och lämna uppgift till ledning för beräkning av skatten.

Kilometerskatten betalas normalt i efterskott av den som är skattskyldig för fordonet vid ingången av den kalendermånad under vilken skatten skall betalas eller skulle ha betalats.

12.2.4 Vägtrafikskatt på utländska fordon

Som nämnts i avsnitt 12.2.1 finns en särskild lag om vägtrafikskatt på utländska fordon, VSU, som tillämpas på utländska fordon som förts in till Sverige för tillfälligt brukande här. Med utländska fordon avses fordon som inte är registrerade i Sverige.

Fordonsskatt och kilometerskatt skall betalas för utländska lastbilar, bussar och andra släpvagnar än påhängsvagnar, som dras av lastbilar eller bussar. Fordon med en totalvikt av högst 3 500 kg är inte skattepliktiga.

12.3 Bakgrund

Redan på 1920-talet infördes en särskild beskattning av motorfordonstrafiken. Alltsedan dess har såväl fasta skatter (fordonsskatt eller motsvarande) som rörliga skatter (främst bränsleskatter och sedan vissa år tillbaka kilometerskatt) tagits ut i varierande omfattning för olika fordonsslag.

Beskattningen av motorfordon har – vid sidan av sin statsfinansiella betydelse – utgjort en del av samhällets trafikpolitik. Både lagstiftningen och trafikpolitiken har varit föremål för flera utredningar. Under 1950-talet tillsattes en trafikutredning som lanserade en s.k. kostnadsansvarighetsprincip. Den innebar att varje trafikgren i princip helt borde bära de kostnader den förorsakar det allmänna. Genom 1963 års trafikpolitiska beslut godtogs denna princip. Beslutet innebar också att målet för den nya trafikpolitiken skulle vara att trygga en tillfredsställande transportförsörjning för landets olika delar till lägsta möjliga kostnader och under former som medgav företagsmässig effektivitet och en sund utveckling av transportmedlen. 1965 tillsattes bilskatteutredningen med uppdrag att bl.a. anpassa vägtrafikbeskattningen till 1963 års trafikpolitiska beslut. Bilskatteutredningen lade bl.a. fram ett förslag om kilometerskatt och dess slutbetänkande kom att ligga till grund för en ny vägtrafikskattelag, varigenom anpassningen genomfördes bl.a. genom införandet av kilometerskatt.

1972 tillsattes en trafikpolitisk utredning, vars slutbetänkande, (SOU 1978:31) Trafikpolitik – kostnadsansvar och avgifter, i huvudsak kom att ligga till grund för riksdagens trafikpolitiska beslut 1979 (prop. 1978/79:99, TU 1978/79:18, rskr. 419). Enligt beslutet skulle vägtrafikbeskattningen prövas fritt med utgångspunkt i alternativa beskattningsmöjligheter, den marginella nyttan av varje budgetutgift och det realekonomiska behovet av budgetbalans. Avgiftssytemet för vägtrafiken skulle således bestämmas på grundval av allmänpolitiska bedömningar och inte efter samhällets svårberäknade utgifter för trafiken. Rörliga vägavgifter skulle tas ut så att de någorlunda väl anslöt sig till de samhällsekonomiska marginalkostnaderna.

Vägtrafikskatteutredningen tillsattes 1977 och lämnade efter sju delbetänkanden sitt slutbetänkande 1986 (Ds Fi 1986:23) Översyn av vägtrafikbeskattningen – Del 8 Författningsteknisk översyn m.m. Betänkandet har lett till att lagstiftningen på vägtrafikskatteområdet har samordnats i två nya lagar. Riksdagen fattade under våren 1988 ett nytt trafikpolitiskt beslut (se prop. 1987/88:50 bil. 1 s. 38 ff och 42 ff) som i nu aktuella delar i huvudsak har samma innebörd som 1979 års trafikpolitiska beslut.

12.4 Något om vägtrafikbeskattningen i andra länder

I de flesta europeiska länder tas ut såväl fordonsskatt som bränsleskatter. I vissa länder, däribland Frankrike, Italien och Spanien, tas dessutom ut vägavgifter. Sverige och Norge är de enda europeiska länder som tar ut

kilometerskatt. Inom EG-länderna tas – genomsnittligt sett – ut en något högre skatt på dieselolja än på bensin.

12.5 Vägtrafikskatteutredningens delbetänkande Ds B 1980:13 och våra utgångspunkter

12.5.1 Allmänt

Som redovisats i avsnitt 12.1.1 skall kommittén enligt våra direktiv på nytt ta upp den av vägtrafikskatteutredningen tidigare prövade frågan om att slopa fordonsskatten för i huvudsak bensindrivna fordon. Frågan behandlades i utredningens andra delbetänkande (Ds B 1980:13) Översyn av vägtrafikbeskattningen – Del 2 Slopad fordonsskatt och höjd bensinskatt. I betänkandet föreslogs att fordonsskatten och en registerhållningsavgift skulle slopas för vissa fordon, nämligen bensin- och gasoldrivna fordon samt lätta och tunga släpvagnar som dras av sådana fordon, och att bensinskatten skulle höjas med 33 öre/l för att kompensera skattebortfallet. De administrativa vinsterna beräknades till ca 40 milj. kr. per år.

12.5.2 Sammanfattning av Ds B 1980:13

I sammanfattningen till betänkandet sades bl.a. följande (s. 11-13):

"I detta andra delbetänkande har vi valt att redovisa våra överväganden beträffandena möjligheterna att slopa fordonsskatten för vissa fordon och ersätta skattebortfallet genom en höjning av drivmedelsbeskattningen.

Vi har funnit att en sådan reform skulle ha flera fördelar. Bl a skulle en omläggning medföra inte obetydliga administrativa vinster. Den skulle också innebära vissa fördelar för fordonsägarna. Vidare skulle den kunna ge vissa energispareffekter.

Nackdelarna med reformen skulle främst vara att statens intäkter av bensinskatten inte kan förutses på samma sätt som intäkterna av fordonsskatten och att reformen kan ge vissa negativa regionalpolitiska effekter. Enligt vår mening är dessa effekter dock inte sådana att de bör förhindra reformen. Beträffande de regionalpolitiska följderna av reformen kan dessutom särskilda kompensationsåtgärder vidtas.

Vi föreslår således att fordonsskatten slopas för vissa fordon och att drivmedelsbeskattningen ökas för att kompensera skattebortfallet.

Enligt vår mening bör en reform först och främst omfatta alla bensindrivna fordon. Det finns ca 3,4 miljoner sådana fordon, vilket motsvarar ungefär 80 % av det totala antalet registrerade fordon. Reformen bör också omfatta de relativt få gasoldrivna fordon som nu finns i landet. Flertalet av dessa är inrättade för att drivas även med bensin.

De lätta släpvagnarna dras oftast av bensindrivna fordon. Vid användning av släpvagn ökar dragfordonets bensinförbrukning. Dessa släpvagnar är relativt många och skatten för varje vagn är förhållandevis låg. Vi anser att fordonsskatten bör slopas även för de lätta släpvagnarna.

Vi har enligt våra direktiv också i uppdrag att utvärdera kilometerskattesystemet och samtidigt bedöma alternativa skattereformer. Med

hänsyn härtill tar vi inte upp frågan om att slopa fordonsskatten för några kilometerskattepliktiga fordon.

De administrativa vinsterna av reformen skulle, som redan nämnts, bli betydande. Vi beräknar att reformen för länsstyrelsernas del på några års sikt skulle kunna leda till en besparing motsvarande ca 78 tjänster eller ca 10,3 milj. kr. per år i löneläget per den 1 januari 1980. Trafiksäkerhetsverkets kostnader skulle enligt våra beräkningar minska med minst 28 milj. kr. per år.

För kronofogdemyndigheternas del skulle reformen medföra att resurser motsvarande ca 20 årsarbetskrafter frigjordes för andra angelägna arbetsuppgifter än indrivning av fordonsskatt. Antalet ärenden om indrivning av fordonsskatt var år 1979 nära 88 000, varav 65 000 ärenden torde ha avsett skatt för fordon som omfattas av den föreslagna reformen. Kronofogdemyndigheternas kostnader för dessa 65 000 ärenden kan beräknas till ca 2,5 milj. kr. per år.

Vi har inte kunnat beräkna vilka besparingar som skulle åstadkommas för polis, åklagarmyndigheter m.fl.

De administrativa vinsterna kan alltså värderas till mer än 40 milj. kr. per år...

– – –

Vi har beräknat att bensinskatten behöver höjas med 33 öre per l för att statens intäkter från bilismen skall bli oförändrade. Av denna höjning motsvarar 31 öre per l den slopade fordonsskatten och 2 öre per l den registerhållningsavgift om 23 kr. per år som nu tas ut i samband med debiteringen av fordonsskatt.

Genom en undersökning, som delvis gjorts särskilt för vår räkning, har vi kunnat konstatera att det finns vissa regionala skillnader i genomsnittliga körsträckor för personbilar. Särskilt i glesbygdsområden i norra Sverige är genomsnittskörsträckorna något längre än i landet i övrigt. I de regioner där medelkörsträckorna är allra längst är de drygt 200 mil längre per år än riksgenomsnittet.

Fr.o.m den 1 juli 1980 är fordonsskatten för personbilar lägre i stödområdena 5 och 6 än i övriga delar av landet. Sänkningen är en kompensation för viss del av den höjning av skatten på bensin som genomfördes i december 1979. Vi har antagit att denna kompensation skall finnas kvar och att kompensation även skall ges för den merkostnad som kan uppkomma för fordonsägare i glesbygd till följd av den nu föreslagna höjningen av bensinskatten.

Vi har funnit att det lämpligaste alternativet till den nuvarande skattereduktionen är utbetalning av ett särskilt årligt bidrag till personbilsägare. Administrationskostnaderna för bidraget blir relativt obetydliga. Vi föreslår således att ett årligt bidrag om 200 kr. skall betalas ut till fysiska personer som äger en bensin– eller gasoldriven personbil och som bor inom stödområde 5 eller 6.

För de flesta personbilsmodeller kommer reformen inte att innebära några betydande kostnadsförändringar. Detsamma gäller för bensindrivna lastbilar och bussar. För motorcyklar, mopeder och terrängskotrar bedömer vi att skattereformen får liten betydelse...

– – –

Vi konstaterar att statens skatteintäkter övergångsvis kommer att minska betydligt när reformen genomförs. Detta beror på att fordonsskatten erläggs i förskott, medan bensinskatten debiteras och betalas in i efterskott. Vi förutsätter att särskilda åtgärder får vidtas med anledning härav.

Någon tidpunkt för ikraftträdandet föreslås inte. För att ge möjlighet till en lämplig avtrappning av fordonsskatten bör ikraftträdandet förläggas till en tidpunkt åtminstone sex månader efter det att lagändringarna kommit ut från trycket."

12.5.3 Kommitténs utgångspunkter

De största administrativa fördelarna skulle uppnås om fordonsskatten slopades för alla fordon. Olika skäl talar emellertid för att behålla fordonsskatten för de dieseldrivna fordonen. Eftersom kilometerskatten finns kvar måste administrationen för den skatten i vart fall behållas. Merkostnaden för att administrera fordonsskatten för kilometerskattepliktiga fordon blir därför marginell. Det kan också hävdas att en övergång till enbart rörliga skatter för den tunga landsvägstrafiken skulle stå i dålig överensstämmelse med gällande trafikpolitiska beslut. Därtill kommer att flertalet europeiska länder har både fasta och rörliga vägtrafikskatter. Att slopa fordonsskatten helt skulle således innebära ett avsteg från vad som gäller i dessa länder.

Kommittén har därför – i likhet med vägtrafikskatteutredningen – utgått från att övervägandena om en skatteomläggning bör avse endast vissa fordonsslag, nämligen bensin- och gasoldrivna fordon samt lätta och tunga släpvagnar som dras av sådana fordon. Flertalet av de fordon som för närvarande är fordonsskattepliktiga är bensindrivna. Eftersom gasoldrivna fordon oftast också kan köras med bensin bör de omfattas av en eventuell skatteomläggning. Flertalet av de släpvagnar som har en skattevikt om högst 3 000 kg är husvagnar eller släpkärror som till övervägande del dras av bensindrivna fordon. Det talar för att även dessa fordon bör ingå i en sådan skatteomläggning.

Kommittén har också – i likhet med vägtrafikskatteutredningen – utgått från att en slopad fordonsskatt för vissa fordon skall kompenseras med en höjning av bensinskatten.

12.6 Kostnad för fordonsskatten

Den första frågan som måste ställas vid en bedömning av om fordonsskatten bör slopas är vilka nackdelar skatten har och vilka fördelar ett slopande skulle ge.

Antalet bensindrivna fordonsskattepliktiga fordon och lätta släpvagnar uppgick 1987 till ca 4 milj. Nedanstående uppställning visar hur många bensindrivna fordon och lätta släpvagnar som var i trafik i genomsnitt under 1987 jämfört med 1979.

Tabell 12:5
Antalet bensindrivna fordon och lätta släpvagnar

Fordonsslag	Antal fordon		Förändring i %
	1979	1987	
Personbil	2 770 000 *	3 280 000**	+18
Lastbil	86 000	129 000	+50
Buss	1 500	600	- 60
Motorcykel	30 000	62 000	+107
Traktor/motorredskap	33 000	37 000	+12
Släpvagn med skattevikt högst 3 000 kg	330 000	500 000	+52
Summa	3 250 500	4 008 600	

Anm: * Varav 140 000 fordon i de kommuner som anges i bilaga 3 till VSL.
** Varav 150 000 fordon i de kommuner som anges i bilaga 3 till VSL.

En ytterligare ökning av antalet fordon av de slag som behandlas i ovanstående tabell har skett under 1988. Några exakta siffror finns för närvarande inte, men det torde röra sig om ett par hundratusen fordon.

Det stora antalet fordonsskattepliktiga fordon leder till att antalet skattedebiteringar blir omfattande, liksom antalet restförda debiteringar. Totalt fordras ett betydande arbete från olika myndigheters sida för att få in fordonsskatten. Detta arbete är kostsamt för samhället.

Antalet årsarbetskrafter hos *länsstyrelserna* som under 1988 har varit sysselsatta med fordonsskatten för berörda fordon kan uppskattas till 75. Det motsvarar 12,2 milj. kr. i lönekostnader, inkl lönekostnadspålägg, räknat efter löneläget den 1 januari 1988. Till detta kommer kostnader för lokaler, personaladministration m.m. Dessa kostnader kan – i likhet med vägtrafikskatteutredningens beräkningar – antas vara 45 procent av lönekostnaderna, eller 5,5 milj. kr. Den totala kostnaden för länsstyrelserna att administrera fordonsskatten för berörda fordon uppgår således till 17,7 milj. kr. per år.

TSV beräknade sina kostnader för fordonsskattesystemet i dess helhet under budgetåret 1986/87 till totalt 67,4 milj. kr., fördelade på följande poster:

Personalkostnader	1,5
Lokalkostnader	0,2
Ledning, administration	0,7
Systemutveckling	0,9
Utbildning och information	0,3
Blanketter	9,3
Datordrift	6,5
Efterbehandling	2,8
Dataregistrering	0,5
Portokostnader	44,7
Summa	67,4

Hur stor del av dessa kostnader som belöper på fordonsskatten för de berörda fordonen är svårare att beräkna. Vissa kostnader, t.ex. portokostnader, är direkt volymberoende, medan andra kostnader, t.ex. systemutvecklingskostnader, endast till liten del är volymberoende. Enligt de uppgifter vi erhållit från TSV kan kostnaden för att administrera fordonsskatten för berörda fordon, dvs. bensin- och gasoldrivna fordon samt lätta och tunga släpvagnar, beräknas till över 50 milj. kr. per år.

RSV:s kostnader för löner, information, utbildning, blanketter m.m. avseende fordonsskatt uppgick under 1987 till 800 000 kr. Så länge fordonsskatten finns kvar för kilometerskattepliktiga fordon kommer RSV:s administrativa kostnader inte att minska i någon större utsträckning.

Antalet restförda fordonsskattedebiteringar uppgick under tiden juli 1987 – juni 1988 till ca 118 800. Av dessa avsåg ca 89 000 sådana fordon som skulle bli fria från fordonsskatt vid en skatteomläggning. *Kronofogdemyndigheternas* totala resursinsats för fordonsskatt uppgår till 20 årsarbetskrafter, varav 15 avser ärenden som skulle omfattas av en slopad fordonsskatt för vissa fordon. Årskostnaden för dessa arbetstillfällen är 2,5 milj. kr.

Reformen skulle inte innebära några direkta personalbesparingar för kronofogdemyndigheterna, eftersom ärendevolymen är mycket liten i förhållande till hela arbetsvolymen.

Sammantaget skulle ett slopande av fordonsskatten för bl.a. bensindrivna fordon leda till kostnadsbesparingar i storleksordningen 70 milj. kr. per år.

12.7 Effekter av att slopa fordonsskatten

12.7.1 Allmänt

Kommittén har förutsatt att det intäktsbortfall som en slopad fordonsskatt medför för statsverket skall täckas genom en höjning av bensinskatten. Det är därför av intresse att se hur stort ett sådant intäktsbortfall skulle bli och vilken höjning av bensinskatten som skulle behövas.

12.7.2 Intäktsbortfall

Enligt uppgifter från TSV uppgick den totala fordonsskatten för 1987 till 3 290 milj. kr. för svenskregistrerade fordon. Den totala debiterade fordonsskatten under 1987 för bensindrivna fordon och lätta släpvagnar har beräknats till ca 2 255 milj. kr. Fördelningen av skatteintäkterna för dessa fordon framgår av tabell 12:6, där även vägtrafikskatteutredningens siffror från 1979 anges som jämförelse.

Tabell 12:6
Fördelningen av fordonsskatteintäkterna från vissa fordon

Fordonsslag	Skatteintäkter milj. kr.		Förändring i %
	1979	1987	
Personbil	1 340	2 065	+ 54
Lastbil	42	89	+112
Buss	0,9	0,5	- 45
Motorcykel	3	7,7	+157
Traktor/motorredskap	4,4	7,5	+ 70
Släpvagn med skattevikt högst 3 000 kg	43	85	+ 98
Summa	1 433,3	2 254,7	

En effekt av en skatteomläggning, är att statens skatteintäkter inte lika lätt skulle kunna förutses som med nuvarande fasta fordonsskatt. Detta torde dock sakna betydelse i praktiken så länge bensinförbrukningen inte förändras kraftigt.

Ytterligare en effekt av en sådan skatteomläggning är att nedsättningen av fordonsskatten i vissa glesbygdsområden bortfaller (jfr avsnitt 12.2.3).

12.7.3 Höjning av bensinskatten

En bensinskattehöjning kan lämpligen beräknas enligt någon av följande två metoder.

Den ena metoden innebär att bortfallet av fordonsskatt fördelas på den totala mängden beskattad bensin. Bortfallet av fordonsskatt motsvarar ca 2 255 milj. kr. Om detta belopp fördelas på den totala mängden beskattad bensin, som uppgick till 5,5 milj. m^3 för 1987, skulle det innebära en höjning av bensinskatten med 41 öre/l, inkl. mervärdeskatt. Detta beräkningssätt leder till en minskad total skattebelastning för bensindrivna fordon som nu är fordonsskattepliktiga. Statens intäkter förblir med denna metod oförändrade, under förutsättning att någon kompensation för bensinskattehöjningen inte lämnas.

Den andra metoden för att beräkna en erforderlig bensinskattehöjning, innebär att fordonsskatten fördelas endast på den mängd bensin som förbrukas av de nu fordonsskattepliktiga bensindrivna fordonen. Denna beräkningsmetod leder till att bensinskatten inkl. mervärdeskatt skulle behöva höjas med 43 öre/l, inkl. mervärdeskatt. 0,3 milj. m^3 bensin av den totala volymen beskattad bensin har då antagits avse annan förbrukning än i fordonsskattepliktiga fordon. (I Ds B 1980:13 beräknades denna förbrukning till 0,26 milj. m^3). En sådan höjning av bensinskatten ökar statens intäkter, under förutsättning att kompensation inte ges för skattehöjningen, eftersom skatten på all skattepliktig bensin höjs. Den totala skattebelastningen för bensindrivna fordonsskattepliktiga fordon blir dock oförändrad.

I valet mellan dessa två metoder bör således även beaktas om kompensation skall lämnas till fordonsägare i vissa regioner i landet. Ett kompenserande stöd som motsvarar värdet av dagens nedsättning av fordonsskatten, 57 milj. kr., motsvarar en bensinskattehöjning inkl. mervärdeskatt med 1 öre/l. Eftersom en höjning med 43 öre/l, vid val av den senare beräkningsmetoden, ger ökade statsintäkter kan den ökningen lämpligen "kvittas" mot denna 1-öring. Till detta kommer de höjningar som kan behövas vid ett slopande av registerhållningsavgiften (se avsnitt 12.7.4).

12.7.4 Registerhållningsavgift

Den s.k. registerhållningsavgiften, som tas ut i samband med debiteringen av fordonsskatt för registrerade fordon som inte är avställda, bör av administrativa skäl slopas för bensin- och gasoldrivna fordon samt för släpvagnar som dras av sådana fordon om fordonsskatten slopas för dessa. Avgiften uppgår för närvarande till 42 kr. per år för varje fordon. Denna avgift skall täcka myndigheternas kostnader i samband med bl.a. avställning. Att slopa registerhållningsavgiften innebär ett inkomstbortfall för staten om ca 168 milj. kr. För att kompensera detta skulle bensinskatten behöva höjas med ytterligare 3 öre/l jämfört med beräkningarna i avsnitt 12.7.3.

12.7.5 Minskade kostnader för administration och kontroll

De sammanlagda kostnadsbesparingarna kan, som framgår av avsnitt 12.6 beräknas till 74,1 milj. kr., varav 17,7 milj. kr. för länsstyrelserna, 53,9 milj. kr. för TSV och 2,5 milj. kr. för kronofogdemyndigheterna.

12.8 Effekter av en bensinskattehöjning på olika personbilar

12.8.1 Allmänt

I betänkandet Ds B 1980:13 angavs en genomsnittlig körsträcka på 1 435 mil per år för personbilar. Denna uppgift baserades på en undersökning avseende åren 1972, 1975, 1976 och 1977. 1985 var enligt tillgängliga uppgifter körsträckan 1 470 mil.

I nedanstående tabell görs en jämförelse för olika personbilar mellan kostnaden för fordonsskatt och registerhållningsavgift och kostnaden till följd av höjd bensinskatt med 46 öre/l, inkl. mervärdeskatt (varav 43 öre/l för slopad fordonsskatt och 3 öre/l för slopad registerhållningsavgift) vid en årlig körsträcka av 1 455 mil. Uppgifterna om bränsleförbrukning har tagits fram av konsumentverket.

Tabell 12:7
Effekter av en bensinskattehöjning för vissa personbilar

Fabrikat	Ford.skatt reghållavg	Bränsle-förbrukn per mil	Ökad bensin-kostnad, kr	Ändr av total-kostn/år, kr
Peugeot 205XL	397	0,63	421	+ 24
Ford Fiesta 1,1 CL	397	0,66	442	+ 45
VW Golf	487	0,80	535	+ 48
VW Golf CL	577	0,80	535	- 42
Nissan Sunny	577	0,80	535	- 42
Opel Kadett Car 1,3	577	0,75	502	- 75
Audi 80, 1,8 S	667	0,88	589	- 78
Audi 80, 1,8 S m katalysator	667	0,74	495	-172
SAAB 900 c aut	757	1,01	676	- 81
Volvo 740 GL	847	0,91	609	-238
Mercedes Benz 230 E	937	1,07	716	-221

Tabellen visar att åtminstone vissa personbilar med låg bensinförbrukning i förhållande till tjänstevikten kan få något minskade kostnader vid genomsnittlig körsträcka. Här bör dock noteras att tyngre personbilar körs längre per år än genomsnittet, varför den faktiska skattebelastningen även för dessa fordon normalt kommer att öka.

12.8.2 Regionala skillnader i körsträckor?

I betänkandet Ds B 1980:13 redovisades en undersökning av genomsnittliga årliga körsträckor i olika delar av landet. Den bekräftade att det förekom vissa regionala skillnader. På länsnivå utvisades skillnader i årliga körsträckor på drygt 200 mil mellan de län som hade de längsta resp. de kortaste genomsnittliga körsträckorna. På A-regionnivå blev skillnaderna större. Från riksmedelvärdet 1 435 mil varierade regionernas genomsnittliga körsträckor med drygt 200 mil uppåt eller nedåt.

Vägtrafikskatteutredningen menade att undersökningen, trots vissa osäkerhetsmoment, gav belägg för att det existerade regionala skillnader i bilanvändningen, även om de kanske var mindre än väntat. Särskilt markant var, enligt utredningen, att de genomsnittliga körsträckorna var längre i de norra delarna av landet och att körsträckorna i genomsnitt också var förhållandevis långa i storstadsregionerna.

Kommittén har från transportrådet fått nedanstående uppgifter om medelkörsträckor för personbilar under 1987 i Sverige.

Tabell 12:8
Medelkörsträckor för personbilar 1987

T-region		Mil per fordon och år
T1	Stockholm	1 515
T2	Göteborg	1 515
T3	Större tätorter (inkl Malmö) > 25 000 inv	1 400
T4	Mindre tätorter 5 000 – 25 000 inv	1 380
T5	Landsbygd i söder Tätort < 5 000 inv och landsbygd	1 555
T6	Landsbygd i norr Tätort < 5 000 inv och landsbygd	1 500
	GENOMSNITT	1 455

Anm. T-regioner hänför sig till den tätortsindelning som tillämpas vid bearbetningen av denna typ av statistiskt material.

Av tabellen framgår att Stockholm och Göteborg samt landsbygden i norra och södra Sverige har något längre körsträckor per personbil än övriga landet.

Bilinnehavet är högst i landsbygd i södra och norra Sverige. Det framgår av uppgifter, som transportrådet har lämnat och som återges i tabell 12:9.

Tabell 12:9
Antal bilar per hushåll 1987

T-region		Antal bilar	Antal hushåll	Antal bilar per hushåll
T 1	Stockholm	436	672	0,65
T 2	Göteborg	189	249	0,76
T 3	Större tätorter (inkl Malmö) > 25 000 inv	695	977	0,71
T 4	Mindre tätorter 5 000 – 25 000 inv	604	716	0,84
T 5	Landsbygd i söder Tätort < 5 000 inv och landsbygd	841	826	1,02
T 6	Landsbygd i norr Tätort < 5 000 inv och landsbygd	357	358	1,0
	Summa	3 122	3 798	0,82

Den disponibla inkomsten per hushåll uppgick 1985 till 160 970 kr. i Stockholm, 142 910 kr. i Göteborg, 132 000 kr. i glesbygden i norr och 135 020 kr. i glesbygden i söder. Skillnaderna i disponibel inkomst torde

vara desamma mellan regionerna för senare år. Uppgifterna visar att hushållen i glesbygden i norra och södra Sverige kör upp till dubbelt så långt som hushållen i storstäderna och att de dessutom har lägre disponibel inkomst än dessa hushåll.

Det finns således inte några större skillnader i medelkörsträckor per personbil mellan olika regioner i landet. Däremot finns det en skillnad i bilutnyttjandet per hushåll, eftersom biltätheten är större i landsbygd än i tätort. Även användningssättet skiljer sig mellan olika regioner. Av faktamaterial som framställts av transportrådet 1984 framgår att bilarna på landsbygden då användes i större utsträckning för arbets- och serviceresor än vad som var fallet i tätorterna. Där var ungefär hälften av resorna fritidsresor och en fjärdedel arbetsresor. Resten var service- och tjänsteresor. Skillnaden i användningssätt mellan landsbygd och storstäder torde vara densamma i dag. Kostnaderna för längre arbetsresor är enligt dagens bestämmelser som regel avdragsgilla vid inkomstbeskattningen.

12.8.3 Energisparande effekter m.m.

En övergång till en renodlad drivmedelsbeskattning för bensindrivna fordon leder till en ökad skattebelastning för fordon med långa körsträckor, t.ex. taxi. Den innebär också att det faktiska utnyttjandet av vägarna i högre grad kommer att påverka skattebelastningen. Vidare förefaller det sannolikt att åtgärden skulle leda till vissa energisparande effekter. När den rörliga kostnaden för bensin ökar kommer rimligtvis användningen av fordon att minska genom samåkning, ökat utnyttjande av kollektivtrafiken och genom att vissa resor inte görs.

12.8.4 Effekten på konsumentprisindex

Effekten på konsumentprisindex av den höjning med 1 kr/l som följer av mervärdeskatt räknat på ett bensinpris på 4,10 kr/l uppgår till 0,8. Fordonsskatten ingår i konsumentprisindex. Den höjning av bensinskatten som blir följden av ett slopande av fordonsskatten påverkar därför inte konsumentprisindex.

12.9 Överväganden

Den största fördelen med att slopa fordonsskatten ligger på det administrativa planet. En skatteomläggning skulle leda till stora administrativa vinster för framför allt länsstyrelserna och TSV. En annan fördel med att kompensera skatteintäktsbortfallet med en höjd rörlig skatt i form av bensinskatt är att kostnaden därmed skulle belasta fordonsägaren i relation till hur mycket han använder vägnätet.

För fordonsägarna skulle en omläggning innebära betydande förenklingar. Behovet av att passa betaltider faller bort, liksom risken att råka ut för brukandeförbud, straffsanktioner etc. vid obetald skatt. Dessutom skulle de problem som i dag inte sällan uppstår vid ägarbyten försvinna.

Ytterligare en fördel är att en fordonsägare inte längre av skatteskäl skulle behöva ställa av en bil vid uppehåll i användningen, t.ex. under vintern.

Att kompensera intäktsbortfallet av en slopad fordonsskatt med en höjning av bensinskatten kräver en höjning med 37 öre/l, vilket motsvarar 46 öre/l inkl. mervärdeskatt. Skatten på metanol och etanol bör också höjas. Därvid bör beaktas att energiinnehållet för metanol är 4,4 kWh/l och för etanol 5,9 kWh/l. Det skall jämföras med energiinehållet för bensin som är 9,0 kWh/l. Detta innebär således att motoralkoholernas energiinnehåll är ungefär hälften av bensinens. Kommittén anser därför att höjningen av av skatten på metanol och etanol bör vara endast hälften av höjningen på bensin, dvs. avrundat 18 öre/l, vilket motsvarar avrundat 22 öre/l inkl. mervärdeskatt. 1 öre/l av höjningen är ersättning för registerhållningsavgiften.

Dessa höjningar innebär oförändrade statsintäkter. De bör jämföras med den höjning av skatten med ca 1 kr/l som följer redan av förslaget att lägga mervärdeskatt på bensin. Någon kompensation för denna höjning av bensinskatten bör enligt kommittens mening inte betalas ut. Effekterna av den höjningen bör i stället få slå igenom helt. Det beror på att kostnaderna för bil, bostad och andra levnadskostnader varierar i olika delar av landet. De som bor i glesbygden har genomsnittligt sett högre kostnader för bilanvändning än tätorterna på grund av högre bilinnehav per hushåll. Å andra sidan är t.ex. boendekostnaden i tätorterna i genomsnitt betydligt högre än i glesbygden. Kommittén anser därför att det saknas skäl att särskilt kompensera en högre kostnad för just bilanvändning. Dessutom menar kommittén att det endast ankommer på kommittén att lägga fram principiella förslag i denna del och inte att föreslå eventuella kompensationsåtgärder. Inte heller bör den höjning på 46 öre/l, inkl. mervärdeskatt, som följer av ett slopande av fordonsskatten kompenseras. I det fallet rör det sig inte om en ökad skattebelastning för fordonsägarna sammantaget utan endast om en omfördelning av skattebelastningen.

Kommittén anser att övervägande skäl talar för att fordonsskatten och registerhållningsavgiften slopas för bensin- och gasoldrivna fordon samt för lätta och tunga släpvagnar som dras av sådana fordon. Intäktsbortfallet måste kompenseras med en höjning av bensinskatten med 0,46 kr/l, inkl. mervärdeskatt. Kommittén anser inte att någon kompensation för denna skattehöjning skall betalas ut.

Att saluvagnsskatten efter en skattereform endast skall tas ut för sådana fordon som blir fordonsskattepliktiga behandlas i specialmotiveringen.

12.10 Bensinskatten efter en reform

Bensinskatten ingår inte i den generella skattesänkningen av punktskatterna (jfr avsnitt 10). När den särskilda skatten omvandlas till bensinskatt leder det dock till vissa ändringar i skattesatserna (jfr avsnitt 11.4). Kommitténs förslag i avsnitt 12.9 leder till en ökning av den totala skattebelastningen för bensin och motoralkoholer. Skatten på metanol och etanol påverkas inte av en omvandling av den särskilda skatten (se avsnitt

11.4). Däremot ökar skattebelastningen på grund av kommitténs förslag i avsnitt 12.9. Den totala effekten på skattesatserna på bensin och motoralkoholer av kommitténs förslag att omvandla den särskilda skatten och att omvandla fordonsskatten till bensinskatt blir följande.

Bensin avsedd för motordrift och andra motorbränslen, som innehåller minst 70 viktprocent bensin	
– blyfri bensin	3,01 kr/l
– blyad bensin	3,21 kr/l
Metanol och etanol	0,98 kr/l
Blandningar av metanol, etanol och motorbränslen som innehåller minst 70 viktprocent bensin	
– den del av blandningen som utgörs av metanol och etanol	0,98 kr/l
– blandningen i övrigt om den utgörs av blyfri bensin	3,01 kr/l
– blandningen i övrigt om den utgörs av blyad bensin	3,21 kr/l

Härtill kommer den i avsnitt 12.9 nämnda höjningen med ca 1 kr/l som blir följden av att bensinen mervärdeskattebeläggs.

V EFFEKTER

1 Sammanfattning av kapitel V

- Skatteintäkterna beräknas öka ca 21,7 miljarder kr.
- Vissa branscher kommer att möta ökad efterfrågan och vissa minskad efterfrågan när mervärdeskatten görs neutralare.
- Konsumentprisindex stiger tillfälligt relativt kraftigt.
- De fördelningspolitiska effekterna är obetydliga.
- De föreslagna förändringarna reducerar administrationskostnaderna för såväl näringsliv som myndigheter.

2 Effekter av de föreslagna ändringarna

I detta avsnitt redogörs för olika effekter som kan förutses av kommitténs förslag. De gäller förändringar i skatteintäkter, effekter på olika branscher, administrativa effekter, fördelningspolitiska effekter samt effekter för den offentliga sektorn.

