

National Library
of Sweden

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

KUNGL. BIBL.
2 1 MAJ 1957
STOCKHOLM

Fk. A

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1957:13

Finansdepartementet

DEN STATLIGA INDIREKTA BESKATTNINGEN

BETÄNKANDE AVGIVET AV

1952 ÅRS KOMMITTÉ FÖR INDIREKTA SKATTER

Stockholm 1957

Statens offentliga utredningar 1957

Kronologisk förteckning

1. Nordiskt samarbete inom näringsforskningen. Statsrådets tryckeri, Helsingfors. 28 s. **H.**
2. JO och kommunerna. Kihlström. 80 s. **Ju.**
3. Fullföljdsbegränsning i skattemål. Idun. 146 s. **Fi.**
4. Oljelagring. Kihlström. 117 s. **H.**
5. Krigsskada å egendom. Idun. 188 s. **H.**
6. Statens instituts för folkhälsan arbetsuppgifter och organisation. Victor Petterson. 191 s. **I.**
7. Förbättrad pensionering. Idun. 260 s. **S.**
8. Jordbruks förstärkande med skog. Kihlström. 416 s. **Jo.**
9. Örlogsvarvens organisation m. m. Victor Petterson. 320 s. **Fö.**
10. Balanserad expansion. Bilagor. Marcus. 197 s. **Fi.**
11. Fordringspreskription m. m. Idun. 198 s. **Ju.**
12. Stommaterial från jord- och stenindustrin. Idun. 234 s. **S.**
13. Den statliga indirekta beskattningen. Kihlström. 423 s. **Fi.**

Anm. Om särskild tryckort ej angives, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. **E.** = ecklesiastikdepartementet. **Jo.** = jordbruksdepartementet.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1957:13

Finansdepartementet



DEN STATLIGA INDIREKTA BESKATTNINGEN

Betänkande avgivet av

1952 års kommitté för indirekta skatter

EMIL KIHLSTRÖMS TRYCKERI AKTIEBOLAG

STOCKHOLM 1957

Innehåll

Skrivelse till departementschefen 7

MOTIV

Kap. I Utredningsdirektiven m. m. 11

Kap. II Den indirekta beskattningen i Sverige 14

I. Skattesystemets utveckling 14

A. Inledning 14

B. Direkta skatter 20

C. Indirekta skatter 27

D. Kommunala skatter 32

E. De direkta och indirekta skatternas resp. andelar av skatteinkomsterna 35

II. 1940 års allmänna omsättningsskatt 38

A. Författningsbestämmelser m. m. 38

B. Erfarenheter från omsättningsskattens tillämpning 47

III. Gällande indirekt beskattning 50

Kap. III Allmänna synpunkter på indirekt beskattning 69

I. Tidigare uttalanden om avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning samt kommitténs uppdrag 69

II. Indirekt beskattning som instrument för den ekonomiska politiken . . 72

III. Den direkta och indirekta beskattningens för- och nackdelar . . . 75

IV. Kommitténs ställningstagande 97

Kap. IV Olika former av indirekt beskattning 100

I. Allmän skatt å varor 101

A. Allmän skatt å färdigvaror 102

1. Detaljhandelsskatt och partihandelsskatt 105

Beskattningsområde 105

Beskattningsvärde 125

Skattskyldighet 134

2. Producentskatt 149

Beskattningsområde 149

Beskattningsvärde 149

Skattskyldighet 151

B. Allmän skatt med utgångspunkt från skatt å råvaror 151

1. Råvaruskatt 151

2. Mervärdeskatt 154

C. Kommitténs avvägning mellan olika alternativ för allmän skatt å varor 164
1. Bedömning ur redovisnings- och kontrolltekniska synpunkter . . 166
2. Bedömning ur skatteberäkningssynpunkt 167
3. Bedömning med hänsyn till avgränsningen av de skattskyldiga 168
4. Bedömning med hänsyn till verkningar vid förändringar i skattesatsen 169
5. Bedömning med hänsyn till kostnader för lagerhållning m. m. 169
Sammanfattning 169
II. Beskattning av tjänster 170
III. Utvidgad punktbeskattning 175
IV. Beräknade skatteintäkter vid detaljhandels- resp. partihandelsskatte-alternativet 179

Kap. V Kontrollorganisation och kontrollkostnader 182
I. Nuvarande förhållanden 182
II. Allmänna riktlinjer för kontrollens anordnande 187
Beskattnings- och uppbördsmyndighet 188
Med kontrollen sammanhängande frågor 193
III. Besvärsförfarandet 196
IV. Personalbehov och beräknade kostnader för kontrollorganisation 197

Kap. VI Omläggning av gällande indirekt beskattning 202
I. Varuskatten 203
A. Choklad och konfityrer (utom glass), rån eller wafers, marmelad 203
1. Varuområdet 203
2. Beskattningsvärde m. m. 208
B. Glass 221
C. Puder samt smink och andra preparat för hudens färgning, läppstift m. m. 225
D. Parfymer, toalettvatten, hårvatten, hårolja, pomada, kemiska kompresser för hårpermanentning o. d. 227
E. Tandkräm, munvatten, schamponeringsmedel 228
F. Essenser och extrakter, avsedda för beredning av alkoholhaltiga drycker 232
II. Försäljningsskatten 233
III. Pälsvaruskatten 236
IV. Skatten å elektrisk kraft 238
V. Brännoljeskatten 239
VI. Diverse skatter 242
A. Läskedrycksskatten 242
B. Kaffeskatten 244
C. Stämpelavgiften å spelkort 245
D. Omsättningsskatten å motorfordon 248

Kap. VII Specialmotivering 249
Specialmotivering till förordningen om allmän varuskatt (alternativet detaljhandelsskatt) 249

Specialmotivering till förordningen om allmän varuskatt (alternativet partihandelsskatt) 252
Specialmotivering till förordningen om särskild varuskatt 255
Specialmotivering till förordning om ändring i vissa delar av förordningen om försäljningsskatt 260
Specialmotivering till förordning om ändring i vissa delar av förordningen om brännoljeskatt 261

Kap. VIII Kompensationsåtgärder 263

Kap. IX Särskilda frågor 271
I. Förmånsrätt enligt 17 kap. 12 § handelsbalken för indirekta skatter, m. m. 271
II. Avgifter vid för sen skatteinbetalning 273
III. Lagerskatt i samband med en skatt i partihandelsledet 278

Kap. X Sammanfattning av kommitténs förslag 279

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Utkast till förordning om allmän varuskatt (alternativet detaljhandelsskatt) 290
Utkast till förordning om skyldighet för producent av jordbruksprodukter att erlägga allmän varuskatt (tillhör alternativet detaljhandelsskatt) 302
Utkast till förordning om allmän varuskatt (alternativet partihandelsskatt) 303
Utkast till förordning om särskild varuskatt 315
Utkast till förordning om tillfällig skatt å vissa kakaoprodukter samt choklad- och konfityrvaror som vid utgången av månad finnas i lager 326
Utkast till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningsskatt 328
Utkast till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 21 maj 1954 (nr 260) om brännoljeskatt 331
Utkast till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 22 december 1939 (nr 919) om skatt å läskedrycker 332

RESERVATIONER OCH SÄRSKILDA YTTRANDEN

Reservation av herrar Kollberg och Eric Nilsson 334
Reservation av herr Ivar Nilzon 351
Särskilt yttrande av herrar Thedin och Thulin 353
Särskilt yttrande av herr Thulin 354

BILAGOR

Bilaga 1. Allmän indirekt beskattning i vissa främmande länder 358
Bilaga 2. PM med några synpunkter på verkningarna av konsumtionsskatter 397
Bilaga 3. Inkomstfördelning och beskattning efter kriget. PM rörande beräkningsmetoderna 408
Bilaga 4. PM med beräkningar av ett barns konsumtion 414
Tabellbilaga 1. Statens verkliga inkomster av skatter i milj. kronor 420
Tabellbilaga 2. Statens verkliga inkomster av skatter uttryckt i procent av den totala beskattningen 422
Tabellbilaga 3. Direkta och indirekta skatter m. m. i vissa länder år 1954 423

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Finansdepartementet

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 9 maj 1952 tillkallade dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Per Edvin Sköld, ledamöterna av riksdagens andra kammare, ombudsmannen S. H. Henriksson, direktören E. R. Hagberg och direktören G. N. Kollberg, filosofie doktorn R. A. Meidner, filosofie licentiaten A. H. Nilstein, ledamoten av riksdagens första kammare, lantbrukaren I. Nilzon, redaktören N. Thedin samt byråchefen i kontrollstyrelsen E. E:son Thulin med uppdrag att verkställa en utredning angående den indirekta beskattningen m. m. Samtidigt uppdrogs åt Henriksson att såsom ordförande leda de sakkunnigas arbete.

De sakkunniga har antagit benämningen 1952 års kommitté för indirekta skatter.

Sedan Hagberg den 15 februari 1954 på egen begäran entledigats från ifrågavarande uppdrag, har departementschefen samma dag uppdragit åt ledamoten av riksdagens andra kammare, agronomen E. F. Nilsson att deltaga i utredningen.

Att såsom experter biträda kommittén har departementschefen förordnat dels den 30 maj 1952 taxeringsintendenten A. O. Åkesson och dels för särskild uppgift den 31 december 1952 professorn C. Welinder.

Såsom kommitténs sekreterare har tjänstgjort ombudsmannen E. R. Skiöld. Under tiden fr. o. m. den 15 mars 1954 har förste kanslisekreteraren O. W. G. Winther tidvis fungerat såsom biträdande sekreterare. För vissa utredningsarbeten har kommittén anlitat biträde av amanuensen R. Beckman och aktuarien B. Edlund.

Till kommittén har för att tagas i övervägande vid uppdragets fullgörande av Kungl. Maj:t överlämnats

1) riksdagens skrivelse den 29 maj 1952, nr 293, i anledning av riksdagens år 1951 församlade revisorers berättelse angående verkställd granskning av statsverkets tillstånd, styrelse och förvaltning m. m. (punkten 13 i statsutskottets utlåtande nr 145 angående stämpelavgiften å spelkort),

2) en den 27 oktober 1949 dagtecknad skrivelse från Sveriges fruktindustriförbund i fråga om beskattningen av marmelad,

3) en den 23 december 1952 dagtecknad skrivelse från Kemisk-tekniska fabrikantförbundet i fråga om varuskatten å tandkräm m. m.,

4) en den 15 september 1953 dagtecknad skrivelse från Stockholms handelskammare angående viss ändring i varuskatteförordningen,

5) en den 24 juli 1954 dagtecknad skrivelse från Stockholms handelskammare om vidtagande av åtgärder för avveckling av beskattningen av vissa mattor,

6) en den 20 augusti 1954 dagtecknad skrivelse från kontrollstyrelsen om viss ändring av 17 § förordningen den 30 juni 1943 (nr 477) om skatt å vissa pälsvaror,

7) två särskilda den 6 resp. den 21 april 1954 dagtecknade skrivelser från Nedre Ulleruds församlings kyrkoråd och Karlstads domkapitel om befrielse från försäljningsskatt för kyrksilver,

8) en den 14 december 1954 dagtecknad skrivelse från kontrollstyrelsen om ändring av 3 och 8 §§ förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt,

9) en den 27 december 1954 dagtecknad skrivelse från G. Almer m. fl. såvitt avser varuskatten å marmelad,

10) en den 17 mars 1955 dagtecknad skrivelse från Musikaliska akademien angående upphävande av gällande bestämmelser om försäljningsskatt å grammofonskivor, samt

11) en den 23 maj 1955 dagtecknad skrivelse från Musikfrämjandet angående avskaffande av försäljningsskatten på grammofonskivor.

Kommittén har därjämte från kontrollstyrelsen samt vissa organisationer och enskilda mottagit framställningar rörande spörsmål, sammanhängande med den indirekta beskattningen. För dessa framställningar redogöres närmare i det följande.

Under utredningsarbetets gång har representanter för vissa branschorganisationer m. fl. haft företräde inför kommittén för framläggande av sina synpunkter.

Till chefen för finansdepartementet har kommittén den 5 november 1953 överlämnat betänkande (stencilerat) med förslag till höjd beskattning av spritdrycker och tobaksvaror.

Vidare har kommittén på anmodan avgivit yttranden den 22 januari 1953 över en av kontrollstyrelsen gjord framställning med förslag till ändring i vissa delar av varuskatteförordningen ävensom över ett av 1951 års utredning om arbetslöshetsförsäkringen avgivet betänkande med förslag till vissa förbättringar av ersättningarna inom den frivilliga arbetslöshetsförsäkringen, den 28 februari 1954 över en av medicinalstyrelsen avgiven skrivelse angående sambandet mellan tandkaries och kolhydrater i vad avsåg frågan om beskattning av socker och sötsaker samt den 2 april samma år över ett av kontrollstyrelsen framlagt förslag rörande bestämmandet i vissa fall av beskattningsvärde enligt varuskatteförordningen.

Med anledning av vissa vid 1953, 1954, 1955 och 1956 års riksdagar väckta

motioner, som ansetts falla inom utredningsuppdraget, har bevillningsutskottet anfört, att dessa frågor torde komma att övervägas av kommittén. Vad sålunda uttalats har kommittén beaktat.

Kommittén får härmed vördsamt överlämna betänkande angående den statliga indirekta beskattningen.

Vid betänkandet är fogade reservationer dels av ledamöterna Kollberg och Eric Nilsson och dels av ledamoten Ivar Nilzon samt särskilda yttranden dels av ledamöterna Thedin och Thulin och dels av ledamoten Thulin.

Med överlämnandet av förenämnda betänkande har kommittén slutfört sitt utredningsuppdrag.

Stockholm den 11 april 1957.

Sture Henriksson

Gustaf Kollberg *Rudolf Meidner* *Eric Nilsson*

Arne H. Nilstein *Ivar Nilzon* *Nils Thedin*

Einar E:son Thulin

I Erik Skiöld

Undertecknad, vilken tillkallats att såsom expert biträda de sakkunniga, ansluter sig till vad kommittén i sitt betänkande anfört.

Olof Åkesson

FÖRSTA KAPITLET

UTREDNINGSDIREKTIVEN M. M.

I sitt yttrande till statsrådsprotokollet den 9 maj 1952 rörande fråga om utredning angående den indirekta beskattningen anförde dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Sköld, följande.

I proposition nr 213 till årets riksdag angående omläggning av den statliga direkta beskattningen har jag berört frågan om avvägningen mellan direkta och indirekta skatter. Jag erinrade därvid om att 1949 års skatteutredning för sin del funnit att man i det svenska skattesystemet kunnat förmärka en principiellt avvisande inställning till indirekt beskattning, en inställning som tidigare även varit högst befogad. En ökad användning av indirekta skatter vore emellertid enligt utredningen nu väl tänkbar utan att den behövde innebära någon omfördelning mellan inkomstklasserna. Utredningen anförde sammanfattningsvis, att förutsättningarna för avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning numera vore så väsentligt annorlunda än i tidigare skeden att en allvarlig prövning av denna fråga borde komma till stånd. Utredningen föreslog därför, att undersökningar utfördes i syfte att möjliggöra ett slutligt ställningstagande till frågan om en ökad användning av indirekta skattemetoder.

I anslutning till dessa uttalanden av 1949 års skatteutredning erinrade jag i förenämnda proposition vidare om att jag redan i årets finansplan meddelat min avsikt att föreslå Kungl. Maj:t att tillsätta en utredning, varvid av skatteutredningen anförda synpunkter borde övervägas. Beträffande frågan om ökad användning av indirekta skattemetoder pekade jag särskilt på behovet av nya statsinkomster för att trygga en fortsatt social reformpolitik. På den ifrågavarande utredningen borde således ankomma att pröva spörsmålet på vad sätt finansiella möjligheter för ett vidgat socialt reformarbete skulle åvägabringas. I detta sammanhang erinrade jag om att det rådande statsfinansiella läget, som tvingade till den yttersta återhållsamhet med nya statsutgifter, nödvändiggjort att även i och för sig behjärtansvärda förbättringar av sociala förmåner fått avvisas i budgetförslaget för budgetåret 1952/53.

Frågan om igångsättandet av nämnda utredning torde nu få upptagas. Utredningen bör ta sikte på lämpligheten av att genom ökad indirekt beskattning skapa statsfinansiella förutsättningar för i första hand en fortsatt social reformverksamhet. Skulle under utredningsarbetet frågan om att finansiera viss socialverksamhet helt eller delvis genom socialförsäkringsavgifter aktualiseras och denna fråga anses böra undersökas vid utredningen, bör det få ankomma på chefen för finansdepartementet att efter samråd med chefen för socialdepartementet lämna närmare direktiv i detta hänseende.

Vid utredningen torde de av 1949 års skatteutredning (s. 96—111 och 303—314) anförda synpunkterna beträffande avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning böra närmare övervägas. Utöver själva principfrågan, nämligen om

en ökning av den indirekta beskattningen överhuvud bör ske, torde en av de främsta frågorna bli att undersöka huruvida en eventuellt utvidgad indirekt beskattning bör taga formen av en mera generell skatt eller om det nuvarande systemet bör utbyggas genom utsträckning av den indirekta beskattningen till vissa varugrupper, eventuellt i kombination med höjning av vissa av de nuvarande indirekta skatterna. Vid båda alternativen bör hänsyn tagas till angelägenheten av att skydda vissa mindre bemedlade kategorier, bl. a. barnfamiljer med låga inkomster, från en icke önskvärd ökning av skattetrycket.

Utredningen bör vara oförhindrad att, om anledning därtill anses föreligga, även till bedömande upptaga frågor rörande utformningen i olika avseenden av redan förefintliga indirekta skatter.

I den mån ytterligare direktiv erfordras för utredningsarbetet, torde sådana under arbetets gång få lämnas av chefen för finansdepartementet, i förekommande fall efter samråd med chefen för socialdepartementet.

Det i direktiven berörda spörsmålet angående finansiering av viss social verksamhet genom socialförsäkringsavgifter har inte aktualiserats för kommitténs vidkommande. Kommittén har fördenskull inte ansett sig böra närmare behandla denna frågeställning.

De synpunkter beträffande avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning, som anförts av 1949 års skatteutredning (SOU 1951:51, s. 96—111 och 303—314), har av kommittén beaktats vid utredningsuppdragets fullgörande i denna del; en redogörelse för skatteutredningens synpunkter i nämnda avseende lämnas i det följande.

Enligt sina direktiv har kommittén varit oförhindrad att bedöma frågor rörande utformningen i olika avseenden av redan förefintliga indirekta skatter. Med hänsyn till statsmakternas beslut i anledning av kommitténs förslag till höjd beskattning av spritdrycker och tobaksvaror samt till nyligen genomförda ändringar ävensom till andra pågående utredningar i fråga om vissa gällande indirekta skatter, har kommittén ansett sig böra lämna härav berörda former av nuvarande indirekt beskattning utanför sitt fortsatta arbete. Hit hör tullmedel, skatter å motorfordon (frånsett omsättningsskatten å motorfordon) och motorbränslen, omsättnings- och utskänkningsskatter å rusdrycker, skatt å tobak, skatter å malt- och läskedrycker samt nöjesskatten ävensom införselavgift, accis och avgifter å vissa fettvaror. I fråga om beskattningen av motorbränslen till den del denna hänför sig till skatt å brännolja samt beskattningen av läskedrycker, har kommittén dock ifrågasatt vissa mindre jämkningar i beskattningen. Av övriga nu gällande indirekta skatter har kommittén behandlat följande, nämligen varuskatt, försäljningsskatt, pälsvaruskatt, skatt å elektrisk kraft, kaffeskatt, skatt å spelkort samt omsättningsskatt å motorfordon. Rörande sistnämnda skatter framlägger kommittén i det följande vissa förslag.

Utredningsarbetet har av kommittén bedrivits efter de i direktiven angivna riktlinjerna. Kommittén framlägger i det följande alternativa förslag till utformningen av en mera generell indirekt beskattning samt anför

vissa synpunkter på möjligheterna att utbygga det nuvarande systemet genom utsträckning av den indirekta beskattningen till vissa varugrupper. Kommittén har ej ansett sig böra ta ställning till spörsmål rörande kostnader för nya socialreformer eller statens framtida behov av inkomster och därmed inte heller till det totala skattetryckets storlek.

ANDRA KAPITLET

DEN INDIREKTA BESKATTNINGEN I SVERIGE

I. Skattesystemets utveckling

A. Inledning

Vissa skattetekniska begrepp. Skatterna har traditionellt uppdelats i direkta och indirekta skatter. Enligt gängse åskådning räknas skatter på inkomst, förmögenhet och rörelse till de direkta skatterna. Till de indirekta skatterna har å andra sidan räknats tullar, acciser å tillverkningen av vissa varor samt skatter på omsättning och konsumtion. Denna begreppsbestämning torde motsvara vad som numera i den politiska debatten och i dagligt tal förstås med direkta och indirekta skatter.

Förekommande indelningar av de direkta och indirekta skatterna är skiftande och understundom oklara. Med direkta skatter förstås i allmänhet skatter på förvärv och innehav, således skatter, som pålägges efter medborgarnas förvärvs- eller förmögenhetsförhållanden, fastställda med ledning av deklaration eller liknande förfaringssätt. Med indirekta skatter återigen skulle förstås skatter, som fördelas på samhällsmedlemmarna efter storleken av deras förbrukning resp. tillgodogörande av vissa nyttigheter (konsumtions- och bruksskatter). Denna indelning har sin utgångspunkt i beskattningsnormen, dvs. den måttstock, som läggs till grund för skattens fördelande på samhällsmedlemmarna. Enligt en annan uppfattning är direkt skatt en sådan skatt, vilken som regel inte kan övervältras på någon annan utan verkligen bärs av den, som erlägger skatten. Med indirekt skatt förstås enligt denna uppfattning en skatt, som betalas av en annan än den som i sista hand får bära den. En tredje generell indelningsgrund har av konjunkturinstitutet rekommenderats i ett den 3 augusti 1949 framlagt förslag om realekonomisk gruppering av statens inkomster, vari bl. a. förordats, att skatterna skulle uppdelas i direkta och indirekta skatter. Därvid skulle i princip enligt institutets mening alla skatter, som hänförde sig till inkomst eller förmögenhet (taxerade), anses som direkta, medan skatter, som verkade på inkomsterna via priserna, skulle betraktas som indirekta.

Att genomföra en bestämd uppdelning av skatterna i direkta och indirekta är i sig självt ganska svårt; man möter alltid en mellangrupp, där det är svårt att avgöra om skatten skall hänföras till direkta eller indirekta skatter. *I fortsättningen förstås med direkta skatter sådana, som utgår di-*

rekt å inkomst eller å förmögenhet eller å omsättning av förmögenhet (t. ex. lagfartsstämpel, fondstämpel, arvs- och gåvoskatt), medan med indirekta skatter menas sådana å omsättning av varor, samfärdsel och förbrukning. Begreppet konsumtionsskatter användes i det följande understundom såsom liktydigt med indirekta skatter.

Den fysiska eller juridiska person, som formellt är förpliktad att erlägga skatten, brukar benämnas *skattesubjekt;* den som däremot slutgiltigt får bära skatten (t. ex. konsumenten av en vara, belagd med varuskatt) benämnes *skattebärare.* I vissa författningar rörande nu gällande indirekta skatter kallas skattesubjektet för skattskyldig, i andra författningar har skattebäraren erhållit denna benämning. Skattesubjekt och skattebärare avses, såsom redan nämnts, vid direkta skatter vara en och samma person; vid indirekta skatter däremot i regel olika personer. Med *skatteövervältring,* som kan ifrågakomma vid olika skatteformer, förstår man skattens övervältring från skattesubjektet till skattebäraren; begreppet *skatteincidens* användes i regel såsom liktydigt med skatteövervältring. Man talar om övervältring *framåt,* dvs. från säljare till köpare. En övervältring *bakåt* kan även tänkas, varvid en minskad efterfrågan kan leda till en nedpressning av råvarupriser, arbetslöner etc. Med *skatteavvältring* förstås, att en skatt förmår det skattepliktiga företaget att så rationalisera eller effektivisera sin drift, att skatten inbesparas. *Skatteobjekt* kallas den faktor (det ekonomiska värde eller den varukvantitet), varefter skatten utgår. Skattens storlek i förhållande till skatteobjektet kallas *skattesats* eller *skattefot.* Med *beskattningsvärde* förstås det varuvärde, på vilket skatt skall beräknas. För en viss vara kan detta värde bestämmas svara mot det verkliga eller det beräknade pris, som varan betingar eller kan antagas betinga vid försäljning i tidigare eller senare handelsled. Man kan med hänsyn till beräkningsgrunden för konsumtionsskatterna skilja mellan *värdeskatter,* dvs. skatter som utgår med ett belopp, som står i bestämd relation till varans värde, och »specifika» skatter eller *kvantitetsskatter,* dvs. skatter som utgår med visst bestämt belopp per styck, volyms- eller viktenhet. Utgår skatten som värdeskatt med samma procent av skatteobjektet, oberoende av dettas storlek, sägs beskattningen vara *proportionell.* Stiger skatten proportionsvis mera än skatteobjektet kallas beskattningen *progressiv,* samt *regressiv,* när skattesatsen sjunker med skatteobjektets storlek.

Allt efter beskattningstekniken och skatteobjektet kan en uppdelning av de indirekta skatterna i olika huvudgrupper erhållas.

Till en början må därvid nämnas *tullar.* Avses med en tull blott att ge staten inkomster talar man om en *finanstull;* en tull som syftar till att skydda den inhemska produktionen kallas däremot *skyddstull.* Då genom tullarna åstadkommes en prishöjning kan de betraktas som en indirekt beskattning av konsumenterna. Tullar indelas — med hänsyn till skillnaderna

i det tekniska förfaringssättet vid tulls uttagande — i *specifika,* som utgår efter kvantitet, och *värde*tullar, som utgår i förhållande till varuvärdet. Nära jämställda med tullar är importavgifter.

Vad gäller indirekta skatter i övrigt har dessa i regel utformats såsom *skatter å varor* (varuskatter), varmed man förstått i huvudsak materiella ting, som har karaktär av lös egendom och är av sådan beskaffenhet, att de ingår i den normala handeln. Skatteplikt träffar ofta även *tjänsteprestationer,* som kommer till uttryck i högre varuvärden. Skatteplikt kan emellertid även förekomma beträffande sådana prestationer, som enbart har karaktären av tjänster och ej omedelbart sammanhänger med varuöverlåtelse. Skatter å varor och tjänster sammanfattas ofta under benämningen *konsumtionsskatter,* vilka medborgaren kan undvika genom att inte nyttja den beskattade varan eller tjänsten.

En uppdelning av konsumtionsskatterna kan även ske med hänsyn till att skatten har en större eller mindre räckvidd i fråga om beskattningsobjekt. Man talar därvid om en *allmän* (generell) konsumtionsskatt, varuskatt eller omsättningsskatt, som principiellt, fastän ofta med vissa undantag och modifikationer, träffar den totala omsättningen till allmänheten, dvs. i princip all konsumtion, samt *speciella* konsumtionsskatter, s. k. punktskatter, som drabbar såsom skatteobjekt särskilt utvalda varor eller tjänster.

En indelning kan även ske med hänsyn tagen till om skatten träffar samma vara *flera gånger under successiva stadier* av produktions- och distributionsprocessen (s. k. kaskadskatt), eller om den träffar varan blott *en gång vid ett visst stadium* av denna process. I senare fallet kan en uppdelning ske efter det stadium i omsättningen, då skatten uttages, exempelvis vid överlåtelse från producent till partihandlare, från partihandlare till detaljhandlare och från detaljhandlare till konsument. Detta utgör endast en schematisering av varornas distributionsvägar. Ofta går varorna förbi ett eller flera mellanliggande led mellan producent resp. importör, å ena, och konsument, å andra sidan, varför distributionsvägarna i verkligheten kommer att starkt variera. I de fall, där den som framställer skattepliktig vara är skattskyldig, benämnes skatten i det följande *producentskatt.* Med *partihandelsskatt* återigen förstås en skatt, där skattskyldighet föreligger för en producent eller en partihandlare vid leverans av skattepliktig vara till detaljhandlare eller konsument. *Detaljhandelsskatt* benämnes en skatt, där skattskyldighet föreligger för den, som bedriver försäljning till den slutlige konsumenten. Man kan särskilja en skatteform, *mervärdeskatt,* innebärande att en vara slutgiltigt beskattas blott en gång, ehuru skatten uttages i flera led, sålunda att varje led svarar för skatten å sin del av varans värdeökning.

En form av indirekt beskattning kan uppkomma, om det allmänna i syfte att beskatta konsumenterna tillskapar ett rättsligt monopol, s. k. *finansmonopol.* Postverket utgör formellt ett finansmonopol, då dess vinst

enligt regeringsformens § 60 ingår i bevillningen. Andra exempel är Svenska Penninglotteriet AB (lotterimedel) och AB Tipstjänst (tipsmedel). Lotteri- och tipsmedel samt totalisatormedel är nära jämförbara med en indirekt beskattning, men hänföres budgettekniskt ej till denna.

I sammanhanget bör erinras om att staten uppbär även andra inkomster än av skatter, nämligen av uppbörd i statens verksamhet samt av statens kapitalfonder, under vilka sistnämnda hänföres bl. a. överskotten från statens affärsdrivande verk.

Några drag i utvecklingen. Den finansteori, som utbildade sig under senare delen av 1800-talet och som successivt vann insteg i de flesta kulturländers skattesystem, hade såsom en av sina huvudteser principen om en fördelning av skattebördorna efter skatteförmågan genom införandet av progressiva inkomst- och förmögenhetsskatter. Tidigare hade de direkta skatterna utgått i form av per capita-skatter, fastighetsskatter, näringsskatter, yrkesskatter o. d. Den direkta beskattningen, grundad på inkomst- och förmögenhetsskatter, ansågs ägnad att täcka en ständigt stigande del av statsutgifterna, varför de indirekta skatterna, som träffade de breda folklagrens förbrukning av mer eller mindre oumbärliga varor, borde i motsvarande mån mildras eller avskaffas. Genom att konsumtionsskatterna träffade de breda lagren oproportionerligt hårt kom införandet av progressiva skatter på inkomster och förmögenheter att bli ett politiskt mål.

Den ur teoretiska synpunkter avvisande inställningen till de indirekta skatterna syns även sammanhänga med den liberalistiska ekonomidoktrin, som i fri konkurrens och i en av varje yttre ingrepp obehindrad fri prisbildning såg medlen till maximal produktion och maximal behovstillfredsställelse för alla. För den, som tillmätte den fria prisbildningen denna betydelse, måste indirekta skatter, som ansågs skapa »konstlade» varupriser och störa prisbildningens naturliga förlopp, framstå som enbart av ondo.

Praktiskt kom emellertid de stegrade anspråken på statskassorna allt sedan första världskriget, att göra det nödvändigt att inte bara bibehålla utan även att skärpa den indirekta beskattningen. I utlandet karakteriserades utvecklingen under tiden mellan de båda världskrigen av att de indirekta skatterna fått en ständigt växande finansiell betydelse. En kortfattad redogörelse för utformningen av generella indirekta skatter i vissa främmande länder lämnas i en härvid fogad bilaga *(bilaga 1)*.

I Sverige saknades vid slutet av 1800-talet praktiskt taget helt den direkta beskattningen. De direkta skatterna utgjordes vid denna tid av grundskatter, som sedan länge utgick med fasta belopp, medan inkomstbevillningens grundbelopp utgjorde *en* procent av en lågt taxerad inkomst. Dröjsmålet med införandet av en allmän inkomstskatt — Sverige fick sin första 1902 — berodde inte bara på motstånd från de större inkomsttagarna utan även på att taxeringen krävde en utbyggd administration. Tullmedlen och in-

Tab. 1. Statens inkomster av skatter i milj. kronor vissa år under perioden 1861—1955/56[1]

År	Arvs- och gåvoskatt, lotterivinstskatt, stämpelmedel m. m.	Inkomst- och förmögenhetsskatt, m. m.	Summa direkta skatter	Skatter på sprit, vin, öl, tobak, läskedrycker	Skatter (tullar) på kaffe och socker	1940 års omsättningsskatt	Övriga konsumtionsskatter (bl. a. varuskatt, avgifter o. accise på fettvaror, nöjesskatt, elskatt	Summa indirekta skatter (exkl. tullar o. automobilskatter)	Tullar	Summa indirekta skatter (utom automobilskatter) och tullar	Automobilskatter	Total statlig beskattning
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1861	1	11	12	9	—	—	—	9	13	22	—	34
1900	6	12	18	33	10	—	—	43	57	100	—	118
1913	19	43	62	45	21	—	—	66	69	135	—	197
1925/26	44	156	200	143	46	—	—	189	105	294	22	516
1935/36	62	185	247	251	22	—	17	290	126	416	97	760
1945/46	110	1 298	1 408	809	42	358	154	1 363	109	1 472	83	2 963
1954/55	190	4 410	4 600	1 645	43	—	345	2 033	480	2 512	818	7 931
1955/56	202	5 010	5 212	1 874	49	—	376	2 299	523	2 822	1 042	9 076

1 Budgetåret 1955/56 uppgick statens inkomster av totalisator-, tips- och lotterimedel till resp. 21,2, 80,5 och 99,8 milj. kronor eller sammanlagt till 201,5 milj. kronor.

hemska konsumtionsskatter utgjorde under senare delen av 1800-talet statens större inkomstkällor.

En bild av utvecklingen av statens inkomster av skatter enligt statsbudgeten sedan år 1861 visar *tabell 1*.

De statliga direkta och indirekta skatternas andel av bruttonationalprodukten motsvarande år åskådliggöres av *tabell 2*.

Tab. 2. De statliga direkta och indirekta skatterna i milj. kronor och procent av bruttonationalprodukten vissa år under perioden 1861—1955/56

Budgetår	Direkta skatter mkr	Indirekta skatter		Bruttonationalprodukt till marknadspris		Direkta skatter i procent av bruttonationalprodukten	Indirekta skatter	
		Exkl. automobilskatter mkr	*Inkl.* automobilskatter mkr	*Exkl.* vägkostn. mkr	*Inkl.* vägkostn.[1] mkr		*exkl.* automobilskatter i procent av bruttonationalprodukten, *minskad* med vägkostn.	*inkl.* automobilskatter i procent av *totala* bruttonationalprodukten
1861	12	22	—	700	—	1,7	3,1	—
1900	18	100	—	2 200	—	0,8	4,5	—
1913	62	135	—	3 900	—	1,6	3,5	—
1925/26	200	294	316	8 200	8 200	2,4	3,6	3,9
1935/36	247	416	513	10 000	10 100	2,4	4,2	5,1
1945/46	1 408	1 472	1 555	21 600	21 800	6,5	6,8	7,1
1954/55	4 600	2 512	3 331	46 400	47 000	9,8	5,4	7,1
1955/56	5 212	2 822	4 389	49 800	50 600	10,3	5,7	7,6

[1] Vägkostnader = automobilskattemedelsfondens utgifter.

Statens inkomster av skatter redovisas i det följande på grundval av det siffermaterial, som framlagts i statens budgetredovisning. *Tabell 3* (härvid fogad som bilaga) visar statens inkomster av skatter, uppdelade på skilda skattetyper, i milj. kronor räknat, under det att *tabell 4* (se bilaga) ger uppgifter om de olika skatteformernas procentuella andel av inkomsterna av de statliga skatterna. Med ledning av de i dessa tabeller redovisade sifferuppgifterna har de i det följande återgivna diagrammen 3—6 upprättats.

Statens utgifter har under de senare decennierna avsevärt stegrats. Utgifterna på driftbudgeten, vilka budgetåret 1938/39 utgjorde 1 349 milj. kronor, steg budgetåret 1945/46 till 3 329 milj. kronor och har i riksstaten för budgetåret 1956/57 upptagits till 10 603 milj. kronor. Denna utveckling beror i någon mån på befolkningsökningen men i huvudsak på utökade arbetsuppgifter för statliga och statsunderstödda organ, sociala reformer

och stigande försvarsutgifter. Förändringar i penningvärdet har givetvis också påverkat utgiftsstegringen. Denna återspeglas i en motsvarande höjning av statsinkomsterna. En översikt över de väsentliga dragen i det svenska skattesystemets utveckling under senare decennier och framför allt då över det sätt, på vilket den direkta och indirekta beskattningen utbyggts för att täcka de stigande statsutgifterna lämnas i det följande.

B. Direkta skatter

Vid sidan av den äldre bevillningen av fast egendom samt av inkomst, vilken kvarstod till 1928 års skattereform, infördes år 1902 en provisorisk inkomstskatt med huvudsaklig uppgift att skaffa medel till en försvarsreform. Denna provisoriska inkomstskatt avlöstes av en permanent inkomst- och förmögenhetsskatt år 1910. Inkomst- och förmögenhetsskatten har därefter ändrats vid flera tillfällen samt kompletterats med olika extra, särskilda eller tillfälliga skatter på inkomst och förmögenhet ävensom med värnskatt (1915 och 1939/40—47), B-skatt å aktiebolag (1920—1926/27), utjämningsskatt (1929/30—1938/39), krigskonjunkturskatt (1916—1920 och 1940/41—1947/48) m. fl.

Viktigare skattebeslut. Efter beslut av 1928 års riksdag utfärdades förordning den 28 september 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Samma års riksdag beslutade jämväl en ny kommunalskattelag och taxeringsförordning. Vid 1938 års riksdag ändrades grunderna för den statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Förordningen 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt ersattes genom beslut av 1947 års riksdag med två särskilda, den 26 juli 1947 utfärdade förordningar om statlig inkomstskatt och om statlig förmögenhetsskatt. Samtidigt utfärdades jämväl förordning om kvarlåtenskapsskatt. Sedan 1950 års riksdag beslutat viss omläggning och höjning av de vid den kommunala beskattningen gällande ortsavdragen jämkades den statliga inkomstskatteskalan enligt beslut av 1951 års riksdag. Vid 1952 års riksdag beslöts ändringar i den statliga inkomstbeskattningen, innebärande en höjning och omläggning av de statliga ortsavdragen. Av 1955 års riksdag beslutade ändringar av inkomstberäkningen avsåg att medföra en förenklad taxering. Vid 1956 års riksdag har genomförts en viss skatteändring på grundval av ett av 1955 års statsskatterevision framlagt betänkande med förslag till nya skatteskalor.

Förändringar i den direkta statsbeskattningens huvudgrunder. Till en början må erinras om skillnaden mellan begreppen rörlig och fast skatt. Med rörlig skatt menas, att skatten uttages efter ett procenttal, som bestämmes varje år alltefter skattebehovet. Begreppet fast skatt åter innebär, att skattens storlek är angiven i vederbörande skatteförfattning.

Före 1938 års skattebeslut var den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten i sin helhet rörlig. I författningen föreskrevs sålunda, att skatten skulle utgå efter ett på visst sätt bestämt grundbelopp och att för varje år skulle bestämmas den för alla skattskyldiga enhetliga procent av enligt särskilda tariffer uträknade grundbelopp, med vilket inkomst- och förmögenhetsskatt skulle utgå för det året. Beträffande sättet för grundbeloppens beräkning skilde förordningen mellan olika kategorier skattskyldiga.

1938 års skattebeslut innebar bl. a., att samtliga då utgående direkta skatter å inkomst och förmögenhet — statlig inkomst- och förmögenhetsskatt, extra inkomst- och förmögenhetsskatt, särskild skatt å förmögenhet och utjämningsskatt — ävensom mantalspenningar och den kommunala progressivskatten ersattes med två skatter, nämligen en inkomst- och förmögenhetsskatt samt en särskild skatt å förmögenhet.

De bestämmelser rörande den direkta statsbeskattningen, som antogs av 1938 års riksdag, trädde i kraft fr. o. m. den 1 januari 1939 och tillämpades sista gången vid 1948 års taxering. Uttagningsprocenten för den rörliga bottenskatten bestämdes för år 1939 för aktiebolag och vissa andra juridiska personer till 130 samt för andra skattskyldiga till 120. För åren 1940—1948 var uttagningsprocenten varje år 200 för aktiebolag m. fl. juridiska personer samt 150 för fysiska personer.

Statens behov av skatteintäkter under krigsåren 1939—1945 nödvändiggjorde en höjning av uttagningsprocenten på ett sätt, som snart kom att spränga ramen för den år 1938 antagna skalan för statlig inkomst- och förmögenhetsskatt. Gränsen för den elasticitet hos skattesystemet, varmed man räknat vid skatteskalans utformning år 1938, överskreds redan vid 1940 års taxering, då uttagningsprocenten höjdes från 120 till 150 procent för fysiska personer. Den ytterligare skärpning av de direkta skatterna, som erfordrades för att möta ökade utgifter, särskilt för försvaret, kunde inte rymmas inom den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten utan medförde en påbyggnad med värnskatt fr. o. m. budgetåret 1939/40. Värnskatten utgick enligt av riksdagen årligen fattade beslut och uttogs sista gången på 1947 års inkomster; första gången uttogs värnskatten med halva beloppet av den statliga inkomst- och förmögenhetsskatt, som påförts vid 1939 års taxering. De följande åren utgick värnskatten efter en särskild skala. Skatteskärpningen kom härigenom främst att träffa inkomsterna; den särskilda skatten på förmögenhet ändrades inte under ifrågavarande år.

1947 års skattebeslut. Denna utveckling — jämte förändringar i penningvärdet under krigsåren — rubbade den år 1938 gjorda avvägningen mellan olika skattskyldiga och olika direkta skatteformer. Enligt beslut av 1947 års riksdag genomfördes fr. o. m. den 1 januari 1948 ånyo en omläggning av den direkta statsbeskattningen. 1947 års skattebeslut innebar en ändrad fördelning av skattebördan mellan olika skattskyldiga och mellan olika direkta skatteformer. Den ändrade inkomstbeskattningen av fysiska personer medförde lättnader i beskattningen för de lägre inkomstskikten med avtagande verkan i mellanskikten och en därefter inträdande skatteökning i de högre skikten.

Vad angår skattesystemet och skatteskalan för inkomstbeskattningen av fysiska personer har genom 1947 års skattebeslut den förutvarande kombinationen av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen avskaffats. Den statliga beskattningen av inkomst och förmögenhet sker sålunda numera genom två från varandra fristående skatter, en inkomstskatt och en förmögenhetsskatt. Den förutvarande anordningen med en rörlig bottenskatt och en fast tilläggsskatt upphävdes. Den statliga inkomstskatten utgår efter en progressiv skiktskala och är i sin hel-

het rörlig, dock med maximering enligt särskilda regler. I samband med införande av de allmänna barnbidragen avskaffades rätten till familjeavdrag för barn vid den statliga beskattningen. De statliga ortsavdragen höjdes i samband med nämnda beslut. I inkomstbeskattningen av juridiska personer företogs samtidigt väsentliga ändringar, bl. a. utbyttes den rörliga skatten mot en fast skatt. Förmögenhetsbeskattningen, vilken såsom nämnts helt frigjorts från inkomstbeskattningen, uttages efter 1947 års skattebeslut som en enda fast skatt. Skatten utgår enligt särskild skiktskala. På 1949—1953 års taxeringar har statlig inkomstskatt uttagits med 100 procent av grundbeloppet.

En provisorisk jämkning av statsskatteskalan beslöts av *1951 års riksdag* med anledning av den år 1950 beslutade omläggningen av det kommunala ortsavdragssystemet.

Förändringar i penningvärdet och inkomstökningar under senare år motiverade emellertid den översyn av skattesystemet, som företogs av 1949 års skatteutredning och som åsyftade att få till stånd ett lägre samlat skattetryck. Utredningens förslag i ämnet låg till grund för den jämkning i skatteskalorna, som kom till stånd genom beslut av *1952 års riksdag*. Vad avser beskattningen av fysiska personer låg bestämmelserna till grund för preliminärskatteuttaget fr. o. m. år 1953 och tillämpades vid taxering första gången år 1954. Lagstiftningen innebär bl. a., att ortsavdraget för gifta höjts med omkring en tredjedel och att ortsavdraget för ensamstående utgår med ett belopp, utgörande hälften av giftas ortsavdrag. Inkomstskattens grundbelopp bestämmes enligt två progressiva skiktskalor, den ena avseende sådana skattskyldiga, för vilka ortsavdrag beräknas enligt de för gift skattskyldig gällande grunderna, och den andra avseende övriga skattskyldiga. Grundbeloppet utgör tolv procent av den beskattningsbara inkomsten, om denna inte överstiger 8 000 kronor i den förra skalan och 4 000 kronor i den senare skalan. Upp till nämnda belopp för den beskattningsbara inkomsten utgår sålunda skatten proportionellt, medan vid högre inkomst skatteprocenten är stigande. Förvärvsavdrag för gift kvinna utgår efter nya grunder och med ändrade belopp i jämförelse med före år 1953 gällande bestämmelser. Fr. o. m. ingången av år 1953 (1954 års taxering) tillämpas en uttagningsprocent av 110, vilken procentsats gäller t. o. m. utgången av år 1956 (taxeringsåret 1957).

Bland senare ändringar i beräkningsgrunderna för den statliga inkomstskatten må erinras om de av *1955 års riksdag* genomförda ändringarna av inkomstberäkningen, som avsåg att medföra en förenklad taxering och som i och för sig innebar en viss skattesänkning samt den av *1956 års riksdag* verkställda revisionen av skatteskalorna, som innebar en sänkning av den statliga inkomstskatten med verkan fr. o. m. den 1 januari 1957 med tyngdpunkten förlagd till de mindre inkomsttagarna. Vid sistnämnda riksdag beslöts jämväl, att uttagningsprocenten fr. o. m. ingången av år 1957 (taxeringsåret 1958) skulle utgöra 100.

Vissa *spärregler* finns för uttagande av direkta skatter. I fråga om nyssnämnda skatteskalors rörlighet gäller sålunda, att — för den händelse uttagningsprocen-

ten bestämmes högre än till 100 procent av grundbeloppet — skatten likväl inte i något skikt får överstiga den högsta skattesatsen i skalorna, dvs. 65 procent.

Vad avser förmögenhetsskatten träder en reduktionsregel i tillämpning, när inkomsten är onormalt låg i förhållande till den skattepliktiga förmögenheten. Reduktion inträder, när den sammanräknade nettoinkomsten understiger 3⅓ procent av den skattepliktiga förmögenheten. Den beskattningsbara förmögenheten skall då upptagas till ett belopp, motsvarande trettio gånger den sammanräknade nettoinkomsten, dock minst 50 procent av den skattepliktiga förmögenheten. Denna reduktionsregel gäller emellertid endast för fysiska personer och oskifta dödsbon.

För de totala direkta stats- och kommunalskatterna gäller en spärregel av innebörd, att dessa skatter maximerats till 80 procent av inkomsten. Regeln äger dock tillämpning endast för fysisk person och oskift dödsbo. Enligt bestämmelserna skall avkortning eller restitution äga rum av det belopp, varmed skatterna för visst taxeringsår överstiger 80 procent av den för samma år till statlig inkomstskatt taxerade inkomsten ökad med det vid taxeringen medgivna avdraget för utskylder. Till skatter räknas härvid statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt, allmän kommunalskatt, landstings- och tingshusmedel. Avkortningen och restitutionen må dock tillhopa inte överstiga det sammanlagda beloppet av den statliga inkomstskatten och förmögenhetsskatten, därvid likväl den statliga förmögenhetsskatten inte må nedbringas till lägre belopp, än som motsvarar den skatt, som skulle utgått å 50 procent av den skattepliktiga förmögenheten.

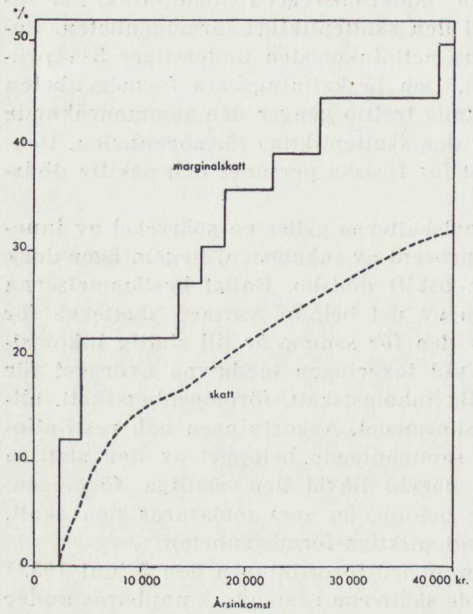
Enligt det gällande *uppbördssystemet* (uppbördsförordningen den 5 juni 1953) skall de i den allmänna uppbörden ingående skatterna i huvudsak uppbäras under löpande inkomstår i form av preliminär skatt (skatt vid källan). Detta innebär, att skatten uttages samtidigt med utbetalandet av det belopp, varå skatten utgår, så att den skattskyldige lyfter endast det belopp, som återstår sedan skatten avdragits. De skatter och avgifter, som uppbäres preliminärt, är statlig inkomstskatt och förmögenhetsskatt, kommunal inkomstskatt, landstings- och tingshusmedel, folkpensionsavgifter och avgifter för den allmänna sjukförsäkringen. Preliminär skatt utgår i form av preliminär A-skatt eller preliminär B-skatt. A-skatten uträknas regelmässigt med ledning av skattetabeller eller i en del fall efter viss i förordningen angiven eller av lokal skattemyndighet bestämd procentsats samt innehålles vid löneutbetalningen av arbetsgivaren (skatteavdrag). Preliminär B-skatt utgår däremot enligt av vederbörande myndighet verkställd debitering. Obligatoriskt skatteavdrag förekommer inte vid B-skatt, utan det ankommer på den skattskyldige själv att inbetala skatten. Medan A-skatt huvudsakligen är avsedd för skattskyldiga med inkomst från tjänst, skall B-skatt erläggas av skattskyldiga med inkomst av fastighet, rörelse eller kapital.

Preliminärskattesystemet har på ett särskilt sätt aktualiserat det s. k. *marginalskatteproblemet.* Marginalskatt kallas allmänt den skattesats, som tillämpas på den översta delen av inkomsten, och har härigenom fått en viss betydelse i samband med förändringar i inkomsten. Skattesystemets konstruktion är sådan, att av varje inkomst den understa delen är helt skattefri (»ortsavdragen») medan de därpå följande inkomstskikten beskattas med successivt stigande skattesatser. Av här intagna diagram *(diagram 1 och 2)* framgår den totala marginalskattens storlek (statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt[1]) vid enbart arbetsinkomst år 1957 resp. år 1958, varvid hänsyn tagits till de av 1956 års riksdag beslutade nya skatteskalorna samt vad avser år 1958 till en genomförd kommunal ortsavdragsreform. Kurvorna är baserade på skatteberäkning för gift resp. ensam-

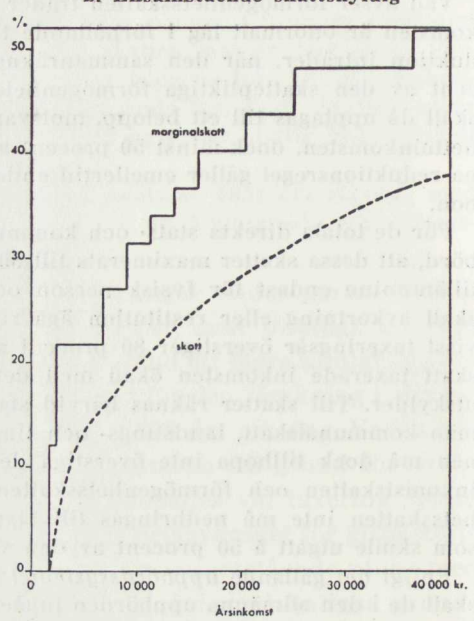
[1] Folkpensionsavgifter och avgifter till sjukförsäkringen ingår däremot ej.

Diagram 1. Totala marginalskattens storlek år 1957

a. Gift skattskyldig



b. Ensamstående skattskyldig



stående i ortsgrupp III och med kommunalskatt om tolv kronor. Den trappstegsformiga linjen i diagrammen visar de skattesatser, som tillämpas i varje särskilt skikt av en persons inkomst. Hur stor procent av hela inkomsten, som går åt till skatt, framgår av den jämnlöpande kurvan. Såsom exempel kan nämnas, att en gift person med en årsinkomst år 1957 av 10 000 kronor i runt tal betalar 1 500 kronor i skatt, dvs. 15 procent av inkomsten. Bottenskiktet i hans inkomst är emellertid skattefritt, vilket innebär, att inkomstens övre del måste vara belagd med högre skatt — enligt diagrammet nära 22 procent — för att genomsnittet av beskattningen på hela inkomsten skall bli 15 procent. Marginalskatten kommer av denna orsak att genomgående ligga högt över skattesatsen.

För *juridiska personer* har den statliga inkomstskatten fr. o. m. 1955 års taxering utgått med följande procenttal av den beskattningsbara inkomsten, nämligen

med 40 procent för svenska aktiebolag, svenska försäkringsanstalter, som inte är aktiebolag, samt vissa utländska juridiska personer;

med 10 procent för försäkringsanstalter, som inte driver livförsäkringsrörelse;

med 32 procent för andra ekonomiska föreningar än sambruksföreningar, för sparbanker, samt vissa kreditkassor;

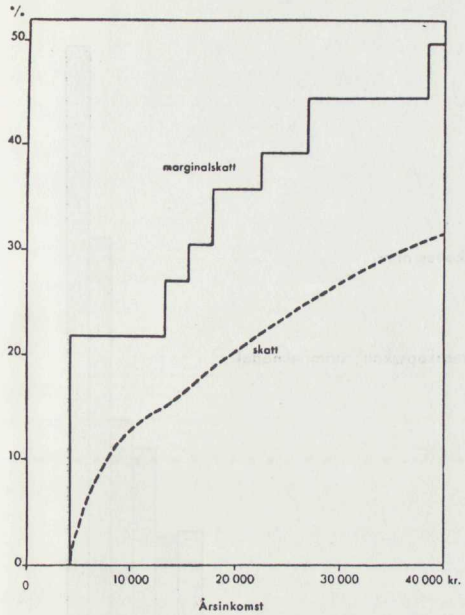
med 15 procent för andra skattskyldiga juridiska personer.

Genom beslut av 1955 års vårriksdag har bolagsskatten höjts från 40 till 50 procent. Skärpningen, som angivits vara av tillfällig karaktär, genomfördes i två etapper; vid 1956 års taxering var skattesatsen således 45 procent och höjdes följande år till 50 procent. Skattesatsen för ekonomiska föreningar har samtidigt höjts från 32 till 36 resp. 40 procent.

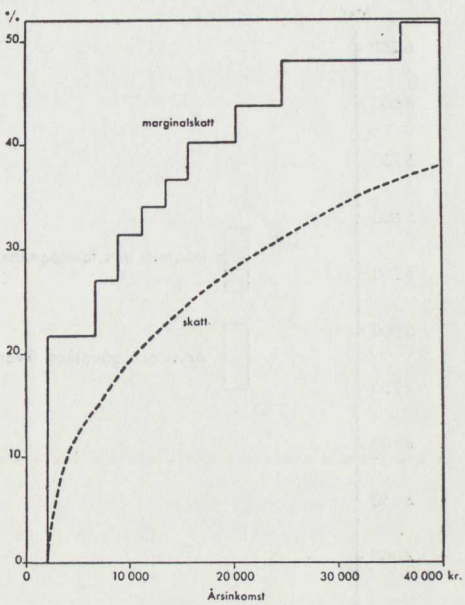
Statens inkomster av direkta skatter under de senaste decennierna åskåd-

Diagram 2. Totala marginalskattens storlek år 1958

a. Gift skattskyldig



b. Ensamstående skattskyldig

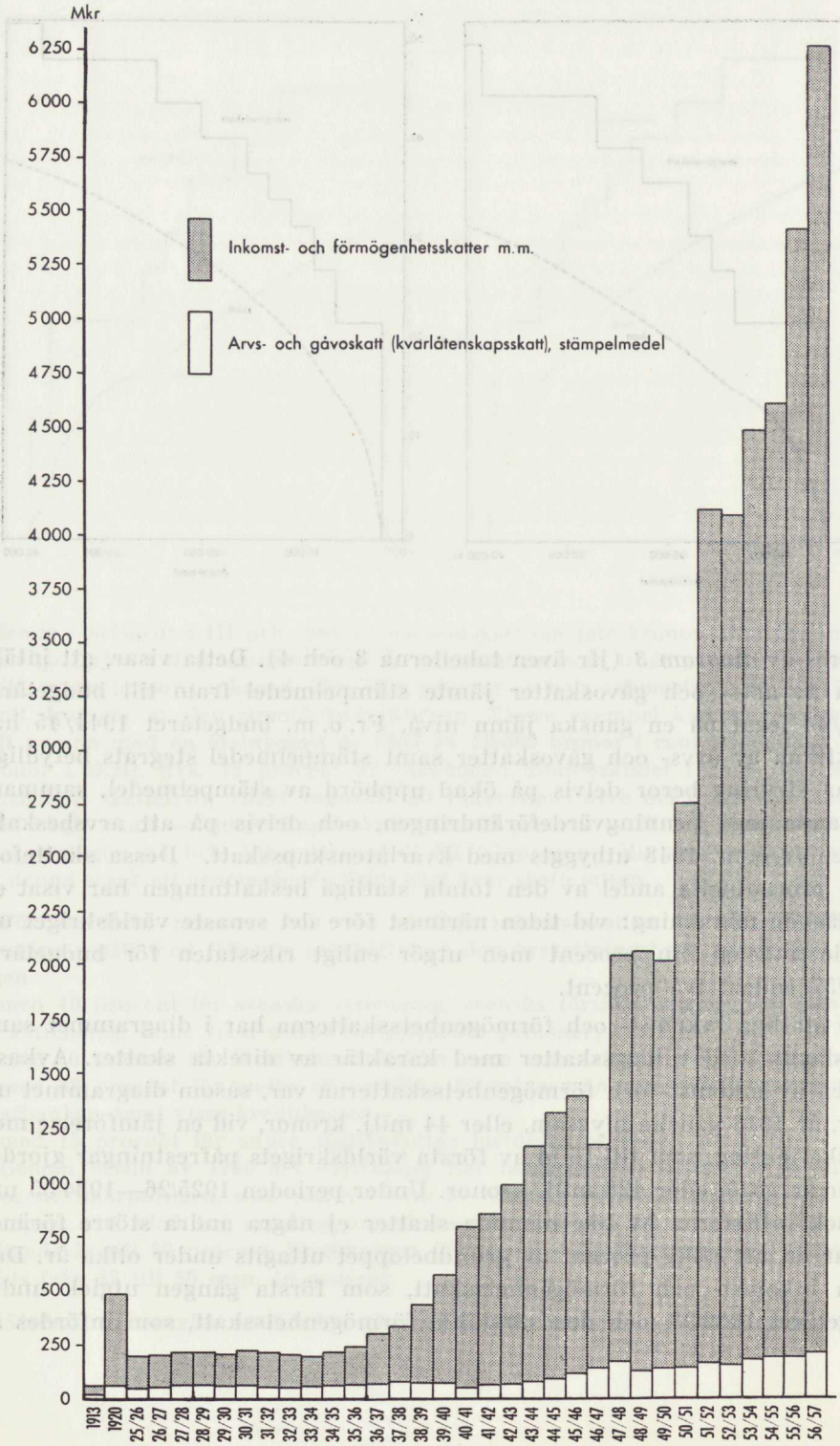


liggöres av *diagram 3* (jfr även tabellerna 3 och 4). Detta visar, att intäkterna av arvs- och gåvoskatter jämte stämpelmedel fram till budgetåret 1943/44 legat på en ganska jämn nivå. Fr. o. m. budgetåret 1944/45 har intäkterna av arvs- och gåvoskatter samt stämpelmedel stegrats betydligt. Denna stegring beror delvis på ökad uppbörd av stämpelmedel, sammanhängande med penningvärdeförändringen, och delvis på att arvsbeskattningen fr. o. m. 1948 utbyggts med kvarlåtenskapsskatt. Dessa skatteformers procentuella andel av den totala statliga beskattningen har visat en fortgående minskning: vid tiden närmast före det senaste världskriget utgjorde andelen sju procent men utgör enligt riksstaten för budgetåret 1956/57 endast två procent.

De statliga inkomst- och förmögenhetsskatterna har i diagrammet sammanslagits med tilläggsskatter med karaktär av direkta skatter. Avkastningen av inkomst- och förmögenhetsskatterna var, såsom diagrammet utvisar, år 1913 ganska blygsam, eller 44 milj. kronor, vid en jämförelse med det skatteuttag, som till följd av första världskrigets påfrestningar gjordes under år 1920, eller 428 milj. kronor. Under perioden 1925/26—1934/35 undergick intäkterna av här nämnda skatter ej några andra större förändringar än att olika procent av grundbeloppet uttagits under olika år. Den extra inkomst- och förmögenhetsskatt, som första gången utgick under budgetåret 1932/33, och den särskilda förmögenhetsskatt, som infördes år

Diagram 3. Inkomster av direkta statliga skatter

Jämför tab. 3 och 4



1934, gav till resultat en måttlig höjning av totalbeloppet, vilket vid oförändrade skattesatser sannolikt skulle undergått en avsevärd sänkning, emedan skatteunderlaget successivt minskats på grund av prisfallet och den extra reduktion av inkomsterna, som uppkom under depressionsåren i början av 1930-talet.

De ökande statsintäkterna av inkomst- och förmögenhetsskatter, som diagrammet utvisar för första delen av 1940-talet, är en följd av krigsårens förhållanden och då genomförd skärpning av beskattningen. Om statsinkomsterna under efterkrigsperioden studeras, observeras särskilt den synnerligen ojämna utvecklingen för inkomst- och förmögenhetsskatterna, vilken ojämnhet också tar sig uttryck i en starkt fluktuerande andel i de sammanlagda statsinkomsterna. Den mycket starka stegringen av inkomst- och förmögenhetsskatterna under budgetåret 1947/48, liksom även nedgången av dessa skatter under budgetåret 1946/47, sammanhänger med omläggningen av uppbördssystemet fr. o. m. den 1 januari 1947 till skatt vid källan. Dessa skatteinkomster påverkar också starkt utvecklingen av de totala skatteinkomsterna, vilka företer bilden av språngvisa förändringar. Den oregelbundna utvecklingen beträffande inkomst- och förmögenhetsskatterna sammanhänger med ojämnheter i skatteunderlagets tillväxthastighet och med förändringar i skatternas konstruktion, men även i viss mån med verkningarna av det nya uppbördssystemet.

Skattebeslutet av år 1947 innebar, som redan nämnts, bl. a. en skattelättnad för fysiska personer med lägre inkomster men en skärpning för inkomsttagare med högre inkomster och för företag. De successivt höjda medelinkomsterna för inkomsttagarna, som till en del orsakats av penningvärdeförsämringen, har framför allt medverkat till det ökade skatteunderlaget och har genom skatteskalornas progressivitet medfört en gradvis skärpning av beskattningen av fysiska personer. Även om stegringen av inkomst- och förmögenhetsskatternas avkastning för perioden i sin helhet i huvudsak kan återföras på utvecklingen av de skattskyldigas inkomster och på skattelagstiftningen, har från budgetåret 1946/47 det nya uppbördsförfarandet genom sin större effektivitet utövat ett visst inflytande på utvecklingen.

C. Indirekta skatter

Fram till andra världskrigets utbrott tillgodosågs behovet av indirekta skatter huvudsakligen av tullar samt skatter på spritdrycker och tobak m. m. Efter utbrottet av andra världskriget utvidgades den indirekta beskattningen till att omfatta ytterligare varuslag.

Tullmedlen är den äldsta av de nu bestående skattetitlarna. Med tull avses skatt som uttages för varor, vilka införes till eller utföres från riket.

Sedan år 1863 förekommer i Sverige endast importtullar[1] (vissa med tullar likställda avgifter i samband med vår jordbrukspolitik benämnes införselavgifter). Vid tiden för representationsreformens genomförande svarade tullmedlen för ca 25 procent av de samlade skatteintäkterna. Efter tullstriden 1888 blev tullmedlen den största skattetiteln och gav ca 60 procent av statens hela skatteintäkt. Medan man under 1800-talet redovisade tullverkets hela uppbörd på inkomsttiteln tullmedel har man numera övergått till metoden att redovisa skatter, som av särskilda skäl uttages på importerade varor, över andra titlar. Sålunda överfördes tull på tobaksvaror fr. o. m. budgetåret 1924/25 till titeln tobaksskatt, skatt på importerad bensin och vissa oljor redovisas fr. o. m. budgetåret 1925/26 såsom bensinskatt, förhöjd tull på kaffe redovisas sedan budgetåret 1939/40 på särskild titel, skatt å kaffe. Därjämte har flera under senare år införda indirekta skatter — t. ex. allmän omsättningsskatt, varuskatt och pappersskatt — varit kombinerade med en skatt på importerade varor, vilken skatt redovisats på dessa skattetitlar. Denna nya metod har emellertid medfört, att inkomsterna å titeln tullmedel — bortsett från förändringar som följer med växlingarna i utrikeshandelns omfattning — sedan 1920-talet förblivit relativt konstanta och endast obetydligt påverkats av ändringar i varubeskattningen. Anmärkas bör, att i fråga om vissa varor, för vilka skatt utgår vid tillverkning inom riket, särskild skatt inte utgår vid import utan att tullsatsen höjts med belopp svarande mot skatten.

Tullarnas uppgift uppfattades till en början som ett relativt enkelt sätt att taga ut skatter. Sedermera har emellertid tullarna utnyttjats även för närings- och handelspolitiska syften.

En beräkning av fördelningen mellan finans- och skyddstullar avseende åren 1912—1914 har gjorts av tull- och traktatkommittén. För åren 1936 och 1952 har 1952 års tulltaxekommitté låtit verkställa motsvarande beräkningar.[2] Resultaten av dessa beräkningar framgår av *tabell 5*.

Tab. 5. Fördelningen mellan finans- och skyddstullar

	Andel i procent av								
	importvärdet för tullbelagda varor			tulluppbörden			statsinkomsterna		
	1912/14	1936	1952	1912/14	1936	1952	1912/14	1936	1952
Finanstull[3]	27,2	9,8	10,4	32,2	21,3	14,8	8,0	3,2	0,8
Skyddstull	72,8	90,2	89,6	67,8	78,7	85,2	16,8	11,5	4,2
	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	24,8	14,7	5,0

1 Här bortses då från förekommande exportavgifter, vilka i viss mån har karaktär av exporttull.
2 SOU 1956:14, s. 74.
3 Inkl. kaffeskatt.

Tabellen visar, att de rena finanstullarnas andel av tulluppbörden avsevärt minskat under det att skyddstullarnas andel i motsvarande mån ökat. På grund av de samlade tullmedlens nedgång i förhållande till andra inkomstkällor har emellertid även skyddstullarnas betydelse för statsinkomsterna reducerats i betydande mån.