2.1 Skatteintäkter

2.1.1 Mervärdeskatten exkl. energi

Intäktsförändringarna är beräknade utifrån oförändrade konsumtionsmönster. Detta stämmer naturligtvis inte när relativpriserna mellan olika varor och tjänster förändras relativt kraftigt på grund av mervärdeskattebeläggningen av nya områden. Slutresultatet blir ändå korrekt eftersom de områden till vilka konsumtionen kan styras över också är mervärdeskattebelagda. Ett visst svinn utomlands samt ökat arbete i egen regi gör dock att intäkterna kan vara något överskattade. Givetvis finns också statistiska osäkerheter i de använda beräkningarna av privat konsumtion på olika områden. Beräkningarna är gjorda i 1987 års penningvärde.

Det bör observeras att primär- och landstingskommunernas ökade mervärdeskatteutgifter inte är medräknade. Dessa uppgår till ca 3,8 miljarder kr. och kan adderas om effekterna på statskassan isolerat skall studeras. Merparten av de 3,8 miljarder kr. orsakas av de slopade reduceringsreglerna på byggområdet.

Påpekas bör också att en stor del av de ökade intäkterna från byggmomsen kommer att ätas upp av ökade räntebidrag.

Tabell 2:1
Intäktsökningar i miljarder kr.

Åtgärd	Intäktsförändringar
Full mervärdeskatt införs på:	
– byggande	4,5
- hotell- och restaurang	1,3
Mervärdeskatt införs på:	
- dagstidningar	1,0
- persontransporter	1,8
- kultur och nöjen	0,5
- radio och TV	0,3
- teletjänster	0,9
- frisörer, skönhetsvård m.m.	0,3
- V/A, sophämtning, fastighetsförvaltning	1,4
- övrigt	0,3
SUMMA	12,3

2.1.2 Punktskatterna exkl. energi

Tabell 2:2
Intäktsförändringar i miljarder kr.

Åtgärd	Intäktsförändringar
Följande punktskatter slopas:	
- Den särskilda varuskatten	
- Kemisk-tekniska preparat	-0,5
- Choklad och konfektyrer	-0,5
- Skatten på läskedrycker	-0,2
- Skatten på videobandspelare	-0,2
- Kassettskatten	-0,1
Breddad bas för bilaccisen	0,1
SUMMA	-1,4

2.1.3 Mervärdeskatten och punktskatterna på energi

Tabell 2:3
Intäktsförändringar i miljarder kr.

Åtgärd	Intäktsförändringar
Mervärdeskatt införs	12
Energiskatterna sänks 30 % (utom på kol och bensin)	-5
SUMMA	7

2.1.4 Sammanlagda intäktsökningar

Den föreslagna basbreddningen av mervärdeskatten beräknas öka skatteintäkterna med ca 12,3 miljarder kr, åtgärderna på punktskatteområdet beräknas kosta ca 1,4 miljarder kr. och omläggningen av energiskatterna beräknas öka skatteintäkterna med ca 7 miljarder kr.

Dessutom tillkommer ca 3,8 miljarder kr. från primär- och landstingskommuner.

Statens inkomstförstärkning kan alltså beräknas till totalt ca 21,7 miljarder kr. årligen i 1987 års penningvärde.

2.2 Effekter för näringslivet

2.2.1 Mervärdeskatten exkl. energi

I det följande redogörs för de effekter på olika branschers produktionsvolym som kan förutses följa av kommitténs förslag. En kort diskussion av de administrativa effekterna återfinns i slutet av avsnittet.

På uppdrag av kommittén har docent Bengt Assarsson genomfört en studie av effekter på produktion, sysselsättning och prisnivå av en breddning av mervärdeskattens bas. Rapporten återfinns i sin helhet som bilaga 3.

Bland slutsatserna kan följande nämnas:

- Priserna före mervärdeskatt, eller industrins kostnader, sjunker i hela industrisektorn.
- Priserna inklusive mervärdeskatt stiger i branscher som mervärdeskattebeläggs, men sjunker i samtliga sektorer där mervärdeskatten inte ändras.
- Konsumentprisindex ökar tillfälligt relativt kraftigt.
- Om det ökade uttaget av mervärdeskatt kompenseras, t.ex. via sänkta inkomstskatter, innebär det att efterfrågan förskjuts från tjänster till varor. Negativa sysselsättningseffekter i tjänstesektorerna uppvägs av positiva effekter i varusektorerna.

Att priserna exklusive mervärdeskatt sjunker för samtliga varor och tjänster förklars av att de kumulativa effekterna från i dag undantagna områden undanröjs vid basbreddningen. Detta leder också till att priserna inklusive mervärdeskatt faller i samtliga sektorer där mervärdeskatten inte ändras. Prisfallet kan uppskattas till ca en halv procentenhet.

I kapitel II, avsnitt 14, finns en utförligare redogörelse för basbreddningens inflationseffekter.

Som nämnts i kapitel II, avsnitt 6.8.2, bör en mer enhetlig mervärdeskatt tillsammans med sänkta inkomstskatter förbättra ekonomins funktionssätt och därmed landets totala produktionsvolym. Vissa branscher kommer dock att minska medan andra expanderar (se tabell 2:4).

Volymförändringarna har beräknats på följande sätt. Inkomst- och efterfrågeelasticiteterna har genomgående antagits vara ett. Detta förenklade antagande motiveras i Assarssons rapport. Utgångspunkt är de av Assarsson gjorda beräkningarna av priseffekter på grund av den breddade basen för mervärdeskatten. Vidare beaktas den ökning av den disponibla inkomsten som blir följden av inkomstskatteutredningens förslag. Ökningen har beräknats till 4 procent. Därefter har justering gjorts för att den del av branschens omsättning som kan hänföras till mervärdeskattepliktiga företag inte berörs av skatteförändringarna, eftersom dessa kunder får dra av ingående mervärdeskatt. Analysen omfattar endast den inhemska efterfrågan. Exporten påverkas inte eftersom den alltid är mervärdeskattefri. Däremot kan utländska turisters efterfrågan på tjänster som blir mervärdeskattebelagda förväntas minska kraftigare än den inhemska efterfrågan eftersom dessa turister inte får del av någon inkomstskattesänkning. Det bör framhållas att beräkningarna är gjorda förenklade antaganden och utan hänsyn till olika dynamiska effekter. När det gäller transportområdet har den motverkande effekten av de föreslagna skattehöjningarna på bensin inte medräknats.

Tabell 2:4
Volymeffekter

Bransch	Effekt av: Basbredd-ningen	Inkomst-skatte sänkningen	Andel före-tagskunder		SUMMA
Bygg	– 8,9	+4		+ 3,8	– 1,2 %
Hotell– o rest	– 8,7	+4		+ 1,5	– 3,2 %
Persontransp	–19,6	+4	flyg	+14,0	– 1,6 %
			tåg	+ 2,3	–13,3 %
			taxi	+14,0	– 1,6 %
			lokal	0	–15,6 %
Kultur och nöjen	–21,0	+4		0	–17,0 %
Teletjänster	–21,4	+4		+ 8,7	– 8,7 %
Frisörer m.m.	–21,0	+4		0	–17,0 %
SAMTLIGA BRANSCHER SOM EJ FÅR HÖJD MERVÄRDESKATT	+ 0,5	+4		– 3,4	+ 1,1 %

2.2.2 Punktskatterna exkl. energi

De effekter som kan förutses är att efterfrågan och därmed produktionen av de skattebefriade varorna ökar. Det gäller bl.a. videobandspelare, kassettband, läskedrycker, choklad och andra konfektyrer samt parfym, läppstift, deodoranter och andra liknande produkter.

Försäljningen av lastbilar med skåpkarosseri (s.k. vans) och bussar med en totalvikt på mellan 3 000 och 3 500 kg kan förväntas minska när bilaccis skall tas ut även för dessa och när mervärdeskatten på inköp av dessa fordon inte längre är avdragsgill.

2.2.3 Mervärdeskatten och punktskatterna på energi

Omläggningen av energibeskattningen förväntas genom de sänkta skatterna för industrin ge vissa fördelar. Den svenska ekonomin kommer att stimuleras med högre produktionsresultat som följd, främst i de energiintensiva basnäringarna. Konkurrenskraften gentemot utlandet förbättras vilket kan ge ökad export. De ökade utsläppen av föroreningar förväntas motverkas genom miljöavgifter och genom minskade utsläpp från hushållssektorn. Totalt förväntas utsläppen minska.

2.2.4 Administrativa effekter

Positivt ur administrativ synvinkel för näringslivet är att de svårtillämpade reduceringsreglerna avskaffas samt de slopade punktskatterna. Vidare försvinner gränsdragningsproblem i s.k. blandad verksamhet när basen för mervärdeskatten breddas. Negativt är att fler företag blir skattskyldiga efter basbreddningen.

De föreslagna förändringarna av redovisningsskyldigheten m.m. torde

dock underlätta för de mindre företagen eftersom de kommer att redovisa mervärdeskatt i sin inkomstdeklaration.

De allra minsta företagen som i dag inte är redovisningsskyldiga kommer med vårt förslag att få betala mervärdeskatt vilket förbättrar konkurrensneutraliteten.

2.3 Effekter för myndigheterna

De slopade punktskatterna innebär givetvis inbesparade resurser hos skattemyndigheterna. Vidare kommer de slopade reduceringsreglerna – speciellt byggmomsen – att innebära lättnader. Den minskade omfattningen av s.k. blandad verksamhet är också positiv från administrativ synpunkt.

Basbreddningen innebär emellertid att ett stort antal nya skattskyldiga tillkommer. Den ökade bealastningen av administrationen till följd av detta motverkas dock i väsentlig grad av den föreslagna lösningen vad gäller redovisningsskyldigheten för mindre företag.

2.4 Effekter för hushållen

2.4.1 Fördelningspolitiska effekter av nuvarande indirekta skatter

För att fastställa vilka fördelningspolitiska konsekvenser ett ökat uttag av mervärdeskatt kan förväntas få har en omfattande empirisk studie genomförts. Studien presenteras i bilaga 4. Detta material har också använts för att undersöka de sammanlagda fördelningseffekterna av såväl inkomstskattereformen och förslaget när det gäller de indirekta skatterna. Dessa beräkningar presenteras i avsnitt 2. Här redogörs enbart för de effekter som förändringarna av de indirekta skatterna kan förväntas få.

De indirekta skatternas fördelningseffekter kan mätas på olika sätt. De kan relateras till bruttoinkomst, disponibel inkomst eller till hushållens utgifter.

Fördelar med att använda bruttoinkomsten är att en jämförelse med inkomstskatterna underlättas. Om syftet däremot är att undersöka hur strukturen på de indirekta skatterna kan göras mer eller mindre progressiv är det bäst att jämföra mot hushållens utgifter.

Det naturligaste är emellertid att relatera effekterna till den disponibla inkomsten. Det är ju denna inkomst som utgör basen för hushållens konsumtionsmönster. Detta mått är det som i huvudsak används här.

Hushållen har delats in i deciler, dvs. i tio lika stora grupper. I decil 1 finns hushållen med lägst inkomst, i decil två hushållen med näst lägst inkomst osv. Resultaten när det gäller decil 1 bör tolkas med stor försiktighet. Där ingår grupper med mycket låg inkomst men trots det hög konsumtion med hjälp av t.ex. lån, gåvor och besparingar. Företagare och bönder är t.ex. överrepresenterade i decilen.

Huvudresultatet av studien, som framgår av tabell 2:5, är att de indirekta skatterna (mervärdeskatten och samtliga punktskatter) är

proportionella eller mycket svagt regressiva mätt mot disponibel inkomst eller utgifter och regressiva mätt mot bruttoinkomst. Det bör påpekas bör att en progressiv inkomstskatt automatiskt gör indirekta skatter i procent av bruttoinkomst regressiv. Ju mindre ett hushåll har kvara att handla för efter inkomstskatt, ju mindre blir de indirekta skatterna i procent av bruttoinkomst.

Tabell 2:5
Totala indirekta skatter i procent av bruttoinkomst, disponibel inkomst och totala utgifter – samtliga hushåll

	Bruttoinkomst	Disponibel inkomst	Totala utgifter
Decil 1	27,3	22,3	16,0
Decil 2	17,1	17,5	16,2
Decil 3	14,8	16,9	16,0
Decil 4	13,0	16,3	15,7
Decil 5	12,5	16,4	15,9
Decil 6	12,1	16,3	15,6
Decil 7	11,5	15,9	15,6
Decil 8	11,2	15,8	15,3
Decil 9	11,1	16,1	15,3
Decil 10	9,3	15,0	15,2
Genomsnitt	12,5	16,5	15,6

När det gäller barnfamiljernas situation finns det ingen tendens att de skulle vara missgynnade av de indirekta skatterna jämfört med hushåll utan barn. Se tabell 2:6.

Tabell 2:6
Totala indirekta skatter i procent av disponibel inkomst

Hushållstyper	% av disponibel inkomst
Alla hushåll	16,5
– utan barn	16,8
– med barn	16,8
Ensamstående utan barn	17,3
Ensamstående med barn	17,2
Sammanboende utan barn	16,3
Sammanboende med barn	16,7
Sammanboende med två barn	16,6

Av den socioekonomiska uppdelningen framgår att varken pensionärerna eller någon annan socioekonomisk grupp är speciellt missgynnade av de indirekta skatterna. Se tabell 2:7.

Tabell 2:7
Socioekonomisk uppdelning. Indirekta skatter i procent av disponibel inkomst

	Disponibel inkomst			
	Indirekta skatter totalt	Moms totalt	Matmoms	Punkt-skatter
Ej facklärda arbetare	16,6	11,2	4,3	5,4
Facklärda arbetare	17,2	11,3	4,0	5,9
Lägre tjm	17,1	11,9	3,8	5,3
Mellan tjm	16,3	11,4	3,8	4,9
Högre tjm	15,0	10,7	3,3	4,9
Lantbrukare	19,2	13,2	5,5	6,0
Företagare	19,2	13,4	4,9	5,9
Pensionärer	15,9	10,9	4,5	4,9
Summa (inkl. övriga)	16,1	11,4	4,1	5,2

Vid en regional uppdelning framgår att hushåll i Norrlands glesbygd använder en förhållandevis stor del av sin disponibla inkomst till bensinskatten. I övrigt är de indirekta skatterna neutrala ur regional synvinkel. Se tabell 2:8.

Tabell 2:8
Regional uppdelning. Skatt i procent av disponibel inkomst

	% av disponibel inkomst		
	Indirekta skatter totalt	Bensin-skatt	Energi-skatt
Stockholm	16,2	1,5	1,1
Göteborg	16,1	1,9	1,2
Malmö	16,7	1,8	1,1
Större städer	16,5	2,1	1,3
Södra mellanbygden	16,5	2,2	1,2
Norra tätbygden	17,0	2,3	1,5
Norra glesbygden	17,4	2,7	1,4
Summa	16,5	2,0	1,2

Hur hushållen belastas av de olika indirekta skatterna framgår av tabell 2:9.

Tabell 2:9
Olika indirekta skatter i procent av disponibel inkomst – samtliga hushåll

	% av disponibel inkomst
Indirekta skatter totalt	16,5
Moms totalt	11,4
– matmoms	4,1
Punktskatter totalt	5,2
– bensinskatt	2,0
– energiskatt	1,2
– alkoholskatt	0,9
– tobaksskatt	0,6

2.4.2 Fördelningspolitiska effekter av basbreddningen.

Kommittén har undersökt hur de indirekta skatternas fördelningspolitiska effekter förändras om mervärdeskattens bas breddas dels till alla idag mervärdeskattefria tjänster, dels detta plus högre mervärdeskatt på kapitalvaror och slopade reduceringsregler för byggbranschen samt till alla i dag mervärdeskattefria tjänster och dessutom hotell- och restaurangbranschen. Som framgår av tabell 2:10 påverkas fördelningseffekterna endast marginellt. Inte heller barnfamiljernas relativa situation påverkas, se tabell 2:11.

Det bör påpekas att kommitténs slutliga förslag inte är lika långtgående som de undersökta alternativen.

Tabell 2:10
Totala indirekta skatter i procent av disponibel inkomst, efter olika basbreddningar – samtliga hushåll

	% av disponibel inkomst		
	Nuläge	Alt[1]	Alt[2]
Decil 1	22,3	27,1	28,5
Decil 2	17,5	21,3	22,4
Decil 3	16,9	20,6	21,7
Decil 4	16,3	19,8	20,9
Decil 5	16,4	19,9	21,0
Decil 6	16,3	20,2	21,4
Decil 7	15,9	19,6	20,7
Decil 8	15,8	19,9	21,0
Decil 9	16,1	19,8	21,1
Decil 10	15,0	19,7	21,0
Genomsnitt	16,5	20,5	21,6

1 Mervärdeskatt införs på alla tjänster
2 Mervärdeskatt på alla tjänster, högre mervärdeskatt på kapitalvaror, slopade reduceringsregler för byggbranchen samt hotell- och restaurang

Tabell 2:11. Total indirekt skatt i procent av disponibel inkomst, efter olika basbreddningar

	% av disponibel inkomst		
	Nuläge	Alt[1]	Alt[2]
Alla hushåll	16,5	20,5	21,6
– utan barn	16,8	20,6	22,0
– med barn	16,8	21,2	22,3
Ensamstående utan barn	17,3	21,3	22,7
Ensamstående med barn	17,2	20,9	22,3
Sammanboende utan barn	16,3	20,1	21,3
Sammanboende med barn	16,7	21,2	22,3
Sammanboende med två barn	16,6	21,4	22,4

1 Mervärdeskatt införs på alla tjänster
2 Mervärdeskatt på alla tjänster, högre mervärdeskatt på kapitalvaror, slopade reduceringsregler för bygggbranschen samt hotell- och restaurang

Resultaten av undersökningen visar att de indirekta skatterna har liten betydelse som fördelningspolitisk variabel.

2.5 Effekter för kommunerna

Den föreslagna lösningen när det gäller kommunernas ingående mervärdeskatt kan förväntas öka effektiviteten i den kommunala förvaltningen.

Den breddade basen för mervärdeskatten – speciellt de slopade reduceringsreglerna för mervärdeskatten på byggentreprenader – innebär ett ökat statligt skatteuttag av kommunerna. Kommunernas (inkl. landstingskommunernas) ökning av mervärdeskatteutgifterna uppgår till ca 3,8 miljarder kr.

3 Sammanlagda fördelningseffekter av kommitténs förslag och förslaget om reformerad inkomstskatt

3.1 Inledning

Med användande av SCB:s undersökningar om hushållens inkomstfördelning (HINK) och undersökningen om hushållens utgifter (HUT) har beräkningar gjorts för att analysera effekterna av vårt förslag och inkomstskatteutredningens förslag sådana som de tedde sig vid årsskiftet 88/89. Beräkningarna har utförts på finansdepartementet.

3.2 Det analyserade förslaget

De förslag som ingått i studien är följande:

- Intäkterna från de indirekta skatterna ökar 20 miljarder kr. (beräknat som en mervärdeskattehöjning)
- Högre värdering av bilförmån.
- Slopad skattefrihet för måltidssubventioner.
- Skärpt beskattning av aktier och konvertibler till anställda.
- Avdrag för kostnader för resor till och från arbetet endast vid långa avstånd.
- Skärpt traktamentsbeskattning.
- Skärpt reavinstbeskattning av aktier.
- Skärpt beskattning av villor.
- Likformig beskattning av pensionsfonder.
- Positiva och negativa kapitalinkomster beskattas enbart med statlig skatt på 30 procent.
- Ränteutgifter (minus räntebidrag) är avdragsgilla upp till 100 000 kr.
- Underskott av näringsverksamhet har sänkts till en tredjedel i och med att dessa underskottsavdrag föreslås strykas och endast kan föras vidare som förlustavdrag.
- Statlig skatt utgår med 20 procent på beskattningsbar arbetsinkomst över 187 000 kr.
- Barnbidraget höjs till 9 600 kr.
- Ett flertal förändringar på inkomstskattesidan av smärre fördelningspolitisk betydelse.

3.3 Sammantagna fördelningseffekter

3.3.1 Beräkningsmetoder

Beräkningarna har gjorts enligt två separata alternativ. Gemensamt för dessa är att en stor del av kostnaderna för skattereformen antas bli finansierad genom en ökning av mervärdeskatten. Denna ökning ger en inkomst på totalt ca 20 miljarder kr. I båda alternativen finns också medtaget en höjning av barnbidraget. Detta beräknas uppgå till 9 600 kr i 1991 års prisnivå.

Det första beräkningsalternativet kallas i det följande för *alternativ 1*. Det är huvudalternativet. I detta antas lönesumman öka med 2 % i förhållande till nuvarande lönesumma. Denna ökning kan ses som uttryck för de dynamiska effekter, som kan uppstå i det reformerade skattesystemet. Dessa dynamiska effekter kan exempelvis ta sig uttryck som en ökning av arbetskraftsutbud eller genom att ekonomin i stort fungerar bättre. Givetvis är den exakta storleken av de dynamiska effekterna mycket svår att uppskatta. De två procenten som här har antagits är försiktigt beräknade.

En ökning av lönesumman medför vissa ökande inkomster i form av arbetsgivaravgifter samt ökade mervärdeskatteintäkter.

De resultat som redovisas bygger på inkomstfördelningsundersökningarna avseende inkomståret 1986. Materialet har skrivits fram för att avse 1989.

Redan mellan åren 1986 och 1989 har en del förändringar skett som inte helt kan fångas upp i beräkningarna. Ett särskilt besvärligt område är förändringar i hushållens tillgångar och skulder. En skattereform medför att dessa förändras till storlek och sammansättning. Detta har ej beaktats i modellberäkningarna.

Införandet av det nya skattesystemet innebär också beteendeförändringar i planerandet av den privata ekonomin. Ej heller detta har kunnat beaktas.

I det andra beräkningsalternativet, *alternativ 2*, görs en jämförelse av disponibel inkomst utan att hänsyn tas till de dynamiska effekter som uppstår vid en skattereform. Detta är således en rent statisk jämförelse av traditionellt slag.

3.3.2 Jämförelse efter inkomst

Av tabell 3:1 kan resultaten enligt huvudalternativet utläsas. Materialet har vid redovisningen indelats i s.k. decilgrupper. I den första decilen ingår hushållen med lägst bruttoinkomst per konsumtionsenhet (exkl. dynamisk effekt). I den andra de med näst lägst osv.

Av tabell 1 nedan kan bruttoinkomsten samt den disponibla inkomsten i nuläget (dvs. om ingen skattereform genomförs) utläsas. Av de två kolumnerna längst till höger framgår hur den disponibla inkomsten per konsumtionsenhet förändras om en skattereform i enlighet med det förslag som skisseras genomförs. Detta förslag är emellertid ej helt finansierat.För

en totalfinansiering skulle ytterligare 2 miljarder kr. behövas.

Tabell 3:1
Brutto- och disponibel inkomst/konsumtionsenhet i olika decilgrupper

Decil	Brutto-inkomst	Disponibel inkomst vid genomförande av skatte-reform (alternativ 1)		
		Före	Efter	Skillnad
1	39 800	33 100	34 700	+1 600
2	78 000	60 000	60 000	0
3	98 900	73 400	73 600	+100
4	114 200	82 100	82 500	+300
5	127 200	89 300	91 500	+2 200
6	139 100	96 700	99 300	+2 600
7	152 000	103 100	106 800	+3 700
8	167 300	112 600	116 400	+3 800
9	191 300	124 600	130 100	+5 500
10	268 500	160 000	160 300	+300
Samtliga	137 700	93 500	95 500	+2 000

Den genomsnittliga ökningen av den disponibla inkomsten är 2 000 kr. En sänkning av enbart marginalskatten innebär att sänkningarna av skatten blir störst i de högsta inkomstklasserna. Genom de olika förslagen om basbreddning i inkomstskattesystemet så modifieras fördelningseffekterna kraftigt. De flesta av basbreddningsförslagen drabbar låginkomsttagarna mindre oförmånligt än höginkomsttagarna. Resultaten är starkt beroende på realismen i den profil som basbreddningarna har.

Av tabellen ovan kan utläsas att hushåll med hög bruttoinkomst per konsumtionsenhet ökar sin disponibla inkomst mest. Undantag härifrån gäller dock för hushållen med den högsta bruttoinkomsten per konsumtionsenhet.

Den genomsnittliga disponibla inkomsten minskar inte i någon grupp. I sämsta fall är den oförändrad. Det betyder naturligtvis att det finns enstaka hushåll som förlorar på en skattereform under de i beräkningsalternativet givna förutsättningarna.

I tabell 4 finns en mer detaljerad uppdelning av den översta decilen.

En beräkning har också gjorts enligt alternativ 2 där ingen dynamisk effekt har antagits. Resultatet framgår av tabell 3:2.

Tabell 3:2
Förändring av disponibel inkomst per konsumtionsenhet

Decil	Disponibel inkomst vid genomförande av skattereform (alternativ 1)		
	Före	Efter	Skillnad
1	33 100	34 400	+1 300
2	60 000	59 300	–700
3	73 400	77 700	–800
4	82 100	81 400	–800
5	89 300	90 200	+900
6	96 700	97 800	+1 100
7	103 100	105 100	+2 000
8	112 600	114 600	+2 000
9	124 600	128 100	+3 600
10	160 000	157 900	–2 000
Samtliga	93 500	94 200	+700

I detta alternativ ökar den disponibla inkomsten per konsumtionsenhet med 700 kronor. Hushållen i decilerna 2, 3 ,4 och 10 förlorar däremot.

En skattereform enligt förslagen innebär också en sänkning av inkomstskatten. Det är därför av intresse att jämföra de skatteandelar som hushåll med olika bruttoinkomst betalar. Skatteandelen kan beräknas som kvoten mellan slutlig skatt och bruttoinkomst.

Tabell 3:3 nedan avser skatteandelar före en reform och enligt alternativ 2.

Det bör påpekas att skattefria transfereringar ingår i bruttoinkomsten. Detta gör att skatteandelen påverkas av de höjda barnbidragen.

Tabell 3:3
Förändring av skatteandelar

Decil	Skatteandel		
	Före	Efter	Skillnad
1	16,9	18,9	+2,0
2	23,1	23,4	+0,3
3	25,8	25,4	–0,4
4	28,0	27,2	–0,8
5	29,8	27,4	–2,4
6	30,5	27,9	–2,6
7	32,2	28,9	–3,3
8	32,7	29,5	–3,2
9	34,9	30,5	–4,4
10	40,4	39,1	–1,3
Samtliga	32,1	29,9	–2,2

Av tabellen framgår att hushållen med högst bruttoinkomst per konsumtionsenhet erhåller den största minskningen av skatteandelen. Undantag utgör decil 10.

3.3.3 De översta percentilerna med högst inkomst

Varje decil kan indelas i tio lika stora grupper, percentiler. I den första ingår hushållen med lägst bruttoinkomst per konsumtionsenhet, i den andra de med näst lägst bruttoinkomst etc.

Av tabell 3:4 nedan framgår att det är hushållen i de två översta percentilerna som förlorar mest på skattereformen enligt alternativ 1. Storleken på denna förlust är så stor att den leder till ett lågt genomsnitt för hela den tionde decilgruppen. En förklaring till detta är att en stor del av den s.k. basbreddningen slår hårt mot de högsta inkomsttagarna.

En annan faktor som man måste beakta är att de slumpmässiga felen är stora vid en redovisning av så små grupper som det är frågan om nedan. Urvalsstorleken är 392, 237 resp. 170 i de tre nedan redovisade percentilgrupperna. Det kan också förekomma enstaka observationer med avsevärda inkomster och avdrag som påverkar resultatet.

Tabell 3:4
Brutto- och disponibel inkomst/konsumtionsenhet i de högsta percentilerna

Percentil	Bruttoinkomst	Disponibel inkomst vid genomförande av skattereform (alternativ 1)		
		Före	Efter	Skillnad
91–95	223 600	139 800	146 200	+6 400
96–98	264 000	158 100	167 100	+9 000
99-100	385 800	212 600	185 200	–27 500

I tabell 3:5 görs en jämförelse av skatteandelarnas förändring. I den översta percentilgruppen ökar skatteandelen. Jämförelsen avser förhållandet före en skattereform och alternativ 2.

Tabell 3:5
Förändring i skatteandelar

Percentil	Bruttoinkomst	Skatteandel		
		Före	Efter	Skillnad
91– 95	223 600	37,5	33,1	– 4,4
96– 98	264 000	40,1	35,4	– 4,7
99–100	385 800	44,9	51,4	+ 6,5

3.3.4 Socioekonomiska grupper

Materialet har indelats i s.k socioekonomiska grupper enligt de definitioner som används av SCB. Det innebär att varje hushåll tilldelas en socioekonomisk grupp efter hushållsföreståndarens socioekonomiska grupp. Indelningen i olika socioekonomiska grupper bygger i huvudsak på utbildningens längd. Det betyder att många yrken med relativt låg lön men med lång utbildning räknas som högre tjänstemän.

Tabell 3:6
Brutto- och disponibel inkomst/konsumtionsenhet i olika socioekonomiska grupper

Socio-ekonomisk grupp	Brutto-inkomst	Disponibel inkomst vid genomförande av skatte-reform (alternativ 1)		
		Före	Efter	Skillnad
Arbetare	132 300	92 200	93 500	+1 300
Tjänstemän:				
Lägre+mellannivå	151 200	101 600	104 100	+2 400
Högre	212 100	131 000	132 200	+1 100
Samtliga	137 700	93 500	95 500	+2 000

Den genomsnittliga ökningen av den disponibla inkomsten är 2 000 kr. Den socioekonomiska grupp som vinner mest på skattereformen är tjänstemän på lägre eller mellannivå. I denna grupp ökar den disponibla inkomsten per konsumtionsenhet med 2 400 kr i genomsnitt.

Av tabell 3:7 framgår hur skatteandelarna förändras. Skatteandelen minskar mest för arbetare och tjänstemän på låg och mellannivå. Jämförelsen avser läget före skattereformen och alternativ 2.

Tabell 3:7
Förändring av skatteandel

Socio-ekonomisk grupp	Skatteandel		
	Före	Efter	Skillnad
Arbetare	30,3	27,8	–2,5
Tjänstemän:			
Lägre+mellannivå	32,8	30,3	–2,5
Högre	38,2	36,8	–1,4
Samtliga	32,1	29,9	–2,2

3.3.5 Familjetyp

Indelning har också gjorts i hushållstyper efter antal barn under 18 år. Hemmavarande barn över denna ålder bildar således separata hushåll.

Av tabellen ovan framgår att ensamstående med två eller flera barn samt sammanboende med tre barn eller fler ökar sin disponibla inkomst mest. Detta beror till en del på antagandet om ett höjt barnbidrag.

Tabell 3:8
Brutto- och disponibel inkomst/konsumtionsenhet i olika familjetyper

Socio-ekonomisk grupp	Brutto-inkomst	Disponibel inkomst vid genomförande av skatte-reform (alternativ 1)		
		Före	Efter	Skillnad
Ensamstående				
Utan barn	129 700	87 300	89 100	+1 800
Ett barn	112 800	84 200	86 500	+2 300
Två barn el fler	89 300	71 400	75 200	+3 700
Samtliga	126 300	86 300	88 200	+1 900
Sammanboende				
Utan barn	178 100	116 500	119 500	+2 900
Ett barn	143 700	98 300	100 500	+2 200
Två barn	125 000	87 900	88 200	+300
Tre barn el fler	106 200	75 600	78 900	+3 300
Samtliga	149 300	100 900	103 000	+2 100

Av tabell 3.8 framgår att ensamstående med två eller flera barn samt sammanboende med tre barn eller fler ökar sin disponibla inkomst mest. Detta beror till en del på antagandet om ett höjt barnbidrag.

4 Effekter vid en eventuell EG-anpassning

I detta avsnitt belyses de statsfinansiella effekterna av en svensk anpassning till EG såvitt avser de indirekta skatterna.

4.1 Statsfinansiella effekter

En anpassning till EG:s skattebaser och de förslag till skattesatser som f.n. diskuteras inom EG (jfr. kapitel II, avsnitt 4) skulle innebära ett avsevärt bortfall av skatteintäkter för Sveriges vidkommande. En anpassning skulle därför aktualisera frågor som andra skattehöjningar eller nedskärning av de offentliga utgifterna.

De viktigaste effekterna framgår av tabellen nedan. Beräkningarna på avser förhållandena 1987 och utgår från följande EG-förslag

- en standardskattesats i mervärdeskatten inom intervallet 14–20 procent av priset exkl. skatt
- en reducerad skattesats i mervärdeskatten inom intervallet 4–9 procent av priset exkl. skatt. Den reducerade skattesatsen skall omfatta bl.a. matvaror, bränsle för uppvärmning, persontransporter samt böcker och tidningar
- harmonisering av punktskatterna på alkohol, tobak, bensin och olja.

I beräkningarna antas att Sverige när det gäller mervärdeskatten tillämpar högsta tillåtna skattesats för varje varugrupp. Vidare antas att den svenska mervärdeskatten anpassas till vad som gäller i EG enligt det sjätte mervärdeskattedirektivet och att de svenska reduceringsreglerna slopas. Punktskatter som fordrar gränskontroll avskaffas.

Tabell 4:1 Förändrade statsintäkter av en anpassning av de indirekta skatterna till EG:s förslag

Förändring	Effekt miljarder kr.
– Generell momssänkning till 20 %	–11
– Matmomsen sänkt till 9 %	–8
– Avskaffande av punktskatter som fordrar gränskontroll	–10 till –4[1]
– Införande av EG:s energi–skattesystem	–2
– Sänkt alkoholskatt	–7,5
– Basbreddningar	+2,5
– Slopade reduceringsregler	+5,5
SUMMA	–30,5 till –24,5

[1] Intervallet beror på att det är osäkert hur vägtrafikbeskattningen kommer att behandlas i EG

Om motsvarande beräkningar görs med antagande att kommitténs förslag har genomförts skulle en EG-anpassning innebära ett skattebortfall på 35–41 miljarder kr.

VI Konstitutionella frågor

1 Sammanfattning av kapitel VI

- Kommittén lägger inte fram något förslag som ger regeringen rätt att meddela bestämmelser om skatt i större utsträckning än vad RF medger i dag.
- Kommittén finner inte att det finns tillräckliga skäl att ge RSV en rätt att meddela bindande föreskrifter utöver vad som följer av möjligheterna att låta RSV utfärda verkställighetsföreskrifter.
- De i ML intagna bestämmelserna med bemyndigande för regeringen upphävs eller, såvitt avser 2 § tredje stycket ML, omformuleras. De med stöd av bemyndigandena meddelade besluten upphävs. En del av de beslut som har karaktär av föreskrifter inarbetas i ML.

2 Möjlighet för regeringen att besluta om förändringar av de indirekta skatterna

2.1 Direktiven

Enligt direktiven skall kommittén utreda förutsättningarna för att ge regeringen befogenhet att besluta om en omedelbar tillfällig förändring av de indirekta skatterna. En förutsättning skall vara att regeringens beslut efter viss kortare tid underställs riksdagens prövning. Kommittén kan också föreslå andra lösningar som tillfredsställer behovet av snabba tillfälliga ändringar på detta område.

2.2 Nuvarande ordning

Föreskrifter om skatt skall enligt 8 kap. 3 § RF meddelas genom lag. Med föreskrifter om skatt avses i princip regler varigenom det allmänna utkräver penningprestationer av den enskilde, som inte har straffrättslig karaktär och för vilka inget specificerat vederlag utgår. Gränsen mellan avgifter och skatter är flytande. Som föreskrifter om skatt anses t.ex. inte regler varigenom penningprestationer tas ut i näringsreglerande syfte och som i sin helhet tillförs näringsgrenen i fråga.

Till föreskrifter om skatt räknas exempelvis bestämmelser om vem som är skattskyldig, på vad skatten skall utgå och skattesatsen (prop. 1973:90 s. 302).

Föreskrifter om skatt tillhör vad som brukar kallas det obligatoriska lagområdet. Detta innebär att riksdagen inte kan delegera sin rätt att meddela föreskrifter om skatt till regeringen (8 kap. 7 § RF).

Regeringen har enligt 8 kap. 13 § första stycket punkt 1 RF befogenhet att besluta föreskrifter om verkställighet av lag. Denna rätt omfattar även skattelag. Regeringen kan vidare enligt 8 kap. 13 § tredje stycket RF överlåta sin befogenhet att meddela verkställighetsföreskrifter åt en underordnad myndighet. Med verkställighetsföreskrifter förstås i första hand tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär men också föreskrifter som i materiellt hänseende "fyller ut" en lag.

Problemen med gränsdragningen mellan lag och tillämpningsföreskrifter har behandlats i förarbetena till RF. Grundlagberedningen uttalade i betänkandet (SOU 1972:15) Ny regeringsform Ny riksdagsordning att gränsen med nödvändighet var flytande, att det var riksdagens sak att bedöma hur långt lagen skulle gå i detaljer och att utrymmet för reglering

genom tillämpningsföreskrifter blev mindre, ju mer detaljbetonad lagen var (s. 104). I grundlagpropositionen uttalades att det inte är möjligt att förfara så att riksdagen beslutar mycket allmänt hållna lagregler som sedan fylls ut och får sitt reella innehåll genom av regeringen beslutade "verkställighetsföreskrifter". Den lagbestämmelse som skall kompletteras med verkställighetsföreskrifter måste vara så detaljerad att inte något väsentligt nytt tillförs regleringen genom den av regeringen beslutade föreskriften. I verkställighetsföreskriftens form får därför inte beslutas något som kan betraktas som ett tidigare ej föreliggande ingrepp i enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden (prop. 1973:90 s. 211). Gränsdragningsfrågan har sedermera blivit föremål för omfattande diskussioner i såväl litteraturen som i samband med olika lagstiftningsärenden. En redogörelse för frågan finns intagen i skatteförenklingskommitténs (B 1982:03) delbetänkande (Ds Fi 1987:1) Tolkningsbesked i skattefrågor (s. 40–42).

Frågan om en rätt för någon annan än riksdagen att på vissa villkor få en begränsad beslutanderätt i fråga om skatter diskuterades ingående under arbetet med den nya regeringsformen. I 1809 års regeringsform fanns den kända bestämmelsen "Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksdagen allena".

Grundlagberedningen som i det nyss nämnda betänkandet Ny regeringsform Ny riksdagsordning lade fram förslaget till den nya författningen anförde (s. 110 ff.) att det inte var någon tvekan om att skatter även i framtiden i princip borde beslutas av riksdagen. Effektivitetsskäl kunde dock i vissa fall tala för att någon annan än riksdagen skulle få besluta, åtminstone provisoriskt. Det var från konjunkturpolitisk synpunkt mycket önskvärt att vissa skatter kunde användas som stabiliseringspolitiskt instrument. Det gällde i främsta rummet den statliga inkomstskatten samt mervärdeskatten och vissa punktskatter. Man borde därför enligt grundlagberedningen inte underlåta att vid utformningen av en modern grundlag undersöka, i vad mån de nämnda stabiliseringspolitiska önskemålen kunde tillgodoses.

Beredningen ansåg därför att regeringen borde få vissa handlingsmarginaler när det gällde indirekta skatter. Att dra en helt klar gräns mellan direkta och indirekta skatter lät sig emellertid enligt beredningen knappast göras. Man skilde därför ut skatt på inkomst, förmögenhet, arv och gåva som en icke delegeringsbar grupp. I fråga om övriga skatter, vare sig de betecknades som direkta eller indirekta skatter, borde däremot riksdagen kunna ge regeringen en viss rörelsefrihet.

Beredningen föreslog därför att ett undantag skulle finnas från huvudregeln att föreskrifter om skatt till staten skulle meddelas genom lag. Enligt detta kunde riksdagen bemyndiga regeringen att bestämma eller ändra vissa skattesatser eller besluta att lagen skulle börja eller upphöra att gälla. Ett sådant beslut skulle underställas riksdagen inom viss tid.

I den proposition (prop. 1973:90) som lades fram på grundval av grundlagberedningens förslag uttalade föredraganden (s. 215 ff.) att han hade förståelse för den tvekan som man på många håll hyste inför tanken att regeringen skulle kunna besluta normer på skatteområdet.

Å andra sidan fanns det menade departementschefen i ett ekonomiskt

högt utvecklat samhälle som det svenska ett behov av beslutsbefogenheter på skatteområdet som knappast hade sin motsvarighet i äldre tid. Han syftade då på beslut som har till syfte att hindra rubbningar i den samhällsekonomiska balansen. Men också handelspolitiska och alkoholpolitiska skäl talade för en möjlighet att få till stånd skattebeslut i annan ordning än efter sedvanlig riksdagbehandling. Han ansåg därför liksom beredningen att man måste välja en medelväg där de skilda intressena vägdes mot varanda och så långt möjligt jämkades samman. Övervägandena hade lett till en lösning som i olika avseenden avvek från beredningens.

Denna lösning innebar att under tid då riksmöte inte pågick skulle finans- och skatteutskottet efter bemyndigande i lag om annan skatt än skatt på inkomst, förmögenhet, arv eller gåva, på förslag av regeringen kunna bestämma om skattesatsen eller besluta att skatt som avsågs i lagen skulle börja eller upphöra att utgå. Bemyndigandet innefattade rätt att göra skillnad mellan olika slag av verksamhet och olika delar av riket. Finans- och skatteutskotten skulle utöva sin beslutanderätt vid ett gemensamt sammanträde. Beslut skulle fattas på riksdagens vägnar genom lag. En sådan lag skulle av regeringen underställas riksdagen inom en månad från början av närmast följande riksmöte. Riksdagen skulle pröva lagen inom en månad efter detta.

Riksdagen anslöt sig till förslaget (KU 1973:26, rskr. 265, KU 1974:8, rskr. 19). Bestämmelsen finns intagen i 8 kap. 6 § RF.

Riksdagen beslutade år 1975 sådana skattefullmakter i flertalet författningar avseende indirekt skatt (prop. 1975/76:29, SkU 15, rskr. 68).

Skattefullmakterna har aldrig tillämpats. Frågan diskuterades sommaren 1980 då regeringen önskade höja mervärdeskatten. Den valde i stället att inkalla ett urtima riksmöte. (Se t.ex. prot. U 1980:1 s. 1 ff.).

2.3 Förhållanden i andra länder

2.3.1 Danmark

Enligt den danska grundlagen kan endast folketinget besluta om påförande av skatt. Detta sker genom lag. Det är inte möjligt för regeringen att interimistiskt påföra en skatt som senare bekräftas av folketinget. Enligt den danska grundlagen träder en lag i kraft först då den kungjorts. Det finns emellertid inga författningsmässiga hinder mot att låta en lag få viss tillbakaverkande giltighet. Det finns exempel på lagar som i och med kungörandet av dem fått verkan från den dag lagförslaget lades fram för folketinget.

2.3.2 Norge

Enligt den norska grundlagen är det endast stortinget som har behörighet att ålägga skatter och avgifter. Regeringen har således inte möjlighet att genom t.ex. tillfälliga beslut införa nya skatter och avgifter eller ändra skattesatser då stortinget inte är samlat.

Beslut om indirekta skatter tas antingen i form av lag eller i form av

beslut av stortinget in plenum. En lag antas av stortinget men måste godkännas av Konungen (regeringen). Stortingsbeslut behöver inte godkännas av Konungen. Numera beslutas själva skatteplikten och skattesatsens storlek uteslutande i form av stortingsbeslut. Stortingsbesluten gäller emellertid endast för ett budgetår i taget (den 1 januari – den 31 december). Dessa beslut måste således förnyas årligen.

Gemensamt för de materiella reglerna om indirekta skatter, vare sig det gäller stortingsbeslut eller skattelag, är att de uteslutande kan införas, ändras eller upphävas av stortinget. Finansdepartementet har emellertid bemyndigande att utfärda föreskrifter för utfylllnad, avgränsning och verkställighet av stortingsbeslut och skattelagar. Departementet kan emellertid inte utfärda föreskrifter som utvidgar eller inskränker skatteplikten i förhållande till de bestämmelser som är beslutade av stortinget.

Det innehållsmässiga förhållandet mellan stortingsbeslut och lag kan variera. Beträffande några enstaka indirekta skatter, såsom mervärdeskatten, innehåller stortingsbeslutet nästan enbart bestämmelser om skattesatsens storlek. De materiella reglerna med närmare reglering av beskattningsområdet och skatteplikten är intagna i mervärdeskattelagen. Verkställighets- och avgränsningsregler är intagna i mer än 70 olika föreskrifter som utfärdats av finansdepartementet. För andra indirekta skatter, däribland flertalet punktskatter, innehåller stortingsbeslutet också materiella regler, bl.a. i form av närmare avgränsning av undantagen från skatteplikten. Övriga materiella regler och verkställighetsbestämmelser är då intagna i lag eller finansdepartementets föreskrifter.

Tidpunkten för ikraftträdandet av en indirekt skatt fastställs normalt i själva stortingsbeslutet. Stortinget kan dock delegera till finansdepartementet att fastställa ikraftträdandetidpunkten för en antagen skatt. Departementets beslut måste då träda i kraft före budgetårets utgång. – På motsvarande sätt kan det vid antagandet av skattelag ges bemyndigande åt Konungen (Regeringen) att bestämma när lagen skall träda i kraft. Normalt sker detta när Konungen godtagit skattelagen men det kan också ske senare.

2.3.3 Finland

Enligt den finska regeringsformen skall skatt, inklusive tullbeskattning, bestämmas genom lag. Lag skall antas av riksdagen och stadfästas av republikens president. Lagförslag måste antas av riksdagen in plenum. Beslut om skatt kan således inte göras av riksdagsutskott (t.ex. under riksdagens sommaruppehåll). Det finns alltså inte någon motsvarighet till den svenska regeringsformens bestämmelse därom.

Lagar som antagits av riksdagen skall stadfästas av presidenten. I samband med detta fastställer han tidpunkten för ikraftträdandet.

I finsk lagstiftningspraxis har av hävd ansetts att regeringsformen förutsätter, att skattelag bör innehålla föreskrifter om bl.a. skattskyldighet och skatteberäkningsgrunderna. Det kan emellertid delegeras till en myndighet att besluta om närmare föreskrifter angående dessa båda förhållanden. Sådana föreskrifter måste emellertid baseras på bestämmelser i lag.

Myndigheten har inte möjlighet att fritt bestämma beslutets innehåll.

Det finns dock vissa möjligheter för statsrådet att utan riksdagens medverkan förordna om skattskyldighet och skatteberäkningsgrunder. Dessa möjligheter finns i två fall.

I fråga om vissa konjunkturpolitiska lagar har det ansetts särskilt viktigt att statsrådet har tillräckligt vidsträckta befogenheter för snabba konjunkturpolitiska åtgärder. Om inte möjligheter till snabba åtgärder medgavs skulle det kunna inträffa att konjunkturläget hunnit ändras innan lagen godkänts. De åtgärder som lagen föreskriver skulle då inte få önskad verkan.

De viktigaste lagarna är konjunkturdepositionslagen, investeringsskattelagen, lagen om förhindrande av stegring i kostnadsnivån i vissa fall, exportavgiftslagen och exportdepositionsavgiftslagen.

Utöver de konjunkturpolitiskt motiverade fullmaktslagarna finns det lagar som avser att förhindra marknadsstörningar. Genom dessa lagar påförs olika tullar.

I allmänhet är det föreskrivet skyldighet för statsrådet att omedelbart delge talmannen beslut som meddelats med stöd av fullmaktslagarna. Beslutet upphävs om riksdagen beslutar det.

Vidare finns i vissa punktskattelagar – men inte i omsättningsskattelagen – en rätt för statsrådet att ändra skatten efter det att statsrådet överlämnat en proposition till riksdagen om ändring av den aktuella lagen. Med stöd av sådana bestämmelser har statsrådet befogenhet att temporärt besluta om skattskyldighetens och skattens storlek till dess att den lag som propositionen avser har trätt i kraft. Statsrådets fullmakt att bestämma om skatt ansluter sig således helt till propositionen och beslutets verkningar upphör omedelbart då den lag som riksdagen har godkänt i ämnet har trätt i kraft.

2.3.4 EG

EG:s direktiv eller förslag därtill berör inte frågan om vem som bestämmer beskattningen i ett medlemsland eller hur bestämmandet skall gå till. Direktiven talar i regel endast om *vad* som skall bestämmas, dvs. beslutens materiella innehåll.

2.4 Skatteändringar som en stabiliseringspolitisk åtgärd

Möjligheterna att med säkerhet förutse konjunkturutvecklingen är begränsade. Det finns därför ett behov av att sätta in snabba stabiliseringspolitiska åtgärder när konjunkturläget kräver detta. En sådan åtgärd kan vara en förändring av de indirekta skatterna. Vid en förändring av de direkta skatterna, främst inkomstskatten, uppstår inga negativa effekter om genomförandet dröjer. Det mest betydande omedelbara resultatet torde bli att vid en väntad skattehöjning konsumtionen minskar och sparandet ökar. Vid förvarning om en skattesänkning är det å andra sidan troligt att

konsumtionen ökar och sparandet minskar. I båda fallen är detta önskade effekter.

Vid förändringar av de indirekta skatterna uppstår däremot i allmänhet senare- eller tidigareläggningar av köp, vilket är destabiliserande. Om efterfrågan t.ex. anses vara alltför låg och en sänkning av mervärdeskatten därför beslutas, kommer en rad köp att senareläggas till dess sänkningen trätt i kraft. Därmed sjunker efterfrågan på kort sikt ytterligare och förvärrar situationen. I debatten har det t.o.m. framförts att sådana effekter i vissa fall kan uppväga de allmäna fördelarna skatteändringen avses åstadkomma.

Den tidrymd som går åt innan en önskad effekt av en skatteändring inträder kan indelas i olika stadier.

Observationsfördröjning är tidrymden mellan en händelse, t.ex. en försämring av betalningsbalansen, och tidpunkten då den observeras.

Beslutsfördröjning är tidrymden mellan observationstidpunkten och tidpunkten då ett beslut fattas, t.ex. att höja räntan för att motverka ytterligare försämring av betalningsbalansen.

Genomförandefördröjning är tidrymden mellan beslutsdatum och beslutets förverkligande. Denna fördröjning är speciellt allvarlig när det gäller ändringar i konsumtionsskatterna (mervärdeskatt och olika punktskatter) eftersom den tidigare- eller senareläggning av köp som kan bli följden när en kommande förändring är känd som regel förvärrar det problem man vill lösa med åtgärden. Sådana tendenser har observerats vid flera ändringar av mervärdeskatten och olika punktskatter.

Effektfördröjning är tidrymden mellan beslutets förverkligande och den önskade effektens inträdande.

Ett snabbt genomförande av ett beslut om skatteändring löser inte problemen med observationsfördröjning och effektfördröjning. Hur stor förbättring som kan uppnås totalt sett inom stabiliseringspolitiken genom olika åtgärder är därför svårt att fastställa.

Vid varje höjning av mervärdeskatten kan en ökning av konsumtionen noteras strax före höjningen och en sänkning strax efter.

I genomsnitt förskjuts privat varukonsumtion till ett värde av omkring en miljard kr. per procents mervärdeskattehöjning från kvartalet efter till kvartalet före höjningen. Denna förskjutning av konsumtionen är dock inte jämt fördelad. Bilar, som utgör fyra procent av privat konsumtion, står för ca 35 procent av förskjutningen och totalt står varaktiga varor för ca 50 procent av förskjutningen. Varaktiga varor utgör ca 10 procent av privat konsumtion. Poster som t.ex. livsmedel påverkas nästan inte alls av en kommande mervärdeskattehöjning.

När det gäller alkoholskatten och de tydliga mönstren av hamstring inför annonserade skattehöjningar finns det andra argument än de stabiliseringspolitiska för att snabbt kunna höja skatten. Skatten på vin, sprit och öl används i första hand inte för att uppnå ekonomiska mål utan för att hålla konsumtionen på en för samhället acceptabel nivå. De negativa effekterna av hamstring av alkohol är främst av social natur.

Kommittén har bett konjunkturinstitutet yttra sig över vilka de samhällsekonomiska konsekvenserna skulle bli om förändringar av mervärdeskatten

och bilaccisen kunde genomföras utan tidsfördröjning mellan offentliggörande och ikraftträdande.

Institutet konstaterar att beräkningsresultaten inte ger stöd för hypotesen att förannonsering av skatteändringar och därav följande tidigare- eller senareläggning av köp skulle ha medfört några påfallande negativa konsekvenser från samhällsekonomisk synpunkt. Det finns dock enligt institutet anledning peka på ett par förändringar i den svenska ekonomin under senare år, som kan öka problemets betydelse. För det första har avregleringen på kreditmarknaden starkt ökat hushållens möjligheter att omfördela konsumtionsutgifter (och särskilt inköp av varaktiga varor) över tiden, vilket kan öka "momsrushernas" storlek. För det andra har lagerstockarna i det svenska näringslivet dragits ner kraftigt, vilket försämrar lagrens buffertfunktion och gör ekonomin mer känslig för fluktuationer i efterfrågan. Värdet av att snabbt kunna sätta in åtgärder för att möta kraftiga ändringar i konsumtionsefterfrågan torde därför enligt konjunkturinstitutet ha ökat under senare tid.

2.5 Överväganden

Enighet torde råda om att det är riksdagen som i princip skall vara det organ som beslutar skatter. Skattereglerna har sådan vikt för fördelningen av samhällets resurser och för inkomstfördelningen mellan olika medborgare att reglerna bör beslutas efter offentlig debatt och av ett statsorgan där alla politiska meningsriktningar av betydelse har möjlighet att göra ett inflytande gällande.

Det kan å andra sidan inte bortses ifrån att det kan finnas ett behov av att snabbt fatta beslut på skatteområdet. Sådana beslut kan krävas för att hindra rubbningar i den samhällsekonomiska balansen.

Klart är att det från konjunkturpolitisk synpunkt är mycket önskvärt att vissa skatter kan användas som stabiliseringspolitiskt instrument. Ju fler adekvata instrument som formellt står till buds, desto bättre är det.

Särskilt i fråga om de indirekta skatterna har det betydelse att besluten kan fattas snabbt så att hamstringseffekter och liknande effekter som motverkar syftet med åtgärden kan undvikas.

Kommittén har som nämnts kunnat konstatera att i genomsnitt förskjuts privat konsumtion till ett värde av omkring en miljard kr. i 1987 års priser per procents höjning av mervärdeskatten från kvartalet efter till kvartalet före höjningen. Detta skall dock jämföras med att den totala privata konsumtionen per kvartal år 1987 var 131 miljarder kr.

Vidare är det från handelspolitiska synpunkter också av betydelse att kunna ändra skatter (tullar) snabbt. Detta behov är tillgodosett i RF genom den möjlighet som finns för regeringen att efter bemyndigande av riksdagen kunna besluta om tullar (8 kap. 9 § första stycket, RF). Det kan också finnas alkoholpolitiska skäl för att höja en skatt (dryckesskatten). Även här krävs snabbheten för att undvika hamstring.

Erfarenheten visar att det under pågående riksmöte – med iakttagande av de konstitutionella spelreglerna – går att genomföra en skatteändring på

tio dagar. Den dryckesskattehöjning som genomfördes år 1979 är ett exempel på detta. Regeringen beslutade en proposition den 18 oktober. Propositionens innehåll offentliggjordes först när den överlämnades till riksdagen den 24 oktober. Motionstiden begränsades till en dag. Lagändringen trädde i kraft den 27 oktober. Anledningen till att bestämmelsen kunde träda i kraft så snabbt var givetvis att det endast var två statliga bolag som skulle "effektuera" beslutet. För detta krävdes dock att systembutikerna utan förvarning hade stängt en dag för att anpassa sig till ändringen.

I det ärendet utnyttjades alla möjligheter till snabb handläggning "maximalt". Vanligtvis tar ett ärende betydligt längre tid. Den normala beslutstiden för ett tekniskt okomplicerat lagstiftningsärende torde vara minst två månader. Dessutom kräver en ändring av mervärdeskatten att viss tid förflyter mellan utfärdandet av lagen och ikraftträdandet, så att handeln har möjlighet att förbereda ändringen.

Svårigheten att snabbt få fram ett beslut om en skatteändring är givetvis större under tid då riksmöte inte pågår. Som tidigare redovisats finns dock under denna period en möjlighet för finans- och skatteutskotten att fatta beslut om skatteändringar. Det är i dag den möjlighet som står till buds från början av juni till början av oktober – alltså under en tredjedel av året. Möjligheten har aldrig utnyttjats så det går inte att klart uttala sig om vilken tidsåtgång som krävs. Det är väl dock realistiskt att räkna med att ytterligare någon vecka skulle krävas för att sammankalla ledamöterna. Kommittén har erfarit att de berörda utskotten har en viss beredskap under sommaren.

De direkta skatterna har inte samma betydelse som övriga skatter som stabiliseringsinstrument. De är därför inte lika angelägna i detta sammanhang. Praktiska skäl gör det också närmast omöjligt att genomföra ett beslut om ändring av t.ex. den statliga inkomstskatten med kort varsel. Kommitténs uppdrag omfattar inte heller dessa skatter.

Däremot torde ett sådant behov finnas i fråga om de indirekta skatterna och punktskatterna.

Kommittén konstaterar dock att konjunkturinstitutet funnit att det inte finns stöd för att en förannonsering av skatteändringar har medfört några påfallande negativa konsekvenser från samhällsekonomisk synpunkt.

I sammanhanget måste också beaktas de praktiska möjligheterna att snabbt verkställa en ändrad skattesats avseende de indirekta skatterna. Det hävdas stundom att det största problemet vid en ändring av mervärdeskatten är handelns möjligheter att ställa om sig. Om praktiska skäl gör det omöjligt att snabbt ändra en indirekt skatt saknar de konstitutionella möjligheterna intresse.

En sammanfattning av vad som sagts i det föregående ger vid handen att det inte finns något starkt uttalat behov att av konjunkturpolitiska skäl under riksdagens ferier kunna höja de indirekta skatterna och vissa punktskatter snabbare än vad nuvarande konstitutionella huvudregel tillåter.

Man kan också konstatera att systemet med inkallande av finans- och skatteutskotten inte använts någon gång, vilket bekräftar denna hypotes.

Till detta kommer att Sverige vid en EG–anslutning i någon form kan

komma att få ett mycket begränsat manöverutrymme när det gäller att avvika från de av EG beslutade skattesatserna.

Som tidigare sagts finns det ett behov av att kunna höja dryckesskatten snabbt för att undvika hamstringseffekter. Beträffande denna skatt torde dock knappast finns så starka skäl att t.ex. under sommaren snabbt höja den att det ger anledning till undantag från den konstitutionella huvudregeln.

Kommittén finner därför inte anledning att lägga fram något förslag om möjligheter för regeringen att meddela bestämmelser om skatt i större utsträckning än vad RF nu medger. En så principiellt genomgripande förändring av det konstitutionella regelsystemet bör förestavas av starkare skäl än de kommittén kunnat finna föreligger i detta fall. Kommittén återkommer i nästa avsnitt till frågan om en sådan rätt för RSV.

3 Möjlighet för riksskatteverket att meddela bindande föreskrifter

3.1 Direktiven

Enligt direktiven skall kommittén utreda förutsättningarna för att ge RSV en rätt att meddela bindande föreskrifter om skatteplikt för viss vara eller tjänst, beskattningsvärdets bestämmande och andra liknande förhållanden. I dag finns institutet bindande förklaring som dock utnyttjas i mycket få fall. Förslagen skall vara så utformade att de har förutsättningar att komma till praktisk användning. I uppdraget ingår att föreslå erforderliga grundlagsändringar.

3.2 Nuvarande ordning

En redogörelse för tillämpliga bestämmelser i RF har lämnats i avsnitt 2.2

RSV kan på ansökan av den som bedriver eller ämnar bedriva verksamhet som medför skyldighet att erlägga mervärdeskatt meddela *förhandsbesked* i frågor som avser sökandens skattskyldighet. Förhandsbesked får meddelas om det anses vara av vikt med hänsyn till sökandens intresse eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning (63 § ML). Beslut fattas av RSV genom nämnden för rättsärenden. Besluten kan överklagas till regeringsrätten av den enskilde eller av det allmänna.

Enligt 62 § ML kan RSV för att främja en riktig och enhetlig tillämpning av ML meddela en *bindande förklaring* huruvida en vara eller tjänst är skattepliktig. Bindande förklaringar kan också meddelas i andra frågor som rör tillämpningen av ML. Även i dessa ärenden är det nämnden för rättsärenden som på RSV:s vägnar beslutar om bindande förklaringar (64 § ML). Besluten är inte överklagbara.

Departementschefen uttalade i samband med att institutet bindande förklaringar infördes (prop. 1959:162 s. 316) att det genom förhandsbesked endast kunde avgöras hur ett enskilt fall skulle bedömas, och att det dröjde någon tid innan ett sådant besked vann laga kraft. Om det uppkom en fråga som berörde ett stort antal skattskyldiga i olika delar av landet, t.ex. om en viss standardvara var skattepliktig eller ej, erfordrades uppenbarligen att beskedet kunde ges i andra former, alltså utan att avvakta initiativ av en enskild skattskyldig och med omedelbar verkan.

I prop. 1975/76:112 om kungörande av lagar och andra författningar uttalas (s. 63) att de bindande förklaringarna är av så generell karaktär

att de bör hänföras till författningar. Med författning avses lag, förordning eller annan föreskrift som avses i 8 kap. RF.

De bindande förklaringarna är således föreskrifter om skatt enligt RF. Detta innebär att endast i den mån en bindande förklaring är att anse som en verkställighetsföreskrift är den förenlig med nya RF. Även om en förklaring inte är att betrakta som verkställighetsföreskrifter kan den dock meddelas med stöd av punkt 6 i övergångsbestämmelserna till RF. Enligt den punkten får bemyndigande som beslutats av Konungen och riksdagen gemensamt eller av riksdagen ensam utnyttjas tills riksdagen bestämmer annorlunda.

Möjligheten att meddela bindande förklaringar har utnyttjats mycket sparsamt, enligt uppgift från RSV endast fyra gånger, senast år 1970. Förklaringarna har gällt skattskyldighet för kommisionärsbolag, förtydligande av vad som skall avses med medlemsblad, undantag från skattskyldighet för stuveriföretag och avdrag för ingående mervärdeskatt vid garantireparationer av begagnade bilar.

Skatteförenklingskommittén har i sitt slutbetänkande (SOU 1988:21 och 22) Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess föreslagit att institutet bindande förklaring avskaffas. Motivet härför anges vara, att rättsnämnden enligt kommitténs förslag skall bli funktionellt fristående i förhållande till RSV och fatta beslut i eget namn samt att det är tveksamt om en överföring av förklaringsbehörigheten från RSV till nämnden är möjlig enligt RF:s bestämmelser. Vidare hävdar kommittén att institutet spelat ut sin roll. – Kommitténs förslag bör även ses mot bakgrund av att kommittén i sitt delbetänkande Tolkningsbesked i skattefrågor (Ds Fi 1987:1) föreslagit att det allmänna genom RSV skall ges möjlighet att hos rättsnämnden ansöka om tolkningsbesked i skattefrågor av mera allmänt prejudikatintresse.

En ansökan om *tolkningsbesked* avses bli prövad av rättsnämnden och därefter obligatoriskt bli underställd regeringsrättens prövning. Tolkningsbeskeden skall inte ha bindande verkan utan endast få prejudicerande betydelse. Någon motpart till det allmänna skall inte finnas. Syftet med den föreslagna ordningen är att snabbt få fram prejudikat. Såvitt avser de indirekta skatterna omfattas dock endast mervärdeskatten av förslaget. Punktskatterna har alltså lämnats åt sidan. Förslaget har remissbehandlats och bereds för närvarande inom regeringskansliet.

Verkställighetsföreskrifter finns, såvitt här är av direkt intresse, i förordningen (1968:431) om mervärdeskatt och förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter. I dessa förordningar har regeringen gett RSV vissa bemyndiganden, som dock inte berör den i direktiven upptagna frågan.

Allmänna råd är regler som skiljer sig från föreskrifter genom att de inte är bindande för vare sig myndigheter eller enskilda. De har karaktären av generella rekommendationer om tillämpningen av en författning och anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende (1 § författningssamlingsförordningen /1976:725/ omtryckt 1984:212). Det behövs inget särskilt bemyndigande för att en myndighet skall få besluta allmänna råd på sitt område (prop. 1983/84:119 s.7).

RSV utfärdar allmänna råd i stor utsträckning. Även om de inte är bindande har de en stor betydelse för likformigheten i beskattningen. Inte minst under senare tid har dock hävdats att de inte är tillräckliga för att åstadkomma likformighet.

Beträffande den indirekta beskattningen, och då i synnerhet mervärdeskatten, lämnas också *råd och rekommendationer* i stor omfattning av länsskattemyndigheter och branschorganisationer. De sistnämnda utarbetar ofta sina råd och rekommendationer i samråd med RSV. Dessa branschanvisningar har haft betydelse inte minst såvitt avser tillämpningen av reduceringsreglerna i ML.

3.3 Överväganden

Kommittén tolkar direktiven så att det institut som skall ersätta de bindande förklaringarna också måste komma att falla in under begreppet generella föreskrifter. Det sägs nämligen i direktiven att förslaget skall innebära att RSV skall meddela bindande föreskrifter om skatteplikt för viss vara eller tjänst, beskattningsvärdets bestämmande och andra liknande förhållanden. Sådana föreskrifter innebär tveklöst föreskrifter om skatt.

Av den tidigare redogörelsen har framgått att föreskrifter om skatt, som inte kan betraktas som verkställighetsföreskrifter, skall meddelas genom lag. Den befogenhet som enligt direktiven bör ges RSV torde inte gå att tillgodose genom ett bemyndigande att meddela verkställighetsföreskrifter.

Det bör här anmärkas att det på grund av det sätt på vilket RF är uppbyggd saknas möjligheter att direkt i grundlagen ge en myndighet rätt att meddela föreskrifter. Delegationen skall gå via regeringen. Det ansågs vara den mest rationella funktionsfördelningen att förvaltningsmyndigheterna fick sina uppdrag av regeringen (prop. 1973:90 s. 319). Det är emellertid vanligt att riksdagen i en bemyndigandebestämmelse anger till vilken myndighet, t.ex. RSV, kompetensen får överlåtas (jfr. dock Petrén, Svensk skattetidning 1985 s. 135).

Att ge RSV en rätt att meddela föreskrifter om skatt utöver verkställighetsföreskrifter skulle således kräva en grundlagsändring. Att föreslå en ändring innebärande att regeringen (med möjlighet till subdelegation till RSV, se RF 8 kap. 11 §) skall få ett generellt bemyndigande att meddela föreskrifter om skatt anser kommittén inte realistiskt. Som kommittén tidigare redogjort för torde stor enighet råda om att det i princip skall vara riksdagen som beslutar om skatter. En förutsättning för att ge regeringen befogenhet att besluta om en omedelbar tillfällig förändring av de indirekta skatterna var enligt direktiven (se avsnitt 2.1) att regeringens beslut skulle underställas riksdagens prövning efter viss kortare tid. Det kan då knappast ha varit avsikten att öppningen i grundlag skulle vara så mycket mer omfattande vad gäller RSV:s befogenheter. Kommittén föreslår därför inte en sådan bestämmelse.

Ett alternativ skulle vara att i grundlagen ge ett mer begränsat bemyndigande just på skatteområdet med möjlighet till subdelegation.

Detta skulle innebära att det på skatteområdet skulle finnas föreskrifter på tre konstitutionella nivåer, föreskrifter om skatter i allmänhet som skulle ges i lag, ett bemyndigande avseende mer begränsade befogenheter som skulle vara delegeringsbara samt slutligen verkställighetsföreskrifter som regeringen kan meddela direkt med stöd av RF.

Det bör här anmärkas att de befogenheter till delegation inom andra ämnesområden än skatt som i dag finns i 8 kap. 7 § RF inte är begränsade vad gäller omfattningen. Inom de angivna ämnesområdena kan man delegera fullt ut, dvs. regeringens föreskrifter kan vara lika omfattande och lika betungande som de som ges i lag. En annan sak är att bemyndigandena ofta utnyttjas på det sättet att vissa grundläggande föreskrifter ges i lagen medan rätten att meddela "ytterligare föreskrifter" delegeras (något som i och för sig är förutsatt i motiven). Men i kommitténs fall skulle man nödgas i grundlagen ange i vilka avseenden föreskrifter skulle få meddelas, något som torde vara svårt att genomföra med tillräcklig grad av precision. Det måste ju finnas en klar gräns till å ena sidan föreskrifter som fortfarande skall ges i lag och å andra sidan till verkställighetsföreskrifter. En sådan bestämmelse skulle också författningstekniskt komma att i hög grad skilja sig från övriga i ganska allmänna termer beskrivna bestämmelser. Över huvud bör man undvika alltför detaljerade bestämmelser i en grundlag.

Kommittén anser inte att behovet av ändringar är så angeläget att det motiverar det principgenombrott det här skulle bli fråga om – särskilt inte med tanke på den ovisshet som råder om vilka förbättringar det skulle medföra.

Till detta kommer att kommittén anser att det behov som finns att ge RSV rätt att meddela föreskrifter i viss utsträckning torde kunna tillgodoses genom verkställighetsföreskrifter.

Med verkställighetsföreskrifter åsyftas som kommittén tidigare redogjort för bl.a. föreskrifter som i materiellt hänseende fyller ut en lag. Det har ansetts att behovet av en sådan utfyllnadsmöjlighet är särskilt påtagligt på skatteområdet, där det ofta är nödvändigt att komplettera allmänt hållna lagbestämmelser med synnerligen detaljerade regler.