Konsumtionsskatter. Beskattningen av spritdrycker är jämväl av gammalt datum i Sverige. Efter kronobränneriernas avveckling infördes en skatt på brännvinstillverkningen i Sverige, brännvinsbränningsavgift, som år 1867 omvandlades till brännvinstillverkningsskatt. Nämnda skatt, som alltid åtföljts av en tull på importerade spritdrycker, har avvecklats i samband med 1954 års riksdags beslut om omläggning av rusdrycksbeskattningen och inräknas numera i omsättningsskatten å spritdrycker.

En särskild kontroll på brännvinsförsäljningen, kombinerad med en redan förefintlig försäljningsskatt (brännvinsförsäljningsmedel), beslöts vid 1905 års riksdag. Denna försäljningsskatt upphörde i samband med monopoliseringen av rusdrycksförsäljningen genom 1917 års rusdrycksförsäljningsförordning. Förordningen monopoliserade handeln med vin och sprit för ett partihandelsbolag för hela riket och flera detaljhandelsbolag. Fr. o. m. år 1921 koncentrerades rusdrycksbeskattningen till en av monopolbolagen uttagen omsättnings- och utskänkningsskatt å spritdrycker, vilken utgick jämte den gamla, numera avvecklade brännvinstillverkningsskatten och tull på importerade varor. Den nuvarande beskattningen av vin genomfördes i en första etapp år 1935 genom införande av en omsättningsskatt å inhemskt vin. Budgetåret 1939/40 kompletterades sistnämnda skatt med en särskild omsättningsskatt å vin, år 1943 utvidgad till omsättnings- och utskänkningsskatt å vin.

Beskattningen har utsträckts även till andra områden än de nu nämnda. År 1903 infördes en maltskatt, som budgetåret 1939/40 ersattes av maltdrycksskatt — maltdrycksbeskattningen har dock anor ända från medeltiden. Statsmonopol för tobaksvaror beslöts år 1914 i samband varmed även infördes en tobaksskatt. Tobaksskatten erhöll genom beslut av 1924 års riksdag en väsentligt ändrad utformning. Ändringarna innebar i huvudsak, att tidigare utgående tullavgifter å såväl råtobak som färdiga tobaksvaror överfördes till en efter stycketal resp. vikt utgående skatt, samt att förut gällande ordinarie och särskild skatt sammanslogs till en efter värdet utgående procentuell skatt. Fr. o. m. den 1 juli 1924 ingick således i varje tobaksvaras priskurantpris skatt dels med viss procent av varans priskurantpris eller varans värde och dels med visst efter varans myckenhet bestämt belopp. Principen, att statens vinst ur tobakshanteringen utöver skälig vinst å statens i tobaksmonopolet nedlagda kapital skulle uttagas genom tobaksskatt, godtogs genom 1924 års riksdags beslut och har sedermera upprätthållits i full utsträckning. Tobaksskatten har sedermera änd-

rats vid flera tillfällen liksom även skattesatserna i olika omgångar höjts eller jämkats för att täcka statens behov av inkomster. Tobaksskatten har liksom rusdrycksmedlen blivit en av budgetens större inkomstkällor.

Till konsumtionsskatter av denna typ bör även räknas den som stämpelskatt utgående spelkortsstämpeln, som med vissa avbrott uttagits alltsedan början av 1700-talet, samt den åren 1920—1936 utgående lyxskatten å pärlor m. m. Numera inräknas skatter av sistnämnda typ bland varuskatter.

Konsumtionsskatter har i många fall införts såsom komplement till tull på importerade varor. Som exempel kan nämnas vitbetssockertillverkningsavgift år 1873, sedan 1907 benämnd sockerskatt och avvecklad budgetåret 1929/30, samt accis å silke sedan budgetåret 1932/33 (avvecklad budgetåret 1949/50) och skatt å inhemskt vin, vilken numera ingår i omsättnings- och utskänkningsskatt å vin.

Kostnaderna för vägväsendet finansieras till huvudsaklig del av automobilskattemedlen. Automobilskatter infördes enligt beslut av 1922 års riksdag i form av skatt på automobiler och automobilgummiringar. Genom beslut av 1924 års riksdag tillkom skatt på bensin och motorsprit. Gummiskatten avskaffades genom beslut av 1938 års riksdag.

Tiden efter andra världskrigets utbrott karakteriseras för de statliga konsumtionsskatternas del av skärpta skattesatser och nya dylika skatter. Redan 1939 års urtima riksdag beslöt, inför krigets påfrestningar på statsutgifterna, att kraftigt höja beskattningen av sprit, vin, maltdrycker och tobak. Samma riksdag införde också skatt å läskedrycker, industrisocker och kaffe, tilläggsskatt å bensin, statlig nöjesskatt m. m. 1940 års riksdag höjde bl. a. skatten på tobak och samma års urtima riksdag beslöt införa en allmän omsättningsskatt fr. o. m. 1941 års ingång. Vid 1941 års riksdag infördes bl. a. varuskatt å mer lyxbetonade varor m. fl., samtidigt som omsättningsskatten å vissa varor skärptes. I samband härmed slopades dock industrisockerskatten. Vid denna riksdag höjdes även tobaksskatten. 1942 års riksdag införde ännu en ny skatt, benämnd trafikskatt, som emellertid avvecklades budgetåret 1950/51, samt höjde tobaksskatten ytterligare. Vid såväl 1942 som 1943 års riksdagar beslöts vidare vissa höjningar av sprit- och vinbeskattningen. Några större förändringar i de indirekta skatterna inträdde sedan inte förrän 1947, från vars början den allmänna omsättningsskatten med visst undantag upphörde.

Såsom ett led i strävandena att skydda penningvärdet genomförde 1948 års riksdag höjningar av flertalet indirekta skatter, t. ex. å sprit, vin, maltdrycker, tobak, nöjestillställningar, bensin och brännoljor m. m., samt införde en försäljningsskatt och en skatt å papper; försäljningsskatten innebar dock i huvudsak endast en omvandling av den tidigare s. k. skärpta omsättningsskatten. Genom höjningarna åsyftades att nå en överbalansering av driftbudgeten för budgetåret 1948/49. Till följd av detta tidsbegränsade

syfte betecknades höjningarna såsom tillfälliga eller extraordinära. Att de sedermera av 1949 års riksdag utsträcktes även till budgetåret 1949/50 — också då i syfte att få till stånd en överbalansering av budgeten — ansågs inte förtaga dem deras tillfälliga karaktär. Genom beslut av 1950 års riksdag upphävdes pappersskatten med utgången av april 1950, varjämte tilläggsskatterna å drivmedel avvecklades fr. o. m. den 1 januari 1951 samtidigt som en höjning av de ordinarie drivmedelsskatterna genomfördes. Övriga såsom extraordinära ansedda konsumtionsskatter kvarstod dock även under budgetåret 1950/51 i avsikt att täcka en del av utgifterna för vid riksdagens höstsession 1949 beslutade subventioner, föranledda av en hösten 1949 genomförd devalvering.

Höstriksdagen år 1950 genomförde i syfte att skaffa ytterligare statsinkomster för att öka möjligheterna att uppnå budgetbalans för såväl budgetåret 1950/51 som 1951/52 samt att suga upp köpkraft skatteskärpningar på följande slag av konsumtionsvaror, nämligen spritdrycker, maltdrycker, läskedrycker samt choklad- och konfityrvaror. Dessa skärpningar trädde i kraft den 1 december 1950. Även av 1951 års vårriksdag beslöts viss utvidgning av den indirekta beskattningen för att finansiera statliga utgifter, särskilt för försvaret. Därvid infördes en skatt å elektrisk kraft och en tillfällig automobilskatt. Vid samma års höstriksdag vidtogs vissa ändringar beträffande varuskatteförordningens skattesatser å choklad- och konfityrvaror samtidigt som en särskild accis på tio procent, att uttagas vid tillverkning och import av personbilar och tyngre motorcyklar, infördes. Införandet av denna bilaccis får ses i samband med den samtidigt införda investeringsavgiften om tolv procent för åren 1952 och 1953. I samband med bilaccisens införande i oktober 1951 (upphävd fr. o. m. den 20 december 1953) avvecklades den av riksdagen vid dess vårsession beslutade tillfälliga automobilskatten. 1952 års vårriksdag antog en del mindre ändringar i förordningarna om varuskatt, försäljningsskatt och om skatt å läskedrycker samt beslutade viss omläggning av tobaksbeskattningen. Samma riksdag godkände jämväl viss ändring av omsättningsskatten å vin och av elskatteförordningen samt en höjning av fordonsskatten. 1953 års vårriksdag beslöt fr. o. m. den 1 juli 1953 viss höjning av skatterna å bensin och brännolja samt en teknisk omläggning av varuskatten. Av 1954 års vårriksdag genomfördes en omläggning och skärpning av dels beskattningen av vin, sprit, maltdrycker, vissa läskedrycker och tobak samt dels automobilbeskattningen. Genom beslut av 1956 års höstriksdag har genomförts en skärpning av spritdrycksbeskattningen i syfte att hejda det starkt ökade spritmissbruket och att främja den avsedda nedgången av alkoholkonsumtion och alkoholskador. Vidare bör erinras om att 1955 års vårriksdag har genomfört en avgift för investeringar år 1955 inom rörelse och jordbruk samt i motorfordon. Nämnda avgifter har genom beslut av 1955 års höstriksdag förlängts att gälla jämväl investeringar år 1956. Sedermera har 1956 års

höstriksdag beslutat, att den allmänna investeringsavgiften — inom rörelse och jordbruk — skall uttagas också för investeringar under år 1957. I fråga om motorfordon har i sammanhang härmed av riksdagen beslutats en mera permanent beskattning i form av en omsättningsskatt å motorfordon i vissa fall.

Vid sidan av de i vedertagen mening gällande indirekta skatterna har — såsom led i den statliga prisregleringen på jordbrukets område — alltsedan början av 1930-talet uttagits särskilda avgifter vid import och vid omsättning inom landet av olika jordbruksprodukter m. m. En kort redogörelse för dessa avgifter lämnas i det följande (s. 62).

Tulluppbördens utveckling belyses av *diagram 4* (jfr även tabellerna 3 och 4). Uppbörden av tullmedel har under tiden 1913—1955/56 stegrats från 69 milj. kronor till 553 milj. kronor. I huvudsak har stegringen fortgått i jämn takt dock med avbrott för nedgångsperioder, sammanhängande med perioder av minskad import, av vilka de under femårsperioderna 1931/35 (ekonomiska världsdepressionen) och 1941/45 (andra världskriget) klart framträder i diagrammet. Endast i obetydlig mån kan den inträdda stegringen av tullinkomsterna tillskrivas höjningar av tullsatserna. Den huvudsakliga orsaken till ökningen av tullinkomsterna har varit importens kraftiga utveckling. Då vår tulltaxa till större delen upptager specifika tullar, är det främst ökningen av importvolymen, som varit avgörande. Även värdetullar förekommer i viss utsträckning, för vilkas avkastning jämväl inträdda prisstegringar varit av betydelse.

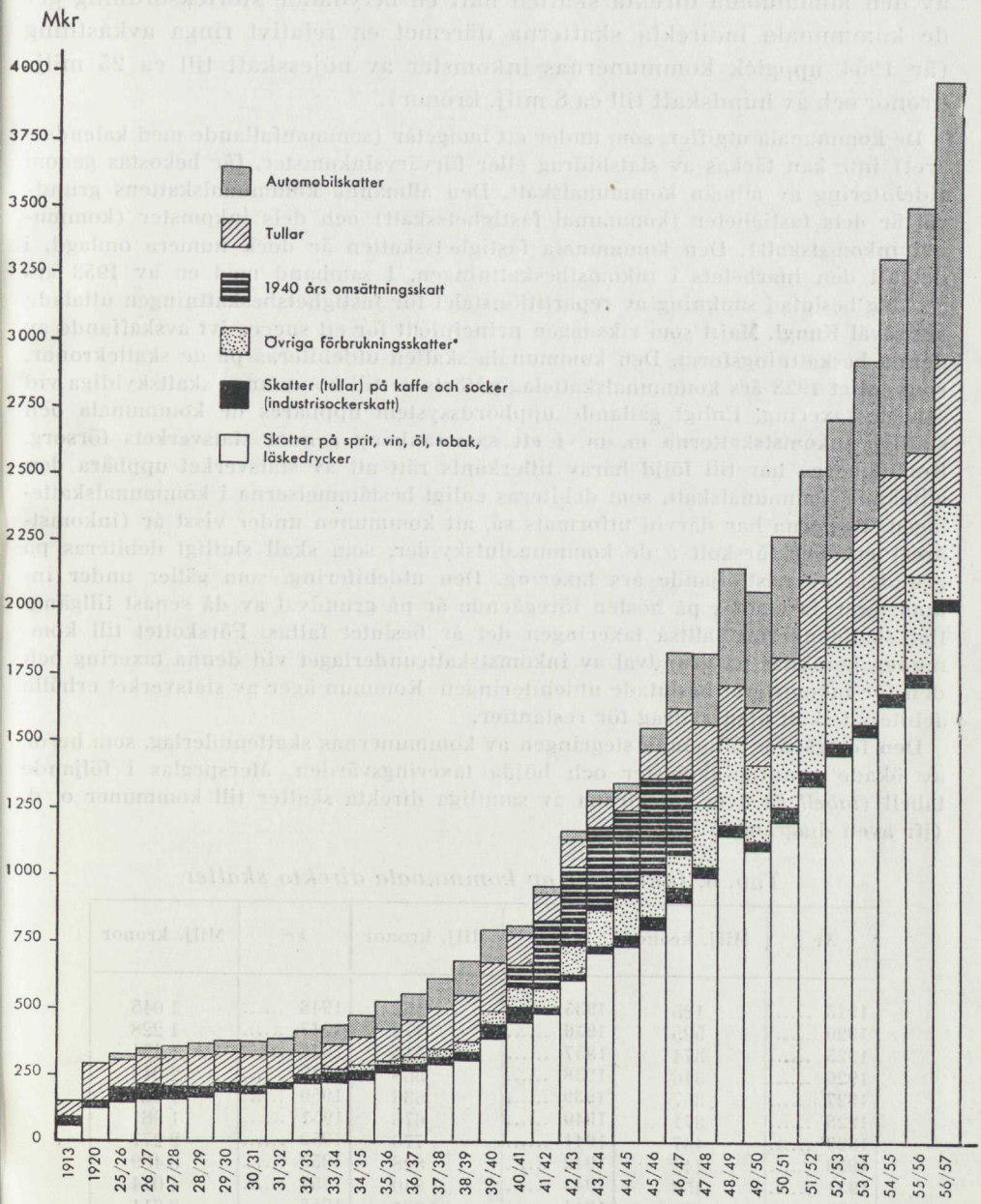
Hur *inkomsterna av övriga indirekta skatter* vuxit fram åskådliggöres av *diagram 4* (jfr även tabellerna 3 och 4), varav framgår den stora betydelse för statens inkomster, som spritskatterna och automobilskatterna har, en betydelse som stegrats i och med de successiva skärpningar, som företagits för att skaffa staten inkomster för allmänna ändamål eller för vägarnas upprustning. Automobilskattemedlens stegring torde dock till en del förklaras av bilismens starka frammarsch. Gruppen »Övriga förbrukningsskatter» visar även en markerad ökning, beroende på införandet av nya konsumtionsskatter samtidigt med att skattesatserna skärpts för vissa redan skattlagda varuslag. Påpekas bör, att 1940 års allmänna omsättningsskatt under sitt intäktsmässigt sett bästa år (budgetåret 1945/46) gav en statsintäkt av 358 milj. kronor.

D. Kommunala skatter

De medel, som kommunerna behöver för att bestrida kostnaderna för den kommunala verksamheten, erhålles — förutom genom statsbidrag — främst genom skatter och förvärvsinkomster. För kommunernas skatteinkomster svarar till alldeles övervägande delen den allmänna kommunalskatten, som

Diagram 4. Inkomster av indirekta statliga skatter

Jämför tab. 3 och 4



* Accis å silke 1932/33—1949/50, accis å margarin 1933/34—1952/53, tilläggsskatt å bensin och statlig nöjesskatt fr. o. m. 1939/40, varuskatt fr. o. m. 1941/42, trafikskatt 1942/43—1950/51, pappersskatt 1948/49—1949/50, skatt å elektrisk kraft fr. o. m. 1951/52, tillfällig automobilskatt 1951/52, införselavgift och accis å fettvaror fr. o. m. 1953/54, särskild skatt vid tillverkning och import av personbilar, jämför texten.

är en form av direkt beskattning. Dessutom har kommunerna inkomster av nöjesskatt och hundskatt, som båda är indirekta skatter. Medan intäkterna av den kommunala direkta skatten nått en betydande storleksordning ger de kommunala indirekta skatterna däremot en relativt ringa avkastning (år 1954 uppgick kommunernas inkomster av nöjesskatt till ca 25 milj. kronor och av hundskatt till ca 8 milj. kronor).

De kommunala utgifter, som under ett budgetår (sammanfallande med kalenderåret) inte kan täckas av statsbidrag eller förvärvsinkomster, får bekostas genom utdebitering av allmän kommunalskatt. Den allmänna kommunalskattens grundval är dels fastigheter (kommunal fastighetsskatt) och dels inkomster (kommunal inkomstskatt). Den kommunala fastighetsskatten är dock numera omlagd, i det att den inarbetats i inkomstbeskattningen. I samband med en av 1953 års riksdag beslutad sänkning av repartitionstalet för fastighetsbeskattningen uttalade sig såväl Kungl. Maj:t som riksdagen principiellt för ett successivt avskaffande av denna beskattningsform. Den kommunala skatten utdebiteras på de skattekronor, som enligt 1928 års kommunalskattelag påförts de till kommunen skattskyldiga vid senaste taxering. Enligt gällande uppbördssystem uppbäres de kommunala och statliga inkomstskatterna m. m. i ett sammanhang genom statsverkets försorg. Kommunerna har till följd härav tillerkänts rätt att av statsverket uppbära den allmänna kommunalskatt, som debiteras enligt bestämmelserna i kommunalskattelagen. Reglerna har därvid utformats så, att kommunen under visst år (inkomståret) erhåller förskott å de kommunalutskylder, som skall slutligt debiteras på grundval av nästföljande års taxering. Den utdebitering, som gäller under inkomståret, fastställes på hösten föregående år på grundval av då senast tillgängligt skatteunderlag, alltså taxeringen det år beslutet fattas. Förskottet till kommunen beräknas på grundval av inkomstskatteunderlaget vid denna taxering och den för inkomståret beslutade utdebiteringen. Kommun äger av statsverket erhålla debiterad skatt utan avdrag för restantier.

Den fortgående allmänna stegringen av kommunernas skatteunderlag, som beror av ökade penninginkomster och höjda taxeringsvärden, återspeglas i följande tabell *(tabell 6)* över intäkterna av samtliga direkta skatter till kommuner o. d. (jfr även diagram 5).[1]

Tab. 6. Inkomster av kommunala direkta skatter

År	Milj. kronor	År	Milj. kronor	År	Milj. kronor
1913	125	1935	452	1946	1 045
1920	525	1936	472	1947	1 228
1925	374	1937	515	1948	1 494
1926	346	1938	568	1949	2 043
1927	357	1939	636	1950	1 929
1928	371	1940	676	1951	1 981
1929	437	1941	776	1952	2 277
1930	442	1942	828	1953	3 439
1931	458	1943	840	1954	4 074
1932	478	1944	921	1955	3 611
1933	500	1945	996	1956	[2]3 830
1934	482				

[1] På grund av avräkning å skattemedel mellan kommunerna och statsverket är uppgifterna fr. o. m. år 1949 ej jämförliga med föregående års.

[2] Beräknat belopp.

E. De direkta och indirekta skatternas resp. andelar av skatteinkomsterna

En bild av utvecklingen av intäkterna av direkta och indirekta skatter under en följd av år lämnar här återgivna *diagram 5 och 6* (jfr även tabellerna 3 och 4). För jämförelsens skull har i diagram 5 även återgivits de

Diagram 5. Inkomster av direkta och indirekta statliga skatter samt av direkta kommunala skatter

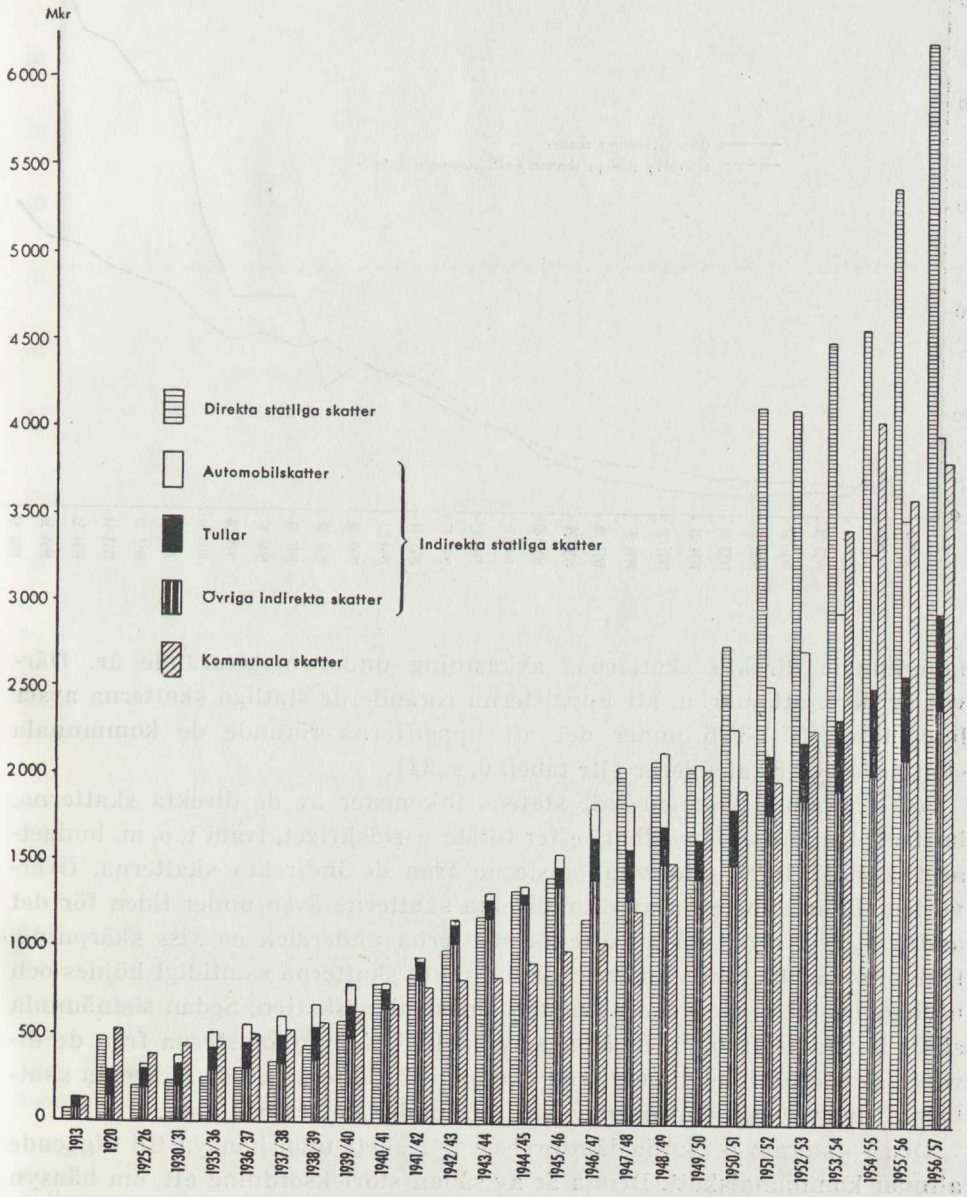
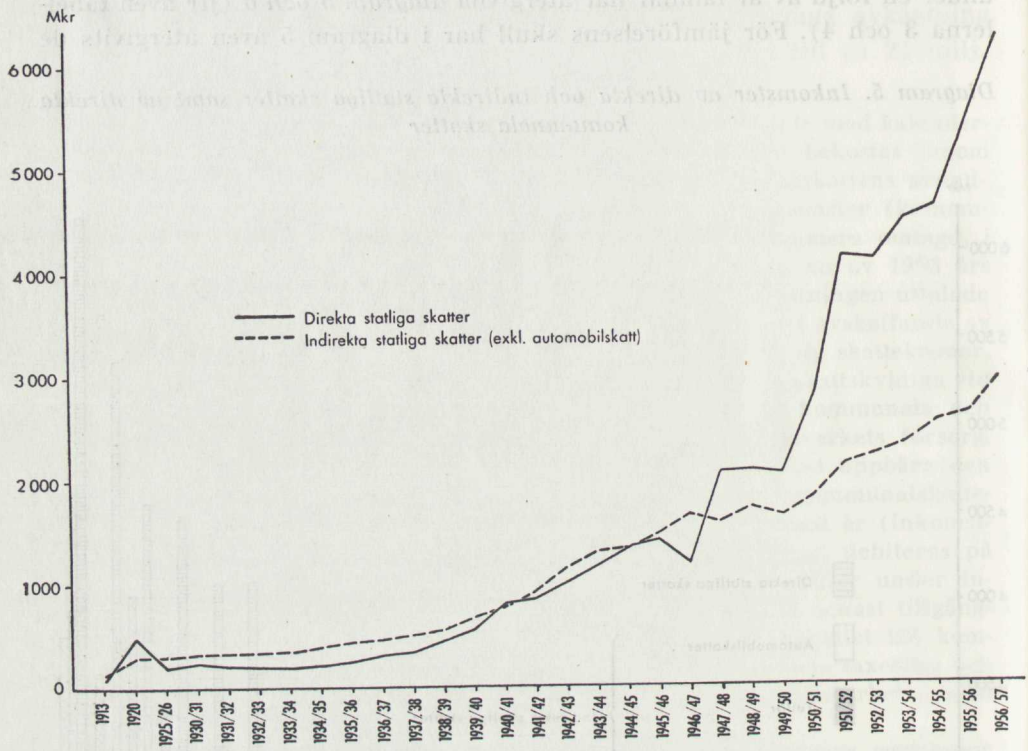


Diagram 6. Direkta statliga skatter och indirekta statliga skatter (exkl. automobilskatt)



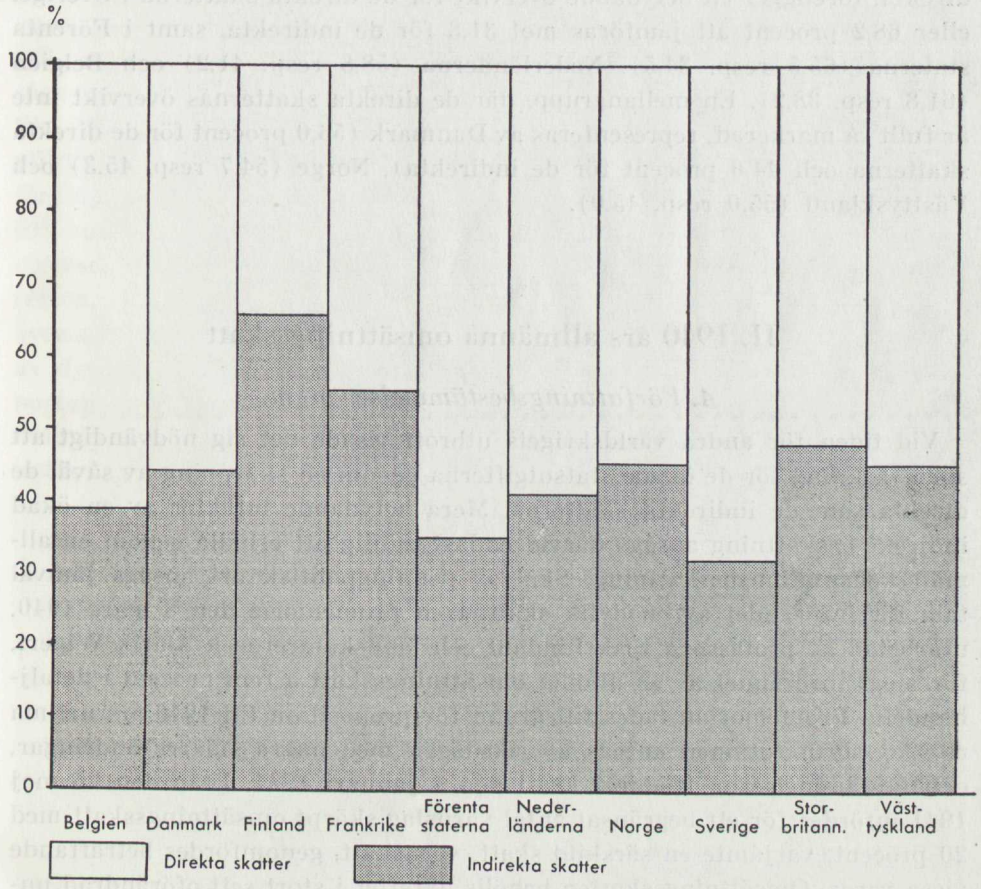
kommunala direkta skatternas avkastning under motsvarande år. Därvid är dock att märka, att uppgifterna rörande de statliga skatterna avser budgetåret 1/7—30/6 under det att uppgifterna rörande de kommunala skatterna avser kalenderår (jfr tabell 6, s. 34).

Av diagram 6 framgår, att statens inkomster av de direkta skatterna, bortsett från åren omedelbart efter första världskriget, fram t. o. m. budgetåret 1946/47 legat under inkomsterna från de indirekta skatterna. Övervikten för inkomsterna av de indirekta skatterna även under tiden för det andra världskriget, då de direkta skatterna undergick en viss skärpning, förklaras givetvis med att även de indirekta skatterna samtidigt höjdes och utvidgades, bl. a. med den allmänna omsättningsskatten. Sedan sistnämnda skatt bortfallit fr. o. m. ingången av år 1947, har inkomsterna från de direkta skatterna i betydande grad överstigit intäkterna av de indirekta skatterna, en övervikt som alltmer stegrats under de senaste åren.

Den i diagram 6 gjorda jämförelsen har skett utan hänsyn till utgående allmän kommunalskatt. Denna är av sådan storleksordning att, om hänsyn

Diagram 7. Direkta och indirekta skatter m. m. i vissa länder år 1954

Uppgifterna avser summan av statliga, delstatliga och kommunala skatter. Jämför tab. 7



skall tagas även till denna, den direkta beskattningens övervikt blir än tydligare.

Vissa uppgifter om skatteinkomsternas fördelning år 1954 på direkta och indirekta skatter i Sverige och vissa främmande länder lämnas i *diagram 7* (jfr såsom bilaga fogad *tabell 7*)[1]. Uppgifterna avser summan av statliga, delstatliga och kommunala skatter. Därav framgår, att beträffande de tio angivna länderna endast Finland och Frankrike har de indirekta skatterna såsom huvudsakliga inkomstkällor. I övrigt överväger de direkta skatterna totalt sett. De direkta skatternas övervikt varierar emellertid åtskilligt

[1] *Källor:* Till Organisation of European Economic Cooperation, Paris, lämnade länderuppgifter, daterade 2. halvåret 1955, samt Förenta Nationerna: Monthly Bulletin of Statistics, febr. 1956.

vid jämförelse de olika länderna emellan. Medan det i Storbritannien råder i stort sett jämvikt mellan inkomsterna av de båda skatteformerna, 51,8 procent för de direkta skatterna och 48,2 procent för de indirekta, föreligger en betydande övervikt för de direkta skatterna i Sverige, eller 68,2 procent att jämföras mot 31,8 för de indirekta, samt i Förenta staterna (65,5 resp. 34,5), Nederländerna (58,8 resp. 41,2) och Belgien (61,8 resp. 38,2). En mellangrupp, där de direkta skatternas övervikt inte är fullt så markerad, representeras av Danmark (56,0 procent för de direkta skatterna och 44,0 procent för de indirekta), Norge (54,7 resp. 45,3) och Västtyskland (55,0 resp. 45,0).

II. 1940 års allmänna omsättningsskatt

A. Författningsbestämmelser m. m.

Vid tiden för andra världskrigets utbrott visade det sig nödvändigt att söka täckning för de ökade statsutgifterna genom en skärpning av såväl de direkta som de indirekta skatterna. Mera betydande intäkter av en ökad indirekt beskattning ansågs därvid endast möjlig att erhålla genom en allmän konsumtionsbeskattning. Skäl av penningpolitisk art ansågs jämväl tala för införandet av en dylik skatt. I en promemoria den 8 mars 1940, utarbetad av professorn Erik Lindahl och landskamreraren Alarik Wigert, föreslogs införandet av en allmän omsättningsskatt å fem procent i detaljhandeln. Promemorian lades till grund för proposition till 1940 års urtima riksdag. Propositionen antogs av riksdagen med några smärre ändringar, och bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 1941. Från den 26 maj 1941 infördes för ett begränsat antal varuslag skärpt omsättningsskatt med 20 procent, varjämte en särskild skatt, varuskatt, genomfördes beträffande vissa varor. Omsättningsskatten behölls därefter i stort sett oförändrad under dennas giltighetstid. Den femprocentiga skatten avvecklades efter beslut av 1946 års riksdag med vissa undantag fr. o. m. den 1 januari 1947, medan den skärpta skatten i huvudsak ersattes av en försäljningsskatt fr. o. m. den 1 juli 1948.

Med hänsyn till att den allmänna omsättningsskatten var en ny beskattningsform, som införlivades med vårt skattesystem, samt att kommittén i det följande kommer att hänvisa till eller göra jämförelser med denna skattetyp, har redogörelsen för innebörden av bestämmelserna gjorts relativt utförlig.

Omsättningsskatten konstruerades såsom redan nämnts i princip som en skatt på detaljhandeln, därvid skatteplikten i första hand anknöts till yrkesmässig försäljning av varor från butik eller därmed likartat försäljningsställe och från serveringslokaler. För att inte butikshandeln skulle bli

sämre ställd i konkurrenshänseende, kunde emellertid skatteplikten inte begränsas enbart till nu berörda slag av försäljning utan omfattade yrkesmässig försäljning av s. k. *butikshandelsvaror*, även om dessa varor försåldes på annat sätt än från butik (t. ex. direktinköp från grossist, fabrikant, postorderfirmor eller kringföringshandel), dock med undantag för det fall, då försäljningen skedde till återförsäljare. Med butikshandelsvaror avsågs därvid sådana varor, som enligt vedertaget affärsbruk såldes från butik. Vissa betydelsefulla butikshandelsvaror undantogs dock från skatteplikt; för dessa undantag redogöres närmare i det följande. Å andra sidan förelåg skatteplikt även för några speciella varor, som inte var att hänföra till butikshandelsvaror. Skatteplikten omfattade även uttag av varor från rörelse, där uttaget skedde för ändamål, som inte ägde samband med rörelsen. Slutligen förelåg skatteplikt för vissa slag av *arbetsprestationer*, ävensom vid yrkesmässig *uthyrning* av skattepliktiga varor samt vid *import* av dylika varor, därest importen företogs av annan än återförsäljare. Exporten var skattefri.

1. *Varuurvalet.* För skattepliktens bestämmande kom skillnaden mellan butikshandelsvaror och andra varor att få en avgörande betydelse. Då det inte var möjligt att i författningen uppdraga några fullständiga och otvetydiga gränser i detta avseende, hade lagstiftaren sökt åskådliggöra innebörden av begreppet genom en mera allmänt hållen beskrivning samt genom att ange exempel.

En för hela riket gemensam nämnd för omsättningsskattefrågor, den centrala omsättningsskattenämnden, hade befogenhet att meddela bindande förklaring beträffande frågan, huruvida viss vara eller visst slag av varor i beskattningshänseende skulle hänföras till butikshandelsvaror eller ej. Denna anordning ansågs ägnad att i möjligaste mån garantera en enhetlig rättsutveckling på området.

Undantagna butikshandelsvaror. Från skatteplikt undantogs vissa viktigare varor. Dessa undantag var huvudsakligen motiverade av andra än skattetekniska skäl. De undantagna varorna kan indelas i följande huvudgrupper.

a) Vissa viktigare *livsmedel*, nämligen mjölk, grädde, smör och margarin, ägg, potatis samt vissa slag av mjöl, gryn och bröd.

b) *Bränslen*, såväl fasta som flytande.

c) *Råvaror för jordbrukets behov*, t. ex. spannmål, fröer, foder- och gödselmedel.

d) *Vissa byggnadsmaterial*, såsom cement och kalk, takpapp, tjära, asfalt och vissa isoleringsmaterial (övriga byggnadsmaterial var i huvudsak skattefria såsom icke-butikshandelsvaror).

e) *Speciella undantag*, t. ex. rusdrycker, tobak, tidningar och tidskrifter, vissa apoteksvaror samt vissa fiskredskap.

Omsättningsskatt uttogs jämväl vid försäljning av varor, som inte var att hänföra till butikshandelsvaror, men som var avsedda för någons per-

sonliga bruk och bekvämlighet eller eljest ämnade att utgöra någons personliga lösegendom. Som exempel härå nämndes ridhästar och lustjakter.

Det må anmärkas, att tillgångar som inte utgjordes av varor — varmed förstods materiella ting av lös egendoms natur — inte inbegreps under skatteplikten. Begränsningen av skatteplikten till varor innebar bl. a., att försäljning av fast egendom inte var underkastad skatteplikt ej heller tillhandahållande av elkraft, gas m. m. eller överlåtelse av rättigheter av olika slag (värdepapper o. d.).

2. *Gränsdragning med hänsyn till yrkesmässighet m. m.* En förutsättning för skatteplikten inträde var att försäljningen kunde betraktas såsom yrkesmässig; icke-yrkesmässiga transaktioner var således skattefria.

Såsom exempel på dylika icke-yrkesmässiga transaktioner angavs i författningen avyttring av någons personliga lösegendom eller dödsbos tillgångar samt realisation av tillgångar, som anskaffats för stadigvarande bruk i rörelse. Försäljning av varor på auktion behandlades olika allt efter som auktionen skulle anses yrkesmässig eller ej. Om auktionen ordnades av en privatperson eller dennes dödsbo för avyttring av personlig lösegendom, ansågs auktionen inte yrkesmässig och skulle således vara fri från skatt. Ombesörjdes auktionen däremot av en antikvitetsfirma eller liknande företagare, vilken såsom kommissionär mottog varor till försäljning från olika håll och som jämväl annorledes än å auktion drev handel med sådana varor, blev försäljningen underkastad skatteplikt. Skatteplikt inträdde även i det fall, att en rörelseidkares konkursbo bortauktionerade ett i boet ingående varulager. Beträffande yrkesmässigheten i samband med serveringsrörelse lämnas en redogörelse i det följande.

Ehuru i och för sig yrkesmässig undantogs av praktiska skäl från beskattning försäljning, som i ringa omfattning skedde från lantbrukare, trädgårdsodlare och fiskare. Skatt utgick dock även i dessa fall, om försäljningen ägde rum från butik e. d.

3. *Försäljning till återförsäljare.* Då butikshandelsvaror såldes till återförsäljare på annat sätt än genom butikshandel utgick inte omsättningsskatt. Även butiksförsäljning till återförsäljare kunde dock bli skattefri, om denna försäljning i bokföringen hölls klart åtskild från övrig försäljning. Som återförsäljare ansågs endast den, vilken bedrev återförsäljningen yrkesmässigt. I dessa fall utgick skatten i stället, när återförsäljaren i sin tur sålde varorna vidare till någon som inte var återförsäljare.

Med återförsäljare likställdes producent, som köpte eller eljest skaffade varor för bearbetning eller förbrukning i rörelse. Likställigheten gällde dock endast den, som var producent av varor i den mening förordningen fattade detta begrepp. En byggmästare, som på entreprenad verkställde ett husbygge, var exempelvis inte en producent i den angivna bemärkelsen utan betraktades som konsument av det material han köpte för ändamålet. Leverans av butikshandelsvaror till en byggmästare — och som regel även till en underentreprenör till honom — belades således med omsättningsskatt. Ej heller jordbrukare ansågs som producent i omsättningsskatteförordningens bemärkelse, eftersom han inte var rörelseidkare. De viktigaste

råvarorna för jordbruket var dock, som nämnts, i särskild ordning undantagna från skatteplikt.

Genom beslut av 1945 års riksdag vidtogs den ändringen av återförsäljarbegreppets utformning att även sådana hantverkare m. fl., som huvudsakligen sysslade med reparationer av varor, vid anskaffande av material blev likställda med återförsäljare. Därjämte infördes skattefrihet företagare emellan beträffande s. k. bortlämningsarbeten, dvs. om en företagare uppdrog åt en annan att utföra vissa arbetsmoment. I dessa fall hade före lagändringen skatt uttagits, vilken därefter fick avdragas, då den som fått erlägga skatten i sin tur redovisade skatt å sin omsättning.

Försäljningen av butikshandelsvaror belades med skatt i alla de fall, då köparen — även om han i övrigt var återförsäljare eller med återförsäljare likställd producent — vid inköp av sådan vara var konsument, t. ex. grossist- eller fabriksföretags inköp av kontorsutensilier.

Därest i vissa fall rörelseidkare för återförsäljning eller såsom material köpt varor under sådana förhållanden, att skatt uttagits vid köpet, ägde rörelseidkaren rätt att vid beräkning av sin skattepliktiga omsättning göra avdrag för sålunda redan beskattat inköp.

4. *Försäljning i restaurangrörelse m. m.* Omsättningsskatt uttogs vid yrkesmässig försäljning av varor i restaurang-, pensionats-, kafé- och konditorirörelse. För att nu avsedd rörelse skulle föreligga förutsattes, att rörelsen huvudsakligen avsåg tillhandahållande av varor till förtäring på stället och att rörelsen bedrevs i lokal eller inom område, där bord och sittplatser ordnats för kundernas bekvämlighet. Till nu angivna slag av rörelse räknades även mindre, tillfälliga serveringar av läskedrycker, kaffe o. d. under förutsättning att försäljningen skedde yrkesmässigt. Yrkesmässig serveringsrörelse förelåg inte, om ett företag med annat ändamål än restaurangdrift höll kost åt egen personal. I dylikt fall skulle därför i stället utgå skatt vid köp av skattepliktiga livsmedel. Om däremot verksamheten överlåtits på entreprenad åt annan, blev fråga om en av denne bedriven yrkesmässig serveringsrörelse.

Vid uttag av varor från restaurangrörelse och liknande förelåg till en början obegränsad skatteplikt. Detta medförde att kost till innehavare, serveringspersonal och även annan anställd personal (t. ex. egentlig hotellpersonal) beskattades till fulla värdet, inkl. värdet av i och för sig skattefria livsmedel samt tillagningskostnader. Genom beslut av 1943 års riksdag ändrades denna bestämmelse dock därhän, att omsättningsskatt inte skulle erläggas vid uttag från dylik rörelse av sådana livsmedel, för vilka frihet från omsättningsskatt var föreskriven vid försäljning eller uttag från rörelse i allmänhet. Genom denna ändring blev även tillagningskostnaderna för kost till personal m. fl. undantagna från beskattning. Dessa rörelseidkare kom därigenom vad gällde beskattningen av kost åt personal i samma ställning som andra rörelseidkare. Vid beskattningen av uttagen av skattepliktiga livsmedel tillämpades vissa schabloner.

Vid s. k. helpension måste uppdelning ske efter någon skälig grund, emedan ersättningen för kost var skattepliktig men inte ersättningen för bostad.

— Inom kafé- och konditorirörelsen var försäljningen av bröd över disk i regel skattefri, medan serveringen av bröd var skattepliktig.

5. *Arbetsprestationer.* Som allmänna förutsättningar för skatteplikt vid arbetsprestationer gällde dels att arbetet avsåg ändrings-, förbättrings-, underhålls- eller rengöringsarbete eller ock arbetsbeting (förfärdigande av vara, vartill beställaren höll materialet), dels att arbetet hänförde sig till skattepliktiga varor, dels att arbetet yrkesmässigt verkställdes av företagare med fast driftställe. Frihet från skatt förelåg sålunda för arbete, som utfördes i kundens hem av person utan fast driftställe, t. ex. en hemsömmerska. Om en företagare hade fast driftställe, förelåg skatteplikt vare sig arbetet utfördes å driftstället eller annorstädes. Reparations- och dylika arbeten å varor, beträffande vilka skärpt omsättningsskatt utgick, träffades — efter lagändring 1941 — endast av omsättningsskatt efter fem procent.

Utanför området för skatteplikt beträffande arbetsprestationer låg arbete å fast egendom samt bostadsnyttjande, transporttjänster, nöjesindustri, tjänster på sjukvårdens och hygienens område, arbetshjälp i hemmet, tjänster inom bank- och försäkringsverksamhet, advokatrörelse och förmedlingsverksamhet m. m.

6. *Uthyrning av varor.* Vid yrkesmässig uthyrning av skattepliktiga varor utgick skatt för hyresbeloppet. I form av »hyreskontrakt» träffat avtal rörande varor med uttrycklig eller underförstådd bestämmelse, att hyresmannen efter erläggande av de överenskomna hyreslikviderna skulle bli ägare till de förhyrda varorna, ansågs inte falla under denna bestämmelse utan skulle såsom avbetalningsköp behandlas enligt reglerna för försäljning. — Till skattepliktig uthyrning hänfördes vid tillämpningen inte fall, då varan kvarblev i uthyrarens besittning, t. ex. uthyrning av mangel, ej heller exempelvis uthyrning av bil, då förare medföljde, eller av jordbruksmaskiner, då personal för handhavandet medföljde.

7. *Import och export.* Vid import av utomlands inköpta skattepliktiga varor förelåg skatteplikt, dock ej där importen företogs av återförsäljare. Skatteplikt inträdde således endast vid import, som företogs av privata förbrukare. Vid import ålåg det tullverket att till länsstyrelsen i det län, där importören var bosatt, sända en kontrolluppgift angående den importerade varan, varefter skatten debiterades och uttogs av länsstyrelsen. Import av flyttsaker samt av sådana varor, som resande medförde utan förtullning, beskattades inte, ej heller utländska diplomaters import.

Såsom redan nämnts var all export enligt uttryckligt stadgande fri från omsättningsskatt. Om en privatperson köpte en skattepliktig vara och själv exporterade denna, blev dock givetvis varan beskattad vid köpet, medan däremot skattefrihet förelåg om exporten ombesörjdes av säljaren. Skeppsfournering jämställdes i vissa fall med export.

8. *Omsättningsskattens beräkning.* Skatten utgick med fem procent av den skattepliktiga omsättningen. För vissa varor utgick dock skatten med

20 procent (guldsmedsvaror m. fl., jfr s. 46). I förordningen förutsattes, att den skattskyldige uttog skatten genom att inkalkylera den i varupriserna. Skatten var således osynlig. Något hinder förelåg dock inte för den, som så önskade, att för varje särskild transaktion uttaga skatten synlig, å nota e. d. Så var som regel fallet inom bokhandeln, där tillägg å de priser som åsatts böckerna skedde med 5,3 procent. Även inom andra branscher var, särskilt då fakturering skedde, inte ovanligt att skatten debiterades för sig. Dylika debiteringar var i och för sig inte avgörande för inlevereringen av skatten till statsverket, utan skatten skulle beräknas och inlevereras på grundval av den totala skattepliktiga omsättningen, vilken innefattade även den beräknade skatten.

Den skattepliktiga omsättningen beräknades för varje kalendermånad och skatten inlevererades senast den tjugonde i påföljande månad. Redovisningen avsåg i princip vad som kontant influtit under månaden. Kundförluster och returer av varor samt rabatter och bonus av olika slag kom därvid att avdragas, antingen automatiskt eller — vid direkt utbetalade rabatter och bonus — genom avdrag vid inlevereringen. Betalning medelst växel ansågs som kontant betalning, då växeln diskonterades, med rätt till efterföljande reglering om växeln ej inlöstes. Om i stället för kontanter lämnades likvid i form av varor eller tjänster medtogs dessas värde i omsättningen. Vid avbetalningsköp inräknades även särskilda avbetalningstillägg. Särskilt debiterade fraktkostnader fick avdragas. Till kontant influtna belopp lades även värdet av uttag av varor ur rörelsen, i första hand privata uttag men jämväl i vissa fall uttag för annan gren av rörelsen.

Ehuru kontantprincipen allmänt sett var fördelaktig för rörelsidkarna, kunde det dock i vissa fall vara enklare att redovisa skatten med ledning av faktureringen. Ett dylikt förfarande kom att i viss utsträckning tillämpas redan från omsättningsskattens början. Förfarandet lagfästes genom författningsändring 1943, varvid dock förutsattes att länsstyrelsen lämnade medgivande till detta förfaringssätt. För rabatter, konstaterade kundförluster, returer av varor etc. fick i dylikt fall avdrag verkställas, så att resultatet på längre sikt blev detsamma som vid kontantmässig redovisning. Uppskattningsvis torde högst tio procent av de skattskyldiga ha begagnat sig av denna metod, huvudsakligen sådana blandade detalj- och grosshandelsföretag, vilkas försäljning till största delen skedde till återförsäljare.

Beträffande detaljhandelsföretag, som sålde såväl skattepliktiga som skattefria varor, kom även att tillämpas ett system för särskiljandet mellan dessa varugrupper, som medförde att kontantprincipen i viss mån frångicks. Det visade sig nämligen i praktiken nästan ogörligt inom ett flertal branscher — särskilt livsmedelshandeln — att direkt vid försäljningen skilja mellan de båda varugrupperna. Man måste därför tillämpa en indirekt metod, så att uppdelningen skedde på grundval av företagets inköp. Därvid bokfördes inköpen av skattefria varor för sig, i allmänhet i en särskild bok (»undantagsboken») med kolumner för olika slag av skattefria varor. Vid månadens slut nedsummerades dessa inköp, varefter omräkning för varje varuslag skedde till utförsäljningspris. Summan härav avdrogs för varje månad från den totala omsättningen. Vid sista månadsredovis-

ningen för året kunde vissa justeringar verkställas för förändringar i lagrets storlek under året, för utestående fordringar och för svinn. Metodens användning inom livsmedelshandeln underlättades av att lagerhållningen var relativt ringa i förhållande till omsättningen samt med hänsyn till att utförsäljningspriserna för skattefria varor var praktiskt taget exakt kända på förhand. Metoden med indirekt redovisning kunde även tillämpas på annat sätt. Inom exempelvis mjölkaffärer, brödbutiker och tobaksaffärer, där den skattefria försäljningen helt dominerade, förfor man sålunda, att man i stället förtecknade de skattepliktiga varuinköpen och omräknade dessa till utförsäljningspris, varå sedan skatten redovisades. Den indirekta metoden lagfästes genom förenämnda författningsändring 1943.

Därest en rörelseidkares skattepliktiga omsättning kunde antagas inte överstiga 3 000 kronor per år, ägde länsstyrelsen medgiva, att i stället för redovisning månadsvis fick avlämnas en redovisning avseende hela året.

Skatten inbetalades till länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige var bosatt (och där han således taxerades till statlig inkomstskatt), oavsett var rörelsen bedrevs. Beträffande handels- och kommanditbolag redovisade varje delägare för sin andel. Skatten inbetalades å länsstyrelsens postgirokonto. Om skattskyldig försummade att inbetala å deklarationsuppgift angivet skattebelopp, skulle detta indrivas, varvid indrivningsavgift utgick såsom för andra skatter.

9. *Taxering till omsättningsskatt, besvär m. m.* Vid inbetalningskorten till postverket var såsom bilaga fästad en särskild deklaration. Denna avskildes av postverket och överlämnades till länsstyrelsen. I vissa fall föredrog de skattskyldiga att själva avskilja deklarationen och insända den separat. Deklarationen underkastades av länsstyrelsen en förberedande granskning. Felaktigheter, som därvid upptäcktes, meddelades den skattskyldige med åläggande i förekommande fall att verkställa tilläggsinbetalning. Om deklaration inte inkom skedde anmaning eller vitesföreläggande, varjämte länsstyrelsen kunde debitera ett skönsmässigt beräknat skattebelopp. Därjämte skedde kontroll genom granskning av räkenskaper m. m. De åtgärder av olika slag, som vidtogs under löpande år, var i viss mån preliminära. Först under påföljande år fastställdes skatten definitivt, vilket skulle ske snarast möjligt därefter och — med visst undantag — före årets utgång. Därefter kunde ytterligare skatt uttagas endast genom särskilt beslut om eftertaxering, därest nya omständigheter framkommit. Vid det årliga fastställandet av taxeringarna skedde som regel en jämförelse med den skattskyldiges inkomstdeklaration. Denna jämförelse med inkomstbeskattningen hade sin betydelse inte bara för beräkningen av omsättningens storlek i vissa fall utan även för kontroll av att alla omsättningsskatteskyldiga kommit att medtagas vid beskattningen. Register fördes över de skattskyldiga och dessa register hölls aktuella även genom att man följde ändringar i firmaregister m. m. Denna registrering var huvudsakligen av intern natur och sålunda inte formellt avgörande för frågan om skattskyldighet eller

vederbörandes ställning som återförsäljare. — Det må anmärkas att under de två första åren av skattens giltighetstid taxering till omsättningsskatt verkställdes inte av länsstyrelserna utan av taxerings- och prövningsnämnd, ehuru även under denna tid det egentliga utredningsarbetet handhades av länsstyrelsen.

Besvär över länsstyrelsens beslut angående taxering till omsättningsskatt fick anföras hos kammarrätten och regeringsrätten.

Då synnerliga skäl därtill förefanns ägde Kungl. Maj:t medgiva befrielse från eller återbäring av omsättningsskatt. Denna bestämmelse, som tillkom vid riksdagsbehandlingen, syns ha tillämpats för en del ursäktliga fall av underlåtenhet att uttaga och redovisa skatt liksom även i några fall av särskilt ömmande natur.

10. *Den centrala omsättningsskattenämnden.* Den för hela riket gemensamma nämnden i omsättningsskattefrågor, den centrala omsättningsskattenämnden, bestod av ordförande och fyra ledamöter, utsedda av Kungl. Maj:t (en domstols- och en förvaltningsjurist, två representanter för näringslivet — Köpmannaförbundet och Kooperativa förbundet — samt en distributionsekonomisk expert). Såsom nämndens huvuduppgift framstod att, efter hemställan från skattskyldig eller när anledning därtill eljest uppkom, meddela bindande förklaring beträffande frågan, huruvida viss vara eller visst slag av varor skulle i beskattningshänseende hänföras till butikshandelsvaror eller ej, samt beträffande frågan, huruvida viss vara skulle hänföras till något av de varuslag, vilka på grund av särskilda bestämmelser skulle vara undantagna från skatteplikt. Vidare ålåg det nämnden — förutom att till Kungl. Maj:t avgiva förslag till föreskrifter rörande tillämpning av förordningen — att efter framställning från kammarrätten eller länsstyrelse avgiva yttranden i ärenden rörande taxering till allmän omsättningsskatt. Med hänsyn till att nämnden erhöll en mängd förfrågningar även rörande andra spörsmål än nu nämnda fann sig nämnden böra uttala sin uppfattning rörande omsättningsskatteförordningens tolkning i vissa frågor av mera principiell natur samt att besvara jämväl av skattskyldiga framställda frågor rörande förordningens tillämpning i särskilda fall. För samordnande av omsättningsskattekontrollen hade nämnden en på heltid anställd tjänsteman, centralkonsulent, varjämte hos nämnden tjänstgjorde en sekreterare. — Nämnden utgav bl. a. ett stort antal branschlistor, vilka till större delen — tillsammans med anvisningar av olika slag samt viktigare svar å förfrågningar i övrigt — intogs i publikationen »Från centrala omsättningsskattenämndens verksamhet» (del I och II).

11. *Skärpt omsättningsskatt.* En utbyggnad av den allmänna omsättningsskatten med en strängare beskattning av mera umbärliga och lyxbetonade varor förutsattes redan då omsättningsskatten beslutades vid 1940 års urtima riksdag. Denna strängare beskattning kom till stånd efter beslut av 1941 års riksdag och var uppdelad på två skatteformer, nämligen dels

en hos tillverkaren utgående skatt beträffande vissa varor, varuskatt (se härom närmare s. 58), och dels en skärpt omsättningsskatt i fråga om vissa andra varor, som företrädesvis såldes i specialaffärer.

Den skärpta omsättningsskatten utgick, i stället för med fem procent, med 20 procent beträffande de varor, som fanns upptagna i en vid förordningen i ämnet fogad förteckning. I övrigt tillämpades föreskrifterna i förordningen om allmän omsättningsskatt jämväl å den skärpta omsättningsskatten. De varuslag, som var underkastade skärpt omsättningsskatt, utgjordes av följande.

1) Guldsmedsartiklar, pärlor o. d.
2) Radiogrammofoner, andra grammofoner samt grammofonskivor.
3) Kikare och vissa kameror.
4) Äkta mattor och vissa slag av andra mattor.
5) Vissa skinn- och lädervaror, såsom pälsvaror, skodon av lackskinn m. fl. material, väskor o. d. av läder m. m.

Då en tillfredsställande kontroll visade sig svår att anordna beträffande den skärpta omsättningsskatten å pälsvaror, upphävdes genom beslut av 1943 års riksdag den skärpta omsättningsskatten å pälsverk samtidigt som en särskild förordning om skatt å beredning av skinn utfärdades. En närmare redogörelse för denna pälsvaruskatt lämnas i det följande (s. 59).

Den skärpta omsättningsskatten upphävdes fr. o. m. den 1 juli 1948, då den i huvudsak ersattes av en försäljningsskatt (rörande denna se s. 59).

12. *Omsättningsskattens avkastning och kontrollkostnader.* Den allmänna omsättningsskatten inbetalades, såsom redan nämnts, i regel successivt under året månadsvis för den skattepliktiga omsättningen under närmast föregående kalendermånad.

Influtet belopp av allmän omsättningsskatt (inkl. skärpt skatt) månadsvis under tiden januari 1940—juni 1947 framgår av *tabell 8*. Därvid bör erinras, att skatten med vissa undantag avvecklades den 1 januari 1947.

Tab. 8. Omsättningsskattens avkastning (milj. kronor)

Månad	1940/41	1941/42	1942/43	1943/44	1944/45	1945/46	1946/47
Juli	—	17,61	22,99	26,60	27,24	28,96	35,18
Augusti	—	19,01	21,65	23,35	24,36	25,04	32,57
September	—	19,22	21,35	22,62	25,62	26,40	32,91
Oktober	—	20,31	23,17	25,05	27,74	28,92	34,33
November	—	22,63	26,75	27,13	28,85	30,31	36,95
December	—	21,79	25,31	26,47	27,55	29,39	34,69
Januari	0,00	30,00	32,84	35,93	37,45	40,02	40,03
Februari	5,09	20,80	22,95	23,12	27,54	30,21	17,78
Mars	15,23	17,90	20,64	22,30	23,77	26,71	8,80
April	15,63	18,02	21,76	22,99	27,30	28,32	10,53
Maj	17,14	21,31	24,68	23,98	25,16	31,97	4,49
Juni	20,84	21,83	25,05	26,38	26,64	31,43	3,96
Summa	73,93	250,43	289,14	305,92	329,22	357,68	292,22

I dessa belopp ingår skärpt skatt med i genomsnitt ca 10 milj. kronor för år (= 15 procent utöver allmänna 5 procent). Under de 18 månader, då den skärpta skatten kvarstod efter den 1 januari 1947, inbringade denna skatt 29,3 milj. kronor (= 20 procent skatt).

Tabell 8 visar, att skattekurvan under förordningens första giltighetstid företer en olikhet i förloppet i jämförelse med kurvorna för de följande åren. De särskilda omständigheter, som föranledde denna utveckling, sammanhängde väsentligen med förhållandena vid förordningens ikraftträdande; bl. a. torde en koncentration av inköpen ha ägt rum före skattens införande. De följande årens utveckling företer däremot ett synnerligen likartat förlopp med stigande inkomster under höstmånaderna, ett utpräglat maximum under januari månad, avseende väsentligen försäljningen under julmånaderna, ett minimum under mars månad samt en svag stegring till budgetårets slut. Att den under år 1945 inträdda stegringen från mars till april framstår högre än under motsvarande månader tidigare år, torde sammanhänga bl. a. med att giltighetstiden för de ransoneringskort å textilvaror, som utlöpte i december månad 1944, förlängdes t. o. m. mars månad 1945.

Den influtna omsättningsskatten steg successivt för varje budgetår, nämligen med 15,5 procent under budgetåret 1942/43, 5,8 procent under budgetåret 1943/44, 7,6 procent under budgetåret 1944/45 och 8,6 procent under budgetåret 1945/46. Under senare halvåret 1946 låg uppbörden av omsättningsskatten 22,3 procent över motsvarande uppbörd under senare halvåret 1945. Uppbörden under januari 1947, vilken väsentligen motsvarar försäljningen under december 1946, stannade emellertid vid ungefär samma siffra som uppbörden under januari 1946, troligen beroende på köpmotstånd med hänsyn till att skatten skulle avskaffas från den 1 januari 1947. Under sista halvåret (omsättningen juli—december 1946) avkastade skatten 211,28 milj. kronor. De förändringar i beskattningen, som beslutades sedan ingången av budgetåret 1941/42, var av ringa betydelse för skattens avkastning.

Antalet skattskyldiga uppgick under år 1946 till ca 167 000 inkl. privata importörer. Dessa senare torde få uppskattas till åtminstone 7 000, varför således återstod ca 160 000 skattskyldiga näringsidkare. Av dessa var ca 14 000 aktiebolag och föreningar.

Beträffande kontrollorganisationen och kostnaderna härför må nämnas, att mot slutet av omsättningsskattens tid fanns, förutom den centrala omsättningsskattenämnden, en föreståndare vid 17 av länsstyrelserna samt 101 kontrollanter jämte kvinnlig biträdespersonal. Kostnaderna för uppbörd och kontroll uppgick vid denna tid till omkring 1,5 milj. kronor eller således till 0,4 procent av skatteintäkterna.

B. Erfarenheter från omsättningsskattens tillämpning [1]

Svårigheterna vid gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria varor m. m. torde få belysas av följande exemplifiering, därvid även kontrollsvårigheter sammanhängande bl. a. med varuurvalet något beröres.

[1] Redogörelsen under detta avsnitt bygger i huvudsak på upplysningar av kommitténs expert, taxeringsintendenten Åkesson, vilken var centrala omsättningsskattenämndens centralkonsulent.

Icke-butikshandelsvaror

a) *Byggnadsbranschen.* Av järnvaror beskattades spik, skruv och byggnadsbeslag, medan däremot balkar och annat grövre järn var fria från skatt. Skatteplikt förelåg vidare för spisar, kylskåp, badrumsutrustning såsom speglar och skåp samt färdiga diskbänkar, men undantag gjordes för värmepannor och rörsystem, badkar, plåt, takrännor och andra plåtarbeten. Vad gällde trävaror uttogs skatt för smärre hyllor och fristående skåp men ej för byggnadssnickerier i allmänhet eller för obearbetat trä. Av övriga varor beskattades glas (även i färdiga fönster), målarfärg och tapeter, armatur, elektriska ledningar o. d., under det att skatt inte uttogs för takpapp, kakel och andra plattor, tegel, cement, grus, sten, betong o. d.

Ojämnheter i beskattningen uppkom då fråga var om sammansatta varor. Så var t. ex. dörrar och fönster med beslag helt fria från skatt, även då beslagen endast paketerats samman med den färdiga trävaran, varigenom fabrikstillverkningen gynnades. Vid köksinredningar åter blev fabrikstillverkningen missgynnad vid jämförelse med tillverkning på byggnadsplatsen. På kombinerade spisar och värmepannor uttogs skatt efter uppdelning i en skattefri och en skattepliktig del, där så kunde ske, eljest å hela kombinationen. — Reparationsarbeten å byggnader var i allmänhet fria från skatt, men ibland ingick i reparationen försäljning av skattepliktigt material (t. ex. utbyte av spis, kylskåp m. m.).

De redovisningstekniska svårigheterna var inom denna bransch betydande och berodde huvudsakligen på de besvärliga gränsdragningsproblemen.

b) *Maskinbranschen.* Större maskiner, som i allmänhet inte såldes i detaljhandeln, var skattefria, sålunda praktiskt taget alla maskiner för industrien (järnverk och mekaniska industrien, cellulosa-, pappers- och textilindustrien, kraftverk etc.). För jordbrukets del undantogs tröskor och skördetröskor, spannmålstorkar m. m., medan däremot självbindare, traktorer och mindre maskiner var skattepliktiga. Reservdelar var stundom skattepliktiga även om de tillhörde skattefria maskiner.

Praktiska svårigheter vid gränsdragningen uppkom inom vissa områden, bl. a. för gräv- och lastningsmaskiner, truckar och kranar. Här drogs gränsen mellan skatteplikt och -frihet på det sätt, att undantag från skatt gjordes för vad som gick på skenor (skattefrihet förelåg för lokomotiv och järnvägsvagnar).

De redovisnings- och kontrolltekniska svårigheterna fanns även inom här angivna bransch, men dessa var ej så markerade som för byggnadsbranschens material.

c) *Övriga branscher.* Betydande svårigheter förelåg att dra en gräns beträffande skattskyldigheten för pappersvaror och trycksaker, delvis beroende på att vissa slag av papper och trycksaker undantagits såsom inte förekommande i detaljhandeln. — Gränsdragningen mellan båtar för personligt bruk (rodd- och segelbåtar, lustjakter), som var skattepliktiga, och skattefria bruksbåtar blev ytterst besvärlig. Beskattningen av ridhästar torde få sägas ha stannat på papperet.

Skattefria butikshandelsvaror. De skattefria butikshandelsvarorna komplicerade förhållandena inom vissa branscher.

a) *Livsmedel.* Skattefriheten för vissa livsmedel (mjölk, grädde, smör, margarin, ägg, potatis, de flesta slag av mjöl, gryn och bröd, dock ej vid servering) motiverades dels av sociala skäl, dels av att jordbrukare inte kunde beskattas för egen konsumtion eller för direkt försäljning.

Redovisningen av skatten för livsmedelshandeln skedde i allmänhet så att en

inköpsbok fördes, däri de skattefria inköpen antecknades för sig i en eller flera kolumner, varefter vid månadens slut tillägg skedde för beräknad vinst och det sålunda erhållna beloppet avdrogs såsom skattefri försäljning (för mjölkaffärer omvänt). Vid årets slut kunde justering ske med hänsyn till inneliggande lager (blankett härför fanns, men enär lagret av de fria livsmedlen omsattes hastigt med ringa lagerhållning, brydde man sig ofta inte om årsjustering). Vissa avdrag för svinn fick förekomma.

Det merarbete, som systemet föranledde för handeln, var säkerligen inte obetydligt. Som biprodukt framkom en viss affärsstatistik, som torde ha höjt intresset för bokföringen hos handlandena. Över huvud taget tog räkenskapsförandet ett stort steg framåt, då nya och förbättrade bokföringssystem utarbetades och introducerades genom köpmannainstitut, branschorganisationer, bokföringsbyråer, bokförlag och skattemyndigheterna.