Riksdagen har anslutit sig till tanken att det i stor utsträckning meddelas verkställighetsföreskrifter bl.a. inom skatteområdet. Riksdagsförfarandet är så pass omständligt att det inte i praktiken är möjligt att använda det annat än i ett relativt begränsat antal fall. Liksom tidigare måste därför regeringen och myndigheter under regeringen svara för en stor del av den detaljinriktade normgivningen på det offentligrättsliga området, vilket är möjligt genom institutet verkställighetsföreskrifter (se KU 1980/81:25 s. 13).

Av de bindande förklaringar RSV meddelat torde vissa ha kunnat utfärdas efter ett bemyndigande av regeringen med stöd av 8 kap. 13 § tredje stycket RF. Det bör dock observeras att det genom verkställighetsföreskrifter inte går att fylla ett behov av auktoritativa besked i rättstillämpningsfrågor. Om skatteförenklingskommitténs förslag om möjlighet att ge tolkningsbesked genomförs kommer detta sannolikt att i stor utsträckning tillgodose behovet av sådana avgöranden.

Detta leder kommittén till slutsatsen att det knappast finns några tungt vägande skäl att ändra det gällande regelsystemet för att kunna tillgodose de behov som direktiven talar om. Redan med gällande regler går det att ge RSV möjlighet att besluta föreskrifter som preciserar en av riksdagen beslutad lag. Frågan om grundlagsändringar bör prövas restriktivt. Kommittén föreslår därför inte några ändrade regler på detta område.

4 Mervärdeskattelagens bemyndiganden

4.1 Direktiven

Översynen av mervärdeskattelagen skall enligt direktiven också omfatta en genomgång och en bedömning av behoven, lämpligheten och de konstitutionella förutsättningarna för de bemyndiganden som nu finns i mervärdeskattelagen. Med en vidgad bas för mervärdeskatten och med en eventuell ny teknik för att ange det skattepliktiga tjänsteområdet bör enligt direktiven förutsättningarna förbättras för att slopa de särregler som införts med stöd av bemyndigandena. Kommittén skall annars pröva om särreglerna direkt kan inarbetas i lagstiftningen.

4.2 Nuvarande ordning

4.2.1 Allmänt

RF skiljer mellan föreskrifter (normbeslut) å ena sidan och rättskipnings- eller förvaltningsavgöranden (förvaltningsbeslut) å andra sidan. Föreskrifter kännetecknas av att de i princip är bindande för myndigheter och enskilda och att de inte bara avser ett konkret fall utan har generell tillämpbarhet (prop. 1973:90 s.203).

En föreskrift uppfyller kravet på generell tillämpbarhet om den exempelvis avser situationer av visst slag eller vissa typer av handlingssätt eller om den riktar sig till eller på annat sätt berör en i allmänna termer bestämd krets av personer (a.a. s. 204).

Kravet på grundlagsstöd för offentlig maktutövning har olika innebörd beträffande normgivning och i fråga om konkreta beslut. En befogenhet att fatta förvaltningsbeslut kräver visserligen stöd i lag eller förordning men riksdagens och regeringens rätt att genom lag eller förordning anförtro beslutanderätten i enskilda fall åt myndigheter kräver inget grundlagsstöd. Att sådana bemyndiganden ges förutsätts i RF vara en fullständigt normal företeelse. Delegation av normgivningsmakt får däremot inte ske i andra fall än de i RF angivna. Det är därför viktigt att kunna dra en gräns mellan bemyndiganden att besluta normer och bemyndiganden att besluta i enskilda fall. ML:s bemyndiganden har samtliga tillkommit före nya RF. Det framgår inte alltid klart vilken typ av bemyndiganden som åsyftas och de har i vissa fall använts både som stöd för att utfärda generella

föreskrifter och för att meddela förvaltningsbeslut.

4.2.2 Bestämmelser med bemyndiganden

1 § och 18 § femte stycket

Mervärdeskatt erläggs enligt 1 § ML till staten vid omsättning inom landet och vid införsel samt, när regeringen förordnar därom, vid utförsel.

Regeringen kan enligt 18 § femte stycket förordna om undantag från avdragsrätt för ingående skatt som belöper på utförsel för vilken skatt skall erläggas enligt ett sådant förordnande som avses i 1 §.

Bestämmelserna infördes vid ML:s tillkomst på förslag av bevillningsutskottet (BeU 1968:45 s. 91 f.) Syftet med bemyndigandet i 1 § ML var att ge regeringen (Kungl. Maj:t) möjlighet att inskränka den i ML inskrivna skattefriheten för export. Bestämmelsen angavs ta sikte på utförsel som inte avsåg direkt försäljning till köpare i utlandet. Bemyndigandet skulle underlätta möjligheterna att få till stånd avtal mellan de nordiska länderna om begränsningar i provianteringen av fartyg och flygplan i internordisk trafik. Bemyndigandet borde enligt utskottet givetvis inte användas ensidigt.

Bestämmelsen i 18 § angående möjlighet till inskränkning av avdragsrätten infördes, på utskottets förslag, som en följdändring.

Regeringen har med stöd av bemyndigandet utfärdat förordningen (1968:591) om mervärdeskatt i vissa fall vid utförsel. I denna förordning har reglerats kioskförsäljning på fartyg på linjer mellan Sverige och Danmark, Finland eller Norge.

2 § tredje stycket

Regeringen kan enligt 2 § tredje stycket ML efter ansökan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av andra tjänster än sådana som anges i 10 § första stycket eller 11 § ML.

Även denna bestämmelse infördes vid ML:s tillkomst på förslag av bevillningsutskottet (BeU 1968:45 s. 85 f.). Bestämmelsen infördes för att möjliggöra inträde i skattesystemet för sådana verksamheter som bedömdes vara av särskild ekonomisk betydelse och som annars skulle få en hög ingående skattebelastning utan avdragsmöjlighet. Möjligheten borde enligt utskottet inte kunna utnyttjas temporärt och inte heller av enstaka företag utan i princip av hela verksamhetsområden. Inträdet borde inte få leda till konkurrenssnedvridningar eller till en väsentligt ökad beskattning av konsumtionen.

I förtydligande syfte infördes år 1972 en bestämmelse i 10 § andra stycket ML (prop. 1972:119, SkU 60, rskr. 258, SFS 1972:558). Där anges att ett förordnande om skattskyldighet är förenat med skatteplikt för tjänst som omfattas av förordnandet i den mån regeringen förordnar om det. Om skatteplikt inte föreligger, så medför ju förordnandet om skattskyldighet endast avdragsrätt för ingående skatt och alltså inte någon utgående mervärdeskatt på omsättningen.

Bemyndigandet har utnyttjats dels i förordningen (1986:616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet (omtryckt 1976:674), dels i ett stort antal förvaltningsbeslut av regeringen.

De förvaltningsbeslut som meddelats avser främst flygföretag, rederier och speditörer. Härutöver finns förordnanden om skattskyldighet för diverse andra subjekt. Skattskyldigheten är i regel förenad med skatteplikt för de aktuella tjänsterna (jrf. 10 § andra stycket ML). I några fall är det dock i själva verket frågan om införande av kvalificerade undantag från skatteplikten.

Punkt 1 nionde stycket av anvisnigarna till 2 § ML

Om särskilda skäl föreligger kan regeringen enligt punkt 1 nionde stycket i anvisningarna till 2 § ML förordna att statlig verksamhet, som avser eget behov och som inte enligt särskilda bestämmelser i anvisningarna (sjunde och åttonde styckena) är att anse som yrkesmässig, tills vidare skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet.

Som huvudregel gäller att verksamhet som en statlig myndighet bedriver för att tillgodose sitt eget eller en annan statlig myndighets behov inte medför skattskyldighet. Staten betraktas som *ett* subjekt i mervärdeskattehänseende. För att säkerställa konkurrensneutraliteten med det privata näringslivet infördes dock redan vid ML:s tillkomst generell skattskyldighet för vissa myndigheters skattepliktiga befordran av varor. Skattskyldigheten är generell på så sätt att ifrågavarande befordran alltid, alltså även vid befordran för statens eget behov, skall anses som yrkesmässig och därmed medföra skattskyldighet. Detta gäller statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkorsband. Kort efter ML:s tillkomst infördes dessutom den här aktuella bemyndiganderegeln. De på denna regel grundade besluten har den innebörden att en viss statlig myndighet skall vara skattskyldig inte blott vid omsättning till utomstående utan även vid omsättning till en annan statlig myndighet. Denna blir då alltså debiterad mervärdeskatt. Skälet för denna ordning angavs vara att man ville dels undanröja redovisningstekniska problem med den ingående mervärdeskatten, dels bättre tillgodose kravet på konkurrensneutralitet.

Statens vägverk, statens vattenfallsverk, televerket, kriminalvårdsstyrelsen och försvarets fabriksverk har genom särskilda regeringsbeslut fått förordnanden om yrkesmässighet och därmed skattskyldighet.

12 §

Regeringen kan enligt 12 § ML förordna om ytterligare undantag från skatteplikt.

Bestämmelsen infördes efter mönster från 1959 års förordning om allmän varuskatt (10 § 2 mom. och 11 § 2 mom.). Motivet var närmast att skapa möjlighet till sådana jämkningar i skatteplikten som kunde påkallas av erfarenheterna från tillämpningen.

Bemyndigandet har genom förvaltningsbeslut utnyttjats i ett stort antal

fall, bl.a. i fråga om datatjänster, tvätteritjänster, vissa tjänster som Sveriges Radio AB tillhandahåller sina dotterbolag, luftkuddefarkoster m.m.

I prop. 1985/86:47 uttalades följande angående besluten om datatjänster.

> "Sedan början av 1970-talet har datatjänster som särskilda databolag tillhandahåller åt ägarna undantagits från skatteplikt genom särskilda regeringsbeslut i enskilda fall. I den mån samma bolag säljer tjänster åt utomstående beskattas dessa i vanlig ordning. Sådana medgivanden har lämnats till bla. SPADAB, Kommundata AB, Lantbruksdata AB och Norrdata AB. De förslag utredningen nu lagt fram påverkar inte detta förhållande. Dessa gamla medgivanden bör t.v. gälla. På sikt bör de dock upphöra att gälla, eftersom också befogenheten för regeringen att medge sådana undantag bör utgå ur mervärdeskattelagstiftningen. Det får då avgöras i vilken utsträckning nuvarande förhållanden skall lagfästas. I den mån förhållandena är likartade bör undantag kunna medges även om t.ex. försäkringsbolag eller fastighetsförvaltande företag bildar ett gemensamt ägt särskilt bolag som utför datatjänter åt ägarna. Denna möjlighet bör också kunna användas i de fall där en förening eller ett förbund tillhandhåller anslutna föreningar motsvarande tjänster. Däremot kommer utomstående som köper tjänster från dessa bolag eller föreningar att få betala mervärdeskatt på tjänsten."

78 §

Enligt 78 § ML har regeringen rätt att meddela närmare bestämmelser för tillämpningen av ML. Bestämmelsen är ett sedvanligt bemyndigande att meddela tillämpningsföreskrifter, vilket före den nya RF särskilt angavs i varje lag.

4.3 Överväganden

Bemyndigandena i 1 § och 18 § femte stycket ML avser generella föreskrifter om skattskyldighet och avdragsrätt. De är inte förenliga med RF eftersom de således inte torde kunna anses som bemyndiganden att meddela verkställighetsföreskrifter. Bestämmelserna i den förordning som har beslutats med stöd av bemyndigandena har tagits in i 2 a och 18 §§ ML.

Bemyndigandet i 2 § tredje stycket har formulerats om så att det framgår att endast förvaltningsbeslut avses (se specialmotiveringen i del 2). Bestämmelserna i den med stöd av detta bemyndigande utfärdade förordningen om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet blir med tanke på de materiella regler som föreslås överflödiga.

Även övriga beslut som meddelats med stöd av 2 § tredje stycket ML bör upphävas. Härigenom kommer efter nya ansökningsförfaranden behovet av särskilda beslut att få prövas mot bakgrund av de materiella bestämmelser i ML som kommer att gälla efter genomförandet av mervärdeskattereformen.

Bemyndigandet i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML bör ersättas med en regel av innebörd att varje statlig myndighet utgör ett subjekt i mervärdeskattehänseende (se kapitel II, avsnitt 8).

Kommittén föreslår vidare att bemyndigandebestämmelsen i 12 § ML upphävs liksom de beslut som har meddelats med stöd av bestämmelsen. Kommitténs förslag innebär en generell mervärdeskatt på tjänster. Kommittén anser då inte att det finns skäl att behålla den skattefrihet som besluten inneburit med avseende på vissa subjekt. Besluten om tvättjänster har behandlats särskilt i kapitel II avsnitt 7.8.

Bemyndigandet i 78 § ML bör upphävas. Rätten att meddela verkställighetsföreskrifter framgår direkt av RF.

Reservationer

1. av Gunnar Björk

Förslagen från utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK), utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) samt kommittén för indirekta skatter (KIS) innebär tillsammans mycket genomgripande förändringar i det svenska skattesystemet. När det gäller den personliga beskattningen fullföljs och utvecklas bl.a. de tankegångar som låg till grund för inkomstskattereformen 1981/82. Skatten på arbetsinkomster sänks under det att kapitalbeskattningen och konsumtionsbeskattningen ökar. Företagsbeskattningen har omprövats med utgångspunkt från nya krav på näringslivet.

Översynen av den indirekta beskattningen i KIS har bl.a. tagit sikte på en breddning av mervärdeskatten. Ett mål har därvid varit att få större överensstämmelse med vad som gäller eller avses gälla i EG-länderna. Samtidigt som kommittén slutredovisar sitt betänkande har ett nytt förslag angående harmoniseringen tagits av EG-kommissionen. intressant är att ingen övre gräns skall längre finnas. Det lägre bandet på 4 till 9 procent kvarstår oförändrat. Dessutom öpnnas en möjlighet att ha vissa varor obeskattade. Huvuduppgiften för KIS kan dock sägas, i första hand, ha blivit att få fram 15–20 miljarder kronor i nya skatteinkomster som bidrag till finanseringen av skattereformen i övrigt.

Clearinghousesystemet som spelat stor roll för kommitténs överväganden beträffande harmonisering avskaffas och ersätts av ett enkelt system baserat på vanlig handelsstatistik.

Bakgrund och allmänna utgångspunkter

Det råder stor enighet om behovet av ett nytt skattesystem. Inflations-, kostnads- och tillväxtproblemen bottnar i betydande utsträckning i förhållandena på skatteområdet. Skatteplaneringen – ofta på gränsen till det olagliga – har nått tidigare oanad omfattning. Klippekonomin och olika inlåsningseffekter är andra tecken på brister i dagens system. Den offentliga verksamhetens tillväxt och det höga totala skattetrycket reser ytterligare problem.

Sverige kan samtidigt inte i samma utsträckning som tidigare avvika från

skatteförhållandena ute i världen utan att det leder till kapitalflykt, företagsflykt och utflyttning till andra länder av vetenskapsmän och specialister. Internationaliseringen förutsätter bl.a. en sammanjämkning av skattesystemen i olika länder. Betydande delar av det samlade förslaget till en svensk skattereform liknar redan genomförda eller planerade reformer i andra länder.

De tre utredningarnas samlade förslag har det övergripande syftet att få den svenska ekonomin att fungera bättre. Dessa förändringar behövs för att säkerställa välfärden och trygga sysselsättningen i den hårdnande internationella konkurrensen. Även den fördelningspolitiska träffsäkerheten kommer att öka.

Det är samtidigt nödvändigt att alla folkgrupper blir delaktiga i en skattereform av denna omfattning. Fördelningspolitiska och andra rättviseaspekter blir särskilt viktiga när man skall väga samman förslagen och effekterna från alla de berörda utredningarna. Fördelningsproblemen kan emellertid inte heller lämnas åt sidan inom respektive delutredning.

En så kraftig ökning av konsumtionsbeskattningen som majoriteten i KIS föreslår leder mer eller mindre oundvikligt till att låginkomstgrupperna får bära ökad del av skattebördan. Det är det viktigaste skälet till att jag bl.a. motsätter mig en så kraftig breddning av mervärdeskatten som majoriteten föreslår. Den mer begränsade ökningen av konsumtionsbeskattningen (moms och punktskatter) som följer med mina förslag är i sin tur anpassad till de förslag som centerns representant i RINK har lagt fram i denna utredning när det gäller skatteskala m.m.

Ändringarna i skattesystemet måste också harmonisera med andra viktiga samhällsmål:

* *Fördelningspolitiken*

Utöver en rättvis fördelning av skattebördan mellan låg- och höginkomsttagare finns det skäl att ta hänsyn till hur beskattningen slår på olika delar av konsumtionen. Framför allt bör man se till nödvändighetsvaror som mat, vatten, bostad, kultur fortfarande kan konsumeras till rimlig kostnad.

* *Regionalpolitiken*

De undantag och nedsättningar som finns på energiskatteområdet i skogslänen m.m. bör finnas kvar av regionalpolitiska skäl (gäller främst delar av fordons- och elskatten). Turismen missgynnas av flera av förslagen, bl.a. genom att hotell och restaurang samt delar av transportnäringen får en ökad beskattning.

Glesbygden kommer att missgynnas, inte minst av höga bensinpriser. Genom att inhemska bränslen slås ut drabbas redan utsatta regioner.

* *Energipolitiken*

Beskattningen på detta område bör fullfölja de av riksdagen antagna målen om att stödja inhemska bränslen samt beskatta energin på ett sådant sätt att det stimulerar till energibesparing. Att införa moms på energi som majoriteten vill går därför helt emot den målsättning som

riksdagen tagit för den framtida energipolitiken. Energiskatterna bör enligt min mening vara i form av punktskatter. Kommittén borde dessutom först ha inväntat slutbetänkandet från Miljöavgiftsutredningen (MIA) innan beslut tagits i KIS.
Beskattningen av energi har inte fått den grundliga prövning som man borde kräva av en statlig utredning. Skälet till detta har varit tidspressen.

* *Miljöpolitiken*

Beskattningen på miljöområdet bör vara så utformat att det stimulerar en god miljö och stimulerar till minskade miljöskadliga utsläpp. Beskattningen på transport och vägbeskattningsområdet är därför av särskild betydelse.

* *Kulturpolitiken*

Man bör inte utforma beskattningen på det kulturpolitiska området så att man tvingas öka anslagen från stat, kommuner och landsting.

* *Livsmedelspolitiken*

En dryg kostnad för de flesta familjer är matkostnaderna. Staten har under en följd av år tryggat lägre matkostnader genom livsmedelssubventioner. När dessa nu minskas så är det viktigt att vi får en lägre moms på mat. Detta stämmer väl med vad de flesta EG länder har.

* *Transportpolitiken*

Att lägga moms på persontransporter är en felaktig politik. Främst missgynnar moms persontransporter i form av trafik på järnväg och lokaltrafik. I stället borde skattepolitiken på detta område stimulera kollektivt resande. Dessutom bör stor hänsyn tas till transportbehov för de som saknar kollektivtransporter.

* *Bostadspolitiken*

Under de senaste åren har boendekostnaderna ökat mer än andra kostnader. En ökad byggmoms ökar kostnaden i boendet allt för mycket. Detta kan i sin tur leda till ökade transfereringar i form av bostadsbidrag samt räntebidrag. Sker ingen sådan överföring leder det till en svår ekonomisk situation främst för villaboendet.

Mervärdeskattesystemet

När det gäller mervärdeskattesystemet vill jag också erinra om att denna skatt (från början oms) ursprungligen var en utpräglad varuskatt. Skatteplikten har därefter utvidgats till delar av tjänsteområdet. KIS har haft som riktpunkt att göra momsen generell. Det innebär att den i princip skall omfatta både varor och tjänster och utgå med enhetlig skattesats. Momsen har då ansetts få neutrala verkningar i konkurrens- och fördelningshänseende.

Detta betraktelsesätt tar inte hänsyn till att exempelvis arbetsgivaravgifterna belastar tjänster hårdare än varuproduktionen. KIS majoritet har enligt min uppfattning kraftigt underskattat den risk för urholkning av konkurrenskraften och utslagning av företag och verksamheter, som utredningsförslaget kommer att leda till i sektorer som turismen, kollektivtrafiken, vissa mindre restaurangrörelser och kulturlivet.

Man bör särskilt beakta den inflationsdrivande effekt som basbreddningen medför.

Frågan om införande av speciella miljöavgifter utreds i särskild ordning. Resultatet av detta arbete kommer också att påverka energibeskattningen. Även detta förhållande ser jag som ytterligare ett skäl för att inte genomföra KIS förslag på energiområdet.

Jag menar att KIS borde vänta med att ta beslut om energibeskattningen i avvaktan på Miljöavgiftsutredningens arbete.

I varje fall om momsbasen breddas och det totala uttaget av moms och punktskatter ökar i den omfattning som majoriteten i KIS föreslår ser jag det som helt nödvändigt att mervärdeskatten på mat samtidigt sänks. Det fördelningspolitiska resultatet blir annars helt oacceptabelt.

Mina förslag

x Mervärdeskatten

Fastighetsområdet

Jag motsätter mig KIS förslag att införa full byggmoms. Jag accepterar inte att skatteplikten utvidgas till att omfatta vatten- och avlopp, sophämtning m.m. Utvidgningen bör andast avse fastighetsförvaltning och bevakning.

När det gäller anläggningsmomsen förordar jag en höjning till samma nivå som byggmomsen.

Den föreslagna höjningen av byggmomsen och den utvidgade skatteplikten när det gäller olika fastighetstjänster skulle tillsammans med höjda fastighetsskatter enligt RINKs förslag medföra kraftigt höjda bygg- och boendekostnader. Olika kalkyler pekar på kostnadshöjningar för boendet på upp till 20–25 procent i nyproduktionen. Det kan jag inte godta, eftersom detta enbart leder till ökade insatser för bostadstilläggen, räntebidrag m.m.

Massmedier

På detta område accepterar jag att skatteplikten utvidgas till att omfatta radio- och TV-verksamhet.

Däremot motsätter jag mig att dagstidningar beläggs med moms. Det skulle ställa krav på ökat presstöd samtidigt som riskerna ändå skulle öka för en ny tidningsdöd.

Kommunikationer

Jag motsätter mig skatteplikt på resor med tåg, buss och båt. En sådan utvidgning av momsen skulle framför allt drabba kollektivtrafiken, vilket står i direkt strid med samhällets trafikpolitiska målsättningar.

Televerket arbetar numera i stor utsträckning i konkurrens med andra företag. Mot den bakgrunden anser jag det försvarligt att låta televerkets tjänster omfattas av momssystemet.

Kultur och nöjen m.m.

Även på detta område skulle införande av moms tvinga fram en ökad bidragsgivning från stat, landsting och kommuner. Det gäller trots att de ideella organisationernas verksamhet inte berörs. Något större bidrag till statskassan kommer den föreslagna utvidgningen inte att ge.

Finansiella tjänster och försäkringstjänster

Bl.a. den s.k. valpskatten har visat att specialskatter på denna typ av tjänster snabbt får negativa verkningar. Därför vänder jag mig mot tanken att längre fram införa moms på detta område.

Personliga tjänster

På detta område biträder jag i allt väsentligt KIS förslag till utvidgad momsplikt. Det är dock orimligt att den vård som lämnas i form av alternativvård skall bli föremål för momsbeskattning. Det kan exempelvis vara fråga om zonterapi, akupunktur och naprapatvård. Förslaget innebär också att privat fotvård skall beskattas. Pensionärernas hemtjänst torde enligt utredningsmajoritetens förslag bli skattefri i den mån den tillhandahålles av kommunen. I den mån den tillhandahålles genom en privat vårdgivare torde den i vissa fall momsbeskattas.

Serverings- och hotelltjänster

I konsekvens med mina ställningstaganden när det gäller livsmedel och momsplikten på fastighetsområdet motsätter jag mig att mervärdeskatten höjs på serverings- och hotelltjänster.

Övriga områden

När det gäller momsplikten i övrigt (exklusive energi och livsmedel) biträder jag i allt väsentligt utredningens förslag.

Mervärdeskatt på import

Enligt nuvarande ordning erlägger importören mervärdeskatt till tullverket i samband med import av varor. Denna skatt utlöser direkt en avdragsgill ingående mervärdeskatt hos importören. Det till tullen inbetalade beloppet

utlöser således automatiskt ett krav hos skattemyndigheten.

I enlighet med vad som framkommit i utredningen föreslår jag att införselbeskattning omgående slopas för hos skatteförvaltningen momsregistrerade skattskyldiga som är registrerade som kreditimportörer hos tullverket.

En betydande samhällsekonomisk vinst kan åstadkommas genom en sådan åtgärd. Tullverket kan använda en del av sin personal på ett betydligt effektivare sätt och näringslivet skulle göra mycket stora administrativa vinster. De ofta förekommande bekymren med tulltillägg skulle elimineras.

x Energi

Den grundläggande målsättningen för den av riksdagen beslutade energipolitiken är "En successiv utveckling mot ett energisystem i huvudsak baserat på varaktiga, helst förnybara och inhemska, energikällor med minsta möjliga miljöpåverkan."

En annan viktig målsättning är effektivare energianvändning och minskat oljeberoende.

De förslag som kommitténs majoritet nu förordar om en övergång till moms på energi motverkar de av riksdagen beslutade målsättningarna för energipolitiken.

Övergången till moms på energi har angetts som tillväxtfrämjande.

Som jag redan har framhållit bör någon omläggning till mervärdeskatt på energi inte ske. I konsekvens därmed bör heller ingen generell sänkning av punktskatterna på energi företas. Jag motsätter mig vidare förslaget att delvis slopa fordonsskatten och lägga motsvarande skattebörda på bensinen. Den reducering av fordonsskatten som i dag finns skulle därmed upphöra för skogslänen. Det kan jag inte acceptera.

För att klara finansieringsbehoven för skattereformen i stort föreslår jag en höjning av följande punktskatter:

- olja med 300 kr/m^3
- lika skatt på el-värmeproduktion
- uran med 2 öre/kWh på det tillförda bränslet

x Livsmedel – Vatten

När regeringen 1988 beslöt om tilläggsdirektiv för att utreda en differentierad moms, togs detta som ett löfte om billigare mat. Det är därför med stor besvikelse jag konstaterar att majoriteten vill fortsätta att ha "världens högsta" matskatt.

De flesta länder inom EG har en differentierad moms på livsmedel, samt en lägre momssats på vatten och serveringstjänster. Jag anser att dessa områden bör ligga på 60 % momssats. Jag förordar en sänkning av mervärdeskatten på mat till samma nivå som momsen på byggande – dvs. 60 % nivå.

x Punktskatter i övrigt

När det gäller punktskatterna på andra varor än energi biträder jag majoritetens förslag utom vad gäller choklad, läskedrycker och videoapparater. Det är enligt min uppfattning angeläget att undvika en konsumtionsstimulans på dessa områden. Därför bör de nuvarande punktskatterna behållas.

x Statsfinansiella konsekvenser

Kommittén räknar med att dess förslag kommer att ge ökade statsinkomster på 17,9 miljarder kr. Med samma beräkningsteknik innebär mina förslag ökade statsinkomster med 8,5 miljarder kr.

Jag vill samtidigt peka på det förhållandet att flera av förslagen innebär eller förutsätter ökade transfereringar. Detta menar jag, ligger inte i linje med målsättningen för en skattereform vars målsättning borde vara att minska behovet av transfereringar.

2. av Åsa Gunnarsson

Inledning

Utredningens majoritet har som utgångspunkt för översynen av mervärdesskattesystemet haft den samhällsekonomiska effektiviteten som övergripande mål. Denna målsättning har lett dem till slutsatsen att basbreddning av mervärdesskatten bör genomföras. Andra utgångspunkter har varit:

- att utforma mervärdesskatten så att den är fördelningspolitiskt acceptabel,
- att utformningen leder till att de administrativa kostnaderna minimeras och att de internationella aspekterna beaktas såsom att anpassning till EG underlättas och konkurrensneutralitet mellan import och inhemsk produktion uppnås.
- att statens intäkter från de indirekta skatterna bör öka.

Min uppfattning är att den sistnämnda utgångspunkten i slutskedet kommit att framstå som den övergripande målsättningen. Med detta menar jag att utredningens arbete under det senaste halvåret huvudsakligen har inriktat sig på att genom basbreddningen av mervärdesskatten finansiera inkomstskatteutredningens förslag om slopad progressiv statsskatt för ca 90 % av löntagarna. Följaktligen har andra utgångspunkter fått stå åt sidan, särskilt de fördelningspolitiska effekterna av skattereformen.

Vad den här utredningen således bidrar till är att öka den indirekta proportionella beskattningen för att finansiera att man överger ett skattesystem som är byggt på grundprincipen skatt efter bärkraft. Motivet till att överge ett sådant skattesystem har jag uppfattat bero på att statsledningen anammat teorierna om att höga inkomstskatter är ett problem för den samhällsekonomiska effektiviteten, vilket också kommer till uttryck i det här betänkandet. Genom att överge det progressiva skattesystemet hoppas man på dynamiska effekter för samhällsekonomin.

Utredningen har utgått från att det framförallt finns två motiv till att en statsledning beskattas sina medborgare. Det ena är att finansiera de offentliga utgifterna och det andra är att omfördela inkomster och konsumtionsmöjligheter mellan individer. Till grund för betänkandet har legat tanken att omfördelningsmotivet inte berör konsumtionsskatten eftersom dessa är proportionella om alla konsumerar lika stor del av sina inkomster och regressiva om höginkomsttagare spar mer av sin inkomst. Motivet för mervärdesskatten är därför enbart statsfinansiellt. Det har dessutom bedömts vara ett bra sätt att ta in en del av de stora skatteintäkterna som fordras i Sverige.

Mervärdesskatten uppfattas m a o som ett samhällsekonomiskt effektivt sätt att finansiera de offentliga utgifterna. Min grundläggande kritik till slutresultatet av den här utredningen kan sammanfattas i två punkter:

1. Det ur fördelningssynpunkt felaktiga i att öka konsumtionsbeskattningen med bibehållen enhetligt skattesats för alla områden i syfte att slopa den progressiva statliga inkomstbeskattningen.

2. Att den samhällsekonmiska effektiviteten tillsammans med de statsfinansiella motiven fått styra övervägandena på bekostnad av energi-, miljö- fördelnings och regionalpolitisk hänsyn.

Med utgångspunkt från denna grundläggande kritik är reservationen disponerad på följande sätt. Inledningsvis beskriver jag utifrån teorin om optimal beskattning att utformningen av mervärdesskattesystemet i princip kan få helt motsatt uppbyggnad beroende på om man låter effektivitetsaspekten eller fördelningsaspekten styra skattesystemets utformning. Därför analyserar jag vilka fördelningspolitiska effekter den samlade skattereformen kan väntas få. Efter detta tar jag upp de områden av privat konsumtion som jag anser antingen skall undantas från mervärdesskatten eller omfattas av en lägre skattesats. Slutligen tar jag upp kommitténs förslag om energi- och vägtrafikbeskattningen.

Ett optimalt skattesystem

Valet mellan effektivitet och fördelning

Under 1970-talet har inom nationalekonomin teorin om optimal beskattning vuxit fram. Analys av vad denna teori beskriver har jag hämtat från en artikel av nationalekonomen Peter Brundell, som jag i många stycken återger ganska ordagrant. Skatternas optimalitet kan definieras med tre olika kriterier.
Dessa är:

1)Att skattesystemet minimerar de kostnader som är förknippade med att kontrollera, samla in och betala skatterna - KOSTNADSASPEKTEN
2) Att skattesystemet fördelat skattebördan så rättvist som möjligt - FÖRDELNINGSASPEKTEN
3) Att skattesystemet minimerar de i och för sig ofrånkomliga störningar som skatterna förorsakar i ekonomin - EFFEKTIVITETSASPEKTEN

Som så många tidigare skatteutredningar visar även den här utredningen att det inte ens i teorin går att konstruera ett skattesystem som uppfyller alla tre kriterier. Vad som dessvärre också framstår som uppenbart i den här utredningen på samma sätt som framgått av andra utredningar är att uppfyllelse av effektivitetsaspekten kommer i konflikt med fördelningsaspekten.[1]

Som jag inledningsvis nämnt säger sig utredningens majoritet ha den samhällsekonomiska effektiviteten som övergripande mål. Av det följer att den i princip görs generellt tillämpbar med en enhetlig skattesats. Vilket betyder att man strävar efter en utformning av skatten så att den blir neutral i konsumtions- och konkurrenshänseende. Ett avsteg från den enhetliga beskattningen uppfattas av utredningens majoritet som att

[1] Brundell, Peter, Ekonomisk debatt nr 4 1983.

skattesystemets effektivitet minskar.[2] Är det då verkligen så att enhetliga skatter är neutrala?

Samhällsekonomisk effektivitet

En grundtanke i utredningens överväganden har varit att alla skatter påverkar resursallokeringen i samhället. Allokeringseffekterna är oftast oönskad och innebär en samhällsekonomisk välfärdsförlust. Med detta avses att hushållens val mellan arbete och fritid eller mellan konsumtion och sparande påverkas och avviker från det samhällsekonomiskt bästa.[3]

Om vi antar att vi har en jämviktssituation utan skatter. Då grundas konsumenternas beslut på priser som avspeglar produktionskostnaderna. Varje konsument har en viss given mängd tid som han fördelar mellan arbete och fritid. Fritid betraktas som en vara och dess pris är den lön man avstår genom att inte arbeta. Eftersom komsumenter och producenter möter samma realpriser uppnås en avseende på effektivitet optimal allokering av varor och faktorer. Om vi inför varuskatter som helt slår igenom på konsumentpriserna kan skatterna ge upphov till två effekter. För det första reduceras konsumenternas köpkraft som leder till att efterfrågan på varor minskar. Påverkas dessutom relativpriserna för konsumenterna uppstår också en substitutionseffekt. Konsumenterna förändrar sitt konsumtionsmönster genom att öka konsumtionen av varor som blivit relativt sett billigare och minska konsumtion av varor vars pris stigit. Priserna avspeglar inte längre produktionskostnaderna och detta ger upphov till effektivitetsförluster på så sätt att det rationella fördelningen av varor och arbetskraft inte längre är optimal.

Detta kan motverkas med att alla konsumentpriser ökas proportionellt genom att alla varor inklusive fritid beskattas med samma skattesats. Det går dock inte att konstruera en sådan enhetlig neutral varuskatt eftersom det i princip inte går att beskatta fritid. Varubeskattningen medför alltså alltid relativprisförändringar även om alla varor exklusive fritid beskattas med enhetlig skattesats.

Med utgångspunkt från effektivitetsaspekten gäller det att välja skattesatserna för de varor som beskattas så att störningarna minimeras samtidigt som samhällets intäktsbehov tillgodoses eftersom relativprisförändringar är ofrånkomliga. Det finns en teoretisk regel som benämns Ramseys regel, vilken kan uttryckas på följande sätt:

Skattesatserna skall väljas så att den minskning av efterfrågad kvantitet som ger upphov till blir procentuellt sett lika stora för alla varor. Det generella mönstret av denna regel är att varor vars efterfrågan är relativt okänslig för prisförändringar skall belastas med relativt sett högre skatter. Det kan vara fråga om oumbärliga varor mat, skor och kläder. Skälet till detta är helt enkelt att om konsumtionen av en viss vara inte påverkas

---

[2] Kap. II avsnitt 6.

[3] Kap. II avsnitt 6.

nämnvärt av en prishöjning kommer inte heller den högre skatten på just den varan orsaka någon nämnvärd förändring i konsumtionsmönstren. Störningseffekterna blir därmed obetydliga. Med denna teori kan man alltså konstatera att även om man bara tar hänsyn till effektivitetsaspekten så är de optimala skattesatserna differentierade.

För att bedömma hur skattesatserna i en optimal skattestruktur skall differentieras krävs vissa antaganden om individernas beteende eftersom den optimala skattesatsen är beroende på hur känslig efterfrågan på varan är för inkomstförändringar, dvs inkomstelasticiteten. Detta leder till att varor med låg inkomstelasticitet, vilket är karaktäristiskt för nödvändighetsvaror skall beskattas hårdare än varor med hög inkomstelasticitet, dvs lyxvaror. Här finns alltså en konflikt mellan fördelning och effektivitet.

Sammanfattningsvis gäller således att teorin för optimal beskattning inte ger stöd för tanken att en enhetlig beskattning skulle vara neutral i den meningen att de skulle minimera effektivitetsförlusterna. Tvärtom visar teorin att differentierade skatter minimerar störningarna i ekonomin. Avgörande för hur hårt en vara skall beskattas är hur känslig efterfrågan på varan är för prisförändringar.[4]

Fördelningen av välfärden

Om samhället vill använda varubeskattning som ett medel för att uppnå en jämnare fördelninga av välfärden, förefaller det naturligt att de varor vilkas andel av konsumtionen är större för höginkomsttagare än låginkomsttagare beskattas hårdare. Om samhället fäster störst vikt vid låginkomsttagarnas välfärd så är den optimala skattesatsen högre ju mer koncentrerad konsumtionen av varan är till höginkomsttagare. Detta står som tidigare nämnts i motsättning till optimal beskattning med hänsyn till effektivitet.[5]

När det gäller de fördelningspolitiksa effekterna säger utredningens majoritet att de indirekta skatterna har liten betydelse som fördelningspolitisk variabel. I princip har utredningen menat att mervärdeskatten är neutral ur fördelningspolitisk synvinkel.

Det är klart att man kan uttrycka det som att en skatt med enhetlig skattesats är neutral med hänsyn till fördelningsaspekten. Möjligheten att omfördela inkomster och konsumtionsmöjligheter mellan individer finns inte vid en propotionell beskattning. Men mervärdesskattesystemet behöver inte bygga på endast en skattesats. Om syftet är att fördela välfärden är det inte möjligt att använda mervärdesskatten som ett fördelningsinstrument. Detta kan man göra geom att exempelvis ha en lägre beskattning av de varor vilkas andel av konsumtionen är större bland låginkomsttagarna än hos höginkomsttagarna.

Att använda olika skattesatser för olika typer av konsumtion förekommer också på många håll i Europa. I betänkandet erkänns också att flera

---

[4] Brundell a a.

[5] Brundell a a.

skattesatser ger möjlighet till fördelningspolitiska åtgärder genom att t ex tillämpa lägre skattesatser för varor som har en stor andel av låginkomsttagarnas budget. Det sägs vidare att de svenska utredningarna kring sänkt matmoms har entydigt hävdat att de fördelningspolitiska argumenten är mycket svaga och av bl a den anledning avvisat sänkt matmoms. Under utredningens gång har det dock kunnat konstaterats att de flesta europeiska länderna har dragit den motsatta slutsatsen.[6]

Vänsterpartiet kommunisterna har länge strävat efter att begränsa eller differentiera omfattningen av de skatter som utgår med en enhetlig skattesats oavsett inkomst eftersom vi vill att skattesystemet skall bidra till att fördela inkomster och konsumtionsmöjligheter mellan människor. Därför har vi i olika sammanhang väckt förslag om begränsningar eller differentieringar av sådana skatter. Redan 1977 konstaterade vi att de proportionella skatterna givit en kraftigt ökad tyngd i skattesystemet.[7] Den utvecklingen har fortsatt. Under 1986 uppgick exempelvis den statliga direkta skatten till 11,7 procent av den offentliga sektorns finansiering som då omfattade 591 miljarder kronor. I den andelen ingår också skatter från juridiska personer vilka har en propotionell skattesats. Intäkterna från den progressiva beskattningen uppgick således till mindre än 11 procent. Den kommunala direkta skatterna uppgick samma år till 23,4 procent och de statliga indirekta skatterna uppgick till 26,4 procent av offenliga sektorns finansiering.[8]

Våran syn på skattesystemets uppbyggnad går onekligen stick i stän med den utformning som skatteformen kommer att få. I stället för att minska den progressiva beskattningen vill vi snarare minska den kommunala skatten och skärpa progresiviteten för den statliga skatten. Skall en breddad bas för mervärdesskatten över huvudtaget vara aktuell för oss måste skattesatserna för olika konsumtion differensieras. Och med differentiering menar vi inte en höjning utan en sänkning för framförallt den konsumtion som har en stor andel av låg- och normalinkomsttagarnas budget. Hur det här skall utformas återkommer vi till när vi kan se helheten av skattereformen.

Tröskeleffekter istället för marginaleffekter

Jag nämnde inledningsvis att en officiell utgångspunkt för utredningen har varit att utforma mervärdesskatten så att samhällets fördelningspolitiska mål uppfylls. I utredningens effektavsnitt finns en beskrivning av sammantagna fördelningseffekterna av inkomstskatteutredningens och den här utredningens förslag.

Effektberäkningen talar sitt tydliga språk. Det blir sannerligen, som det stod på ledarsidan i Aftonbladet, en skatterevolution utan rättvisa. Det är

---

[6] Kap. II avsnitt 6.

[7] SOU 1977:91 s 303

[8] Prop 1986/87:150, reviderad nationalbudget

hushåll med högst bruttoinkomst som får den största minskningen av skatteandelen och största höjningen av disponibel inkomst. Den enda kompensation för de ökade levnadskostnaderna som uppkommer på grund av basbreddningen av mervärdesskatten och som för framförallt låginkomsttagare riskerar överstiga inkomstskattesänkningen är att barnbidraget skall höjas till 9 600 kr. De som har låga inkomster men saknar barn behöver uppenbarligen också någon form av kompensation. Inga förslag har i den här utredningen och mig veterligt inte heller i inkomstskatteutredningen (förutom förslaget om initialt bortfall av fastighetsskatten) framlagts om hur de ökade bostadskostnaderna skall kompenceras. Inget har heller sagts om hur de som bor i den norrländska glesbygden skall kompenceras för de delar av skattereformen som slår hårdast för norrlänningarna som exempelvis höjt bensinpris, minskade möjligheter till reseavdrag och dyrare uppvärmningskostnader. Detta är anmärkningsvärt särskilt med hänsyn till att man i den norrländska glesbyggden har den lägsta disponibla inkomsten i landet.

Det tycks som den enda kompensationen förutom höjt barnbidrag skall bestå av inkomsthöjningar geom förmodade dynamiska effekten. Av det utkast till analys som gjorts av denna effekt i inkomstutredningen framgår i korthet följande. Teorin bygger på att en sänkning av marginalskatten leder till en högre disponibel timlön som höjer lönsamheten av arbete och gör framtiden dyrare vilket medför att människor väljer att arbeta mer. Konsekvensen blir att arbetskraftsutbudet ökar och att den totala produktionsvolymen kommer att öka i samma omfattning som arbetskraftsutbudet. En större produktionsvolym ger i sin tur högre inkomster, skattebasen blir på så sätt större. Det är framförallt tillväxten av arbetsinkomsterna och därmed skattebaserna som är relevant för den statsfinansiella mätningen av skattereformens långsiktiga effekter. Med det skall också leda till höjda arbetsinkomster med åtminstne 2 procent som man räknat med i effektavsnittet. Det kan även leda till höjningar av arbetsinkomsterna mellan 6 till 7 procent enligt analysen. Men en viktig fråga blir då hur denna höjninga kan tänkas fördelas. I analysen sägs att arbetskraft i de högre marginalskatteskikten kommer att utnyttjas mer än i de lägre skikten vilket leder till att denna arbetskraft får en större tillväxt av arbetsinkomsterna. Detta betyder att höginkomsttagarna kommer att tjäns mest på den dynamiska effekten. Så de som skulle vara i störst behov av kompensation för de sänkningar av disponibel inkomst som skattereformen kommer att orsaka får minst ut av de höjda inkomster som den tänkta dynamiska effekten skulle kunna medföra. Dessutom förutsätter resonemanget att ett ökat utbud av arbetskraft innebär en motsvarad ökning av sysselsättningen, vilket långt ifrån är ett realistiskt synsätt i många bransher och regioner.[9]

Den här typen av analys av arbetskraftutbudet är oerhört konjunkturanpassat. Särsklit oroad blir jag när man tar upp marginalskatternas betydlese för kvinnornas ökade arbetskraftsdeltagande under 1970-talet. Här säger

[9] PM från RINK - utkast till analys.

man att skillnaden mellan kvinnors och mäns marginalskatter ledde till att kvinnor gick ut på arbetsmarknaden medan männen minskade sin arbetstid. Eftersom skattereformen medför att männens mariginalskatter reduceras mer än kvinnornas så kan kvinnors arbetskraftsdeltagande komma att minska. Socialdemokraterna har anammat samma teori om marginaleffekterna och önskar ett ökat arbetskraftsutbud. De är således beredda att genomföra en reform som de tror kommer att leda till att männen ökar sin arbetstid och att kvinnorna minskar sin, vilket i sin tur leder till att inkomstklyftorna mellan män och kvinnor ökar mer.

Min slutsats av de här effekterna är att skattereformen kommer att tillgodose det gamla kravet från höginkomsttagarna, som också kommit att anammas av mellanskiktet, på sänkta marignalskatter. Detta kommer att ske på bekostnad av att fler grupper än i dag fastnar i den s k bidragsfällan. Med det menar jag att man blir beroende av inkomstrelaterade bidrag för att klara sitt uppehälle. Höjd arbetsinkomst genom ökad arbetstid kan då ge tröskeleffekter, dvs bidragen minskar mer än vad inkomsterna ökar, den disponibla inkomsten blir således lägre trots att man arbetar mer. En annan del av tröskeleffekterna är de inkomstrelaterade avgifter som ökar när inkomsten ökar och tvärtom. Slutligen tycks det vara meningen att kvinnor i större utsträckning än tidigare skall vara beroende av männen för sin försörjning.

Inkonsekvenser i basbreddningen

Jag har under avsnittet samhällsekonomisk effektivitet försökt beskriva att teorin för optimal beskattning inte ger stöd för tanken att en beskattning skulle vara neutral i den mening att den skullle minimera effektivitetsförlusterna. Detta hänger samman med att olika skattesatser skall väljas utifrån hur känslig olika varor är för prisförändringar. Målsättningen med effektivitetsaspekten är ju att motverka störningar i ekonomin och då bör minskningen av efterfrågan bli procentuellt lika stor för olika varor.

Basbreddningen är ett resultat av majoritetens hänsyn till effektivitetsaspekten. Ser vi närmare till vilken omfattning basbreddningen fått i det slutliga förslaget upptäcker vi att många områden fortfarande är undantagna från mervärdesskatt. Att vi inte kan omfatta konsumtion av fritid med mervärdesskatt är inte svårt att förstå. Indirekt kan vissa komplement till fritiden beskattas såsom biobesök, fritidsartiklar, resor och liknande, men det är också allt. Utvidgningen av det mervärdesskattepliktiga området kommer att avse:

- dagstidningar
- inhemsk personbefordran
- kultur, nöjen, sport och idrott
- teletjänster
- personliga tjänster som tillhandahålls av frisörer, skönhetsinstitut och badinrättningar samt alla tjänster som är av juridisk och administrativ art,
- informationstjänster

- personalserveringar
- V/A, sophämtning, fastighetsförvaltning
- radio- och televisionsverksamhet
- energi,
- krigsmateriel
- fartyg och luftfartyg
- kontrollbesiktning utförd av AB Svensk bilprovning
- skötsel av renar genom samebys försorg
- frimärken, sedlar och mynt
- alla immateriella rättigheter som i dag är undantagna, exempelvis mönsterrätt, namnrätt, visningsrätt till film, video samt varumärkesrätt,

Dessutom kommer reduceringreglerna för byggande och hotell- och restaurang samt den speciella reduktionsregeln för tvätttjänster att slopas.

Det betyder att följande områden även fortsättningsvis kommer att vara undantagna:

- hyra av bostad
- sjukvård, tandvård, social omvårdnad och utbildning
- finansiella tjänster
- försäkringstjänster
- viss del av ideella föreningars verksamhet
- läkemedel
- internationell personbefordran
- frimärken, sedlar och mynt som tillhandahålls mot nominella värden.

En basbreddning i enlighet med majoritetens förslag innebär således inte att mervärdesskatten kommer att bli generellt tillämpbar på all konsumtion. Den mest anmärkningsvärda inkonsekvensen i babreddningen är undantagandet av finansiella tjänster och försäkringstjänster. Ställer man detta i relation till att kultur och idrott blir mervärdesskattepliktigt infaller sig frågan vad det är för samhällsekonomisk effektivitet som utredningens majoritet försöker uppnå.

Differentierad skattesats

De tilläggsdirektiv som gavs den 9 juni 1988 gav kommittén möjlighet att överväga sänkt mervärdesskatt på "viss konsumtion". Enligt dessa direktiv skulle kommittén pröva om en lägre mervärdesskatt på viss konsumtion har "påtagliga positiva fördelningseffekter mellan olika hushåll".[10]

I betänkandet konstateras att den konsumtion som har lägre mervärdesskatt i EG:s förslag är samtliga matvaror utom alkoholhaltiga drycker, energi för uppvärmning och belysning, vatten, medicin, böcker, tidningar samt persontransporter. Det sägs vidare att diskussionerna i Sverige dock enbart har handlat om matmomsen och att detta också varit utgångspunk-

[10] Dir 1988:34

ten för kommittén.[11]

Att diskussionen här i Sverige framförallt berört matkonsumtionen är ganska naturligt eftersom de övriga områden som föreslås ha en lägre mervärdesskatt inom EG - bortsett från böcker - inte tidigare omfattats av mervärdesskatt i Sverige. Det är genom den här utredningens majoritet som vi kommer att få ett förslag om att mervärdesskattebelägga energi, persontransporter, vatten och tidningar.

Beskattning av byggande och boende

Reduceringsreglerna

Reduceringsreglerna för byggnads- och anläggningsarbeten innebär i princip att vi i dag har en differentierad mervärdesskatt på byggande. Det brukar i vardagligt tal beskrivas som att vi har en halv byggmoms, dvs. att det vid byggande i snitt utgår mervärdesskat med hälften av den skattesats som gäller för övrig konsumtion. Att slopa reduceringsreglerna vid bostadsbyggande skulle höja byggnadskostnaderna med 9,4 procent. Regeln om reducerat beskattningsvärde till 60 procent för byggnadsarbeten tillkom ju också för att subventionera bostadsbyggande så att skillnaderna i hyresnivå mellan nya och gamla hus begränsades.[12]

20-procentregeln orsakar fortfarande många tillämpningsproblem som framförallt består i gränsdragningsfrågor vid anläggningsentreprenader. Dessutom orsakar regeln konkurrenssnedvridningar genom att den ofta ger entreprenörerna en kostnadsfördel gentemot en egenregiproduktion med motsvarande kostnadsstruktur. I betänkandet sägs att 20-procentrregeln tillämpas i huvudsak enbart vid kommunal och statliga upphandling. Den andra reduceringsregeln, dvs. 60-procentsregeln, orsakar inte längre några större tillämpningsproblem, däremot har både den tidigare mervärdesskatteutredningen och olika branschorganisationer hävdat att den orsakar konkurrenssnedvridningar. I betänkandet sägs också att regeln subventionerar annat än boende, dvs. även sådan verksamhet som inte medför skattskyldighet. Med detta menas exempelvis försäkringsbolags- och bankers byggande.[13]

Som jag inledningsvis nämnt var ett av motiven till en lägre mervärdesskatt på byggande att reducera hyresskillnaderna mellan gamla och nya bostäder. Effekterna av att belasta byggandet med full mervärdesskatt leder, som framgår av betänkandet, till en ordentlig kostnadsökning för nyproduktion. I betänkandet finns det en beskrivning av den kostnadsökning som byggproduktionskostnaderna genomgått under senare år.[14] Bygg-

---

[11] Kap. II avsnitt 11.

[12] Kap. II avsnitt 7.

[13] Kap. II avsnitt 7.

[14] Kap. II avsnitt 7.

branschen är i dag kraftigt monopoliserad, priserna kan därför fritt från konkurrens trissas upp. Denna situation måste vara mycket ogynsam för samhällsekonomin. Då riksdagens majoritet tycks sakna ambitioner att reglera byggnadsbranschens monopolbildning i syfte att åtminstone åstadkomma ett prisstopp, anser jag att man i allafall bör avstå från att ytterligare bidra till kostnadsutvecklingen genom att öka skattetrycket. Jag finner att det framförallt är stadsfinansiella skäl som leder utredningens majoritet till bedömningen att avskaffa reduceringsreglerna. Motverkan av konkurrenssnedvridande effekter som orsakas av reduceringsreglerna samt redovisnings- och kontrollproblem kring framförallt 20-procentregeln är inte tillräckligt starka skäl för att utredningens majoritet skall kunna anse att det är befogat att höja skattesatsen för byggande. Så länge som vi inte kan få ner bostadspriserna på annat sätt vore det bäst om vi inte hade någon mervärdesskatt alls på byggande av bostader och full mervärdesskatt på övrigt byggande.

Basbreddningar som påverkar boendekostnaderna

Den s.k. "dolda" mervärdesskatten vid uthyrning till boende som i dag uppgår till ca 5,5 procent av boendekostnaderna kommer till följd av basbreddningen att öka. I betänkandet har beräkningar gjorts angående de kostnadsökningar som kommitténs förslag kommer att leda till utifrån följade antaganden:

- reduceringsreglerna för byggtjänster slopas,
- mervärdesskatt införs på vatten och avlopp samt sophämtning,
- mervärdesskatt införs på energi samtidigt som punktskatterna sänks med 30 procent.

Kostnadsökningarna, med genomsnittlig räntesubventionering och fjärrvärme blir efter denna basbreddning:

a) ca 5,5 procent för bostäder byggda före 1991, och
b) ca 9,2 procent för byproducerade bostäder efter 1990, samt
c) ca 9,4 procent på lång sikt när hela bostadsbeståndet byggts.

En boendekostnad om 3 000 kr. i månaden skulle då stiga till ca 3 165 kr., 3 275 kr. resp. 3 280 kr. Motsvarande ungefärliga kostnadsökningar utan räntesubventionering blir ca 5,5 procent, 23,3 procent respektive 11,2 procent. Det skulle innebära att en månatlig boendekostnad om 3 000 kr. skulle stiga till ca 3 165kr. 3 700 kr. resp, 3 335 kr.[15]

Kostnadshöjningarna av den här storleksordningen är inte acceptabla. Bostadspolitiskt och fördelningspolitiskt får det här allvarliga konsekvenser. Jag har efterlyst förslag på hur de här effekterna kan motverkas genom kompensation antingen genom ökningar inom ramen för dagens bostadsfinansieringssystem eller på annat sätt. I utredningen sägs att behovet

---

[15] Kap. II avsnitt 7.

av särskilda stödåtgärder måste bedömas mot bakgrund av de samlade effekterna av kommitténs och inkomstskatteutredningens förslag.[16] Eftersom inkomstskatteutredningens utformning av bostadsbeskattning och beräkningar av effekter inte varit klart vid kommitténs slutsammanträden har någon samlad bedömning av effekterna inte gjorts. Trots de kostnadseffekter som basbreddningen medför har således utredningens majoritet inte föreslagit några stödåtgärder.

Inkomstskatteutredningens förslag

Av PM 100 framgår att en stor del av basbreddningen för kapitalinkomster avser olika former av skärpt beskattning av bostäder. Inkomstskatteutredningens förslag innebär därför också ökningar av boendekostnaden. Vilka förslag lämnar då inkomstskatteutredningen på kompensation för denna ökning? Enligt min kännedom är den enda kompensation som föreslås en nedsättning av fastighetsskatten för nyproducerade fastigheter under de första åren.

Inkomstskatteutredningen har gjort beräkningar av förändringar av bostadsutgifter baserade på följande antaganden om regeländringar:

1. Schablonavdraget avskaffas för småhus med äganderätt och ersätts med en fastighetsskatt på 1,5 procent av taxeringsvärdet. Skattelättnaden för ränteavdrag reduceras från 47 till 30 procent.
2. Räntebidragen reduceras för hyres- och bostadsrätt med hänsyn till att skattelättnaden för ränteavdrag för äganderätt reduceras från normalt 47 till 30 procent.
3. Full mervärdesskatt införs på byggande, underhåll, reparationer, vatten, avlopp, sopavgifter, förvaltningstjänster och energi medan nuvarande punktskatter på energi sänks med 30 procent.

Den här tabellen visar vilka ökningar av bostadsutgifterna som det kan bli fråga om vid en skärpt inkomstbeskattning av boende och basbreddningar. Tabellen avser hyresrätter i allmännyttiga bostadsföretag och det föreslagna initiala bortfallet av fastighetsskatten för nyproduktion är beaktat. Jag vill poängtera att det var så här beräkningarna såg ut vid tidpunkten för min reservation.

---

[16] Kap. II avsnitt 7.

Tabell 8:3
Förändringar av bostadsutgift för *hyresrätt i allmännyttan* med och inom parentes utan nedsättning av fastighetsskatt. Förutom i den sista kolumnen anges resultaten i kr. per kvadratmeter och år i 1989 års penningvärde.

Ålders-grupp	Fastig-hetsskatt	Ränte bidrag	Breddad moms	Summa	Urspr. utgift	Ökning (%)
före 1940	9	30	21	60	386	15,5
1941- 1960	9	20	22	51	365	14,0
1961- 1974	12	12	20	44	370	11,9
1975- 1984	8 (19)	59	19	86 (97)	450	19,1
1985- 1988	-33 (32)	79	18	64 (130)	483	13,3
Nyproduktion	-36 (34)	77	16+23	80 (145)	530	15,1
Genomsnitt	8 (14)	24	20+1	53 (59)	388	13,7

Av tabellen framgår att den genomsnittliga kostnadsökningen skulle uppgå till ca. 13,7 procent och kostnadsökningen för nyproduktion till ca. 15,1 procent.[17]

De här effekterna visar tydligt att boendet och de boende skall vara med och finansiera en stor del av inkomstskattereformen. Vi får en lägre inkomstskatt på bekostnad av dyrare boende. Vi har redan i dag en omfattande bostadsfinansiering för att subventionera boendet i form av bidrag och genom avdragsrätten i skattesystemet. Ett initialt bortfall av fastighetsskatten för nyproduktin räcker inte för att kompensera de ökade boendekostnaderna. Höginkomsttagarna som får en stor skattesänkning klarar säkert ett dyrare boende, med vad händer med de grupper som redan i dag har svårt att klara sitt boende trots bidrag och som inte kommer att tjäna på skattereformen? Den frågan lämnar skatteutredningarna obesvarad.

Det framstår som att skattereformen kräver att bostadspolitiken underordnas de skattepolitiska hänsyn som tas för att motverka marginaleffekter. Vänsterpartiet kommunisterna kan inte ställa sig bakom ett skattesystem som bidrar till de här effekterna på boendekostnaderna.

BESKATTNING AV MATKONSUMTION

Matpriser och matkvalité

Sverige ligger 23 % under USA och nästan 20 % under EG i livsmedelskonsumtion. Detta beror inte så mycket på att vi äter mindre än folk i andra länder utan på att vi äter sämre. Egentligen är det så att vi lägger ned mer pengar än andra på mat, men får sett till kvaliteten en "billigare" matkasse. Vi köper grovt räknat ungefär hälften så mycket kött, frukt och grönsaker som genomsnittet i övriga Europa. De här siffrorna kommer från en undersökning som OECD har gjort i samarbete med EG:s

[17] PM 104 inkomstskatteutredningen

statistiska byrå (Eurostat), vilken visar att Sverige är ett extremt dyrt land inte bara när det gäller mat utan också en mängd varor och tjänster som man kommer i kontakt med dagligen.

De senaste tio åren har de svenska matpriserna ökat med 140 %. Löneutvecklingen har inte varit lika dynamisk, knappt 100 %. Det är därför inte konstigt att allt större del av inkomsten nu går till maten. Värst drabbas lågavlönade och flerbarnsfamiljer. Konsumentverket har räknat ut att en trebarnsfamilj, där båda vuxna jobbar, går back varje månad. De lägger över en tredjedel av inkomsten på mat. Ändå har de sällan råd att äta kött. Priset på kött, charkvaror och ost har nämligen ökat dubbelt så mycket som andra varor. Få länder har så rationell livsmedelsproduktion som Sverige. Ändå är våra matpriser de högsta i Europa. Vi är också nästan ensamma om att ha lika hög moms på mat som på övriga varor. Dessutom har vi nästan den högsta skattesatsen i världen på konsumtion.[18]

Matmomsens fördelningseffekter

Utredningen har gett SCB i uppdrag att göra en fördelningsstudie av alla indirekta skatter. Studien bygger på hushållens utgifter 1985 (HUT 1985). I undersökningen ingår ett statistiskt urval på ca 6 000 hushåll som i fyra veckor förde kassabok över alla sina utgifter. Dessa uppgifter kompletterades med en med en årsenkät angående vissa dyrare varor och tjänster.[19] Av denna undersökning framgår matmomsens procentuella andel av bruttoinkomst respektive disponibel inkomst på följande sätt:

	Deciler										Summa/ genomsnitt
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Alla hushåll grupperade efter disponibel inkomst per konsumtionsenhet											
Medelvärde inkomst, tkr	65	81	93	100	99	108	115	116	133	159	107
Matmoms i procent av disponibel inkomst											
Alla hushåll	6,5	5,4	4,8	4,4	4,1	3,9	3,9	3,5	3,5	2,8	4,1
– utan barn	6,5	4,4	4,2	3,8	4,1	3,4	3,4	3,5	3,2	2,5	3,6
– med barn	7,0	5,5	5,1	4,8	4,4	4,4	4,1	3,9	3,8	3,3	4,4
Ensamstående											
– utan barn	6,9	4,5	4,1	3,5	3,5	3,8	3,1	3,0	3,4	2,5	3,5
– med barn	7,8	5,7	5,6	4,4	4,7	4,6	4,4	4,3	4,2	3,5	4,7
Sammanboende											
– utan barn	6,0	4,7	4,3	4,1	3,3	3,7	3,5	3,1	3,1	2,5	3,6
– med barn	6,9	5,4	5,1	4,7	4,5	4,2	4,0	4,0	3,7	3,3	4,4
– med två barn	6,7	5,3	4,9	4,8	4,6	4,6	4,2	3,8	3,8	3,2	4,4
Alla hushåll 35 – 55 år	6,4	5,2	4,8	4,4	4,1	4,0	3,8	3,7	3,4	2,7	4,1

[18] Aftonbladet den 20 februari 1989.

[19] Bilaga 4 till betänkandet

	Deciler										Summa/ genomsnitt
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Alla hushåll grupperade efter bruttoinkomst per konsumtionsenhet											
Medelvärde inkomst, tkr	47	87	113	136	140	145	157	165	181	248	142
Matmoms i procent av bruttoinkomst											
Alla hushåll	8,3	5,1	4,1	3,6	3,2	2,9	2,8	2,5	2,3	1,8	3,1
– utan barn	8,5	4,4	3,4	2,9	2,6	2,7	2,5	2,2	2,2	1,6	2,6
– med barn	9,2	56,6	4,6	4,1	3,7	3,6	3,3	2,9	2,8	2,3	3,6
Ensamstående											
– utan barn	10,2	5,4	3,3	3,0	2,7	2,4	2,4	2,2	2,1	1,5	2,6
– med barn	22,6	9,0	6,4	5,9	4,9	4,3	3,7	3,9	3,2	2,5	4,8
Sammanboende											
– utan barn	5,8	3,9	2,9	3,0	2,9	2,5	2,4	2,3	2,0	1,6	2,6
– med barn	7,3	5,0	4,4	3,8	3,6	3,4	3,1	3,0	2,6	2,3	3,4
– med två barn	6,7	4,5	4,4	4,0	3,6	3,5	3,1	3,1	2,8	2,2	3,4
Alla hushåll 35 – 55 år	7,1	4,8	3,8	3,5	3,1	3,1	2,7	2,6	2,3	1,7	3,1

Procentsatserna visar att barnfamiljer betalar mer i matmoms i förhållande till sin inkomst än hushåll utan barn. Matmomsens procentuella andel av bruttoinkomsten visar att den från decil 4 har en regressiv effekt även för andra hushåll.

Jämförelse med disponibel inkomst visar att transfereringarna tillbaka till hushållen ger en fördelningseffekt. Det ser man bäst om man jämför den grupp som har låg inkomst och ensam försörjningsbörda, dvs ensamstående med barn, med en grupp som har en hög inkomst och ingen försörjningsbörda, dvs sammanboende utan barn. Matmomsens procent av bruttoinkomsten uppgår för ensamstående med barn i decil 2 till 9 procent. För sammanboende utan barn i decil 9 uppgår den till 2 procent. Samma jämförelse i förhållande till disponibel inkomst visar att matmomsen uppgår till 5,2 procent för ensamstående med barn och till 3,1 procent för sammanboende utan barn.

Ett argument mot slopande av matmoms som har framförts i debatten och i den här utredningen är att det är bättre att motverka snedvridningen i fördelningseffekter för barnfamiljer genom att kompensera via barnbidragen. I betänkandet sägs att ge barnfamiljerna 3 000 kr per år genom en matmomssänkning, dvs en halvering kostar ca 8,5 mdr kr. Att ge samma belopp genom att höja barnbidragen kostar ca 3 miljarder kr. Utredningens majoritet drar därför slutsaten att barnfamiljernas situation effektivare och till lägre kostnad kan förbättras genom höjda barnbidrag.[20]

Min slutsats av SCB:s undersökning är att matmomsen är regressiv. Detta ser man tydligt genom jämföra med bruttoinkomsten. Genom att relatera matmomsen till bruttoinkomsten blir den jämförbar med andra

[20] Kap. II avsnitt 11.

skatter, främst då inkomstskatten, vilken alltid relateras till bruttoinkomsten. Det framgår också tydligt att denna effekt kan mildras med hjälp av tansfereringar. Dock kompenserar inte transfereringarna fullt ut eftersom det kvarstår procentuella skillnader även vid jämförelser med disponibel inkomst. Detta kan visserligen åtgärdas med exempelvis höjning av barnbidraget men jag ser detta som ett trubbigt instrument eftersom barnbidraget aldrig har använts som en följsam kompensation till de ständigt ökade priserna på livsmedel. Barnbidraget är ju också avsett att kompensera andra omkostnader än mat och är inte heller inkomstrelaterat. Dessutom fortsätter barn att bo hemma trots att dom fyllt 16 år.

Finansiering av matmomssänkning

Frågan om en lägre eller slopad mervärdesskatt på matkonsumtion har påtagliga positiva fördelningseffekter mellan olika hushåll kan inte frånkopplas en finansiering av en sådan skattesäkning.

Vänsterpartiet kommunisterna har länge krävt en slopad mervärdeskatt på matvaror. Det kan i grova drag sägas omfatta samtliga varugrupper utom konfektyrer och alkoholfria drycker. Mervärdesskatten på dessa grupper uppgick 1987 till 14,6 miljarder kronor.[21] Vi har också länge hävdat att finansieringen av en sådan reform skall ske utanför mervärdesskattesystemet, exempelvis genom en skärpt kapitalbeskattning. I 1983 års mervärdeskatteutredning anförde vpk:s ledamot i sin reservation följande:

> "Kommitténs slutsats att inga betydande förbättringar för låginkomsttagares och barnfamiljers ekonomi uppnås är beroende av att man föreslagit finansiering uteslutande genom höjd moms.
>
> På grund av detta ställningstagande sker inte heller den önskvärde omfördelningen av skattetrycket från skatt på nödvändighetsvaror till ökad beskattning av kapital och kapitalinkomster".[22]

Utredningens majoritet har bestämt att finansieringsalternativ utanför mervärdesskatten är svåra att bedöma idag eftersom hela skattesystemet är under utredning. Jag har å min sida hävdat att det är möjligt att använda sig av den modell till skärpt kapitalbeskattning som håller på att framarbetas av inkomstskatteutredningen. Ett annat argument mot en sådan fördelningsstudie som majoriteten framfört är att kommitténs uppdrag är att ge ökade skatteintäkter genom sitt förslag och att det därför är rimligt att en eventuellt sänkt matmoms finansieras inom mervärdesskattens ram.[23]

Majoriten har efter detta ställningstagande valt att utreda en sänkning av momsen på basmat definierat som lågförädlade matvaror samt en generell sänkning av momsen på livsmedel. Finansieringsalternativen har

---

[21] Kap. II avsnitt 11.

[22] SOU 1983:54 s. 108.

[23] Kap. II avsnitt 11.

varit dels höjd moms på varaktiga varor, dels generellt höjd moms. Studien leder majoriteten till slutsatsen att såväl matmomsen generellt som momsen på basmat är regressiv mätt i procent men proportionell mätt i kronor, vilket framgår av tabell 3 och 4. Av tabell 5 till 10 framgår att en finansiering inom mervärdesskattesystemet på det sätt som anges ovan leder till en omfördelning från höginkomsttagare till låginkomsttagare. Effekten är mest markant vid en finansiering via höjd moms på kapitalvaror.