För kontroll utarbetades av skattemyndigheterna statistik över normal fördelning å skattepliktig och skattefri försäljning inom vissa typer av livsmedelsaffärer (jämväl bruttovinststatistik).

Bagerier med egen tillverkning av både skattefritt och skattepliktigt bröd samt med direktförsäljning fick föra tillverkningsjournaler med uppdelning av varorna. Självfallet var denna verksamhet svårkontrollerad, liksom även försäljning av bröd över disk i konditorier och kaféer, vilken var skattefri, medan däremot servering av bröd till kaffe etc. var skattepliktig.

b) *I annan ordning beskattade varor.* Härmed avsågs tobaksvaror samt för förtäring avsedda rusdrycker. Tobakshandeln redovisade till en början med skilda kassor för skattefri och skattepliktig försäljning. Genom myndigheternas försorg utarbetades senare i samråd med Tobakshandlarnas riksförbund ett bokföringssystem med indirekt redovisning av den skattepliktiga försäljningen (amerikansk kolumnjournal, alltjämt allmän i branschen). Efter denna omläggning syns redovisningen ha fungerat tillfredsställande. — Undantaget för rusdrycker berörde endast sprit- och vinrestauranger, som i regel redan hade en noggrann bokföring. Anmärkas må, att undantag inte gjordes för andra särskilt beskattade varor än de nu nämnda. Sålunda utgick omsättningsskatt för öl, läskedrycker, sötvaror och för pälsverk, då dessa överfördes från 20-procentig omsättningsskatt till beredningsskatt.

c) *Övriga undantagna butikshandelsvaror.* Uppräkningen omfattade ursprungligen spannmål, fröer, foder- och gödselvaror, cement och kalk, fasta bränslen, bränn-, lys- och smörjoljor, vissa fiskredskap, inhemska tidningar och tidskrifter med minst fyra nummer per år. Senare tillkom betningsmedel, AIV-vätska, bakteriekulturer, saltsten, hösalt, karbid, impregnerad byggnadspapp, tjära, tjärolja, asfalt, reveteringsväv m. m., ävensom vissa apoteksvaror.

I några fall förekom här gränsproblem, exempelvis beträffande fodermedel (restaurang- och slaktavfall), fröer (vissa kryddor m. m.), oljor (hänvisning till tullstatistiskt nummer, i praktiken svårbedömbart), tidningar och tidskrifter (hänvisning till postens tidningstaxa, även antikvariska tidskriftserier var fria), salt (viss grovlek).

Särskilda spörsmål

a) *Export.* För vissa företagare, såsom skeppsfournerare, medförde skattesystemet särskilda svårigheter. Fartyg i utrikesfart fick inköpa förnödenheter fritt från skatt, men reglerna härför var ganska svårtillämpade. I övrigt vållade den egentliga exporten ej så stora besvärligheter, då den i regel låg något led tillbaka i distributionen.

b) *Import.* Skatt uttogs endast å privatimport, som dock under kriget nästan var obefintlig. Senare förekom en viss import av bilar m. m. Skatt uttogs ej för flyttsaker. Vid import fick importören lämna förbindelse, att han var återförsäljare, eljest sändes ett kontrollmeddelande till länsstyrelsen. Skatt uttogs alltså inte genom tullmyndigheten, utan skatten fick uttagas i efterhand.

c) *Differentierade skattesatser.* Den skärpta 20-procentiga omsättningsskatten, »lyxskatten», medförde ur kontrollsynpunkt svårigheter vid tillämpningen. Efter kriget importerades stora kvantiteter äkta mattor, som såldes på hotellrum, på auktioner och på andra svårkontrollerbara sätt. Lädervaror tillverkades av vissa portföljmakare, som sålde under hand, särskilt sedan råvarutillgången ökat. För begagnade »lyxvaror» torde i praktiken knappast någon skärpt skatt ha redovisats. Av influtna belopp — genomsnittligt ca 10 milj. kronor för år — torde ungefär hälften ha belöpt å guld- och silvervaror.

De svårigheter, som visade sig uppkomma vid tillämpningen av den allmänna omsättningsskatten, berörde — såsom av den nu lämnade redogörelsen torde framgå — huvudsakligast kontrollen samt gränsdragningen mellan skattepliktiga och skattefria varor. Några större svårigheter vad avsåg urvalet av skattskyldiga förefanns inte. Eftersom omsättningsskatten uppbars och redovisades på detaljiststadiet gick gränsen mellan sista yrkesmässiga ledet och konsumenten. Man gick med andra ord ända ned i botten och fick då med även reparatörer och andra småhantverkare. Gränsen var i och för sig inte svår att fastställa, om man bortser från några särskilda kategorier, såsom hemsömmerskor, vissa fiskare och trädgårdsodlare.

Kontrollsvårigheterna sammanhängde främst med det stora antalet skattskyldiga företagare, ca 160 000. Åtskilliga av dessa var dock producenter eller grossister, som sålde varor till konsumenter antingen endast i ringa omfattning till anställda — varvid skatten ofta redovisades endast en gång per år — eller i parti till offentliga inrättningar. Då antalet kontrollanter mot slutet av skattens giltighetstid utgjorde 101 kom således *en* kontrollant på ungefär 1 600 företagare. Till stor del blev kontrollanterna låsta vid förfrågningar angående skattepliktiga varor samt vid arbetet med teknisk granskning av redovisningarna. I praktiken blev det därför i huvudsak fråga om enstaka stickprovskontroller av bokföring (i några fall skedde dock även kategorigranskningar).

Erfarenheterna av kontrollens effektivitet har varit något olika. På det hela taget torde erfarenheterna från omsättningsskattens senare år ha varit relativt goda, dock ej beträffande den skärpta omsättningsskatten. Det må emellertid framhållas, att kontrollorganisationen visserligen successivt förbättrades men likväl inte kunde anses ha blivit helt tillfredsställande utbyggd.

III. Gällande indirekt beskattning

Den indirekta beskattningen är i Sverige begränsad till motorbränslen (bensin, motorsprit och motorbrännolja), motorfordon (årlig fordonsskatt

och omsättningsskatt), alkoholhaltiga drycker, tobak, elektrisk kraft samt till avgifter för nöjestillställningar och till vissa lyxbetonade eller mer umbärliga varor. (Lotteri-, tips- och totalisatormedel är i och för sig nära jämförbara med en konsumtionsskatt, men dessa medel betraktas budgetekniskt inte såsom en form av indirekt beskattning och har därför här lämnats åsido.) Den av 1955 års riksdag (vårsessionen) införda avgiften för investeringar år 1955 inom rörelse och jordbruk — vilken avgift sedermera beslutats att avse investeringar jämväl åren 1956 och 1957 — kan betraktas såsom en form av indirekt skatt, varför i det följande en redogörelse för denna investeringsavgift lämnas. Med undantag för tullar, skatterna å alkoholhaltiga drycker, motorfordon (frånsett omsättningsskatten å motorfordon) och motorbränslen samt stämpelskatt å spelkort är de nu gällande indirekta skatterna tillkomna under de senaste decennierna.

Automobilskattemedlen avses skola helt gå till bestridande av kostnaderna för byggande och underhåll av vägar, medan däremot inkomsterna från övrig indirekt beskattning ingår i den allmänna budgeten utan närmare angivande av de ändamål, vartill dessa sistnämnda inkomster skall användas.

De speciella avgifter, som av jordbrukspolitiska skäl uttages vid införsel till riket av fettråvaror, fettämnen och vissa fetthaltiga färdigvaror, beröres också i detta avsnitt. I avsikt att reglera priset på vissa jordbruksprodukter utgår även andra speciella avgifter på dylika produkter, liksom också vissa införselavgifter upptages i samband med import. I det följande lämnas en redogörelse för fettvaruavgifterna men däremot inte för andra av jordbrukspolitiska skäl införda speciella avgifter.

Tullmedlen har nära anknytning till den indirekta beskattningen. Det har därför ansetts lämpligt att i detta sammanhang lämna en kortfattad redogörelse för det svenska tullsystemets nuvarande utformning.

1. Motorbränslen och motorfordon

Skattesatserna å *bensin* under olika tidsperioder framgår av *tabell 9.*

Tab. 9. Skattesatser å bensin

Tidsperiod	Skatt (öre pr liter)
1/7 1929— 3/6 1931	6
4/6 1931—30/4 1932	(6+ 2=) 8
1/5 1932—30/6 1938	10
1/7 1938—31/12 1939	12
1/1 1940—30/6 1940	(12+ 4=) 16
1/7 1940—31/12 1945	(12+25=) 37
1/1 1946—31/3 1948	18
1/4 1948—31/12 1950	(18+27=) 45
1/1 1951—30/6 1953	25
1/7 1953—30/6 1954	28
Fr. o. m. 1/7 1954	32

Förändringarna av skattesatsen å motorsprit framgår av *tabell 10.*

Tab. 10. Skattesatser å motorsprit

Tidsperiod	Skatt (öre pr liter)
1/7 1953—30/6 1954	3
1/7 1954—30/6 1955	7
1/7 1955—30/6 1957	13
1/7 1957—	19

Å motorbrännolja har skatten under tiden 1 juli 1953—31 december 1954 utgjort 23 öre per liter. Fr. o. m. den 1 januari 1955 uttages skatt å motorbrännolja med 32 öre per liter eller samma belopp som gäller för bensin.

Vid import av bensin uttages skatt av tullverket medan däremot kontrollstyrelsen uppbär skatt å bensin, som tillverkas inom riket. I sistnämnda fall avlämnar producenten kvartalsvis en deklaration till kontrollstyrelsen. Skatten erlägges likaledes kvartalsvis till kontrollstyrelsen under månaden näst efter kvartalets utgång. Även skatten på motorsprit erlägges efter deklaration till kontrollstyrelsen för varje kvartal och betalas till kontrollstyrelsen på samma sätt som bensinskatten. Den som är ägare av brännoljedrivet motorfordon skall senast inom 15 dagar efter varje kalenderkvartal till kontrollstyrelsen ingiva deklaration angående den myckenhet brännolja, som under kvartalet använts såsom drivmedel för fordonet. Samtidigt med deklarationens avlämnande skall till kontrollstyrelsen inbetalas enligt deklarationen upplupen skatt. Skatten utgår med 32 öre för liter.

Vad angår *den årliga beskattningen av fordon* har i *tabell 11* angivits förändringar i skattesatserna sedan år 1946.

Fordonsskatterna erlägges årligen av fordonsägaren och inbetalas till statsverket via posten.

För motorfordon, som för tillfälligt brukande införes i riket, debiteras och uppbäres automobilskatt i samband med tullklareringen av fordonet.

Saluvagnsskatt erlägges av tillverkare och försäljare av automobiler eller släpvagnar för brukande av sådant fordon, som hålls till salu.

Omsättningsskatten erlägges för personbilar, sådana med skåp-, stationsvagns- eller personbilskarosseri utrustade lastbilar, vilkas tjänstevikt ej överstiger 1 800 kg, samt motorcyklar, allt i den mån fordonen inte är eller tidigare varit upptagna i bilregister. För personbilar och lastbilar utgår skatten med det antal kronor, som motsvarar 90 procent av det tal, vilket angiver fordonets tjänstevikt, uttryckt i kilogram. För bilar med högre tjänstevikt än 1 600 kg skall tillägg därjämte göras med 120 kronor för varje fullt femtiotal kilogram, varmed tjänstevikten överskjuter 1 600 kg. Skatten avrundas i förekommande fall till närmast lägre helt tiotal kronor. För motorcyklar utgör skatten 180 kronor, därest fordonets tjänstevikt ej

Tab. 11. Skattesatser å motorfordon

Fordonsslag	Skattesats					
	1/1 1946—31/12 1952		1/1 1953—31/12 1954		Fr. o. m. 1/1 1955	
	Grundbelopp kr.	Tilläggsavgift kr.	Grundbelopp kr.	Tilläggsavgift kr.	Grundbelopp kr.	Tilläggsavgift kr.
Personautomobiler ...	70	[1]20	100	[1]28	110	[1]28
Lastbilar	70	[1]25	100	[1]37	110	[2]37—3 337
Omnibussar	70	[1]22	100	[1]33	110	[3]33—1 353
Motorcyklar, lätta ...	21	—	30	—	30	—
» , tunga ...	28	—	40	—	40	—
» , med sidvagn	42	—	60	—	60	—
Trehjulingar	42	—	60	—	60	—
Släpvagnar	[4]56—224	—	[4]80—560	—	[4]80—1 200	—

[1] Tilläggsavgiften utgår för varje påbörjat tal av 100 kg av automobilens tjänstevikt minskad med 900 kg.

[2] Tilläggsavgiftens storlek varierar alltefter lastbilens tjänstevikt på följande sätt:

Tjänstevikt	Tilläggsavgift
Ej över 3 000 kg	37 kr. för varje påbörjat tal av 100 kg av tjänstevikten minskad med 900 kg
3 000—7 000 kg	777 kr. för 3 000 kg och 64 kr. för varje påbörjat tal av 100 kg av återstående del av tjänstevikten
Över 7 000 kg	3 337 kr. för 7 000 kg och 120 kr. för varje påbörjat tal av 100 kg av återstående del av tjänstevikten

[3] Tilläggsavgiftens storlek varierar alltefter bussens tjänstevikt på följande sätt:

Tjänstevikt	Tilläggsavgift
Ej över 5 000 kg	33 kr. för varje påbörjat tal av 100 kg av tjänstevikten minskad med 900 kg
Över 5 000 kg	1 353 kr. för 5 000 kg av tjänstevikten och 55 kr. för varje påbörjat tal av 100 kg av återstående del av tjänstevikten

[4] Skattens belopp varierar alltefter släpvagnens totalvikt.

överstiger 75 kg, 240 kronor, därest tjänstevikten är högre men ej överstiger 160 kg samt eljest 360 kronor. Skatten redovisas till kontrollstyrelsen av tillverkare eller särskilt registrerad importör i samband med leverans till köpare. Till grund för skatteredovisningen skall den skattskyldige månadsvis till kontrollstyrelsen avlämna på tro och heder upprättade deklarationer. För motorfordon, som införes till riket av annan än registrerad importör — i regel minuthandlare eller konsument — uppbäres skatten av tullverket samtidigt med att vederbörlig tull uttages.

2. *Spritdrycker och vin*

Omsättningsskatten å spritdrycker och vin upptages vid detaljhandelsbolagets (Nya Systemaktiebolagets) inköp av sådana drycker. Utskänkningsskatten upptages av detaljhandelsbolaget vid försäljning av spritdrycker och starkvin till den, å vilken rätt till utskänkning överlåtits. Staten er-

håller emellertid ytterligare inkomster av rusdrycksförsäljningen genom att partihandelsbolaget (Aktiebolaget Vin- & Spritcentralen) och detaljhandelsbolaget efter vederbörliga avsättningar till statsverket inlevererar sin årsvinst. Dessa vinstbelopp redovisas i budgeten under titlarna »Rusdrycksförsäljningsmedel av partihandelsbolag» resp. »Rusdrycksförsäljningsmedel av detaljhandelsbolag». Sistnämnda medel uppkommer genom de handelsvinster, som systembolaget erhåller vid detaljhandeln.

Nu gällande *omsättningsskatt* utgår efter olika skattesatser för spritdrycker och vin. För *spritdrycker* erlägges omsättningsskatt i form av en grundavgift av tio kronor för liter, om dryckens alkoholhalt överstiger 40 volymprocent, nio kronor för liter, om alkoholhalten är lägst 35 volymprocent och högst 40 volymprocent, samt sju kronor 50 öre för liter, om alkoholhalten understiger 35 volymprocent. Jämte grundavgiften utgår en procentavgift motsvarande 50 procent av utminuteringspriset. För *vin*, vars alkoholhalt överstiger 14 volymprocent (starkvin), uttages omsättningsskatt med en grundavgift av två kronor för liter och med en procentavgift motsvarande 25 procent av utminuteringspriset samt för annat vin (lättvin) med en procentavgift motsvarande 33 procent av utminuteringspriset. Utminuteringspriset utgöres av det belopp, som, skatten inberäknad, betingas vid varornas utminutering.

För här i riket tillverkat vin skall omsättningsskatt därjämte utgå med en särskild tillverkningsavgift av 50 öre för liter, om vinets alkoholhalt överstiger 14 volymprocent eller vinet är musserande eller därmed jämförligt, men eljest av 20 öre för liter. Vid beräkning av procentavgiften för vin, varom nu är fråga, skall i utminuteringspriset inräknas jämväl tillverkningsavgiften.

För sprit för tekniska m. fl. ändamål utgår omsättningsskatt med 2:70 kronor för liter.

Omsättningsskatten inbetalas till kontrollstyrelsen månadsvis av Aktiebolaget Vin- & Spritcentralen.

Gällande *utskänkningsskatt* utgår å spritdrycker och starkvin, vilka utskänkes, med ett belopp, motsvarande för spritdrycker 33 procent och för starkvin 30 procent av varornas utminuteringspris. Skatten upptages av detaljhandelsbolaget vid försäljning av spritdrycker och starkvin till rättighetsinnehavare. Detaljhandelsbolaget inlevererar skatten månadsvis till statsverket. Kontrollen över utskänkningsskatten ombesörjes av kontrollstyrelsen. Vid sidan av utskänkningsskatten och handelsvinsten å utminuteringspriset erlägges av rättighetsinnehavaren viss andel av utskänkningsvinsten till detaljhandelsbolaget. Utskänkningsskatten liksom frågan om restauratörernas vinst å utskänkningen har varit föremål för utredning av 1953 års utskänkningsvinstkommitté, som överlämnat ett betänkande i ämnet (SOU 1956:56).

3. *Tobaksvaror*

Skatt å tobaksvaror har utgått resp. utgår på sätt följande sammanställningar visar.

För cigarretter har skattesatserna sedan den 1 juli 1943 varierat på sätt framgår av *tabell 12*.

Tab. 12. Skattesatser å cigarretter

Tid	Procent av prislkurantpriset		Belopp för 1 st. öre		Anm.
	Inhemska	Importerade	Inhemska	Importerade	
1/7 1943—31/1 1948	72	68	0,2	1,3	
1/2 1948—30/6 1951	72	68	0,45	1,7	
1/7 1951—30/6 1952	72	67	0,55	1,75	
1/7 1952—31/3 1954	40	40	2,5	3,5	vikt t. o. m. 0,75 g per st.
	40	40	4,04	5,3	vikt över 0,75 g per st.
Fr. o. m. 1/4 1954	40	40	2,5	3,5	vikt t. o. m. 0,75 g per st.
	40	40	4,3	5,65	vikt över 0,75 g per st.

De fr. o. m. den 1 april 1954 gällande skattesatserna å olika tobaksvaror framgår av *tabell 13*.

Tab. 13. Skattesatser å olika tobaksvaror

Varuslag	Vikt för 1 st. gram	För inom riket tillverkad vara			För till riket införd vara		
		Procent av prislkurantpriset	Belopp för 1 st. öre	Belopp för 1 kg kr.	Procent av prislkurantpriset	Belopp för 1 st. öre	Belopp för 1 kg kr.
Cigarrer							
grupp I	t. o. m. 5,0	35	4,3	—	35	12,4	—
» II	över 5,0	35	5,6	—	35	15,6	—
Cigarrcigarretter							
grupp I	t. o. m. 1,7	35	4,0	—	35	6,6	—
» II	över 1,7	35	6,0	—	35	9,5	—
Cigarretter							
grupp I	t. o. m. 0,75	40	2,5	—	40	3,5	—
» II	över 0,75	40	4,3	—	40	5,65	—
Röktobak	—	40	—	24: 60	40	—	31: —
Tuggtobak	—	40	—	3: 70	40	—	7: —
Snus	—	40	—	3: 80	40	—	5: —

Av vidtagna ändringar i tobaksskattens utformning skall här nämnas den betydelsefulla omläggning av skatten, som genomfördes fr. o. m. den 1 juli 1952. Syftet med omläggningen var att med bibehållande av statens inkomster av tobaksskatten och utan större ändringar i tobaksvarornas priskurantpriser uppnå en reduktion av värdeskattens prisfördyrande inverkan. Omläggningen innebar, att värdeskatten skulle utgå med 40 procent på samtliga varuslag, inhemska såväl som importerade, och kombineras med en myckenhetsskatt av den storlek, att den totala skattebelastningen i stort sett behölls.

Rätten att tillverka tobaksvaror inom riket eller att till riket införa sådana varor tillkommer med några få undantag Aktiebolaget Svenska tobaksmonopolet såsom innehavare av detta statens monopol. Den skatt, som belöper på försålda tobaksvaror, inbetalas månadsvis av nämnda bolag till statskassan.

4. Malt- och läskedrycker

Maltdryckerna indelas i tre klasser efter alkoholhalten, uttryckt i viktprocent. Den före den 1 oktober 1955 gällande klassindelningen har varit följande, nämligen klass I högst 1,8 procent, klass II mer än 1,8 men högst 3,2 procent och klass III mer än 3,2 procent. Skatteplikt har förelegat för maltdrycker av II och III klasserna, medan maltdrycker av klass I som regel varit befriade från skatt. I samband med den allmänna skärpning av den indirekta beskattningen, som genomfördes år 1948, indrogs under beskattning även sådana maltdrycker av klass I, som på grund av lagring blev förädlade eller som höll högre stamvörtstyrka än sex procent (lagrat svagdricka). Denna skatt å lagrat svagdricka har dock upphävts fr. o. m. den 1 juli 1954. Alkoholhalten i maltdrycker av andra klassen har till en början genom träffade överenskommelser och sedan genom ändrad lagstiftning varit på visst sätt begränsad.

Av 1954 års riksdag har antagits vissa ändringar i maltdrycksbeskattningen. De vidtagna ändringarna sammanhänger med samma års riksdags beslut om ändrade riktlinjer för samhällets nykterhetspolitik. I fråga om försäljningen av alkoholdrycker har därvid förordats en konsekvent politik i syfte att främja en övergång till svagare drycker. Såsom ett led i denna har bl. a. genomförts, att starköl med en högsta alkoholhalt av 4,5 viktprocent skall, såsom en konkurrentdryck till spritdryckerna, få tillhandahållas allmänheten i utminuteringsaffärer för rusdrycker och på spritrestauranger samt vissa vinrestauranger. Alkoholhalten i det vanliga ölet har ansetts böra bibehållas vid 2,8 viktprocent. För maltdrycker av första klassen utgår inte någon skatt. Skatten förutsättes utgå med oförändrat belopp för maltdrycker av klass II men med högre belopp för starköl. Denna

beskattning trädde i kraft samtidigt med omläggningen av riktlinjerna för nykterhetspolitiken i övrigt eller fr. o. m. den 1 oktober 1955.

Skattesatserna å maltdrycker har under tiden sedan den 1 januari 1940 successivt höjts på sätt belyses av *tabell 14*.

Tab. 14. Skattesatser å maltdrycker

Tid	Maltdrycksklasser		
	I (lagrat)	II	III
	Skattesats öre per liter		
1/1 1940—31/1 1948 ...	—	30	54
1/2 1948—30/11 1950 ...	9	39	72
1/12 1950—30/9 1955 ...	12	42	78
1/10 1955—	(upphävd fr. o. m. 1/7 1954)	42	135

Läskedrycksskatten omfattar kolsyrade och därmed jämförliga drycker, ej hänförliga till rus- eller maltdrycker, vilka indelas i mineralvatten och söta läskedrycker. Såsom mineralvatten anses även naturligt vatten innehållande fasta ämnen eller gaser i sådan mängd och av sådan beskaffenhet, att vattnet kan användas såsom läskande dryck. Till gruppen söta läskedrycker hänföres vissa slag av fruktsaft i konsumtionsfärdigt skick, exempelvis lingondricka, däremot ej outspädd fruktmust. Skattesatsen har sedan den 1 februari 1940 förändrats på sätt anges i *tabell 15*.

Tab. 15. Skattesatser å läskedrycker

Tid	Skattesats öre per liter
1/2 1940—31/5 1941 ...	10
1/6 1941—31/1 1948 ...	12
1/2 1948—30/11 1950 ...	18
1/12 1950— ...	21

Såväl maltdrycks- som läskedrycksskatten upptages hos producenten och erlägges på grundval av deklaration till kontrollstyrelsen. Deklarationerna upprättas för varje månad och avlämnas i fråga om maltdrycker av klasserna II och III senast den 8 nästföljande månad och vad avser läskedrycker senast den 15 påföljande månad. För läskedrycker betalas skatten samtidigt med deklarationens avlämnande, medan i fråga om maltdrycker skattebetalningen sker den 15 påföljande månad. Kontroll över skatteredovisningen

utövas vid besök hos producenten av tjänsteman från kontrollstyrelsens lokala skattekontroll, varvid för beräkning av tillverkningen särskild uppmärksamhet ägnas åtgången av kapsyler, etiketter, socker och kolsyra.

5. *Varuskatter*

Beskattningen av vissa såsom mer umbärliga betraktade konsumtionsvaror regleras av flera olika förordningar (beträffande skatt å malt- och läskedrycker se under punkt 4). De olika skatterna och skatteobjekten framgår av *tabell 16.*

Tab. 16. Förekommande varuskatter

	Skattesubjekt	Skatteobjekt
A. Varuskatt	Producent	Choklad och konfityrer, vissa kemiska preparat såsom essenser för tillverkning av likörer, tandpulver, tandkräm, puder, smink, parfymer m. m.
B. Pälsvaruskatt	Beredare	Beredda pälverk
C. Försäljningsskatt	Tillverkare eller annan säljare	Guldsmedsvaror, äkta mattor, grammofonartiklar
D. Kaffeskatt	Importör	Rostat och orostat kaffe

a) Den *varuskatt,* som uttages hos varans producent, utgår med en viss procentuell andel av producentens pris vid försäljning i större poster till återförsäljare, dvs. i regel på grossistpriset. På detta pris (beskattningsvärdet) beräknas skatten efter olika procentsatser för skilda varuslag. Skatteprocenten framgår av *tabell 17.*

Den som producerar nu nämnd skattepliktig vara skall registreras hos kontrollstyrelsen. Deklaration över verkställd försäljning av skattepliktig vara upprättas för varje månad och avlämnas till kontrollstyrelsen i regel senast inom 45 dagar efter utgången av den månad deklarationen avser. Den skatt, som belöper på den tid som deklarationen avser, inbetalas samtidigt med deklarationens avlämnande. Producenterna kontrolleras av tjänstemän från kontrollstyrelsens lokala skattekontroll. Vid kontrollbesök avstämmes den i deklarationer och andra kontrollhandlingar redovisade försäljningen mot försäljningsbokföringen, försäljningen mot tillverkningen jämförd med in- och utgående lager samt tillverkningen mot råvaruinköpen, varjämte i vissa fall jämförelse göres mellan företagens bokföringsmässiga lönsamhet och kända utgiftsposter. Producentens fakturor till grosshand-

Tab. 17. Skattesatser å varor, belagda med varuskatt

Varuslag	Skatteprocent av beskattningsvärde	Skatteprocent av konsumentpris (genomsnitt) ca
Choklad- och konfityrvaror, glass ...	65	24
Puder samt smink och andra preparat för hudens färgning, läppstift, nagellack, ögonhårskräm o. d.	80	30
Parfymer, toalettvatten, hårvatten, hårolja, pomada, kemiska kompresser för hårpermanentning o. d., essenser och extrakter, avsedda för beredning av alkoholhaltiga drycker	50	21
Tandkräm, munvatten, schamponeringsmedel	25	12

lare eller detaljhandlare jämföres stickprovsvis med det fakturasammandrag, vilket producenten sänder in till kontrollstyrelsen och vilket i någon mån har karaktären av verifikation till den avlämnade deklarationen. För varor, som importeras, uttages skatten vid importtillfället efter särskilda normer. Skatten uppbäres vid importen av tullverket, samtidigt med det att vederbörlig tull uttages, men kontrollstyrelsen har att sedermera efterdebitera vederbörande importör, därest vid importtillfället för låg skatt skulle ha uttagits.

b) *Skatt på pälsverk* upptages hos den som bereder pälsverken och oberoende av om denne själv äger pälsverket eller bereder det för någon annans räkning. Skatten utgår med olika belopp för skilda slag av pälsverk. Skattesatsernas storlek har bestämts i syfte att motsvara ett belopp av 15 till 20 procent av det beredda pälsverkets värde. Deklaration upprättas kvartalsvis och avlämnas till kontrollstyrelsen inom utgången av närmast följande månad. För skattekontrollen har kontrollstyrelsen en särskild pälsvaruexpert, som dels besöker beredningsställena och dels följer handeln med sådana oberedda pälsverk, som importeras eller säljs vid pälsvaruauktioner. Vid import av beredda pälsverk eller färdiga pälsvaror upptages skatt av tullverket med ett belopp av (tullen inräknad) 20 procent av varans värde. Vid import kan en särskild styckeskatt på varje pälsverk i regel inte upptagas, beroende på att pälsverkets slag eller antal ofta inte kan bestämmas.

c) *Försäljningsskatten* uttages beträffande inom riket tillverkad vara hos den, som låtit inregistrera sig hos kontrollstyrelsen såsom säljare av

skattepliktig vara. Skyldighet att registrera sig gäller för den som bedriver yrkesmässig försäljning av vara av egen tillverkning. Den som bedriver försäljning av skattepliktiga varor av enbart annans tillverkning må, om han så önskar, låta registrera sig såsom säljare. Skattskyldighet enligt detta system föreligger sålunda, till skillnad från vad som gäller enligt varuskatteförordningen, inte enbart för tillverkare, utan även partihandlare eller detaljhandlare kan inträda som skattskyldig. Då registrerad säljare äger verkställa inköp utan att skatten påföres vid inköpstillfället, skulle antalet återförsäljare, som kunde låta registrera sig, kunna bli betydande. Även den som har endast obetydlig försäljning av skattepliktiga varor skulle kunna finna det förenligt med sina intressen att låta registrera sig. För undvikande av en dylik utveckling stadgas i förordningen, att skatt för viss tidsperiod skall erläggas med ett visst minsta belopp — för den som bedriver försäljning enbart av egen tillverkning av guldsmedsvaror gäller dock inte dessa regler om minimiskatt. Minimiskattebeloppen är så avvägda, att det inte blir ekonomiskt fördelaktigt för företag med obetydlig försäljning av skattepliktiga varor att låta registrera sig.

Försäljningsskatt utgår för följande varor.

1) Arbeten av guld, silver, platina eller annan platinametall, även med infattade pärlor eller stenar. Undantag från skatteplikt har dock gjorts för artiklar, avsedda för tekniskt bruk samt för plåt, rör och tråd ävensom skrivpennor och beslag till reservoarpennor samt vissa musikinstrument och delar därtill.

2) Äkta, oinfattade pärlor och koraller samt oinfattade ädelstenar utom stenar för industriellt bruk samt bijouteriartiklar av sådana varor.

3) Mattor innehållande silke ävensom knutna mattor, helt eller delvis av ull eller andra djurhår med ett knutantal överstigande 25 000 per kvadratmeter.

4) Grammofonverk och grammofoner, färdiga grammofonskivor samt för grammofonverk avsedda elektriska motorer och elektriska ljuddosor (pick-ups).

För guldsmedsvaror, mattor och andra grammofonartiklar än grammofonskivor, som försäljes inom riket, uttages försäljningsskatt i form av en värdeskatt med 20 procent av det pris varan betingar i detaljhandeln. Importerar annan än registrerad säljare guldsmedsvaror eller andra grammofonvaror än skivor, beräknas skatten på samma sätt som vid försäljning inom riket av dylik vara. Vid import av mattor av annan än registrerad säljare erlägges skatten däremot med visst belopp för kilogram, lägst 40 och högst 100 kronor.

I fråga om grammofonskivor utgör skattesatsen både vid import och vid försäljning inom riket en krona per skiva, om speltiden på vardera sidan inte överstiger åtta minuter, och tre kronor i annat fall.

Skatten kontrolleras på i huvudsak samma sätt som varuskatten, jfr a) ovan.

d) Skatt på *kaffe* upptages av tullverket vid importtillfället och erläggs samtidigt med vederbörlig tullavgift. Tull och skatt på kaffe utgår f. n. med följande belopp.

	Tull	Skatt	Summa
	öre per kilogram		
Orostat kaffe	45	35	80
Rostat kaffe	60	45	105

6. Elektrisk kraft

Skatt å elektrisk kraft uttages f. n. med tio procent av kraftens beskattningsvärde, vilket är lika med summan av de avgifter, som förbrukaren har att erlägga för den elektriska kraften. Om elkraften konsumeras av producenten själv eller av yrkesmässig distributör beräknas beskattningsvärdet antingen med hjälp av tabeller upprättade av kontrollstyrelsen på grundval av gällande priser eller efter av producenten vid försäljning tillämpade priser. Skatten avser i princip endast elkraft för industriella ändamål. Med hänsyn till svårigheterna att dra en gräns mellan exempelvis industri och hantverk efter antalet arbetare eller efter omsättningens storlek etc., har skatteplikten begränsats till kraft, som förbrukas i industriell rörelse med en årsförbrukning av mer än 40 000 kilowattimmar. Skatten redovisas till kontrollstyrelsen av den yrkesmässige distributören av kraften eller, om konsumenten själv är producent eller yrkesmässig distributör, av denne. I allmänhet avlämnas deklaration till ledning för skattens beräkning för kvartal eller tertial, men även andra tidsperioder för deklarationen kan förekomma med hänsyn till att deklarationsperiod i princip överensstämmer med debiteringsperiod för kraftavgifter. Deklaration avlämnas och skatt inbetalas i regel inom 30 dagar från vederbörande periods utgång.

Skatten kontrolleras vid besök hos den skattskyldige av tjänstemän från kontrollstyrelsens lokala skattekontroll. Styrelsen har vid sin sida en särskild nämnd, elskattenämnden, som är rådgivande organ åt styrelsen i elskattefrågor.

7. Vissa speciella indirekta skatter

a) *Nöjesskatt.* Denna fördelas med hälften till staten och med hälften till den kommun, inom vars område nöjestillställningen äger rum. För biografföreställning skall dock nöjesskatten fördelas med tre fjärdedelar till staten och en fjärdedel till kommunen. Nöjesskatten beräknas å bruttopriset för

varje försåld biljett, inberäknat skatten. För biografföreställningar är skattesatsen 30 procent, om biljettpriset inte överstiger en krona, och eljest 30 procent av en krona och 45 procent av återstoden av biljettpriset. För danstillställning å restaurang gäller skilda skattesatser beroende på om ifrågakommande utskänkning avser spritdrycker eller vin eller endast öl och alkoholfria drycker; får utskänkning av spritdrycker äga rum utgör skatten fem kronor för person; får utskänkning av vin men ej spritdrycker ske är skatten tre kronor för person; får utskänkning ske av öl eller alkoholfria drycker är skatten 1:50 kronor för person.

För andra nöjestillställningar än nu nämnda utgår skatt med 15 procent av biljettpriset, skatten inräknad.

Skatten erlägges av den som arrangerar tillställningen till den kommun, där tillställningen äger rum. Kommunen inlevererar statens andel till statsverket. Nöjesskatteförordningen har översetts av 1954 års nöjesskatteutredning, som överlämnat ett betänkande i ämnet (SOU 1956:23).

b) *Spelkort.* Föremål för beskattningen är enligt bestämmelserna alla till försäljning och förbrukning inom landet avsedda figurerade eller ofigurerade kort, varmed spel kan utövas, vare sig de är i riket tillverkade eller från utrikes ort hit införda. Häri inbegripes i första hand vanliga spelkort men även andra kortsorter. Skattens belopp utgör en krona för varje kortlek. Skatten uttages i form av stämpel på varje kortlek, varvid stämpeln antingen anbringas på ett särskilt kort i leken eller uttages genom s. k. kortkonvolut. Skatten uppbäres och kontrolleras av generalpoststyrelsen. Statens inkomster av kortstämplingsavgiften redovisas i riksstaten — i motsats till övriga här nämnda indirekta skatter (med undantag av de speciella regleringsavgifterna) — under grupprubriken för direkta skatter »Skatt å inkomst, förmögenhet och rörelse» å titeln »Omsättnings- och expeditionsstämplar m. m.»

8. *Speciella avgifter m. m. i samband med jordbruksregleringen*

Vid 1947 års riksdag fattades beslut om de allmänna riktlinjerna för den framtida jordbrukspolitiken. Enligt detta beslut sattes som ett mål för den statliga jordbrukspolitiken, att den i jordbruket arbetande befolkningen skulle få samma möjligheter som andra befolkningsgrupper att uppnå en skälig inkomstnivå och bli delaktig i den allmänna välståndsstegring, som kunde ske i fortsättningen. De metoder, genom vilka det jordbrukspolitiska målet ansågs kunna realiseras, var dels fortsatt rationalisering av jordbruksdriften och dels prisreglerande åtgärder avseende jordbruksprodukter, främst i form av importskydd. Importskyddet skulle i första hand lämnas genom avgiftsbeläggning av införseln; endast om avgiftsbeläggning ej visade sig tillräcklig skulle kvantitativa importbegränsningar även förekomma. Därjämte använde sig systemet av speciella acciser eller avgifter på

jordbruksprodukter. Avgifterna har i regel varit rörliga och har justerats i anslutning till förändringar i priserna på världsmarknaden. Utöver importavgifter har tull utgått med mindre belopp å vissa jordbruksprodukter.

Enligt beslut av 1955 och 1956 års riksdagar har — på grundval huvudsakligen av ett av den s. k. jordbruksprisutredningen avgivet betänkande angående prissättningen på jordbruksprodukter (SOU 1954:39) — fr. o. m. september 1956 (beträffande socker fr. o. m. maj 1956) ett nytt system införts för prisregleringen på jordbruksvaror m. m. Beslutet innebär bl. a., att importen av viktigare jordbruksvaror under en period av tre år i princip skall regleras genom *införselavgifter* och att dessa avgifter skall vara oförändrade, så länge det inhemska priset på vederbörande vara håller sig inom vissa för samma period fastställda s. k. prisgränser. »Mittpriserna» mellan prisgränserna avser därvid att ge den genom beslut av 1947 års riksdag åsyftade inkomstlikställigheten mellan jordbruksbefolkningen och jämförliga befolkningsgrupper. De tullar, som tidigare har utgått på vissa jordbruksvaror, har i samband därmed (med ett par obetydliga undantag) avskaffats. Införselavgifterna upptages av tullverket och inlevereras till jordbruksnämnden, utom avgifterna på fettvaror, vilka uppbäres direkt av jordbruksnämnden. Medlen skall av jordbruksnämnden användas för regleringsändamål på jordbruksområdet.

Utom dessa införselavgifter skall, liksom tidigare, *avgifter* upptagas *vid omsättningen inom landet av vissa jordbruksprodukter.* Avgift på inhemsk vara uttages eller kan uttagas vid förmalning av vete och råg (förmalningsavgift), vid tillverkning av vissa slag av oljekraftfoder (tillverkningsavgift), vid viss slakt m. m. (slaktdjursavgift) samt vid viss försäljning resp. tillverkning av mjölk, grädde, ost och andra mejeriprodukter (mjölkavgift och utjämningsavgift). Enligt det nya prisregleringssystemet skall, i form av s. k. *kompensationsavgift,* motsvarande avgift drabba importen av varuslag, som inom landet är belagda med någon av nyssnämnda avgifter. Kompensationsavgifterna uppbäres av tullverket för jordbruksnämndens räkning, de interna avgifterna direkt av jordbruksnämnden. Även de interna avgifterna och kompensationsavgifterna är avsedda att av jordbruksnämnden användas för prisreglerande åtgärder på jordbrukets område.

Såvitt gäller fettvarorna avviker avgiftssystemet i vissa avseenden från vad ovan har angivits. Regleringens ändamål är här att utgöra ett speciellt skydd för avsättningen av svenskt smör samt att bereda inhemska oljeväxter samma skydd som de övriga jordbruksprodukterna. Smöravsättningen skyddas genom uttagande av en rörlig *regleringsavgift* på margarinråvaror och därmed jämförliga fettämnen. Odlingen av oljeväxter stöds genom uttagande av en särskild *införselavgift* på fettvaror. Avgifterna upptages av jordbruksnämnden, som till viss mindre del använder desamma till utbetalning av s. k. regleringsbidrag för fett, som nyttjas till andra ändamål än mänsklig konsumtion inom landet, m. m. Resterande regleringsav-

gifter skall av nämnden inlevereras på statsverkets inkomsttitel Införselavgift och accis å fettvaror m. m. (På samma titel redovisas nedan omförmälda, genom kontrollstyrelsen inflytande acciser på fettemulsioner.) Resterande införselavgifter användes — liksom övriga införselavgifter — till prisreglerande åtgärder.

För vissa fettemulsioner utgår särskild *accis*, som uppbäres vid inhemsk tillverkning av kontrollstyrelsen och vid import (i form av tull) av tullverket. Härjämte skall vissa *avgifter* uttagas för smör, som användes för framställning av grädde, och för andra fettvaror, som nyttjas för framställning av fettemulsion. Även dessa avgifter upptages av kontrollstyrelsen. De redovisas liksom accisen på inkomsttiteln Införselavgift och accis å *fettvaror* m. m.

På *fiskets* område utgår sedan 1946 s. k. *prisregleringsavgift* (tidigare clearingavgift). Den uttages i princip vid försäljning av såväl svenskfångad fisk som importfisk. Härjämte har sedan 1953 möjlighet förelegat att uttaga särskild *införselavgift*. Sådan avgift utgår sedan början av år 1956 på vissa slag av fiskfiléer. Vid import upptages såväl införselavgiften som regleringsavgiften av tullverket, som inlevererar avgifterna till jordbruksnämnden. För inhemsk fisk uppbäres prisregleringsavgiften direkt av nämnden. De genom avgifterna på fisk inflytande medlen användes för prisreglerande åtgärder på fiskets område.

9. 1955 och 1956 års investeringsavgifter

Genom beslut av 1955 års vår- och höstriksdagar skulle avgift uttagas för vissa investeringar under år 1955 resp. 1956. Jämväl för investeringar under år 1957 skall, enligt beslut av 1956 års höstriksdag, avgift utgå. Besluten är ett led i statsmakternas åtgärder i syfte att nå sådan begränsning i investeringarna, att ramen för samhällets resurser inte sprängs. Investeringsavgift utgår dels i form av s. k. *allmän investeringsavgift* med tolv procent å kostnaden för vissa investeringar, som görs av rörelseidkare och jordbrukare, dels i form av en *särskild investeringsavgift* å motorfordon (ofta kallad bilaccis), motsvarande ungefärligen tio procent av anskaffningskostnaden vid förvärv av personbilar, vissa mindre lastbilar och motorcyklar. Den särskilda investeringsavgiften skall inte utgå fr. o. m. den 1 december 1956. I det föregående har under punkt 1 (s. 51 o. f.) lämnats redogörelse för den omsättningsskatt, som fr. o. m. nämnda dag i vissa fall utgår för motorfordon.

Investeringsavgiften avser investeringar under beskattningsåren 1955, 1956 och 1957. Skattskyldig är varje fysisk eller juridisk person, som verkställt investering under nämnda år och som inte är särskilt frikallad från sådan skyldighet. 1955 års förordning är i allt väsentligt konstruerad på samma sätt som 1951 års förordning (SFS 794) om särskild avgift vid

vissa investeringar (investeringsavgift), enligt vilken förordning avgift uttogs på investeringar, gjorda av rörelseidkare och jordbrukare under åren 1952 och 1953.

10. Tullar

Uppgifter om de varuartiklar, som är belagda med tull, jämte dennas belopp, och de varor, som är tullfria, återfinnes i gällande tulltaxa av den 4 oktober 1929, nr 316. Tulltaxan är systematiskt uppställd i 20 varugrupper med numrerade underrubriker och är anknuten till en tulltaxeförordning, som innehåller vissa grundprinciper för taxans tillämpning, bestämmelser om kvantitets- och tullvärdeberäkning, om tullfrihet under särskilda omständigheter för eljest tullbelagda varor samt om tullindring i vissa fall. Tulltaxeförordningen har kompletterats med nya tillämpningsföreskrifter, utfärdade genom kungörelse den 30 oktober 1953, nr 655. I tulltaxan har för varje tulltaxerubrik angivits, hur den tullpliktiga vikten skall fastställas (brutto, netto eller med tillägg av visst emballage). Därjämte finns en tariff med tara för vissa varuslag. Tullklareringsattest (tullsedel) utfärdas för tulltaxerade varor efter en för handelsstatistiskt ändamål ytterligare uppdelad tulltaxa med statistisk varuförteckning. Däri angivna statistiska nummer har en vidsträckt användning för bestämmande av varuslag även i andra sammanhang än tulltaxering, bl. a. i författningar om olika slags varuskatter m. m.

Gällande svenska tulltaxa upptager övervägande kvantitetstullar. Värdetullar förekommer dock bl. a. på maskiner, automobiler, konstplastvaror och vissa kemiska preparat. För vissa frukter och grönsaker finns säsongvis stigande och fallande tullsatser, s. k. säsongtullar, som tillkommit för att erhålla ett skydd mot utländsk konkurrens under den tid svenska produkter finns att tillgå. Tulltaxan har översetts av 1952 års tulltaxekommitté, som avlämnat betänkanden i ämnet (SOU 1956:14—16).

11. Sammanfattning

I det följande lämnas en sammanställning över i Sverige förekommande statliga indirekta skatter.

Skattens benämning	Förordning eller kungörelse i ämnet	Statsintäkter Budgetår				
		1953/54 milj. kr	1954/55 milj. kr	1955/56 milj. kr	1956/57 milj. kr[1]	1957/58 milj. kr[1]
1. Fordonsskatt	SFS 2/6 1922 nr 260; ändrad 1924:128, 1930:286, 1932:85, 1939:88, 329 och 774, 1940:1019, 1945:735 och 739, 1951:654, 1952:328, 1954:255	213	261	285	315	325
Saluvagnsskatt	SFS 23/11 1951 nr 750; ändrad 1954:645					
Skatt å motorfordon, som för tillfälligt brukande i riket från utlandet införts	SFS 4/5 1934 nr 122 med ändringar					
2. Bensin- och brännoljeskatt	SFS 3/5 1929 nr 62; omtryckt 1948:368; ändrad 1950:414, 1951:218; 1953:216, 1954:256, 1955:65 och 131; 21/5 1954 nr 260; 31/3 1955 nr 147	389	491	595	640	640
3. Omsättnings- och utskänkningsskatt å spritdrycker och vin	SFS 26/2 1954 nr 72; ändrad 1955:114, 1956:530	sprit 656 vin 53 (rusdrycks-försäljningsmedel 47	777 56 45	957 51 43	1 050 55 42	1 300 45 43)
4. Tobaksskatt	SFS 11/6 1943 nr 346; ändrad 1948:17 och 230, 1951:216, 1952:242 och 710, 1954:76, 1955:202	618	642	669	690	690
5. Varuskatt	SFS 25/5 1941 nr 251; omtryckt 1948:66; ändrad 1950:10 och 574, 1951:213 och 724, 1952:198, 1953:247, 1954:126	161	163	174	182	187
6. Pälsvaruskatt	SFS 30/6 1943 nr 477; ändrad 1944:207, 1946:262, 1948:68, 1951:214, 1953:248	4	4	4	4	4
7. Försäljningsskatt	SFS 5/3 1948 nr 85; ändrad 1949:100, 1951:215, 1952:199	26	28	29	29	29
8. Kaffeskatt	SFS 22/12 1939 nr 877; ändrad 1946:698	18	17	19	19	20
9. Maltdrycksskatt	SFS 15/12 1939 nr 887; ändrad 1942:125, 1943:325, 1948:20, 1949:176, 1950:571, 1951:826, 1954:524 och 525	86	86	104	110	95
10. Läskedrycksskatt	SFS 22/12 1939 nr 919, ändrad 1941:253, 1943:326, 1948:22, 1950:573, 1951:827, 1952:200, 1953:189	41	39	49	48	47

[1] Beräknade belopp.

Skattens benämning	Förordning eller kungörelse i ämnet	Statsintäkter Budgetår 1953/54 milj. kr	1954/55 milj. kr	1955/56 milj. kr	1956/57 milj. kr[1]	1957/58 milj. kr[1]
11. Skatt å elektrisk kraft	SFS 1/6 1951 nr 374; ändrad 1952:358, 1/6 1951 nr 375; ändrad 1952:359	31	35	39	45	50
12. Nöjesskatt	SFS 21/12 1945 nr 823; ändrad 1947:520, 1948:24, 1950:250, 1951:458, 1952:278, 1954:222 och 365, 1955:170	55	57	58	59	62
13. Stämpelavgift å spelkort	SFS 13/6 1919 nr 291; ändrad 1933:133, 1934:66	1	1	ca 1	ca 1	ca 1
14. Avgifter å smör och vissa andra fettvaror	SFS 30/6 1944 nr 459; ändrad 1950:475, 1956:412; 7/6 1956 nr 422; 5/6 1953 nr 397; ändrad 1954:307; 5/6 1953 nr 439, 7/6 1956 nr 403	36	58	72	54	47
15. Accis å fettemulsion	SFS 5/6 1953 nr 396; 5/6 1953 nr 438; ändrad 1954:604					
16. 1955 och 1956 års särskilda investeringsavgift	SFS 11/2 1955 nr 21 och 16/12 1955 nr 649	—	67	163	75	—
17. Omsättningsskatt å motorfordon	SFS 23/11 1956 nr 545 och 546	—	—	—	70	140
18. Tullar	Tulltaxeförordning (med tulltaxa) 4/10 1929 nr 316; senaste edition Tullverkets författningssamling 1951:17 jämte ändringar, m. m.	433	505	553	570	625

[1] Beräknade belopp.

Såvitt avser varuskatt och försäljningsskatt fördelar sig de i föregående sammanfattning angivna intäktsbeloppen på skattepliktiga varuslag enligt följande.

Varuskatt

Varuslag	Budgetår 1953/54 tkr	1954/55 tkr	1955/56 tkr	1956/57 tkr	1957/58 tkr
Sötsaker	122 590	123 483	129 649	[1]136 000	[1]140 000
därav glass	4 700	5 200	11 000	..	..
Tekniska preparat	26 274	26 776	30 037	[1]32 000	[1]33 000
Importvaror	11 914	13 724	14 125	[1]14 000	[1]14 000
Summa	160 778	163 983	173 811	[1]182 000	[1]187 000

Försäljningsskatt

Varuslag	Budgetår				
	1953/54 tkr	1954/55 tkr	1955/56 tkr	1956/57 tkr	1957/58 tkr
Guld	15 553	16 524	17 292	..	..
Grammofonvaror	7 986	8 999	9 182	..	..
Mattor	2 629	2 796	2 500	..	..
Importvaror	209	243	310	..	..
Summa	26 377	28 562	29 284	[1]29 000	[1]29 000

[1] Beräknade belopp.

TREDJE KAPITLET

ALLMÄNNA SYNPUNKTER PÅ INDIREKT BESKATTNING

I. Tidigare uttalanden om avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning samt kommitténs uppdrag

1. *Tidigare uttalanden*

Någon allmänt erkänd norm för en bestämd fördelning av skattebördan mellan direkta och indirekta skatter syns inte ha framkommit i svensk skattepraxis. I samband med 1947 års omläggning av den direkta statsbeskattningen väcktes emellertid i en motion till 1947 års riksdag (I:299) förslag om, att riksdagen hos Kungl. Maj:t skulle hemställa om en skyndsam utredning rörande möjligheterna att erhålla en annan avvägning mellan direkta och indirekta skatter. Syftet härmed skulle vara att åstadkomma en minskning av den direkta beskattningen genom införande av sådana konsumtionsskatter å umbärliga varor, som lämnade sparandet relativt orubbat.

Bevillningsutskottet vid samma års riksdag ansåg sig (BevU 50) inte kunna närmare ingå på frågan om en ändrad avvägning mellan direkta och indirekta skatter och avstyrkte motionen. Riksdagen godkände utskottets betänkande i denna del.

I sitt betänkande angående den statliga direkta beskattningen (SOU 1951:51, s. 105 ff) tog 1949 års skatteutredning jämväl upp frågan om avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning till närmare diskussion. Det uttalades bl. a., att diskussionen inte gällde innebörden och verkningarna av den indirekta resp. den direkta beskattningen i dess helhet utan endast av tänkbara ökningar och minskningar av endera av dessa skatter. Utgångspunkten utgjorde det läge, som kunde väntas föreligga efter ett genomförande av utredningens förslag till justering av inkomst- och förmögenhetsskatteskalorna. Med denna utgångspunkt fördes diskussionen helt principiellt rörande innebörden av en ökning av den ena och en sänkning av den andra skatten, varvid den indirekta skatten förutsattes träffa konsumtionen i allmänhet. Utredningen anförde i huvudsak följande.

Från vissa teoretiska och principiella synpunkter sett kan det synas som om det funnes goda motiv för en strävan att inskränka den indirekta beskattningen så mycket som möjligt och att koncentrera skatteuttaget till den direkta formen.

Den senare påverkar icke konsumtionsvalet; den inskränker endast helt allmänt den enskildes förbrukning i den omfattning, som är nödvändig för att tillgodose de samhälleliga behoven, men berör icke hans frihet att välja på vilka punkter han vill göra inskränkningarna. Om man kunde bortse icke endast från de svårbestämbara indirekta verkningar, som även de direkta skatterna kunna ha, samt från förekomsten av skatteflykt och vissa andra i det följande berörda förhållanden, synes den även möjliggöra just den differentiering mellan olika inkomstklasser och familjetyper, som lagstiftaren åsyftar.

Det svenska skattesystemets uppbyggnad synes också ge uttryck för en strävan att i största möjliga omfattning begagna den direkta skatteformen. De indirekta skatter, som spela den största rollen, träffa huvudsakligen punkter, där särskilda skäl kunna åberopas för påverkan av konsumtionsvalet, nämligen främst tobak och alkohol.

Den principiellt avvisande inställning till indirekt beskattning av mera generellt verkande natur, som tagit sig uttryck i det svenska skattesystemets uppbyggnad, har otvivelaktigt grundats på uppfattningen, att sådana skatter skulle innebära en relativt starkare belastning på dem, som på grund av låg inkomst eller stor försörjningsbörda ha den minsta skatteförmågan.

Denna uppfattning var högst befogad så länge de direkta skatterna voro låga, mätta med nuvarande mått, under det att de indirekta skatterna utgjordes av spannmålstullar och andra liknande belastningar på nödvändighetsvaror, som i särskilt hög proportion ingingo i de lägsta inkomsttagarnas och de största familjernas förbrukning. Ett utbyte av dessa indirekta skatter mot progressiva direkta skatter innebar påtagligen en bättre anpassning av den sammanlagda (direkta plus indirekta) skattebelastningen i de olika inkomstskikten efter bärkraften i varje skikt.

Det är visserligen fortfarande alldeles klart, att de indirekta skatter, som för närvarande uttages i vårt land, taga en procentuellt större andel av de lägre än av de högre inkomsterna, samtidigt som de direkta skatternas progressivitet medför, att den sammanlagda skatten utgör en större del av inkomsten ju högre denna är. Men att utbyta en del av dessa indirekta skatter mot direkta vore trots detta ingen fördel för de lägre inkomsttagarna, om dessa även måste betala den erforderliga ökningen av de direkta skatterna. I annat sammanhang ha vi framhållit som en slutsats av våra studier av de direkta skatternas verkningar, att en ökning av dessa skatter måste undvikas och att i stället en minskning måste genomföras efter den höjning som automatiskt inträtt i den reala skattebelastningen i och med prisnivåns stegring. Här konstateras endast, att alldeles oavsett den högre eller lägre progressivitet som man kan tänkas vilja ge åt skattesystemet — inom praktiskt tänkbara gränser — äro samhällets utgifter numera så stora, att en avsevärd beskattning nödvändigtvis måste drabba även relativt små inkomster. Härigenom möjliggöres bl. a. en socialpolitik, som de lägre inkomsttagarna ha största nyttan av. Nedanför en viss efter omständigheterna varierande gräns uppväges beskattningen helt eller mer än helt av de bidrag den enskilde i olika former erhåller från samhället.

Frågan om avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning har med andra ord kommit i ett nytt läge i och med att den direkta och progressiva beskattningen kommit upp till sin nuvarande höjd och socialpolitiken fått sin nuvarande omfattning. Tidigare kunde denna fråga betraktas som liktydig med frågan om skatternas fördelning på stora eller små inkomsttagare. Nu gäller det något annat, nämligen följande: eftersom ett visst skatteuttag är nödvändigt även i lägre

inkomstskikt, vilken *form* bör då ges åt detta skatteuttag — den direkta eller den indirekta formen? Bör eventuellt den indirekta metoden komma till användning i större utsträckning än hittills? Kan detta i så fall ske utan att beskattningens fördelning på olika folkgrupper och inkomstkategorier påverkas på ett icke önskvärt sätt?

Med exempel visade därefter utredningen, att man inte kunde sätta likhetstecken mellan ökad indirekt beskattning och ökad belastning på de små inkomsttagarna. Utredningen fortsatte:

Allt beror på hur skattens avkastning användes. Om den användes för en nedsättning av den direkta skatten i högre inkomstskikt innebär den påtagligen en omfördelning av skatt från stora till små inkomsttagare. Om den däremot användes för en nedsättning av skatten i de lägre inkomstskikten och/eller för förstärkning av de sociala förmånerna, särskilt för de minsta inkomsttagarna och för barnfamiljerna, innebär den lika påtagligt en omfördelning i motsatt, alltså inkomstutjämnande riktning. En omläggning kan naturligtvis även ske utan att någon omfördelning mellan inkomstklasserna blir resultatet.

Utgår man ifrån att en ytterligare skärpning av progressiviteten i beskattningen icke är möjlig utan allvarliga nackdelar och att tvärtom en fortsatt reduktion av marginalbeskattningen i direktskattesystemet i och för sig är önskvärd blir, såsom redan påpekats, en central fråga, huruvida en av den samhälleliga politiken beroende total skattebörda på de breda lagren bör i relativt större utsträckning än nu uttagas genom indirekta skatter. Valet mellan de två principiellt tänkbara skatteformerna är härvid icke ett val mellan den ena eller andra progressiviteten i skattesystemet utan en psykologisk och ekonomisk lämplighetsfråga, vilken kan behandlas fristående från frågan om skatternas sammanlagda höjd i varje särskilt inkomstskikt.

Sammanfattningsvis uttalade 1949 års skatteutredning, att förutsättningarna för avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning var så väsentligt annorlunda än i tidigare skeden, att en allvarlig prövning av denna fråga borde komma till stånd samt föreslog, att undersökningar borde göras för att möjliggöra ett slutligt ställningstagande till frågan om en ökad användning av indirekta skattemetoder.

2. *Kommitténs uppdrag*

Kommittén har inte till uppgift att genomföra en analys av avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning i hela dess vidd. Denna vidare och mera principiella frågeställning, nämligen vilken kombination av direkt och indirekt beskattning, som vid givet totalt skattetryck är att anse som den från tekniska, nationalekonomiska och sociala synpunkter lämpligaste, beröres inte i kommitténs direktiv. Behandlingen av detta problem förutsätter en mycket grundlig inventering av de olika skatteformernas inverkan på olika befolkningsgruppers inkomst, varvid hänsyn bör tas till samhällsprestationernas inkomstomfördelande effekt.

Den begränsade frågeställning, som kommittén har fått sig förelagd, är i första hand huruvida vid en — inte angiven och för kommittén ej bedöm-

bar — ökning av statens inkomstbehov de erforderliga merintäkterna lämpligen bör anskaffas genom indirekt beskattning och i så fall hur en dylik beskattning bör utformas. Frågan om avvägning mellan direkt och indirekt beskattning kommer emellertid också in i bilden. Kommittén har nämligen fattat sitt uppdrag så, att en utökad indirekt beskattning inte bör syfta till någon förskjutning av den skattebörda, som åvilar olika inkomst- och befolkningsgrupper. I den mån en höjd indirekt beskattning kan påvisas ha regressiv verkan, bör det ankomma på kommittén att visa huruledes denna verkan kan neutraliseras genom olika kompensatoriska åtgärder.

De direktiv, som kommittén erhållit för sitt arbete, påfordrar således inte något ställningstagande från kommitténs sida i fråga om en lämplig avvägning mellan direkt och indirekt beskattning vid ett givet skatteuttag. I direktiven hänvisas dock till de uttalanden, som gjorts av 1949 års skatteutredning. Kommittén har därför även ansett det angeläget att i korthet beröra några andra aspekter på frågan om den indirekta beskattningen, än vad som följer omedelbart av en sådan ökning av den indirekta beskattningen, vars syfte är att täcka ett inkomstbehov. Enär kommittén i det följande kommer att diskutera bl. a. en generell indirekt beskattning, syns det oundgängligt att ta upp några frågor, som dock till följd av kommitténs begränsade utredningsuppdrag inte får bli avgörande för dess ställningstagande till den ena eller andra skatteformen. Här avses främst frågan huruvida en indirekt beskattning jämväl kan bli ett instrument för andra syften än det begränsade syftet att täcka statens medelsbehov. En indirekt beskattning kan nämligen användas såsom ett instrument dels för den allmänna, till samhällsekonomisk balans siktande ekonomiska politiken, dels för särskilda, ekonomiskt, socialt eller annorlunda motiverade syften. Kommittén vill i detta sammanhang framhålla att den diskussion angående indirekta skatters för- och nackdelar, som kommittén i det följande för, i tillämpliga delar gäller inte bara vid ökat totalt statligt skatteuttag utan även vid ökad användning av indirekta skatter med bibehållet eller minskat totalt skatteuttag.

II. Indirekt beskattning som instrument för den ekonomiska politiken

Den offentliga hushållningen utgör en betydelsefull faktor för upprätthållandet av den samhällsekonomiska balansen, dvs. en sådan relation mellan total efterfrågan och total tillgång på varor och tjänster, att penningvärdet kan bibehållas. Tendenser till en för kraftig ökning av den totala köpkraften, framkallade av en inflationistiskt uppdriven vinstkonjunktur eller inkomstbildning, kan motverkas bl. a. av den statliga finanspolitiken.

På motsvarande sätt kan denna medverka till att återställa en samhällsekonomisk balans, som rubbats genom en i förhållande till de disponibla reala resurserna otillräcklig efterfrågan på konsumtionsvaror, arbetskraft och kapitalvaror. Erfarenheterna från det gångna decenniet, såväl inom landet som i ett flertal andra länder, tyder på att en ekonomisk politik, som har full sysselsättning av alla produktionsfaktorer till målsättning, riskerar att utlösa balansrubbningsfenomen av det förra slaget. Enligt numera vedertagen uppfattning bör vid normal varutillgång i första hand generellt verkande åtgärder komma till användning för att återställa balansen. Härvid måste det bli fråga om ett samspel mellan finans- och penningpolitiska åtgärder. Även om skäl kan anföras för att tyngdpunkten bör läggas på den ena eller andra gruppen av åtgärder, torde dock enighet råda om att de var och en på sitt sätt utgör nödvändiga instrument för en aktiv konjunkturpolitik.

Utan att för sin del ta ställning till frågan, huruvida en via skattepolitiken åstadkommen över- eller underbalansering av budgeten kan få en avgörande betydelse för återställande av en rubbad samhällsekonomisk balans, vill kommittén framhålla, att det rent principiellt kan synas likgiltigt, huruvida en över- eller underbalansering sker genom förändringar av den direkta eller den indirekta skatten. Finanspolitikens användbarhet som konjunkturpolitiskt instrument borde sålunda från dessa allmänna utgångspunkter inte påverkas av att den indirekta beskattningen ändras, vare sig detta sker i samband med ett bibehållet eller ett ändrat totalt skattetryck. Kommittén har här alltså utgått ifrån att ökad användning av indirekt beskattning inte enbart behöver begränsas till den situationen, att ökade statsinkomster krävs. Bedömningen av frågan blir emellertid en annan, då man anlägger mera tekniska aspekter. Förändringar i den ekonomiska situationen kan försiggå med stor snabbhet. En häftig exportkonjunktur liksom en omfattande lönerörelse kan på kort tid leda till en köpkraftsökning, som anses påfordra snabba och effektiva köpkraftsindragande åtgärder. Av tekniska skäl lämpar sig inte alltid förändringar av den direkta beskattningen för dylika syften. Statsskatten är blott en del av totalbeskattningen och förändringarna av den statliga delen av inkomstbeskattningen skulle behöva bli jämförelsevis stora för att — vid oförändrad kommunal beskattning — få avsedd effekt. Den direkta beskattningen kan under nuvarande förhållanden knappast ändras mer än en gång om året och beslut härom måste av praktiska skäl fattas minst ett halvår före ändringens ikraftträdande. Det nu tillämpade uppbördssystemet medför, att ändringar i skatteuttaget under ett kalenderår stöter på betydande svårigheter.

Den indirekta beskattningen har inte, eller inte i samma grad, sådana olägenheter. Nya punktskatter kan införas med tämligen kort varsel, men den allmänna konjunkturpolitiska effekten härav är i regel av naturliga

skäl begränsad. Med tanke på verkningarna på konsumtions- och produktionsstrukturen torde dock ett system av punktskatter vara ett mindre lämpligt finanspolitiskt instrument än en mera generell indirekt beskattning. Införandet av en dylik fordrar visserligen betydande och tidskrävande förberedelser. Fördelarna med en generell indirekt beskattning ur konjunkturpolitisk synpunkt framträder klarast, när en sådan skatteform redan är i tillämpning och skattesatserna kan förändras i enlighet med konjunkturpolitiska överväganden. Även sådana förändringar kräver visserligen riksdagsbeslut, men dylika beslut kan effektueras med praktiskt taget omedelbar verkan.

Ytterligare ett förhållande kan anföras till förmån för indirekt beskattning framför direkt som konjunkturpolitiskt instrument. Även om de tekniska svårigheterna vid en förändring av den direkta beskattningen skulle kunna övervinnas och alternativet sålunda skulle vara att till staten dra in samma belopp lika snabbt antingen genom skärpt direkt eller skärpt indirekt skatt, kan skäl ändå anföras till förmån för den senare. En skärpt direkt beskattning drabbar nämligen såväl konsumtionen som sparandet. Även om man i detta sammanhang bortser från de ofta påtalade ogynnsamma verkningar, som ett alltför högt direkt skattetryck kan få för produktion och produktivitet, torde en höjning av den indirekta beskattningen, som i lägre grad anses drabba sparandet, i en dylik situation få en gynnsammare samhällsekonomisk effekt. Det förefaller troligare, att en köpkraftsbegränsning, som får formen av höjda varupriser, i varje fall på kort sikt får en starkare konsumtionsdämpande effekt än en köpkraftsbegränsning, som vid oförändrad prisnivå sänker den inkomst, som allmänheten har disponibel för konsumtion och sparande. I det senare fallet inträder sålunda troligen en sänkning av den privata sparkvoten, medan en ökad sparkvot i ett läge med köpkraftsöverskott är vad som eftersträvas. Det måste medges, att olika antaganden om skatteövervältring, prisförändringars effekt på konsumtionsbenägenheten, institutionella förhållanden, som binder konsumtionen och sparandet, löntagarnas eventuella krav på kompensation för på grund av beskattningen höjda varupriser m. m., skulle i vissa lägen kunna ändra det nyss förda resonemanget. De nämnda omständigheterna torde dock inte kullkasta riktigheten i påståendet, att en skärpt indirekt beskattning i förening med en i övrigt lämplig ekonomisk politik måste få en åtstramande effekt på samhällsekonomien.