Den största vinsten (600 kr/år) uppnår barnfamiljer mätt mot disponibel inkomst och den största förlusten (1 100 kronor/år) gör samboende utan barn mätt mot bruttoinkomsten. Effekterna i övrigt är dock i absolua tal i regel små.[24]

Utgår vi från att matmomsen i kronor räknat är ganska proportionell mellan inkomstgrupper av samma hushållstyp på det sätt som framgår av tabell 3. Då kan vi konstatera att en slopad matmoms ger ungefär samma skattelättnad för samma typer av hushåll. Skattelättnaden får man fram genom att dubblera de belopp som finns i tabellen. Om detta skulle vara effekten av en slopad matmoms tycker jag att det framstår som en rättvis skattereform till skillnad mot en inkomstskattereform där höginkomsttagarna får den absolut största skattelättnaden. Beloppen i tabell 3 styrker också vad Vänsterpartiet kommunisterna länge har hävdat att mervärdeskatt på mat har en regressiv verkan, dvs. dess relativa tyngd är störst för lägre inkomsttagare eftersom de med eller utan barn använder en större del av sina disponibla inkomster för livsmedelsinköp. Om alla betalar ungefär lika stora belopp i matmoms måste det ju innebära att de med lägre inkomst använder en större andel av sin inkomst till mat.

Som jag inledningsvis nämnt har finansieringen av en sänkt eller slopad matmoms betydelse för fördelningseffekterna. Jag har hänvisat till möjligheten att finansiera detta utanför mervärdeskattesystemet exempelvis genom en skärpt kapitalbeskattning på det sätt som föreslås av inkomstskatteutredningen. I slutskedet av utredningens arbete har finansdepartementets sekretariat framarbetat en promemoria som beräknar effekterna av en avskaffad matmoms i kombination med en basbreddning av kapitalinkomster. Promemorian bifogas reservationen. Decil 1 bör inte beaktas eftersom där ingår grupper med mycket låg inkomst men med hög konsumtion med hjälp av t.ex. lån, gåvor, besparingar. Företagare och bönder är överrepresenterade i decilen vilket beror på deras möjligheter att redovisa låga inkomster men ändå ha en hög konsumtion. Medelvärdena i de olika decilerna framgår av de tabeller jag redovisade under rubriken matmomsens fördelningseffekter.

Tabellerna visar att en basbreddning av inkomstslaget kapital slår hårdare mot höginkomsttagare än låginkomsttagare. Att matmomseffekten är något större för höginkomsttagare om man jämför varje hushållstyp för sig. Att vinnarna är hushåll i de lägsta decilerna och hushåll med barn, särskilt då hushållen ensamstående med barn. När det gäller basbreddning

---

[24] Kap. II avsnitt 11.

av kapitalinkomster måste man dock komma ihåg att kapitalbeskattningen föreslås bli proportionell och att flera skärpningar avser beskattning av boende.

Kultur och idrott

Utredningens majoritet föredrar en generell beskattning av kultur- och nöjesområdet framför en beskattning med mer eller mindre omfattande undantag från skatteplikten motiverade av kulturpolitiska hänsynstagande och med omtanke av den del av idrotten som inte är elitidrott. Utredningen förlitar sig på att människor även fortsättningsvis får avnjuta lite skattefri underhållning tack vare det ideella arbetet i föreningslivet.

Visserligen kan det för många, särskilt utredningens majoritet, verka stötande att exempelvis stora kommersiella rockgalor inte träffas av mervärdeskatt. För mig är det dock mer stötande att kultur- och idrottslivet beläggs med mervärdeskatt. Vårt behov av kultur och idrott brukar sällan ha någon hög ekonomisk prioritering. Det mesta av kultur- och idrottsverksamheten är inte självbärande utan kan bara överleva med hjälp av subventioner. Jag tycker att det är stötande att införa mervärdeskatt på ett område som i så hög grad är subventionerat.

Personbefordran

I utredningen sägs att det ur principiell synpunkt inte kan anföras något tungt vägande skäl för att undanta resetjänster från skatteplikt. För Vänsterpartiet kommunisterna är gynnande av kollektivtrafiken ett tungt vägande skäl.

Energibeskattning och vägtrafikbeskattningen

Energipolitiken

Vänsterpartiet kommunisterna anser att energibeskattningen skall utformas så att användning av miljövänlig förnybar energi stimuleras på bekostnad av miljöförstörande bränslen såsom olja, kol och uran. Vi anser också att energiskatter skall användas som energipolitiskt styrmedel så att denna målsättning uppnås. Vi har av detta skäl tidigare sagt nej till energimoms.

Frågan om att inordna energibeskattningen under mervärdeskatten har varit föremål för utredning tidigare och avvisats. I betänkandet finns en redovisning av energiskattekommitténs förslag. Av redovisningen framgår att detta förslag bl.a. skulle leda till en omfördelning av skattebördan från näringslivet till främst hushållen, vilket föranledde kritik av remissinstanserna.

Riktlinjer för energipolitiken togs av riksdagen 1981. I dessa sägs att en övergång till fasta bränslen skulle främjas. Energisystemet skulle i huvudsak vara baserat på varaktiga, helst förnybara och inhemska energikällor med minsta möjliga miljöpåverkan. Oljeberoendet skulle kraftigt minskas genom hushållning med energi och genom att olja

successivt ersätts med andra energislag. Utifrån dessa riktlinjer lade riksdagen 1983 principerna för energibeskattningen som gick ut på att skattesystemet borde främja tillkomsten av investeringar för oljeersättning och energihushållning.[25]

Majoritetens förslag

Utredningens majoritet har tolkat direktiven som att det är önskvärt att en reform av energibeskattningen inte leder till lägre skatteintäkter från energiområdet. Majoriteten har dock gått längre och lägger ett förslag som innebär ökade skatteintäkter på ca 7 miljarder kronor. Detta uppnår man genom att dagens punktskatter behålls men att skatterna sänks generellt utom på bensin och kol. Eftersom mervärdeskatten tas ut på energipriset inklusive punktskatter uppnås ökade skatteintäkter. Hela skatteökningen kommer att bäras av hushållen. Den i huvudsak generella sänkningen av skattesatsen för punktskatterna kommer att gynna industrin som beräknas minska sina kostnader till ca 2,4 miljarder.[26] Förslaget innebär således att energibeskattningen av hushållen ökar men minskas för industrin.

Fjärrvärmen och inhemska bränslen

Kommunerna har en viktig roll för att de energipolitiska riktlinjer som funnits sedan början av 1980-talet skall uppfyllas. Kommunala energiplaner och satsningar på nya energislag har varit en betydelsefull förutsättning för målsättningen att spara energi och minska trycket på miljön genom satsning på nya miljövänliga och förnybara energislag.

Fjärrvärmen i kommunerna baserades under slutet av 1970-talet så gott som uteslutande på oljeeldning vilket medförde att kostnadsstrukturerna för fjärrvärme var likartad med den för enskild oljeeldning, dvs. relativt låga fasta kostnader och motsvarande högre rörliga kostnader. De energipolitiska riktlinjer från 1981 uppmuntrade kommunerna att ändra inriktning och i stället satsa på fjärrvärme baserad på förnybara inhemska bränslen. I dag har andelen olja i fjärrvärmeproduktion minskat från 90 procent under 1970-talet till 24 procent 1987.

Följden har blivit att kostnadsstrukturen för fjärrvärmeverken har förändrats. De fasta kostnaderna har blivit höga och de rörliga kostnaderna låga. Andelen fasta kostnader av fjärrvärmetaxan motsvarar i många fall hälften eller mer. Kapitalkostnaderna för fjärrvärmeverk eldade med inhemska bränslen är större än både olje- och koleldade fjärrvärmeverk. Kapitalkostnaderna för enskild oljeeldning är förstås de lägsta. Tack vare att de inhemska bränslena varit befriade från punktskatter har ändå fjärrvärmeverk baserade på sådana bränslen klarat av att konkurrera med enskild uppvärmning.

---

[25] Kapitel IV

[26] Kapitel IV

Konkurrenskraften för inhemska bränslen och fjärrvärmeverk som eldar med dessa är således beroende av att dagens punktskattenivå behålls för konkurrerande bränslen. En generell sänkning med 30 procent av dagens punktskattenivå – förutom på kol och bensin – medför att alternativkostnaderna sjunker på konkurrerande bränslen och de inhemska bränslena blir dyrare. Detta beskrivs också i betänkandet. Vad som däremot utelämnats i betänkandet är en beskrivning av kostnadsförändringen för fjärrvärmen. Vissa beräkningar visar att konkurrenskraften kan komma att förändras på följande sätt.

Fjärrvärmetaxan var i genomsnitt 25 öre/kWh 1988. Med mervärdeskatt och med punktskatter på dagens skattenivå stiger taxan till 30,9 öre/kWh. Fjärrvärmetaxan för torv- och fliseldade verk torde i genomsnitt i dag ligga högre, ca 30 öre/kWh. Med mervärdeskatt stiger den taxan till 37 öre/kWh. Detta ger en fördyring med 6 öre/kWh för fjärrvärmeverken i allmänhet och med ca 7 öre/kWh för flis- och torveldade verk. Enskild oljeeldning kostar i dag ca 28 öre/kWh. Med kommitténs huvudalternativ ökar kostnaden med 1 öre/kWh. Det innebär att konkurrenskraften för fjärrvärmeverken i allmänhet försämras med 5 öre/kWh och för fjärrvärmeverk med torv och flis blir försämringen 6 öre/kWh. Alternativkostnaden för olja och kol blir således relativt sätt lägre. Det ökar benägenheten hos konsumenterna att gå över till enskild oljeeldning, som generellt sett blir billigare än fjärrvärme.

Enligt beräkningar som Svenska kommunförbundet gjort så skulle den försämrade konkurrenskraften i den storleksordning som nämnts i utredningen leda till ett totalt underskott i kommunerna på ca 1,8 miljarder kronor om kommunerna skulle bära kostnadshöjningarna själva utan taxehöjningar för att klara konkurrensen. Utredningens sekretariat trodde till en början att en tillräcklig stödåtgärd för att klara konkurrenskraften var att subventionera fjärrvärmeverk baserade på inhemska bränslen med totalt 250–300 miljoner kronor. När man informerades om beräkningarna från Svenska kommunförbundet och fjärrvärmeverksrörelsen insåg utredningen att problemet var större än man först anat. Med hänvisning till den knappa tidsramen har därför utredningens majoritet uppdragit åt Statens energiverk att utreda effekterna av en skatteomläggning för fjärrvärmesektorn.

Energiskatter skall vara styrande

Jag har hela tiden ställt mig kritisk till att energiområdet skall mervärdeskattebeläggas. Möjligheten att använda punktskatter för att styra energikonsumtionen så att den blir miljövänligare minskar. Den ökade energibeskattningen av hushållen leder till ökade boendekostnader som säkerligen behöver kompenseras med olika transfereringar. Utrymmet för att styra energikonsumtion med hjälp av punktskatter måste därför minska. Jag är dessutom också kritisk till att utformningen av energibeskattningen har styrts av kravet på finansiering av inkomstskattereformen. Den försämrade konkurrenskraften för inhemska bränslen och fjärrvärmen visar ju också tydligt att utredningen haft en felaktig utgångspunkt som inte är

konsekvent med tidigare energipolitik. Utredningens majoritet föreslår förändringar i energibeskattningen utan att ha klart för sig vilka effekter detta får för den sektor som varit en av de viktigare, om inte den viktigaste delen, av energipolitiken. Förslaget kan leda till att fjärrvärmen och den bransch som producerar inhemska bränslen avvecklas. Kommunerna riskerar att göra stora förluster på de fjärrvärmesatsningar man gjort utifrån statsmakternas energipolitik. Detta är inte bara inkonsekvent mot tidigare energipolitik utan leder också till sneda regionalpolitiska effekter som kommer att fördelas olika över landet. Investeringarna som gjorts är ojämnt fördelade mellan kommunerna som också har stora skillnader i ekonomisk bärkraft.

Mervärdeskatt på energin ger som jag visat ovan bara den effekten att den lyfter skattebördan från industrin och lägger den direkt på de inhemska slutkonsumenterna. På energi- och miljöområdet ger det en felaktig rollfördelning. Industrin har genom sin koncentration större möjligheter både tekniskt och ekonomiskt att ställa om sina energisystem till miljövänligare teknik än vad slutkonsumenterna har. Det är därför fel att lägga den ekonomiska pressen från energibeskattningen på i första hand konsumenterna. Deras val av bränsle för uppvärmning är beroende av alternativpriser. Det är inom industrin man har förutsättningar att gå över till miljövänlig teknik i den egna energianvändningen. De ekonomiska incitamenten för industrin till satsning på miljövänlig energianvändning minskar vid sänkning av punktskatter och övergång till mervärdeskatt. Hög mervärdeskatt kan också innebära en sned fördelning av energikostnader mellan inhemska och utländska konsumenter av de svensktillverkade produkterna.

Att skattebördan lyfts från industrin och läggs på hushållen går stick istäv med vpk:s linje om trappstegstariffer där industrin betalar normala taxor för den del av elförbrukningen som är nödvändig ur teknisk och ekonomisk synpunkt men att vad som överstiger denna normförbrukning skall beskattas betydligt hårdare. Härigenom får industrin starka sparmotiv utan alltför genomsnittliga elprishöjningar.

Jag vill återigen markera att de här negativa effekterna för miljö- och energipolitiken som mervärdeskatt på energi enligt min uppfattning för med sig visar det i grunden felaktigt att låta finansiering av inkomstskattereformen styra utformningen av energibeskattningen. Jag har tillsammans med andra i kommittén hävdat att energibeskattningsavsnittet skall brytas ut i avvaktan på den pågående miljöavgiftsutredningens förslag. Jag anser att deras övervägande som styrs av framför allt miljöpolitiska hänsyn inte skall riskeras att kringskäras av ett förslag om mervärdeskatt på energi. För Vänsterpartiet kommunisterna råder det ingen tvekan om att det för samhället är miljöpolitiken som är prioriterad och inte finansieringen av en inkomstskattereform. Eftersom det i kommittén aldrig varit meningen att utveckla energiskattesystemet med beaktande av energi- och miljöpolitik har det inte varit aktuellt för mig att framföra förändringar av punktskatterna på energiområdet. Förslagen som lämnas av utredningen kräver dock några kommentarer.

När det gäller skatt på elkraft som produceras i kärnkraftverk och

vattenkraftverk vill jag påminna om vad Vänsterpartiet kommunisterna framfört i sin motion om energiskatter. Beträffande beskattning av kärnkraften har vi sagt att en uranskatt skall införas som vi föreslår till 2 öre per kWh tillförd energimängd uran. Detta skulle ge ca 4 miljarder. Dessutom anser vi att kärnkraften också bör belastas betydligt mer än vad som nu är fallet för de framtida kostnaderna för avfallshantering och förvaring. Där uttas nu avgifter på 1,9 + 0,1 = 2,0 öre/kWh för bränslerespektive reaktoravfall. Vpk har från början begärt större belopp och mot bakgrund av det vi nu ser av kostnadsökningar för slutförvaring är en tredubbling av avgiften befogad. Detta bl.a. med anledning av att det redan nu råder ett underskott (skuld) om 10 miljarder kronor. Vpk ställer därför kravet om en ytterligare avgift om 4 öre för detta ändamål och som endast bör belasta industrins totala skattepliktiga elkonsumtion.

Beträffande övervinstskatten har Vpk ända sedan skatten infördes 1983 hävdat att den skall vara högre. Därför vill vi att den skall höjas från 2 öre per producerad kWh till 6 öre per kWh. Detta skulle medföra ökade skatteinkomster, som efter avräkning av minskad inleverans av vinstmedel från Vattenfall, skulle placeras i fonder att nyttjas för satsningar i de regioner där de berörda kraftverken finns. Netto skulle detta bli upp emot 2 miljarder kronor årligen.[27]

Kondenskraftverk

I betänkandet finns ett förslag om att avdragsbestämmelserna för kraftvärme, kondenskraft och industriellt mottryck slopas. Produktionen i kondenskraftverk skall beskattas på samma sätt som i kraftvärmeverk, vilket innebär att avdrag medges endast för den del av bränslet som motsvarar elproduktionen. Vänsterpartiet kommunisterna har i sin energiskattemotion reagerat på att kondenskraftprocessen i praktiken endast belastas med en liten del skatt jämfört med samma mängd tillförd energi i kraftvärmeprocessen. Kondenskraftverk producerar enbart elkraft och får då avräkna ingående energiskatt helt medan kraftvärmeverk endast får avräkna denna skatt för den del som utgör produktion av elkraft. Spillvärme i kondenskraftverken, som "kastas" bort undgår beskattning medan samma värme i kraftvärmeverk träffas av beskattning trots att denna kommer till nyttig användning i ställer för att "kastas" bort. Vpk har därför ansett att kondenskraften borde straffbeskattas för spillet. Utredningens förslag går således i linje med de skärpningar beträffande spillvärmen som Vpk har eftersträvat.

Vägtrafikbeskattningen

Av administrativa skäl vill utredningens majoritet slopa fordonsskatten och finansiera det med en bensinskattehöjning. Vägtrafikbeskattningen belastar på så sätt fortsättningsvis de rörliga kostnaderna. Den som kör mest

---

[27] 1988/89: VPK 370

betalar mest vilket är miljöpolitiskt motiverat. Det finns dock en hake. I betänkandet redovisas att hushållen i glesbygden i norra och södra Sverige kör upp till dubbelt så långt som hushållen i storstäderna och att de dessutom har ca 30 000 kr. i lägre disponibel inkomst än dessa hushåll. I dag är fordonsskatten nedsatt i 36 glesbygdskommuner. Så sent som vintern 1988 fördes en hetsig debatt om en bensinskattehöjning på 25 öre. Den starkaste och i mina ögon mest befogade kritiken mot höjningen kom från glesbygdslänen. För att få igenom höjninen måste man till slut koppla ihop den med en kompensation till glesbygdsbilisterna i form av ytterligare sänkning av fordonsskatten. Trots att det endast förflutit ett drygt år sedan bensinskattedebatten ebbade ut föreslår utredningen ingen kompensation till glesbygdsbilisterna. Och då innebär det här förslaget försämringar för glesbygdsbilisterna som vida överstiger vad de drabbades av på grund av 25-öringen.

En slopad fordonsskatt finansierad med en höjd bensinskatt på 46 öre per liter kan vara motiverat av miljöskäl men är för Vänsterpartiet kommunisterna otänkbart så länge som glesbygden inte kompenseras.

Sammanfattning

Som jag inledningsvis nämnt tar jag avstånd från den basbreddning för mervärdeskatt som föreslås av utredningens majoritet. Detta avvisande bygger på en kritik av motiven bakom utredningens arbete som kan sammanfattas i två punkter:

1. Det ur fördelningssynpunkt felaktiga i att öka konsumtionsbeskattningen med bibehållen enhetlig skattesats för alla områden i syfte att slopa den progressiva statliga inkomstbeskattningen.
2. Att den samhällsekonomiska effektiviteten tillsammans med de statsfinansiella motiven fått styra övervägandena på bekostnad av energi-, miljö-, fördelnings- och regionalpolitiska hänsyn.

De fördelningseffekter mellan inkomstgrupper och hushåll som basbreddningen tillsammans med inkomstskatteutredningens förslag leder till talar sitt tydliga språk. Med det menar jag att sökandet efter den samhällsekonomiska effektiviteten leder bort från målsättningen att fördela välfärden.

Hela skattereformen tycks bygga på den av konservativa och nyliberala nationalekonomer så länge framförda politiska tesen att minska marginaleffekter stimulerar arbetskraftsutbudet. Att en socialdemokratisk regering marknadsanpassat en skattereform av det här formatet till det rådande konjunkturklimatet måste vara jackpot för marknadsekonomin. De partier som ivrigast värnar om marknadsekonomin borde därför känna sig nöjda. Men jag tror inte att det är så. Det här är en reform som moderaterna och folkpartiet hade velat stå ansvariga för, särskilt om den inneburit en sänkt skattekvot. Sanningen är nog snarare att det upplevs som lite snopet att en socialdemokratisk reform tar udden av de två partiernas kritiska skattepolitik. Inte minst för folkpartiet som fick se hur socialdemokraterna några

månader efter valet övertog deras grundidéer med den enda skillnaden att socialdemokraterna vågade gå längre.

De indirekta och direkta skatterna som vi har i dag utgör olika former av beskattning av individen. Den ena skatten baserad på individens konsumtion och den andra baserad på individens inkomst. Så länge som detta utgör vår skattebas är det den breda massan lönearbetare som finansierar den offentliga sektorns utgifter. Vi skall därför inte göra oss några illusioner om ett rättvist inkomst- och konsumtionsfördelande skattesystem. Men det betyder inte att låg- och normalinkomsttagarna som framför allt utgörs av arbetarklassens kvinnor och män, skall sluta kämpa för ett så rättvist skattesystem som möjligt. Skattesystemet kan delvis ha produktionen som bas i stället för individerna. På så sätt kan vi kanske finansiera en sänkning och utjämning av de proportionella kommunalskatterna och avlasta lönearbetarna en del av skattebördan. Vi skall inte heller ge upp principen skatt efter bärkraft. Det är inte en progressiv beskattning i sig som genererar skatteplanering utan det är skattereglerna som möjliggör skattesubventioner och skattekrediter. Skulle vi exempelvis inte tillåta underskottsavdrag i den omfattning vi har i dag eller en låg beskattning av realisationsvinster skulle vissa hål för skatteplanering tätas igen.

En konsumtionsskatt måste av fördelningspolitiska skäl vara differentierad, vilket är än viktigare om basen för mervärdeskatt breddas för att i princip omfatta all privat konsumtion. Särskilt med tanke på att vi i Sverige har en så hög skattesats. Oavsett syftet med en basbreddning anser jag att först och främst följande områden skall undantas eller beläggas med en lägre skattesats:

1) boendet,
2) energin,
3) maten,
4) kulturen, idrotten och
5) kollektivtrafiken.

När det gäller Vänsterpartiet kommunisternas gamla krav på en slopad matmoms tror jag mig äntligen ha funnit en även i socialdemokraternas ögon hållbar finansiering. Jag har tagit hjälp av inkomstskatteutredningens förslag i den s.k. PM 100 om en breddad bas för kapitalinkomster. De regeländringar som föreslås där skall medföra en skärpt reavinstbeskattning av bl.a. aktier och andelar och en likformig beskattning av pensionsfonder, vilket tillsammans ger ökade skatteintäkter på pensionsfonder vilket tillsammans ger ökade skatteintäkter på 13,4 miljarder kronor. I grova drag kan man säga att de varugrupper som Vpk vill omfatta med en slopad matmoms år 1987 uppgick till 14,6 miljarder kronor. Det saknas visserligen några miljarder i finansiering eftersom matmomsen säkerligen har ökat sedan 1987, men de kan inte vara så svåra att skrapa ihop om vi bibehåller och genom basbreddningar förstärker den progressiva statliga inkomstskatten.

3. av Kjell Johansson

Utredningsarbetet

Utredningen har bedrivits under en besvärande tidspress. Granskning och justering av texter och motiveringar har därför inte kunnat ske på sedvanligt sätt. Det innebär att jag, oaktat att jag i princip stöder vissa förslag, inte till alla delar ställer upp på den motivering som anförs i betänkandet.

På grund av den korta tiden mellan slutjustering och anmälan av reservationer har det inte varit möjligt att annat än i undantagsfall anföra skiljaktigheter i motiv i denna reservation.

Erforderlig tid för granskning av lagtexter har heller inte funnits.

EG-anpassning

Under utredningens genomförande har jag tillmätt denna fråga en betydande vikt. Oklarheten om utvecklingen inom EG har därvid berett vissa svårigheter. EG:s målsättning om ett lägre och ett högre band för skatteuttaget tolkar jag som en strävan från EG:s sida att i ett något längre tidsperspektiv övergå till enhetliga skattesatser inom respektive medlemsländer. Det finns därför enligt min mening inte någon anledning att i anpassningssyfte frångå direktivens målsättning om en enhetlig skattesats i Sverige.

Effekter

I kapitel V avsnitt 1 och 2 redovisas vissa uppskattningar av effekterna av de föreslagna ändringarna, dels för efterfrågan och produktion, dels för olika grupper av hushåll.

Det framgår av beskrivningen i avsnitt 1 att vissa starkt förenklade antaganden har måst göras. Inkomst- och efterfrågeelasticiteterna har genomgående antagits vara ett. Förslagen i RINK har antagits medföra en ökning av den disponibla inkomsten med 4 procent. Någon hänsyn till olika dynamiska effekter har inte tagits. Enligt min uppfattning innebär dessa förenklade antaganden att beräkningarna måste tolkas med mycket stor försiktighet. Jag anser att siffrorna i tabellerna ger ett falskt intryck av precision. Därtill kommer att jag har anvisat en annan lösning för energibeskattningen, vilket av naturligt skäl inte är beaktat i betänkandet. Slutligen har folkpartiets representant i RINK på flera punkter avvikande förslag, varför tabellerna inte heller av detta skäl beskriver effekterna av de förslag folkpartiets representanter förordar.

I avsnitt 2 redovisas en fördelningspolitisk studie av de sammanlagda effekterna av RINK:s och KIS' förslag. De ovan anförda invändningarna

gäller därför även dessa resultat. I detta avsnitt har också antagits att de s.k. dynamiska effekterna uppgår till blygsamma 2 procent, vilket jag anser vara en grov underskattning.

De sammantagna effekterna av förslagen från folkpartiets representanter i KIS och RINK kommer att beskrivas i en reservation till RINK:s betänkande.

7.2.7 Egenregifrågor

Kommittén föreslår att uttagsbeskattning införs för vissa arbeten som fastighetsförvaltande företag utför på sina fastigheter. Skattskyldigheten begränsas till de fall då nedlagda lönekostnader, inklusive sociala avgifter, under ett beskattningsår överstiger 500 000 kr. Uttagsbeskattningen föreslås avse byggnads- eller anläggningsarbeten, bygghantverkartjänster samt tjänster som innefattar ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst.

Jag ansluter mig till förslaget om uttagsbeskattning men anser att även fastighetsadministration, lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan sedvanlig fastighetsförvaltning skall uttagsbeskattas.

Skattskyldigheten bör begränsas till de fall då de nedlagda lönekostnaderna, inklusive sociala avgifter under ett och samma beskattningsår överstiger 300 000 kr. sammantaget.

7.3.3 Tidningar

Kommittén förordar att den nuvarande skatteplikten för försäljning av tidningar utsträcks till att gälla även allmänna nyhetstidningar.

Jag delar inte denna bedömning.

Dagstidningskommittén har i sitt betänkande, SOU 1988:48 Reformerat Presstöd, avvisat att skatteplikten utsträcks till dagstidningarna. I kommitténs betänkande, sid 69, heter det:

"Både i Sverige och internationellt har dagstidningarna sedan länge haft en förmånlig skattebehandling jämfört med andra varor och tjänster. Skälet är genomgående dagspressens viktiga roll i den demokratiska processen i fråga om information, åsiktsbildning och granskning av samhällsutvecklingen. En livaktig och mångfacetterad dagspress betraktas som en stor samhällelig tillgång.

Kommittén anser att dessa motiv alltjämt äger full giltighet. Det ligger i statens och medborgarnas intresse att mångfald, fortlevnad och utveckling inom dagspressen befrämjas. Tidningarnas framskjutna roll i den demokratiska processen och den starka ställningen i det allmänna medvetandet bör även i skattepolitiska sammanhang sättas före en i och för sig förståelig strävan efter likabehandling i olika skattesystem.

Även rent ekonomiska skäl talar för en gynnsam skattebehandling av dagspressen. Dagspressen opererar i skarp konkurrens på mediamarknaden. Under senare år har det skett en snabb utveckling av nya informa-

tions- och nyhetstjänster. Inom pressen utvecklas en alltmer långtgående specialisering. På reklammarknaden ökar konkurrensen från direktreklam och nya reklammedier. Om reklam i TV skulle tillåtas kan detta påverka konkurrensförhållandena ytterligare.

Trots olika typer av statligt stöd och en på senare år gynnsam annonskonjunktur har många dagstidningar ekonomiska svårigheter. Om mervärdeskatt skulle införas på dagstidningarnas upplageintäkter skulle detta skapa stora svårigheter för dagspressen och presstödet.

Riksdagen har därtill vid flera tillfällen slagit fast att dagstidningarnas befrielse från mervärdeskatt utgör ett väsentligt inslag i den statliga presspolitiken."

Dagstidningskommittén kom sedan fram till att dagstidningarna även fortsättningsvis bör vara befriade från mervärdeskatt.

Frågan om andratidningarnas ställning har inte heller utretts på ett nöjaktigt sätt. Det finns skäl att anta att ett betydande antal av dagstidningarna skulle drabbas mycket hårt vid en skattebeläggning. Speciellt skulle detta göra sig gällande under kommande lågkonjunkturer.

Av ovanstående skäl avvisar jag förslaget om att införa mervärdeskatt på dagstidningarnas upplageintäkter.

I händelse av att den kvalificerade skattskyldigheten avskaffas bör dagstidningsföretagen dock vara skattskyldiga för att i likhet med vad som nu gäller ha en fullständig avdragsrätt. Skattesatsen på dagstidningarna bör vara 0 procent.

7.4.3 Personbefordran

Kommittén föreslår ett i princip generellt avdragsförbud för ingående mervärdeskatt som belöper sig på såväl anskaffningsvärde som driftskostnader för personbilar och motorcyklar som utgör anläggningstillgång i rörelse. Vissa undantag görs för fordon som används i verksamhet som avser yrkesmässig återförsäljning, uthyrning eller personbefordran.

För personbilar som används för normala personal- eller varutransporter kommer mervärdeskatten inte till någon del att vara avdragsgill för driftskostnader. Detta föreslås bli fallet oavsett om fordonet i någon utsträckning används privat eller enbart i rörelsen.

Skälet för att avskaffa denna avdragsrätt uppges vara att bensinen kommer att momsbeläggas. Frånsett att RINK enligt uppgift kommer att föreslå en skärpning av förmånsbeskattningen är det totalt omöjligt att begripa varför inte normala principer för företagsbeskattning skall gälla för personbilar som helt eller delvis används i rörelse.

Lika obegripligt är det att kommittén tvärt emot sina direktiv *inför* en sådan *kumulativ* beskattning i systemet.

Jag avvisar självfallet detta förslag.

Avdragsrätt för mervärdeskatt bör gälla enligt nuvarande regler. Några särskilda åtgärder utöver RINK:s förslag erfordras inte från kommitténs sida.

7.6 Finansiella tjänster och försäkringstjänster

Kommittén föreslår att frågan om mervärdeskatt på rubricerade tjänster görs till föremål för en utredning i särskild ordning. Det utredningsarbete som gjorts av kommittén visar att denna fråga är förenad med betydande problem inte minst i ett internationellt perspektiv.

Oaktat att jag anser det väl tidigt att initiera ett sådant nytt utredningsarbete vill jag inte motsätta mig att frågan utreds helt förutsättningslöst.

12.4.2 Förslag till ett reformerat redovisningsförfarande

Kommittén föreslår att fyllnadsinbetalning av mervärdeskatt, till den del totalt belopp att betala överstiger 20 000 kr., måste ske senast den 18 januari året efter beskattningsåret. Till den del totalt belopp att betala ej överstiger 20 000 kr. måste fyllnadsinbetalning ske senast den 30 april året efter beskattningsåret.

Sker inte betalning enligt denna ordning kommer den skattskyldige att påföras kvarskatteavgift beräknad på resterande belopp.

Jag delar inte kommitténs bedömningar i detta avseende. Den föreslagna ordningen är helt i onödan alldeles för krånglig. Den kan heller inte motiveras med en strävan att undvika ränteförluster för staten då dessa torde bli så små att de ej står i någon rimlig proportion till det krångel de föreslagna reglerna förorsakar.

Sista dag för fyllnadsinbetalning utan kvarskatteavgift för mervärdeskatt som redovisas i deklarationen bör därför vara den 30 april året efter beskattningsåret.

IV Energibeskattningen och vägtrafikbeskattningen

Som inledningsvis framhållits har utredningsarbetet bedrivits under stor tidspress. Speciellt på energibeskattningens område har detta varit till stor skada.

Vissa försök har gjorts att samordna utredningsarbetet med miljöavgiftsutredningen. Av flera orsaker har detta i huvudsak misslyckats.

Resultatet har blivit att kommittén nu föreslår ett flertal åtgärder på energiområdet, bl.a. införandet av mervärdeskatt. Netto beräknas dessa åtgärder ge ett finansieringsbidrag på totalt 7 miljarder kronor. Jag vill inte avvisa ett finansieringsbidrag men finansieringsskäl har på ett olyckligt sätt tillåtits överskugga energi- och miljöpolitiska hänsynstaganden.

Enligt min mening måste energibeskattningen med konsekvens och målmedvetenhet utformas i syfte att rädda miljön. Principen måste vara att avgifts- eller skattebelägga utsläpp som är skadliga för miljön i stället för att beskatta energiinnehållet. Av bl.a. detta skäl har jag velat få till stånd en ordentlig belysning av konsekvenserna av en slopad elskatt. Någon genomgripande utredning av detta förslag har dock inte gjorts.

Såsom arbetet har varit upplagt med delat ansvar mellan två utredningar har alternativet att ersätta dagens punktskatter med miljöavgifter inte kunnat genomlysas. Jag har därför under utredningens gång föreslagit att utredningsarbetet på energisektorn i sin helhet borde läggas över på miljöavgiftsutredningen (MIA). KIS skulle därvid avstå från att lägga förslag. Härigenom skulle man kunna åstadkomma en riktig struktur på energibeskattningen bestående av miljöavgifter och mervärdeskatt.

Som ett resultat av denna framställning har arbetet inom MIA snabbats upp. Betydligt större resurser har tillförts utredningen. Detta är bra. Mindre bra är dock att KIS inte avstått från att lägga förslag. Detta kan enligt min mening bara skapa förvirring på detta viktiga område.

Följer man först KIS förslag kan det bli fråga om två stora omläggningar av energiskatten inom en tidsrymd av ett år. Detta skulle innebära en oacceptabel ryckighet.

Jag ställer mig därför inte bakom kommitténs åtgärd att nu lägga förslag till ändrad energi- och vägtrafikbeskattning. En samlad bedömning bör göras av MIA enligt vad jag ovan anfört.

Särskilda yttranden

Mervärdeskatt på import

Kommittén föreslår inte nu att mervärdeskatt slopas på import av varor men uttrycker att frågan bör hållas levande mot bakgrund av utvecklingen inom EG med den inre marknaden.

Jag anser att kommittén fäst för stort avseende vid behovet av utbyggda kontrollmöjligheter vid ett slopande av importmomsen. Mot bakgrund av den osäkerhet som f.n. råder om utformningen av ett framtida clearingssys-

tem inom EG avstår jag dock att nu ställa yrkande om ett omedelbart slopande av importmomsen.

Jag utgår från att frågan får en snabb handläggning med hänsyn till vikten av en harmonisering med EG. Det måste dock framhållas att en framtida lösning måste inriktas på att importmomsen avskaffas för *all import*.