I det föregående har endast berörts en indirekt skatts effekt på konsumtionen. En generell indirekt beskattning kan jämväl innebära en skattebelastning av vissa investeringar. I vissa konjunktursituationer, där ett efterfrågeöverskott föreligger inom såväl konsumtions- som investeringssektorn, är det att anse som en fördel, att den konjunkturdämpande effekten kan göra sig gällande inom båda dessa områden. Helt naturligt är en generell indirekt beskattning, som även innefattar vissa investeringar, inte något

tjänligt medel att förverkliga ekonomiska målsättningar av mera begränsad räckvidd, t. ex. med syfte att begränsa konsumtionen till förmån för investeringsverksamheten. Å andra sidan fordras för en dämpning av investeringsverksamheten, ifall en sådan skulle visa sig behövlig, särskilt mot denna sektor inriktade penning- och finanspolitiska åtgärder av speciell karaktär.

Kommittén kan, i synnerhet som hela detta problemkomplex är föremål för mera ingående överväganden inom den s. k. stabiliseringsutredningen, begränsa sig till dessa korta antydningar om den indirekta beskattningens användbarhet i konjunkturpolitiska sammanhang och övergår till att helt kort beröra indirekta skatters användbarhet för mera begränsade ekonomiskt-politiska uppgifter.

Förutom av konjunkturpolitiska skäl kan samhället av andra, t. ex. valutaskäl, sociala eller produktionspolitiska skäl, med hjälp av indirekt beskattning ingripa i prisbildningen och därmed i konsumtionen, investeringsverksamheten och produktionen. Meningarna om i vilken grad detta bör ske kan givetvis gå starkt isär. Kommittén har inte för avsikt att närmare ingå på argumenten för de olika ståndpunkterna. Det må räcka att framhålla, att en differentierad indirekt beskattning kan användas för att påverka konsumtionens och investeringarnas inriktning.

Ett exempel på konsumtionspåverkan erbjuder jordbrukspolitiken. Det har sålunda ansetts samhällsekonomiskt försvarligt att främja avsättningen av en överskottsprodukt som smör med hjälp av en skattebelastning av margarinet. Principiellt på samma plan som indirekta skatter ligger subventioner. En kombination av indirekta skatter och subventioner ger samhället möjlighet att från samhällsekonomiska, näringspolitiska och sociala synpunkter påverka konsumtionen. Ett exempel från investeringsområdet erbjuder investeringsacciserna, vars syfte har varit att dämpa en med hänsyn till de tillgängliga resurserna alltför stor efterfrågan på investeringsvaror.

III. Den direkta och indirekta beskattningens för- och nackdelar

Såsom tidigare framhållits är kommitténs uppgift inte att göra en generell avvägning av direkta mot indirekta skatter, sålunda varken att göra upp förslag till ett helt nytt skattesystem eller att rekommendera användningen av *en* skatteform framför en annan. Utgångspunkten är i stället att vi för närvarande i Sverige har en jämförelsevis hög andel av direkta skatter och en indirekt beskattning av varierande storlek inom ett fåtal om-

råden. Vad det sålunda i första hand gäller är att utröna möjligheten att utvidga den indirekta beskattningen, ev. i förening med en sänkning av den direkta.

Den efterföljande diskussionen om de båda skatteformernas för- och nackdelar bör därför lämpligen inte föras på ett rent teoretiskt plan utan mot bakgrunden av det angivna utgångsläget. Därav följer, att vissa fördelar, som rent principiellt är förknippade med direkt beskattning, inte kan anses ha någon relevans i ett läge, där den direkta skatten har nått en sådan höjd, att betydelsen av dessa faktorer försvagas. Argumenteringen förs sålunda med utgångspunkt från det nuvarande skattesystemet och inte som om det gällde att alternativt bestämma sig för antingen direkt eller indirekt beskattning. En annan förutsättning för diskussionen är, att det även i fortsättningen kommer att föras en ekonomisk politik med full sysselsättning som väsentlig målsättning och att denna målsättning i huvudsak kan förverkligas.

1. *Beskattningen ur administrations- och effektivitetssynpunkt*

Det är knappast lämpligt att diskutera frågan om olika skatteformers uppbördskostnader på ett enbart principiellt plan. Kostnaderna varierar med skattens konstruktion och höjd samt ett flertal andra omständigheter. Man kan sålunda säga, att kostnaderna för en måttlig och starkt schabloniserad inkomstbeskattning är lägre än för ett utbrett system av punktskatter med höga differentierade skattesatser. Å andra sidan kan med samma rätt göras gällande, att administrationskostnaderna för en helt generell konsumtionsbeskattning med låg skattesats är lägre än för en direkt beskattning, som har nått sådan höjd, att en omfattande kontrollapparat erfordras. Jämförelser av detta slag är emellertid av mindre värde. För kommittén gäller det att bilda sig en uppfattning om, till vilken kostnad en utvidgning av den indirekta beskattningen kan ske och huruvida den indirekta beskattningen härvidlag av administrativa skäl och ur effektivitetssynpunkter är överlägsen jämfört med den direkta beskattningen. Kommittén har i detta syfte gjort en summarisk sammanställning av nuvarande kostnader för de olika skatteformerna och därefter sökt göra en uppskattning av kostnaderna för en mera allmän indirekt beskattning.

Kostnaderna i Sverige för taxering, debitering och uppbörd m. m. av de *direkta* skatterna kan, såsom framgår av *tabell 18*, beräknas till sammanlagt inte fullt 100 milj. kronor. För budgetåret 1954/55 har bruttoinkomsterna av riksstatens inkomsttitel Skatter på inkomst, förmögenhet och rörelse beräknats till 8 700 milj. kronor. Taxerings-, debiterings- och uppbörds- m. fl. kostnader kan således beräknas uppgå till ca 1,15 procent av inkomsterna av nämnda skatter. I nämnda kostnader har dock inte medräknats kostna-

derna för den enskildes och företagens arbete med deklaration, uppbörd, skatteuppgifter, skatteprocesser o. d.

Tab. 18. Årliga kostnader för taxering, debitering, uppbörd och folkbokföring m. m.

Taxeringsväsendet	26 000 000 kr.
Debitering och uppbörd (även städernas kostnader)	27 000 000 »
Folkbokföring	28 000 000 »
Övriga kostnader (expeditions- och underhållskostnader, hyror, pensioner, ersättning till postverket m. m.)	14 500 000 »
Summa[1]	95 500 000 kr.

[1] Härtill kommer vissa kostnader för riksbyrån för folkbokföringen, länsstyrelserna och häradsskrivarna avseende pensioner, lokalkostnader, tillfällig biträdeshjälp m. m.

När det gäller kostnaderna för *indirekt* beskattning föreligger stora skillnader mellan olika skatteformer. De administrativa kostnaderna för beskattning av monopolvaror med noga avgränsade och kontrollerade handelsvägar såsom sprit och tobak är naturligen låga i förhållande till intäkterna. De är avsevärt högre för övriga punktskatter, som kräver en större kontrollapparat. Har den indirekta beskattningen generell karaktär, kan man förutsätta, att en producent- eller partihandelsskatt med ett jämförelsevis ringa antal redovisningsskyldiga företag är billigare än en konsumtionsskatt med landets samtliga detaljhandelsföretag som uppbördsställen. I Sverige har man erfarenheter dels från en rad punktskatter, dels från en mera allmän konsumtionsbeskattning. Kommittén återger i det följande några uppgifter om uppbördskostnaderna för denna beskattning.

Från kontrollstyrelsen har uppgifter erhållits rörande dels skatteintäkterna, dels kostnaderna för såväl den centrala som den lokala skattekontrollen avseende budgetåret 1954/55. Den behållna inkomsten under sagda budgetår har uppgått till nära 428 milj. kronor och uppbörds- och kontrollkostnaderna till 2,3 milj. kronor. Kostnaderna har sålunda uppgått till blott drygt 0,5 procent av intäkterna. Det är att märka, att siffrorna inte inkluderar intäkterna av och således ej heller uppbördskostnaderna för rusdrycks- och tobaksförsäljningen, försäljningen av spelkort, kaffeskatten och tulluppbörden.

De faktiska kostnaderna för den nuvarande beskattningen ger emellertid knappast någon vägledning för kostnaderna vid en eventuell utvidgning av den indirekta beskattningen till mera generella skatteformer. Kommittén har därför utfört vissa överslagsberäkningar avseende olika alternativ.

Kommittén återkommer i ett senare sammanhang (jfr s. 197) till mera detaljerade förslag till kontrollorganisation och vissa uppskattningar av kostnaderna härför. Kostnaderna för en detaljhandelsskatt beräknas till mellan åtta och nio milj. kronor årligen, varvid det förutsättes, att antalet skattskyldiga utgör omkring 200 000. *Kommittén har inte ansett sig böra precisera intäktsbeloppet och följaktligen inte heller skattesatsen.* Självfallet står kontrollapparatens storlek och uppbördskostnaderna i visst förhållande till skattesatsen, ehuru en mycket betydande del av kontrollkostnaderna är att anse som fasta. För att exemplifiera den relativa uppbördskostnaden kan olika alternativ anges. Om man väljer en skattesats av samma storleksordning som den i Sverige under större delen av 40-talet tillämpade, dvs. en femprocentig beskattning av i det närmaste samtliga konsumtions- och investeringsvaror och därtill av vissa av kommittén som skatteobjekt lämpliga befunna tjänster, skulle en dylik skatt f. n. inbringa i runt tal 1 350 milj. kronor årligen. Uppbördskostnaderna skulle enligt dessa kalkyler stanna vid omkring 0,7 procent av skatteintäkterna. Väljer man en skattesats av tre procent, blir intäkten under samma förutsättning ca 800 milj. kronor årligen och uppbördskostnaden, förutsatt att den i sin helhet är att anse som fast, omkring en procent av intäkterna. Antar man, att kontrollbehovet minskar med sjunkande skattesats, blir siffran i motsvarande mån lägre. Det kan nämnas, att från norska avgiftsdirektoratet erhållits uppgifter om en kostnad för uppbörden av omsättningsavgiften (som f. n. uppgår till tio procent för praktiskt taget alla varor och flertalet tjänster), som motsvarar mindre än 0,5 procent av skatteintäkten. Det har dock från norskt håll upplysts, att den norska kontrollorganisationen ännu inte anses tillfredsställande och i fullt utbyggt skick kommer att dra väsentligt större kostnader.

Kommittén har utfört en liknande kalkyl för en eventuell partihandelsskatt. Eftersom antalet skattskyldiga vid en sådan beskattningsform skulle vara avsevärt mindre, kan även kontrollkostnaderna beräknas bli lägre. Kommittén har räknat med årliga kostnader på mellan fem och sex milj. kronor, vilket vid samma intäkter som ovan skulle innebära en uppbörds- och kontrollkostnad av 0,4 resp. 0,7 procent.

Hänsyn bör även tas till det förhållandet, att olika skatteformer kan innebära en olikartad arbetsbelastning av de skattskyldiga företagen i samband med uppbörd och inleverering av skatten. Någon möjlighet till precisering föreligger givetvis inte i detta avseende.

Enbart uppbördskostnaderna, eller dessa satta i relation till skatteintäkten, kan dock inte bli avgörande för valet mellan direkt och indirekt skatt. Principiellt riktigare skulle vara att beräkna och jämföra den uppbördskostnad, som erfordrades för att beskattningen skulle bli fullt tillfredsställande. Om den relativa uppbördskostnaden (kvoten mellan den

faktiska uppbördskostnaden och den faktiska skatteintäkten) är lika för två skatteformer, kan nämligen en sådan jämförelse ändå vara helt missvisande, beroende på att skatteflykten i det ena fallet är långt större än i det andra. Av praktiska skäl är beräkningen av relationen mellan erforderlig uppbördskostnad och maximala skatteintäkter svår eller rent av omöjlig att genomföra. Däremot är det möjligt att i grova drag ange omfattningen av det skatteunderlag, som undandrages beskattningen vid olika skatteformer, och därmed också approximativt av de skattebelopp, som samhället går miste om.

En dylik jämförelse utfaller, då fråga är om den aktuella situationen, otvetydigt till nackdel för den direkta beskattningen. Mera ingående beräkningar av storleken av det skatteunderlag, som årligen undandrages den direkta beskattningen, saknas visserligen alltjämt, men den har för år 1948 uppskattningsvis angivits till 1,5 à 2 miljarder kronor.[1] Siffran utgjorde inemot tio procent av det beräknade totala beskattningsunderlaget. Det kan inte med någon större grad av säkerhet avgöras, i vilka inkomstgrupper skattesveket i huvudsak är att söka. Som en försiktig utgångspunkt kan tjäna antagandet, att det undandragna skattebeloppet är av samma relativa storleksordning som det obeskattade inkomstunderlaget, dvs. tio procent. Skattesvekets storlek skulle med dylika antaganden för sagda år kunna uppskattas till något sådant som 500 milj. kronor. Vad som anförts av 1949 års skatteutredning och av 1950 års skattelagssakkunniga bekräftar, att betydande belopp förblir otaxerade samt att, vilket gör detta förhållande synnerligen allvarligt, de skiljaktiga kontrollmöjligheterna skapar stora olikheter i reellt skattetryck mellan olika grupper av skattskyldiga. *1950 års skattelagssakkunniga* anför sålunda, att f. n. en ytterst betänklig olikhet i kontrollmöjligheterna råder i så måtto, att vissa grupper, framför allt huvuddelen av löntagare i allmän och enskild tjänst, är underkastade praktiskt taget fullständig kontroll, under det att kontrollen beträffande andra grupper är mycket ofullständig.[2]

I fråga om den indirekta beskattningen torde bristerna i dessa avseenden vara avsevärt mindre. De punktskatter, som tillämpas eller har tillämpats i Sverige, har i regel avsett varor, där kontrollmöjligheterna är goda (sprit, tobak, bensin, bilar, papper). Även beträffande den allmänna omsättningsskatten kan genom en jämförelse mellan skatteintäkterna och på andra vägar verkställda uppskattningar av den skattepliktiga konsumtionen påvisas, att skatteflykten var av begränsad omfattning. Det är här att märka, att från denna beskattning uteslöts en lång rad nödvändighetsvaror, vilket torde ha verkat försvårande för kontrollen. Om beskattningen får en mera

1 *R. Bentzel*, Inkomstfördelningen i Sverige, s. 63.
2 Förslag till effektivare taxering, SOU 1954:24. Vid 1956 års riksdag har förstärkning av kontrollmöjligheterna för sistnämnda grupper beslutats.

generell karaktär, torde de relativa uppbördskostnaderna komma att bli mindre. En breddning av skatteunderlaget för den indirekta beskattningen får nämligen den effekten, att kontrollen underlättas.

2. *Skattens avkastningsförmåga*

Ett av de viktigaste krav, som måste ställas på en skatt, är att den har förmåga att snabbt och säkert samt till rimliga kostnader ge den avkastning, som samhället har behov av. Denna förmåga brukar i den skattetekniska litteraturen benämnas skattens produktivitet.

Det är uppenbart, att den direkta beskattningens produktivitet upp till en viss gräns är mycket betydande. Den direkta inkomstbeskattningens breda underlag och dess anknytning till de skattskyldigas skatteförmåga har gjort, att denna skatteform har kommit att spela en dominerande roll i flertalet länders skattesystem. Den praktiska gränsen för den direkta beskattningens produktivitet — i synnerhet då den har formen av en skatt med uppbörd vid källan — bestämmes dock inte av de skattskyldigas skatteförmåga (som ju teoretiskt kunde definieras såsom den inkomst, som överstiger ett visst, efter försörjningsbörda differentierat inkomstminimum) utan av styrkan i de faktorer, som verkar hämmande på skattens produktivitet och som erfarenhetsmässigt brukar göra sig gällande långt innan den direkta beskattningen har börjat tangera gränsen för de skattskyldigas skattekraft. Uppbördskostnaderna i vidare mening, dvs. merkostnaden för varje ytterligare skärpning av det direkta skattetrycket, antingen detta åstadkommes genom höjda skattesatser eller genom skatteprogressivitetens verkan vid fallande penningvärde, tenderar att stiga kraftigt i förhållande till intäktsökningen, när beskattningen nått en höjd, som allmänheten uppfattar som betungande. Skattetryckets oförmånliga verkningar på arbetsviljan och sparandet blir i ett sådant läge påtagliga och t. o. m. den direkta beskattningens egenskap att tillgodose kraven på rättvisa, som anses vara en av dess viktigaste, kan få minskad betydelse eller gå helt förlorad, om progressiviteten — till följd av sjunkande penningvärde och vid oförändrade skatteskalor — leder till att personer med ringa skattekraft blir föremål för ökad inkomstbeskattning och företagarnas beskattning därtill tenderar att övervältras på varupriserna och därmed får karaktären av regressiv skatt för konsumenterna. Dessa faktorer kommer närmare att behandlas i det följande. Här må endast påpekas, att ett resonemang om olika skatteformers för- och nackdelar ur produktivitets-, administrations- och rättvisesynpunkt knappast kan föras utan hänsynstagande till skattens höjd, och att åtskilliga av de fördelar, som principiellt kan sägas vara förknippade med den direkta beskattningen, inte längre kan påvisas i de marginallägen, som för kommittén är aktuella.

Den indirekta beskattningen står inte den direkta efter i fråga om be-

skattningens produktivitet. Omdömet får stöd av de erfarenheter, som föreligger från ett stort antal länder, främst sådana, som tillämpat indirekt beskattning i dess viktigaste form, nämligen en generell konsumtionsbeskattning. I Västtyskland uppgår intäkterna av den i alla försäljningsled uttagna fyraprocentiga omsättningsskatten till över åtta miljarder DM, vilket är mera än intäkten från inkomstbeskattningen för fysiska personer och drygt 30 procent av statens totala inkomster av skatter och tullar. I Frankrike svarar omsättningsskatten för drygt 40 procent av statens inkomster av skatter och tullar. Motsvarande andelar är för Belgiens kumulativa omsättningsskatt 35 procent och för Italiens starkt differentierade konsumtionsbeskattning 25 procent. I Sovjetunionen täcker omsättningsskatten drygt hälften av den statliga utgiftsbudgeten. De anförda siffrorna hänför sig till en generell omsättningsskatt. Av intresse är i detta sammanhang, att den engelska »purchase tax» trots sina höga skattesatser (varierande från 33 procent till 100 procent) endast svarar för ca sju procent av totalinkomsterna från skatter och tullar. Skälet härtill är den snäva begränsningen till varor av »umbärlighetskaraktär», som innebär undantag för livsmedel, tjänsteprestationer och ett stort antal andra livsförnödenheter.[1]

Den allmänna konsumtionsbeskattningens stora produktivitet grundar sig sålunda på det breda underlag, som erbjuder sig för en dylik beskattning. Föremål för beskattning är ju konsumtionen i alla dess mångskiftande former. Eftersom den indirekta beskattningen i vårt land är begränsad till sprit, tobak och ett fåtal andra varor, skulle ett genomförande av en mera allmän konsumtionsbeskattning och i än högre grad av en generell indirekt beskattning, som även inkluderar vissa investeringsvaror, ge staten betydande inkomster.

Produktiviteten hos den direkta resp. den indirekta skatten ändras på olika sätt vid en förändring av skatteunderlaget. Är denna föranledd av en reell välståndsökning vid bibehållen prisstabilitet och förblir relationen mellan konsumtion och sparande oförändrad, leder den direkta beskattningen på grund av sin progressiva konstruktion till en skärpt beskattning av inkomsttillskottet medan den indirekta skatten endast medför en proportionellt lika stor beskattning av tillskottet, givetvis under förutsättning, att skatten inte till sin konstruktion har progressiv eller regressiv verkan. Båda skatteformerna ger sålunda ökad avkastning vid en reell välståndshöjning, en egenskap av stor vikt för ett skattesystem i ett framåtskridande samhälle.

Annorlunda förhåller det sig, då skatteunderlaget ökar på grund av penningvärdesförsämring och utan (eller utan motsvarande) realinkomstförbättring. Den progressiva inkomstbeskattningen leder i detta fall till en reell skärpning av skattetrycket och, vilket är ännu allvarligare, till en

[1] Uppgifterna avser början av 1950-talet.

direkt beskattning även av sådana inkomsttagare, som ursprungligen varit befriade från skatt. Det kan sålunda sägas, att den progressiva direkta beskattningen visserligen kan innebära ett element av »självläkning» vid en inflationistisk prisstegring, men denna verkan vinns endast till priset av inte avsedda förskjutningar av skattetrycket. Eftersom ökningen i progressiviteten kan sägas vara störst vid övergången från skattefrihet till skattskyldighet och i de allra lägsta inkomstklasserna, drabbas just dessa inkomstgrupper hårdast av en dylik utveckling. Även i mellangrupperna upp till 30 000 kronors beskattningsbar inkomst är ökningen i progressiviteten avsevärd. Olägenheten är sålunda från angivna utgångspunkter inte, att skattens produktivitet ökar vid försämrat penningvärde utan denna sammanhänger med det sätt, på vilket produktivitetsökningen sker. Den indirekta skatten anpassar sig däremot smidigare till en penningvärdeförsämring och desto smidigare, ju generellare skatten är. Statens skatteintäkter stiger i takt med prisstegringen men avkastningen stiger inte snabbare än prisnivån.

3. *Skattens elasticitet*

Ett annat väsentligt krav på en beskattning sammanhänger med dess elasticitet; det bör vara möjligt att genom en förändring av skattesatserna reglera dess avkastning, allt efter som samhällets behov av inkomster stegras eller minskas. Den direkta beskattningen har tidigare visat sig äga denna egenskap i hög grad och i den svenska statsbudgeten har i första hand inkomstskatten kommit att anpassas efter budgetsituationen. Detta har dock väsentligen gällt fall, då inkomstbehoven kunnat förutses för en längre tid. Som tidigare nämnts måste beslut om en ändring av den direkta beskattningen fattas avsevärd tid i förväg. Systemet för den direkta beskattningen, med avdrag, frigränser, progressivitetsskalor m. m., är vidare så komplicerat, att snabba förändringar i regel endast torde kunna ske genom ändringar av uttagningsprocenten, ett tillvägagångssätt, som inte i alla situationer har ansetts vara det lämpligaste. Därtill kommer slutligen — och detta är det avgörande — att ytterligare skärpningar, antingen de har formen av ändrade skattesatser eller av högre uttagningsprocent, kan visa sig medföra sådana olägenheter, att nettoeffekten för staten blir ringa. Den direkta beskattningens legala och ekonomiska elasticitet försvagas sålunda avsevärt med stigande skattetryck.

Det är en trivialitet att säga, att den indirekta beskattningens elasticitet är betydande, så länge dess möjligheter inte utnyttjats i samma grad som den direkta beskattningens. I själva verket torde elasticiteten för den indirekta beskattningen vara större än för den direkta. Detta sammanhänger med att de skattskyldiga inte kan undslippa att drabbas av förändringar av en generell konsumtionsbeskattning, ifall denna berör praktiskt taget

hela konsumtionen, förutsatt att sparkvoten förblir densamma. Under samma förutsättning ger redan ganska obetydliga höjningar av skattesatsen betydande intäktsökningar. Slutligen kan skattesatserna ändras snabbt och utan större risk för snedvridningar av konsumtion och produktion.

4. *Beskattningens inverkan på produktion och sparande*

Om detta avsnitt gäller i ännu högre grad än beträffande de övriga, att resonemanget inte kan föras oberoende av den nivå, som beskattningen har nått. De olägenheter i fråga om arbetsvilja och produktivitet, som anses vara förbundna med en hög direkt beskattning, torde inte utgöra ett allvarligt problem förrän skattetrycket nått en viss gräns. Kommittén har inte utfört några egna undersökningar av dessa förhållanden utan hänvisar till de undersökningar, som verkställts av 1949 års skatteutredning. Situationen har nämligen i dessa avseenden inte undergått några större förändringar under den tid, som förflutit sedan dess.

För att belysa marginalbeskattningens utveckling under den senaste tioårsperioden har kommittén verkställt en sammanställning av den marginella beskattningens storlek för olika inkomstgrupper år 1947 och sådan den kommer till uttryck år 1957 efter den av 1956 års riksdag beslutade revisionen av skatteskalorna. Inkomsterna för det senare året har beräknats i 1947 års penningvärde. Resultatet av dessa beräkningar återfinnes i *tabell 19*. Av tabellen framgår, att marginalskatten med undantag för de allra högsta inkomstlägena, för vilka särskilda spärregler införts, under tioårsperioden ökat med varierande tal. För den stora gruppen av gifta inkomsttagare, som år 1947 hade inkomster upptill 10 000 kronor, vilket nu motsvarar 15 000 kronor, är ökningen emellertid i allmänhet mindre än vad som motsvarar den under perioden registrerade ökningen av den kommunala utdebiteringen. Samma gäller för flertalet ensamstående, som år 1947 hade inkomster upptill 6 000 kronor, vilket nu motsvarar 9 000 kronor. För dessa grupper, som kan beräknas omfatta omkring 80 procent av samtliga inkomsttagare, skulle alltså av penningvärdets fall förorsakad skärpning i den statliga marginalbeskattningen i stort sett ha eliminerats genom de åren 1952 och 1956 genomförda revisionerna i den statliga beskattningen. För inkomsttagare med högre inkomster har de båda skatterevisionerna inte varit så omfattande, att de helt kunnat upphäva den inverkan penningvärdets fall haft på ökningen av marginalbeskattningen.

Anmärkningar

I tabellen har hänsyn tagits till den höjning, som skett av de kommunala utdebiteringssatserna, den penningvärdeförsämring, som ägt rum under ifrågavarande år, samt ändringarna i beskattningsreglerna.

Tab. 19. Den totala marginalskattens storlek vid enbart arbetsinkomst dels år 1947, dels år 1957 vid motsvarande realinkomst. Ortsgrupp III

År 1947			År 1957, vid indexstegring 50 %		
Årsinkomst	Marginalskatt i procent för		Årsinkomst	Marginalskatt i procent för	
	gift	ensamstående		gift	ensamstående
2 000	10,0	10,0	3 000	12,0	21,7
3 000	10,0	19,0	4 500	21,7	21,7
4 000	19,0	22,1	6 000	21,7	21,7
5 000	19,9	23,2	7 500	21,7	27,0
6 000	20,8	27,6	9 000	21,7	27,0
8 000	24,4	29,8	12 000	21,7	34,0
10 000	26,2	32,1	15 000	27,0	36,6
12 000	26,2	36,5	18 000	30,5	40,2
15 000	31,6	35,2	22 500	35,8	43,7
18 000	35,2	42,4	27 000	39,3	48,1
20 000	38,8	42,4	30 000	44,6	48,1
25 000	42,4	46,0	37 500	44,6	51,6
30 000	46,0	46,0	45 000	49,8	51,6
40 000	50,5	50,5	60 000	54,2	55,1
50 000	55,0	55,0	75 000	59,5	59,5
60 000	55,0	55,0	90 000	59,5	59,5
80 000	59,5	59,5	120 000	63,9	63,9
100 000	59,5	59,5	150 000	63,9	63,9
200 000	64,0	64,0	300 000	69,2	69,2
300 000	73,0	73,0	450 000	69,2	69,2
400 000	73,0	73,0	600 000	69,2	69,2

Den genomsnittliga kommunala utdebiteringen för hela riket har stigit från kr. 9:80 per skattekrona enligt 1946 års beslut till kr. 12:36 enligt 1955 års beslut. I tabellen har för enkelhetens skull räknats med en förändring härutinnan från kr. 10:— till kr. 12:— per skattekrona.

Socialstyrelsens levnadskostnadsindex i juni 1947 — i 1935 års serie utan skatter och sociala förmåner — var 155. I maj 1956 skulle motsvarande indextal utgjort 231, dvs. visat en stegring med 76 enheter eller med 49 procent.

De kommunala ortsavdragen har höjts genom 1950 års reform och den statliga inkomstskatten lindrats till följd av 1952 och 1956 års skattereformer genom höjda statliga ortsavdrag och nya skatteskalor. Även schablonavdragen har medfört sänkt skatt.

Vid skatteuträkningen har den angivna årsinkomsten minskats — förutom med ortsavdrag och avdrag för kommunalutskylder — för år 1947 med 200 kronor för envar skattskyldig och för år 1957 med 450 kronor för gifta och 300 kronor för ensamstående skattskyldiga. Höjningen år 1956 av pensionsavgifterna till 2,5 procent medför att de nyssnämnda avdragen för år 1957 nog är något i underkant, men detta har ringa betydelse för ifrågavarande tabell.

I marginalskattesatserna ingår inte avgifterna till folkpension och sjukförsäkring.

Det må här vidare erinras om, att 1949 års skatteutredning vid sina undersökningar kom till den uppfattningen, att det främst med hänsyn till arbetsvilja och deklarationsmoral var angeläget att mildra trycket av den di-

rekta beskattningen (SOU 1951:51, s. 112), men att de allmänt spridda föreställningarna om beskattningens oförmånliga verkningar på arbetsviljan och företagsamheten varit överdrivna och inte kunde få stöd i den faktiska produktionsutvecklingen (s. 54 ff). »Skattetänkandet synes enligt utredningens uppfattning snarare ta sig uttryck i en försämring av deklarationsmoralen än i en minskning av arbetsinsatsen eller lägre stimulans till företagsamhet.» Det var närmast med tanke på dessa risker för skattemoralen, som 1949 års skatteutredning ansåg, att trycket av den direkta beskattningen nått den kritiska gränsen, ett förhållande, som enligt utredningens mening var »av största betydelse icke blott för frågan om den direkta beskattningens framtida utformning och höjd utan även för avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning» (s. 64).

Detta resonemang torde alltjämt äga giltighet. För kommittén återstår blott att något belysa frågan, huruvida skärpta indirekta skatter har en mindre ogynnsam effekt på arbetsvilja och sparbenägenhet än direkta.

Den direkta skattens egenskap att uppamma »skattetänkandet» sammanhänger främst med denna skatteforms *påtaglighet*, särskilt då fråga är om arbetsinsatser utöver de normala och vid inkomstförändringar. Källskattesystemet bidrar nämligen till att göra den marginella skattebelastningen mera påtaglig, antingen genom skatteavdrag vid inkomstens förvärvande eller genom uppkomsten av en kvarstående skatt, som numera måste betalas vid blott två uppbördsterminer. Källskattetabellernas avtrappning kan i vissa fall t. o. m. överdriva den marginella effekten.

Den indirekta beskattningen, i synnerhet då den har formen av en allmän konsumtionsskatt, saknar denna påtaglighet eller uppvisar den inte i samma grad. En indirekt skatt erlägges vid köptillfället, varigenom uppbörd äger rum vid ett stort antal tillfällen. Det är för den enskilde bekvämare att betala en blygsam skatt varje gång han är nödsakad att göra en utgift och följaktligen har förutsett den erforderliga summan för inköpet än att betala en större summa såsom skatt vid av myndigheterna fastställda terminer. I motsats till de direkta skatterna — som för skattebetalaren representerar ett synligt mått på de privata behov, vilka han måste avstå för skattens betalande — sammanfaller erläggandet av de indirekta skatterna med själva behovstillfredsställelsen snarare än att den kommer i konflikt med denna. Indirekt beskattning innefattar sålunda ett visst mått av frivillighet, som dock minskar i samma mån som beskattningen tenderar till att bli generell. Men inte ens i detta fall torde allmänhetens reaktion bli att genom minskade produktiva insatser begränsa inkomsten, konsumtionen och därmed skattebelastningen. En höjning av den indirekta beskattningen torde äga ganska ringa drivkraft till s. k. skattetänkande.

Tidigare i detta kapitel (jfr s. 74) har redan berörts de olika skatteformernas inverkan på *sparviljan*. Det framhölls, att den indirekta beskattningen genom sin i varje fall under vissa förhållanden gynnsamma

effekt på sparandet lämpar sig bättre som instrument för en konsumtionsdämpande konjunkturpolitik än den direkta beskattningen. En beskattningsform, som drabbar sparandet mindre än konsumtionen, anses emellertid även i en välbalanserad samhällsekonomi utan påtagligt köpkraftsöverskott vara överlägsen en skatt, som saknar denna egenskap. Denna axiomatiska föreställning om sparandets betydelse för det ekonomiska framåtskridandet behöver inte diskuteras här. Även om den är grundad på en oftast inte närmare redovisad värdering, kan den här accepteras, enär en av förutsättningarna för vårt resonemang är, att statsmakterna syftar till ett upprätthållande av full sysselsättning och sålunda till en politik, som erfarenhetsmässigt kan medföra behov av konsumtionsbegränsande och därmed sparfrämjande åtgärder.

En indirekt skatt torde på kort sikt verka så mycket mera sparfrämjande, ju mera generell den är utformad och ju mindre följaktligen konsumenternas möjligheter är att flytta konsumtionen till obeskattade varor och tjänster. Det kan antagas, att många människor vid en likformig ökning av prisnivån på kort sikt begränsar sin konsumtion starkare än som motsvaras av prisstegringen. På något längre sikt sker däremot troligen en anpassning till utgångsläget. Huruvida den totala sparkvoten i samhället då har undergått någon förändring genom höjningen av den indirekta skatten, blir i första hand beroende av det sätt, varpå skatteintäkterna användes av samhället.

Begränsas det för konsumtion och sparande disponibla beloppet genom skärpt direkt beskattning, ligger det nära till hands att antaga, att utgifterna för konsumtion och avsättningarna för sparande minskas i lika mån. Det är denna utveckling som åsyftas, då man gör gällande, att den direkta beskattningen även drabbar sparandet.

Konsumenternas faktiska reaktioner följer dock knappast dessa förenklade modeller. Konsumtionsbenägenheten och sparviljan är i hög grad beroende av den reella och den antagna prisutvecklingen. Att indirekta skatter övervältras på konsumenterna och verkar prishöjande kan förutsättas. Uppfattas den av skatteskärpningen föranledda prishöjningen av allmänheten som ett led i en målmedveten stabiliseringspolitik, förringas sannolikt inte beskattningens effekt på sparandet. Utgör prishöjningen däremot inledningen till en kumulativ prisstegringsprocess, eventuellt via krav på lönekompensation, kan den gynnsamma spareffekten gå förlorad och konsumtionsbenägenheten tvärtom tillfälligt öka. Den direkta beskattningen är däremot normalt ingen övervältringsskatt och är följaktligen fri från den angivna risken. I vissa konjunkturlägen kan dock även den direkta företagsbeskattningen bli ett kostnadselement och övervältras på konsumenterna. I så fall adderas den härav föranledda prisstegringens verkan till de övriga faktorerna med för sparviljan ogynnsam verkan.

På kommitténs uppdrag har *professor Carsten Welinder* utarbetat en pro-

memoria med några synpunkter på verkningarna av konsumtionsskatter, här intagen som bilaga *(bilaga 2)*. I denna promemoria upptages även frågan om en konsumtionsbeskattnings inverkan på sparandet och arbetsviljan till behandling. Författaren påpekar, att effekten av en konsumtionsbeskattning på sparviljan blir störst, då det är fråga om en mera tillfällig beskattning, medan verkan av en permanent konsumtionsskatt blir svagare, enär skatten drabbar även den konsumtion, som sparandet var avsett att möjliggöra. Enligt samme författare är sparvanorna hos de lägre inkomsttagarna och konsumtionsvanorna hos de större inkomsttagarna så fasta, att en övergång från direkt till indirekt beskattning vid bibehållet totalt skatteuttag har tämligen ringa effekt på sparandet.

Redan av dessa korta antydningar torde framgå, att de olika skatteformernas verkan på sparviljan är komplicerad och svår att överblicka.

5. *Beskattningens inverkan på prisnivån*

Frågan om olika skatteformers effekt på prisutvecklingen har redan tangerats i det föregående. En av fördelarna med den direkta beskattningen anses vara, att den normalt lämnar prisnivån opåverkad; på motsvarande sätt betraktas det som en betydande olägenhet, att den indirekta beskattningen med nödvändighet verkar prishöjande. Här kan till en början bortses ifrån, att vid beskattningens användning som konjunkturpolitiskt instrument denna senare egenskap inte utgör en olägenhet utan det viktigaste motivet för dess användning. Å andra sidan kan det inte utan vidare anses som givet, att företagarnas direkta beskattning inte till någon del kan övervältras framåt och att den indirekta beskattningen med full styrka drabbar konsumenterna. Frågan om skatteincidensen är åtskilligt mera komplicerad och incidensen blir beroende av en lång rad omständigheter, bl. a. skatternas konstruktion, den aktuella konjunktursituationen, skattetryckets höjd, graden av organiserad samverkan inom näringslivet, styrkan hos löntagarnas organisationer m. m.

Vid i stort sett balanserad ekonomi kan det antagas, att den omedelbara effekten på prisnivån av en höjd direkt beskattning är ringa. I den mån denna beskattning uppfattas som standardsänkande och föranleder kompensationskrav från löntagarnas sida, kan en motsvarande prisstegring med någon tidsförskjutning ändå bli följden. En dylik tendens förstärkes givetvis ifall institutionella och konjunkturella faktorer underlättar företagarnas strävan att övervältra beskattningen framåt på konsumtionen.

Omvänt är presumtionen vid en skärpning av den indirekta beskattningen, att denna i första hand drabbar konsumtionen.

De ekonomiska konsekvenserna av en skärpt indirekt beskattning i vad avsåg verkan på prisnivån av en allmän konsumtionsskatt behandlades utförligt i den proposition, som låg till grund för 1940 års allmänna om-

sättningsskatt (prop. urtima riksdagen 1940:3, s. 28). I propositionen anfördes bl. a. följande.

En allmän konsumtionsbeskattning verkar omedelbart prisstegrande. I den mån skatten samtidigt medför en minskning av varuomsättningen kommer dock denna prisstegring att gå hand i hand med en reduktion av företagsvinsterna. En utbredd konsumtionsbeskattning måste alltid till någon del drabba näringsföretagen. Allmänt sett har man att räkna med att verkningarna av skatten träffa företagarna och handeln i högre grad ju mera umbärliga de beskattade förnödenheterna äro och ju mera känslig efterfrågan därför visar sig vara. Konsumenterna få bära huvudparten av skatten på nödvändighetsvaror och andra förnödenheter med oelastisk efterfrågan.

Både den prisstegrande och den omsättningsbegränsande effekten av en allmän konsumtionsbeskattning kan under ogynnsamma betingelser gå vida utöver vad skatten i och för sig motiverar.

Om exempelvis en fortgående prisstegring drives fram av stigande importpriser — såsom fallet var vintern 1939/40 — är det att befara, att införandet av en allmän omsättningsskatt skall ge prisrörelsen ökad styrka. Har man åter att räkna med att en prisstegring drives fram av en spänning mellan utbud och efterfrågan till följd av ökad varuknapphet eller ökad köpkraft hos allmänheten, blir beskattningens återverkan på prisbildningen gynnsammare. Skatten kommer då att ligga inom ramen för prisstegringen och att taga i anspråk en del av de vinster, till vilka prisstegringen eljest skulle givit upphov; den blir i viss mån att betrakta såsom en källbeskattning av prisstegringsvinster, genom vilken dessa undandragas marknaden.

En omsättnings- och produktionsminskning utöver den direkt av skatten betingade kan utlösas av omsättningsskatten, om den införes i ett läge, där depressiva tendenser ändå göra sig gällande. Det är naturligt att fruktan för återverkningarna av en allmän konsumtionsskatt skall framträda med särskild styrka och få en starkt hämmande verkan, om framtidsutsikterna redan av andra skäl bedömas pessimistiskt. I en uppåtgående konjunktur däremot bör en omsättningsskatt kunna införas utan påtagligt ogynnsam återverkan.

Departementschefen erinrade härefter, hur det dåvarande ekonomiska läget utmärktes av en brytning mellan inflations- och depressionstendenser, vilka till någon del kunde ta ut varandra men i stor utsträckning framträdde inom skilda delmarknader. Det var ofrånkomligt, fortsatte departementschefen, att man under dessa förhållanden måste räkna med att, om en allmän omsättningsskatt av jämförelsevis betydande storlek infördes, få erfara återverkningar i både prisstegrande och produktionsbegränsande riktning. Om än beskattningen i viss utsträckning kunde antagas ägnad att genom sin efterfrågebegränsande verkan dämpa inflatoriska tendenser, framdrivna av ökad varuknapphet, och att i så måtto stödja de penningpolitiska strävandena, måste man enligt departementschefen räkna med, att den likväl inom vissa områden kunde komma att skärpa tendenser, som den ekonomiska politiken eljest var inriktad på att bekämpa.

Spörsmålet om de indirekta skatternas verkan på prisutvecklingen har även berörts av herr Åkerström i hans vid 1949 års skatteutrednings betänkande (s. 312) fogade särskilda yttrande, vari han bl. a. anfört följande.

Om man har ett inflationsbetonat läge, där lönerna och därmed även priserna oemotståndligt dras uppåt på grund av stark konkurrens om arbetskraften, undgås inte inflationen, dvs. pris- och lönestegringen, genom avståendet från skatten. Men om denna begagnas för överbalansering av budgeten och därmed dämpar inflationstrycket kan den — eventuellt via omvägen över en lönehöjning — åstadkomma en sådan begränsning av de inflationistiska vinsterna och vinstutsikterna, att pris- och löneglidningen bringas att avstanna. Under sådana omständigheter framkallar alltså inte skatten någon större utan i stället en mindre löne- och prisstegring än som annars skulle uppkomma. Därmed bestrides icke att situationer kunna föreligga, där en beskattning, som i första omgången verkar höjande på priserna, trots sin i princip inflationsdämpande uppgift kan rent psykologiskt bidraga till en skärpning av inflationsförväntningarna i sådan grad, att i första hand andra medel måste begagnas. Vidare är det påtagligt, att en indirekt skatt, som omedelbart användes för att öka statens utgifter, knappast kan dämpa inflationstrycket utan snarare kommer att på här diskuterade vägar skärpa inflationen. Även ur de synpunkter, som här behandlas, måste alltså bedömningen av skattens verkningar göras under hänsynstagande till *vilken användning skattemedlen erhålla*. Därutöver måste emellertid beaktas, att en direkt skatt, som direkt sänker medborgarnas behållna inkomst genom källskatten, kan föranleda lika starka inkomstkompensationskrav som en indirekt. Men med den direkta skatten är dessutom förenad den inflationsstimulerande olägenheten, att de föranleda till minskad vaksamhet med företagens utgifter, under det att den indirekta beskattningen — vare sig den träffar företagen eller enskilda inkomsttagare — innebär en stimulans till sparande.

I professor Welinders förenämnda promemoria framhålles, att enbart det faktum, att en skatt ökar producenternas eller återförsäljarnas kostnader, inte är tillräckligt för att skatten skall framkalla en prisstegring. Den totala efterfrågan måste öka i motsvarande mån och kreditsystemet vara tillräckligt elastiskt för att tillhandahålla det erforderliga tillskottet av betalningsmedel. Är dessa förutsättningar inte uppfyllda, har man anledning att vänta sig en kontraktiv process. Skatten kan då istället komma att övervältras bakåt, dvs. på råvaruleverantörerna eller på företagens anställda.

Efter en analys av prisbildningen vid monopolistisk prissättning övergår professor Welinder till en diskussion av en skattehöjnings effekt på prisbildningen i ett samhälle, där konkurrens i stort sett är rådande. Hans slutsats blir, att den populära uppfattningen, att en indirekt skatt, försåvitt efterfrågan inte är starkt priskänslig, i regel leder till en motsvarande prishöjning, är tämligen riktig. Likaså torde det anses vara riktigt, att övervältringsmöjligheterna är större under hög- än under lågkonjunktur. Beträffande frågan huruvida övervältringsmöjligheterna påverkas av skattens konstruktion finner professor Welinder det sannolikt, att en detaljhandelsskatt leder till en omedelbar prishöjning med skattens belopp, medan övervältring av en skatt i tidigare distributions- eller produktionsled kan väntas ske långsammare och oftast inte med skattens fulla belopp.

Kommittén konstaterar i anslutning härtill endast, att frågan, hur olika skatteformer påverkar prisutvecklingen, syns vara beroende av så många

samverkande och i viss mån varandra motverkande förhållanden, att denna aspekt knappast kan bli av väsentlig betydelse vid valet mellan olika skatteformer.

6. *Beskattningen ur rättvisesynpunkt*

Den gängse föreställningen om den indirekta beskattningens regressiva karaktär och därmed ur social synpunkt förment ogynnsamma verkan har av 1949 års skatteutredning bemötts med en argumentering (jfr ovan s. 70 o. f.), som kommittén för indirekta skatter i huvudsak kan ansluta sig till. Enligt kommitténs uppfattning torde i den indirekta beskattningsformens art inte i och för sig finnas någonting, som gör regressiva verkningar ofrånkomliga eller utesluter, att dessa verkningar på annat sätt kan neutraliseras.

Vid en diskussion om i vad mån olika skatteformer tillgodoser rättvisekravet bör till en början erinras om vissa omständigheter, som tenderar att beröva den direkta beskattningen dess karaktär av att vara »skatt efter förmåga»: schabloniseringen av avdragsreglerna, det ökande skattesveket vid skärpt skattetryck, övervältringseffekten, som i vissa fall kan drabba på samma sätt som en indirekt beskattning m. m.

För det andra kan även en indirekt beskattning konstrueras så, att den inte får regressiv karaktär. Detta kan antingen ske genom att den får formen av punktskatter, som främst belastar konsumtionen i de högre inkomstskikten, eller genom en socialt motiverad differentiering av skattesatserna i en generell konsumtionsskatt. Slutligen kan en indirekt beskattning kompletteras med ett lämpligt utformat kompensationssystem. De lägre inkomsttagarna kan tänkas bli kompenserade genom sänkning av eller befrielse från direkta skatter, genom höjda folkpensioner och barnbidrag eller genom direkta subventioner.

Kommittén övergår härefter till att mera ingående behandla de nyss angivna synpunkterna.

Faktorer, som tenderar att försvaga verkan av progressiviteten i den nuvarande direkta beskattningen. Den gängse uppfattningen, att de direkta inkomstskatterna genom sin progressiva konstruktion leder till en för de mindre inkomsttagarna gynnsam fördelning av skattebördan och att indirekta skatter genom sin regressivitet har den motsatta verkan, är orealistisk i den meningen, att en rad omständigheter under en följd av år har verkat i den riktningen, att en allt mindre del av de totala skatteinkomsterna härrör från de högsta inkomstskikten.

Under efterkrigsåren har en avsevärd inkomstutjämning ägt rum, som inneburit, att de högre inkomstklassernas tillskott till den totala skatteinkomsten minskats. Av *tabellerna 20 och 21* framgår förändringarna i de skattskyldigas fördelning på olika inkomstklasser och inkomstsummor under åren 1947—1955.

Tab. 20. Fördelningen av inkomsttagarna på olika inkomstklasser i procent[1]

Taxeringsår	Inkomstklasser, kronor				
	Högst 2 500	2 500—5 000	5 000—10 000	10 000—20 000	Över 20 000
1947	32,8	37,3	24,0	4,6	1,3
1948	28,8	34,6	29,7	5,6	1,3
1949	26,3	31,3	34,0	6,9	1,5
1950	24,9	30,6	35,3	7,7	1,5
1951	23,8	29,2	36,7	8,7	1,6
1952	18,5	23,9	40,9	14,3	2,4
1953	12,3	21,2	40,6	22,5	3,4
1954	11,5	21,4	39,5	23,8	3,8
1955	9,7	20,8	37,7	27,3	4,5

[1] SOU 1955:48, s. 111.

Tab. 21. Fördelningen av inkomstsummorna på olika inkomstklasser i procent[1]

Taxeringsår	Inkomstklasser, kronor				
	Högst 2 500	2 500—5 000	5 000—10 000	10 000—20 000	Över 20 000
1947	11,1	30,3	34,6	13,0	11,0
1948	9,1	26,3	40,3	14,9	9,4
1949	8,1	22,1	43,3	17,2	9,3
1950	7,5	21,0	44,0	18,1	9,4
1951	6,8	19,3	44,4	19,6	9,9
1952	6,0	15,2	48,7	20,6	9,5
1953	4,1	11,4	43,9	30,0	10,6
1954	4,0	11,1	42,0	31,4	11,5
1955	3,5	10,4	38,8	35,0	12,3

[1] Enligt Sveriges officiella statistik, »skattetaxeringarna».

Vid efterkrigsperiodens början låg sålunda 70 procent av samtliga inkomsttagare i inkomstlägen understigande 5 000 kronor och mindre än 30 procent i inkomstklasserna 5 000—20 000 kronor. Som syns har en avgörande förändring inträffat i denna fördelning och proportionerna var vid periodens slut omkastade: nära 2/3 av alla inkomsttagare återfanns år 1955 i inkomstläget 5 000—20 000 kronor, drygt 27 procent fanns i inkomstläget 10 000—20 000 kronor. Sammanpressningen av inkomstfördelningen har fått till följd, att en stor del av inkomsttagarna har kommit att ligga i inkomstgrupper, där progressiviteten i skattesystemet gör sig starkare gällande.

Den reella inkomstutjämningen har blott varit en av de faktorer, som bidragit till en viss förskjutning av den totala skatteintäkten från de högre inkomstgrupperna till de lägre. Penningvärdeförsämringen har, såsom tidigare visats. i beskattningshänseende drabbat de mindre och medelstora

inkomsterna synnerligen hårt, medan merbelastningen för de högre inkomstgrupperna varit måttlig. Vid penningvärdeförsämring inträffar en skärpning av det reella skattetrycket, mest kännbar för de lägsta, tidigare obeskattade grupperna, som successivt faller under skattskyldigheten, och för de grupper i mellanlägena, där marginalskatten stiger hastigast. Penningvärdeförsämringens inverkan på skattetrycket under ifrågavarande period har gjorts till föremål för en undersökning av 1955 års statsskatterevision, till vars betänkande (SOU 1955:48) här kan hänvisas. Genom den av 1956 års riksdag beslutade sänkningen av den direkta beskattningen har den skatteskärpning, som inträffat på grund av penningvärdeförsämringen, för de lägre inkomsttagarna väsentligt reducerats.

För taxeringsåret 1956 har kommittén gjort en grov kalkyl över inkomstbeskattningens omfördelande effekt för ett antal inkomstgrupper. Resultatet återges i *tabell 22*. Av siffrorna framgår, att denna effekt är begränsad. Den stora mellangruppen, där numera en mycket avsevärd del av landets löntagare återfinnes, drabbas med full styrka av inkomstbeskattningens progressivitet. Vilken grad av progressivitet, man än kan tänkas vilja ge åt skattesystemet, är samhällets utgifter numera så stora, att en avsevärd beskattning måste träffa även relativt små inkomster.

Tab. 22. Beskattningen av fysiska personer vid taxeringen 1956 (inkomståret 1955)

Nettoinkomst	Antal inkomsttagare[1]	Procentuell fördelning av inkomsttagarna	Procentuell fördelning av inkomstsumman	Procentuell fördelning av total skatt[2]	Procentuell fördelning av inkomst efter skatt
Under 3 000 kr.	459 007	13,8	3,3	0,7	3,9
3 000— 4 000 »	272 749	8,2	3,0	1,4	3,4
4 000— 5 000 »	234 978	7,1	3,4	2,1	3,7
5 000— 6 000 »	211 994	6,4	3,7	2,7	4,0
6 000— 7 000 »	218 131	6,5	4,5	3,6	4,8
7 000— 8 000 »	224 600	6,7	5,4	4,6	5,6
8 000— 9 000 »	232 229	7,0	6,3	5,6	6,5
9 000— 10 000 »	230 154	6,9	7,0	6,4	7,1
10 000— 12 000 »	413 569	12,4	14,4	13,5	14,6
12 000— 15 000 »	371 888	11,2	15,8	15,4	15,9
15 000— 20 000 »	273 968	8,2	14,9	15,8	14,7
20 000— 30 000 »	136 124	4,1	10,3	13,0	9,6
30 000— 50 000 »	36 817	1,1	4,4	7,1	3,7
50 000—100 000 »	11 674	0,3	2,4	5,0	1,8
100 000 kr. och däröver ...	2 256	0,1	1,2	3,1	0,7
Summa	3 330 138	100	100	100	100

[1] Samtaxerade äkta makar har räknats som *en* inkomsttagare.
[2] Total skatt lika med statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt.

Kommittén har jämväl gjort en kalkyl över inkomsttagarnas fördelning på olika inkomstklasser med inkomsten ställd i relation till medelinkoms-

ten (rörande beräkningsmetoderna hänvisas till aktuarie Edlunds promemoria, som härvid fogats såsom *bilaga 3*). Medelinkomsten har stigit från 5 303 kronor år 1948 till 6 764 kronor år 1951 och 9 409 kronor år 1955. År 1958 har den beräknats stiga till 10 961 kronor. Resultatet av dessa beräkningar framgår av *tabell 23.*

Tab. 23. Inkomsttagarnas fördelning på olika inkomstklasser med inkomsten ställd i relation till medelinkomsten

Nettoinkomst M = medelinkomst	Procentuell fördelning av inkomsttagarna				Procentuell fördelning av inkomstsumman			
	Inkomstår				Inkomstår			
	1948	1951	1955	1958	1948	1951	1955	1958
Under 0,40 M	20,7	20,5	20,1	20,1	5,7	5,3	5,5	5,5
0,40— 0,60 M	14,4	13,0	13,0	13,0	7,2	6,5	6,5	6,5
0,60— 0,80 M	13,3	12,8	12,4	12,4	9,3	8,9	8,7	8,7
0,80— 1,00 M	12,9	13,2	13,0	13,0	11,6	11,8	11,7	11,7
1,00— 1,20 M	12,2	12,3	12,9	12,9	13,2	13,4	14,2	14,2
1,20— 1,40 M	8,2	9,1	9,1	9,1	10,7	11,7	11,8	11,8
1,40— 1,60 M	5,3	5,7	5,8	5,8	8,0	8,5	8,7	8,7
1,60— 1,80 M	3,4	3,7	4,2	4,2	5,8	6,3	7,2	7,2
1,80— 2,00 M	2,4	2,5	2,7	2,7	4,5	4,7	5,0	5,0
2,00— 2,50 M	3,2	3,4	3,5	3,5	7,1	7,6	7,7	7,7
2,50— 3,00 M	1,5	1,6	1,5	1,5	4,0	4,3	4,0	4,0
3,00— 4,00 M	1,3	1,3	1,0	1,0	4,3	4,3	3,4	3,4
4,00— 6,00 M	0,8	0,6	0,5	0,5	3,7	2,9	2,6	2,6
6,00—10,00 M	0,3	0,2	0,2	0,2	2,4	1,9	1,7	1,7
10,00 och däröver	0,1	0,1	0,1	0,1	2,5	1,9	1,3	1,3
Summa	100	100	100	100	100	100	100	100

Nettoinkomst M = medelinkomst	Procentuell fördelning av total skatt				Procentuell fördelning av inkomst efter skatt			
	Inkomstår				Inkomstår			
	1948	1951	1955	1958	1948	1951	1955	1958
Under 0,40 M	1,6	1,8	1,7	1,3	6,4	6,1	6,5	6,5
0,40— 0,60 M	3,8	3,8	4,2	3,5	7,8	7,0	7,0	7,1
0,60— 0,80 M	6,4	6,7	7,0	6,4	9,9	9,4	9,1	9,2
0,80— 1,00 M	9,1	9,9	10,4	9,7	12,0	12,2	12,0	12,2
1,00— 1,20 M	11,3	12,0	13,0	12,5	13,6	13,7	14,5	14,5
1,20— 1,40 M	9,8	11,0	11,5	10,8	10,8	11,8	11,9	12,0
1,40— 1,60 M	7,8	8,4	8,5	8,5	8,0	8,5	8,8	8,8
1,60— 1,80 M	6,1	6,4	7,5	7,5	5,8	6,3	7,1	7,1
1,80— 2,00 M	4,9	5,0	5,2	5,7	4,4	4,6	5,0	4,9
2,00— 2,50 M	8,5	8,7	9,2	9,6	6,9	7,3	7,3	7,2
2,50— 3,00 M	5,1	5,5	5,1	5,8	3,8	4,1	3,8	3,6
3,00— 4,00 M	6,2	6,4	5,2	5,6	3,9	3,9	2,9	2,9
4,00— 6,00 M	6,5	5,2	4,6	5,3	3,2	2,5	2,2	2,1
6,00—10,00 M	5,4	3,9	3,5	4,0	1,9	1,4	1,2	1,2
10,00 och däröver	7,5	5,3	3,4	3,8	1,6	1,2	0,7	0,7
Summa	100	100	100	100	100	100	100	100

Progressiviteten i den direkta beskattningen försvagas även, om och i den mån den direkta beskattningen av företagarna övervältras på konsumenterna. Till sin verkan blir skatten därmed identisk med en konsumtionsbeskattning, varvid effekten dock blir synnerligen varierande och svårberäknelig.

Svårigheterna att lika effektivt kontrollera olika gruppers inkomster medför även, att den avsedda rättvisan i det direkta skattesystemet blir ofullständig.

Slutligen arbetar det direkta skattesystemet med mycket schablonmässiga avdragsregler. En lågt taxerad inkomst kan, även om man bortser från möjligheten att den grundar sig på ofullständig taxering, bero på mycket olika omständigheter och motsvaras av mycket olika reell levnadsstandard. En stor del av de låga inkomsterna finns hos ungdomar, som ännu ej lämnat hemmet eller i varje fall ännu ej belastats med någon försörjningsbörda eller några större fasta utgifter. Härigenom kan sådana ungdomar upprätthålla en tämligen hög personlig levnadsstandard, trots att deras egen arbetsinkomst placerar dem i en låg skatteklass. Inkomster, som av nu nämnda orsaker blir lågt beskattade eller helt obeskattade, kan träffas av en indirekt skatt vid de successiva tillfällen, då inkomsten ges ut. Faran för skatteflykt reduceras således avsevärt med indirekta skatter samtidigt som dylika skatter i många fall kan ge en bättre anpassning av den sammanlagda (netto-) belastningen till den individuella levnadsstandarden.

Skattens konstruktion kan motverka regressiviteten. Vid en indirekt beskattning, som drabbar all konsumtion av varor och tjänster med samma skattesats, kan regressivitet inte uppkomma i annan mening än att de högre inkomstgruppernas större sparande går fritt från beskattning. Det kan vara tveksamt, om enbart detta förhållande gör det befogat att tala om regressivitet. Sparande är, sett från individens synpunkt, ingenting annat än uppskjuten konsumtion. Men även en beskattning, som drabbar all konsumtion lika, kan uppfattas som orättvis, om man anser, att nödvändighetskonsumtion, som dominerar bland de lägre inkomsttagarna, har en högre angelägenhetsgrad än annan konsumtion. Önskemålet om en rättvis beskattning skulle lättast kunna lösas genom att beskattningen begränsades till mera umbärliga varor.

Den skiljelinje, som traditionellt brukar dras mellan oumbärliga förnödenheter och umbärliga varor av lyxkaraktär, kan dock svårligen upprätthållas i ett framåtskridande samhälle, där inkomstutjämningen har nått långt och levnadsstandarden är jämförelsevis hög. Objektiva kriterier på en varas umbärlighet saknas, så snart praktiskt taget hela befolkningen har passerat gränsen för en fysisk minimistandard i fråga om mat, kläder och bostad. Att rubricera den ena eller andra varan som »umbärlig» eller »lyx» innebär i ett sådant läge ett stort mått av godtycklighet.

I ett samhälle av här ifrågavarande art torde det inte heller vara en framkomlig väg att basera gränsdragningen på de faktiska olikheterna mellan olika inkomstgruppers konsumtion, och att betrakta de varor och tjänster, som ingår i de högre inkomsttagarnas konsumtion som mera umbärliga. Vid en jämn inkomstfördelning med relativt ringa spridning är skillnaden i konsumtionsstandarden mellan olika grupper nämligen inte längre väsentligen betingad av att de större inkomsttagarna konsumerar varor och tjänster, från vilka den övriga befolkningen är avstängd. Med stigande inkomst följer snarare en kvalitetsmässigt och kvantitativt högre konsumtion av sådana varor, som förekommer även bland de breda lagren. Ett exempel på sådana varor erbjuder bilen, som inte längre kan betraktas som en vara förbehållen blott ett ringa fåtal och på grund härav skulle utgöra ett särskilt lämpligt objekt för en lyxbeskattning. Snarare förhåller det sig så, att bilinnehav numera förekommer i praktiskt taget alla samhällsgrupper, men att standardskillnaden bestämmes av bilens märke, storlek, årsmodell m. m. Samma kontinuitet i konsumtionsstandarden för skilda inkomstgrupper gäller för flertalet andra varor. I den mån »lyxkonsumtion» ännu förekommer i den meningen, att endast en mindre del av befolkningen kan komma i åtnjutande av densamma, erbjuder den ett alltför svagt underlag för en konsumtionsbeskattning.

I den mån åter kvaliteterna klart kan avgränsas som lyxkvalitet mot billigare standardkvalitet tillstöter omedelbart avsevärda administrativa svårigheter och, därest dessa kan övervinnas, risker för inte avsedda och okontrollerbara effekter på produktion och konsumtion. Det kan därtill inte anses vara ens ur allmänna sociala synpunkter tillfredsställande, att de breda folklagren genom en särbeskattning av s. k. umbärlig konsumtion och några lyxkvaliteter utestänges från viss del av konsumtionen, som just på grund av en sådan beskattning blir ett privilegium för de högsta inkomsttagarna. En följd härav kan bli — så behöver dock långtifrån alltid vara fallet — att produktionen av dessa varor försvåras och att dagens »lyxvara» genom samhällets socialt motiverade ingrepp hindras att bli morgondagens standardvara.

Slutsatsen av vad som här anförts blir, att i en dynamisk ekonomi med snabb standardhöjning för de breda lagren ett tillräckligt underlag för en särbeskattning av s. k. lyxvaror saknas. Därmed är inte sagt, att ingen särbeskattning av konsumtionsvaror bör förekomma, endast att en dylik beskattning knappast kan få en bärande social motivering. Av helt andra skäl kan givetvis en särbeskattning vara lämplig. Så t. ex. kan en vara belastas med skatt i syfte att hålla tillbaka konsumtionen av denna vara, att begränsa importen eller att främja konsumtionen av en annan vara (smör/margarin). Kommittén saknar dock anledning att här ta upp dessa speciella aspekter på konsumtionsskattefrågan till behandling.

Om sålunda tanken på en beskattning av »umbärliga» varor avvisas som

mindre lämplig — det engelska exemplet (purchase tax) visar, att en sådan skatt trots höga skattesatser har låg produktivitet — återstår alternativet att undantaga vissa väsentliga förnödenheter från beskattning eller att variera skattesatserna efter sociala synpunkter.

Även en sådan differentiering är dock behäftad med avsevärda olägenheter. Varje undantag och varje differentiering innebär, förutom ett visst mått av godtycklighet, ett ingrepp i konsumtion och produktion, vars konsekvenser är svåra att överblicka. Därtill kommer, att dylika avsteg från principen om beskattningsområdets generalitet och skattesatsernas likformighet kan försvåra och fördyra administrationen och kontrollen. De här skildrade vägarna till motverkande av den indirekta beskattningens regressivitet förefaller sålunda olämpliga.

Kompensatoriska åtgärder i syfte att motverka regressiviteten. Att avvisa tanken på att i det indirekta skattesystemets själva konstruktion inarbeta ett element av progressivitet innebär emellertid inte, att en försvagning behöver ske av den inkomstomfördelande, progressiva effekt, som vårt nuvarande system av skatter och sociala förmåner har. En skatteform utgör ingen isolerad företeelse utan bör ses i det större sammanhanget. Starka sociala och administrativa skäl kan anföras för en höjning av gränsen för befrielse från inkomstskatt. Enbart härigenom kan dock inte kompensation vinnas för alla grupper, som på ett socialt inte godtagbart sätt drabbas av en konsumtionsbeskattning. Därmed uppstår behovet av kompletterande åtgärder av direkt inkomstomfördelande art. Här åsyftas främst höjning av barnbidragen och folkpensionerna samt sänkning av inkomstskatten, medan direkta subventioner i form av rabatter måste betraktas som en mindre lämplig kompensationsform. Kommittén återkommer till dessa frågor senare och har här endast velat framhålla, att tekniska hinder inte föreligger för att en skärpt indirekt beskattning genomföres utan att det reella skattetrycket nämnvärt rubbas (varvid hänsyn tas även till de sociala förmånerna) för de olika inkomstgrupperna. De kompensatoriska åtgärderna kan också utformas så, att önskade sociala verkningar uppnås.

I sammanhanget är givetvis även av betydelse, vartill de genom den skärpta beskattningen influtna medlen användes. Rent principiellt skulle det kunna hävdas, att kompensation endast borde beredas de nämnda grupperna, då indirekt skatt tillgripes för att skaffa staten ökade inkomster. En i konjunkturpolitiskt syfte vidtagen skatteskärpning, som till sin ekonomiska effekt är att jämställa med en prisstegring, borde däremot i princip inte grunda några kompensationsanspråk. En sådan skillnad torde dock i praktiken inte kunna upprätthållas. Det kan visserligen sägas, att en höjd indirekt beskattning i vissa lägen är ett alternativ till en eljest oundviklig allmän prisuppgång och att beskattningens syfte är att skapa ekonomisk stabilitet, som på längre sikt medför obestridliga fördelar inte minst för de mindre bemedlade. Men i och med att samhället vidtar en beskattnings-

åtgärd, vilket syftet med densamma än må vara, är det angeläget att beskattningssystemet i princip utformas på ett från sociala synpunkter godtagbart sätt.

IV. Kommitténs ställningstagande

Enligt kommitténs uppfattning är de synpunkter på frågan om avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning, vilka framförts av 1949 års skatteutredning, i allt väsentligt bärande. Ett antal omständigheter har sålunda samverkat till att mildra de olägenheter, som tidigare kunnat följa av en förskjutning av beskattningen till förmån för indirekta skatter. Inkomstutvecklingen i vårt land har under de gångna decennierna gått i utjämnande riktning. Samtidigt har samhället övertagit en allt större del av ansvaret för medborgarnas sociala trygghet och kulturella behov. För täckande av samhällets utgifter härför — liksom för statens övriga avsevärt ökade kostnader — erfordras ett betydande skatteuttag även från de grupper, som har jämförelsevis låga inkomster .

Hela avvägningsproblemet har genom den ekonomiska och sociala utvecklingen liksom genom den samtidigt pågående ökningen av den totala beskattningen och dess förändrade syften förskjutits på ett väsentligt sätt. Valet mellan olika skatteformer, som kan sägas tidigare i betydande mån ha inneburit ett avgörande av frågan om endast de bärkraftiga grupperna borde beskattas eller om även lägre inkomsttagare borde belastas med skatt, kan nu i högre grad än tidigare ske från tekniska och administrativa synpunkter. Kvar står emellertid att barnrika familjer, folkpensionärer samt i övrigt vissa grupper medborgare med låg inkomst skulle kännbart drabbas av en ökad indirekt beskattning. Till förebyggande härav kan särskild kompensation utgå till här avsedda grupper, vilket innebär att statens nettoinkomst av skatten minskas i motsvarande mån. För vissa grupper medborgare med låg inkomst syns emellertid ett kompensationsförfarande erbjuda praktiska svårigheter.

Vad som tidigare anförts i detta kapitel syns ge vid handen, att den indirekta beskattningen i tekniska avseenden har vissa företräden framför den direkta. För det allmännas vidkommande har en del former av indirekt skatt lägre administrationskostnader än direkta skatter av nuvarande höjd. Stor vikt måste tillerkännas det förhållandet, att möjligheterna för dem, som skall drabbas av skatten, att undandraga sig denna är mera begränsade vid indirekt beskattning, vilket under vissa förutsättningar även kan vara av betydelse för den allmänna skattemoralen. I avseende å beskattningens inverkan på befolkningens arbets- och sparvilja syns möjligen ett visst företräde böra ges åt de indirekta skatterna framför de direkta. Vid bedömande av de indirekta skatterna ur teknisk synpunkt får man å andra

sidan inte bortse ifrån, att de också är behäftade med vissa olägenheter. Uppbörd och redovisning av indirekt skatt kommer att belasta inte blott administrationen utan även näringslivet med ökat arbete och därmed ökade kostnader.

Kommittén har vidare ägnat viss uppmärksamhet åt beskattningens konjunkturpolitiska aspekter. Därvid har kommittén funnit den indirekta beskattningen vara såtillvida lämplig som konjunkturpolitiskt instrument, som den i jämförelse med direkt beskattning — sedan en indirekt beskattning väl blivit införd — erbjuder möjligheter till tämligen snabba ändringar av skattesatserna. Någon mera allsidig prövning av hithörande spörsmål har kommittén inte ansett sig böra göra, då numera stabiliseringsutredningen enligt sina direktiv har att undersöka dessa frågor i ett större sammanhang.

Oberoende av vilka ändamål man vill tillgodose genom ett ökat användande av indirekta skatter, erbjuder enligt kommitténs mening det varuområde, som nu är föremål för beskattning, mycket begränsade möjligheter. Varuområdet är snävt avgränsat och skattesatserna ofta redan nu förhållandevis höga. En ytterligare höjning av skattesatserna kan därför inte väntas ge en avkastning av mera väsentlig statsfinansiell betydelse. Möjligheterna att genom förändringar i skattesatserna nå konjunkturpolitiska syften torde också vara snävt begränsade.

Skulle en utvidgad användning av indirekt beskattning anses lämplig, får den därför sökas genom en vidgning av det beskattade varuområdet. Med hänsyn till önskvärdheten av en låg skattesats i kombination med god avkastning bör en utvidgad indirekt beskattning principiellt vara av allmän karaktär. De olägenheter, som kan följa av en på sådant sätt konstruerad skatt, bör, då så prövas erforderligt, motverkas genom särskilda kompensationsanordningar.

För att undvika inte avsedd verkan på det fria konsumtionsvalet är det vidare önskvärt, att den indirekta beskattningen är likformig. En vara bör således inte beskattas högre än en annan, om inte särskilda motiv för den högre beskattningen föreligger. Kravet på likformighet i beskattning får likväl inte utesluta, att jämsides med en generell indirekt beskattning bibehålles en särskild beskattning av vissa varor, som enligt utbildad praxis ansetts böra beskattas i särskild ordning.

De allmänna synpunkter på den indirekta beskattningen, som här anförts, torde äga giltighet, antingen man vid bibehållet eller minskat totalt skatteuttag avser att genom ökad indirekt beskattning möjliggöra sänkning av den direkta beskattningen eller man önskar tillgodose något annat ändamål.

Vad kommittén här ovan anfört om möjligheterna att begagna indirekt beskattning innefattar inte något ställningstagande till frågan om tillräckliga skäl föreligger att övergå till en mera vidsträckt användning av indi-

rekta skatter. En prövning härav kan inte företagas annat än mot bakgrunden av de förhållanden, som råder i fråga om det samhällsekonomiska och statsfinansiella läget i en situation, då konkreta förslag till en omläggning av skattesystemet och eventuella förslag på det socialpolitiska området eller på andra områden framlägges.

Kommitténs utredning har därför fått karaktären av en *företrädesvis teknisk* utredning rörande olika tänkbara former av indirekt skatt, varvid de olika skatteformernas inbördes för- och nackdelar belysts. Kommittén anser sig också därmed ha i möjligaste mån uppfyllt önskemålet att bidraga till en lämplig beredskap på beskattningsområdet. En sådan beredskap får givetvis inte hindra, att kravet på återhållsamhet med de direkta statsutgifterna tillgodoses och att alla möjligheter till en allmänt sett eftersträvansvärd lättnad i beskattningen tillvaratages.

Kommittén behandlar i ett följande kapitel olika former för en utvidgad indirekt beskattning. I ett särskilt kapitel behandlar kommittén frågan om ändringar i den nu gällande indirekta beskattningen.

FJÄRDE KAPITLET

OLIKA FORMER AV INDIREKT BESKATTNING

Den indirekta beskattningen har, såsom redogörelsen för den indirekta beskattningen i vissa främmande länder utvisar *(bilaga 1)*, utformats på det mest skiftande sätt i olika länder. Även i vårt land har tillämpats olika skattesystem på detta område. Krisårens allmänna omsättningsskatt har efterföljts av ett fåtal punktskatter med skiftande utformning. Medan den allmänna omsättningsskatten var en skatt lagd i sista handelsledet, har punktskatterna i allmänhet uttagits i producentledet. Ett gemensamt drag för i Sverige tillämpade indirekta skatter har varit, att skatten blott uttagits i ett led för en viss bestämd vara. Det i vissa fall på kontinenten förekommande s. k. kaskadsystemet — skatten uttagen i flera led, t. ex. såväl hos producent eller grossist som hos detaljist — har sålunda inte använts i Sverige.

Det finns i dagens läge vissa erfarenheter att bygga på, när det gäller verkningarna i olika hänseenden av de skattesystem, som bör komma i fråga. Rörande allmänna omsättningsskatten erhöll centrala omsättningsskattenämnden och de olika länsstyrelserna sålunda god kännedom under de sex år skatten gällde. Dessa erfarenheter avsåg inte blott de frågor, som sammanhängde med skatten i dess egenskap av detaljhandelsskatt, utan även de avgränsningsproblem, som uppkom till följd av att skatten i princip visserligen var allmän men likväl av olika skäl var förenad med åtskilliga undantag. Beskattning i producentledet har, frånsett de sedan mycket lång tid tillbaka gällande skatterna på rusdrycker och tobak, förekommit sedan mitten på trettiotalet. Skattemyndighet har i dessa fall varit kontrollstyrelsen beträffande inhemska varor och generaltullstyrelsen vad avser importerade varor. Hos dessa myndigheter har följaktligen under årens lopp kunnat samlas erfarenheter rörande de problem, som sammanhänger med en beskattning i producentledet.

En bedömning av olika former av indirekt beskattning bör främst ske med beaktande av de svårigheter och problem, som är förknippade med skilda skattealternativ. Vid bedömningen bör hänsyn exempelvis tas till skattens produktivitet (jfr s. 80), till kontrollmöjligheterna — därvid särskild hänsyn bör tas till kontrollkostnaderna vid samma grad av effektivitet — till det merarbete och de kostnader, som pålägges näringslivet för skatteredo-

visningen, samt till skattens verkningar för näringslivet och för konsumenterna.

Det skattealternativ, som i första hand kan tänkas komma i fråga, är en allmän beskattning av alla eller flertalet varor. Denna skatteform har två varianter, nämligen en skatt i varje led av en varas omsättning (kaskadskatt) och en skatt uttagen endast en gång å en och samma vara. En skatt i varje omsättningsled, som principiellt skulle träffa varje leverans av vara (ev. jämte varje tjänsteprestation), kan anses ha den fördelen, att man undgår de svåra avgränsningarna mellan försäljning och tjänst samt mellan detaljförsäljning och annan försäljning. En dylik skatteform blir emellertid å andra sidan av så vidsträckt omfattning genom att praktiskt taget alla rörelseidkare skulle bli skattskyldiga, att den blir vansklig att genomföra. Vidare skulle en sådan skatt kunna leda till rubbningar i näringslivets struktur genom att integration inom produktion och handel skulle gynnas. Med hänsyn härtill har kommittén inte ansett sig böra gå närmare in på utformningen av en skatt av typen kaskadskatt.

Kommittén har således ansett sig böra undersöka en skatteform vid vilken i princip en allmän skatt skall utgå endast *en* gång å en och samma vara. Denna undersökning presenteras i ett första avsnitt av detta kapitel.

Frågan om en beskattning av varor drar även med sig spörsmålet, huruvida tjänster skall beskattas. Denna fråga beröres i ett andra avsnitt.

I ett tredje avsnitt under detta kapitel behandlas frågan om en utvidgad punktbeskattning.

En beräkning av statens intäkter vid detalj- resp. partihandelsskattealternativet görs i ett fjärde avsnitt.

I. Allmän skatt å varor

En allmän skatt å varor erbjuder, såsom förut framhållits, jämfört med en till vissa varor begränsad beskattning betydande fördelar. Den allmänna beskattningen kan emellertid utformas på olika sätt. Beroende på utformningen ställer sig fördelarna och nackdelarna med beskattningen något olika, varför kommittén i den nedan lämnade redogörelsen för de olika underalternativen närmare behandlar även dessa spörsmål.

I följande avsnitt behandlas till en början frågor sammanhängande med en allmän skatt å färdigvaror. Därvid beröres spörsmål anknytande till en detaljhandels- resp. en partihandelsskatt samt till en producentskatt. Framställningen övergår härefter till att behandla möjligheterna av en allmän skatt med utgångspunkt från skatt å råvaror, varvid en råvaruskatt, en dylik skatt i förening med skatt å andra produktionsfaktorer samt en skatt å varas mervärde beröres. Avsnittet avslutas med kommitténs avvägning mellan olika alternativ för allmän skatt å varor.

A. Allmän skatt å färdigvaror

I de länder, där en mera generell indirekt beskattning är anordnad, har denna i allmänhet utformats såsom en färdigvarubeskattning. Vad gäller det handelsled, i vilket skatten uttages, företer emellertid beskattningen i de skilda länderna avsevärda olikheter. Kommittén får på denna punkt hänvisa till den i bilaga 1 lämnade redogörelsen för indirekt beskattning i vissa främmande länder. Här må blott erinras, att beskattningen utformats som en detaljhandelsskatt i Norge, som en partihandelsskatt i Schweiz och som en producentskatt i Finland och Kanada.

Nedan lämnas inledningsvis en sammanfattande schematisk redogörelse för olika former av allmän skatt å färdigvaror. De skattepliktiga distributionsvägarna och beskattningsvärdena enligt alternativen detaljhandels-, partihandels- och producentskatt belyses av de återgivna *figurerna 1—3*.

Allmän varuskatt i detaljhandelsledet (figur 1)

Skatten uttages hos den som bedriver försäljning till konsument, dvs. regelmässigt i detaljhandeln. Där försäljning till konsument förekommer från tidigare handelsled — från producent- eller partihandelsledet — uttages skatten hos producenten resp. partihandlaren. Skatteplikten inträder vid varans försäljning till konsument eller vad angår vara, som införes till riket av konsumenten, vid införseln. Skattskyldighet föreligger för dem, som bedriver detaljhandel, samt för ett relativt stort antal producenter och partihandlare med direktförsäljning till konsument. De skattskyldigas antal torde få beräknas till inemot 200 000.

Beskattningsvärde är det aktuella vederlaget. Vid privatimport utgör beskattningsvärdet cif-värdet jämte tull och andra förekommande, vid importtillfället uttagna skatter eller avgifter.

Beskattningsområdet kan utsträckas till samtliga varor.

De skattskyldiga redovisar sin skattepliktiga varuomsättning till kontrollmyndigheten och inbetalar i samband härmed till myndigheten den å omsättningen belöpande skatten.

För vara, som införes till riket för annat ändamål än försäljning eller användning i egen rörelse, deklarerar och erlägger importören skatten till tullverket samtidigt med tullen.

Allmän varuskatt i partihandelsledet (figur 2)

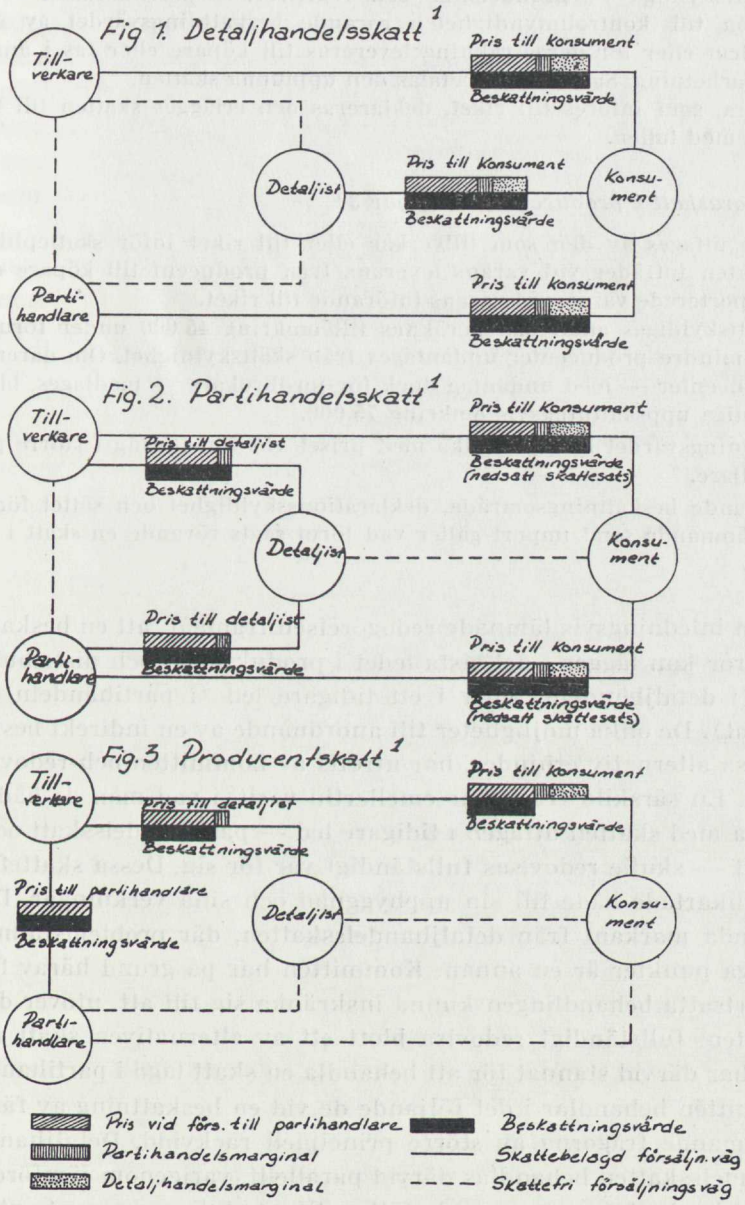
Skatten uttages i princip hos den som bedriver försäljning till detaljhandlare, dvs. hos producent och partihandlare. Därjämte uttages skatten hos större detaljhandlare. Uttrycket partihandelsskatt är sålunda inte helt rättvisande. Den skattskyldige registreras. Leverans till registrerad är skattefri. Beträffande importerad vara inträder skatteplikten vid införseln. Registrerad äger dock införa vara skattefritt.

De skattskyldigas antal kan beräknas till omkring 60 000 under förutsättning, att vissa mindre producenter undantages från skattskyldighet. Antalet skattskyldiga kan eljest uppskattas till inemot 100 000.

Beskattningsvärde är det aktuella fakturavärdet. Sker försäljning direkt till konsument beräknas skatten på konsumentpriset efter en på visst sätt nedsatt

skattesats. Vid import är beskattningsvärdet lika med cif-värdet jämte tull och andra förekommande, vid importtillfället uttagna skatter och avgifter.

Beskattningsområdet kan göras relativt vidsträckt och omfatta i det närmaste



1 Å figurerna angives blott den försäljning, som är av särskilt intresse ur skatteteknisk synpunkt. Sålunda är exempelvis försäljningsvägarna vid import eller tillverkares inköp av råvaror och halvfabrikat från andra tillverkare eller från parti- eller detaljhandlare inte inritade. Angivna parti- eller detaljhandelsmarginaler är att anse som pristillägg, motsvarande sådana marginaler i de fall vara passerar parti- eller detaljhandeln.

samtliga varor. Genom beskärning av varuområdet beträffande sådana varor, som väsentligen produceras av ett stort antal producenter med liten individuell omsättning, kan emellertid antalet skattskyldiga väsentligt begränsas.

De skattskyldiga — producenter och registrerade partihandlare — avgiver deklaration till kontrollmyndigheten rörande beskattningsvärdet av de varor, som av dem eller för deras räkning levereras till köpare eller tas i anspråk för vidare bearbetning. Samtidigt inbetalas den upplupna skatten.

För vara, som införes till riket, deklareras och erlägges skatten till tullverket samtidigt med tullen.

Allmän varuskatt i producentledet (figur 3)

Skatten uttages av den som tillverkar eller till riket inför skattepliktig vara. Skatteplikten inträder vid varans leverans från producent till köpare eller, vad angår importerade varor, vid varans införande till riket.

De skattskyldigas antal kan beräknas till omkring 45 000 under förutsättning, att vissa mindre producenter undantages från skattskyldighet. Om däremot samtliga producenter — med undantag dock för jordbrukare — medtages, blir antalet skattskyldiga uppskattningsvis omkring 75 000.

Beskattningsvärdet kan vara lika med priset vid försäljning i större poster till återförsäljare.

Beträffande beskattningsområde, deklarationsskyldighet och sättet för deklarations avlämnande samt import gäller vad förut sagts rörande en skatt i partihandelsledet.

Av den inledningsvis lämnade redogörelsen framgår, att en beskattning av färdigvaror kan läggas i det sista ledet i produktions- och distributionsprocessen (i detaljhandeln) eller i ett tidigare led (i partihandeln eller hos producent). De olika möjligheter till anordnande av en indirekt beskattning, som dessa alternativ erbjuder, har utretts av kommittén och redovisas i det följande. En särskild fråga har emellertid varit, i vad mån de båda skatteformerna med skatten uttagen i tidigare led — partihandelsskatt och producentskatt — skulle redovisas fullständigt var för sig. Dessa skatteformer är relativt likartade både till sin uppbyggnad och sina verkningar. De skiljer sig sålunda markant från detaljhandelsskatten, där problemställningen på väsentliga punkter är en annan. Kommittén har på grund härav funnit sig i den fortsatta behandlingen kunna inskränka sig till att, utöver detaljhandelsskatten, fullständigt redovisa blott ett av alternativen skatt i tidigare led och har därvid stannat för att behandla en skatt lagd i partihandelsledet.

Kommittén behandlar i det följande de vid en beskattning av färdigvaror uppkommande frågorna av större principiell räckvidd. Detaljhandels- och partihandelsskatten behandlas därvid parallellt, varigenom jämförelser mellan de båda skatteformerna underlättas. Såsom tidigare nämnts utgår kommittén därvid från huvudprincipen, att skatt skall uttagas å en och samma vara endast en gång i produktions- och distributionsprocessen. Slutligen behandlas under detta avsnitt en skatt lagd i producentledet något mera summariskt.

1. Detaljhandelsskatt och partihandelsskatt

Beskattningsområde

Av olika skäl bör — som tidigare anförts (s. 98) — det skattepliktiga varuområdet göras så vidsträckt som möjligt. Främst är härvid att märka, att skattesatsen kan hållas låg vid en generell beskattning, där inga eller endast i skatteintäktshänseende obetydliga varugrupper fritages från skatteplikt. Därest mera väsentliga varugrupper undantages, skulle beskattningen kunna anses såsom ett utbyggt punktskattesystem och därmed kan de anmärkningar, som framställes mot punktskatterna, även framföras mot detta skattesystem, exempelvis godtycke i fråga om varuurvalet, svåra gränsdragningar samt obillighet mot de träffade branscherna och därmed risk för konkurrensrubbningar. Även av redovisningstekniska skäl bör beskattningen — särskilt om den är lagd i detaljhandelsledet — göras så generell som möjligt. En stor del av svårigheterna vid tillämpningen av den allmänna omsättningsskatten sammanhängde sålunda med att beskattningen inte var generell utan att beskattningsområdet av olika skäl var begränsat; den omfattade sålunda endast s. k. butikshandelsvaror och jämväl av dessa varor var åtskilliga undantagna från beskattningen.

Kommittén har med nu angivna utgångspunkter ansett, att det skattepliktiga varuområdet bör begränsas endast i den mån så betingas av tekniska skäl. Således bör undantag från beskattning inte göras beroende av varans art. Problemställningen är emellertid till viss del annorlunda vid en skatt i partihandelsledet än vid en skatt i detaljhandelsledet. En begränsning av det skattepliktiga området kan nämligen i förra fallet lättare leda till en viss begränsning i antalet skattskyldiga.

Vid bedömningen av frågan om beskattningsområdets avgränsning har kommittén utgått från den principiella grundtanken, att beskattningen skall träffa *varor* (i det följande kommer dock frågan om en tjänstebeskattning jämväl att diskuteras), varmed bör förstås materiella ting av lös egendoms natur. Hit räknas inte blott färdigställda varor utan även halvfabrikat och råvaror.

Livsmedel

Konsumtionen av livsmedel svarar för ca femtio procent av värdet av den privata varuförbrukningen exkl. sprit, vin och tobak samt sådana varor, som inte lämpligen bör bli föremål för en allmän varubeskattning. Livsmedlen motsvarar således kostnadsmässigt sett ungefär lika mycket som kläder, skor, möbler, husgeråd, privata fordon, böcker, fotoartiklar o. d. tillsammantagna. Visserligen förutsättes varuskatten skola omfatta jämväl investeringsmaterial av olika slag, men ett undantagande av livsmedelsområdet måste likväl leda till en avsevärd skärpning av skattesatsen för det återstående varuområdet, om samma intäkter av skatten skall uppnås. Enligt

kommitténs mening bör livsmedlen i princip medtagas och detta oavsett om skatten förlägges till detaljhandeln eller till ett tidigare handelsled. Förhållandena ter sig emellertid i praktiskt hänseende något olika beroende på vilket skattealternativ man väljer.

Vad först gäller *detaljhandelsskatten* må framhållas, att — bortsett från producenternas egen förbrukning och viss mindre underhandsförsäljning, vartill kommittén nedan återkommer — hela livsmedelsomsättningen passerar detaljhandeln eller därmed jämställd handel. Något hinder föreligger således inte för medtagandet av samtliga livsmedel till beskattning. Tekniska skäl talar även starkt för att livsmedlen undantagslöst beskattas. Ett undantagande av vissa livsmedel skulle nödvändigtvis medföra betydande svårigheter för såväl detaljhandlarna själva vid skatteredovisningen som för kontrollmyndigheten vid granskningen. Detaljhandlarna skulle som regel inte kunna direkt särskilja skattepliktig och skattefri försäljning, vilket måste leda till att man i stället fick tillgripa en metod, innebärande att inköpen av de skattefria varorna förtecknades för sig, varefter varje varuslag omräknades till utförsäljningspris, ev. minskat med beräknat svinn. Detta förfarande skulle vara ganska omständligt. Riskerna för felaktigheter skapar jämväl ökat behov av kontroll, samtidigt som själva kontrollen i hög grad kompliceras. Under omsättningsskattens tid förelåg visserligen undantag för några slag av livsmedel — mjölk, grädde, smör, margarin, potatis, ägg samt vissa slag av mjöl, gryn och bröd — men det har allmänt omvittnats, att dessa undantag försvårade skattens praktiska tillämpning. I Norge, där frågan om undantagande av vissa livsmedel från tid till annan aktualiserats, har en undersökning av förhållandena för en ordinär mjölkaffär i Oslo visat att, vid undantagande från beskattning av mjölk och mjölkprodukter, man varje månad måste urskilja 270 poster från inköpsfakturorna fördelade över 21 varuslag med 20 skilda vinstpålägg[1]. Något undantag för livsmedel har hittills inte genomförts i Norge.

Enligt kommitténs mening bör vid en detaljhandelsskatt samtliga livsmedel medtagas till beskattning.

Vid en *partihandelsskatt* är läget delvis ett annat. Vissa slag av livsmedel säljs i relativt väsentlig omfattning utan att passera partihandeln, beroende på att de levereras från jordbrukare och liknande producenter till detaljhandlare för att av dessa återförsäljas till konsumenter. Dylika slag av livsmedel syns få undantagas från beskattning vid en partihandelsskatt. Sålunda torde handeln med potatis i så pass betydande utsträckning ligga utanför partihandeln, att potatis bör undantagas. Detsamma torde gälla om handeln

[1] Stortingsprop. nr 1/1955 kap. 2021 s. 17, vari även framhållits att Norges Meieri- og Delikatesshandleres Forbund protesterat mot att särskilda varuslag, t. ex. mjölk och mejeriprodukter, undantogs, i det förbundet menade, att det skulle bli en olöslig uppgift att genomföra en dylik ordning.

med ägg; här tjänstgör detaljhandeln delvis som uppsamlingsställe för vidarebefordran till partihandlare, men även detaljhandelns direktförsäljning till konsumenter av sålunda uppköpta ägg torde vara relativt betydande. En grupp livsmedel, som ävenledes i stor omfattning går utanför partihandeln, är grönsaker, frukt och bär, som produceras inom landet och säljs i färskt tillstånd. Därest man här skulle genomföra en beskattning skulle detta leda till att ett stort antal trädgårdsmästare och andra producenter blev skattskyldiga. Fördelen med partihandelsskatten, nämligen att man kan hålla nere antalet skattskyldiga, skulle inom denna stora sektor gå förlorad. Härtill kommer att detta område över huvud taget framstår såsom relativt svårkontrollerat. De tekniska svårigheterna syns vara störst beträffande grönsaker och bär, något mindre för frukt, eftersom huvuddelen av den saluhållna inhemska frukten torde levereras från specialiserade fruktodlingar eller försäljningscentraler. Härvid bör även beaktas förhållandena vid importen. Därest inhemska produkter undantages, syns nämligen jämväl motsvarande importerade varor få undantagas, ehuru någon svårighet vid kontrollen här inte föreligger. Större delen av de importerade trädgårdsprodukterna utgöres av frukt — inbegripet persikor, plommon, bigarråer och andra stenfrukter samt vindruvor — medan grönsakerna spelar en mera underordnad roll. Beträffande vanliga bärsorter — hallon, vinbär, krusbär, jordgubbar, skogsbär — är i huvudsak fråga om inhemska produkter. Då grönsaker, frukt och bär säljs i konserverat, djupfryst eller torkat tillstånd föreligger inte några tekniska hinder för beskattning. Vissa av dessa produkter kan genom beskattningen komma i ett något sämre konkurrensläge i jämförelse med motsvarande färskvaror. Detta syns särskilt gälla djupfrysta grönsaker och bär samt vissa grönsakskonserver, såsom morötter, gröna ärter m. m. Konkurrensen torde dock i huvudsak vara hänförlig till en kort tidsperiod, då den stora massan av färskvaror förs i handeln och konsumtionen sålunda inriktas på denna. Fruktkonserver importeras till huvudsaklig del. Då såsom förutsatts huvudparten av livsmedlen skall medtagas jämväl vid en partihandelsskatt, syns det mindre tillfredsställande om större del av trädgårdsprodukter undantages, än som kan framstå såsom klart betingat av de särskilda förhållandena inom detta område. Så syns vara fallet endast beträffande färska grönsaker och förenämnda vanliga bärsorter, varför skattefriheten torde böra begränsas till dessa.

Vad gäller övriga livsmedel må framhållas, att mjölk och mjölkprodukter praktiskt taget helt passerar mejerier eller andra större återförsäljare. Köttvaror av olika slag försäljes genom slakterier och charkuterifabriker etc. Största delen av färsk fisk och fiskprodukter säljs av fiskeriföreningar, partihandlare och konservindustrien. En beskattning av dessa livsmedel kan alltså ske utan större svårigheter. I fråga om bröd finns ett relativt stort antal smärre tillverkare, särskilt vad gäller mjukbröd och kakor m. m. Man skulle kunna ifrågasätta att på denna grund undantaga nämnda slag av bröd

från beskattning. Emellertid måste gränsen mellan olika brödsorter bli svår att uppdraga. Då i vart fall huvudparten av brödtillverkningen sker hos större företagare, syns tillräckliga skäl för undantagande av bröd av olika slag inte föreligga. Genom en allmän nedre gräns för skattskyldigheten torde en del av de mindre bagerierna bli undantagna från skattskyldighet.

Kommittén finner alltså, att vid en partihandelsskatt bör inom livsmedelsområdet undantagas potatis, ägg, färska grönsaker och vanliga bärsorter. I den mån dessa varor i framtiden mera allmänt inordnas i partihandeln får man upptaga frågan om deras beskattning till förnyat övervägande.

Om livsmedel sålunda beskattas uppkommer frågan, om och i vad mån *jordbrukares uttag av hemmaproducerade livsmedel och direktförsäljning* av dylika livsmedel kan bli föremål för varubeskattning. Antalet jordbrukare uppgår till ca 330 000 och om samtliga dessa skulle registreras och erlägga skatt i vanlig ordning blev följden, att de skattskyldigas antal ökade på ett sätt, som inte står i rimlig proportion till de skatteintäkter, det här kan bli fråga om. Man måste därför antingen lämna detta område utanför varuskatten eller söka åstadkomma ett begränsat eller förenklat beskattningsförfarande. Ett dylikt förfarande torde endast kunna åvägabringas i en form, som på något sätt anknyter till de allmänna inkomstdeklarationerna.

I samband med inkomsttaxeringen har jordbrukarna att lämna uppgift om storleken av uttag av livsmedel för såväl hushållsmedlemmars som andra kosttagares räkning. Uppgift skall därvid lämnas om antalet hushållsmedlemmar, med fördelning å vuxna och barn, samt huruvida bland de uttagna produkterna ingår följande särskilt uppräknade livsmedel, nämligen spannmål, trädgårdsprodukter, kött eller fläsk, fjäderfä eller ägg samt mjölk och produkter därav. Värdet av på detta sätt redovisade uttag beräknas vid inkomsttaxeringen i regel enligt vissa allmänna normer, som fastställes av länsprövningsnämnderna. Därest den skattskyldige så önskar, kan han emellertid i stället lämna specifik uppgift å kvantitet och värde för varje slag av uttagna produkter. Därjämte skall, såvida icke-bokföringsmässig redovisning medelst vinst- och förlustkonto föreligger, särskild uppgift lämnas om försäljning av mjölk och produkter därav till enskilda personer.

Vid en *detaljhandelsskatt* torde den redan befintliga uppgiftsskyldigheten vid inkomsttaxeringen kunna anpassas så, att densamma bildar underlag jämväl för en indirekt beskattning av jordbrukarnas uttag och försäljning till privatpersoner av egna livsmedelsprodukter. Möjligen skulle man därvid kunna begränsa skattskyldigheten till att gälla omsättning överstigande ett inte alltför lågt minimibelopp. Dessa större fall skulle då kunna överlämnas till länsstyrelsen, men minimibeloppet måste därvid bestämmas så, att antalet skattskyldiga begränsas till högst några tusen, eller således till endast någon eller några få procent av samtliga jordbrukare. Man skulle även kunna undantaga de egna uttagen och beskatta endast direktförsäljningen.

Eljest skulle ojämnheter uppstå, därest skattskyldigheten för egna uttag blir beroende på om viss direktförsäljning föreligger. Kommittén har dock funnit den mest ändamålsenliga lösningen vara, att beskattningsnämnderna samtidigt med inkomsttaxeringen av jordbrukare även fastställer beloppet för uttag och direktförsäljning. Anteckning om den skattepliktiga omsättningen kan därvid verkställas i taxeringslängden, varefter den lokala skattemyndigheten har att uträkna skatten och upptaga denna å debetsedeln för slutlig skatt. Någon annan undre gräns syns därvid inte böra ifrågakomma än att skatt understigande ett relativt oväsentligt belopp, förslagsvis tio kronor, inte påföres. Skatten syns böra påföras i hemortskommunen. Om flera personer är delägare i jordbruk, bör en uppdelning ske efter omständigheterna. Därest jordbrukare tillika driver rörelse, t. ex. butikshandel, eller om han såsom binäring till jordbruk driver exempelvis ett sågverk eller han eljest av varuskattemyndigheten befinnes skola registreras, bör denna myndighet omhänderhava hela frågan om hans skyldighet att utgöra varuskatt. I dylikt fall kan han i sin allmänna självdeklaration allenast hänvisa till denna registrering.

Vid en *partihandelsskatt* uppkommer emellertid särskilda svårigheter. En varubeskattning av försålda livsmedel skulle vid denna beskattningsform förutsätta, att jordbrukarna gjorde åtskillnad mellan försäljning till registrerad partihandlare samt försäljning till icke-registrerad detaljhandlare eller privat köpare. Beträffande försäljningen till detaljhandlare skulle man, för undvikande av dubbelbeskattning, få särskilja försäljning som sker för vidareförsäljning till partihandlare. Visserligen har de viktigaste slagen av livsmedel, som detaljhandeln kan antagas köpa från jordbrukare och återförsälja till konsument, förutsatts skola undantagas från beskattning vid en partihandelsskatt, varför frågan om jordbrukarnas försäljning till detaljhandlare får mindre betydelse. Det syns likväl inte tillfredsställande, om för andra varor än de undantagna en jordbrukare har att betala skatt vid försäljning till privatperson men inte vid försäljning till detaljist. Att vissa livsmedel sålunda undantagits medför emellertid jämväl, att hela frågan om jordbrukarnas beskattning vid en partihandelsskatt får väsentligt mindre betydelse, enär de undantagna varorna — potatis, ägg, grönsaker och bär — utgör en huvudsaklig del av de varor, som regelmässigt uttages för privat behov eller som blir föremål för försäljning till privatpersoner. Enligt kommitténs mening nödgas man vid en partihandelsskatt av praktiska skäl bortse från uttag och direktförsäljning av i och för sig skattepliktiga livsmedel inom jordbruket.

Beträffande den värdemässiga konsumtionen av livsmedel år 1955 hänvisas till *tabell 24*.

Tab. 24. Konsumtionen i Sverige år 1955 av födo- och njutningsämnen[1]

Varuslag	Värde milj. kr	Varuslag	Värde milj. kr
Mjöl, gryn o. bröd m. m.	1 101,2	*Smör och margarin*	808,5
Mjöl av vete och råg till direkt konsumtion	193,1	Mejerismör	505,3
Majsflingor	12,2	Lantsmör	8,5
Havregryn och -mjöl	22,0	Hushållsmargarin	294,7
Korngryn och -mjöl	9,0	*Ost*	268,7
Risgryn och -mjöl	14,3	Helfet	252,6
Makaroner	9,0	Halvfet	16,1
Hårt rågbröd	86,5		
Mjukt bröd	506,5	*Kött och fläsk*	1 828,5
Finare bakverk	218,4	Nötkött	372,5
Kex och wafers	30,2	Kalvkött	168,4
		Fårkött	11,7
Potatis	306,1	Fläsk	629,6
		Charkuterivaror	584,8
Rotfrukter, grönsaker, frukt och bär	1 215,1	Fjäderfä	61,5
Rotfrukter	53,3		
Torkade ärter o. bönor	19,8	*Ägg*	293,2
Färska grönsaker	160,2		
Inhemska frukter o. bär	397,0	*Fisk*	370,0
Imp. frukt o. bär, färska	424,7	Färsk fisk	214,2
Torkad frukt, nötter, mandel m. m.	160,1	Konserver och annan beredd fisk	155,8
Specerier	1 554,0	*Vissa drycker*	509,5
Socker	300,1	Pilsner	262,2
Sirap	2,7	Svagdricka	29,2
Chokladvaror, karameller m. m.	550,0	Läskedrycker	218,1
Kakaopulver	23,5		
Te	22,7	Summa	9 110,7
Kaffe	610,4		
Kaffesurrogat	0,3	*Tillkommer rusdrycker och tobak*	2 134,3
Kryddor m. m.	44,3	Spritdrycker	1 066,1
		Viner	153,0
Kons. mjölk och grädde	855,9	Starköl	23,6
Konsumtionsmjölk	676,2	Tobak	891,6
Grädde, tjock	118,6		
Grädde, tunn	61,1	Totalsumma	11 245,0

[1] Källa: Jordbruksekonomiska meddelanden 1956 nr 9. Siffrorna delvis preliminära.

Råvaror för jordbruksproduktionen m. m.

Kommittén har förutsatt, att industriföretag och andra registrerade tillverkare för undvikande av dubbelbeskattning får inköpa råvaror och annat material för tillverkningen fritt från skatt. Vad gäller jordbrukare bör även dubbelbeskattning undvikas, så att inte såväl livsmedel som råmaterial för jordbruksproduktionen beskattas. Jordbrukarna är i allmänhet inte registrerade och underkastade den varuskattekontroll, som gäller för rörelseidkarna. Det torde även kunna uppstå svårigheter för lanthandlare och andra leverantörer att avgöra, vad som skall hänföras till material för jordbruksproduktion. Man torde därför inte generellt böra föreskriva, att jordbrukare

vid sina inköp skall jämställas med rörelsedrivande tillverkare. I stället syns man genom uppräkning få undantaga alla viktigare råvaror för jordbruket. Därvid torde från beskattning böra undantagas följande för jordbruk med binäringar avsedda varor, nämligen *utsäde, fröer, foder- och gödselmedel, torvströ, konserveringsmedel för foder, betningsmedel, bakteriekulturer för växter, medel för bekämpning av ogräs* samt *växtskyddsmedel.* Spannmål syns inte här behöva särskilt angivas, enär vid försäljning till jordbrukare syns bli fråga om antingen utsäde eller foder. Vidare bör undantag göras för levande inventarier i jordbruket. Praktiska skäl syns därvid tala för att all försäljning av *levande djur* blir skattefri. Även *skogsplantor* (liksom *skogsfröer)* och *plantor av icke-perenna växter* för trädgårdsodlingen bör av enahanda skäl hållas utanför beskattningen.

Vad nu sagts angående undantag från beskattning av vissa varor, som mer eller mindre kan betraktas såsom råvaror, gäller en beskattning både i detalj- och partihandelsledet.

Vissa mineralier

Av kontrolltekniska skäl bör från beskattning — vare sig denna läggs i detalj- eller partihandelsledet — undantagas *jord, sand, grus* och *sten, som säljs i obearbetat eller krossat skick.*

Vissa fasta bränslen

I fråga om skogsprodukter bör *ved* av kontrollskäl hållas utanför beskattningen vid båda skattetyperna; främst enär en betydande del av landsbygdens vedförsäljning sker direkt från skogsägare. Relativt likvärdiga bränslen, såsom *bränntorv* och *torvbriketter,* bör vid sådant förhållande också undantagas från beskattning. Dessa undantag bör enligt kommitténs uppfattning inte dra med sig skattefrihet för andra bränslen, såsom för kol, koks, kolbriketter och brännolja.

Motorbränslen (bensin, brännolja och motoralkohol)

Vid en skatt i detaljhandelsledet talar redovisnings- och kontrollskäl för att en allmän varuskatt utgår även å motorbränslen. En dylik varuskatt kan, såsom kommittén framhåller i annat sammanhang, komma att bl. a. träffa även tjänster av servicenatur. Motorbränslen säljs regelmässigt i samband med tillhandahållande av sådana servicetjänster. För att underlätta de skattskyldigas redovisning, vilken i annat fall måste uppdelas på de olika grenarna, serviceverksamhet och försäljning av motorbränsle, samt kontrollen, kan det därför vara motiverat att beskatta även försäljning av motorbränslen, varigenom serviceföretagens hela omsättning kommer in under beskattning.

Vad gäller en skatt i partihandelsledet kan en allmän varuskatt å bensin och motoralkohol utan tekniska olägenheter undvaras. Motorbrännolja bör dock inte undantagas med hänsyn till att motorbrännolja och eldningsolja av praktiska skäl måste behandlas lika i skattetekniskt hänseende.

Vissa drycker

Spritdrycker och *vin* ävensom *starköl* bör undantagas från beskattning vid båda skatteformerna med hänsyn till de särskilda förhållanden, som gäller för beskattning och försäljning av dessa varor. Beträffande *öl* och *läskedrycker,* som likaledes är beskattade i annan ordning, bör undantag från skatteplikt föreskrivas om en partihandelsskatt införes. Vid en detaljhandelsskatt bör de däremot inte undantagas från beskattning, eftersom för sådant fall detaljhandeln skulle tvingas redovisa försäljningen särskilt, vilket bör undvikas av skäl som förut närmare utvecklats.

Tobaksvaror

Vid en partihandelsskatt bör någon beskattning av tobaksvaror inte ifrågakomma med hänsyn till att partihandeln med tobaksvaror handhaves av ett statligt monopolföretag.

Frågan kan däremot synas tveksam vad gäller en detaljhandelsskatt. Ett visst merarbete uppkommer för detaljhandlare, som har att särskilja försäljningen av dessa varor från annan försäljning. Tobakshandlarna har dock regelmässigt annan skattefri omsättning, såsom tips, lotter etc.(beträffande tidningar se nedan), varför de ofta ändå måste dela upp sin omsättning. Av betydelse är även, att konsumentpriset för tobaksvaror enligt gällande regler bestämmes av det statliga monopolföretaget och att vissa svårigheter måste anses föreligga att öka dessa priser med en allmän varuskatt. Enligt kommitténs mening talar således övervägande skäl för att tobaksvarorna hålls utanför beskattning även vid en detaljhandelsskatt.

Kommittén vill emellertid i detta sammanhang erinra om att detaljhandeln med tobaksvaror har undersökts av 1952 års tobakshandelsutredning (SOU 1955:38). Utredningen har framlagt två olika alternativ till det framtida anordnandet av detaljhandeln med tobaksvaror, det ena innebärande ett fullständigt avskaffande av den offentliga regleringen av denna handel och det andra innefattande en mera begränsad liberalisering därav. I båda fallen ingår som ett led slopandet av det fasta bruttopriset på tobaksvaror. Därest statsmakternas beslut i anledning av detta förslag skulle leda till ett avskaffande av det fasta bruttopriset på tobaksvaror, kommer enligt kommitténs uppfattning frågan om inordnandet av tobaksvaror under en allmän varubeskattning i ett annat läge. Med hänsyn till sin principiella inställning, att bl. a. ur redovisnings- och kontrollsynpunkter söka få beskattningsområdet så vidsträckt som möjligt, finner kommittén skäl föreligga, som talar för att tobaksvaror — därest de fasta bruttopriserna slopas — beskattas vid en skatt i detaljhandelsledet.

Tidningar och tidskrifter

Mot en skatt på tidningar och tidskrifter kan resas åtskilliga invändningar. Sålunda kan åberopas svårigheter att anpassa priset så, att man undviker

udda öretal, kontrollsvårigheter beträffande gatuhandel och liknande, olikartade prenumerationspriser med hänsyn till ackvisition och distribution (utbärning, postbefordran etc.), gränsdragningar gentemot tidskrifter, som utgives av föreningar och organisationer, där tidskriftspriset helt eller delvis ingår i medlemsavgift, etc. Med hänsyn till att frågan om en beskattning av tidningar och tidskrifter vid ett flertal tillfällen varit föremål för skilda överväganden, vill kommittén mera utförligt ingå på de uppkommande problemen, varvid till en början lämnas en redogörelse för vad som hittills förevarit härutinnan.

Därvid kan först nämnas, att i praktiskt taget samtliga länder med allmänna varuskatter tidningar och tidskrifter undantagits från beskattning. I Västtyskland drabbar dock den kumulativa omsättningsskatten även tidningar och tidskrifter, varvid emellertid gjorts undantag för gatuhandeln, varjämte i prenumerationspris ingående kostnader för distribution och vissa provisioner kan få avdragas. Då tidningar och tidskrifter sålunda som regel undantagits från beskattning i utlandet, syns därvid ha varit avgörande såväl tekniska svårigheter som även hänsynstagande till det tryckta ordets frihet. I sistnämnda hänseende kan nämnas att i flera länder från beskattning undantagits även böcker.

I vårt land var tidningar och tidskrifter, tryckta inom riket, undantagna från beskattning under den *allmänna omsättningsskattens tid*. Undantaget tillkom vid riksdagsbehandlingen, sedan i åtskilliga motioner och i ett flertal till vederbörande utskott inkomna skrifter hemställts om skattefrihet. Utskottet uttalade därvid, att utskottet bibringats den uppfattningen, att en beskattning efter i proposition i ämnet föreslagna linjer kom att medföra större praktiska olägenheter, än om dessa tryckalster befriades från beskattning i denna form. Utskottet förordade i stället, att frågan om en accisbeläggning av tidnings- och tidskriftspapper gjordes till föremål för närmare utredning. Att undantaget begränsades till inom riket tryckta tidningar och tidskrifter sammanhängde med tanken på, att de inhemska i motsats till de utländska skulle komma att drabbas av den tilltänkta pappersaccisen. Beträffande avgränsningen mot andra tryckta skrifter uttalades att — i anslutning till tryckfrihetsförordningen — till tidningar och tidskrifter borde hänföras sådana periodiska skrifter, som enligt utgivningsplanen var avsedda att under bestämd titel utgivas med minst fyra å särskilda tider utkommande nummer eller häften årligen.[1] Utskottets förslag antogs av riksdagen.

Den önskade utredningen framlades i en *departementspromemoria den 14 maj 1941*. I denna avvisades till en början tanken på en till pappersbruken förlagd accis. Det var nämligen vad gällde tidskriftspapper — i motsats till tidningspapper — inte möjligt för pappersbruken att vare sig på förhand avgöra eller att senare få säker kännedom om, huruvida levererat papper skulle användas för tidskrifter eller för annat ändamål. En pappersaccis förlagd till tryckerierna mötte främst den olägenheten, att priserna på tidningar och tidskrifter varierade på ett sätt, som inte stod i relation till värdet av förbrukat papper. En verkställd undersökning av ett antal tidningar och tidskrifter av skilda typer visade, att skatte-

[1] 1940 års urt. riksdag, 1:a särskilda utsk. utl. 10, s. 25.

satsen vid en accis å papperet, för att motsvara den femprocentiga omsättningsskatten, skulle komma att i avrundade tal variera mellan 15 och 35 procent. Det var uteslutet att tillämpa olika skattesatser, och endast den lägsta, eller 15 procent, borde ifrågakomma. En dylik skatt skulle inbringa drygt fyra milj. kronor (varav ca 63 procent å tidningar och 37 procent å tidskrifter). Ett utarbetat författningsförslag enligt detta senare alternativ bifogades. Såsom alternativ till en accis diskuterades även uttagandet av omsättningsskatt hos utgivaren av periodisk skrift, sålunda att denne hade att redovisa skatt med fem procent av sin bruttoförsäljning. Mot en dylik beskattning kunde dock anföras bl. a., att för periodiska skrifter, som utgives av sammanslutningar av olika slag, prenumerationskostnaden oftast var inräknad i medlemsavgiften, varför ledning saknades för beräkning av bruttointäkten av skriften.

Samtidigt med att denna utredning tillkom ingav *Svenska tidningsutgivareföreningen* till Kungl. Maj:t en den 7 maj 1941 daterad promemoria i ämnet. I denna påvisades med ett fyrtiotal exempel — innefattande flertalet större dagstidningar samt ett antal tidskrifter — hur ojämnt en skatt å papperets vikt skulle komma att verka i jämförelse med prenumerationspriserna; exemplen visade, att för rikstidningarnas del en femprocentig skatt å prenumerationspriset skulle motsvaras av en viktskatt, som varierade mellan ca tre och sex öre per kilo papper, medan variationerna för övriga tidningar och tidskrifter blev än högre. I promemorian påvisades även svårigheter vid en omsättningsskatt, förlagd till sista försäljningsledet. Prenumeration skedde direkt hos tidningarna, genom postanstalter, tidningskontor, depeschbyråer, tobaks- och pappershandlare samt genom tusentals enskilda prenumerationsombud. Lösnummer såldes genom kiosker, tidnings- och tobaksaffärer, tåg- och båtbud samt kolportörer. Alla dessa kategorier av säljare skulle få uträkna skatten på en mängd skilda tidningspriser och köparen måste oftast betala i udda öretal med åtföljande växling, något som var särskilt besvärligt, eftersom nyhetstidningarna hade en mycket starkt koncentrerad försäljningstid. Redovisnings- och kontrollsvårigheter skulle uppkomma beträffande ambulerande och liknande försäljning. Även för de fasta försäljningsställena vållade redovisningen svårigheter. Pressbyrån hade ca 13 000 återförsäljare, varav ca 1 000 egna kiosker o. d. Genom de senare försåldes ungefär lika mycket dagstidningar som genom de 12 000 självständiga återförsäljarna. Omkring hälften av de egna försäljningsställena var s. k. distributionskiosker, som försåg ortens affärer med tidningar, ofta genom kompletteringsköp. Det blev en mycket omständlig procedur för dessa kiosker att hålla reda på, för vilka tidningsexemplar skatt skulle redovisas. — Även en omsättningsskatt förlagd till tidningsföretagen ansågs vålla svårigheter. I promemorian lämnades exempel på, hur olika försäljningar redovisades än brutto och än netto och delvis med mycket lång eftersläpning. Det framhölls även att en omsättningsskatt kom att drabba orättvist. En tidnings pris kunde påverkas av bl. a. understöd av olika slag för propagandaändamål etc. Tidskrifter som utgavs avgiftsfritt blev inte alls beskattade och inte heller tidskrifter, som utgick till medlemmar av organisationer och hade sin prenumerationskostnad inräknad i medlemsavgiften, såvida inte särskilda bestämmelser kom till stånd. Härvid uppstod dock alltid svårigheten att få fram en rättvis beskattningsform.

Förenämnda promemorior remitterades till kommerskollegium och kontrollstyrelsen, vilka avstyrkte införande av en accis på tidnings- och tidskriftspapper. *Kontrollstyrelsen* underströk därvid, att pappersaccisen i det inbördes förhållandet mellan skilda periodiska skrifter kom att drabba dessa med påfallande ojämnhet. Därest statsmakterna skulle anse, att en beskattning av periodiska skrifter trots de invändningar, som kunde resas mot densamma, likväl borde komma till

stånd, var styrelsen av den meningen, att den närmast till hands liggande utvägen var en beskattning hos tidningsföretagen baserad på deras försäljning. Antalet distribuerade exemplar borde redovisas med fördelning å lösnummer och prenumeration. Som värde skulle gälla vanligt lösnummerpris resp. prenumerationspris eller ev., för att få ett enhetligt beskattningsvärde för varje skrift, enbart ettdera priset. Avdrag fick ske för returer och kundförluster samt export. Deklarationstiden borde avpassas med hänsyn till returredovisningen.

Något förslag förelades inte riksdagen. I annat sammanhang uttalade vederbörande departementschef i proposition till *1942 års riksdag* (nr 355), att ett skatteförslag, som varit föremål för ett visst allmänt intresse, nämligen skatt å tidskrifter, syntes förenat med sådana tekniska svårigheter, att det — i synnerhet med tanke på den relativt obetydliga inkomst den nya skatten skulle skänka — åtminstone för det dåvarande inte borde genomföras. Vid samma års riksdag väcktes motioner i frågan, vilka dock åsyftade beskattning av enbart förströelsetidskrifter. I sitt betänkande (nr 41) lämnade bevillningsutskottet uppgifter om 1941 års utredning och återgav departementschefens förenämnda yttrande, varefter utskottet bl. a. framhöll, att en pappersaccis av ifrågasatt slag mötte stora tekniska svårigheter, att det även var uppenbart, att vilken beskattningsform som än ifrågakom beträffande allenast tidskrifter betydande svårigheter skulle visa sig vara för handen vid densammas genomförande, samt att, därest från beskattning undantogs vissa slag av tidskrifter, dessa svårigheter ytterligare ökades. Utskottet förutsatte att frågan fortfarande kom att ägnas uppmärksamhet av Kungl. Maj:t.

Frågan om skatt å tidskrifter utreddes närmare av *professorn Carsten Welinder* i en med skrivelse den *28 maj 1943* till departementschefen överlämnad promemoria. I denna föreslogs skatt å förströelsetidskrifter, vilkas upplaga översteg 10 000 exemplar, att utgå med 25 procent av lösnummerpriset. Från beskattningen skulle, ehuru de kunde innehålla åtskillig förströelseläsning, undantagas tidskrifter för välgörande ändamål, tidskrifter med uppbyggligt innehåll, barntidningar, nykterhets- och liknande ideella tidskrifter, politiska och sociala tidskrifter, tidskrifter för vissa försvarsföreningar m. fl. samt tidskrifter i hälsofrågor o. d. Antalet tidskrifter, som kunde beröras av skatten, antogs uppgå till ca 50, och skatten beräknades inbringa omkring tio milj. kronor. Som beskattningsmyndighet föreslogs kontrollstyrelsen, utan särskild rådgivande nämnd, med regeringsrätten som besvärsinstans. — Samtliga hörda myndigheter och sammanslutningar antingen avstyrkte eller uttalade starka betänkligheter mot förslaget. I ett gemensamt yttrande av Svenska tidningsutgivareföreningen, Publicistklubben och Svenska Journalistföreningen påvisades med ett antal exempel, hur besvärlig den ifrågasatta gränsdragningen mellan skattepliktiga förströelsetidskrifter och andra tidskrifter måste bli, varjämte kritiserades bl. a. upplagegränsen, som skulle göra en mängd tidskrifter med låg kvalitet skattefria.

Frågan om tidningsbeskattning kom under riksdagens behandling såväl vid *1943 som 1944 års riksdagar* på grund av motioner i ämnet; 1943 års motion åsyftade beskattning av såväl tidningar som tidskrifter med undantag för dagspress och vissa slag av tidskrifter under det att 1944 års motion ifrågasatte beskattning av samtliga tidskrifter med upplagor över 20 000 exemplar. Enligt nämnda motioner borde inrättas en särskild tidskriftsskattenämnd. Bevillningsutskottet vid 1944 års riksdag (bet. 10) uttalade, efter omnämnande av 1943 års utredning, att en gränsdragning efter kvalitetssynpunkter av flera skäl borde undvikas, att gränslinjen mellan tidning och tidskrift måste bli svår att uppdraga och att inte heller upplagedifferentieringen kunde godtagas.

Frågan aktualiserades inte ytterligare under omsättningsskattens tid, utan de

ursprungliga bestämmelserna om skattefrihet för inom riket tryckta tidningar och tidskrifter förblev oförändrade.

Vid *införandet år 1948 av pappersskatten*, som var gällande under tiden 1 juli 1948—30 april 1950, gjordes undantag för tidningspapper, som användes för tryckning av allmän nyhetstidning, varmed från den 31 maj 1949 jämställdes annan nyhetstidning med i huvudsak politiskt innehåll, som i fråga om utseende och redigering kunde jämställas med allmän nyhetstidning. Skatten handhades av kontrollstyrelsen. Några tveksamma gränsfall drogs under regeringsrättens prövning. — Pappersskatten aktualiserade ånyo frågan om en särskild skatt å tidskrifter. Vid *1948 och 1949 års riksdagar* väcktes sålunda motioner om införande av en skatt å s. k. kolorerad veckopress. Bevillningsutskottet vid sistnämnda riksdag (bet. 40) uttalade, att detta spörsmål borde ägnas uppmärksamhet i samband med pappersskattens väntade avveckling. — I ett betänkande den 10 december 1949 föreslog *1949 års skatteutredning* avveckling av pappersskatten, varvid även frågan om en tidskriftsskatt upptogs. Utredningen hänvisade i första hand till en inom kontrollstyrelsen upprättad promemoria. Denna anslöt sig nära till kontrollstyrelsens tidigare yttrande över 1941 års departementspromemoria. Skatten avsågs dock endast gälla förströelsetidskrifter, varvid en särskild tidskriftsskattenämnd borde pröva och avgöra frågor rörande gränsdragningen. Skatt föreslogs utgå med 30 procent av lösnummerpriset. Därest dylikt pris saknades fick detsamma beräknas med ledning av prenumerationspris för kortaste tillämpade prenumerationsperiod. Ev. kunde skatten per försålt exemplar avrundas till jämnt femtal ören, för att bl. a. tillgodose handelns krav på jämna priser. Skatten beräknades inbringa 20 milj. kronor. — Skatteutredningen ansåg för egen del att tidskriftsskattenämnden inte borde vara beslutande utan endast rådgivande organ vid kontrollstyrelsens sida, med besvärsrätt i vanlig ordning till regeringsrätten. — Förslaget mötte vid remissbehandlingen stark kritik, varvid bl. a. framhölls, att en objektiv gränsdragning mellan skattefria och skattepliktiga tidskrifter svårligen kunde uppnås. Vederbörande departementschef uttalade i proposition till *1950 års riksdag* (nr 193) under erinran om kritiken, att han inte var beredd att framlägga något förslag i ämnet. Vid sistnämnda riksdag väcktes motioner om införande av tidskriftsskatt i enlighet med skatteutredningens förslag. Bevillningsutskottet avstyrkte under framhållande bl. a., att frågan fortfarande var under Kungl. Maj:ts prövning (bet. 41).

Vid *1953 och 1954 års riksdagar* väcktes ånyo motioner om skatt å förströelsetidskrifter. Bevillningsutskottet vid 1954 års riksdag (bet. 22) anförde bl. a.:

»Då nu frågan om en beskattning av förströelsetidskrifterna ånyo aktualiserats genom de föreliggande motionerna, vari förordas en sådan beskattning i huvudsaklig överensstämmelse med skatteutredningens förslag i ämnet, må till en början erinras om att utredningsdirektiven för 1952 års kommitté för indirekta skatter icke lägger hinder i vägen för kommittén att, om den finner anledning därtill, framlägga förslag om en beskattning även av tidskrifter. Enligt vad utskottet under hand inhämtat har skatteutredningens förslag och de däröver avgivna remissutlåtandena icke överlämnats till kommittén för beaktande vid utredningsuppdragets fullgörande. Det har alltså överlåtits till kommitténs eget bedömande huruvida den skall upptaga denna fråga. Innebörden av de förevarande motionerna är, att riksdagen skall i skrivelse till Kungl. Maj:t tillkännage ett önskemål att frågan om beskattning av förströelsetidskrifter upptages till behandling av kommittén. Vid ställningstagandet till spörsmålet huruvida från riksdagens sida bör göras en sådan framställning måste beaktas, att här är fråga om en beskattning, som tidigare föreslagits skola genomföras men mötts av bestämda gensagor från

olika håll. Sålunda har bl. a. invänts, att den ifrågasatta beskattningen icke stode i överensstämmelse med grunderna för vår tryckfrihetslagstiftning och att en objektiv gränsdragning mellan skattefria och skattepliktiga tidskrifter svårligen kunde uppnås. Utskottet anser sig icke i anledning av de föreliggande motionerna, i vilka några nya synpunkter på frågan icke förebragts, kunna ingå på ett närmare bedömande av de skilda spörsmål, som aktualiserats med anledning av meningsbrytningarna i denna beskattningsfråga. Utskottet finner det dock ovedersägligt, att en avgränsning av området för den ifrågasatta beskattningen måste förbindas med en sådan värdering ur kvalitetssynpunkt av tidskrifternas innehåll som knappast kan utgöra en lämplig grund för en rationell beskattning. Enligt utskottets mening är det angeläget att den indirekta beskattningen utformas så, att värderingar av dylikt slag i möjligaste mån undvikes.»

Vid sitt bedömande av ifrågavarande beskattningsproblem har kommittén till en början konstaterat, att förutsättningarna för en beskattning av tidningar och tidskrifter — vid jämförelse med förhållandena under omsättningsskattens tid — i viss mån förändrats. Omsättningsskatten var begränsad till butikshandelsvaror och även bland dessa var betydelsefulla varugrupper undantagna från beskattning. Då den av kommittén ifrågasatta varubeskattningen principiellt avses komma att träffa samtliga varor, ligger redan häri en betydelsefull skillnad vid beskattningsfrågans bedömning i nuläget. Några av de svårigheter, som av tidigare utredningar angivits vara förknippade med en skatt å tidningar och tidskrifter, syns i dagens läge inte vara av sådan storleksordning, att de inte skulle kunna lösas på ett tillfredsställande sätt, medan andra problem återigen för att erhålla en godtagbar lösning måste föranleda komplikationer i skilda avseenden.

Vissa av de förut påtalade svårigheterna hänför sig enbart till en skatt i detaljhandelsledet, andra är gemensamma för detaljhandels- och partihandelsskatt. Kontrollsvårigheterna är närmast hänförliga till en detaljhandelsskatt. De torde dock inte lägga något avgörande hinder i vägen. Särskilt å större orter förekommer visserligen en försäljning genom kolportörer och andra liknande återförsäljare, varvid försäljningen i regel sker från ett fast tidningsstånd. Någon särskild svårighet att få kontroll över dessas omsättning kan emellertid inte anses föreligga, enär inköpen sker från endast ett eller ett fåtal företag. Det kan framhållas, att för inkomsttaxeringen omsättningen regelmässigt måste uppgivas, och enligt föreliggande uppgifter förekommer därvid att kontrollmaterial inskaffas. Ambulerande gatuhandel med tidningar syns vara relativt sällsynt i vårt land. Den försäljning av särskilt söndagstidningar, som förekommer bl. a. genom skolungdom, torde i regel inte vara att anse som yrkesmässig, varför dessa försäljare inte bör registreras utan skattskyldigheten i stället påläggas leverantörerna. Tidningsbud å tåg och båtar torde i regel vara att anse som anställda, varför dessa inte heller skulle ha att själva redovisa skatten.

Problemet med de udda öretalen berör i första hand detaljhandeln. Av rent praktiska skäl ter det sig vid tidningsförsäljning nästan ogörligt att la-

borera med annat än jämna femtal ören. Då det gäller vissa andra varor, exempelvis smärre chokladkakor, som också normalt säljs till priser i jämna femtal ören, kan snabbt en omställningsprocess äga rum, så att de tillverkas i något mindre eller något större storlek, beroende på om priset bibehålles eller förhöjes till närmast högre jämnt belopp. En stor del av tidningspressen kan inte på samma sätt som tillverkare av andra varuslag ändra tidningen så, att en anpassning kan ske med hänsyn till skatten. Resultatet av en beskattning syns därför bli, att — om priset förblir oförändrat — tidningsföretagen själva får helt bära skatten, vilket för många av företagen säkerligen skulle medföra svåra ekonomiska påfrestningar. Om priset däremot höjs med fem öre, medan skatten kanske utgör endast ett à två öre, skulle detta medföra, att allmänheten fick erlägga ett pris som förhöjts avsevärt mera än vad som inflyter i skatt till staten. Hur prishöjningen kan återverka på upplagestorleken och därmed på tidningarnas ekonomi, ter sig givetvis på förhand ovisst. Problemet med de udda öretalen kan te sig mest iögonfallande vid en detaljhandelsskatt, men de ogynnsamma ekonomiska återverkningarna av valet mellan bibehållet eller väsentligt förhöjt pris syns dock bli desamma vid en partihandelsskatt. — Vad i denna fråga anförts bygger självfallet på den allmänna förutsättningen, att de vid tidpunkten för skattens införande gällande tidningspriserna kan anses någorlunda normala med hänsyn till rådande kostnadsläge, så att inte prisförändringar ändå är aktuella. På längre sikt måste man alltid räkna med dylika kostnadsförändringar, vilka underlättar en anpassning av tidningspriset till beskattningen. Med hänsyn till sistnämnda omständighet och då en allmän varuskatt förutsättes skola bli bestående för längre tid, finner kommittén de nämnda svårigheterna med prissättningen inte böra föranleda till att man enbart av denna orsak skulle behöva undantaga tidningar och tidskrifter från beskattning.

Mot en beskattning har tidigare även invänts, att prenumerationsavgifterna redovisas med olika belopp, beroende på om prenumeration sker direkt hos tidningen, hos posten eller genom ombud av olika slag. Dessa svårigheter, som närmast syns vara av bokföringsteknisk natur, torde relativt lätt kunna övervinnas. Emellertid är prenumerationspriserna ur den synpunkten olikartade, att de i vissa fall inbegriper utbärningskostnader, i andra fall endast postavgifter eller ersättning till bokhandlare m. fl. för distribution. Det torde dock vara möjligt att, åtminstone om dessa särskilda kostnader redovisas för sig vid prenumeration, frånräkna desamma vid beskattningen, något som även skulle stå i överensstämmelse med den allmänna principen att inte uttaga skatt å separat debiterad fraktkostnad.

En teknisk svårighet av delvis annan natur och med betydande räckvidd sammanhänger med att priset för en tidskrift kan helt eller delvis ingå i medlemsavgift eller påverkas av särskilda kostnadsbidrag m. m. Vad gäller det stora flertalet föreningstidningar o. d. torde inte vara fråga om verk-

samhet, som bedrives i förvärvssyfte utan endast om en service gentemot medlemmarna. I dessa fall blir därför enligt den allmänna principen om yrkesmässigheten som grundval för beskattning föreningarna inte själva skattskyldiga. De blir i stället att anse som konsumenter av tidningarna gentemot de tryckerier, som levererar tidningarna till föreningarna, varför skatten i dessa fall skulle komma att uttagas av tryckerierna. Denna gränsdragning mellan yrkesmässiga och icke-yrkesmässiga tidskrifter torde komma att vålla vissa svårigheter. En del tvister härutinnan har även förekommit i samband med inkomsttaxeringen. Därvid har som regel varit fråga om någon organisation, som uttagit viss särskild ersättning för tidning samt yrkat att tidningsutgivandet skulle anses yrkesmässigt. Organisationen skulle därigenom bli berättigad att kvitta underskott å tidningen gentemot skattepliktiga ränte- eller andra inkomster. Ett flertal fall har under årens lopp varit föremål för regeringsrättens prövning. Vid en varubeskattning omfattande tidningar och tidskrifter torde frågan få större betydelse än f. n. vid inkomsttaxeringen. De tidningsutgivande organisationerna syns därvid i regel få ett motsatt intresse mot vad nu kan gälla och sålunda komma att påyrka, att tidningsutgivandet inte skall anses utgöra förvärvsverksamhet. Då enskilda personer eller aktiebolag utgiver tidningar och tidskrifter, torde praktiskt taget alltid vara fråga om vinstsyfte och därmed om yrkesmässighet, bortsett från personaltidningar, reklamtidningar o. d. Därest man från en varuskatt undantager tidningar och tidskrifter, undslipper man gränsdragningen mellan yrkesmässiga och icke-yrkesmässiga publikationer. I stället måste en gränsdragning ske gentemot vissa andra trycksaker (reklambroschyrer, vissa böcker såsom månadsmagasin m. m.), en gräns som dock torde vara lättare att utstaka.