Mervärdeskatt på kultur- och nöjesområdet

Jag delar helt kommitténs bedömning att det inte finns anledning att undanta kommersiella nöjesarrangemang från mervärdebeskattning. Detta reser emellertid besvärliga avgränsningsproblem gentemot kultursektorn.

Efter ett genomförande av kommitténs förslag måste utvecklingen inom kulturområdet noga följas. Vid behov måste kompenserande åtgärder vidtagas.

4. av Karl-Gösta Svenson

Jag reserverar mig mot majoritetens förslag om en skatteökning avseende mervärdeskatten. Utredningen borde i stället avvisat den del av direktiven till utredningen som behandlar frågan om att ökade intäkter från mervärdeskatt och indirekta skatter skall användas för en finansiering av den aviserade inkomstskatteomläggningen.

Den föreslagna basbreddningen av mervärdeskatten i kombination med slopande av gällande reduceringsregler avseende fastighetsområdet och hotell- och restaurangnäringen skapar negativa samhällsekonomiska effekter. Konsumentprisindex stiger nämligen med drygt fem procentenheter. Konkurrensen mellan verksamhet i egen regi och entrepenadverksamhet snedvrids på många områden i jämförelse med vad som gäller för närvarande. Efterfrågan sjunker i de branscher som blir föremål för ökad beskattning som framgår av tabell 2.4 i kapitel V. De negativa konsekvenserna av en sjunkande efterfrågan förstärks i de regioner där turistnäringen har en stor betydelse.

I samband med att avtal träffas om samarbete mellan Sverige och EG torde en basbreddning av mervärdeskatten bli aktuell i syfte att möjliggöra ett deltagande i den "inre marknaden". Gällande reduceringsregler måste sannolikt i ett sådant läge avvecklas.

Eftersom osäkerheten är stor om den framtida indirekta beskattningen inom EG är det felaktigt att nu föreslå ett ökat skatteuttag i fråga om mervärdeskatten. Det får till följd att vi fjärmar oss från vad som gäller i de olika EG-länderna avseende skattenivån.

En anpassning till EG kan ske på två sätt. I samband med att avtal träffas sker den anpassning som blir följden av ett avtal. I avsikt att ange riktningen mot ett samarbetsavtal med EG kan emellertid en anpassning av mervärdeskatten aktualiseras då EG:s ställningstagande om en harmonisering av de indirekta skatterna fastlagts.

Ökade skatteintäkter till följd av en EG-anpassad basbreddning av mervärdeskatten bör användas för att sänka nuvarande skattesats. Med utgångspunkt från vad som finns angivet i EG:s s.k. sjätte direktiv kan en basbreddning leda till en generell sänkning av mervärdeksattenivån från 23,46 % till ca 19 %.

En sådan åtgärd får ingen effekt på konsumentprisindex. Bygg-, hotell- och restaurangbranschen undgår volymminskningar. I kombination med sänkta inkomstskatter kan en sådan förändring i stället leda till positiva effekter för ifrågavarande näringar.

I nuläget bör ändringar i mervärdeskattesystemet endast ske i följande fall:

1. För att skapa konkurrensneutralitet avseende offentlig upphandling i enlighet med förslaget i utredningen.
2. Vad avser slopad införselbeskattning för import som sker av en momsregistrerad kreditimportör eller för en sådans räkning.

3. För att inordna energisektorn i mervärdebeskattningen. O-skattenivå införs avseende tillhandahållande av värme. Nuvarande punktskatter på energiområdet avskaffas. En koldioxidskatt införs. Bensinskatten ersätts delvis av en trafikskatt. Alla förändringar vidtages inom ramen för nuvarande skatteuttag.
4. Vissa här i landet utförda tjänster åt utländska uppdragsgivare hänförs till s.k. "taxfree-försäljning".
5. Införande av importbeskattning av vissa tjänster i enlighet med förslaget.

Jag kommer i fortsättningen att kommentera utredningsmajoritetens förslag från principiell utgångspunkt. Som framgår ovan accepterar jag i nuläget ingen basbreddning, som medför att ökat skatteuttag och inte heller ett slopande av gällande reduceringsregler.

Fastighetsområdet

Uttagsbeskattning

I samband med att reduceringsreglerna slopas uppkommer i vissa fall en konkurrenssnedvridning mellan entrepenad- och egenregiverksamhet.

Upphandling av byggtjänster blir dyrare vid slopandet av reduceringsreglerna. I verksamheter som inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt kan det därför bli billigare att utföra tjänsten i egen regi. Det kan exempelvis bli fallet vad beträffar hyresföretag, banker och försäkringsbolag. Utredningen har därför föreslagit en form av uttagsbeskattning avseende byggnads- eller anläggningsarbeten, bygghantverkartjänster samt konstruktion eller därmed jämförlig tjänst under förutsättning att arbetena utförts i egen regi med egna anställda. Uttagsbeskattning enligt angivet sätt förutsätter att nedlagda lönekostnader, däri inräknat sociala avgifter, på fastighet som utgör anläggningstillgång enligt kommunalskattelagen överstiger 500 000 kronor för beskattningsåret.

Den föreslagna gränsdragningen avseende lönebeloppet motsvarar en byggtjänst uppgående till ca 1 250 000 kronor. Det innebär att genom att utföra tjänsten i egen regi minskar momsskattekostnaden med ca 117 000 kronor. Det kan få till följd att rörelsedrivande företag inom byggsektorn kan av skatteskäl konkurreras ut. Det kan jag inte acceptera. Gränsbeloppet bör inte sättas högre än 100 000 kronor. Det kan jämföras med att ca 85 % av ett av våra största byggbolags kunder köper tjänster för högst 500 000 kronor per år. Det stärker ytterligare min uppfattning att den av utredningen föreslagna gränsen, 500 000 kronor, är alldeles för högt tilltagen. Jag är övertygad att många av små och medelstora företag i ännu högre grad än det aktuella storföretaget säljer byggtjänster till belopp som ligger långt under 1 250 000 kronor. Konkurrenssnedvridningen kan få mycket stora negativa effekter. Med anläggningstillgång skall inte avses en- och tvåfamiljsfastighet. Det innebär att villaägare inte enligt min mening skall uttagsbeskattas.

Utredningen har inte föreslagit någon uttagsbeskattning beträffande fastighetsförvaltningstjänster. Det innebär att exempelvis städföretag

kommer i ett mycket ogynnsamt konkurrensläge eftersom fastighetsförvaltningstjänster föreslås bli skattepliktiga. Varje tusenlapp i städkostnader kan reduceras med uppemot en fjärdedel om man i en skattefri verksamhet utför städtjänsten i egen regi.

Som framgår av utredningen kan denna form av konkurrenssnedvridning även få till följd att mindre hyresföretag på grund av bruksvärdereglerna inte får full täckning för sina kostnader för upphandlad fastighetsförvaltning. Det är helt orimligt att en skattelagstiftning kan åstadkomma sådana effekter. Utredningens majoritet har inte medverket till att analysera konsekvenserna av sina egna förslag.

Jag föreslår därför att uttagsbeskattning avseende fastighetsförvaltningstjänster utformas på samma sätt som beträffande byggtjänster. Det innebär att uttagsbeskattning inte bör ske under förutsättning att lönekostnaderna inkl. sociala avgifter avseende fastighetsförvaltning inte överstiger 100 000 kronor per år.

Kommunikationer

Momsavdrag avseende rörelsebilar

Utredningsmajoriteten föreslår att den mervärdeskatt som belöper på kostnaden för hyra och drift av personbil inte längre skall vara avdragsgill i annat fall än då förhyrningen eller driften skett för verksamhet som avser yrkesmässig återförsäljning och uthyrning av personbilar eller persontrafikbefordran. Det innebär att s.k. kumulativa effekter uppkommer i de flesta verksamheter. Utredningsmajoriteten går därmed emot en av sina huvudprinciper innebärande att momsbestämmelserna måste utformas på så sätt att kumulativa effekter undvikes.

I praktiken innebär förslaget att avdrag för ingående mervärdeskatt inte tillåtes beträffande en skåpbil som används för brödleveranser eller en skåpbil som är inredd som en servicebil med olika hyllfack för reservdelar. Däremot får man avdrag om det är fråga om en bil med lastflak oavsett bilens storlek.

Avdragsförbudet skapar både kontroll- och administrativa problem. Bilkostnaderna skall bokföras inkl. moms. Det får till följd att i företag med stora fakturavolymer måste särskild bevakningsrutin införas vid fakturagranskningen.

Taxiföretag, som även utför varutransporter, drabbas av blandad verksamhet. Momsen blir inte i sin helhet avdragsgill.

Det finns inga sakliga skäl för en begränsning av avdragsrätten i detta fall. Utredningsmajoritetens uppfattning är absurd.

Finansiella tjänster och försäkringstjänster

Eftersom EG inte beskattar eller har för avsikt att beskatta finansiella tjänster och försäkringstjänster finns det ingen anledning att beskattningsfrågan utreds vidare. Ifrågavarande lånetjänster skall inte momsbe

skattas. En sådan åtgärd skulle få till följd att hushållens räntekostnader ökar. Moms på låneräntor hör inte hemma i vårt skattesystem.

Personliga tjänster

Tjänster avseende vård och omsorg

Majoriteten i utredningen föreslår en snävare begränsning av det skattefria området inom vårdsektorn än vad som gäller f.n.

Det är orimligt att den vård som lämnas i form av s.k. alternativvård skall bli föremål för momsbeskattning. Det kan exempelvis vara fråga om zonterapi, akupunktur och naprapatvård. Förslaget innebär också att fotvård skall beskattas. Pensionärernas hemtjänst torde enligt utredningsmajoritetens förslag bli skattefri i den mån den tillhandahålles av kommunen. I den mån den tillhandahålles genom en privat vårdgivare torde den i vissa fall momsbeskattas.

Jag vill kraftigt markera att den vård och omsorg som enligt gällande bestämmelser är skattefri även i fortsättningen skall vara skattefri. En sådan åtgärd strider inte mot EG:s sjätte direktiv.

Det bör inte uppstå några omfattande gränsdragningsproblem mellan vad som kan räknas till vård eller skönhetsbetingade tjänster. För undvikande av beskattning inom vård- och omsorgssektorn bör snarare en generös än begränsad tillämpning åstadkommas.

Lagstiftningen måste också utformas på så sätt att konkurrenssnedvridning inte uppstår mellan privat och offentlig vård- och omsorgsverksamhet. Utredningens majoritet har inte tillräckligt analyserat effekterna av sina förslag. Enligt min uppfattning får utredningsmajoritetens förslag till följd att mervärdeskatten påverkar valfriheten vad beträffar vårdgivare.

Beskattningens omfattning på vissa andra områden

Fartyg och luftfartyg

Slopandet av gällande undantag avseende fatyg och luftfartyg kommer att få konkurrenssnedvridande effekter eftersom många av våra konkurrentländer tillämpar motsvarande skattefrihet som vi f.n. gör. Utflaggningen av fatyg kan öka genom en sådan ensidig åtgärd. Flygverksamheten kan komma att bedrivas från utrikes ort. Svenskt fiske kommer också i ett sämre konkurrensläge. Ensidigt slopande av skattefriheten från svensk sida bör inte ske.

Mervärdeskatt på import

Importbeskattning

Under hela den tid mervärdeskatten varit i kraft i vårt land har man diskuterat möjligheten att slopa den form av importbeskattning som berör

sådana personer som är registrerade till mervärdeskatt. Enligt nuvarande ordning erlägger importören mervädeskatt till tullverket i samband med import av varor. Denna skatt utlöser direkt en avdragsgill ingående mervärdeskatt hos importören. Det till tullen inbetalade beloppet utlöser således automatiskt ett krav hos skattemyndigheten.

I enlighet med vad som framkommit i utredningen föreslår jag att införselbeskattning bör omgående slopas för hos skatteförvaltningen momsregistrerade skattskyldiga som är registrerade som kreditimportörer hos tullverket.

En sådan åtgärd skulle få till följd att mellan 85 och 90 procent av importen till vårt land blir inte föremål för någon importbeskattning.

En betydande samhällsekonomisk vinst kan åstadkommas genom en sådan åtgärd. Tullverket kan använda sin personal på ett betydligt effektivare sätt och näringslivet skulle göra mycket stora administrativa vinster. De ofta förekommande bekymren med tulltillägg skulle elimineras.

Utredningsmajoritetens snäva syn på att staten skulle förlora ränteintäkter på 500 miljoner kronor är absurd med hänsyn till att en förenklad hantering ger samhällsekonomiska vinster.

Likaså är utredningsmajoritetens krav om fortsatt kontroll av importerade varor genom tullen sett i ett framtidsperspektiv helt förkastligt. Det tyder inte på framsynthet, kreativitet och förändring i den offentliga sektorn när man tänker införa ett tulldatasystem som skall registrera all import för skattemyndigheternas räkning.

Ett slopande av importmomsen förutsätter inget kontinuerligt utbyte av information mellan tullmyndigheten och skatteförvaltningen.

Det har också förekommit diskussion om att ett slopande av importmomsen skulle försvåra den maskinella kontrollen hos länsskattemyndigheterna. Sådana argument talar för sin egen orimlighet.

Ett framtida samarbete med EG innebär att tullen inte alls får vetskap om vilka affärstransaktioner som förmedlas mellan en svensk köpare och en inom EG bosatt säljare. Det är bl.a. mot denna bakgrund som jag föreslår ett slopande omgående för att undvika fortsatt uppbyggnad av byråkratiskt krångel.

Tax-free tillhandahållande av tjänster

Det förekommer att utländska bil- och båtägare drabbas av olika missöden som får till följd att bilen eller båten måste repareras vid besöket i Sverige.

Det finns ett mindre antal båtvarv på västkusten som har specialiserat sig på vinterunderhåll av norska fritidsbåtar.

När dessa tjänster utföres i Sverige utgår svensk moms. När utlänningen kommer tillbaka till sitt hemland med bilen eller båten får denne också betala moms i sitt eget hemland. Denna form av dubbelbeskattning måste elimineras. Tjänsten bör givetvis beskattas där den i huvudsak skall konsumeras, således i hemlandet.

Det bör omgående införas en form av "tax-freeförsäljning" av denna typ av tjänsteprestationer. Jag beklagar att utredningsmajoriteten inte velat behandla frågan.

Redovisningsskyldigheten

Jag delar utredningens uppfattning att skattskyldiga näringsidkare med en skattepliktig omsättning som inte överstiger 200 000 kronor skall redovisa mervärdeskatten i sin inkomstdeklaration.

Eftersom det är fråga om en indirekt skatt som inte alls har med näringsidkarens personliga skatteförhållande att göra kan jag inte acceptera att preliminär B-skatt även skall omfatta mervärdeskatt. Utredningen föreslår nämligen att man i ett senare skede bör överväga en sådan lösning.

Mot denna bakgrund kan jag givetvis ej heller acceptera att fyllnadsinbetalning avseende mervärdeskatt skall ske senast den 18 januari året efter inkomståret.

De skattskyldiga som kan komma i fråga för denna redovisningsmetod har f.n. anstånd med redovisningen till den 5 april året efter beskattningsåret. Halvårsredovisare får i nuläget redovisa momsen för första halvåret under beskattningsåret den 20 augusti och för resterande del av året den 5 april.

En rationaliseringsvinst för staten får inte förutsätta en så radikal försämring för de enskilda näringsidkarna.

Med dagens ADB-teknik kan jag inte se några som helst svårigheter att klara av en specifik redovisning av mervärdeskatt. Man kan exempelvis använda det inbetalningskort som varje skattskyldig får i samband med att deklarationsblanketten utsänds. Detta inbetalningskort som skall användas för fyllnadsinbetalning kan även användas för inbetalning av ifrågavarande mervärdeskatt. Blanketten behövs bara kompletteras med en ruta som anger hur stor del av inbetalningen som avser mervärdeskatt. Informationen läses med maskinell teknik. En rationaliseringsvinst uppkommer och momsen får en särskild redovisning.

Utredningsmajoritetens uppfattning måste tolkas på så sätt att överskjutande ingående mervärdeskatt skall i vart fall när B-skatt införes endast kunna återbetalas genom jämkning av B-skatten. Det är enligt min uppfattning en helt oacceptabel lösning.

Övergångsproblem

För undvikande av kumulativa effekter bör ett fiktivt ingående momsavdrag medgivas avseende de investeringar som företagits före den tidpunkt då en basbreddning genomförs. Ett bussföretag bör således få avdrag för den mervärdeskatt som motsvarar i vart fall den i det bokförda värdet ingående mervärdeskatten.

Utredningsmajoritetens tal om skatteundandragande är inte helt korrekt. Det är enligt min mening helt logiskt att kumulativa effekter skall undvikas. Det kan ske genom att sälja sina tillgångar till ett finansbolag före

ikraftträdandet och därefter köpa tillbaka dem och på så sätt undvika kumulativa effekter. Ett skatteundandragande inträder först när man genom en felaktig värdering på ett otillbörligt sätt skaffar sig för höga avdrag. Genom att införa övergångsbestämmelser undviker man i stor utsträckning att sådana här transaktioner vidtages.

Punktskatterna

Jag delar utredningsmajoritetens uppfattning om avskaffande av den särskilda varuskatten på kemisk-tekniska preparat och på choklad och konfektyrer, videoskatten, kasettskatten och den del av dryckesskatten som omfattas av läskedrycksskatten.

Utredningen borde enligt min uppfattning varit mycket tydligare hur ett nära samarbete med EG påverkar förekomsten av övriga punktskatter. Enligt min uppfattning kan man inte av konkurrensskäl bibehålla reklamskatten. EG kommer heller inte att acceptera ett bevarande av reseskatten.

Reseskatten

Som ett led i anpassningen till EG föreslår jag att reseskatten avseende charterresor inom Norden skall avskaffas omgående.

Alkoholbeskattning

Utredningsmajoriteten har avvisat ett förslag från mig att utreda förutsättningarna för en dryckesbeskattning som i högre grad än för närvarande står i relation till dryckens alkoholhalt.

I detta avseende föreslår jag att i vart fall en ny skatteklass för svagare starköl, som inte överstiger 3,6 viktprocent alkohol, införes. Skattesatsen bör enligt min uppfattning fastställas till 7:50 kronor per liter.

Accis på veteranbilar

Försäljningsskatten på veteranbilar bör enligt min uppfattning förändras. Jag har tyvärr inte fått gehör för min uppfattning om införandet av s.k. schablonaccis å 1 500 kronor avseende veteranbilar. Systemet bör utformas genom en s.k. rullande 30-årsregel.

Utredningsmajoritetens skäl att avvisa mitt förslag har ingen saklig förankring. Jag vidhåller givetvis mitt yrkande.

Energibeskattningen

Jag delar utredningsmajoritetens uppfattning att energiområdet beläggs med mervärdeskatt.

Den socialdemokratiska utredningsmajoriteten har avvisat mitt förslag om att redovisa denna del av utredningen i ett särskilt betänkande för att tidsmässigt uppnå en samordning med miljöavgiftsutredningen. Detta ställningstagande har fått till följd att majoritetens förslag är ofullständigt.

Utredningsmajoriteten har t o m begärt att regeringen tar initiativ till ytterligare utredning.

Nuvarande energibeskattning är ett lapptäcke av olika principer och regler. Utredningsmajoritetens förslag innebär att detta lapptäcke bibehålles. Enligt min mening behövs ett nytt system för energibeskattning som främjar en bättre miljö och dessutom förbättrar den svenska ekonomins funktionssätt.

De globala klimatproblemen blir en av de allra viktigaste miljöfrågorna under de kommande årtionden. Den s.k. växthuseffekten medför en för levnadsbetingelserna skadlig temperaturhöjning. Det är nödvändigt att minska de totala koldioxidutsläppen på jorden om vi skall kunna undgå växthuseffekten.

Riksdagen har beslutat om att koldioxidutsläppen inte skall få öka. I tabell 1 nedan redovisas koldioxidutsläppen i Sverige 1987. För att uppfylla målsättningen om koldioxidutsläppen måste det skapas incitament att släppa ut mindre koldioxid. En omläggning av beskattningen av energi kan medverka till att det framtida energisystemet blir mera miljövänligt.

Tabell 1

Totala koldioxidutsläpp från fossila bränslen 1987
miljoner ton CO2

Sopor	0,3	
Naturgas		0,6
Torv	0,6	
Ind. processer		2,5
Kol och koks		10,4
Oljeprodukter		48,1
Summa		*62,5*

Fördelas enligt följande:

Ind. processer	2,5
Fjärrvärme och el. prod.	10,1
Bostäder och service	12,6
Ind. förbränning	14,5
Kommunikation	22,8
Summa	*62,5*

Jag föreslår att inom ramen för nuvarande skatteuttag (ca 31 miljarder kronor) ett nytt system för energibeskattning införs.

Huvuddrag

* Energisektorn inordnas i momsbeskattningen
* En koldioxidskatt införs

* Nuvarande punktskatter på energiområdet avskaffas. Bensinskatten ersätts delvis av en trafikskatt.

Bl.a. som ett led i att påbörja anpassningen till EG bör moms avseende energisektorn i kombination med koldioxidskatt och trafikskatt införas omgående.

Koldioxidskatten bör vid ett momspålägg på 19 % fastställas till 0,30 kr/kg CO2. Uttaget sjunker med ca 0,03 kronor vid ett införande med nuvarande momspålägg 23,46 %.

Jag redovisar i fortsättningen effekterna av en beskattning motsvarande 0,30 kronor per kg.

Eftersom en koldioxidutsläppsrelaterad skatt träffar bränslena i förhållande till energiinnehållet och till den miljöpåverkan bränslena har avseende koldioxidutsläpp skapas en rättvis beskattning. Den nuvarande beskattningen är inte relaterad till energiinnehållet i olika bränslen. Den är ej heller relaterad till den skada som dessa bränslen åstadkommer på miljön.

Koldioxidskatten bör appliceras på alla bränslen som innehåller fossilt kol. Det innebär att skatten kommer att träffa kol, olja, diesel, bensin, naturgas och gasol.

Tabell 2

Koldioxidskatt för olika bränslen.

naturgas	550 kr/1 000m3
olja (eo1)	840 kr/m3
kol	750 kr/ton
gasol	912 kr/ton
bensin	70 öre/l
diesel	84 öre/l

Dessa produkter används inte bara som bränsle utan även som insatsmedel inom industriprocesser. Det gäller t.ex. järn- och stålindustrin och cementindustrin. Dessa insatsmedel skall inte bli föremål för koldioxidbeskattning.

Eftersom biobränslen inte ger något permanent koldioxidtillskott till atmosfären skall de inte belastas med någon skatt. Det innebär exempelvis att etanol inte skall beläggas med någon koldioxidskatt.

Även utsläpp av koldioxid från mobila källor inom Sverige bör belastas med koldioxidskatt. Beskattning av bunkerbränsle för fartyg eller flygbränsle för flygplan i internationell trafik kan emellertid inte införas.

Dagens bensinskatt är också ett sätt för bilägarna att medverka till att finansiera kostnaderna för vägtrafiken. Det är rimligt att en del av dessa kostnader täcks genom att bilägarna får betala en trafikskatt som är inräknad i bensinpriset.

Som framgår ovan skall enligt min mening en övergång till en ny energibeskattning enligt min modell inte påverka det totala bensinpriset.

Utredningen har konstaterat att införandet av moms på energi kan få konkurrenssnedvridande effekter på tillhandahållande av fjärrvärme. Jag delar den uppfattningen. För undvikande av dessa negativa konsekvenser föreslår jag att vid tillhandahållande av värme i form av hetvatten eller ånga skall en 0-skattesats gälla. Detta system förekommer exempelvis i England. Det torde inte komma att strida mot vad som kan tänkas gälla inom EG.

Vägtrafikbeskattningen

Jag avvisar utredningsmajoritetens förslag att växla fordonsskatt och registerhållningsavgift mot höjd bensinskatt.

Glesbygdsbefolkningen, som är mycket beroende av bilen, kommer i ett avsevärt sämre läge genom höjd bensinskatt. Härtill kommer utredningsmajoritetens förslag om att påföra moms på nuvarande bensinpris. Utredningsmajoritetens förslag innebär en kostnadsökning på bensin med ca 1,60 kr/liter.

Den rationaliseringsvinst som åberopas kan uppnås genom samarbete med bilförsäkringsbolagen. Eftersom varje bil som enligt gällande regler fordonsbeskattas även är föremål för obligatorisk trafikförsäkring borde man enligt min mening utreda möjligheten till en samordning av uppbörden av skatt och försäkringspremie.

Kilometerskatt

Utredningsmajoriteten har inte berört denna skatt med utgångspunkt från förhållandena inom EG. Nuvarande kilometerskatt kan inte bibehållas vid en anpassning till EG. Gränsskydd i form av kilometerbeskattning av lastbilar med hemvist inom EG kommer inte att accepteras i samband med ett nära samarbete med den gemensamma marknaden.

Skattebelastningen avseende åkerinäringens transporter är oavsett EG-anpassning redan så omfattande i Sverige jämfört med våra konkurrentländer att konkurrenssnedvridande effekter uppstår.

Det är därför nödvändigt att det snarast sker en skattemässig anpassning till våra konkurrentländer.

Fordonsskatt avseende veteranbilar

Utredningsmajoriteten har avvisat mitt förslag om slopande av fordonsskatt för veteranbilar. Enligt min mening bör denna skatt slopas för bilar som är trettio år och äldre genom ett rullande system.

Konstitutionella frågor

Jag delar utredningsmajoritetens uppfattning om att avvisa den del av direktiven som omfattar krav om förändringar av konstitutionell art. Enligt

men mening borde utredningen även tagit upp följande frågor till behandling:

Den i 8 kap. 6 § RF intagna bestämmelsen - om att under tid då riksmöte inte pågår lämna bemyndigande till finans- och skatteutskottet att på förslag från regeringen bestämma om skattesats eller att viss skatt som avses i en specifik skattelag skall börja eller upphöra att utgå - bör slopas.

Ifrågavarande lagbestämmelse har aldrig utnyttjats. Enligt utredningen föreligger inget starkt uttalat behov att av konjunkturpolitiska skäl under riksdagens ferier kunna höja de indirekta skatterna. Antingen kan man kalla in en urtima riksdag eller avvakta till riksmötet öppnas. Det kan inte nog poängteras att riksdagen skall besluta om skatter.

Bindande förklaring

Riksskatteverket har enligt lagen om mervärdeskatt rätt att meddela bindande förklaring. Ett sådant beslut går inte att överklaga. Jag delar skatteförenklingskommitténs uppfattning att institutets bindande förklaring bör avskaffas. Ökad rättssäkerhet skapas genom en sådan åtgärd.

Särskilt yttrande

av Carl Frick

1. Grundläggande samhällsmål

Industrisamhället som system har fram till nu byggt på fyra underförstådda allmänt accepterade men ohållbara förutsättningar:

1. Obegränsad tillgång till lagrad energi
2. Obegränsad tillgång till råvaror
3. Obegränsad tålighet hos naturen mot påverkan
4. Obegränsad fysisk och psykisk tolerans hos människan mot en ändrad livssituation

Nackdelarna och riskerna med en fortsatt utveckling byggd på dessa förutsättningar börjar nu bli uppenbara för allt fler människor. De globala miljöhoten och den allt snabbare utplundringen av knappa råvaruresurser hotar nu på allvar människans fortsatta existensmöjligheter på jorden. Inte minst visas detta av den SIFO-undersökning som publicerades den 26 april i Dagens Nyheter som visar att 90 % av de tillfrågade är villiga att ändra sitt konsumtionsmönster för att rädda naturen och livsförutsättningarna.

I detta allvarliga läge måste de långsiktiga överlevnadsfrågorna prägla allt politiskt arbete. Detta måste också gälla uppläggningen av det som har kallats "århundradets skattereform" i Sverige.

Miljöpartiet de Gröna har formulerat följande grundläggande mål för sin politik:

1. Solidaritet med naturen och de ekologiska systemen
2. Solidaritet med kommande generationer
3. Solidaritet med utsatta grupper inom Sverige
4. Solidaritet med människorna i u-länderna

Dessa mål ställer krav på politiken och dess utformning och på oss människor, vårt sätt att leva och att tänka. De flesta medborgare i Sverige kan vid närmare eftertanke tänka sig att ställa upp på dessa mål. Problemet är att målen om de skall uppfyllas ställer krav på oss att ändra vår livsstil och det på ett omfattande sätt.

2. Grundläggande principer för indirekta skatter

Skatterna i vårt samhälle kan sägas ha två huvudfunktioner:

1. att bidra till finansieringen av samhällets åtaganden
2. att styra människors och företags handlande mot angelägna politiska mål.

En allmän kritik mot betänkandets förslag är att man i det vällovliga syftet att skapa enhetlighet och enkla regler alltför mycket har försummat skatternas roll som styrmedel. Detta beror på de direktiv som styr utredningen och de syften som århundradets skatteomläggning har, nämligen:

1. Den skall förenkla systemet och motverka skatteflykt
2. Den skall medverka till och förstärka ekonomisk tillväxt
3. Den skall förbättra exportföretagens konkurrensmöjligheter
4. Den skall bidra till att stärka statens finanser
5. Den skall underlätta anpassning till EG.

Miljöpartiet de Gröna anser det praktiskt och ändamålsenligt att dela upp de indirekta skatterna i sådana som huvudsakligen har en styrfunktion och sådana där finansieringsmotivet är det väsentliga. Skatterna med styrfunktion skall sättas in selektivt för att nå uppställda politiska mål och ha en konsekvent och genomtänkt utformning för detta ändamål. Deras viktigaste uppgift är att styra konsumtionen i en viss riktning. De ger också en del intäkter till statskassan, även om detta inte är det primära. Skatterna med finansieringsfunktion skall däremot sättas in så generellt som möjligt och avsteg från den generella linjen bör i varje särskilt fall motiveras.

2.1 Skatter med styrfunktion

För att nå målet som är ett samhälle i ekologisk balans måste vi drastiskt minska utsläppen av farliga ämnen som hotar att utradera livsförutsättningarna för både människor, djur och växter.

För att visa solidaritet med kommande generationer kan inte vår generation – en försvinnande kort parantes i jordens och mänsklighetens historia – få utplundra en stor del av de lättillgängliga naturtillgångar, som det tagit årmiljoner att skapa i jordskorpan. Vi måste lämna kvar till kommande generationer deras rättmätiga andel av sådana råvaror som inte kan förnyas.

Medlen för att nå dessa mål kan vara:

1. Intensiv upplysning till medborgarna
2. Lagstiftning
3. Ekonomiska styrmedel

Lagstiftning bör främst tillgripas för att sätta gränsvärden för utsläpp i naturen. Lagstiftningen kan sedan kompletteras med ekonomiska styrmedel för att ytterligare minska utsläppen under gränsvärdena. Hushållningen med knappa råvaror åstadkoms bäst med ekonomiska styrmedel. När dessa

tre metoder inte är framkomliga måste samhället komma in med tvingande lagstiftning för att komma tillrätta med existerande problem.

2.1.1 Råvaruskatter

Den teoretiska grunden för beskattning av råvaror är att korrigera en grundläggande brist i marknadens sätt att fungera. Enligt gängse ekonomisk teori bestäms priset på en råvara av lagen om tillgång och efterfrågan. Detta fungerar bra i de flesta fall men så är inte fallet när det gäller marknaden för icke förnyelsebara råvaror. Den grundläggande svagheten i denna marknad är att den inte beaktar det långsiktiga tidsperspektivet.

Utbudet av icke förnyelsebara råvaror (fossila bränslen, mineraler, etc.) är i princip konstant. Dessa finns lagrade i jordskorpan sedan årmiljoner tillbaka och förnyas inte i mänskligt tidsperspektiv. Hela utbudet finns i princip tillgängligt på marknaden idag.

Efterfrågan på dagens råvarumarknad är emellertid begränsad till de råvaror som den nu levande generationen efterfrågar. Denna efterfrågan är bara en mycket liten del av den efterfrågan som skulle uppstå om alla kommande generationer kunde vara närvarande idag och lägga sitt bud på dessa råvaror, som måste betraktas som hela mänsklighetens – i alla tider – gemensamma arvedel.

Eftersom hela utbudet men bara en liten del av efterfrågan finns på marknaden idag blir – helt enligt grundläggande ekonomiska lagar – priset på den icke förnyelsebara råvaran alldeles för lågt. Det låga priset leder i sin tur till en våldsam överefterfrågan och rovdrift på ändliga råvaror.

Medlet att korrigera denna grundläggande brist i marknadens sätt att fungera är råvaruskatter. Råvaruskatternas uppgift är att höja det allför låga råvarupriset till i princip den nivå, som skulle ha uppstått om även kommande generationers efterfrågan på råvarorna kunde ha gjort sig gällande på dagens marknad.

För att uppfylla solidariteten till kommande generationer kräver Miljöpartiet de Gröna att råvaruskatter införs på alla knappa och icke förnyelsebara råvaror. Knappheten skall här ses i ett mycket långt tidsperspektiv. Ju större knapphet desto högre skattesatser.

Högre råvarupriser genom beskattning av råvara leder till minskad konsumtion av råvaran. Detta sker på minst tre olika sätt:

1. Priset på slutprodukten där råvaran ingår blir – om inget ändras – högre. Detta leder till minskad efterfrågan på slutprodukten och därmed även på den ingående råvaran.
2. Det blir mer lönsamt att i tillverkningsledet minska åtgången av den knappa råvaran genom ersättning med andra material, minskad materialåtgång, mindre spill, ökad arbetsinsats, etc.
3. Det blir lönsamt att återvinna råvara ur förbrukade produkter.

Detta visar att sättet att ta ut skatt på råvaror har avgörande betydelse för vilken effekt i form av minskad förbrukning som uppnås. Målet måste vara att åstadkomma sparsamhet både i tillverkningsledet när en råvara går vidare till någon form av förädling och i slutförbrukarledet när den

konsumeras direkt. För att uppnå detta måste skatten tas ut redan i råvaruledet – dvs senast innan råvaran går in i någon form av tillverknings- eller förädlingsprocess. Då får den maximal effekt enligt ovan.

En råvaruskatt bör tas ut på kvantitet av råvaran (ton, liter etc) eftersom en skatt på värdet i praktiken endast blir en skatt på det arbete som erfordrades för att ta upp råvaran ur marken.

2.1.2 Miljöskatter

Även miljöproblemen i form av utsläpp av skadliga ämnen i naturen bottnar i en grundläggande brist i marknadens sätt att fungera. Bristen består här i att miljön har betraktats som en "gratis resurs", dvs det har inte kostat något för företag och enskilda att bli av med sitt farliga avfall i naturen, till men för växter, djur och människor.