Även om man skulle kunna uppdraga en någorlunda tillfredsställande gräns mellan tidningar utgivna i förvärvssyfte och andra tidningar, är därmed de med prissättningen sammanhörande ojämnheterna och svårigheterna inte undanröjda. Priserna å vissa yrkesmässigt utgivna tidningar torde ha påverkats av direkta eller indirekta subventioner från närstående organisationer. En organisation kan sålunda av uppburna medlemsavgifter lämna bidrag till ett formellt fristående tidningsföretag, varigenom en del av medlemmarnas prenumerationspriser betalas genom organisationen. Det torde inte vara uteslutet, att, även vid en yrkesmässig tidningsutgivning, priset helt täcks av medlemsavgift. En beskattning skulle även kunna tänkas bidraga till särskilt arrangerade dylika fall. En tidnings pris påverkas givetvis även av annonser, såväl vanliga annonser som stödannonser, genom att annonsörerna får betala en del av kostnaderna för framställningen. Beträffande vissa annonsblad och dylika tidningar kan den allra största delen av kostnaderna täckas på detta sätt, varigenom en dylik tidning kan distribueras praktiskt taget helt gratis eller med talrika friexemplar.

Det torde av det här sagda stå klart, att man i fråga om tidningar och

tidskrifter rör sig inom ett varuområde av särpräglad natur. De svårigheter av olika slag, som framkommer, gör att man måste ställa sig tveksam inför det praktiska utfallet av en beskattning. Vid en detaljhandelsskatt kan dock gentemot ett undantag för tidningar och tidskrifter invändas, att skatteredovisningen härigenom skulle betungas. Då emellertid detaljhandlaren verkställer sina inköp av tidningar och tidskrifter från endast en eller ett fåtal leverantörer och då därjämte vinstpåläggen är fasta, torde dock den skattefria försäljningen genom omräkning av inköpen till utförsäljningspriser relativt lätt kunna framräknas.

Vid övervägande av skälen för och emot en beskattning har kommittén med hänsyn till de tekniska svårigheterna samt jämväl med beaktande av att tidningar och tidskrifter i praktiskt taget alla länder undantagits från beskattning funnit sig böra förorda undantag för tidningar och tidskrifter. Detta gäller antingen skatten förlägges till detaljhandeln eller partihandeln. Kommittén vill härtill nämna, att kommittén övervägt möjligheten av en beskattning i producentledet, baserad på framställningskostnaden i form av papper och tryckningskostnader. Denna skatt skulle alltså bli av ungefär samma slag som, enligt vad nyss sagts, skulle komma att tillämpas för de icke-yrkesmässiga fallen i ett läge, där tidningar och tidskrifter medtagits vid en detaljhandels- eller partihandelsskatt. En dylik skatteform drabbas emellertid delvis av samma invändningar, som tidigare framförts mot en accis å enbart papperet. Härtill kommer att de större tidningsföretagen i stor utsträckning själva trycker sina tidningar, varvid framräknandet av underlaget för skatten måste medföra stora vanskligheter. Kommittén finner denna väg inte vara framkomlig.

Med tidningar och tidskrifter torde böra förstås sådana publikationer, som enligt utgivningsplan är avsedda att under bestämd titel utgivas med minst fyra å särskilda tider utkommande nummer eller häften årligen. Någon åtskillnad mellan tidningar tryckta inom och utom riket syns inte vara befogad. Betydande svårigheter föreligger att i samband med importen beskatta utländska tidningar och tidskrifter, eftersom dessa i stor utsträckning införes till riket genom postbefordran utan tullbehandling.

Med anledning av att särskild beskattning av förströelsetidskrifter vid skilda tillfällen påyrkats, vill kommittén uttala, att kommittén med hänsyn till de tekniska svårigheterna och den betydande grad av subjektivitet, som måste komma att vidlåda urvalet av dylika tidskrifter, anser en sådan form av beskattning inte böra ifrågakomma.

Fartyg och flygplan

Vid en allmän indirekt beskattning av varor kommer fartyg att intaga en viss särställning. Fartyg, som går i utländsk trafik, möter konkurrens på den internationella fraktmarknaden, varför en kostnadsfördyring ge-

nom en beskattning av fartyg skulle försämra den svenska sjöfartens konkurrensmöjligheter. De svenska rederierna kan — vid en beskattning av här i riket byggda fartyg — antagas komma att i större utsträckning beställa fartyg vid utländska skeppsvarv, varigenom de svenska varven skulle bli sämre ställda. Det må härtill framhållas, att rederierna har vissa möjligheter att låta fartygen segla under utländsk flagg. För att undvika dessa konsekvenser har kommittén funnit det erforderligt att undantaga fartyg från beskattning vid båda de nu behandlade skattealternativen. Kommittén anser dock inte, att undantag bör göras för samtliga fartyg.

En gränsdragning mellan icke-skattepliktiga och skattepliktiga fartyg torde lämpligast kunna ske med användande av förefintliga regler rörande fartygs registreringsskyldighet. I detta avseende gäller för närvarande jämlikt 2 § sjölagen en obligatorisk registreringsplikt för fartyg med nettodräktighet av 20 registerton och däröver; dock ej för bogser- och nöjesbåtar. Med användande av denna regel har kommittén ansett sig böra förorda, att fartyg för transport av passagerare och/eller last med nettodräktighet av 20 registerton eller däröver inte skall omfattas av skatteplikt vid här avsedda beskattningsformer. Den angivna gränsen gäller såsom nämnts endast fartyg för frakt av passagerare och/eller last, varför lustfartyg över nämnda gräns kommer att omfattas av skatteplikten.

Liknande skäl som dem, som talar till förmån för skattebefrielse för fartyg, motiverar även att flygplan för frakt av passagerare och/eller last undantages från beskattning. Med hänsyn till den ringa omfattningen av försäljning av sportplan och liknande torde det vara motiverat, att från beskattning enligt de nu behandlade båda skatteformerna undantaga luftfartyg över huvud taget.

Begagnade varor

Även begagnade varor var beskattade under den allmänna omsättningsskattens tid. Övervägande skäl syns tala för, att de medtages vid en *detaljhandelsskatt*. Många detaljhandelsföretag, t. ex. maskin- och redskapsaffärer, kontorsmaskinfirmor, bilföretag etc., säljer nämligen såväl nya som begagnade varor. En del företag säljer återigen övervägande begagnade varor, t. ex. antikvariat, konst- och antikvitetsaffärer, frimärksaffärer. Om begagnade varor undantages, försvåras i många fall redovisning och kontroll inom detaljaffärer och verkstäder m. fl. företag. Den omständigheten att, sedan en allmän varuskatt varit gällande någon längre tid, de begagnade varorna tidigare varit föremål för beskattning, kan inte utgöra skäl för undantag från beskattning, enär fråga är om en ny omsättning. Ofta har de begagnade varorna blivit föremål för ändrings- och reparationsarbeten, med insättning av nya delar etc., varvid de även kan ändra karaktär och finna nya användningsområden. En viss gränsdragningssvårighet skulle

vidare kunna uppkomma gentemot nya varor, exempelvis inom juvelerar- och guldsmedsbranschen. Därest skatt utgår för vissa tjänster, såsom reparations- och andra arbeten å varor, syns detta även utgöra ett skäl för beskattning av begagnade varor, exempelvis då en bilverkstad köper upp och renoverar begagnade bilar. Inom området begagnade varor intager handeln med konst- och antikviteter m. m. en särställning, eftersom här blir fråga om ett ofta väsentligt högre värde, än vad som svarar mot nya varors pris.

Givetvis ifrågakommer beskattning av begagnade varor endast vid försäljning till konsument, så att exempelvis försäljning av skrot till järnbruk faller utanför beskattningen. Likaså gäller självfallet att försäljning skall vara yrkesmässig, varför försäljning av egna inventarier eller lösören inte faller in under skatteplikten.

Vid en skatt i *partihandeln* är läget ett annat. De begagnade varorna passerar i mycket stor utsträckning endast detaljhandeln. Begagnade varor syns därför inte kunna bli föremål för en beskattning vid en partihandelsskatt. Skattefriheten bör begränsas till varor, som inom riket tidigare varit föremål för försäljning. Vid importen torde inte föreligga skäl att skilja mellan nya och begagnade varor.

Importvaror

Om en företagare, som är registrerad, importerar varor i och för återförsäljning av dessa, i oförändrat eller bearbetat skick, bör skatt inte uttagas vid importtillfället. Sker däremot import av skattepliktiga varor genom annan importör, bör skatt uttagas i samband med importen, liksom även då registrerad företagare importerar inventarier eller andra varor, som inte skall återförsäljas. Det system, som gällde under den allmänna omsättningsskattens tid, nämligen att tullverket endast lämnade kontrollmeddelanden till länsstyrelserna för uttagande av skatt i efterhand genom dessas försorg, bör inte ifrågakomma. Ej heller kan ifrågakomma att tullverket skall uttaga skatt vid all import oavsett köparens ställning, såsom är fallet beträffande den nu gällande varuskatten (chokladvaror etc.), eftersom detta vid en allmän varuskatt skulle leda till ett omfattande restitutionsförfarande i de många fall, då importören säljer vidare till registrerad återförsäljare och han således själv inte erlägger skatt. Kommittén föreslår för övrigt i annat sammanhang en omläggning sålunda, att registrerade importörer av varor belagda med nuvarande varuskatt skall få skattefritt importera dylika varor. Det här föreslagna förfarandet motsvarar vad som nu gäller vid försäljningsskatten (guldsmedsvaror etc.) och omsättningsskatten å motorfordon samt överensstämmer även med vad som tillämpas i andra länder med motsvarande allmänna varuskatter.

Förhållandet vid importen blir alltså i princip detsamma för en detaljhandelsskatt och en partihandelsskatt. I praktiken kommer givetvis vid en partihandelsskatt en något större del av skatten att uttagas vid importtillfället, eftersom den import som kan förekomma direkt till detaljhandlarna även beskattas. Vid båda skatteformerna blir dock huvuddelen av importen undantagen från beskattning vid importtillfället och i stället beskattad vid senare försäljning inom riket.

Därest på grund av förutsättningar, som visat sig oriktiga, import skett utan uttagande av skatt, bör efterdebitering kunna ske genom tullverket. Om emellertid fråga är om en registrerad importör, torde skattefritt importerade varor, som använts för annat ändamål än för direkt återförsäljning eller som material vid tillverkning, i regel vara att betrakta såsom ur rörelsen uttagna, varav följer skyldighet att upptaga värdet därav i varuskattedeklarationerna.

Sådan import, som är undantagen från förtullning på grund av särskilda bestämmelser i tulltaxeförordningen (5, 6 och 8 §§), bör även undantagas från beskattning (flyttsaker, utländska diplomaters import m. m.). Eljest bör beskattningen i princip omfatta såväl utomlands inköpta varor som gåvor från utlandet liksom även import av varor för lån och uthyrning eller annan användning inom riket i de fall fråga inte är om endast tillfälligt brukande så att tullfrihet medgives.

Beträffande beskattningsvärde vid import hänvisas till efterföljande avsnitt om beskattningsvärde.

Vad gäller det tekniska förfarandet bör registrerad importör för rätt att erhålla skattefri import förete registreringsbevis samt avgiva skriftlig försäkran att varorna införts för återförsäljning eller för användning som material vid tillverkning. I tveksamma fall bör givetvis samråd kunna ske med vederbörande beskattningsmyndighet.

Exportvaror

Varor som exporteras är i samtliga länder med allmänna varuskatter undantagna från beskattning. Med hänsyn till de svenska exportvarornas konkurrensmöjligheter bör annan princip ej heller ifrågakomma för vårt lands del. Den helt övervägande delen av exporten sker direkt från tillverkare, partihandelsföretag eller särskilda organisationer o. d. I någon mån förekommer även att detaljhandelsföretag exporterar. Vid en detaljhandelsskatt syns inte uppkomma några speciella tekniska problem. Vid en skatt i partihandeln har skatt däremot redan uttagits vid detaljhandelns inköp av varor, på grund varav svårigheter uppkommer att genomföra skattefrihet, därest dylika varor sedermera exporteras. Något restitutionsför-

farande syns av praktiska skäl inte kunna komma till användning. Det förutsättes emellertid, att frivillig registrering skall kunna ske. Om sålunda en företagare — som eljest i och för sig är att anse som detaljhandlare — mera regelmässigt försäljer varor för export, exempelvis en skeppsfurneringsfirma, bör denne kunna låta sig registreras och därefter inköpa varor skattefritt samt exportera desamma utan skatt.

Med export bör jämställas leverans av varor till bruk för fartyg och luftfartyg i utrikes trafik.

Uppgift om skattefri export måste kunna styrkas genom att till bokföringen fogats bevis från tullmyndigheten om exporten i fråga.

Sammanfattning

De undantag från beskattning, som angivits i det föregående, har kommittén ansett vara uttömmande.[1] Om en vara således inte särskilt undantagits, innebär detta, att den skall beskattas. I förhållande till omsättningsskattens varuurval har den nya varuskattens varuurval utsträckts inom två stora varuområden, nämligen dels inom livsmedelsområdet — där endast av tekniska skäl vid partihandelsskattealternativet gjorts vissa undantag — och dels inom området för investeringsvaror. Vid bedömandet av varuurvalets lämpliga utformning har kommittén varit väl medveten om att inom samtliga varuområden finns grupper, för vilka andra skäl än tekniska kan anföras för undantag från beskattningen. Kommittén har emellertid funnit, att inom de olika varugrupperna det av redovisnings- och kontrollmässiga grunder är en angelägen förutsättning att inte dra några gränser mellan nödvändighetsvaror och varor av mer umbärlig natur. Det kan visserligen anföras skäl för att hålla de mest utpräglade nödvändighetsvarorna utanför beskattning. Dylika undantag går emellertid endast att genomföra till priset av stora skattetekniska svårigheter och framtvingar dessutom höjda skattesatser för övriga varor. Skulle t. ex. livsmedel i allmänhet undantagas från beskattning, kommer, såsom förut framhållits, därigenom skatteintäkterna att avsevärt minskas, vilket i sin tur — därest skatten skall inbringa ett visst belopp — skulle nödvändiggöra desto högre skattesatser för andra varor, som även i hög grad har karaktär av nödvändighetsartiklar, t. ex. skor och kläder. Kommittén har även vid sina överväganden rörande olika undantag varit på det klara med, att varje ytterligare undantag utöver de angivna kan komma att dra med sig nya krav på undantag av vissa varugrupper. Utvidgas undantagen måste detta — förutom att kontrollen försvåras — leda till att den nya skatteformen förlorar sin karaktär av allmän skatt. Kommittén vill särskilt understryka, att fördelen av en detaljhandelsskatt med ett vidsträckt beskattningsområde framför

[1] Dock bör krigsmateriel av skäl, för vilka kommittén redogör i det följande, undantagas från skatteplikt.

allt ligger däri, att man även vid en låg skattesats uppnår avsevärda skatteintäkter samtidigt som kontrollen och de skattskyldigas redovisning underlättas.

Beskattningsvärde

Vid en allmän varubeskattning är det inte möjligt att anordna denna såsom en specifik beskattning, dvs. låta skatten utgå med ett bestämt belopp för varuenhet eller efter vikt eller volym. Även om detta är möjligt och lämpligt beträffande vissa delar av varuområdet, är det i fråga om andra mindre lämpligt eller helt uteslutet. Ett skattesystem, som till en del bygger på värdebeskattning och till en del på specifik beskattning, kan av praktiska skäl uppenbarligen inte ifrågakomma i detta sammanhang. Beskattningen måste följaktligen anordnas såsom en värdebeskattning.

Skatten för en viss bestämd vara beräknas vid värdebeskattning skola utgöra en viss procentuell del av varans beskattningsvärde. Detta värde kan bestämmas svara mot det verkliga eller beräknade pris, som varan betingar eller kan antagas betinga vid försäljning i tidigare eller senare handelsled. Av praktiska skäl bör lämpligen beskattningsvärdet om möjligt bestämmas utgöra det pris, som tillämpas i de skattepliktiga affärstransaktionerna. Detta enkla sätt för beskattningsvärdets bestämmande kan tillämpas vid en detaljhandelsskatt, där det i varje enskilt fall tillämpade konsumentpriset naturligen bör vara beskattningsvärde. Läggs varubeskattningen däremot i ett tidigare led, finns ett flertal priser, som kan nyttjas som beskattningsvärde. Inom främmande rätt har man på denna punkt (se bilaga 1) sökt sig fram efter olika vägar. Intet av de tillämpade systemen kan dock givas ett bestämt företräde. Ett studium av utformningen av skattelagstiftningen och tillämpningen av rättsreglerna i de länder, där beskattningen är lagd i tidigare led än detaljhandelsledet, ger vid handen, att beskattningsvärdets bestämmande erbjuder betydande vanskligheter och att det är beskattningsvärdets bestämmande, som är det allvarligaste problemet vid en beskattning i tidigare led.

Av det anförda följer, att problemet rörande beskattningsvärdets bestämmande är av central vikt vid en partihandelsskatt men av mera underordnad betydelse vid en detaljhandelsskatt. På grund av den helt olika frågeställningen vid de båda skatteformerna behandlas dessa var för sig med avseende å frågorna om beskattningsvärdets bestämmande. Till en början redogöres därvid för de problem, som sammanhänger med inom riket tillverkade varor, varefter hithörande spörsmål avseende importvaror behandlas.

Inom riket tillverkade varor

Detaljhandelsskatt. Vid en detaljhandelsskatt kan såsom inledningsvis

nämnts endast ett pris, nämligen priset vid försäljning till konsument, bli aktuellt såsom beskattningsvärde. Med pris vid försäljning till konsument förstås därvid varans pris med skattens belopp inräknad i priset. Som pris vid försäljning till konsument torde vidare böra anses det erhållna nettopriset (nettovederlaget), alltså efter avdrag för lämnade rabatter av olika slag, jämväl s. k. bonus. Å andra sidan bör särskilda pristillägg, exempelvis sådana vid avbetalningsköp förekommande, inräknas i varans pris. Det pris vid försäljning till konsument, som erhålles med tillämpning av nu angivna grunder, skall gälla såsom beskattningsvärde, oberoende av om konsumenten inköper större eller mindre partier. Om exempelvis staten, kommuner eller institutioner såsom konsumenter inköper varor i stora kvantiteter direkt från producenter eller grossister och på grund härav erhåller lägre pris per varuenhet än andra konsumenter, bör beskattningsvärdet ändock bli lika med det faktiska priset. Detsamma gäller även vid inköp av större partier genom s. k. samköp. I vissa fall kan dock samköpsföreningar — med hänsyn till omfattningen och formen för verksamheten — själva bli att anse som detaljhandelsföretag.

Fastställes beskattningsvärdet efter på nu nämnt sätt bestämt pris vid försäljning till konsument innebär detta, att skatteredovisningen vid en detaljhandelsskatt i allmänhet kommer att baseras på de kontant influtna beloppen. Detta bör dock inte utesluta möjligheten för en skattskyldig företagare att, om redovisningen härigenom blir förenklad, grunda denna på faktureringen och senare verkställa avdrag för lämnade rabatter m. m. på sådant sätt, att det slutliga resultatet blir detsamma, som om redovisningen skett efter kontantprincipen.

Vid uttag av varor för eget behov — varvid skatt jämväl förutsättes skola utgå — bör som beskattningsvärde gälla det pris, som samma kvantitet varor skulle ha betingat vid inköp i detaljhandeln.

Partihandelsskatt. En beskattning i partihandelsledet innebär, att skatten regelmässigt uttages vid försäljning från producent eller partihandlare till detaljist. Därjämte förekommer i viss omfattning, att producent eller partihandlare bedriver försäljning direkt till konsument, i vilka fall skatten uttages vid denna försäljning. Till sistnämnda specialfall återkommer framställningen i det följande. I de båda huvudfallen — försäljningar till detaljist från producent eller partihandlare — skall skatten påläggas det vid denna försäljning tillämpade varupriset. Det är då naturligast och även ur redovisningssynpunkt enklast att låta det i varje fall aktuella priset vid försäljning till detaljist vara beskattningsvärde och alltså beräkna skatten såsom ett procentuellt tillägg på fakturans nettobelopp, sålunda skatt å fakturanettovärde i varje enskilt fall. Med en dylik metod för beskattningsvärdets beräknande sker minsta möjliga ingrepp i faktureringen. Fakturan nedsummeras i vanlig ordning, rabatter avdrages vara för vara eller

från summan och å slutsumman beräknas skatten genom ett procentuellt påslag.

För skattemyndighetens del skulle en beskattning efter fakturavärdet inte erbjuda så goda kontrollmöjligheter som en beskattning efter ett fast pris för viss vara, eftersom möjligheterna till avstämning försvåras genom att relationen mellan varumängd och deklarerad skatt inte blir fast. Svårigheterna torde emellertid inte bli större än att de motväges av de fördelar, som systemet erbjuder, främst genom att frågorna om beskattningsvärdets bestämmande i huvudsak kan avföras från diskussionen. Kommittén finner i enlighet med vad nu sagts, att fakturanettovärdet bör vara beskattningsvärde.

I vissa fall är det pris, som en producent eller partihandlare tillämpar vid försäljning till detaljist, ovanligt lågt, exempelvis på grund av släktskap mellan säljare och köpare. Det kan också förekomma fall, då priset utgör ett bokföringsvärde eller internt avräkningsvärde, som kan bestämmas relativt godtyckligt, t. ex. om säljaren äger detaljistföretaget eller har avgörande inflytande i fråga om detta, såsom fallet är i fråga om kedjeföretagen. I anslutning till behandlingen av beskattningsvärdet bör därför frågan om intressegemenskap något beröras.

Bestämmelser angående beskattningsvärdets beräknande i de fall intressegemenskap föreligger är meddelade exempelvis i varuskatteförordningens 3 § 2 mom. Innebörden av stadgandet i detta författningsrum är, såvitt angår intressegemenskapen, att beskattningsvärdet är lika med lägsta partihandelspris till återförsäljare, med vilken den skattskyldige inte står i intressegemenskap. Såsom beskattningsvärde må skattskyldig sålunda endast angiva pris, som tillämpas vid försäljning till återförsäljare, med vilken den skattskyldige inte står i intressegemenskap. Enligt av kontrollstyrelsen utfärdat cirkulär är det det emellertid uppenbart, att intressegemenskap i trängre mening, exempelvis integration mellan tillverkare och återförsäljare, inte i och för sig medför att det av tillverkaren tillämpade priset underkännes som beskattningsvärde. Så blir fallet först, när denna intressegemenskap i trängre mening tar sig sådana uttryck, att återförsäljaren bestrider t. ex. varans reklamkostnader och dessa således inte är inräknade i det för varan uppgivna beskattningsvärdet. Intressegemenskap i den vidare bemärkelse, som avses i varuskatteförordningen, skulle sålunda anses föreligga i fall, där viss del av en varas tillverkningskostnader eller reklam- och liknande kostnader inte ingår i tillverkarens pris för varan men väl i återförsäljarens.

De av skattemyndigheten meddelade cirkulärföreskrifterna belyser i någon mån tillämpningssvårigheterna beträffande reglerna om beskattningsvärdets bestämmande i fall av intressegemenskap. Dessa svårigheter torde i fråga om varuskatten ha varit särskilt stora, beroende på att skattesatsen varit hög — 65 procent av priset vid försäljning i större poster — och det vid intressegemenskap förekommande priset kunnat bestämma beskattningsvärdet för producentens hela omsättning. Då det vid en generell skatt torde bli fråga om skattesatser av en helt annan storleksordning och skatten — därest kommitténs i det föregående gjorda uttalanden följs — be-

räknas på fakturapriset i varje enskilt fall, kan det antagas, att intressegemenskapsfrågorna inte kommer att bli av samma betydelse som vid en punktskatt av varuskattens typ. I den mån intressegemenskap föreligger mellan köpare och säljare, bör emellertid den överenskomna köpesumman, därest denna verkligen påverkats av intressegemenskapen, inte godtagas som beskattningsvärde utan skatten beräknas i förhållande till konsumentpriset såsom om producenten eller partihandlaren bedrivit försäljning direkt till konsument.

I de fall försäljning till detaljist inte bedrives, utan producent eller partihandlare försäljer den skattepliktiga varan direkt till konsument, kan det därvid tillämpade priset inte utan vidare läggas till grund vid skatteberäkningen. Då konsumentpriset i allmänhet kan antagas överskrida eljest tillämpade beskattningsvärden med belopp, som svarar mot gängse detaljistmarginal eller närmar sig denna, skulle det nämligen innebära, att skatten skulle utgå med ett mot denna marginal svarande för högt belopp. För undvikande härav bör antingen det tillämpade konsumentpriset vid skattens bestämmande nedräknas med vad som sålunda svarar mot gängse detaljistmarginal eller ock skatten beräknas efter en lägre skattesats, så avvägd, att skatten i huvudsak blir densamma som om varan distribuerats över detaljistledet. Båda metoderna är förenade med den olägenheten, att på grund av växlande detaljistpålägg specialregler erfordras för olika branscher, därest en fullständig likformighet i beskattningen skall ernås. Oberoende av om konsumentpriset jämkas nedåt vid beskattningsvärdets beräknande eller skatten beräknas på konsumentpriset efter en nedsatt skattesats, kan jämkningen resp. nedsättningen angivas bransch för bransch i särskilda listor, som fastställes i förordningen eller av Kungl. Maj:t, eller också kan jämkningen resp. nedsättningen bestämmas av skattemyndigheten efter samråd med de olika branschorganisationerna.

Övervägande skäl, främst önskemålet om enkelhet i tillämpningen, torde härvid tala för att skattesatsen i nu angivna fall nedsättes. Härigenom förenklas nämligen uträkningen av skatten i det enskilda fallet, då denna direkt kan framräknas genom att konsumentpriset multipliceras med den fastställda lägre skattesatsen. I det andra fallet åter skulle först framräknas ett lägre beskattningsvärde och därefter skatten framräknas genom multiplicering med den ordinarie skattesatsen.

Eftersom en tillämpning av olika procenttal för skilda branscher vid nedsättningen av skattesatsen måste erbjuda betydande svårigheter inte bara vid fastställandet utan även, och kanske framför allt, vid tillämpningen och kontrollen, har kommittén stannat för att förorda, att denna nedsättning sker efter samma grunder för alla branscher. Kommittén har vid detta sitt ställningstagande utgått från, att fråga endast kommer att bli om en lågprocentig skatt. Blir skattesatsen hög torde det emellertid bli erfor-

Tab. 25. Genomsnittliga detaljhandelsmarginaler, uttryckta i procent av konsumentpriserna, för vissa varor

Källa: Statens priskontrollnämnds pris- och marginalundersökningar åren 1955 och 1956.

Varugrupp	Detaljhandelsmarginal i procent av konsumentpriserna
Livsmedel	
Mjöl, gryn, bröd	
Mjukt kaffebröd, bullar, vinerbröd, småkakor, skorpor	19
Hårt bröd, sötlimpa, småfranska, långfranska	20
Vetemjöl, rågsiktsmjöl	21
Havregryn	24
Kex	25
Mejeriprodukter	
Mjölk, smör	11
Grädde	13
Ost	18
Margarin	17
Ägg	15
Kött- och fläskvaror	
Nötkött, gödkalvkött, kokhöns, fläsk	16
Charkuterier m. m.	
Fläskkorv, medvurst, rökt skinka, leverpastej, blodpudding	21
Köttsoppa	22
Fisk och fiskkonserver	
Djupfryst torskfilé	27
Salt sill, ansjovis, fiskbullar	24
Rot- och grönsaker	
Potatis	20
Morötter, vitkål, lök, tomater, färsk och djupfryst spenat	26
Hushållsärter på burk	24
Frukt och bär	
Äpplen, apelsiner, citroner, bananer	23
Apelsinmarmelad	22
Svart vinbärssaft	24
Katrinplommon	21
Sötmandel	24
Specerier	
Kaffe	18
Te	28
Kakao	19
Strösocker	16
Salt	30
Vitpeppar	31
Karameller, chokladkakor, tabletter	25
Drycker	
Sockerdricka	24
Svagdricka, öl (klass II)	17
Tobak	7,5
Kläder och skor	
Konfektionsvaror m. m.	
Vinteröverrock, herrkostym (konf.), blazer, damjumper	29—30
Damvinterkappa, damdräkt	31—32
Poplinrock	28—32
Udda byxor, skidbyxor (barn-), herroverall	28—30
Städrock, skjorta (poplin), skjortblus	28—29
Arbetsskjorta	26
Underkläder och strumpor	
Herrkalsonger, underklänning, dambenkläder, barnstrumpor, bomull	28—31
Herrstrumpor, ankelsockor, damstrumpor	28—33
Skor	
Herrlågskor med cellgummisula, herrlågskor (svart boxkalv)	22—27
Barnpjäxor, barnlågskor	21—25
Damsnörskor, dampumps	27—30
Inventarier och husgeråd	
Möbler	
Matvråbord, pinnstolar, stolar (stoppade), karmfåtölj, säng	28—31 (28-33 vid avb.-köp)
Radio och grammofonskivor	
Radioapparat	24—29
Grammofonskivor	38 (å pris exkl. skatt)

Varugrupp	Detaljhandelsmarginal i procent av konsumentpriserna
Husgeråd	
Porslinstallrikar, kaffegods (per dussin)	30—36
Dricksglas (per dussin)	38—45
Bordsknivar, matskedar av nysilver, aluminiumkastrull, stekgryta, hushållshammare (per styck)	ca 30
Hushållstextilier	
Handdukar	27
Näsdukar	31
Lakansväv	23—28
Filt, vävplastduk	28
Gardintyg	30—33
Cyklar och sportartiklar	
Moped	15—20
Cykel	13—19
Kamera	25—28
Kikare	32—33
Personliga effekter	
Glasögon	50—60
Herrarmbandsur	27—31
Väggur	35
Väckarur	39
Armband, länkar	50
Pennor	33—40
Diverse	
Kroppsvård	
Toalettvål, tandkräm	28—29
Rengöringsmedel	
Tvättpulver (ej syntetiskt)	21
Tvättpulver (syntetiskt), diskmedel	29
Hushållspapper, rulle	28
Färghandelsvaror	
Färghandelsvaror i allmänhet	26
Linolja	17—18
Lackfärg (1/4 ltr)	35—36
Vätesuperoxid	42—44

derligt att meddela föreskrifter om olika tal för nedsättning av skattesatsen.

Vare sig denna nedsättning av skattesatsen sker med samma procenttal för hela området eller med olika procenttal, beroende på branschen, bör den naturligen avvägas med beaktande av detaljistmarginalerna inom olika branscher. Av inhämtade uppgifter, vilka är sammanställda i *tabell 25*, framgår, att detaljistmarginalerna, räknade i procent av konsumentriktpriset, varierar högst avsevärt. Med ledning av de i tabell 25 angivna genomsnittstalen bör den nedsättning, varom nu är fråga, ske till 75 procent, därest den skall ske efter ett enhetligt procenttal. Skulle skattesatsen bestämmas exempelvis till fem procent, bör följaktligen den nedsatta skattesatsen fastställas till 3,75 eller lämpligen avrundat fyra procent. Blir en differentierad nedsättning erforderlig på grund av skattesatsens höjd, syns den nedsatta skattesatsen böra fastställas i anslutning till de rådande detaljistmarginalerna för olika branscher. Ju högre skattesatsen sätts, desto noggrannare måste differentieringen göras.

Kommittén förordar i enlighet med det anförda, att skatten beräknas på det aktuella fakturavärdet i varje enskilt fall. Sker försäljning från pro-

ducent eller partihandlare direkt till konsument eller råder intressegemenskap mellan producent eller partihandlare och detaljist, skall skatten därvid beräknas på konsumentpriset efter en på visst sätt nedsatt skattesats. Kommitténs ställningstagande innebär, att kvantitetsrabatter får avdragas. Skäligen bör även kassarabatt och årsbonus ligga utanför beskattningsvärdet, vilket praktiskt kan anordnas genom att avdrag görs i efterhand.

I den lämnade redogörelsen för beskattningsvärdets bestämmande har inte behandlats vissa alternativa möjligheter, som enligt kommitténs uppfattning ej kan anses aktuella vid en generell beskattning. Kommittén vill emellertid avslutningsvis lämna följande summariska redogörelse för dessa alternativ.

Enligt vad kommittén i det föregående förordat skulle beskattningsvärdet vara på visst sätt rörligt: det skulle för en viss vara kunna variera beroende på kundens rabattförhållanden. Beskattningsvärdet kan emellertid också vara fast. Med fast beskattningsvärde menas, att detta värde för en bestämd vara utgör ett fast pris (t. ex. det högsta orabatterade priset, det lägsta och alltså högst rabatterade priset eller ett genomsnittspris). Vid ett rörligt beskattningsvärde bestämmes detta i varje enskilt fall av det aktuella fakturapriset. Vid tillämpningen av ett fast beskattningsvärde bör detta lämpligen bestämmas så, att det valda priset kan nyttjas som beskattningsvärde i flertalet skattepliktiga affärstransaktioner. Läggs sålunda skatten i producentledet, blir priset vid försäljning till partihandeln det naturliga beskattningsvärdet, givetvis i den mån den producerade varumängden kvantitativt sett huvudsakligen kan anses passera partihandeln. På liknande sätt skulle vid en partihandelsskatt priset vid försäljning till detaljhandeln och vid en detaljhandelsskatt priset vid försäljning till konsument bli det naturliga beskattningsvärdet.

Om annat pris nyttjas som fast beskattningsvärde, exempelvis priset vid försäljning till konsument vid en partihandelsskatt, kan priset mellan köpare och säljare blott nyttjas som beskattningsvärde i ett försvinnande litet antal fall — nämligen då partihandlare säljer direkt till konsument — under det att beskattningsvärdet för flertalet fall måste beräknas genom användande av hjälpregler, i det anförda exemplet av innebörd förslagsvis, att beskattningsvärdet är lika med uttaget pris med tillägg av på visst sätt beräknad detaljhandelsmarginal. Hjälpregler med nu angiven funktion erfordras i regel vid varje skattesystem, men genom lämpligt val av beskattningsvärde kan deras användning högst väsentligt inskränkas. Det naturliga beskattningsvärdet bör på grund härav nyttjas som beskattningsvärde, om ej alldeles särskilda förhållanden kan föranleda till annat. Föreligger exempelvis prisbundenhet, så att parti- och detaljhandelsmarginalerna är låsta och de olika handelsledens priser bestämmes av producenten, kan vilket som helst av angivna priser utom priset fritt fabrik nyttjas som beskattningsvärde, och valet kan ske exempelvis med beaktande av faktureringstekniska synpunkter.

Därest skatten i enlighet med det anförda bestämmes efter priset vid försäljning till detaljhandlare, är det möjligt att bestämma det efter högsta katalogpris, lägsta pris eller efter ett genomsnittligt pris. Intet av dessa alternativ till beskattningsvärdets bestämmande kan emellertid såsom av det följande framgår anses tillfredsställande.

Enligt varuskatteförordningen har tillämpats två olika system för beskattningsvärdets bestämmande i fråga om inom riket tillverkad vara, nämligen för tiden intill den 1 juli 1953 det orabatterade priset vid försäljning till detaljhandeln (högsta katalogpriset) och för tiden därefter det lägsta priset vid försäljning i större poster (lägsta partihandelspriset). I båda fallen var det alltså bestämda priser, som var beskattningsvärden. Då priset vid försäljning till partihandeln inte lämpar sig som beskattningsvärde, om skatten uttages i partihandelsledet (jfr det följande), kan, om förebild söks i varuskatteförordningen, *högsta katalogpriset* diskuteras såsom beskattningsvärde. Att märka är emellertid, att det redan under tiden före 1953 års ändring av beskattningsvärdet från industriens sida framställdes vägande erinringar mot att nyttja högsta katalogpriset som beskattningsvärde. Det hävdades sålunda bl. a., att en av de väsentligaste åtgärderna för rationalisering av distributionen var införande av en prissättning, som gynnade de återförsäljare som köpte stora kvantiteter samt avskräckte från ur distributionssynpunkt oekonomiska, små order. En oundviklig följd vid införande av ett dylikt differentierat rabattsystem skulle vara, att priserna blev något höjda för de allra minsta orderna. Därest beskattningsvärdet knyts till det högsta priset vid försäljning till detaljhandelsledet, kommer följaktligen den rationaliseringsåtgärd, som en prisdifferentiering skulle innebära, att utlösa en skattehöjning för alla leveranser. För skattemyndigheternas del skulle ett system med högsta katalogpriset som beskattningsvärde däremot inte erbjuda större svårigheter.

I likhet med varuskatteförordningens nuvarande regler för beskattningsvärdets bestämmande skulle *lägsta pris (högst rabatterade pris)* kunna tänkas såsom beskattningsvärde. Varje anknytning av beskattningsvärdet till ett lägsta pris — detta må nu vara priset vid försäljning till partihandeln eller katalogpriset — torde med all sannolikhet utlösa farhågor inom näringslivet för att mindre nogräknade producenter och partihandlare kommer att som beskattningsvärde nyttja onormalt låga priser vid försäljning till detaljhandelsföretag, med vilka de står i intressegemenskap. Även kontrolltekniska skäl talar mot lägsta priset som beskattningsvärde.

I detta sammanhang må särskilt framhållas svårigheterna att avgöra, om intressegemenskap föreligger mellan köpare och säljare, i vilket fall tillämpat pris inte skulle kunna godtagas som beskattningsvärde. Gränsen mellan ett normalt affärsförhållande och intressegemenskap i skatteteknisk mening är naturligen svår och stundom omöjlig att dra. En svårighet, som bör omnämnas i detta sammanhang, är den att för en bestämd vara fastställa en viss minsta del av omsättningen, exempelvis en fjärdedel, som skall säljas till ett visst lägsta pris, för att detta skall kunna godkännas som beskattningsvärde för hela omsättningen av varan. Någon regel i denna riktning är nödvändig, då eljest den skattskyldige skulle kunna sälja hur litet som helst till ett lågt pris och sedan kunna nyttja detta låga pris som beskattningsvärde för hela sin omsättning av varan. En konsekvent tillämpning av en dylik regel leder till uppenbara orimligheter. Sålunda skulle den skattskyldige tvingas redovisa omsättning och tillämpade priser vara för vara och regelbundet justera beskattningsvärdet för varje vara uppåt eller nedåt, alltefter det han — för att nå upp till exempelvis en fjärdedel av omsättningen — måste ta med leveranser till högre priser än gamla beskattningsvärdet, resp. han för att täcka in mer än fjärdedelen kan nöja sig med att räkna med några storleveranser till lägre pris.

Den sista möjlighet till fast beskattningsvärde, som bör behandlas, är det *genomsnittliga beskattningsvärdet*. Det torde erbjuda stora svårigheter att konstruera ett sådant beskattningsvärde utan att få med de nackdelar, som är förenade med de

högsta och de lägsta priserna såsom beskattningsvärde. Skulle detta nämligen anpassas efter ett vägt medeltal mellan högsta och lägsta priser, kommer de tillfälliga och abnorma hög- och lågpriserna att inverka och därmed uppkommer de svårigheter i fråga om beskattningsvärdets beräknande, som nu behandlats. En beskattning med ett genomsnittspris som beskattningsvärde kan emellertid enklare och med samma resultat anordnas som en beskattning efter fakturapriset.

Importerade varor

Detaljhandelsskatt. Vid en detaljhandelsskatt kommer endast sådan import att beskattas, som företages av konsument. Som beskattningsvärde bör gälla varans värde beräknat enligt 4 § tulltaxeförordningen med tillägg av den å varan belöpande tullen (cif-värde jämte tull). Utgår för varan andra skatter eller avgifter, som uttages vid importtillfället, bör dylika skatter eller avgifter inräknas i varans beskattningsvärde. Skattesatsen vid importen bör vara densamma som tillämpas inom riket. Det bör dock anmärkas, att vid en detaljhandelsskatt själva skatten är inräknad i priset. Med anledning härav skulle en något högre skattesats vid importen kunna ifrågasättas. Vid en låg skattesats blir emellertid en dylik förhöjning mycket oväsentlig, vid en treprocentig skatt ca 0,09 procent, vid en fyraprocentig ca 0,16 procent, vid en femprocentig ca 0,27 procent etc. och vid en tioprocentig skatt ca 1,11 procent. Det må nämnas att i Norge, där detaljhandelsskatten utgår med tio procent, är skattesatsen vid import fastställd till 11,11 procent. Under omsättningsskattens tid i vårt land förekom inte någon förhöjning av skattesatsen vid import, vare sig beträffande den femprocentiga eller den skärpta tjuguprocentiga skatten för vissa varor. Därest skattesatsen hålls låg, syns man av praktiska skäl kunna tillämpa samma skattesats vid import som vid omsättning inom riket med hänsyn till att en ojämn procentsats skulle betunga skatteuppbörden. Eftersom vid en detaljhandelsskatt endast privatpersoners och andra konsumenters import beskattas, blir den berörda frågan även på denna grund av begränsad betydelse.

Partihandelsskatt. Även vid en partihandelsskatt bör beskattningsvärdet vara lika med varans värde beräknat enligt 4 § tulltaxeförordningen med tillägg av den å varan belöpande tullen (cif-värde plus tull) jämte eventuellt andra förekommande, vid importtillfället utgående skatter eller avgifter. Det förutsättes vid en partihandelsskatt att själva skatten inte såsom vid en detaljhandelsskatt inräknas i varans pris, varför frågan om förhöjning av skattesatsen vid import inte blir aktuell. Teoretiskt borde vid en partihandelsskatt skattesatsen vid import variera på samma sätt som gäller för inom riket tillverkade varor och sålunda den lägre skattesatsen tillämpas vid privatimport och vid företagares import för annat ändamål än återförsäljning, samt den högre, där importen verkställes av detaljhandlare. Av praktiska skäl syns dock en enhetlig skattesats böra hållas.

Skattskyldighet

I detta avsnitt behandlas vissa problem berörande den subjektiva skattskyldigheten, alltså frågan om *vem* som i olika fall har att redovisa skatten till statsverket. Först behandlas därvid några för alternativen detaljhandels- och partihandelsskatt gemensamma spörsmål.

Yrkesmässigheten

Endast den, som bedriver verksamhet yrkesmässigt, bör bli skyldig redovisa varuskatt. Samma förutsättning gällde under omsättningsskattens tid och gäller alltjämt enligt varuskatte- och försäljningsskatteförordningarna. Enligt omsättningsskatteförordningen skulle i begreppet yrkesmässighet inläggas samma betydelse som vid inkomstbeskattningen.

Förordningen angav även några exempel på icke-yrkesmässig verksamhet, t. ex. avyttring av personlig lösegendom, dödsbos tillgångar eller inventarier i rörelse. Beträffande serveringsrörelse angavs i anvisningarna, att servering i mindre omfattning i eget hushåll åt betalande gäster inte var yrkesmässig, och ej heller tillhandahållande av kost åt egen personal, såvida inte denna verksamhet upplåtits på entreprenad åt annan. — Vid riksdagsbehandlingen framhöll utskottet, att begreppet yrkesmässighet i praxis erhållit en tämligen vidsträckt innebörd och berörde därvid särskilt frågan om föreningars yrkesmässighet. En ekonomisk förening, som sålde varor även till andra än medlemmar, var självfallet yrkesmässig. Mera tveksam blev frågan, då försäljning skedde endast till medlemmar. Om föreningen tillkommit uteslutande eller väsentligen för att tillgodose en större medlemskrets' behov av varor eller föreningens verksamhet eljest, med hänsyn till sin omfattning och villkoren för medlemskap, kunde anses jämförlig med försäljning till allmänheten, syntes föreningen böra behandlas på samma sätt, som om den sålde till utomstående.

Någon definition på begreppet yrkesmässighet finns inte i inkomstskatteförfattningarna (i förarbetena till kommunalskattelagen talas om »en självständig och regelbunden förvärvsverksamhet»). Avgränsningen har vid inkomsttaxeringen ofta mindre betydelse, eftersom även inkomst av icke-yrkesmässig verksamhet i många fall blir skattepliktig såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Vidare bör härvid beaktas, att vid inkomsttaxeringen även icke-yrkesmässig verksamhet, exempelvis då en rörelseidkare försäljer inventarier eller ordnar lunchservering för personalen, anses tillhöra rörelsen på sådant sätt, att vinster eller förluster däråa ingår i rörelseresultatet. Jämväl i dylikt fall blir alltså frågan om yrkesmässigheten inte aktuell vid inkomsttaxeringen. I vissa fall blir emellertid problemställningen densamma vid inkomstbeskattningen och vid en varubeskattning. Detta kan exempelvis gälla frågor, huruvida föreningars och andra organisationers verksamhet är yrkesmässig.

Under omsättningsskattens tid uppkom endast undantagsvis tvister om yrkesmässighet.

Från regeringsrättens avgörande kan nämnas: flottans proviantbod i Karlskrona, som till marinens personal försålde ur kronans förråd uttagna och delvis

bearbetade varor, ansågs inte ha bedrivit yrkesmässig verksamhet; däremot ansågs så ha varit fallet, då en enskild person arrenderade ett militärt marketenteri (RÅ 1944 ref. 48 I och II). Centrala omsättningsskattenämnden lämnade i flera fall svar å frågor om yrkesmässighet, exempelvis angående skolors försäljning av undervisningsmateriel, stadsingenjörskontors försäljning av kartor, etc. — I det praktiska arbetet uppstod vissa problem då det gällde yrkesmässigheten vid serveringsverksamhet liksom även beträffande vissa mindre livsmedelsproducenter, såsom trädgårdsodlare, biodlare m. fl. För jordbrukare, trädgårdsodlare och fiskare gällde i allt fall skattefrihet vid försäljning i ringa omfattning av egna produkter. Till detta senare spörsmål, som även berörts i samband med frågan om livsmedlens beskattning, vill kommittén återkomma nedan i avsnittet om speciella avgränsningsproblem.

Vid tillämpningen av bestämmelserna om yrkesmässighet i de olika förordningar, som reglerar den gällande indirekta beskattningen, har i allmänhet hänsyn tagits till rörelsens omfattning. Sålunda har exempelvis, såvitt angår varuskatteförordningen, sådana tillverkare förklarats icke-yrkesmässiga, vilkas omsättning för månad räknat understiger ett visst belopp.

De problem som uppkommer när det gäller bestämmandet av yrkesmässigheten syns vara alltför mångskiftande för att kunna i detalj regleras lagstiftningsvägen. Problemen får i allmänhet avgöras efter omständigheterna i det enskilda fallet.

Frågan om yrkesmässigheten som allmän grundval för skattskyldigheten torde ha sin största praktiska betydelse vid en detaljhandelsskatt. Men även vid en partihandelsskatt kan frågan få betydelse, såväl direkt, eftersom det liksom vid detaljhandelsskatten gäller om vederbörande själv skall bli skattskyldig, som indirekt, eftersom en köpares ställning som yrkesmässig återförsäljare i vissa gränsfall kan inverka på frågan om säljaren skall anses som partihandlare. Partihandlaren förutsättes skola uttaga skatt efter olika grunder beroende på om han säljer till yrkesmässig återförsäljare (detaljist och liknande) eller till icke-yrkesmässig köpare (konsument), varför yrkesmässigheten jämväl här kan återverka på storleken av den skatt partihandlaren har att erlägga.

Auktionskommissionärer m. fl.

Om en person yrkesmässigt försäljer varor i eget namn, bör han, även om varorna ägs av annan, normalt bli skattskyldig. För försäljning å auktion torde emellertid denna regel inte utan väsentlig inskränkning kunna tillämpas. Är fråga om försäljning av ett dödsbos tillgångar och står dödsboet självt såsom anordnare av auktionen, uppkommer givetvis inte skattskyldighet med mindre fråga är om varulager. Samma gäller exempelvis då en lantbrukare försäljer inventarier m. m. å av honom själv anordnad auktion. Anlitas däremot en auktionsförrättare blir denne närmast att anse som kommissionär enligt kommissionslagens bestämmelser. Vid yrkesmässig dylik verksamhet skulle därmed följa skattskyldighet. En gränsdrag-

ning mellan egna auktioner, ev. med anlitande av utropare, samt sedvanliga auktioner med anlitande av auktionsförrättare ter sig sakligt sett otillfredsställande. I intetdera fallet är fråga om handel i vedertagen bemärkelse. Tveksamhet kan närmast råda beträffande frågan hur långt ett undantag för auktionsförsäljning bör utsträckas.

Under omsättningsskattens tid var frågan föremål för ingående överväganden. Till en början saknades uttryckliga bestämmelser om beskattning vid auktion. Det stadgades endast, att kommissionär skulle anses såsom säljare. Vid riksdagsbehandlingen av propositionen om omsättningsskatt framhöll utskottet, att om en auktionsförrättare anlitades, som inte var kommissionär utan endast säljarens medhjälpare, skatt inte skulle utgå, därest inte fråga var om ett handelsvarulager, medan om auktionen ombesörjdes av antikvitetsfirma eller liknande företagare, som i egenskap av kommissionär mottog varor för försäljning från flera håll, försäljningen var underkastad skatteplikt. Utskottet ifrågasatte emellertid inte någon ändring i författningstexten. Vid tillämpningen uppkom betydande komplikationer. I en framställning den 17 maj 1941 till Kungl. Maj:t redogjorde centrala omsättningsskattenämnden utförligt för svårigheterna och förordade därvid ett tilläggsstadgande av innebörd, att auktionsförrättare inte i denna sin egenskap skulle anses såsom säljare. Nämnden uttalade därvid bl. a., att, därest man ej vill från omsättningsskatt undantaga varje försäljning å auktion, det syntes uteslutet att helt undgå vissa praktiska svårigheter. Författningsändring i enlighet med förslaget genomfördes vid 1941 års urtima riksdag (prop. 342). Den ändring som således genomfördes befanns efter en tid ha medfört, att skattskyldigheten blivit något för beskuren. För att företag, vilka jämte sin auktionsverksamhet bedrev handel med varor, skulle bli skattskyldiga, oavsett om denna handel bedrevs i kommission eller i fast räkning, föreslog centrala omsättningsskattenämnden i skrivelse till Kungl. Maj:t den 13 januari 1943, att stadgandet om auktionsförsäljning skulle erhålla följande lydelse.

»Vid försäljning å auktion skall dock icke auktionsförrättaren i denna sin egenskap anses såsom säljare, såvida han icke jämväl annorledes än å auktion driver handel med sådana varor, som försäljas å auktionen.»

Förslaget genomfördes vid 1943 års riksdag (prop. 288). Stadgandet förblev därefter oförändrat. — Med den utformning bestämmelserna erhöll genom 1941 och 1943 års ändringar syns den huvudsakliga delen av auktionsförsäljning ha blivit undantagen från beskattning. Kvar torde väsentligen ha stått ett mindre antal företag, de flesta i huvudstaden, som jämte butikshandel med antikviteter m. m. bedrev auktionsverksamhet. Om skattepliktiga varor, som utgjorde lager i rörelse, försåldes å auktion förelåg dock givetvis alltid skattskyldighet antingen för auktionsförrättare, som själv inköpte varor eller för den som eljest lämnat dem för försäljning å auktion. Hos bl. a. kommunala auktionsverk, vilka själva inte beskattades, verkställdes fortlöpande kontroll å försäljning av dylika varulager. Om inrop å auktion skedde av yrkesmässig återförsäljare, kunde denne vid sin redovisning erhålla avdrag för skatt, som utgått vid auktionsförsäljningen. Däremot ansågs inte, att man vid auktionstillfället kunde tillämpa olika priser med eller utan skatt efter köparens ställning av konsument eller återförsäljare. Då i speciella fall endast återförsäljare ägt verkställa inrop, exempelvis vid vissa fisk- och skinnauktioner, syns beskattning inte ha ifrågakommit.

Erfarenheterna från omsättningsskattens tid syns tala för att systemet fungerat någorlunda tillfredsställande, ehuru inte helt invändningsfritt. En

del företagare blev sålunda fria från beskattning, oaktat de mottog varor för försäljning från skilda håll och sammanförde dessa till större auktioner i särskild lokal. Å andra sidan riskerade företagare, som drev någon affärsverksamhet med begagnade varor, att helt eller delvis bli beskattade även för vanliga auktionsförsäljningar, även om dessa inte hade nära samband med deras egentliga handelsverksamhet. — Till jämförelse kan nämnas, att detaljhandelsskatten i Norge syns drabba auktionsförsäljning något mera allmänt än vad som gällde i vårt land. Skatteplikt föreligger dock inte för mäklare, som håller auktion, varunder han som fullmäktig för säljaren eller dennes bo försäljer lösöre, och som inte beräknar arvode och omkostnadspålägg efter inropsbelopp. Undantag gäller även för exekutiva auktioner å personliga tillgångar eller inventarier. I övrigt syns i Norge beskattning ske av försäljning å auktioner, som förrättas av mellanhänder.

Vid sin bedömning av frågan har kommittén funnit övervägande skäl tala för att vid en varubeskattning i detaljhandelsledet reglerna om auktionsförsäljning utformas i enlighet med vad som gällde under omsättningsskattens tid efter 1943 års författningsändring. Vid en partihandelsskatt blir antalet fall av auktioner, varvid beskattning skulle kunna ifrågakomma, uppenbarligen mycket få, eftersom de flesta auktioner förekommer på detaljhandelsstadiet och avser begagnade varor, som förutsatts skola undantagas från beskattning. Det syns vid denna skatteform inte erforderligt att i särskild ordning undantaga någon del av den kommissionsförsäljning å auktion, som kan förekomma på partihandelsstadiet.

I fråga om andra fall av försäljning genom ombud av olika slag må framhållas, att en agent, dvs. en person som säljer i huvudmannens namn eller för dennes räkning, normalt inte bör bli skattskyldig. Detta får anses gälla även om agenten skulle representera mer än en huvudman. Huvudmannen äger givetvis inte avdraga provision eller annan ersättning som utgått till agenten, lika litet som avdrag får ske för provisioner till handelsresande eller eljest för försäljningsomkostnader. Vad avser generalagenter m. fl. för utländska företag kan möjligen vissa praktiska fördelar stå att vinna, om dessa agenter blev att anse som skattskyldiga. Detta torde särskilt gälla sådana fall, då det utländska företaget har importnederlag här i landet. Därest agenten ej blir skattskyldig, bör skatt få uttagas vid importen, om denna sker genom agenten. Vid importtillfället kan vara oklart, huruvida varorna kommer att vidareförsäljas till parti- och detaljhandlare eller till konsument. Kommittén förutsätter emellertid, att möjlighet skall föreligga för frivillig registrering vid en partihandelsskatt. Vid en detaljhandelsskatt torde böra föreligga liknande möjlighet att i särskilda fall låta en agent för utländskt företag bli skattskyldig. Beskattningsmyndigheten bör vid registrering av dessa agenter kunna fordra att säkerhet ställs för skatten.

Tveksamhet om skattskyldigheten kan uppkomma i åtskilliga andra fall, då en person uppträtt som mellanhand. En juvelerare kan t. ex. mottaga ett

smycke för försäljning, varvid han anskaffar en köpare och låter köpet avslutas direkt mellan parterna mot att han själv uppbär provision. Försäljningen torde i dylikt fall få anses ha skett i hans affärsverksamhet. Vid handel med begagnade bilar förekommer ävenledes ofta — bl. a. med hänsyn till bilregistreringen — att förmedling sker i den formen, att förmedlaren sammanför parterna eller att åtminstone affärshandlingarna utskrives med förre och nye ägaren som direkta parter. Om förmedlaren därvid driver verksamhet, som kan betecknas som yrkesmässig, torde han i regel få anses som säljare ur skattesynpunkt.

Byggnadsbranschen

Tvekan kan råda huruvida byggmästare och andra företagare inom byggnadsbranschen själva bör bli skattskyldiga eller om skattskyldigheten skall åvila leverantörerna av material. Det förutsättes, att endast materialet beskattas medan arbetskostnaderna, då det gäller uppförande eller reparation av fastighet, är undantagna från skatteplikt. En dylik gränsdragning är nödvändig, därest fast egendom såsom sådan skall hållas utanför beskattning, vilket i annat sammanhang förordats. De problem, som här uppkommer, sammanhänger främst med frågan om de *förarbetade varorna*. Om byggnadsmaterial säljs i långt framskriden bearbetning, exempelvis såsom monteringsfärdiga trähus, blir skattebelastningen högre än om byggnader uppföres på platsen med råmaterial i form av virke, grus, cement etc. Mellan dessa två exempel finns givetvis många fall, då delvis förarbetat material användes. Att helt undvika denna ojämnhet syns knappast låta sig göra. Om sålunda en privatperson, en jordbrukare eller annan, som inte driver yrkesmässig byggnadsverksamhet, själv uppför eller omändrar en byggnad, torde nämligen skatt alltid få beräknas å materialets värde i det mer eller mindre bearbetade skick, vari detsamma inköpes. I fråga om yrkesmässigt uppförande av byggnader skulle den anordningen kunna vidtagas, att byggnadsföretaget blev skattskyldigt, varvid skatten kunde bestämmas att utgå efter en schablonmässig grund, baserad på beräknad åtgång av råmaterial i samband med byggnadens uppförande. Det kan nämnas, att ett härom påminnande system tillämpas i Schweiz. Byggnadsföretagen är där skattskyldiga, men skatten beräknas efter vissa schabloner, olika för skilda typer av arbeten å fast egendom (bostäder, industrier, kraftverk, vägar, broar, tunnlar etc., värme-, vatten- och avloppsinstallationer, elektriska anläggningar etc.). För vanlig bostadsbyggnad, bortsett från installationer, föreligger i regel skatteplikt för 55 procent av byggnadskostnaden. Med en dylik schablonmetod uppnår man alltså inom den yrkesmässiga byggnadsverksamheten, att skattebelastningen inte blir högre och därmed konkurrenskraften mindre för de förarbetade byggnadsvarorna. För att inte systemet i stället skall leda till andra ojämnheter mellan olika företagare i branschen, erfordras en betydande nyansering av schablonberäkningarna. Syste-

met måste därigenom bli ganska invecklat och tungarbetat vid den praktiska tillämpningen. I Schweiz har en kommitté år 1956 föreslagit, att såväl material som alla arbetskostnader inom byggnadsbranschen skall beskattas. — Vad gäller våra grannländer må nämnas, att i Norge efter författningsändring år 1955 företagarna inom byggnadsbranschen är skattskyldiga och att skatt utgår även å arbetskostnaderna. På grund av sistnämnda förhållande blir problemet med förarbetade varor således inte aktuellt. För att mildra den relativt höga skattens verkningar har dock mycket betydande undantag gjorts, medförande att skatten främst syns drabba dels industribyggnader och dels sportstugor o. d. Skattefriheten gäller inte reparationer och i regel ej heller installationer. Bestämmelserna har lett till mycket inträngande detaljregleringar för beskattningen inom de flesta avsnitt av byggnadsbranschen. Då skattefri byggnad uppföres av icke-yrkesmässig företagare kan restitution erhållas för därvid förbrukat material. I Finland redovisas skatten av leverantörerna av byggnadsmaterial; arbetslönerna är skattefria. Från år 1955 har sågad furu undantagits från skatt; för bostadsbyggnad kan halva skatten å material restitueras.

Under den angivna förutsättningen att arbetslönerna inom byggnadsbranschen hålls utanför beskattningen, torde det vara svårt att finna någon praktisk utväg, som möjliggör att även de arbetsmoment, vilka ingår i förarbetade byggnadsmaterial, blir undantagna. Därest å andra sidan arbetskostnaderna skulle medtagas, uppkommer vissa tekniska svårigheter att avgränsa dessa kostnader, särskilt då fråga inte är om arbeten å byggnader i mera vedertagen bemärkelse utan om arbeten med exempelvis mark-, vatten-, kaj- och spåranläggningar etc. Starka skäl syns således tala för att arbetskostnaderna inte beskattas.

Vid bedömandet av byggnadsföretagens ställning i beskattningshänseende bör även beaktas, att fråga är om ett betydande antal företagare — stora entreprenadföretag, byggmästare, installatörer och fastighetshantverkare m. fl., totalt ca 20 000 st. — och att det givetvis är en väsentlig fördel, om inte denna stora kategori indrages under beskattningen. Antalet leverantörer torde vara avsevärt mycket mindre och dessa syns i stor utsträckning bedriva försäljning även till privata köpare, varför de i allt fall blir skattskyldiga av denna anledning.

Kommittén finner övervägande skäl tala för att, som allmän regel, byggnadsföretagen inte blir skattskyldiga utan betraktas som konsumenter vid sina inköp av byggnadsmaterial. Samma princip skulle alltså gälla, som tillämpades under omsättningsskattens tid, fastän frågan då inte hade så stor betydelse, eftersom investeringsmaterial i allmänhet var undantaget från beskattning. Kommittén vill tillägga, att den byggnadstekniska utvecklingen syns fortgå i snabb takt och att traditionella former av uppförande av byggnader ersättes av ett monteringsförfarande med färdigställda byggnadselement. Sedan förhållandena sålunda förändrats, torde problemet med de

förarbetade varorna få mindre betydelse och en beskattning av förordat slag befinnas vara den lämpligaste med hänsyn till branschens struktur.

Problemet med de förarbetade varorna sammanhänger nära med skattesatsens höjd. Om skattesatsen kan hållas relativt låg, torde olägenheterna för byggnadsbranschen inte bli större än att de kan tolereras.

För att inte vissa stora byggnadsföretag med egna snickerifabriker, cementgjuterier o. d. skall bli bättre ställda i konkurrenshänseende genom att skatt utgått enbart å råvaror, syns skattskyldighet böra åvila dessa för dylikt fabriksmässigt tillverkat byggnadsmaterial, även om tillverkningen sker allenast för eget behov (i sistnämnda fall, då försäljning ej sker, förutsättes att skatt utgått å råvarorna och att denna skatt får avdragas). Installatörer m. fl. bör, därest de installerar egna tillverkningar eller i nämnvärd omfattning driver handel vid sidan av installationsverksamheten, bli skattskyldiga.

Vad här sagts om byggnadsbranschen får anses äga tillämpning såväl vid en detaljhandels- som en partihandelsskatt. Förhållandena syns här i stort sett likartade, dock är givetvis intresset av att antalet skattskyldiga begränsas störst vid en partihandelsskatt.

Statens skyldighet att erlägga varuskatt

I samband med behandlingen av spörsmål rörande skattskyldighet har kommittén ansett det lämpligt att beröra även några frågor, som sammanhänger med *statens* skyldighet att erlägga varuskatt. Motiv kan sålunda anföras för att staten inte borde vara skattskyldig vid inköp eller vid försäljning av varor. Det kan göras gällande, att staten i annat fall skulle komma att erlägga skatt till sig själv, varjämte de statliga institutionerna och kontrollmyndigheten skulle bli betungade med extra arbete för beräkning och inbetalning samt kontroll av varuskatten.

Vad till en början angår frågan om skatteplikt för statens *inköp* av varor, torde det få anses principiellt riktigt och i överensstämmelse med nuvarande praxis vid tillämpningen av varuskatte- och försäljningsskatteförordningarna, att skattskyldighet skall åvila jämväl staten. Denna princip, att en statlig myndighet inte skall i varuskattehänseende ställas gynnsammare än enskild skattskyldig, kan dock inte upprätthållas med samma styrka med avseende på varor, beträffande vilka staten är ende avnämare. Enligt kommitténs mening föreligger sålunda en avgörande skillnad mellan fall, då staten inköper varor i allmänhet och då staten inköper t. ex. krigsmateriel. Det syns vara en onödig omgång att varuskatt skall redovisas och kontrolleras vid försvarets inköp av kanoner, stridsvagnar etc. och att skattemyndigheterna skall kontrollera storleken av dessa inköp. Ett undantag torde böra ske och detta syns enklast kunna åstadkommas genom att från skatteplikt undantaga sådant krigsmateriel, som omfattas av gällande förbud mot utförsel av krigsmateriel (SFS 1949:614).

Beträffande frågan om skyldighet att erlägga skatt vid av staten företagna *försäljningar* må erinras om, att i 1940 års proposition angående den allmänna omsättningsskatten hade staten frikallats från varje skyldighet att erlägga omsättningsskatt. Bestämmelsen avsåg endast sådana transaktioner, i vilka staten uppträdde som säljare, och avsåg således ej att inrymma någon särställning åt staten som köpare. Riksdagen fann emellertid, att staten borde erlägga skatt även i nu avsedda fall efter samma grunder, som gällde för andra skattskyldiga. Det kan ha ett visst intresse att ta del av de överväganden, som ledde till denna ändring av det i propositionen framlagda förslaget.

I propositionen hade departementschefen framhållit, att den av honom föreslagna bestämmelsen inte syntes få någon större betydelse, enär staten som regel inte torde driva sådan yrkesmässig verksamhet, som skulle medföra skyldighet att erlägga omsättningsskatt. I det av riksdagen godkända utskottsutlåtandet erinrades, att i en motion yrkats sådan ändrad lydelse av bestämmelsen, att av staten i konkurrens med enskilda bedriven försäljning av varor kom att beskattas i samma ordning som annan konsumenthandel. I anslutning härtill uttalade utskottet, att utskottet ej kunde biträda motionärens önskemål i den mån därmed åsyftades, att jämväl icke-yrkesmässiga försäljningar från statens sida skulle indragas under skatteplikten. Däremot syntes det utskottet principiellt riktigt, att staten i förevarande hänseende behandlades på samma sätt som varje annan säljare. I enlighet härmed innehöll omsättningsskatteförordningen inte någon bestämmelse angående statens skattskyldighet.

Frågan om skatteplikt skulle föreligga vid leverans av varor från en statlig myndighet till en annan sådan, bedömdes av centrala omsättningsskattenämnden med anledning av hemställan från arméförvaltningens sjukvårdsstyrelse om befrielse för militärapoteket från skyldighet att erlägga omsättningsskatt (medd. nr 41).

Nämnden erinrade till en början att de fall, då skatteplikt enligt omsättningsskatteförordningen inträdde, fanns uppräknade i förordningens 1 §. I de fyra första under a)—d) upptagna fallen angavs samma förutsättning för inträde av skatteplikt, nämligen *yrkesmässig försäljning* av vissa varor.

Enligt nämndens uppfattning torde den sålunda angivna förutsättningen för skatteplikt inte föreligga vid leverans av varor från en statlig myndighet till en annan sådan. En dylik transaktion ansågs nämligen inte innebära, att äganderätten till varorna övergick från ett rättssubjekt till ett annat utan allenast att förfoganderätten till varorna överflyttades å ett annat organ för samma juridiska person, staten. Visserligen skedde transaktionen ofta i former, som inte skilde sig från försäljning i verklig bemärkelse: avtal slutes, vederlag utfästes och betalning erlägges. Dessa former fann nämnden emellertid endast av praktiska skäl ha lånats från den allmänna samfärdseln; de torde i och för sig inte kunna förändra transaktionens juridiska innebörd (nämnden hänvisade i detta sammanhang till NJA 1921:217).

Om därför någon försäljning i här angivna fall inte kunde anses föreligga uppkom enligt nämnden frågan, huruvida inte transaktionen skulle bli skatte-

pliktig med tillämpning av bestämmelsen om skatteplikt för *uttag* från rörelse. Nämnden erinrade, att skatt utgick vid uttag av saluhållna butikshandelsvaror under förutsättning att uttaget skedde för ändamål, som inte sammanhängde med rörelsen.

I detta hänseende ansåg nämnden sig böra skilja mellan två fall. Skedde all leverans från en statlig myndighet uteslutande till en annan sådan, torde — då med tillämpning av det förut förda resonemanget någon försäljning ej ägde rum — ifrågakomna varor inte kunna anses *saluhållna*.

Därest åter en statlig myndighet verkställde leveranser inte endast till annan statlig myndighet utan jämväl till ett enskilt (eller kommunalt) företag — således till ett annat rättssubjekt — skulle det avgörande bli vad som skulle anses såsom rörelse.

I anvisningarna till 1 § e) angavs, att med rörelse avsågs förvärvskällan rörelse enligt de regler, som gällde vid inkomstbeskattningen. Enligt 53 § 1 mom. b) kommunalskattelagen ålåg skattskyldighet staten för inkomst av rörelse, såvida ej inkomsten härflutit av bl. a. industriell verksamhet, som huvudsakligen avsåg att tillgodose statens egna behov.

Nämnden ansåg att ledning vid förevarande tolkningsspörsmål skulle kunna hämtas ur det betraktelsesätt, som torde ligga till grund för sistnämnda lagstadgande. Tillverkade en statlig myndighet varor eller lagrade myndigheten varor huvudsakligen i ändamål att tillgodose ett rent statligt behov — likgiltigt vilket — borde enligt nämndens mening skatteplikt enligt 1 § e) omsättningsskatteförordningen ej föreligga vare sig vid uttag för nämnda myndighets behov eller vid leverans till annan statlig myndighet.

Vad härefter angick leverans av varor från ett statligt organ till ett annat, självständigt rättssubjekt torde fråga endast kunna vara om tillämpning av 1 § c) omsättningsskatteförordningen. Här ägde tydligen försäljning rum, och det avgörande i skattehänseende var därför uteslutande, huruvida denna skulle anses vara *yrkesmässig* eller ej. Detta spörsmål torde inte kunna generellt avgöras utan fick bero på omständigheter, som var olika vid skilda statliga myndigheter.

Om en statlig myndighet driver rörelse — exempel härpå fanns bl. a. inom de affärsdrivande verkens verksamhetsområde — fann nämnden skattepliktigt *uttag* principiellt föreligga jämlikt 1 § e), där uttaget inte ägde samband med rörelsen. Omfattade sålunda den statliga verksamheten t. ex. sågverksdrift, där produkterna inte i huvudsak går till statliga organ, torde en rörelse föreligga och den del av leveransen, som skedde till staten, innefatta ett skattepliktigt uttag.

En lösning i överensstämmelse med de av nämnden uppdragna riktlinjerna fann nämnden inte kunna kritiseras ur den synpunkten, att en statlig, i konkurrens med det privata näringslivet bedriven verksamhet skulle komma att i omsättningsskattesynpunkt ställas gynnsammare än den under liknande betingelser bedrivna enskilda verksamheten.

Beträffande militärapotekets verksamhet framhölls, att all leverans från apoteket med ett undantag skedde till statliga organ. Undantaget avsåg den försäljning av läkemedel som enligt då gällande bestämmelser ägde rum till Karolinska sjukhusets personal. Värdet av sålunda försålda läkemedel var uppenbarligen ytterst ringa i förhållande till apotekets hela omsättning. Denna försäljning syntes med hänsyn till omständigheterna inte kunna betecknas som yrkesmässig.

Enligt nämndens åsikt kunde militärapoteket inte anses bedriva rörelse i förut angiven bemärkelse. Vid sådana förhållanden ansåg nämnden vad i 1 § a)—d) omsättningsskatteförordningen stadgats inte vara tillämpligt med avseende å militärapotekets verksamhet.

I den mån denna verksamhet omfattade sådana arbetsprestationer för statens räkning eller sådan uthyrning av varor, som avsågs i förordningen, syntes enligt nämnden det förda resonemanget äga motsvarande tillämpning och skattskyldighet sålunda inte uppkomma för apoteket.

Vad åter gällde import av butikshandelsvaror, som av militärapoteket företogs, torde däremot skatteplikt enligt förordningen komma att inträda. Då såsom förut framhållits av nämnden försäljning inte kunde anses föreligga vid leverans av varor från ett statligt organ till ett annat, torde enligt nämndens uppfattning apoteket inte kunna omfattas av den i förordningen upptagna undantagsbestämmelsen angående återförsäljare. Undantag från skatteplikt för apoteket i detta hänseende kunde därför inte anses föreligga.

Vad omsättningsskattenämnden anfört beträffande yrkesmässigheten i av staten företagna försäljningar, anser kommittén alltjämt böra gälla, vad avser nu ifrågasatta former av varubeskattning.

Speciella avgränsningsproblem

Detaljhandelsskatt. Med hänsyn till att en detaljhandelsskatt till sin natur utgör en skatt i det sista led, då en vara överlåtes till den slutliga konsumenten, bör någon annan allmän undre gräns inte förefinnas än den, som betingas av yrkesmässigheten. Detta hindrar inte att för speciella områden kan ifrågakomma någon ytterligare gränsdragning, som medför viss inskränkning i den skattskyldighet, som eljest skulle följa av yrkesmässigheten. Under omsättningsskattens tid gällde undantag från skatteplikt för försäljning »i ringa omfattning» från lantbrukare, trädgårdsodlare och fiskare, vad gällde egna lantmanna- eller trädgårdsprodukter resp. egen fångst, då försäljning skedde på annat sätt än från butik eller liknande försäljningsställe. Denna fråga kommer nu i ett delvis annat läge. Sålunda har kommittén tidigare förordat, att vid en detaljhandelsskatt samtliga livsmedel medtages och, i anslutning härtill, att jordbrukare i samband med inkomstbeskattningen påföres varuskatt för såväl egna uttag av livsmedel som för direktförsäljning till konsument. Någon undre gräns med hänsyn till försäljning i ringa omfattning blir sålunda för jordbrukets del inte aktuell. Vad angår fisket torde de flesta yrkesfiskare numera leverera sina fångster till fiskeriförening utan någon direktförsäljning. Där sådan förekommer, syns vid en detaljhandelsskatt redovisning böra ske i vanlig ordning. Med hänsyn till att av praktiska skäl skatt å lägre belopp än fem kronor per redovisningsperiod förutsatts inte skola erläggas, blir normalt inte fråga om beskattning av fiskares egna uttag av fisk för hushållsbehov. Därest fiske bedrives av person, som jämväl idkar jordbruk, bör redovisning för uttag och direktförsäljning av fisk lämnas i samband med motsvarande redovisning av jordbruksprodukter. För fiske, som inte kan betecknas som yrkesmässigt, föreligger givetvis inte skatteplikt. — Beträffande trädgårdsnäringen bör vid en detaljhandelsskatt redovisning alltid lämnas, då fråga är om trädgårdsmästeri eller annan yrkesmässig trädgårdsrörelse. De fall,

som inte kan betecknas som yrkesmässiga, exempelvis en privatpersons försäljning av tillfälligt överskott av frukt från egen trädgård, blir däremot inte föremål för beskattning. På samma sätt torde beträffande exempelvis hönsgårdar, bigårdar etc. yrkesmässigheten få bli avgörande för skattskyldigheten.

Det sagda leder alltså närmast fram till, att vid en detaljhandelsskatt någon annan undre gräns för skattskyldigheten vad gäller försäljning av varor inte erfordras än den, som betingas av yrkesmässigheten. Därest detaljhandelsskatten kommer att omfatta även vissa slag av tjänster, såsom reparationer och rengöring av varor, kan dock ifrågasättas särskilda begränsningar i skattskyldigheten, frågor som kommittén vill återkomma till i samband med tjänstebeskattningen.

Partihandelsskatt. Vid en partihandelsskatt har frågan om skattskyldigheten en central betydelse. Skattskyldigheten bör i princip åvila företagare, som bedriver handel med varor och därvid säljer till detaljhandlare, även-som producent, som säljer till detaljist eller direkt till konsument. Här uppkommer för de minsta tillverkarnas del problemet med en undre gräns för att förhindra att antalet skattskyldiga sväller ut och förtager skatteformen dess karaktär av partihandelsskatt. Vidare gäller för den rena handelns del, att ett företag kan vara av blandad natur, så att såväl parti- som detaljhandel förekommer. Då ett och samma företag torde få betraktas antingen som parti- eller detaljhandelsföretag, uppkommer sålunda här ytterligare ett gränsdragningsproblem. Förhållandena kompliceras av att åtskilliga handelsföretag, som framstår som detaljister — exempelvis varuhus — inköper varor direkt från tillverkare eller eljest till partihandelns inköpspriser, varigenom de genom beskattningen skulle kunna komma i ett bättre läge än detaljister i allmänhet. Tillverkning kan givetvis även vara kombinerad med handel med inköpta varor, antingen detalj- eller partihandel eller handel av blandad natur.

Vad först gäller en begränsning beträffande smärre producenter, kan olika metoder ifrågakomma. Man skulle således kunna dra en gräns efter antalet anställda, så att en producent, som inte hade någon eller högst en person anställd, inte blev skattskyldig. Mot denna metod kan dock resas flera invändningar. Det kan sålunda lätt uppkomma svårigheter i praktiken att avgöra, om vederbörande normalt har eller inte har anställda i den omfattning som skulle vara avgörande för skattskyldigheten. Ett ökat behov av arbetskraft vid företagarens sjukdom eller ålderdom eller för en änka, som fortsätter en av mannen bedriven rörelse, skulle jämväl kunna medföra att skattskyldighet inträder. Om man i stället för lejd arbetskraft använde antalet sysselsatta som måttstock, skulle detta möjligen medföra att ojämnheten blev något mindre. Men varje gränsdragning med antalet anställda eller sysselsatta som grund blir bristfällig, då arbetskraft kan

helt eller delvis ersättas av maskinell utrustning och elektrisk kraftförbrukning. Att dra en gräns efter maskinparkens storlek eller efter förbrukningen av elektrisk kraft låter sig knappast genomföra. Härtill kommer att omsättningen varierar högst betydligt efter branschförhållanden och efter materialets beskaffenhet vid tillverkningen (råmaterial, halvfabrikat, sammansättningsdelar).

Vad nu anförts leder därför närmast fram till, att en gränsdragning bör ske efter omsättningen. Här uppkommer emellertid åtskilliga frågor om hur denna omsättning skall beräknas. Då den, som inte själv blir skattskyldig, måste inköpa erforderligt material med skatt inräknad i priset, skulle det kunna te sig principiellt riktigast, att man beräknade skattepliktsgränsen under beaktande endast av den omsättning som översteg inköpen. Man skulle med andra ord ta som norm den värdeökning varan undergick hos företagaren, varigenom gränsen mera skulle komma att anknyta till själva de skattebelopp, varom kunde bli fråga, än till hela omsättningen. Därest en tillverkare försäljer någon del av sin tillverkning till partihandlare, skulle man även kunna undantaga denna vid beräkningen av omsättningsgränsen. En kombination av avdrag för inköpt material och för försäljning till partihandlare syns medföra, att man får en gräns vid skattebelopp i stället för omsättning. Emellertid skulle ett beaktande av materialinköpen kunna leda till, att en företagare under viss tidsperiod kan verkställa relativt stora inköp av material och därigenom undslippa skattskyldighet för sin försäljning. En gränsdragning, som kan leda till dylikt resultat och uppmuntra speciella transaktioner, syns mindre lämplig. Inte heller syns lämpligt att frånräkna leveranser till partihandlare, eftersom därigenom även en del tillverkare, som har en inte alltför ringa omsättning och som därför i allt fall bör vara registrerade och underkastade kontroll, skulle kunna påfordra skattefrihet för försäljning till detaljister och konsumenter, om denna försäljning inte överstiger gränsbeloppet. Vissa svårigheter måste föreligga för företagaren att avgöra och för myndigheten att kontrollera, huruvida omsättningen överstiger eller understiger ett stipulerat gränsbelopp, om vid dettas beräkning skall verkställas olika slag av avdrag. Man föranledes härav till att välja en gräns med hänsyn till den totala omsättningen. Detta överensstämmer även bäst med den allmänna principen, att endast de minsta företagarna bör undantagas. Gränsbeloppet syns böra bestämmas lika för alla, eftersom varierande belopp med hänsyn till branschförhållanden e. d. torde bli alltför ohanterliga. Som tidsperiod torde böra gälla närmast föregående kalenderår. Om förhållandena därefter skulle väsentligt förändras, bör dock givetvis snarast en omprövning kunna äga rum under löpande år. Att så sker ligger i viss mån i den skattskyldiges eget intresse, eftersom han ändå riskerar att, om omsättningen stigit, senare bli påförd skatt och då han som skattskyldig har rätt att inköpa material utan att behöva ligga ute med skatten. För nystartad verksamhet får i tvek-

samma fall en preliminär beräkning ske i avvaktan på verksamhetens utveckling.

En gränsdragning medför givetvis alltid ett visst tröskelproblem genom att företagare, som kommer över den fastställda gränsen, får betala full skatt. Problemet mildras genom att de företagare, som kommer under gränsen, i vart fall måste inköpa samtliga varor med skatt, och att denna skatt enligt beskattningsvärdereglerna beräknas högre än som gäller vid försäljning till konsument. Man skulle kunna undvika tröskelproblemet genom att medge alla skattskyldiga avdrag med gränsbeloppet. Ett dylikt system skulle emellertid lätt föranleda ojämnheter av än större betydelse. Då den som inte blir registrerad måste köpa in varan med skatt, medan registrerad företagare med något högre omsättning får köpa in fritt samtidigt som en del av omsättningen blir fri, skulle detta kunna föranleda, att den större företagaren får lägre skattebelastning än den mindre företagaren. Även mellan registrerade företagare skulle ojämnheter kunna uppkomma, eftersom medelskattesatsen blev olika om en fix del av omsättningen var skattefri. Det skulle även komma att röra sig om belopp av inte oväsentlig fiskalisk betydelse.

Vad gäller beloppsbestämningen måste en avvägning ske, så att antalet skattskyldiga hålls inom en relativt snäv ram. Å andra sidan får den undantagna delen inte bli av sådan betydelse, att den kan åstadkomma någon konkurrensinverkan av nämnvärd betydelse. Frågan är i någon mån beroende av skattesatsens höjd, i det att vid en låg skattesats gränsbeloppet av praktiska skäl torde kunna sättas högre, medan vid en hög skattesats gränsen blir känsligare och kan få sättas lägre. Även varuurvalet — exempelvis frågan om trädgårdsprodukterna — kan återverka på bedömningen av gränsbeloppet. Gränsbeloppet kan även i viss mån påverkas av frågan, huruvida tjänster — exempelvis reparationer av varor — medtages, en fråga som behandlas senare. Kommittén har för sin del funnit, att gränsbeloppet för att få någon egentlig praktisk effekt inte bör sättas lägre än 20 000 kronor. Det syns även mest ändamålsenligt att åtminstone till en början sätta gränsen relativt lågt, varefter erfarenheterna får utvisa om en höjning senare kan ske. Kommittén föreslår därför, att ett försäljningsbelopp för skattepliktiga varor å 20 000 kronor per år räknat fastställes som gräns för producenters skattskyldighet vid en partihandelsskatt.

I fråga om de fall, då ett handelsföretag försäljer varor såväl till detaljhandlare och andra återförsäljare som till konsumenter, föreligger olika möjligheter till gränsdragning. Tänkbart är att man vid varubeskattningen behandlade ett dylikt företag, som om det var ett parti- och ett detaljhandelsföretag, varvid till leverantör fick meddelas om inköp skedde för parti- eller detaljhandel och bokföringen hållas strängt skild vad gäller inköp, försäljning och lagerhållning med särskild redovisning om varor sålts på annat sätt än förutsatts vid inköpet. En på detta sätt anordnad uppdelning

av ett och samma företag syns dock behäftad med betydande olägenheter. Man torde i stället böra betrakta även ett blandat parti- och detaljhandelsföretag som en enhet, så att företaget betraktas antingen som ett partihandelsföretag — som inköper varorna fritt från skatt och själv redovisar skatten för hela försäljningen — eller som ett detaljhandelsföretag utan egen redovisningsskyldighet. Då det gäller att bestämma om ett blandat företag bör tillhöra ena eller andra kategorien, kan olika metoder tillämpas. Man kan välja huvudsaklighetsprincipen, sålunda att om större delen av försäljningen sker till återförsäljare vederbörande blir att betrakta som partihandlare, medan om den större delen av försäljningen sker till konsument vederbörande anses såsom detaljhandlare. Vid en dylik gränsdragning torde man tillika få kräva viss total minimiomsättning för att vederbörande skall bli att anse som partihandlare. Den lämpligaste metoden syns emellertid vara att direkt fastställa ett minimibelopp gällande enbart partiförsäljningen. Ett dylikt belopp torde få böra sättas väsentligt högre än det belopp av 20 000 kronor, som enligt vad ovan föreslagits skulle gälla för tillverkning. Kommittén har vid sina överväganden stannat inför att såsom undre gräns för skattskyldigheten vid handel med varor föreslå ett belopp av 50 000 kronor, avseende årsomsättning av skattepliktiga varor till återförsäljare.

En viss möjlighet bör förefinnas för en företagare att genom frivillig anmälning vinna registrering som skattskyldig. Det syns nämligen med hänsyn till näringslivets skiftande förhållanden inte möjligt att så anpassa allmänna bestämmelser om skattskyldighet och de förut berörda olika skattesatserna vid parti- och detaljhandelsskatt, att inte en oregistrerad företagare kan komma att få erlägga högre skatt på sina inköp än som skulle utgå om han själv redovisade skatten. Genom möjligheten till frivillig registrering kan man mildra den ojämnhet, som skulle uppkomma ur konkurrenssynpunkt. Hur många företagare, som kan tänkas vilja begagna sig härav, är svårt att på förhand bedöma. En faktor som kan få betydelse är, hur stor spännvidden blir mellan de skilda skattesatserna. Är skattesatsen för försäljning till konsument relativt låg i förhållande till skattesatsen för försäljning till detaljist — antingen allmänt sett eller med hänsyn till branschens marginaler — ökar givetvis intresset för en frivillig registrering för de företagare, som inte är obligatoriskt skattskyldiga. Å andra sidan utgör arbetet med skatteredovisning liksom troligen även den omständigheten, att skattskyldigs verksamhet ställs under särskild kontroll, återhållande faktorer, varför det inte förefaller troligt att en frivillig registrering skall få alltför stor omfattning. Beskattningsmyndigheten bör pröva ansökningar om frivillig registrering och härvid bl. a. undersöka om ordnad bokföring finns, lämpad för skatteredovisningen.

Vid en partihandelsskatt uppkommer ytterligare vissa problem beträffande varuhus och liknande större företag. Om dessa betraktas som de-

taljhandelsföretag och de således inte själva blir skattskyldiga, skulle den skatt, som uttages av leverantörerna, komma att beräknas på priser, som kan ligga avsevärt under de priser, som gäller för vanliga detaljister. Dessa företagsformer innesluter i sig såväl grossist- som detaljistfunktionen — de kan sägas vara sina egna grossister — och skatten skulle därför bli beräknad på priset *till* grossist i stället för på priset *från* grossist. Problemets storlek blir i viss mån beroende på — förutom skattens höjd i allmänhet — hur hög skatten vid direktförsäljning till konsument blir i förhållande till skatten vid försäljning till detaljist. Man bör givetvis inte sätta skatten vid försäljning till detaljist relativt sett så låg, att det generellt skulle bli till fördel för dessa slag av företag att ansöka om frivillig registrering för att få skatten beräknad på utförsäljningspriserna. Det må även erinras om, att beskattningsvärdet i vissa fall av intressegemenskap, då partihandelsföretag säljer varor till eget detaljhandelsföretag, förutsatts skola av beskattningsmyndigheten kunna beräknas såsom om direktförsäljning skett till konsument. Därest dylika företag med intressegemenskap formellt sammanslås, uppkommer en företagsform som innefattar både parti- och detaljhandelsfunktion. Av samma skäl, som förestavat förslaget om ändring av beskattningsvärde vid intressegemenskap och såsom ett till synes nödvändigt komplement till nämnda förslag, bör varuhus och liknande storföretag bli obligatoriskt skattskyldiga. Någon för ändamålet lämpad allmän definition, varigenom man skulle kunna särskilja företag med kombinerad parti- och detaljhandelsfunktion, syns svår att uppställa. En nära till hands liggande metod kan vara, att skattskyldigheten anknytes till frågan hur inköpen sker, så att detaljhandelsföretag, vilka i huvudsak verkställer sina inköp direkt från tillverkare, blir skattskyldiga. Metoden lider emellertid av en svaghet. Det förhåller sig nämligen så, att inom vissa branscher partihandeln är beskuren genom att tillverkare övertagit partihandelns funktion och genom en utökad försäljningsorganisation säljer varan direkt till detaljhandeln. Detaljhandelns inköp sker då till för detaljhandeln normala priser. Någon anledning att medtaga dessa, ofta mindre detaljhandlare som skattskyldiga finns inte. Man kan alltså inte enbart se till den yttre formen för inköpet och låta skattskyldigheten bli beroende på om inköp sker från tillverkare. Man bör med andra ord skilja mellan å ena sidan kombinerad producent- och grossistfunktion, för vilken inte någon reglering erfordras vid en partihandelsskatt, och å andra sidan kombinerad parti- och detaljistfunktion. Den senare företagstypen är i stort sett avhängig av företagets storlek. Även i detta fall syns man få tillämpa en gräns med hänsyn till omsättningen. Kommittén finner ett belopp av 500 000 kronor utgöra en lämplig gräns.

Enligt det sagda skulle alltså vid en partihandelsskatt skattskyldighet föreligga vid yrkesmässig försäljning av skattepliktiga varor, om omsättningen per år räknat överstiger antingen 20 000 kronor vid egen produktion

eller 50 000 kronor vid partihandel eller 500 000 kronor vid detaljhandel, liksom även då vederbörande frivilligt registrerats såsom skattskyldig. Dessa belopp kan givetvis jämkas med hänsyn till ändrade förhållanden vid tiden för skattens införande. Sedan en skatt införts bör särskild uppmärksamhet ägnas dessa gränsbelopp, så att man på grundval av förändringar inom näringslivet och eljest vunna erfarenheter kan bestämma de mest lämpliga beloppen.

2. Producentskatt

Beskattningsområde

Det skattepliktiga varuområdet bör liksom vid en detalj- eller partihandelsskatt göras så vidsträckt som möjligt (jfr s. 105). Då det av kontrolltekniska skäl inte är nödvändigt att göra beskattningen allmän, kan från beskattningen undantagas vissa varugrupper, exempelvis varor som tillverkas av ett stort antal svårkontrollerade producenter. Varor, för vilka skattefrihet kan övervägas, bör dock inte intäktsmässigt vara av sådan betydenhet, att skattesatsen får höjas mera avsevärt för att uppnå intäkter av samma belopp.

Beskattningen bör liksom detalj- och partihandelsskatten träffa varor. I fråga om beskattningsområdets avgränsning med avseende å olika varuslag gäller vad i det föregående avsnittet anförts angående partihandelsskatten. Följande varor skulle följaktligen på angivna skäl undantagas, nämligen

av livsmedel: potatis, ägg, färska grönsaker, vanliga bärsorter;
råvaror för jordbruksproduktionen m. m.: utsäde, fröer, foder och gödselmedel m. m., levande djur, skogsplantor, skogsfröer och icke-perenna plantor för trädgårdsodling;
av vissa mineralier: jord, sand, grus och sten, som säljs i obearbetat eller krossat skick;
av vissa fasta bränslen: ved, bränntorv och torvbriketter;
motorbränslen: bensin och motoralkohol;
av vissa drycker: spritdrycker, vin, starköl, öl och läskedrycker;
tobaksvaror;
tidningar och tidskrifter;
fartyg för transport av passagerare och/eller last med nettodräktighet av 20 registerton eller däröver samt samtliga flygplan;
begagnade varor;
exportvaror;
krigsmateriel.

Beskattningsvärde

Inom riket tillverkade varor. Angående beskattningsvärdet och de med detta sammanhängande problemen får kommittén hänvisa till den i det

föregående lämnade redogörelsen härför (s. 125). Vid en allmän producentskatt får priset till partihandeln anses vara ett naturligt beskattningsvärde. Det i varje enskilt fall aktuella fakturapriset torde inte kunna ifrågakomma såsom beskattningsvärde vid en producentskatt. För sådan händelse skulle nämligen vid fast skattesats skatten för en viss vara utgå med lägre belopp om den passerar partihandeln än om den säljs direkt till detaljhandeln eller konsument. Varuströmmen skulle följaktligen för ernående av lägre skatt i större utsträckning än nu är fallet komma att ledas över partihandeln och distributionsförhållandena följaktligen påverkas, vilket skulle innebära en inte avsedd strukturförändring. Görs även skattesatsen rörlig, undvikes visserligen denna olägenhet, men då skulle å andra sidan producenterna tvingas att genomföra en kategoriklyvning av sina köpare och tillämpa en högre skattesats för sina partihandelskunder än för sina detaljhandelskunder. En dylik uppdelning kan göras efter köparnas nominering som partihandlare eller detaljist eller — vilket får anses teoretiskt riktigare — efter bedömning i varje enskilt fall av om priset får anses vara grossistpris eller detaljistpris. Ingen av de skisserade möjligheterna torde vara praktiskt genomförbar.

Då det i varje enskilt fall aktuella fakturapriset sålunda inte är lämpligt såsom beskattningsvärde vid en producentskatt, kan framställningen begränsas till en behandling av ett fast för varje vara bestämt pris såsom beskattningsvärde. Härvid är att märka, att svårkontrollerade specialföreskrifter angående beskattningsvärdets bestämmande erfordras, om skatten läggs i producentledet och lägsta partipriset bestämmes såsom beskattningsvärde. Härvid uppkommer de problem i detta hänseende, som nu är aktuella beträffande tillämpningen av varuskatteförordningen. Kommittén vill i detta sammanhang särskilt peka på dels risken att producent såsom beskattningsvärde tillämpar priser till integrerande företag eller eljest företag, med vilka producenten står i intressegemenskap eller beroendeförhållande, dels svårigheten att hos ett företag fastställa det lägsta pris, som skall kunna godkännas som beskattningsvärde. Att beskattningsvärdena på grund av intressegemenskap i vissa fall skulle bli onormalt låga, skulle inte blott medföra tillämpningssvårigheter för kontrollmyndigheten utan även kunna ge anledning till strukturrubbningar inom handeln. Lägsta partipriset som beskattningsvärde leder också till att producent för att få låg skatt tillämpar lägre sådana priser än som eljest skulle ha varit fallet, vilket bl. a. kan medföra, att storköparna gynnas på småköparnas bekostnad. Strukturen på producentsidan kan också påverkas. Vissa företag är så uppbyggda, att de själva svarar för reklam och försäljning och har kostnaderna härför inkalkylerade i sina priser; andra företag åter bedriver blott tillverkning och överlåter försäljningen och reklamen till en köpare eller ett fåtal köpare. Varje beskattning på en producents pris vid försäljning i större poster måste leda till en förskjutning i konkurrensläget mellan dessa båda typer av före-

tag så att de producenter, som även svarar för distributions- och reklamkostnader, blir diskriminerade. Liknande problem föreligger även beträffande importvaror vid en beskattning på producentstadiet.

Importerade varor. För varor, som importeras av andra än producenter, bör skatten beräknas enligt de regler, som för motsvarande fall ovan ifrågasatts vid en tillämpning av partihandelsskattealternativet (s. 133).

Skattskyldighet

Vid en tillämpning av producentskattealternativet bör inhemsk producent bli skattskyldig för varor, som han levererar. Skatt bör dock inte utgå för leveranser till producent, som inköper varorna för vidare bearbetning. Producent bör även få verkställa import skattefritt. Skattskyldighet skulle således vid import föreligga för partihandlare, detaljhandlare och allmänheten. I dessa fall uttages skatt i samband med förtullningen.

De skattskyldiga producenterna registreras hos skattemyndigheten för kontroll över redovisning och uppbörd av skatt. Denna registrering kan liksom vid partihandelsskatten även nyttjas för ernående av skattefrihet för varor, som förbrukas vid produktion av andra varor, därvid de registrerade producenterna i kraft av sin registrering äger verkställa skattefria inköp och skattefri import.

B. Allmän skatt med utgångspunkt från skatt å råvaror

1. Råvaruskatt

Som alternativ till en indirekt skatt på färdiga varor lagd i det ena eller andra distributionsledet brukar stundom framföras tanken på en beskattning av de faktorer, som kommit till användning vid framställning av varorna. En typ av en sådan beskattning är en skatt på råvaror, varvid skatten skulle utgå på oförädlade varor såsom järn, trä, kol, olja, ull, bomull etc.

Ytligt sett skulle denna skatteform erbjuda fördelar i jämförelse med en färdigvaruskatt. De varor, som behövde skatteläggas, skulle kunna begränsas till ett fåtal, varigenom skattens konstruktion och administration borde kunna underlättas. Eftersom en stor del av råvarorna importeras eller inom landet framställes hos ett begränsat antal stora företag, kan det synas som om inte minst kontrollen och uppbörden av skatten skulle bli enkel att ordna i jämförelse med de rätt vidlyftiga anordningar, som erfordras vid en färdigvaruskatt så snart de många försäljningsställena måste medtagas. Under förutsättning att alla förekommande råvaror kunde inrymmas under ett i stort sett enhetligt skattesystem, skulle det, trots att skatten direkt endast pålades ett fåtal varor, bli möjligt att uppnå en räckvidd av densamma på hela färdigvaruområdet.

En närmare granskning visar emellertid, dels att en utformad skatt på råvaror inte kan bli så enkel, som det kan förefalla vid ett ytligt betraktande, dels att skattens verkningar på näringslivets struktur och arbetsmetoder kan bli omfattande och långt svårare att bedöma än vid en skatt lagd på färdiga varor.

Redan då det gäller mycket vanliga råvaror uppkommer vid en råvaruskatt komplikationer, som delvis eliminerar väntade fördelar. En råvaruskatt på exempelvis trä, förlagd till det led där råvaran säljs helt oförädlad, medför med hänsyn till rådande ägandeförhållande, att antalet skattskyldiga blir stort. Varje skogsägare skulle vid en på detta sätt utformad skatt ha att erlägga skatt vid försäljning eller då han gör uttag för egen förbrukning. Vill man undvika den belastning, som det stora antalet skattskyldiga utgör vid skattens handhavande, skulle skattskyldigheten få framflyttas till ett senare led, då råvaran säljs i något förädlad form, t. ex. såsom sågat virke, pappersmassa eller papper. En sådan framflyttning innebär emellertid, att en del av råvaran förblir obeskattad. Ju högre krav som ställs på att skattskyldigheten enligt denna skatts princip skall begränsas till företag av sådan storlek, att skatten blir enkel att handhava, desto större del av råvaran går fri från skatt. Så snart undantag av någon betydelse av tekniska skäl måste göras, kommer dessa undantag att få långtgående följdverkningar med hänsyn till att alla de färdigvaror, som framställts av icke-skattebelagd råvara, kan tillverkas och försäljas till lägre pris än varor, som tillverkats av skattebelagd råvara. Rubbningar i konkurrensförhållandena blir härigenom oundvikliga.

Vid en färdigvaruskatt är det möjligt, att utan större svårigheter från beskattningen undantaga exportvaror och på ett med inhemska varor fullt jämförbart sätt skattelägga importvaror. Härigenom kan man hindra långtgående verkningar på utrikeshandeln. Om samma syfte skall kunna uppnås vid en råvaruskatt erfordras ett omständligt förfarande. Vid import måste för varje vara anges ett skattebelopp motsvarande den kvantitet råvaror, som kan antagas ha kommit till användning vid varans tillverkning. Har flera råvaror använts, måste beräkningar göras över varje råvaras mängd, pris och — i förekommande fall — de olika skattesatser, som kan gälla för råvaror av skilda slag. Eftersom grundmaterial och framställningsmetoder för varor med samma användningsområde kan skifta från tid till annan, måste vidare omräkningar allt som oftast ske. Att tillämpa en så komplicerad procedur, som det här skulle bli fråga om, kan inte vara lämpligt. Vid förenklingar i skattesystemet, t. ex. genom att beskatta importerade halvfabrikat och färdigvaror med viss procentsats av värdet, torde det vara ofrånkomligt, att skatten än i den ena och än i den andra riktningen förändrar rådande prisrelationer mellan inom landet tillverkade och importerade varor. En sådan effekt av skatten kan inte gärna anses acceptabel. Vid export uppkommer problem av motsvarande tekniska natur. Antingen

måste beräkningar göras över hur mycket råvaror som åtgått för att framställa den exporterade varan och återbetalning av erlagd skatt ske, eller också måste tillämpas ett förfarande, som möjliggör för exporterande företag att göra skattefria inköp av råvaror. Oavsett vilket alternativ, som skulle komma att tillämpas, får man räkna med ett betydande administrations- och kontrollarbete.

En annan invändning som kan göras mot en allmän råvaruskatt är, att den måste förutsätta en i förhållande till råvarans pris hög skattesats. I priset på en färdigvara ingår utöver råvarukostnaden förädlings-, transport- och distributionskostnader, varigenom beskattningsvärdet blir högt och skattesatsen — därest viss statsinkomst avses — kan hållas låg. Vid en renodlad råvaruskatt kommer skatten däremot endast att beräknas på råvarans pris. Eftersom förädlings-, transport- och distributionskostnaderna ofta är mångdubbelt större än råvarukostnaderna, måste skillnaderna i skattesats, vid samma totala skatteinkomst för staten, bli betydande. En hög skattesats medför bl. a., såsom i annat sammanhang framhållits (s. 195), att frestelsen till ökad skatteundandräkt blir större och att påfrestningen på kontrollorganisationen ökar. Med en hög skattesats följer emellertid också, att varje nödvändigt undantag från beskattningen får långtgående verkningar. Vid en råvaruskatt blir dessa mycket mera långtgående än om undantag görs för enstaka varor vid en färdigvaruskatt.

En enbart på råvaror lagd skatt medför vidare, att belastningen i förhållande till färdigvarans pris blir mycket ojämn. Om skatten på en viss råvara inte differentieras med hänsyn till råvarans användningsområde — en sådan differentiering torde för övrigt vara omöjlig att praktiskt genomföra — kommer skatten inte att få något samband med den färdiga varans pris utan endast med det värde, som den i färdigvaran ingående råvaran representerar. Vid en enhetlig vikt- eller värdebeskattning av exempelvis järn kommer skatten att bli lika hög för en spik som för en urfjäder, trots de helt olika pris de färdiga produkterna i detta fall betingar. Den i förhållande till färdigvarans pris ojämna skattebelastningen får betydelse inte endast då för olika användningsområde av samma råvara framställes varor med skilda förädlingsvärden utan också då varor med sinsemellan likartat användningsområde framställes av olika råvaror. Ojämnheterna blir här beroende på, att de på olika sätt användbara råvarorna kan fordra ett större eller mindre förädlingsarbete. Vid samma pris för färdigvarorna före skatt kommer vid råvaruskatt priset alltid att bli högre för den vara, för vars tillverkning åtgått förhållandevis mycket material, än för den vara, vid vars tillverkning materialåtgången varit låg. Råvaruskatten kommer alltså inte — såsom en färdigvaruskatt lagd på varans värde — att få en neutral och likformig verkan på varuområdet.

Med hänsyn till nu anförda skäl finner kommittén, att en allmän varuskatt inte lämpligen kan anordnas i form av en allmän råvaruskatt. Detta

utesluter emellertid inte, att det vid former av mera begränsad indirekt skatt kan vara lämpligt att välja ut vissa speciella råvaror för beskattning. Beskattningen får då formen av punktskatter och det blir möjligt att välja ut sådana råvaror, där råvaruskattens fördelar kan utnyttjas utan att olägenheterna blir särskilt stora.

En del av de påvisade olägenheterna med en allmän råvaruskatt kan elimineras, ifall en råvaruskatt kombineras med en skatt på övriga förekommande produktionsfaktorer. Redan om en skatt på råvaror kombineras med en skatt på arbetslöner, kommer de mest iögonenfallande ojämnheterna att utjämnas. Än mer kan detta ske, om också övriga produktionsfaktorer medtages i skattebeläggningen. Skatten skulle i så fall komma att bli en skatt på företagens råvaruinköp, arbetslöner och övriga kostnader. Ett sådant system för indirekt beskattning torde emellertid närmare ansluta sig till en bruttobeskattning av företagen än till en indirekt skatt av den typ, som kommitténs uppdrag får anses gälla. I vart fall förefaller det inte möjligt att närmare utforma ett sådant skattesystem annat än i direkt anslutning till ändringar i nu gällande företagsbeskattning. Eftersom en prövning av denna inte ingår i kommitténs uppdrag, har kommittén inte ansett sig böra mera i detalj utarbeta ett förslag till en indirekt skatt lagd på företagens samlade omkostnader.

2. Mervärdeskatt

Kommittén, som sålunda inte ansett sig böra närmare pröva en allmän varuskatt, uttagen på varje särskild produktionsfaktor, vill emellertid härefter något beröra frågan om en beskattning så utformad, att skatten följer varan på dennas väg från råvara till färdigvara och därvid pålägges *värdetillväxten* inom varje företag, som bearbetat eller salufört varan. Skatten skulle sålunda drabba produktionsfaktorerna i varje led, sådana dessa tagit sig uttryck i ett successivt ökat varuvärde. Beskattningsformen brukar benämnas *mervärdeskatt*. Den kan åskådliggöras genom i *tabell 26* angivna exempel, gällande tillverkning av ett parti klädesplagg (skattesatsen förutsättes vara tre procent).

Exemplet har valts för att visa, huru skatten verkar på ett varuparti under dess väg från råvara till färdigvara i konsumentens hand. Vid en tillämpning av denna skatteform i praktiken blir givetvis inte fråga om att redovisa individuella varor eller varupartier. I stället måste förfaras på det sätt, att från den totala omsättningen under en redovisningsperiod avdrages beskattade varuinköp under samma period, så att skatt erlägges å skillnadsbeloppet. Som av exemplet framgår blir den slutliga effekten — om man här bortser från särskilda frågor, såsom angående skattens övervält-

Tab. 26. Exempel på uttagande av mervärdeskatt

Leverans	Pris kr	Beskattningsbar andel (utförsäljningspris — inköpspris = mervärde) kr		Skatt kr
1. Spinneri- och väveriföretag importerar råvaror för textiltillverkning	3 000		3 000	90
2 a. Detta företag levererar tyg till konfektionsfabrik	8 000	8 000 — 3 000	5 000	150
2 b. Annat företag levererar ytterligare material, såsom sybehör m. m. (Av skatten, 30 kronor, bör någon del vara erlagd i tidigare led.)	1 000		1 000	30
3. Konfektionsfabriken säljer till partihandlare	20 000	20 000 — 8 000 11 000	11 000	330
4. Partihandlare säljer till detaljist	24 000	24 000 — 20 000	4 000	120
5. Detaljist säljer till konsument	32 000	32 000 — 24 000	8 000	240
Total skattebelastning, tre procent av			32 000 kr=	960 kr

ring — densamma som vid en vanlig ettledsskatt, dvs. en skatt, som drabbar den färdiga varan endast *en* gång, oavsett vilka led den passerar.

Mervärdeskatten har under senare tid tilldragit sig allt större intresse i den internationella diskussionen och har delvis införts i några länder. Tanken på en mervärdeskatt syns första gången ha väckts av den tyske industrimannen F. von Siemens år 1919 och skatteformen benämnes understundom det siemenska systemet. Anledningen till förslaget var närmast en önskan att undvika de mindre gynnsamma verkningarna av den tyska varuskatten, som uttogs kumulativt i alla led. Mervärdeskatten har inte införts i Tyskland, men inte minst under senare tid har densamma där haft flera framstående förespråkare. — I Frankrike infördes från den 1 juli 1954 en mervärdeskatt, kallad »TVA» (taxe sur la valeur ajoutée), dock begränsad till produktionsstadiet (råvaror, halvfabrikat, färdiga produkter). En av anledningarna till skattens införande i Frankrike syns ha varit den tidigare produktionsskattens mycket höga skattesatser, vilka gjort det önskvärt med en uppdelning av skatten på flera led. En annan anledning var, att skatteformen genom systemet med avdrag för erlagd skatt erbjöd en relativt lätthanterlig metod att undantaga vissa industriella nyanläggningar från de höga skatter, som eljest drabbat desamma. För vissa sektorer av industrien gäller inte TVA, t. ex. oljeindustrien, och för viss tillverkning, t. ex. konserverade livsmedel, gäller specialregler. Vidare har undantag skett

för hantverksmässig tillverkning, något som vållat vissa gränsdragningsproblem. Genom att skatten inte, såsom från början avsetts, utsträckts till att gälla även i parti- och detaljhandelsleden, har man i Frankrike kvar det besvärliga problemet med skattesatsernas avvägning vid försäljning till återförsäljare och direkt till konsument. — Även i några andra länder finns varuskatter med vissa inbyggda avdragssystem på produktionsstadiet, exempelvis i Grekland och i Argentina. Det må även omnämnas, att i Japan år 1949 framlades ett förslag om införande av en allmän mervärdeskatt (den s. k. Shoupkommitténs betänkande[1]). En lag härom infördes men upphävdes utan att ha trätt i kraft.

Vad vårt eget land beträffar framförde *centrala omsättningsskattenämnden* redan under omsättningsskattens första år, 1941, ett förslag om övergång till mervärdeskatt. Skatten skulle uttagas i alla led av produktion och distribution men vara begränsad till det urval av varor, som var skattepliktiga enligt då gällande bestämmelser. Förslaget framfördes i skrivelse till Kungl. Maj:t den 22 september 1941, sedan Kungl. Maj:t — i anledning av vad 1941 års riksdags bevillningsutskott anfört i sitt betänkande nr 9 — uppdragit åt nämnden att utreda bl. a. frågan om återförsäljarebegreppet.

Omsättningsskattenämnden redogjorde i sin skrivelse för vissa svårigheter som uppkommit, då det gällt för en säljare att avgöra, huruvida en vara fick försäljas skattefritt med hänsyn till köparens ställning. En säljare hade sålunda att avgöra, huruvida en vara var avsedd för återförsäljning i oförändrat skick och, om så var fallet, huruvida denna försäljning skulle ske yrkesmässigt. Om varan inte var avsedd att försäljas i oförändrat skick hade säljaren att avgöra, vilka varor som kunde betraktas som material i köparens rörelse. Åt materialbegreppet hade nämnden ägnat två av sina meddelanden (nr 3 och 36). Trots de riktlinjer, som där uppdragits, kom frågans besvarande i de enskilda fallen att ställa långt gående krav på säljarens omdöme och goda vilja. Såsom närmare framgick av meddelandet nr 36 var nämligen gränsen ofta mycket svår att uppdraga och några allmängiltiga regler på detta område lät sig inte fastställas. Säljaren hade även enligt då gällande bestämmelser att avgöra, huruvida en köpare av material skulle anses som producent eller som reparatör, varvid huvudsaklighetsprincipen kunde bli avgörande. Man hade nämligen ansett det vanskligt att låta det stora antalet mindre reparatörer inköpa varor fritt från skatt och tillämpade härutinnan i stället principen, att dessa skulle inköpa erforderligt material med skatt och sedan i sin redovisning avdraga denna skatt. Denna gränsdragning mellan producenter och reparatörer vållade emellertid praktiska svårigheter för säljarna, särskilt med hänsyn till företag med blandad verksamhet.[2]

Efter att sålunda ha skildrat olika uppkommande svårigheter med återförsäljarebegreppet anförde nämnden bl. a.

»Såsom ovan framhållits kunna vissa av dessa frågor ofta vara vanskliga att besvara. Att så är förhållandet är i och för sig ej anmärkningsvärt; vid införandet av en helt ny skatteform måste lösningen av åtskilliga spörsmål överlämnas åt

[1] Se härom bl. a. Mutén, Ekonomisk tidskrift 1955, s. 38.

[2] Senare genomfördes en lagändring, så att samtliga reparatörer utom fastighetsreparatörer blev återförsäljare och sålunda fick inköpa material skattefritt.

praxis, och till dess praxis hunnit utbildas måste naturligen sådana spörsmål förbliva svävande. Men vad som principiellt följer av det nuvarande systemet är, att frågorna rörande köparens förhållanden skola besvaras av säljaren, att de äro av avgörande betydelse för säljarens skattskyldighet och att det är denne som får vidkännas följderna av ett felaktigt bedömande av köparens förhållanden. Enligt vad nämndens erfarenhet utvisat hava praktiska olägenheter härav redan nu givit sig tillkänna på mångahanda sätt. Mest påtagliga äro måhända de skadliga verkningar, som berörda förhållande visat sig utöva på konkurrensen de olika säljarna emellan. En köpare, som av en av sina leverantörer bedömes såsom återförsäljare men av en annan såsom icke återförsäljare, kan tydligen erhålla sina varor billigare från den förre än den senare och har följaktligen intresse av att föredraga den förre vid sina inköp. Det säger sig självt, att detta förhållande för varje leverantör måste innebära en ständig frestelse att på alltför lösa grunder betrakta sina kunder såsom återförsäljare. Risken att vid en kommande taxering få sin ståndpunkt underkänd av myndigheterna och därigenom bli tvungen att erlägga skattebelopp, för vilka han icke kan erhålla gottgörelse av köparen, föreligger visserligen härvidlag såsom ett hämmande moment, men det är fara värt att detta framtida hot icke äger tillbörlig styrka i jämförelse med den överhängande faran att mista kunder; dessutom förefinnes alltid en viss utsikt, att det felaktiga förfarandet skall undgå upptäckt vid taxeringen.»

Vid övervägande av botemedel mot de angivna olägenheterna stannade nämnden vid att förorda den lösningen, att man skulle slopa återförsäljarebegreppet och övergå till ett allmänt avdragssystem. Nämnden anförde härom bl. a.

»Detta skulle innebära, att varje försäljning av butikshandelsvaror bleve skattepliktig, men att var och en som försålde sådana varor skulle äga att vid beräknandet av sin skattepliktiga omsättning avdraga vad han utgivit för inköp av butikshandelsvaror, avsedda antingen för vidareförsäljning i oförändrat skick eller för förbrukning såsom material inom hans rörelse. Det sagda må belysas med ett enkelt exempel. Antag att ett parti blyertspennor försäljes från en fabrikant till en grossist för 1 000 kronor, att grossisten säljer det vidare till en detaljist för 1 200 kronor samt att detaljisten avyttrar partiet till allmänheten för sammanlagt 1 500 kronor. Samtliga priser antagas vara beräknade så, att de inbegripa gottgörelse för omsättningsskatt. Fabrikanten skulle då — under förutsättning att han icke inköpt några butikshandelsvaror för tillverkningen — få erlägga skatt med 5 procent å 1 000 kronor. Grossisten skulle bli skattskyldig med 5 procent å (1 200—1 000 eller) 200 kronor och detaljisten med 5 procent å (1 500 — 1 200 eller) 300 kronor. I skatt skulle alltså erläggas, av fabrikanten 50 kronor, av grossisten 10 kronor och av detaljisten 15 kronor, tillhopa 75 kronor, medan enligt nuvarande system detaljisten erlägger hela beloppet, 75 kronor. Det tänkta systemet skulle med andra ord innebära, att den förste säljaren av en vara skulle få erlägga huvuddelen av skatten och att alla senare försäljare skulle inbetala skatt, var och en å sin avans.

Det synes otvivelaktigt, att ett system sådant som det antydda skulle äga mycket stora fördelar ur de synpunkter, som här framdragits; såvitt nämnden kan finna skulle det helt eliminera alla de ovan påtalade olägenheterna. Därigenom att skatt skulle utgå vid all försäljning av butikshandelsvaror bleve varje fara för skattens obehöriga inverkan i konkurrensavseende utesluten. Frågor om storleken av skattepliktig omsättning skulle — bortsett från tvister om riktigheten av lämnade uppgifter — i det övervägande antalet fall komma upp i form av spörsmål om rätt till avdrag för inköp av varor; frågor om en försäljning varit skattepliktig eller ej skulle inskränkas till fall, där det gäller yrkesmässighet eller försäljning i ringa omfattning. Härigenom skulle över hela linjen frågan om någons skatt-

skyldighet bliva beroende uteslutande av hans egna förhållanden och icke av någon annans, och olägenheterna i taxeringsavseende skulle därmed undvikas.

Om sålunda högst betydande fördelar synas stå att vinna genom den ifrågasatta anordningen, är det å andra sidan ofrånkomligt, att densammas införande ock är förenat med åtskilliga svårigheter. Mest iögonenfallande är härvidlag den ökade arbetsbördan, som tydligen skulle förorsakas såväl skattskyldiga som myndigheter. Genom skattskyldighetens utsträckande till all försäljning av butikshandelsvaror skulle stora grupper av företagare — både industrier och grossister — som hittills icke haft något eller blott obetydligt att göra med omsättningsskatten, komma att bliva belastade med redovisning och skattebetalning. Även för detaljisterna skulle arbetsbördan ökas, enär deras redovisning skulle kompliceras genom avdragsförfarandet, vilket tidigare icke kommit i fråga för deras del. — — — För att i någon mån motverka denna olägenhet kan man tänka sig att minska antalet redovisningstillfällen från en gång i månaden till exempelvis en gång i kvartalet. Detta skulle även underlätta utnyttjandet av avdragsrätten, därest densamma liksom nu skall göras beroende av att vederlaget för inköpta varor kontant utgivits.

Såsom ett skäl mot omsättningsskattens uttagande vid den försäljning, varigenom varan lämnar producenten, anfördes under förarbetena till förordningen (prop. sid. 35), att varans detaljpris måste antagas komma att stiga ej blott med skattens belopp, utan med detta belopp, ökat med sedvanlig avans. Såsom av det föregående framgår innebär förslaget, att huvudparten av skatten skulle komma att uttagas vid den försäljning, varigenom varan lämnar producenten. Det torde därför icke kunna bestridas, att nyssnämnda skäl i viss mån kan åberopas även mot den nu föreslagna anordningen, ehuru detsamma med hänsyn till den utvidgade avdragsrätten icke här har samma giltighet. — — —

Ett konsekvent genomförande av förslaget torde förutsätta, att import av butikshandelsvaror skattebelägges, även då importen företages av återförsäljare. För detta ändamål synes det nödvändigt att i en eller annan form anlita biträde av tullverket.

Det föreslagna systemet torde slutligen erfordra komplettering med bestämmelser om restitution av skatt vid export. Den nuvarande regeln om skattefrihet vid export skulle givetvis bibehållas, men detta skulle tydligen icke vara tillfyllest för att göra exporterade butikshandelsvaror skattefria. Dessa hava nämligen redan vid exportörens inköp och eventuellt vid tidigare omsättningar belastats med skatt, vilken exportören vid sitt förvärv av varorna fått ersätta. Det lärer alltså bliva nödvändigt att i en eller annan form medgiva exportören rätt till restitution för skattebelopp som han sålunda utlagt. Hur detta i detalj skall ordnas anser sig nämnden emellertid icke hava anledning att närmare utreda på frågans nuvarande stadium.

Nämnden har funnit det lämpligt att redan på ett förberedande stadium göra det föreslagna systemet till föremål för överläggningar med representanter för näringslivet och har i detta syfte varit i förbindelse med bland andra Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Grossistförbund, Sveriges Hantverksorganisation och Bilverkstädernas Riksförbund. Vid de sålunda förda förhandlingarna har så gott som över hela linjen motstånd rests mot förslaget; och har därvid av förstnämnda tre förbund framhållits, att det nuvarande systemet visat sig så småningom fungera tämligen tillfredsställande.

Motståndet har helt visst sin yttersta grund i ovillighet att påtaga sig den ökade arbetsbelastning som det nya systemet skulle medföra och är måhända icke i och för sig ägnat att väcka förvåning, särskilt i betraktande därav att gruppen

icke-butikshandelsvaror och skattefria varor är av så stor omfattning, varför en besvärlig »uppspaltning» erfordras. Även motvilja mot den utvidgade uppgiftsplikt som förslaget förutsätter kan här tänkas spela in. Men då till stöd för motståndet från vissa håll anförts skäl och synpunkter, som nämnden icke anser sig kunna godtaga, vill nämnden icke underlåta att något närmare beröra dessa.»

De invändningar, som nämnden därefter berörde, avsåg väsentligen frågan om reparatörernas ställning. Sveriges köpmannaförbund hade även framhållit önskvärdheten av, att en registrering av samtliga till omsättningsskatt skattskyldiga kom till stånd, vilken registrering skulle utgöra en ledning för säljaren vid hans bedömande av köparens ställning. Vidare hade förbundet ifrågasatt, om inte de förbindelser, som inom vissa branscher brukade avkrävas köparen och som innehöll en försäkran, att köparen betraktade sig som återförsäljare, kunde komma till mera allmän användning. Detta skulle enligt förbundets åsikt vara ägnat att stärka säljarens ställning. Nämnden anförde häremot samt avslutningsvis följande.

»Den föreslagna registreringen — om den över huvud läte sig genomföra — skulle enligt nämndens mening knappast kunna bidraga till övervinnandet av de föreliggande svårigheterna. Den omständigheten, att en person är registrerad såsom skattskyldig till omsättningsskatt säger nämligen ingenting om beskaffenheten av hans rörelse och följaktligen icke heller någonting om vilka varor han använder för vidareförsäljning eller såsom material. Beträffande de av köparna utfärdade förbindelserna må framhållas, att dessa naturligen endast ge uttryck åt köparens subjektiva uppfattning, vilken knappast bör få utöva något avgörande inflytande på frågor av denna art. (Jfr nämndens meddelande nr 35.) Därtill kommer, att ett systematiskt utnyttjande av förbindelserna förutsätter en omfattande apparat, som måste förväntas bliva åtskilligt tungrodd.

Nämnden vill slutligen anmäla, att redogörelse för det av nämnden ifrågasatta systemet framlagts för rikets landskamrerare vid deras möte i Stockholm i juni i år. Vid den därvid uppkomna diskussionen underströkos från flera håll nackdelarna av återförsäljarbegreppet. Någon ståndpunkt till förslaget togs emellertid icke vid mötet.

Såsom ovan framhållits har nämnden funnit det av nämnden föreslagna systemet innebära en möjlighet att övervinna de omförmälda olägenheterna vid omsättningsskatteförordningens tillämpning. Med hänsyn till det motstånd mot förslaget, som försports från näringslivets håll, har nämnden emellertid icke funnit sig i nuvarande läge böra framlägga något utformat förslag, utan har allenast velat bringa vad i ärendet förekommit till Eders Kungl. Maj:ts kännedom.»

Ungefär samtidigt med omsättningsskattenämndens utredning inkom från *handelskamrarna i Stockholm, Göteborg* och *Malmö* en framställning till Kungl. Maj:t, daterad den 4 oktober 1941, vari handelskamrarna — i anslutning till den av myndigheterna igångsatta utredningen — gav uttryck för sina dittills gjorda erfarenheter av omsättningsskatten och därvid särskilt uppmärksammade frågan om återförsäljarebegreppet. Inledningsvis framhölls, att den svenska omsättningsskatten närmast framstod som en försökslagstiftning. Med reservation för den korta tid skatten varit i tillämpning och det onormala läge med varuknapphet och prisstegringar, som varit rådande, syntes skatten dock — om än i flera avseenden oklar och svårtillämplig — med sin principiella uppläggning kunna tjäna till underlag för en praktiskt utformad beskattning. De största svårigheterna hade,

åtminstone dittills, återförsäljarebegreppet vållat. Handelskamrarna anförde härom närmare följande.

Av förarbetena framgår, att denna svaghet i lagstiftningen ej ansetts större än att i tillämpningen kunna övervinnas. I detta sammanhang framhöll första särskilda utskottet, att detta spörsmål främst anginge fabrikanter och grossister samt att dessa på grund av de med varuförsäljningen sammanhängande omständigheterna och sin kännedom om köparen i övrigt i de allra flesta fall utan särskilda efterforskningar torde kunna bedöma syftet med varuinköpet. I tveksamma fall åter hade säljaren möjlighet och plikt att av köparen begära erforderliga upplysningar, varvid säljaren med godtagande av köparens uppgifter vore skyddad, därest icke köparens uppgifter med hänsyn till omständigheterna framstode såsom uppenbart oriktiga och otillförlitliga.

Såvitt handelskamrarna ha sig bekant har detta bedömande i stort sett visat sig riktigt. På det stora område, som avser varuförsäljning för direkt förbrukning — varmed i författningen jämställes servering och visst reparationsarbete — ha dessa svårigheter med bedömande av köparens ställning som återförsäljare eller icke visat sig skäligen begränsade och väsentligen av övergående natur. För skattepliktens bestämmande har säljaren härvid endast att avgöra, huruvida köparen är yrkesmässig återförsäljare samt huruvida den försålda varan normalt försäljes inom köparens bransch. Bortsett från sådan försäljning, där återförsäljningen är förenad med visst reparationsarbete — vartill senare blir tillfälle återkomma — har besvarandet av dessa frågor såsom förutsatts i praktiken nästan undantagslöst givit sig självt. Visserligen har i vissa fall, såsom ifråga om sådan försäljning, som bedrives exempelvis av skolvaktmästare med skrivmaterial, av intresse- och samköpsföreningar eller av försäljningsombud med viss mellanställning mellan kommissionär och agent, tveksamhet kunnat uppstå rörande skattepliktens avgränsning. Såvitt känt torde emellertid dessa och liknande fall efter underhandsförfrågningar hos skattemyndigheterna och i samförstånd med dessa blivit på ett tillfredsställande sätt reglerade. För övrigt förtjänar uppmärksammas, att all dylik skattefri försäljning är ställd under skattemyndigheternas kontroll och enligt anvisningarna till deklarationsblanketten endast får ske i samband med anteckning angående såväl återförsäljarens person som försålt varuslag och varans pris.

Mera komplicerad blir säljarens ställning, då försäljningen avser varor, vilka användas eller förbrukas vid fortsatt produktion. I dylika fall äro svårigheterna för skattepliktens bedömande avgjort större. Härvid måste säljaren till en början för sig klargöra, huruvida köparen driver rörelse i inkomstskatteförordningens mening, huruvida köparens rörelse avser fast egendom och fria tjänster, samt vidare huruvida den sålda varan normalt användes såsom materiel i köparens rörelse eller däri förbrukas genom slitning eller på annat likartat sätt. Särskilt under den första tiden för beskattningens genomförande ha tolkningen och tillämpningen av hithörande regler tvivelsutan vållat säljarna åtskilligt bekymmer. Men även här gäller, att de uppkomna svårigheterna merendels kunnat efterhand övervinnas och numera väsentligen avse vissa begränsade områden. Inom de båda första frågekomplexen ha svårigheterna nästan undantagslöst varit av övergående natur och gälla, där de kvarstå, väsentligen blott försäljning till sådana rörelseidkare, i första hand målerifirmor, vilka syssla med såväl fast som lös egendom under samtidig förbrukning av skattepliktiga varor. Även till denna specialfråga, vilken delvis sammanhänger med den förut nämnda, blir senare tillfälle att återkomma. Inom det tredje frågekomplexet kan samma utveckling iakttagas fast än mera utpräglad. Till en början har jämväl här den vid försälj-

ning till återförsäljare betydelsefulla distinktionen mellan skattepliktiga förbrukningsartiklar och skattefritt material givit anledning till villrådighet. Men med den ökade insikten i omsättningsskattens konstruktion samt tack vare centrala omsättningsskattenämndens förtydliganden särskilt i dess meddelanden nris 3 och 36 samt dess precisering av materialbegreppets innebörd har större klarhet och reda vunnits även på detta område. Av betydelse har därtill varit, att säljaren i tveksamma fall, då den försålda varan i köparens rörelse kan användas både som material och förbrukningsartikel, kunnat i skattehänseende säkerställa sig själv genom av köparen avgivet intyg rörande varans huvudsakliga användning. Såvitt för handelskamrarna är känt ha här avsedda komplikationer genom dessa åtgöranden numera fått en i det hela tillfredsställande lösning.

Handelskamrarna diskuterade därefter ingående frågan om hantverkarnas ställning och angav ett flertal exempel på förhållandena inom olika yrkeskategorier, hantverkare som sysslade enbart med varor, enbart med fastighetsarbeten samt blandade yrken.

Omsättningsskattenämndens och handelskamrarnas skrivelser remitterades till ett flertal myndigheter m. fl., varefter samtliga handlingar överlämnades till kammarrätten för yttrande. Bland de hörda remissinstanserna rådde delade meningar om nämndens förslag, men de flesta avstyrkte detsamma eller ansåg att man borde avvakta ytterligare erfarenheter.

Överståthållarämbetet framhöll bl. a., att man genom avdragssystemet gick ifrån principen att skatten skulle uttagas i sista ledet och lade den huvudsakliga delen av skatten på tillverkarna i stället. Skatten blev genom avdragssystemet ej en omsättningsskatt utan snarare en näringsskatt på bruttovinsten. En stor fördel med omsättningsskatten var just, att den uttogs direkt vid försäljning till allmänheten. Vid det föreslagna systemet kunde varorna beräknas bli fördyrade med mera än skatten. Avdragsförfarandet blev omständligt och antalet skattskyldiga skulle avsevärt öka. Omsättningsskatten hade i det stora hela visat sig fungera tämligen bra, sedan de första svårigheterna övervunnits. Vad särskilt gällde materialbegreppet syntes erfarenheten tala för, att några nämnvärda svårigheter i praktiken inte förekom.

Länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus, Göteborgs och Bohus samt *Örebro län* avstyrkte förslaget om ett avdragsförfarande eller ställde sig avvaktande. Länsstyrelsen i Örebro län framhöll därvid, att ett uttagande av skatt dels hos fabrikanten, dels hos grossisten och dels hos detaljisten emellertid skulle medföra att antalet skattskyldiga ökade med, såvitt kunde bedömas, omkring en tredjedel. Redovisningen skulle ävenledes försvåras för de skattskyldiga, och granskningsarbetet måste bli inte blott högst väsentligt mer omfattande utan även mer invecklat.

Länsstyrelserna i Östergötlands, Västmanlands och *Västerbottens län* tillstyrkte det av centrala omsättningsskattenämnden framlagda förslaget.

I ett gemensamt yttrande, som efter remiss avgivits till kommerskollegium, anförde *Stockholms handelskammare, Sveriges grossistförbund, Sveriges hantverksorganisation, Sveriges köpmannaförbund* och *Sveriges industriförbund* bl. a. följande.

»Innan vi ingå på det ändringsförslag, som nämnden diskuterar, få vi såsom vår erfarenhet framhålla, att företagen i de allra flesta fall inrättat sig efter gällande bestämmelser och därvid i stort sett redan hunnit bli så förtrogna med dessa, att det skulle kräva dem mycket arbete och säkerligen vålla mycken oreda,

om de nu nödgades övergå till en helt annan ordning på förevarande område. I den mån olägenheter av de nuvarande bestämmelserna förekommit, ha de enligt vår uppfattning i varje fall icke gjort sig gällande i sådan utsträckning eller känts så besvärande, att en genomgripande förändring av skattens konstruktion kan anses påkallad ur näringslivets synpunkt. — — — — — —

Ett avskaffande av begreppet återförsäljare resp. producent skulle, såsom nämnden själv framhåller, medföra en ökad arbetsbörda för såväl beskattningsmyndigheterna som de näringsidkare, vilka därav berördes. Med nu gällande bestämmelser behöver en leverantör regelmässigt icke alls befatta sig med att uträkna, uppbära och redovisa omsättningsskatt vid försäljning till grossister eller detaljister, och vid försäljning till producenter behöver leverantören icke heller göra detta annat än i vissa undantagsfall, huvudsakligen då den sålda varan icke är avsedd för bearbetning eller för förbrukning såsom material i producentens rörelse. De bestämmelser, som nämnden diskuterat, skulle lägga dessa besvär på leverantören vid *alla* försäljningar av butikshandelsvaror. Men icke nog med detta utan dessutom skulle alla näringsidkare, hänförliga till kategorien återförsäljare eller därmed jämställd producent — d. v. s. samtliga grossister, detaljister och industriföretag samt ett stort antal hantverkare — nödgas för undvikande av dubbelbeskattning särskilt bokföra de inköp, för vilka avdragsrätt skulle medgivas dem.»

Kooperativa förbundet, som ävenledes erhållit ärendet på remiss från kommerskollegium, uttalade oro inför kontrollsvårigheterna vid den till detaljhandelsledet förlagda omsättningsskatten. Huruvida den av nämnden ifrågasatta metoden skulle komma att mera väsentligt bidraga till avlägsnande av de olika svårigheterna med skatten hade förbundet i dåvarande läge inte kunnat bilda sig någon avgörande mening om. Det föreföll dock inte osannolikt att en del av de svårigheter, som förefanns, härigenom skulle kunna avlägsnas. Samtidigt kunde ifrågasättas, huruvida inte komplikationer skulle kunna uppkomma på andra områden, som med författningens dåvarande utformning var relativt oberörda av svårigheterna. Antalet skattskyldiga skulle avsevärt komma att utökas, något som i förening med en uppdelning av bokföringen måste komma att medföra att arbetet och kostnaderna avsevärt ökades, utan att likväl någon häremot svarande ökning av det totala skattebeloppet kunde förmodas komma att uppstå.

Kommerskollegium uttalade för egen del, att metoden att uttaga skatt i samtliga led och förebygga dubbelbeskattning genom avdragsförfarande innebar påtagliga fördelar men också allvarliga olägenheter. Hithörande spörsmål borde ytterligare utredas.

Kammarrätten framhöll, efter att ha sammanfattat innehållet i övriga remissyttranden, att skäl talade för och emot en omläggning av beskattningen. Då denna emellertid inte blivit fullt prövad i praxis fann sig kammarrätten, ehuru med tvekan, för det dåvarande böra avstyrka förslaget.

Omsättningsskattenämndens förslag till omläggning av skattesystemet ledde inte till lagstiftningsåtgärd. Frågan om en övergång till en mervärdeskatt blev inte fortsättningsvis aktuell under omsättningsskattens tid.