Medlen för att komma tillrätta med denna brist i marknadsekonomin är:

1. lagstiftning
2. miljöskatter

Genom miljöskatterna "sätts ett pris" på miljön. Detta pris skall sättas så att det är lönsamt för företag och enskilda att i stället ta hand om avfallet själva eller – ännu hellre – utforma tillverkningsprocesserna så att farligt avfall överhuvudtaget inte uppstår. Slutna tillverkningsprocesser är ett framtidsmål.

Miljöpartiet de Gröna kräver att miljöskatter införs på alla skadliga utsläpp där det inte är uppenbart mest praktiskt och ekonomiskt att förhindra utsläpp på annat sätt, t.ex. genom lagstiftning. Miljöskatternas storlek skall bestämmas till den nivå som bedöms erforderlig för att få ned utsläppen till den nivå som naturen tål. Ett mått på dessa skatters storlek är de samhällskostnader som en process eller ett nyttjande förorsakar.

I vissa fall kan man i stället för miljöskatter arbeta med miljöavgifter där avgiftsintäkterna återgår till den beskattade verksamheten. T.ex. avgifter på konstgödsel och bekämpningsmedel som återgår till jordbruket som arealbidrag.

2.1.3 Övriga skatter med styrfunktioner (punktskatter)

Idag används begreppet punktskatter på de flesta indirekta skatter med undantag av momsen. Motiven till olika punktskatter är ofta oklara eller sammansatta. Vi kommer i det följande att begränsa beteckningen punktskatter till de särskilda skatter med styrfunktion som inte är råvaruskatter och miljöavgifter.

2.1.3.1 Punktskatter med hälso- och socialpolitiska motiv

Hälso- och socialpolitiska skäl kan anföras som motiv för särskilda styrande skatter. Exempel på detta är skatterna på alkoholhaltiga drycker och tobak. Miljöpartiet de Gröna anser att sådana skatter skall finnas men endast på

områden där särskilt starka motiv kan anföras. En alltför "generös" tillämpning av t.ex. hälsomotiv för beskattning skulle sannolikt leda till mycket svåra gränsdragningsproblem eftersom en mängd varor ofta påstås ha mer eller mindre negativ påverkan på hälsan, t.ex. fet mat som smör, grädde, ägg m.m. Vad som anses vara nyttigt respektive onyttigt varierar också i tiden och mellan grupper av människor med bestämda åsikter.

2.1.3.2 Skatt på umbärlig konsumtion

I dagens skattesystem finns vissa skatter som har karaktär av "lyxskatt", t.ex. på kosmetika, choklad och konfektyrer, läsk och videoapparater. Lyxskattebegreppet kan knappast sägas vara konsekvent genomfört då i så fall med lika stor rätt ett stort antal varor borde ha varit belagda med lyxskatt. Urvalet av varor som nu är belagda med "lyxskatt" är historiskt betingat och måste ur ett helhetsperspektiv anses högst slumpartat.

Miljöpartiet de Gröna har övervägt om det är önskvärt och möjligt att genomföra en mer konsekvent beskattning av umbärliga produkter. Formerna för en sådan skattning bör prövas i ett fortsatt utredningsarbete.

2.1.3.3 Övriga punktskatter

Förutom ovennämnda motiv för punktskatter kan också andra motiv förekomma. Dessa motiveras särskilt när respektiva skatt behandlas i avsnitt 3. Detta gäller t.ex. reklamskatten.

2.2 Skatter med främst finansieringsfuktion

2.2.1 Specialdestinerade skatter

I vissa sammanhang kan det, t.ex. av rättviseskäl, vara ändamålsenligt att låta vissa statliga eller kommunala utgiftsområden betalas av specialdestinerade skatter i stället för ur den allmänna skattepotten. Skatten kan i detta fall ses som en avgift för utnyttjande av en viss tjänst. Att avgiften tas ut som skatt i stället för som avgift kan t.ex. bero på att detta är uppenbart mest praktiskt. Ett exempel på en sådan skatt är den del av bensinskatten som används till att finansiera vägväsendet. Ett annat exempel är att ta ut en särskild skatt på kassettband för att finansiera upphovsmannaersättning till musiker och tonsättare, vars alster kopieras privat på kassettband.

2.2.2 Generella skatter

Den, vid sidan av inkomstskatten, viktigaste generella skatten med finansieringsmotiv är momsen, som är en mervärdesskatt på produktion av varor och tjänster. Under förutsättning att det finns adekvata indirekta skatter med styrfunktion enligt ovan följer som en direkt konsekvens att momsen i största möjliga utsträckning bör vara neutral. Om momsen inte vore neutral skulle detta nämligen i sig innebära en styrning som då skulle

motverka den styrning som i princip bör tillgodoses av de skatter som har en styrande funktion.

Det kan dock finnas skäl att göra undantag från denna neutralitetsregel om starka motiv finns. Några sådana motiv skall belysas i det följande.

2.2.2.1 Områden där styrande skatter ännu inte finns

Det finns områden där styrande skatter i princip borde finnas men där dessa av olika skäl ännu inte har kunnat införas i full skala. Ett sådant fall är, som kommer att beröras nedan, råvaruskatter på annat än energi. Som ett "näst-bästa-alternativ" kan man då i stället tänka sig differentierade momssatser som innebär högre skatter på konsumtion med stort råvaruinnehåll än på sådan konsumtion som har mycket litet eller inget råvaruinnehåll. Av tidigare resonemang framgår dock att ett sådant "surrogat" aldrig kan bli lika exakt eller ge samma effektiva styrimpulser som riktiga råvaruskatter.

2.2.2.2 Områden som subventioneras av samhället

På områden som har ansetts särskilt värdefulla och som subventioneras av samhället kan det ibland vara mindre ändamålsenligt att ta ut en generell finansieringsskatt. Detta kan i vissa fall bara leda till en ökad rundgång av pengar, skapa mer administration och ett större utrymme för mer eller mindre godtyckliga prioriteringar vid den ökade bidragsgivning som skulle bli ett resultat av en momsbeläggning. Exempel på sådana områden är massmedia och kulturella tjänster.

2.2.2.3 Andra områden

Ett tredje område där Miljöpartiet de Gröna anser att det finns särskilda motiv för avsteg från en generell momsbeläggning är basmat. Motiven härför utvecklas vidare nedan.

3. Förändringar i skattesystemet

De skatteförändringar som skall göras i det svenska samhället måste ha som mål att inte öka de ekonomiska klyftorna i samhället och att minska förbrukningen av energi och knappa resurser samt att komma tillrätta med den ökande miljöförstöringen. Det svenska samhället måste bli robust och bygga på en ekonomi i balans med naturen och våra livsförutsättningar.

3.1 Differentierad moms

Vi har idag fyra momsnivåer i Sverige:

1. Nollmoms för bl.a. energi och tjänster och mycket annat
2. Markarbetsmoms på ca 3 % (20 %-regeln)

3. Byggmoms (60 %-regeln)
4. Normalmoms 23,46 %

Även om momsen i första hand skall ses som en allmän finansieringsskatt kan det, som tidigare angetts finnas skäl att arbeta med en differentierad moms, dock inte med nuvarande indelning. Lämplig differentiering diskuteras under de olika punkterna nedan. Det kan vara värt att notera att man även inom EG arbetar med skilda momssatser.

3.2 Energibeskattningen

Enligt Miljöpartiet de Grönas mening kan betänkandets förslag på energiskatteområdet få till följd att förbrukningen av olja, kol, naturgas och elkraft kommer att öka. Det kommer att bli mycket svårt för de inhemska bränslena att hävda sig i den ännu mer snedvridna konkurrensen som utredningens förslag leder till. Fjärrvärmen kommer med betänkandets förslag i ett ofördelaktigt läge jämfört med individuell uppvärmning.

De i betänkandet avlämnade förslagen strider helt mot de av riksdagen beslutade riktlinjerna för energi- och miljöpolitiken. Dessa mål innebär

1. att kärnkraften skall avskaffas
2. att utsläppen av koldioxid inte får öka
3. att utsläppen av kväveoxider skall minska med 30 % fram till 1995
4. att de fyra orörda älvarna skall skyddas från utbyggnad.

Om hushållningen med icke förnyelsebara råvaror och begränsningen av miljöutsläppen till vad naturen tål skall kunna klaras är dock dessa mål otillräckliga. Förbrukningen av fossila bränslen måste därför minska drastiskt, ner till 15 % av dagens nivå inom 25 år.

För att klara dessa mål kommer att krävas en sträng hushållning med energi och en övergång till flödande energi från sol, vind och biomassa. Betänkandets förslag om sänkning av vissa punktskatter på energi utan införande av adekvata råvaruskatter och med osäkerhet om kommande miljöskatter är helt otillräckliga för att nå de uppställda målen och kan därför under inga förhållanden accepteras.

Råvaruskatter och miljöskatter på energi måste införas omedelbart till en nivå som klart överstiger dagens punktskatter. De måste sedan höjas successivt tills man når den nivå där de eftersträvade effekterna av skatterna uppnås (ren miljö, sparande till kommande generationer). Höjningarna av råvaruskatter och miljöskatter bör ske stegvis över flera år för att ge industri och hushåll en rimlig anpassningsperiod. Beslutet om de stegvisa höjningarna bör dock tas nu i ett sammanhang. Genom att på detta sätt lägga fast en tidtabell för hur råvaruskatter och miljöskatter på energi skall höjas vinnes flera viktiga syften. De stora energikonsumenterna får en klar bild av vad de har att vänta sig och kan därför planera sina investeringar och andra anpassningar på ett rationellt sätt. Samtidigt blir inte skatterna så höga de första åren att företagens lönsamhet allvarligt försvagas. Vi vill tvärtom att företagen ska ha ekonomiska möjligheter att

investera i den nya teknik som erfordras för att de inte senare skall drabbas allvarligt av de då ännu högre priserna på energi.

Miljöpartiet de Gröna vill därför att det skall utgå skatt på icke förnyelsebara energiråvaror istället för energimoms. Att, enligt KIS-förslaget, sänka de direkta energiskatterna är helt förkastligt.

3.2.1 Råvaruskatter på energi

I följande tabell redovisas de förslag till råvaruskatter på energi som Miljöpartiet de Gröna redan motionerat om i riksdagen. De flesta av dessa höjningar bör kunna ske redan tidigare än år 1991. Med all sannolikhet måste ytterligare höjningar ske även efter år 1991 för att uppnå eftersträvade effekter.

Miljöpartiets förslag till råvaruskatter på energi,
Allt i öre/kWh

Energiråvara	Skatt	Not
Vattenkraft, äldre	10,6	1
Vattenkraft, nyare	9,6	1
Kol, olja och gas för elproduktion	3,0	2
Kärnbränsle för elproduktion	3,5	
Vindkraft, biobränslen, solenergi	-	
Torv	5,9	3
Kol	11,8	4
Naturgas	11,8	5
Eldningsolja	11,8	6
Dieselolja	11,8	7
Bensin	11,8	8
Gasol	11,8	
Fartygsbränsle	11,8	
Flygbränsle	11,8	9

Noter

1 Skatten avser kWh ut från stationen.
2 Det finns ingen rimlig anledning varför skatten på elkraftindustrins råvaror skall vara lägre än för annan industri, men en harmonisering måste genomföras stegvis för att inte konsekvenserna skall bli drastiska.
3 Torv har en så lång förnyelsetid att den i praktiken kan betraktas som en icke förnyelsebar energikälla. Råvaruskatt bör därför utgå.
4 Metallurgiska kol är obeskattade, däremot beskattas användning av koksverksgas och masungsgas för energiändamål utanför verket med 11,8 öre/kWh.
5 Redan i drift varande naturgasanläggningar betalar bara 2/3 av skatten, dvs 7,9 öre/kWh.
6 Oljefraktioner som råvara i kemisk industri: plast, färger, läkemedel etc är tills vidare skattefria.
7 Det bör utredas om kilometerskatten kan slopas och energiskatten för dieselfordon harmoniseras med stödåtgärder för vissa förbrukare såsom jordbrukstraktorer.
8 Avser själva råvaruskatten på bensinen. Därtill kommer den del av bensinskatten som avser att bekosta vägväsendet samt miljöavgifter. Miljöpartiet de Gröna förslår inledningsvis att skatten på bensin höjs med 1.25 kr per liter för oblyad bensin och 2.25 kr per liter för blyad bensin.
9 Totalt inklusive miljöavgifter föreslår Miljöpartiet de Gröna en skatt på flygbränsle på 2.50 kr per liter, varav en del kan utgå i form av landningsavgifter för att även det utrikes flyget skall var med och betala.

Totalt beräknas ovanstående förslag ge en förstärkning till statskassan av knappt 20 miljarder kronor. Härvid har räknats med konsumtionsminskningar för de flesta energislagen.

3.2.2 Storförbrukarrabatten

Storförbrukare av energi har i dag en rabatt som innebär att deras totala energiskatter begränsas till 1,7 % av företagets omsättning. Miljöpartiet de Gröna vill höja denna gräns till 2,2 % och därefter succesivt ta bort rabatten inom en femårsperiod.

3.2.3 Miljöskatter på energi

Miljöskatter bör finnas på bl.a. svaveloxider, kväveoxider, kolväten och radioaktivitet. Miljöskatt på koldioxid bör kunna samordnas med skatten på energiråvaran. Vad gäller biobränslen bör koldioxidskatt inte uttas eftersom biobränslen inte innebär något nettotillskott av koldioxid.

Miljöskatterna borde rätteligen ha samordnats med KIS-utredningen och ha slutbehandlats samtidigt eftersom de hör så intimt i hop.

3.3 Råvaru- och miljöskatter på annat än energi

Miljöpartiet de Gröna kräver att en parlamentarisk utredning snarast tillsätts med uppgift att föreslå hur en konsekvent genomförd råvarubeskattning skulle kunna utformas. Det stora problemet när det gäller råvarubeskattning är sannolikt det internationella beroendet. Troligen kräver en helt genomförd råvarubeskattning enligt grunderna i avsnitt 2.1.1 att den genomförs på internationell bas. Sverige bör därför i alla sammanhang verka för att en sådan internationell råvarubeskattning kommer till stånd.

I avvaktan på utredning och internationellt genombrott för råvarubeskattning bör Sverige ensidigt kunna vidta vissa åtgärder för att markera allvaret i strävan mot en genomförd råvarubeskattning. Miljöpartiet de Gröna föreslår således att i skattereformen intas ett första steg på väg mot en allmän råvarubeskattning. Detta första steg kan förslagsvis bestå av skatt på grusråvara och en mindre skatt på några mineraler. En intäkt på 0,3 miljarder härav bör kunna inräknas i skattereformen. På längre sikt måste råvaruskatter införas på fler råvaror och då användas till att i stället sänka arbetsgivaravgifterna.

Miljöskatter bör successivt införas på alltfler skadliga utsläpp och på skadligt avfall. Mest angeläget att börja med är miljöskatter på klorutsläpp. Miljöpartiet de Gröna har inledningsvis räknat med intäkter från miljöskatter på både energi och annat än energi på 5 miljarder kronor årligen. Intäktsberäkningen på längre sikt är svår att göra eftersom det uttalade syftet med höga miljöskatter är just att sänka utsläppen. Ju bättre detta lyckas, desto lägre blir intäkterna.

3.4 Persontransportbeskattning

I betänkandet föreslås momsbeläggning av persontransporter. Följande förändringar kan då förväntas av persontransporterna.

Flyg och taxi	- 1.6 %
Tåg	- 13.3 %
Lokaltrafik	- 15.6 %

Momsbeläggning av persontrafik skulle alltså leda till kraftiga minskningar av den miljövänligare och energieffektivare tåg- och busstrafiken. Samtidigt gynnas den miljö- och trafikfarliga biltrafiken, liksom den kraftigt energislösande flygtrafiken.

En sådan utveckling strider uppenbart mot centrala miljö- och trafikpolitiska målsättningar. Det gäller bl a kravet på kraftigt minskade utsläpp av kväveoxider, minskade utsläpp av kolväten, minskade utsläpp av koldioxid och andra växthusgaser, samt kraven på en utökad och förbättrad kollektivtrafik i städerna och förbättrad järnvägstrafik ute i landet. Det blir också de ekonomiskt svagare grupperna som drabbas mest eftersom de främst utnyttjar lokaltrafik och järnväg.

I sammanhanget bör det framhållas att vägtrafiken, som främst utgörs av privatbilism, kostar samhället minst 15 miljarder om året, medan järnvägstrafiken helt bär sina samhällsekonomiska kostnader.

3.4.1 Miljöpartiet de Grönas förslag

Miljöpartiet de Gröna säger nej till att persontrafiken momsbeläggs. Persontransporterna bör i stället beskattas främst genom skatter på drivmedel och miljöavgifter enligt förslagen i p 3.3 ovan. Detta innebär bl a att bensinskatten höjs med 1,25 kr/liter för oblyad bensin och 2,25 kr/liter för blyad bensin. Kilometerskatten höjs i samma omfattning som skatten på blyad bensin. Vidare införs en skatt på flygbränsle med 2,50 kr/liter, varav en del bör tas ut i form av landningsavgift.

Järnvägstrafik och miljövänlig lokaltrafik bör i ökande utsträckning upphandlas av stat, landsting och kommun. Anslagen för dessa ändamål, liksom investeringarna i sådana transportsystem, måste öka kraftigt.

3.4.2 Slopandet av fordonsskatten

Miljöpartiet de Gröna accepterar betänkandets förslag om att omvandla fordonsskatten till ökad bensinskatt under förutsättning att kommuner med lägre fordonsskatt kompenseras, t ex genom en lägre bensinskatt i de berörda kommunerna. Det bör också utredas om inte också fordonsskatten på dieseldrivna fordon kan omvandlas till högre kilometerskatter eller skatt på dieselolja.

3.5 Matbeskattning

Miljöpartiet de Gröna vill att moms på svensk basmat skall tas bort.

Borttagandet av moms på den svenska basmaten skulle underlätta en reformering och modernisering av det svenska jordbruket i riktning bort från kemikalierna. Likaså skulle genomförandet av den nya djurskyddslagen med bättre förhållanden för bl a grisar och höns underlättas. Denna omvandlingsprocess i jordbruket kommer antagligen, åtminstone övergångsvis att innebära ökade produktionskostnader. Ett borttagande av momsen skulle väsentligt underlätta omställningen genom att hålla nere matkostnaderna för konsumenterna.

Omvandlingen av jordbruket befrämjas genom att, enligt Miljöpartiet de Grönas förslag, höja avgifterna på konstgödsel och jordbruksgifter med 300 % samtidigt som intäkerna av detta återförs till odlarna i första hand som en arealersättning på i genomsnitt 1 000 kronor per hektar och år. De som går över till alternativ odling utan konstgödsel och gifter skall få ett rejält stimulansbidrag fördelat över några år. De som redan har lagt om till alternativ odling skall också få detta bidrag.

Miljöpartiet de Grönas förslag att ta bort moms på svensk basmat kostar mellan 8 000 till 11 000 Mkr per år. Statsfinansiellt kan detta bortfall kompenseras med en allmän höjning av momsnivån på övriga varor med 2 % till 3 %.

Opinionsundersökningar som gjordes under hösten 1988 visade mycket tydligt att svenska folket vill ha slopad moms på maten.

3.6 Beskattning av konst, kultur, nöjen och massmedia

3.6.1 Konst, kultur och nöjen

Miljöpartiet de Gröna vill inte att dessa områden skall momsbeläggas. Det synsätt som betänkandet ådagalägger är dels klart kulturfientligt och dels också antisocialt. Människor och grupper som redan har det svårt och utför ett mycket viktigt arbete i vårt samhälle kommer med detta förslag i en ännu besvärligare situation. Risk finns att kultur blir förbehållet färre människor än idag och att det blir stora företag som kan bjuda sina kunder på kultur eftersom delar av kostnaderna är avdragsgilla.

Att momsbelägga kultursektorn skulle också skapa ett ytterligare behov av subventioner från samhället till omistliga kulturformer. Detta stöd skulle administreras genom politiska beslut i olika kommittéer, etc, och därmed ge utrymme för ett ökat godtycke och en rundgång av pengar som medför ökade administrativa kostnader.

3.6.2 Dagspressen

Miljöpartiet de Gröna säger nej till att momsbelägga dagspressen.

Miljöpartiet de Gröna vill att svensk press skall ha en sådan beskattning och stöd att mångfalden bevaras och helst ökas samtidigt som slöseri med papper minskas. Att momsbelägga pressen medför bara ett utökat

behov av presstöd som kan komma att leda till en ökad politisk styrning genom sättet att fördela ut detta och till ökade administrativa kostnader.

Miljöpartiet de Gröna föreslår i stället att reklamen beskattas mycket mer än idag. Vårt förslag om reklamskatten beskrivs i punkt 3.9.2.

3.6.3 Televisionen

Miljöpartiet de Gröna vill inte att televisionen skall momsbeläggas. Det vore ologiskt med tanke på att Miljöpartiet de Gröna inte vill momsbeläggs dagspress och nöjen.

3.7 Bygg- och boendebeskattningen

Betänkandet visar att när man kombinerar den höjda byggmomsen med de höjda boendekostnader som RINK-utredningen föreslår så kommer boendekostnaderna att öka med mellan 13 och 15 %. Detta gäller både nyproduktion och gamla bostäder. De högre talen gäller nyproduktion.

De mycket högre boendekostnaderna kan komma att leda till att utbetalningarna via det allmänna bostadsbidraget ökar och att allt fler på detta sätt binds till den offentliga sektorns utbetalningar. Problem kan komma att uppstå på grund av de allt större kostnadsskillnaderna mellan äldre och nyare hus.

Betänkandet omfattar också förslag om momsbeläggning av vatten, avlopp och sophämtning.

3.7.1 Miljöpartiet de Grönas förslag

Miljöpartiet de Gröna vill att hela bygg- och boendesektorn ses över så att vi kan få ner byggkostnaderna och få ett byggande, som är ekologiskt rimligare, dvs mindre resursförstörande. Frågan om förändrad byggmoms måste ses i sitt sammanhang med de förändringar som föreslås i RINK-utredningen. Innan Miljöpartiet de Gröna tar ställning till förslagen vill vi avvakta den utredning som nu görs under ledning av statssekreterare Bengt-Owe Birgersson.

På samma sätt måste förslagen om momsbeläggning av vatten, avlopp och sophämtning behandlas i detta sammanhang. Eftersom Miljöpartiet de Gröna vill minska konsumtion finns det motiv för att acceptera moms på dessa områden.

3.8 Beskattning av tjänster

I betänkandet föreslås att olika tjänster momsbeläggs såsom privat vård, teletjänster och privata tjänster av typ hårvård, etc.

En momsbeläggning av dessa tjänster innebär i realiteten bara ännu en skatt på arbete. Detta skulle möjligen kunna accepteras om det funnes adekvata råvaruskatter och miljöskatter på all varuproduktion. Så länge sådana inte är införda innebär, enligt resonemanget under punkt 2.2.2.1,

en momsbeläggning av rena tjänster att sådana missgynnas jämfört med varuproduktion. Frånvaron av tillräckliga råvaru- och miljöskatter i varuproduktion bör då kompenseras av att de rena tjänsterna i stället är momsbefriade. När riktiga råvaru- och miljöskatter införts över hela fältet kan momsfriheten för rena tjänster omprövas.

3.9 Punktskatter

3.9.1 Kemisk-tekniska produkter, choklad, m.m.

Betänkandet föreslår att punktskatterna på vissa kemisk-tekniska produkter, choklad och konfektyrer, läskedrycker, videobandspelare och kassettband avskaffas. Miljöpartiet de Gröna vill inte biträda detta förslag. I enlighet med resonemanget under punkt 2.1.3.1 vill Miljöpartier de Gröna i stället utreda möjligheterna att genomföra en mer konsekvent beskattning av umbärliga produkter.

3.9.2 Reklamskatten

Miljöpartiet de Gröna kräver att skatten på reklam höjs kraftigt. Den kommersiella reklamen och särskilt den del som är livsstilsbildande innebär ett direkt sabotage mot de ansträngningar som nu är absolut nödvändiga att propagera för en mindre resursslösande och miljöförstörande livsstil. Det är djupt omoraliskt att ständigt predika att lyckan består i en allt högre materiell överflödskonsumtion samtidigt som en stor del av världens befolkning svälter. Därtill kommer att reklamen i sig innebär ett otroligt resursslöseri. Över 20 miljarder kronor årligen spenderas på reklam samtidigt som vårdkrisen förvärras. Bara direktreklamen drar energiresurser motsvarande ett halvt kärnkraftverk.

Miljöpartiet de Gröna kräver därför att reklamskatten i första hand fördubblas. Intäkten av detta har uppskattats till ca 0,7 miljarder kronor/år efter en antagen minskning av reklamvolymen med 10 %. Reklamskatten måste sedan fortsätta att höjas ytterligare tills målet om en mycket kraftig neddragning av reklamvolymen uppnås.

Reklamskatt bör inte utgå på sådan produktinformation i form av kataloger och rubricerade annonser i särskilda annonsavdelningar i pressen som potentiella kunder själva söker upp för att få information inför ett köpbeslut. I en motion till 1988/89 års riksdag har Miljöpartiet de Gröna närmare utvecklat hur åtskillnaden mellan produktinformation och reklam bör göras.

3.9.3 Förpackningsskatt

Den rika floran av förpackningar är en del av det omfattande slöseriet i den svenska ekonomin. Om riktiga råvaruskatter på det material och den energi som ingår i förpackningarna funnes skulle en sparsamhet med förpackningar automatiskt gynnas. I avvaktan på att sådana skatter införts

fullt ut bör särskilda skatter kunna utgå på de mest råvaru- och energikrävande förpackningarna.

En förpackningsskatt kan ha en dämpande verkan på viljan att köpa varor speciellt i engångsförpackningar. Miljöpartiet de Gröna föreslår därför en avgift på förpackningar av bl.a. aluminium och plaster. Intäkten av en sådan avgift har beräknats till storleksordningen 1 miljard kronor årligen.

3.9.4 Alkohol och tobak

Konsumtionen av alkohol och tobak orsakar samhället stora merkostnader både i sjukvården och den sociala omsorgen. Enligt vissa beräkningar borde en liter sprit kosta 400 kronor för att täcka de verkliga kostnader den orsakar. Miljöpartiet de Gröna vill därför höja skatterna på sprit och tobak med 40 % och skatterna på vin och öl med 20 %. Med en antagen förbrukningsminskning på 10 resp 5 % skulle detta ge en budgetförstärkning på ca 3,2 miljarder kronor.

4. Sammanfattning

4.1 Ekologiska konsekvenser

KIS-utredningen beaktar i huvudsak endast de statsfinansiella aspekterna på de indirekta skatterna. Det är detta som är upphovet till att man överhuvudtaget inte bryr sig om att belysa de ekologiska konsekvenserna trots att man kan befara att de framlagda förslagen kommer att medföra ökad användning av kol, olja, gas och elkraft och att de inhemska förnybara energierna kommer att få det ännu svårare än i dag. Kärnkraftens avveckling kommer också att försvåras.

Allt detta strider mot av riksdagen fattade beslut.

Situationen blir inte bättre av att betänkandet också föreslår momsbeläggning av persontransporter. Detta leder enligt betänkandet till kraftig minskning av utnyttjande av järnvägen och den kollektiva trafiken.

De förslag som Miljöpartiet de Gröna har framlagt har en klar ekologisk profil baserad på grundläggande samhällsmål. Miljöpartiet de Gröna vill, när det gäller de indirekta skatterna, betala den skatteomläggning som skall göras i huvudsak genom att beskatta energin som råvara och med miljöskatter. Miljöpartiet de Gröna vill också börja avveckla de energislukande företagens stora skatterabatter som ger företagen ca 1 000 Mkr per år. En sådan förändring innebär ett ytterligare starkt incitament för företagen att börja hushålla med energi.

Av samma skäl säger Miljöpartiet de Gröna nej till att momsbelägga persontransporter. I en tid då det är av allra största vikt att vi satsar på en utbyggnad av den spårburna kollektivtrafiken är det mer än märkligt att betänkandet framlägger förslag, som leder till att resandet på järnväg och med kollektivtrafik kommer att minska.

4.2 Sociala konsekvenser

Flera av betänkandets förslag har den karaktären att de främst drabbar hushållen medan företagen kommer undan. Hit hör momsbeläggningen av energi, persontransporter och kultur. Denna leder till att hushållen tvingas spara på energi medan företagen tvärt om får ett *minskat* incitament att hushålla. Detta genom att momsen är avdragsgill och genom att punktskatterna föreslås sänkta. Låginkomsttagare får betala mer för att besöka kulturevenemang och åka tåg medan företagens resor, som i stor utsträckning går med flyg, inte drabbas av några kostnadshöjningar.

Miljöpartiet de Gröna vill avvakta utredningen om de sociala konsekvenserna för boendet innan vi tar ställning till föslagen om höjning av byggmoms och avgifter på vatten och avlopp.

4.3 Ekonomiska konsekvenser

De beräknade merintäkterna för staten av Miljöpartiet de Grönas förslag framgår av följande tabell.

Skatt på	Merintäkt
.....	miljarder kr
Energiråvara	19,4
Övriga råvaror	0,3
Miljöutsläpp och avfall	5,0
Alkohol och tobak	3,2
Reklam	0,7
Förpackningar	1,0
Summa	*29,6*

KUNGL. BIBL.
1989-07-03
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1989

Kronologisk förteckning

1. Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. C.
2. Beskattning av fåmansföretag. Fi.
3. Integriteten vid statistikproduktion. C.
4. Fasta Öresundsförbindelser. K.
5. Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. C.
6. Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. C.
7. Vidgad etableringsfrihet för nya medier. U.
8. UD:s presstjänst. UD.
9. Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. Fi.
10. Två nya treåriga linjer. U.
11. Hushållssparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. Fi.
12. Den regionala problembilden. A.
13. Mångfald mot enfald. Del 1. A.
14. Mångfald mot enfald. Del 2. Lagstiftning och rättsfrågor. A.
15. Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. K.
16. Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. Fi.
17. Risker och skydd för befolkningen. Fö.
18. SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. C.
19. Regionalpolitikens förutsättningar. A.
20. Tullregisterlag m.m. Fi.
21. Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. ME.
22. Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. U.
23. Parkeringsköp. Bo.
24. Statligt finansiellt stöd? I.
25. Rapporter till finansieringsutredningen. I.
26. Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. Fi.
27. Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. U.
28. Utbildningar för framtidens tandvård. U.
29. Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. U.
30. Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänster. U.
31. Statens mät- och provstyrelse. I.
32. Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. ME.
33. Reformerad inkomstbeskattning
    - Skattereformens huvudlinjer. Del 1.
    - Inkomst av kapital. Del 2.
    - Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3.
    - Bilagor, expertrapporter. Del 4. Fi.
34. Reformerad företagsbeskattning
    - Motiv och lagförslag. Del 1.
    - Expertrapporter. Del 2. Fi.
35. Reformerad mervärdeskatt m.m.
    - Motiv. Del 1.
    - Lagtext och bilagor. Del 2. Fi.
36. Inflationskorrigerad inkomstbeskattning. Fi.

Statens offentliga utredningar 1989

Systematisk förteckning

Utrikesdepartementet

UD:s presstjänst. [8]

Försvarsdepartementet

Risker och skydd för befolkningen. [17]

Kommunikationsdepartementet

Fasta Öresundsförbindelser. [4]
Storstadstrafik 2 - Bakgrundsmaterial. [15]

Finansdepartementet

Beskattning av fåmansföretag. [2]
Särskild inkomstskatt för utländska artister m.fl. [9]
Hushållsparandet - Huvudrapport från Spardelegationens sparundersökning. [11]
Kostnadsutveckling och konkurrens i banksektorn. [16]
Tullregisterlag m.m. [20]
Kustbevakningens roll i den framtida sjöövervakningen. [26]
Reformerad inkomstbeskattning
- Skattereformens huvudlinjer. Del 1. [33]
- Inkomst av kapital. Del 2. [33]
- Inkomst av tjänst, lagtext och kommentarer. Del 3. [33]
- Bilagor, expertrapporter. Del 4. [33]

Reformerad företagsbeskattning
- Motiv och lagförslag. Del 1. [34]
- Expertrapporter. Del 2. [34]

Reformerad mervärdeskatt m.m.
- Motiv. Del 1. [35]
- Lagtext och bilagor. Del 2. [35]

Inflationskorrigerad inkomstbeskattning. [36]

Utbildningsdepartementet

Vidgad etableringsfrihet för nya medier. [7]
Två nya treåriga linjer. [10]
Censurlagen - en modernisering av biografförordningen. [22]
Forskning vid de mindre och medelstora högskolorna. [27]
Utbildningar för framtidens tandvård. [28]
Samarbete kring klinisk utbildning och forskning inför 90-talet. [29]
Professorstillsättning. En översyn av proceduren vid tillsättning av professorstjänst. [30]

Arbetsmarknadsdepartementet

Den regionala problembilden. [12]
Mångfald mot enfald. Del 1. [13]
Mångfald mot enfald. Del 2. Lagstiftning och rättsfrågor. [14]
Regionalpolitikens förutsättningar. [19]

Industridepartementet

Statligt finansiellt stöd. [24]
Rapporter till finansieringsutredningen. [25]
Statens mät- och provstyrelse. [31]

Civildepartementet

Rapport av den särskilde utredaren för granskning av hotbilden mot och säkerhetsskyddet kring statsminister Olof Palme. [1]
Integriteten vid statistikproduktion. [3]
Samordnad länsförvaltning. Del 1: Förslag. [5]
Samordnad länsförvaltning. Del 2: Bilagor. [6]
SÄPO - Säkerhetspolisens arbetsmetoder. [18]

Bostadsdepartementet

Parkeringsköp. [23]

Miljö- och energidepartementet

Sätt värde på miljön - miljöavgifter på svavel och klor. [21]
Miljöprojekt Göteborg - för ett renare Hisingen. [32]

KUNGL. BIBL.
1989-07-03
STOCKHOLM

De utredningar som arbetat fram förslag till den skattereform som planeras träda i kraft 1991 redovisar sina förslag i nedanstående SOU:er

SOU 1989:33
Reformerad inkomstbeskattning (RINK)
Del 1 Skattereformens huvudlinjer
Del 2 Inkomst av kapital
Del 3 Inkomst av tjänst, lagtext med kommentarer
Del 4 Bilagor, expertrapporter

SOU 1989:34
Reformerad företagsbeskattning (URF)
Del 1 Motiv och lagförslag
Del 2 Expertrapporter

SOU 1989:35
Reformerad mervärdeskatt m.m. (KIS)
Del 1 Motiv
Del 2 Lagtext och bilagor

SOU 1989:36
Inflationskorrigerad inkomstbeskattning (IBU)

SOU 1989:38
Sammanfattning av skatteutredningarnas betänkanden (SOU 33—35)

ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM,
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.

ISBN 91-38-10326-5
ISSN 0375-250X