Kommittén. Vid en teknisk jämförelse med partihandelsskatten kan sägas, att de speciella svårigheter, som uppstår vid denna skatt, undvikes vid en mervärdeskatt, såsom gränsdragningsproblemen kring begreppet partihandlare, frågan om skilda beskattningsvärden, särskiljandet av de tre olika köpare-

kategorierna (registrerad köpare, detaljist och konsument), frågan om detaljhandlares förluster av erlagd skatt, då varor förstöres eller blir inkuranta, problemen vid själva införandet av en partihandelsskatt och vid senare ändring av skattesatser med hänsyn till obeskattade resp. för högt eller för lågt beskattade varulager i detaljhandeln samt svårigheterna att ordna skattefrihet för export från detaljhandlare.

Om man jämför mervärdeskatten med en detaljhandelsskatt framkommer som fördel närmast, att en säljare inte behöver särskilja köparekategorier (återförsäljare och konsument).

Såsom en viss allmän fördel framstår även, att säljaren inte behöver ta ställning till frågan, om försåld vara skall utgöra material eller inte, utan denna fråga överflyttas till köparen, som har att i förekommande fall verkställa avdrag för förbrukat material.

Ett särskilt intresse erbjuder mervärdeskatten, då den på ett relativt smidigt sätt möjliggör befrielse helt eller delvis för företagens investeringar genom att avdragsrätten kan utformas så, att inte endast material för produktionen får avdragas utan även inköp av maskiner och material för industribyggnader etc. En dylik avdragsrätt kan givetvis varieras från tid till annan. Vid en skatt i endast ett led uppstår däremot samma svårigheter att i särskild ordning undantaga investeringsmaterial, som föreligger för undantag av övriga varor.

Genom att höja eller sänka skattesatsen skulle man vidare kunna påverka konsumtionssektorn och genom att variera avdragsrätten för investeringar kan man också påverka dessa. Genom att investeringarna helt eller delvis kan undantagas från skatten, är det möjligt att i ett visst läge minska en inte önskvärd kostnadsfördyring, som eljest kan uppstå för exportindustrien. Vad i övrigt gäller exporten syns några mera betydande tekniska svårigheter att undantaga denna vid en mervärdeskatt inte föreligga. Avdrag för inköpta varor får ske i första hand från försäljning, som äger rum till inhemsk köpare. Om avdrag för export inte kan utnyttjas, får restitution äga rum, men därvid syns inte kunna uppkomma några särskilda problem, när det gäller att bestämma beloppet. Vid import syns mervärdeskatten böra uttagas redan vid importtillfället. I den mån importören inte är konsument, får han senare avdraga skatten. Detta innebär i så måtto en förenkling, som tullmyndigheten inte behöver undersöka importörens ställning.

Fördelarna med en mervärdeskatt framkommer i huvudsak endast om skatten görs så generell, att den omfattar alla stadier i produktionen och samtliga handelsled. Härvid framträder även den stora nackdelen med skatten, nämligen att den skulle komma att uttagas inom praktiskt taget hela näringslivet. Antalet skattskyldiga skulle i jämförelse med partihandelsskatten mångdubblas och i jämförelse med detaljhandelsskatten skulle även bli fråga om en högst avsevärd ökning. Härtill kommer, att såväl

redovisnings- som kontrollarbetet genom själva avdragsförfarandet måste bli mera invecklat och tidsödande. Redan av dessa skäl bör denna beskattningsform inte ifrågakomma, därest skattesatsen inte behöver sättas högre än att skatten utan alltför stora olägenheter kan uttagas i endast ett led. Detta framstår som ett självklart förhållande. Mervärdeskatten löser förvisso inte heller alla tekniska problem, sålunda kvarstår den ojämna beskattningen för förarbetade varor inom byggnadsbranschen och problemen inom jordbrukssektorn torde inte heller bli mindre.

Huruvida skatten såsom delvis uttagen i tidigare led än detaljhandelsledet kan genom vinstpålägg å skatten komma att fördyra varorna med mera än skattens belopp, ställer det sig svårt att få någon säker uppfattning om. Hela frågan om övervältringen syns oklar och svårutredd. Då skatten till sin natur i stort sett blir en skatt å bruttovinsten, torde övervältringen mera vara beroende av rådande konjunkturläge än vad förhållandet är vid en varuskatt i endast ett led.

Kommittén vill i sammanhang med mervärdeskatten erinra om de diskussioner och utredningar, som under senare år förekommit angående övergång från nettovinstbeskattning till bruttovinstbeskattning av företagen, främst inom 1950 års långtidsutredning (SOU 1951:30) och företagsbeskattningskommittén (SOU 1954:19). Vederbörande departementschef uttalade till 1955 års riksdag vid behandlingen av nämnda kommittés betänkande, att frågan om nettovinstbeskattning eller bruttovinstbeskattning sedermera, om erfarenheterna gav anledning härtill, kunde vara förtjänt av förnyat övervägande (prop. 1955:100, s. 68).

Kommittén har såsom av det föregående framgår för sin del funnit, att en varuskatt uttagen i ett led med en skattesats, som inte är så hög, att den äventyrar skattens effektiva uppbörd, är att föredraga framför en mervärdeskatt. Mervärdeskatten syns å sin sida ha vissa fördelar, som främst framträder, om mycket betydande indirekta skatter skulle komma att uttagas. Då kommittén utgått från, att det vid införandet av en allmän indirekt beskattning blir fråga om en lågprocentig skatt och då en mervärdeskatt syns ha ett starkt samband med frågan om hur företagsbeskattningen ordnas, har kommittén inte ansett sig böra upptaga mervärdeskatten till någon mera detaljerad undersökning.

C. Kommitténs avvägning mellan olika alternativ för allmän skatt å varor

Såsom av det föregående framgår har kommittén inte kunnat förorda, att en allmän skatt å varor anordnas såsom en beskattning av råvaror eller av råvaror i kombination med andra produktionsfaktorer. Kommittén har vi-

dare inledningsvis avvisat en beskattning i den formen, att skatten uttages kumulativt i flera led (kaskadskatt). Ej heller har kommittén funnit en icke-kumulativ skatt, uttagen i samtliga led i form av mervärdeskatt, böra ifrågakomma, därest inte i framtiden så betydande indirekta skatter skulle komma att uttagas att den effektiva uppbörden vid en ettledsskatt äventyras. Av olika former för en allmän skatt å varor återstår för närmare bedömande en skatt å färdigvaror uttagen i *ett* led, antingen hos producent, partihandlare eller detaljist.

Vad först gäller *producentskatten* jämförd med partihandelsskatten har förut anmärkts, att dessa skatteformer står varandra relativt nära. I båda fallen uppkommer sålunda det för skatter i tidigare led karakteristiska problemet med skilda beskattningsvärden. Detta problem framträder dock i mera skärpt form vid en producentskatt, i det att här blir fråga om *tre* olika beskattningsvärden, nämligen priset vid försäljning från producent till partihandlare, till detaljhandlare eller direkt till konsument. Vid en partihandelsskatt blir endast fråga om två varuvärden. Förhållandena vid en producentskatt kompliceras även av att partihandlare i betydande utsträckning säljer varor till producenter. Detta gäller såväl importgrossister som partihandlare med inhemska varor, och köpare är inte endast den stora mängden av hantverkare och andra mindre producenter utan inom vissa branscher även större producenter. Därjämte sker en inte oväsentlig del av exporten genom partihandlare. De av en partihandlare sålunda till producent eller för export försålda varorna skulle vid en producentskatt redan vara beskattade, varför för de här nämnda slagen av partihandel måste införas ett restitutionsförfarande, som kan bli ganska omständligt. — Det syns närmast vara de här angivna svårigheterna, som föranlett till att i de länder, som i princip uppbyggt den allmänna varuskatten som producentskatt, skatten i större eller mindre utsträckning flyttats fram till partihandelsledet. I Finland förekommer sålunda att partihandlare genom licensiering jämställts med producenter. I Kanada — som ansetts ha en typisk producentskatt — är enligt föreliggande uppgifter ca 2 000 partihandelsföretag licensierade, och därjämte har en kommitté år 1956 föreslagit, att man liksom vid en ren partihandelsskatt skulle använda priset vid försäljning till detaljist såsom grundläggande beskattningsvärde. — Redan av de här ovan nämnda skälen torde en producentskatt i dess renodlade form inte kunna anses utgöra en lämplig form för en allmän varuskatt. Det blir i praktiken nödvändigt att tillföra en producentskatt ett väsentligt inslag av partihandelsskatt. För vårt lands del, med ett stort antal mindre och medelstora tillverkare, som dels köper material från och dels säljer färdiga produkter till olika slag av partihandlare, framstår det emellertid som mest rationellt att — vid valet mellan en modifierad form av producentskatt och en skatt som mera direkt ansluter sig till partihandelsledet — välja det senare alternativet.

Kommittén övergår härefter till en jämförelse mellan alternativen partihandels- och detaljhandelsskatt.

1. Bedömning ur redovisnings- och kontrolltekniska synpunkter

En *partihandelsskatt* uppvisar som främsta fördel framför detaljhandelsskatten, att skatten uttages hos ett avsevärt mindre antal företagare, ca 60 000 mot ca 200 000.

Man torde även kunna räkna med att partihandlarna som regel har sådan bokföring, att den ger goda kontrollmöjligheter. Rörelserna är i allmänhet av sådan storlek att flera personer är sysselsatta i desamma, varigenom en intern kontroll kan bidraga till en effektivare skattekontroll. Vid kontrollbesök hos skattskyldig partihandlare torde det ofta vara möjligt att granska dennes affärsförhållande fram till inspektionsdagen eller närmast föregående månadsskifte i förhållande till situationen vid föregående besök och under tiden däremellan. Man är i sådana fall inte hänvisad till att granska deklarationer exempelvis för ett gånget räkenskapsår utan möjlighet att ta hänsyn till förhållandena under viss förfluten tid fram till en tidpunkt närmare inspektionen. Med hänsyn till nu angivna förhållanden kan kontrollmöjligheterna vid en partihandelsskatt för skattemyndighetens del anses som tämligen goda.

Näringslivets kostnader ävensom kostnaderna för kontrollverksamheten — i redogörelsen för kontrollorganisationen angivna till mellan fem och sex milj. kronor — torde bli relativt begränsade.

Därest skatten anordnas såsom en *detaljhandelsskatt* torde såsom angivits antalet skattskyldiga komma att uppgå till ca 200 000, något som i och för sig framstår som besvärande ur kontrollsynpunkt med hänsyn till behovet av kontrollpersonal och kostnaderna för kontrollen. Inom detaljhandeln torde oftare än inom partihandeln förekomma brister i bokföringsunderlaget, vilket ur kontrollsynpunkt framstår som en olägenhet. Härtill kommer att det genom det stora antalet skattskyldiga blir svårare att uppnå en fullständig kontroll av varuuttag för ägarens egen del, vid förekommande personalrabatter och vid de varubyten, som kan förekomma handelsmän emellan. Detsamma gäller i de fall kontanta inköp betalas ur kassan, utan att inköpen föranleder någon notering i bokföringen.

Såsom angivits i redogörelsen för kontrollorganisationen kan skattekontrollen vid en detaljhandelsskatt kostnadsberäknas till mellan åtta och nio milj. kronor.

Kostnaderna för näringslivets del kan genom det större antalet skattskyldiga totalt sett väntas bli större vid en detaljhandelsskatt än vid en partihandelsskatt. Å andra sidan kan det antagas, att en del av de kostnader, som kan komma att åvila de skattskyldiga, kan föranledas av förbättrad

bokföring, vilket även ur de skattskyldigas egen synpunkt kan betraktas som en fördel att uppnå.

Det kan i detta sammanhang påpekas, att skattesatsen vid en detaljhandelsskatt blir lägre än vid en partihandelsskatt. Den skatt en detaljhandlare har att erlägga blir inte blott totalt sett mindre utan även mindre i förhållande till hans omsättning och till hans handelsmarginal. Detta kan i och för sig vara ägnat att underlätta skattens erläggande och att minska risken för skatteundandragande.

Särskilda problem uppkommer vid bedömningen av gatuhandel (ambulerande eller fast), gårdfarihandel, torgförsäljning, postorderförsäljning samt försäljning genom personalföreningar e. d. och genom utbjudning per annons eller i hemmen — vid dörren eller per telefon.

Ur redovisnings- och kontrolltekniska samt kostnadsmässiga synpunkter har sålunda partihandelsskatten företräden framför detaljhandelsskatten.

2. Bedömning ur skatteberäkningssynpunkt

Partihandelsskatt. Vid en partihandelsskatt erfordras två skattesatser, nämligen en högre vid försäljning till detaljhandlare och en lägre vid försäljning direkt till konsument. Härvid uppkommer problem i fråga om avvägningen skattesatserna emellan. Relationen mellan skattesatserna borde rätteligen vara olika i skilda branscher, beroende på handelsmarginalerna. Då en generalisering syns erforderlig av praktiska skäl blir vissa ojämnheter i beskattningen ofrånkomliga. Dessa ojämnheter blir emellertid mera framträdande först vid högre skatteuttag. Varje avvägning kan dessutom uppfattas som ett ställningstagande från det allmännas sida till marginalernas storlek, vilket ur principiella synpunkter är en olägenhet. Systemet medför även olägenheter genom att de skattskyldiga måste differentiera sina köpare i olika kategorier, beroende på köparens ställning, därvid skilda skattesatser skall tillämpas vid försäljning till återförsäljare och vid försäljning till konsumenter; i vissa fall skall skatt inte uttagas.

Detaljhandelsskatt. Vid detaljhandelsskatten uppkommer inte något problem med skilda skattesatser. Däremot torde vissa svårigheter uppkomma för detaljhandlarna motsvarande dem, som föreligger vid en partihandelsskatt, att vid skattens beräknande särskilja den del av omsättningen, som hänför sig till försäljning till andra registrerade företagare, såsom till vissa hantverkare m. fl., varvid även måste av säljaren uppmärksammas, huruvida den levererade varan skall utnyttjas för återförsäljning resp. såsom tillverkningsmaterial, i vilket fall skatt inte skall utgå, eller för annat ändamål, exempelvis privatförbrukning, i vilket fall skatt skall utgå.

Ur skatteberäkningssynpunkt är detaljhandelsskattealternativet att före-

draga, även om det också vid detta uppstår problem för vissa branscher vid försäljning, som inte skall beskattas hos säljaren.

3. Bedömning med hänsyn till avgränsningen av de skattskyldiga

Partihandelsskatt. För att den med detta alternativ förenade fördelen av ett litet antal skattskyldiga inte skall gå förlorad, måste skattskyldigheten begränsas på visst sätt, så att producenter och partihandlare med mindre omsättning inte blir skattskyldiga. Likaledes reduceras fördelarna med en partihandelsskatt, om tjänstebeskattning med ett relativt stort antal skattskyldiga skulle genomföras. För producenternas del innebär begränsningen av de skattskyldigas antal en viss ojämnhet i konkurrenshänseende mellan de skattefria och de skattskyldiga producenterna. Då produktionskostnaderna för de skattefria producenterna — enligt kommitténs förslag efter årsomsättning av högst 20 000 kronor — naturligen måste vara relativt höga, torde dock fråga knappast bli om egentlig konkurrens. Att märka är också, att de skattefria producenterna skulle ha att erlägga skatt för råvarorna, varför blott förädlingskostnaden kommer att bli skattefri.

Avgränsningen mellan partihandlare och detaljhandlare skulle enligt kommitténs förslag ske enligt en automatiskt verkande regel, vilkens verkningar i vissa gränsfall skulle kunna bli diskutabla. Sålunda kan partihandlare, ehuru årsomsättningen understiger gränsbeloppet 50 000 kronor, köpa till partipriser och borde för den skull registreras. Å andra sidan kan partihandlare med årsomsättning överstigande gränsbeloppet köpa till detaljpriser och borde sålunda rätteligen betraktas som detaljhandlare i skattehänseende. I de fall då stora detaljhandelsföretag inköper varor till samma priser som partihandlare eller då specialaffärer köper direkt från producenter, framtvingas ytterligare en gränsdragning, vilken ävenledes måste göras schablonmässig vid en årsomsättning av 500 000 kronor. De fall då intressegemenskap råder mellan registrerad säljare och detaljhandelsföretag, vilket kan föranleda för låg prissättning och därmed för låg skatt, måste även av beskattningsmyndigheten särskilt uppmärksammas.

Vid en partihandelsskatt kommer producenter av jordbruksprodukter inte att beskattas för egen förbrukning eller försäljning i mindre omfattning av sådana produkter. Även om vissa livsmedel allmänt undantages vid en partihandelsskatt, framstår detta ur rättvisesynpunkt som en olägenhet.

Detaljhandelsskatt. Avgränsningen av de skattskyldiga skulle här i stort sett bedömas efter yrkesmässigheten. Detta kan antagas komma att medföra vissa svårigheter för skattemyndigheterna inom några speciella områden, exempelvis beträffande vissa slag av personalföreningar, matserveringar, vissa trädgårdsodlare m. fl.

Ur avgränsningssynpunkt torde vara klart, att partihandelsskatten medför de största rent tekniska svårigheterna.

4. Bedömning med hänsyn till verkningar vid förändringar i skattesatsen

Såsom i annat sammanhang angivits är skattens rörlighet av betydelse, särskilt där skatten skall användas såsom instrument i konjunkturpolitiskt syfte (s. 74). Vid ändring av skattesatsen för en partihandelsskatt uppkommer häremot svarande förändringar i värdena å detaljhandelslager, därvid skattesänkningar kan leda till krav på skatterestitution. Även för detaljhandelsskatten medför förändringar i skattesatsen vissa olägenheter. Sålunda erfordras i vissa fall en ommärkning av detaljhandelns lager, därest skatten, såsom normalt förutsättes, är osynligt inräknad i varupriset. Det måste också antagas förflyta viss tid, innan en ny skattesats helt slår igenom i priserna.

5. Bedömning med hänsyn till kostnader för lagerhållning m. m.

Partihandelsskatten. Av betydelse för bedömningen i detta sammanhang är, huruvida skatt å detaljhandelns lager skall uttagas vid ikraftträdandet av en förordning om allmän varuskatt.

Det plägar mot en partihandelsskatt anföras, att detaljhandeln måste för bibehållande av oförändrad lagerhållning uppbringa rörelsekapital, motsvarande skattekostnaden för lagret, och således åsamkas en direkt utgift, svarande mot räntekostnaden härå. Resonemanget bygger på den förutsättningen, att lagerskatt skall uttagas för detaljhandelns lager. Om så ej sker blir läget delvis ett annat. Detaljhandlaren har då ett obeskattat lager och den löpande beskattade försäljningen svarar i det långa loppet mot den likaledes beskattade återanskaffningen. Detaljhandeln får med denna uppläggning inga problem med kapitalanskaffning för skatten och ej heller räntekostnader. Vid en lagerökning liksom vid nyetablering eller övertagande av rörelse uppkommer däremot ett av skatten betingat kapitalbehov. Problemställningen blir vid höjning av skattesatsen densamma, under förutsättning att skattereglering av lager inte ifrågakommer.

Däremot innebär beskattningen av försäljningen till detaljhandeln, att detaljister primärt får bära skattekostnad för inkuranta och lagerförstörda varor liksom för varor, som försålts på kredit till insolventa kunder. För dessa kostnader söker emellertid den skattskyldige täckning genom bruttovinstpålägget, varför kostnaderna i regel ytterst drabbar konsumenten.

Att varorna förutbeskattas medför att detaljhandeln inte kan åtnjuta skattefrihet i fall av export.

Detaljhandelsskatten medför inga verkningar av här behandlad art.

Sammanfattning

Valet mellan de två alternativen partihandels- och detaljhandelsskatt utgör, som av det sagda framgår, ett val mellan en skatt som berör ett färre

antal skattskyldiga men är av mera komplicerad natur och en skatt som är enklare till sin konstruktion men berör ett avsevärt större antal skattskyldiga. Båda skatteformerna framstår såsom fullt praktikabla, och den ena skatteformen syns inte från mera allmänna utgångspunkter kunna ges något bestämt företräde framför den andra. Det i och för sig tveksamma valet kan bli beroende på, hur stort skatteuttag som åsyftas. Vid en relativt låg skattesats ger de lägre redovisnings- och kontrollkostnaderna för partihandelsskatten denna visst företräde framför detaljhandelsskatten. Vid ökade skattesatser skärps emellertid snabbt de tekniska komplikationerna vid partihandelsskatten. En detaljhandelsskatt är mera okänslig ur denna synpunkt. Ur konjunkturpolitiskt syfte syns detaljhandelsskatten med hänsyn till skattesatsens större lättrörlighet vara något mera lämplig. Med hänsyn till att sålunda enligt kommitténs mening ingendera skatteformen kan ges något allmänt företräde och enär förhållandena vid den för skattens införande aktuella tidpunkten kan bli avgörande för valet av skatteform, har kommittén funnit sig böra utarbeta fullständiga förslag beträffande båda skatteformerna.

II. Beskattning av tjänster

Den i föregående avsnitt lämnade redogörelsen har huvudsakligen behandlat frågan om en varubeskattning, förlagd till olika led i produktions- och distributionsprocessen. Däremot har kommittén inte närmare behandlat frågan om beskattning av den konsumtion, som består i utnyttjandet av tjänsteprestationer av olika slag. Dylik konsumtion representerar i många fall en betydande skattekraft och visar i vårt moderna samhälle en tendens att öka. Om tjänsterna lämnas utanför en införd generell varubeskattning, kan detta leda till att man åstadkommer en inte önskvärd snedvridning i skattens ekonomiska verkningar. Själva balansen i en dylik skatts utformning motiverar således en komplettering med en tjänstebeskattning. Å andra sidan kan detta av praktiska skäl inte ske generellt, enär en utsträckning av beskattningen till tjänsteprestationer i vissa fall kommer att medföra en orimligt stor ökning av antalet skattskyldiga och därmed av kontrollapparaten eller praktiska olägenheter av annat slag.

Enligt partihandelsskattealternativet skulle antalet skattskyldiga begränsas till omkring 60 000. Vid en komplettering med tjänstebeskattning av samma omfattning som vid en detaljhandelsskatt skulle antalet skattskyldiga öka med omkring 50 procent, varjämte under beskattning skulle komma företag av helt annan typ än de, som omfattas av en varuskatt i partihandelsledet. Härav skulle följa, att beskattningens praktiska handhavande skulle bli mera komplicerat. Då det endast i undantagsfall torde förekomma, att partihandel är kombinerad med tillhandahållande av tjänster, behöver

ett utelämnande av tjänsterna från beskattning inte medföra några med kontroll och redovisning sammanhängande olägenheter. Kommittén anser därför, att partihandelsskatten *kan* kompletteras med en tjänstebeskattning antingen omedelbart eller vid en senare tidpunkt.

Detaljhandeln med varor är ofta kombinerad med reparations- och underhållsverksamhet, vilket gör det önskvärt att i vart fall vissa tjänster omedelbart medtages vid en varuskatt lagd i detaljhandelsledet. Ett undantagande skulle nämligen i sådana fall, på samma sätt som undantagande av vissa varor, försvåra redovisning och kontroll. Den ökning av antalet skattskyldiga, som inträder vid en begränsad tjänstebeskattning, medför vid detta alternativ mindre olägenheter, då man redan vid en varuskatt har huvuddelen av skattskyldiga av denna typ inordnade under beskattningen. Från ovan redovisade utgångspunkter bör även övriga tjänster bli beskattade, därest inte tekniska eller andra särskilda skäl talar däremot.

Kommittén behandlar i det följande de tjänster som i första hand kan komma i fråga för beskattning som komplement till en varuskatt i detaljhandelsledet.

Reparations- och underhållstjänster

Ett vägande skäl för beskattning av reparations- och underhållstjänster vid en detaljhandelsskatt är, att detaljhandeln med varor ofta är kombinerad med tjänster av detta slag. Även åtskilliga mindre tillverkare, som direktförsäljer till allmänheten, har ofta tillverkning kombinerad med reparationsverksamhet. Gränsen mellan vad som skall anses som tillverkning å ena sidan samt reparation och underhåll, å den andra, kan stundom vara svår att uppdraga. Vid en beskattning av jämväl reparations- och underhållsarbeten å varor skulle man slippa denna gränsdragning. Än mera betydelsefullt är, att redovisningen och kontrollen skulle väsentligt förenklas, om nämnda tjänster medtoges och sålunda någon uppdelning av företagets omsättning inte behöver ske. Ur synpunkten av skattens avkastning har skatt å reparations- och liknande arbeten en inte oväsentlig betydelse. Den viktigaste kategorien företag i detta hänseende utgör verkstäder för reparation av bilar och andra transportmedel. Årsomsättningen utgjorde år 1950 ca 400 milj. kronor. Den torde genom de senaste årens snabba expansion nu ha närmast fördubblats och den är i stadigt stigande.

Medan sålunda en beskattning av arbetsprestationer å varor i allmänhet skulle medföra fördelar vid en detaljhandelsskatt, finns dock här några områden, där ändamålsenligheten av en beskattning av arbetsprestationer kan ifrågasättas, nämligen i fråga om skoreparationer samt reparationer och tvätt av kläder. Det rör sig här om ett stort antal mindre företagare, totalt ca 15 000. — Det kan nämnas att från den 1 juli 1955 i Norge från beskattning undantagits skomakerier samt tvätt- och strykinrättningar.

Antalet skomakerier uppgår till ca 5 000 med en årsomsättning av något mer än 50 milj. kronor. Om man frånräknar kostnader för läder och annat material, som i vart fall skulle komma att beskattas, torde den årliga skatteintäkten avseende själva arbetet med reparation av skodon komma att röra sig om endast ca 400 000 kronor för varje skatteprocent. Kontrollen vållar här svårigheter, som knappast står i proportion till skatteintäkten. Ett undantag underlättas av att kategorien skomakerier kan relativt lätt avgränsas. Därest skomakerierna inte medtages under beskattning, syns detta med hänsyn till konkurrensförhållandena föranleda, att ej heller skoreparationer, som helt eller delvis utföres fabriksmässigt, medtages. — Till skoreparationer bör hänföras skoputsning liksom även omfärgning av skodon.

Liksom skomakerierna är företagsgruppen tvätt- och strykinrättningar lätt att avgränsa. Antalet företagare uppgår här till ca 1 700, varav flertalet torde vara småföretagare utan anställd personal. Omsättningen syns utgöra ca 70 milj. kronor. Häri ingår då såväl tvätt till enskilda hushåll som till restauranger, hotell m. fl. Under omsättningsskattens tid förelåg en del svårigheter, gällande bl. a. frågor om skattskyldigheten för andelstvättstugor, varjämte kontrollen av mindre tvätt- och strykinrättningar vållade vissa besvärligheter. Enligt kommitténs mening talar övervägande skäl för att från beskattning undantaga tvätt, mangling och strykning av kläder och andra textilvaror.

Då det gäller reparation av kläder är läget delvis ett annat, enär de berörda företagen inte kan avgränsas lika lätt som i fråga om skoreparationer eller tvätt av kläder. Samma företagare bedriver nämligen ofta såväl reparation som nytillverkning av kläder. Det syns vidare inte lämpligt att alltid undantaga reparations- och omändringsarbeten inom textilbranschen oavsett företagets storlek. Önskvärt är att undantaga den stora mängden hemsömmerskor och skräddare m. fl. Enligt föreliggande uppgifter utgör antalet yrkesmässiga sömmerskor utan egen ateljé ca 6 000 med en årsomsättning av endast något mer än tio milj. kronor. Denna stora kategori spelar sålunda en mycket ringa roll för skattens avkastning, endast drygt 100 000 kronor per skatteprocent. Stora besvärligheter uppkommer vid kontrollen liksom även svårigheter i många fall att avgöra om verksamheten kan anses yrkesmässig, t. ex. beträffande hemmafruar, som mer eller mindre tillfälligt åtager sig sömnadsarbete. — Hur en avgränsning inom detta område bör ske, syns vanskligt att avgöra. Enligt kommitténs mening torde det vara mest ändamålsenligt att från skattskyldighet undantaga sådana företagare, vars omsättning inte överstiger 10 000 kronor för år. Möjlighet bör förefinnas att jämka denna gräns sedan man vunnit praktiska erfarenheter vid beskattningens tillämpning.

Bortsett från de här nämnda undantagen för skoreparationer samt reparations- och rengöringsarbeten å kläder m. m. bör vid en detaljhandels-

skatt medtagas arbetsprestationer i form av reparation, ändring, underhåll och rengöring av varor, liksom även givetvis arbete med förfärdigande av varor, då kunden håller materialet (arbetsbeting). Som allmän förutsättning för skatteplikt gäller att arbetet utföres av yrkesmässig företagare. Om arbetet utföres för annan skattepliktig företagares räkning och avser varor, som denne saluför eller emottagit för arbetets utförande, bör skatt inte utgå företagarna emellan.

Av vad kommittén tidigare i olika sammanhang anfört framgår, att kommittén funnit arbetsprestationer å fast egendom inte böra medtagas under beskattning.

Serverings- och restaurangtjänster

Det kan även anses motiverat att kombinera en varubeskattning i detaljistledet med en beskattning av tjänster, som tillhandahålles i serveringsrörelser av olika slag. Årsomsättningen uppgick år 1950 till ca 900 milj. kronor och torde sedan dess ha ökat avsevärt. Vad gäller kaféer och konditorier är servering regelmässigt kombinerad med varuförsäljning över disk och i viss utsträckning även med tillverkning av bröd. Därest serveringen skulle undantagas från beskattning blir redovisning och kontroll mycket komplicerade. Företaget skulle få skilja mellan direktförsäljning och servering. För de varor, som åtgår för serveringen syns skatten få redovisas i form av skatt å från rörelsen uttagna varor. De under omsättningsskattens tid ofta påtalade svårigheterna, som bottnade i att viss direktförsäljning av bröd var fri medan hela omsättningen vid servering beskattades, skulle återkomma i omvänd form och med större styrka. Enda praktiska utvägen att undvika dessa svårigheter syns vara att, om serveringsverksamheten blir skattefri, kaféer och konditorier får betala skatt å sina inköp och sålunda anses såsom sista ledet i varuförsäljningen. Skatten skulle dock därigenom komma att beräknas på lägre varuvärden och en viss — ehuru troligen inte alltför märkbar — ojämnhet i konkurrenshänseende skulle bli följden. Om jämväl bageri bedrives bör dock, även i fall av skattefrihet för servering, företaget få inköpa varor fritt från skatt och vad som åtgår för serveringen bör då beskattas som uttag från rörelsen. — Gränsen mellan kaféer och konditorier, å ena sidan, samt matserveringar och restauranger, å andra sidan, är föga exakt, enär olika övergångsformer finns. Man torde därför inte utan att synnerliga svårigheter uppstår för behandlingen av dessa blandade fall kunna tillämpa olika regler för skilda slag av serveringsverksamhet. Matserveringar och restauranger drivs i regel inte i kombination med direktförsäljning av varor. Gränsen mot icke-yrkesmässig verksamhet kan i åtskilliga fall te sig oklar, såsom beträffande personalrestauranger, matserveringar i kollektivhus, förenings- och klubbrestauranger, inackorderingar i skolstäder, matlag, privata vilo- och rekreationshem, etc.

I de fall då priset för mat och rum är kombinerat, måste en uppdelning ske. För det stora flertalet fall uppkommer dock i dessa hänseenden inte några särskilda svårigheter. Under omsättningsskattens tid, då serveringsverksamheten beskattades, framkom så småningom en någorlunda fast ordning. För en beskattning av serveringsrörelse talar i viss mån att färdiglagad mat, som säljs i livsmedelsaffärer, blir beskattad. Priserna härå torde inte alltför mycket skilja sig från priserna å de billigare matserveringarna. Mot en beskattning kan måhända även anföras, att ett visst merarbete uppkommer för sådana livsmedelsföretag, som säljer till serveringsrörelser, då försäljningen till dessa såsom varande återförsäljare får hållas avskild i bokföringen. I fall då skatt emellertid kan komma att uttagas, får serveringsföretaget i stället verkställa avdrag härför vid sin redovisning.

Vid sitt bedömande av skäl för och emot en beskattning av serveringsverksamheten har kommittén funnit övervägande skäl tala för att, liksom under omsättningsskattens tid, serveringsverksamheten medtages vid en beskattning förlagd till detaljhandelsledet.

Tjänster inom hygienens område

De tjänster som tillhandahålles av t. ex. frisörer, damfrisörskor, badinrättningar m. fl. tillhör dem som vid en mera allmänt genomförd tjänstebeskattning borde komma i fråga till beskattning. Det föreligger emellertid inom dessa områden inte ett så utbrett samband mellan varuförsäljning och tillhandahållande av tjänster, att kontroll- och redovisningsskäl nödvändiggör denna komplettering av en varuskatt i detaljhandelsledet. Då en tjänstebeskattning inom de angivna områdena skulle komma att väsentligt öka antalet skattskyldiga och då skatteintäkterna kan antagas bli av förhållandevis ringa omfattning, anser kommittén, att en beskattning av nämnda tjänster först bör komma i fråga sedan erfarenheter av varuskattens och genomförd tjänstebeskattnings tillämpning vunnits.

Resor m. m.

Utgifterna för resor uppgick år 1955 till omkring 1 150 milj. kronor. Några tekniska hinder att skattebelägga dessa tjänster i den mån det är fråga om resor inom riket syns inte föreligga. Kommunikationsmedlen ägs i stor utsträckning av det allmänna och där så inte är fallet, är transporttjänsterna underkastade statlig kontroll i sådan omfattning, att en särskild beskattning inte torde kräva en väsentligt utbyggd kontrollorganisation. Kommittén anser det därför — med utgångspunkt från de bedömningsgrunder kommittén har att anlägga — i princip möjligt att skattebelägga resor som ett komplement till en allmän varuskatt. De trafikpolitiska konsekvenserna kan dock tala mot en dylik beskattning. Kommittén har inte ansett

sig böra behandla denna del av frågan. Kommittén vill emellertid erinra om den pågående utredningen om riktlinjerna för den statliga trafikpolitiken (1953 års trafikutredning). Beträffande godstransporter märks, att dessa genom att kostnaderna ingår i varans försäljningspris praktiskt taget helt blir beskattade vid en detaljhandelsskatt och till viss del vid en partihandelsskatt.

En skatt på nyttjandet av telefon, på telegram och på användning av vissa postverkets tjänster skulle på grund av statens monopolställning innebära en omständligare procedur än nödvändigt. Genomföres en indirekt beskattning för andra områden, syns en lämpligare väg än särskild beskattning vara att genomföra en mot skatten svarande uppjustering av teletaxor och postporto.

Bostadstjänster

Nyttjandet av bostadstjänster utgör ett mycket betydande konsumtionsområde, vars beskattning skulle inbringa avsevärda belopp. Eftersom det här är fråga om en konsumtion, som till övervägande del är föremål för statlig reglering och till viss del för subventionering, vars fortsatta utformning för närvarande är under statsmakternas prövning, har kommittén inte ansett sig böra upptaga denna fråga till behandling. Att kommittén inte har utformat något tekniskt förslag till en beskattning av bostadsnyttjandet innebär sålunda inte något ställningstagande från kommitténs sida till frågan, huruvida i vissa situationer en dylik beskattning bör genomföras eller ej.

Övriga tjänster

Utöver de här redovisade tjänsterna förekommer tillhandahållande av tjänster av en mängd olika slag. Hit hör tjänster inom sådana fria yrken som advokater, arkitekter, revisorer m. fl., hit hör också de tjänster, som tillhandahålles av banker, försäkringsinrättningar, resebyråer m. fl. Alla dylika tjänster tillsammantagna representerar otvivelaktigt ett inte ringa skatteunderlag. Då det emellertid här är fråga om tjänster och områden av så särpräglad natur, att ett medtagande otvivelaktigt skulle verka komplicerande på utformningen och handhavandet av en indirekt beskattning, anser kommittén, att nämnda tjänster inte bör medtagas vid en allmän indirekt beskattnings införande.

III. Utvidgad punktbeskattning

Kommittén har enligt sina direktiv att bl. a. undersöka, huruvida en ev. utvidgad indirekt beskattning bör ta form av en generell skatt eller om det nuvarande systemet bör utbyggas genom utsträckning av den indirekta

beskattningen till vissa varugrupper, ev. i kombination med höjning av vissa av de nuvarande indirekta skatterna. Här bör erinras om, att kommittén redan tidigare framhållit (s. 98), att en utvidgad indirekt beskattning — med hänsyn till önskvärdheten av en låg skattesats i kombination med god avkastning — principiellt bör vara av allmän karaktär. Härefter har två alternativ till en allmän indirekt beskattning närmare behandlats. Det återstår för kommittén att pröva, om en utbyggnad av nuvarande punktskatter kan vara lämplig som ett ytterligare alternativ, och att belysa de för- och nackdelar en sådan skatteform skulle kunna innebära.

Till de vanligen nämnda fördelarna med punktskatter hör främst, att punktskatterna kan läggas på varor, som inte framstår som direkt nödvändiga för livsuppehället. Skatten kan ges en karaktär av skatt på lyxvaror eller i varje fall på varor, som lättare än andra kan undvaras. Nu gällande varu- och försäljningsskatter får anses vara uppbyggda efter denna princip. En skatt lagd på exempelvis choklad och andra sötsaker, kemisktekniska preparat såsom parfymer, läppstift, rakvatten m. m., guldsmedsvaror, äkta mattor o. d., kan vara lättare att tåla än en skatt lagd på konsumtionen i allmänhet. De uppräknade varorna är uppenbart inte lika oumbärliga som t. ex. livsmedel och beklädnadsvaror.

En beskattning utbyggd efter lyx- eller umbärlighetsprincipen måste emellertid få en mycket begränsad räckvidd. Det kommer alltid att möta svårigheter att få någon objektiv grund för urvalet av de varor, som i skattehänseende skall klassificeras som lyxvaror. I den mån det skulle visa sig möjligt att göra ett sådant urval, skulle resultatet bli, att de utvalda varorna representerade en så liten omsättning — med lyxvaror måste ju förstås varor som endast kan köpas i begränsad omfattning eller av ett fåtal — att skatteinkomsterna blev mycket blygsamma. Utvidgas bedömningen till att inte enbart gälla lyxvaror utan även varor, som lättare än andra kan undvaras i den allmänna konsumtionen, kan en vidare krets av varor komma i fråga. Även med denna vidgade förutsättning får urvalet en prägel av godtycke över sig och svårigheter med avgränsningen uppkommer. Sådana svårigheter föreligger redan med de begränsade varuskatter som nu gäller. Vid en utbyggnad av punktskatterna till nya områden kommer dessa svårigheter att bli än mera utpräglade. En utbyggnad måste medföra, att allt fler varor, utvalda på grund av subjektiva uppfattningar om deras umbärlighet, kommer under beskattning. Med en utbyggnad följer vidare, att punktskatterna i ökad utsträckning kommer att omfatta sådana varor, som kan vara lika vanliga i konsumtionen även hos små inkomsttagare som direkta nödvändighetsvaror. Härmed förloras tydligen till väsentlig del de fördelar, som ansetts förknippade med punktskatter av denna typ.

Som en annan fördel med punktskatter brukar nämnas, att sådana skatter kan läggas på varor, som framställes hos ett fåtal tillverkare, och att kontrollen därför kan bli mycket effektiv utan några stora kostnader. Detta

antagande är riktigt så länge punktskatterna begränsas till ett litet antal varor. Exempel härpå visar — utöver de i särställning stående sprit- och tobaksskatterna — skatten på kaffe, som uppbäres i samband med importen, och skatten på elkraft, som uppbäres hos ett fåtal distributörer av elkraft. Det kan även ges exempel på nu obeskattade varor, som — med hänsyn till att de framställes hos ett litet antal tillverkare — ur kontrollsynpunkt skulle vara lätta att beskatta. Tändstickor och socker utgör ett par sådana exempel.

En utbyggnad av den indirekta beskattningen efter principen att beskatta varor, som tillverkas hos ett litet antal, lätt kontrollerbara företag, är dock ohållbar, eftersom den helt saknar objektiv grund. En utbyggnad av den indirekta beskattningen till varor, som både skulle kunna anses vara lättare att undvara än andra och för vilka en skatt skulle vara särskilt lätt att administrera, torde inte komma att gå väsentligt utanför det varuområde, som redan är beskattat. Därmed skulle följa, att en sådan utbyggnad inte skulle komma att tillföra staten någon mera väsentlig inkomstökning.

Som en illustration till vad utbyggda punktskatter för enskilda varugrupper skulle ge i statsinkomster kan följande exempel nämnas. En skatt på 20 procent lagd på följande varuslag skulle inbringa: tändstickor 3,5 milj. kronor, glödlampor 2 milj. kronor, kameror 6 milj. kronor. En motsvarande skatt på en så allmän konsumtionsvara som socker skulle inbringa omkring 75 milj. kronor och en skatt av samma storlek på skor omkring 30 milj. kronor.

En allmän indirekt skatt lagd i detaljhandelsledet på *en* procent kan, såsom framgår av kommitténs beräkningar (s. 181), antages inbringa 270 milj. kronor för budgetår räknat.

För att ett utbyggt punktskattesystem skall kunna ge inkomster motsvarande dem, som en allmän indirekt skatt ger även vid en låg skattesats, fordras, att punktskatterna kommer att omfatta en betydande del av våra vanliga konsumtions- och investeringsvaror. Trots en sådan utbyggnad måste man förutsätta, att skattesatserna skulle bli höga jämfört med dem, som kan tillämpas vid en allmän indirekt skatt.

En ofrånkomlig godtycklighet vid valet av varor, som skall omfattas av skatten, och de förhållandevis höga skattesatserna talar alltså emot ett utbyggt punktskattesystem. De beskattade varorna kan, beroende på det högre pris skatten medför, väntas få svårare att hävda sig i den allmänna efterfrågan gentemot andra varor. Följden blir avsättningssvårigheter med återverkningar bakåt på de tillverkande företagen och skatten får därigenom biverkningar för företag och anställda, som inte har varit avsedda. Särskilt påtagliga kan dessa återverkningar bli i sådana fall, då en beskattad vara relativt lätt kan ersättas med en vara, som är fri från skatt. Genom punktskatternas inverkan på konkurrensförhållandena inom näringslivet kan det vidare väntas, att det ständigt från de företag, som beröres av skatterna,

kommer att göras framstötar för ändringar syftande till en lägre skattebelastning. Det kan därför väntas bli svårt att hålla samman ett punktskattesystem av mera omfattande slag och att få detta funktionsdugligt för längre tid.

Då ett punktskattesystem förutsätter höga skattesatser kommer vidare den rörlighet i skattesatserna, som kan vara önskvärd, om indirekta skatter skall användas för konjunkturpolitiska uppgifter, endast i begränsad utsträckning att kunna uppnås. Erfarenheterna från vissa nu gällande punktskatter visar, att efterfrågan även på sådana varor, som i och för sig inte är särskilt priskänsliga, starkt påverkats vid mera väsentliga förändringar i skattesatserna. Det ligger för övrigt i sakens natur, att möjligheterna till en av konjunkturpolitiska skäl motiverad fördubbling av skattesatserna är större, om utgångsläget är t. ex. en tvåprocentig allmän indirekt skatt, än om utgångsläget är en serie av punktskatter på 20 procent eller högre. Härtill kommer att effekten på den totala efterfrågan av den senare höjningen, om den över huvud taget skulle kunna genomföras, ändock skulle bli mindre genom att efterfrågan sökte sig över till den obeskattade delen av varuområdet.

Med hänsyn till svårigheterna att vid en utbyggd punktbeskattning bevara de fördelar, som ansetts ligga i detta skattesystem så länge det är begränsat till ett fåtal varor, och till de ofördelaktiga verkningar ett sådant system kan väntas få i olika avseenden, finner kommittén, att en utbyggnad av nuvarande punktskatter till nya varor eller varuområden inte utgör ett lämpligt alternativ till de former för allmän indirekt beskattning kommittén förut behandlat.

Detta innebär emellertid inte ett ovillkorligt avståndstagande från användningen av punktskatter. Punktskatter kan nämligen visa sig nödvändiga att använda fristående eller som ett komplement till en allmän indirekt beskattning för att ge ökade inkomster eller för att fylla andra, mer speciella uppgifter. Till denna typ av punktskatter hör i första hand förekommande sprit- och tobaksskatter samt skatterna på motorfordon och motorbränslen. Härutöver användes, såsom kommittén tidigare uttalat (s. 75), punktskatter för att påverka konsumtionens och investeringarnas inriktning. Punktskatter av detta slag bärs upp av särskilda motiv, som under längre eller kortare tid kan bedömas äga giltighet. I vilken mån sådana punktskatter för framtiden kan visa sig erforderliga och lämpliga undandrager sig av naturliga skäl kommitténs bedömande.

Till vissa av de nu gällande punktskatterna återkommer kommittén i ett följande kapitel.

IV. Beräknade skatteintäkter vid detaljhandels- resp. partihandelsskattealternativet

Kommittén har i syfte att erhålla en uppfattning av de skatteintäkter, som kan påräknas vid en detaljhandels- resp. en partihandelsskatt, gjort vissa beräkningar rörande storleken av dessa intäkter. För dessa beräkningar redogöres i det följande. Kommittén vill dock starkt understryka osäkerheten i de angivna beloppen.

De gjorda beräkningarna över skatteintäkter omfattar dels hushållens inköp år 1955 av varor och tjänster — beträffande livsmedlen bygger beräkningarna på preliminära uppgifter för år 1956 — dels den offentliga konsumtionen av varor, dels företagens, statens och kommunernas utgifter för

Tab. 27. Hushållens inköp av varor och vissa tjänster, som ingår i alternativen detaljhandelsskatt resp. partihandelsskatt

Skatteobjekt	Beskattningsvärde i milj. kronor	
	Detaljhandelsskatt	Partihandelsskatt
1. Livsmedel[1]	9 740	7 174
a) Mjöl, gryn, bröd	1 176	941
b) Potatis	330	—
c) Rotfrukter, grönsaker, frukt, bär	1 289	773
d) Specerier	1 652	1 321
e) Mjölk och grädde	970	863
f) Smör och margarin	795	689
g) Ost	285	234
h) Kött och fläsk	2 032	1 670
i) Ägg	318	—
j) Fisk	389	281
k) Öl och läskedrycker	504	402
2. Bränsle[2]	780	663
3. Kläder, skor, reseffekter m. m.[3]	3 620	2 534
4. Möbler, bosättn.-art. och andra varaktiga varor	1 950	1 365
5. Motorfordon[4]	1 370	940
6. Cyklar och sportartiklar	190	152
7. Toalettartiklar, färg m. m.	480	350
8. Böcker, papper m. m.[5]	250	150
9. Fotoartiklar	120	84
10. Blommor	110	72
11. Restaurangtjänster[6]	500	—
Summa	19 110	13 489

1 Militärt kosthåll liksom restaurangernas och de offentliga inrättningarnas ingår, däremot ej spritdrycker, vin och tobak.

2 Stenkol, koks, eldningsolja, fotogen och brunkolsbriketter ingår.

3 Skrädderiarbeten och skoreparationer ingår ej.

4 Därav i konsumentpriser 790 milj. kr. för nyinköp (exkl. investeringsavgift), 200 milj. kr. för reparationer och service (ingår ej i partihandelsalternativet) samt 300 milj. kr. för bensin, olja etc. (ingår blott delvis i partihandelsalternativet).

5 Tidningar och tidskrifter ingår ej.

6 Endast förädlingsvärdet ingår här. Livsmedelsdelen är upptagen under 1.

investeringar i maskiner, transportmedel o. d. samma år och dels utgifter för material av olika slag för byggnader och andra fasta anläggningar. Uppgifterna till ledning för beräkningen av hushållens inköp grundar sig på av konjunkturinstitutet gjorda undersökningar och Jordbruksekonomiska meddelanden, utgivna av statens jordbruksnämnd.

Värdet av den konsumtion, som ingår i *hushållens inköp år 1955 av varor och tjänster,* framgår av *tabell 27.*

Den i tabell 27 angivna summan beskattad konsumtion utgör 66 procent av den totala privata konsumtionen. Vid en skattesats av *en* procent, tillämpad å de i tabellen angivna värdena, kan skatteintäkten beräknas uppgå till omkring 190 milj. kronor vid en detaljhandelsskatt och till omkring 135 milj. kronor vid en partihandelsskatt.

Till belysning av vilka varor och tjänster, som inte kommer att träffas av en allmän varuskatt, angives i *tabell 28* hushållens inköp år 1955 av dylika varor och tjänster, beräknade efter konsumentpriser.

Tab. 28. Hushållens inköp år 1955 av enligt förslagen icke beskattade varor och vissa tjänster

Milj. kr.

1. Vin och sprit	1 220
2. Tobak	890
3. Elström	355
4. Ved, kokgas, torv och torvbriketter	200
5. Bostadshyra	2 405
6. Skrädderiarbeten och skoreparationer	190
7. Garagehyra m. m.	150
8. Resor	1 140
9. Läkare och tandläkare	400
10. Begravningskostnader	50
11. Medicin	190
12. Tvätt, frisör, arbetshjälp m. m.	550
13. Nöjen, radiolicens, tippning, lotterier	585
14. Tele, post	350
15. Tidningar och tidskrifter	370
16. Fotografering	30
Summa	9 075

Offentlig konsumtion, dvs. den förbrukning av varor m. m. som äger rum hos offentliga institutioner m. fl., kommer vidare att beskattas vid en varuskatt i såväl detaljhandelsledet som partihandelsledet. Denna offentliga konsumtion kan i runt tal uppskattas till 1 000 milj. kronor, vilket vid en skattesats av *en* procent skulle innebära en statsintäkt av 10 milj. kronor.

En allmän varuskatt i detaljhandelsledet kommer jämväl att träffa företagens, statens och kommunernas utgifter för *investeringar* i maskiner, transportmedel o. d. Dessa utgifter har för år 1955 av kommittén beräknats från följande utgångspunkter.

1. Nyinvesteringarna i maskiner, transportmedel m. m. uppgick år 1955 totalt sett till 3 370 milj. kronor med följande fördelning.

Enskilda företag	2 680	milj. kronor
Kommuner	190	» »
Statliga investeringar (dock ej för krigsmateriel)	500	» »

2. Från nu angivna uppgifter om nyinvesteringarna kommer man fram till en ungefärlig uppskattning av försäljningarna av maskiner, transportmedel, delar därav m. m. efter hänsynstagande till följande förhållanden:

a) i kostnaderna under 1. ingår vissa installationskostnader (löner),

b) i 1. ingår endast nyinvesteringar; till detta kommer de maskindelar etc. som användes till underhåll,

c) i 1. ingår endast maskiner, transportmedel o. d.; till detta kommer den utrustning som ingår i byggnader, såsom spisar, kylskåp, hissar, inredning m. m.

3. Därest hänsyn tas till under 2. angivna förhållanden kan de totala försäljningarna av maskiner, transportmedel m. m. uppskattas till totalt 4 400 milj. kronor med följande fördelning.

Till enskilda	3 500	milj. kronor
» kommuner	300	» »
» statliga ändamål (dock ej krigsmateriel)	600	» »

Försäljningarna av maskiner, transportmedel m. m. kan med hänsyn till en viss osäkerhet i beräkningarna i avrundat tal beräknas uppgå till omkring 4 000 milj. kronor. Vid en skattesats av *en* procent innebär detta en skatteintäkt på 40 milj. kronor.

Varuskatt förutsättes vidare skola uttagas för *material* av olika slag, ingående *i byggnader och andra anläggningsarbeten*. Värdet av dylikt material kan emellertid endast med stor osäkerhet beräknas. Gjorda undersökningar syns tyda på, att detta värde uppgår till mellan 3 000 och 4 000 milj. kronor. En skattesats av *en* procent tillämpad å detta värde kan således uppskattningsvis sägas ge en statsintäkt av minst 30 milj. kronor. Vid en partihandelsskatt torde skatteintäkten böra beräknas till ett något lägre belopp, eller minst 25 milj. kronor.

Sammanfattningsvis kan en varuskatt vid en skattesats av *en* procent grovt räknat antagas ge en skatteintäkt vid en detaljhandelsskatt av omkring (190+10+40+30 =) 270 milj. kronor och vid en partihandelsskatt av omkring (135+10+40+25 =) 210 milj. kronor för budgetår räknat.

FEMTE KAPITLET

KONTROLLORGANISATION OCH KONTROLL-KOSTNADER

I. Nuvarande förhållanden

Kontrollstyrelsen är f. n. kontroll- och uppbördsmyndighet beträffande flertalet *indirekta* skatter, som skall erläggas för inom riket producerade varor och nyttigheter. Styrelsens nuvarande organisation på detta område, som är uppdelad på en central och en lokal förvaltning (fyra distrikt), utgöres av omkring 70 tjänstemän i den centrala och ungefär lika många i den lokala förvaltningen. Tillhopa således ca 140 tjänstemän.

De nu gällande indirekta skatterna regleras genom särskilda förordningar, om vilka uppgifter tidigare lämnats. Skatteförfattningarna är samtliga uppbyggda efter i stort sett samma grunder. Skyldigheten att redovisa skatt, som åvilar tillverkare eller säljare av skattebelagda varor och nyttigheter, fullgöres på så sätt, att den skattskyldige avger deklaration angående sin utlämning eller försäljning av skattepliktiga varor. Deklarationer avges i allmänhet månadsvis. Tiden för insändandet till kontrollstyrelsen av sådan deklaration är avpassad så att den tid, som förflyter mellan varans utlämning eller försäljning och deklarationens avgivande, svarar mot den genomsnittliga kredittid, som de skattskyldiga i allmänhet medger sina köpare. Då skattskyldig skall erlägga enligt deklaration upplupen skatt samtidigt med insändandet av deklarationen, blir han sålunda normalt i tillfälle att fullgöra skattebetalningen utan att anlita i sitt företag arbetande rörelsekapital.

Till grund för de uppgifter, som skall lämnas i deklaration, skall ligga vederbörlig handelsbokföring och/eller av kontrollstyrelsen jämlikt skatteförfattningarna föreskriven bokföring.

Till kontrollstyrelsen inkomna deklarationer och andra kontrollhandlingar blir föremål för formell och siffermässig granskning, varefter debitering av skatt verkställes. Skulle därvid felaktigheter upptäckas, underrättas skattskyldig härom genom debiterings- eller krediteringsbesked. Granskning av deklarationer m. m. mot de skattskyldigas bokföring sker vid inspektioner, som förrättas av tjänstemän vid styrelsens lokala skattekontroll. Dylika inspektioner verkställes i allmänhet minst en gång årligen hos varje skattskyldig och omfattar inte blott siffermässig avstämning av deklarationsuppgifterna mot befintlig bokföring utan även överslagsberäk-

ning av omsättningen och produktionen av skattepliktiga varor under tiden efter föregående inspektion, därvid vad angår beräkningen av produktionen denna ställs i relation till förbrukningen av råvaror och förnödenheter under samma tid. Vidare söker kontrolltjänstemannen medelst genomgång av prislistor eller andra uppställningar över produktionsprogrammet och fysisk undersökning av lagerhållningen av färdigvaror i görligaste mån övertyga sig om, att skatt redovisas för alla varor, som är skattepliktiga. Skulle vid inspektion visa sig, att tillverkaren underlåtit att i sina deklarationer för beskattning upptaga viss del av sin skattepliktiga tillverkning, har tjänstemannen att upprätta förslag till efterdebitering å särskild blankett, av vilket förslag bl. a. framgår det skattebelopp, som anses skola påföras tillverkaren utöver tidigare deklarerad skatt, ävensom grunderna för denna efterdebitering. Detta förslag delges den skattskyldige, vilken — om han anser att den föreslagna efterdebiteringen är oriktig — äger att inom viss tid inkomma till kontrollstyrelsen med skriftlig förklaring. Har sådan förklaring inte inkommit inom angiven tid, debiteras den skattskyldige av styrelsen i särskild skrivelse. Styrelsen, som inte är bunden av tjänstemannens förslag till efterdebitering, avgör ärendet på grundval av den framlagda utredningen. Skulle felaktighet bero enbart på felräkning eller liknande, lämnas rapport härom å s. k. granskningsbesked — debiteringseller krediteringsbesked — varefter rättelse vidtages. Dessa besked godkännes regelmässigt av den skattskyldige genom påteckning å beskedet.

Över varje förrättad inspektion har kontrolltjänsteman att upprätta rapport med noggrann utredning rörande påträffade felaktigheter i skatteredovisningen. Skulle inom kontrollstyrelsen tveksamhet råda om riktigheten av föreslagna debiteringar eller krediteringar, verkställes ytterligare utredning genom remiss till inspektionsförrättaren eller till den skattskyldige.

Därest skattskyldig inte åtnöjes med kontrollstyrelsens beslut, äger han däröver anföra besvär hos Kungl. Maj:t. Dylika besvär skall ha inkommit inom en månad efter den dag, vederbörande erhållit del av beslutet, och prövas slutgiltigt av Kungl. Maj:t (i statsrådet eller regeringsrätten). Den rättsliga prövningen av mål rörande skyldighet att erlägga skatt till kontrollstyrelsen verkställes i administrativ ordning och kan ej bli föremål för allmän domstols prövning.

Vad härefter angår behandlingen av ärenden, där tvist kan uppkomma mellan kontrollstyrelsen och skattskyldig angående storleken av skattebelopp, som utöver i deklaration redovisade belopp bör erläggas, må under hänvisning till det nu anförda erinras om, att dylika skattebelopp vanligen skall gäldas omedelbart. Fall kan givetvis förekomma, där beslut om efterdebitering och krav på betalning uppskjutes. Detta är förhållandet, när oklarhet föreligger om storleken av det belopp, som skall efterdebiteras och tillika de felaktiga deklarationsuppgifterna tillkommit under sådana förhållanden, att grov oaktsamhet eller uppsåt att undandraga sig skatt kan

antagas ha varit för handen hos den skattskyldige. Styrelsen brukar i dylika fall anhålla om polisundersökning samt hemställa, att den felande ställs under åtal med yrkande om ansvar enligt gällande skattestrafflag (SFS 1943:313). En polisundersökning kan understundom leda till höjning av det till efterdebitering föreslagna beloppet. Att efterdebitering och därmed krav på skatt i sådana fall verkställes med någon fördröjning innebär emellertid inte, att kontrollstyrelsen är skyldig att vid debitering rätta sig efter vad allmän domstol i brottmålsprocess kan komma att anse såsom undandraget skattebelopp. Eftersom straffet i dylika processer vanligen utgör böter till ett visst högsta belopp, är det av allmän domstol såsom undandraget ansedda skattebeloppet endast den bas, på vilken böterna beräknas. Regeringsrätten har också i ett fall fastställt kontrollstyrelsens efterdebitering av visst belopp, ehuru högsta domstolen tidigare fastställt bötesstraff på basis av ett lägre skattebelopp.

Kontrollstyrelsen brukar således omedelbart låta påföra och uttaga enligt inkomna granskningshandlingar inte deklarerade skattebelopp och, om någon fördröjning förekommer, vidtaga åtgärder oberoende av allmänna domstolars ställningstagande. Det har hittills ytterligt sällan förekommit, att tvist uppstått angående storleken av inte deklarerade skattebelopp. I de fall, där regeringsrätten bifallit besvär över styrelsens debitering av skatt, har styrelsen givetvis haft att återbetala erlagd skatt.

I fråga om tvångsmedel mot skattskyldiga samt straff för brott och förseelser mot skatteförfattningarna gäller i stort sett enahanda bestämmelser enligt de olika skatteförfattningarna. Såsom i det föregående anförts äger kontrollstyrelsen att avgöra ärenden och mål allenast i administrativ ordning. Uppstår fråga om att utkräva ansvar mot skattskyldig för underlåtenhet att iakttaga i författningarna eller med stöd av desamma av kontrollstyrelsen meddelade föreskrifter eller för förseelse eller brott mot andra gällande bestämmelser, har kontrollstyrelsen att till allmän åklagare anmäla sådant förhållande till åtal. I fråga om vite gäller på motsvarande sätt att kontrollstyrelsen visserligen äger meddela vitesföreläggande men att vitet utdömes av allmän domstol. Skattskyldig kan inte ställas till ansvar för underlåtenhet att erlägga upplupen skatt. Kontrollstyrelsen har därvid endast möjlighet att tillämpa i skatteförfattningarna angivna tvångsmedel, dock ej vite.

Tvångsmedlen är följande.

1. *Vite.* Vitesföreläggande, som inte må avse erläggande av skatt, kommer huvudsakligen till användning exempelvis då skattskyldig underlåter att insända deklarationer eller andra kontrollhandlingar. I föreläggandet angives, att skattskyldig inom bestämd tid har att fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Har denna skyldighet inte fullgjorts inom föreskriven tid, anmäler kontrollstyrelsen detta till allmän åklagare för begäran om det utsatta vitesbeloppets utdömande av allmän domstol.

2. *Förbud.* Underlåter skattskyldig att avgiva föreskriven deklaration må kontrollstyrelsen, om särskilda skäl därtill är, meddela den skattskyldige förbud tills

vidare, till dess deklaration avgivits, att förfoga över skattepliktig vara. Sådant förbud kan även meddelas, om skatt inte erlägges inom föreskriven tid eller påfordrad säkerhet för skattens behöriga erläggande inte ställs.

3. *Utmätning och avgift.* Därest skattskyldig underlåter att inom föreskriven tid erlägga upplupen skatt, kan kontrollstyrelsen — utan föregående behandling av ärendet vid allmän domstol — hos vederbörande indrivningsmyndighet begära uttagande genom utmätning av oguldet skattebelopp. Den skattskyldige åligger (SFS 1942:531) att vid indrivningen erlägga avgift, beräknad, när det oguldna beloppet ej överstiger 5 000 kronor, efter sex öre för varje full krona därav samt eljest efter sex procent om året å beloppet från den dag, då detsamma senast skulle ha erlagts, till dess betalning sker. I sistnämnda fall må avgift dock ej erläggas med mindre belopp än 300 kronor. Därest styrelsen inte påkallat indrivning av oguldet skattebelopp, må styrelsen förordna, att avgift som nyss sagts skall erläggas vid inbetalningen. Ifrågavarande avgift, som har karaktär av stämmoböter, kan genom beräknad preventiv verkan även sägas vara ett tvångsmedel.

Beträffande ansvar för brott och förseelser gäller i huvudsak följande.

Såsom brott betraktas i nu förevarande hänseenden endast fall, där någon i deklaration till kontrollstyrelsen lämnat oriktiga uppgifter. I samtliga skatteförfattningar finns erinran om, att ansvar för dylika brott skall utdömas enligt skattestrafflagen. I denna lag stadgas bl. a., att den, som i deklaration till ledning vid fastställande av skatt uppsåtligen lämnar oriktig uppgift ägnad att för honom eller den han företräder leda till frihet från skatt eller till för låg sådan, dömes för falskdeklaration till böter eller fängelse, eller, där omständigheterna är synnerligen försvårande, till straffarbete i högst två år. Böterna skall bestämmas till högst fem gånger det belopp, som genom den oriktiga uppgiften undandragits, eller, om uppgiften följts, skulle ha undandragits, dock minst 100 kronor. Om någon av grov oaktsamhet begår dylik gärning, straffes han för vårdslös deklaration med böter, eller, där omständigheterna är synnerligen försvårande, med fängelse i högst sex månader. Böterna skall bestämmas till högst hälften av de för uppsåtligt brott stadgade, men likväl ej lägre än 50 kronor. Vidare kan den, som enligt skattestrafflagen förskyllt fängelse eller straffarbete, efter omständigheterna dömas att gälda straffskatt med högst tre gånger det belopp, som undandragits eller kunde ha undandragits. Den som frivilligt rättar oriktig uppgift är dock enligt särskilt stadgande fri från straff. Böter och straffskatt tillfaller kronan.

Den som bedriver skattepliktig rörelse utan iakttagande av stipulerad anmälningsskyldighet straffes med dagsböter, ej under tjugu. Har skattskyldig inte fullgjort i särskild ordning föreskriven bokföringsskyldighet eller inte insänt deklarationer m. m. till styrelsen i föreskriven ordning eller eljest inte lämnat av styrelsen begärda uppgifter, kan åtal anhängiggöras allenast efter anmälan av kontrollstyrelsen, därvid bötesstraff å högst 300 kronor kan utdömas. Den som överträder av styrelsen meddelat förbud straffes med dagsböter, ej under fyrtio, eller, där omständigheterna är synnerligen försvårande, med fängelse i högst sex månader.

Kontrollstyrelsens centrala skattekontroll ombesörjes av en särskild byrå för skatteärenden (tredje byrån). Denna byrå lyder under en byråchef med två byrådirektörer såsom biträden. Byrån är i övrigt uppdelad på olika avdelningar allt efter arten av de skatter kontrollen avser. Avdelningarna är följande, nämligen

allmänna avdelningen,
avdelningen för maltdrycksskatt, läskedrycksskatt, fettvaruaccis och pälsvaruskatt samt kemisk-tekniska preparat,
avdelningen för varuskatt å sötvaror
» » försäljningsskatt,
» » elskatt,
» » brännoljeskatt,
» » utskänkningsskatt samt
» » omsättningsskatt å motorfordon.

Avdelningarna står under ledning av en förste byråsekreterare eller förste byråinspektör samt omfattar i övrigt en eller flera byråinspektörer, amanuenser eller assistenter samt biträdespersonal. Skattebyråns nuvarande personalstyrka uppgår till 73 personer, varav 26 lönegradsplacerade i 15:e och högre lönegrader.

Den lokala skattekontrollen ombesörjes av fyra distriktskontor (belägna i Stockholm, Malmö, Göteborg och Sundsvall) under ledning av en distriktsöverkontrollör i varje distrikt med biträde av överkontrollörer, kontrollörer och assistenter samt skriv- och kontorspersonal. Antalet anställda utgör f. n. 71 personer, varav 57 lönegradsplacerade i 15:e och högre lönegrader.

Vid kontroll av utskänkningsskatten biträdes distriktskontoren av Nya Systemaktiebolagets distriktschefer mot särskild till bolaget utbetalad ersättning.

Kostnaderna för kontrollstyrelsens centrala och lokala skattekontroll (inkl. omkostnader) kan för budgetåret 1955/56 sammanlagt beräknas uppgå till 2,3 milj. kronor.

För handläggning av taxeringsärenden avseende de *direkta* skatterna fungerar f. n. följande taxeringsorgan och andra myndigheter.

Varje län indelas för den årliga taxeringens verkställande av länsstyrelsen i taxeringsdistrikt (lokala och särskilda). I varje lokalt taxeringsdistrikt finns en lokal taxeringsnämnd och inom varje särskilt taxeringsdistrikt finns enligt länsstyrelsens bestämmande en eller flera särskilda taxeringsnämnder. Varje län utgör ett prövningsdistrikt med en länsprövningsnämnd. Denna nämnd tjänar både såsom besvärsinstans och såsom beskattningsnämnd över taxeringsnämnderna. Vid sidan av de länsvis fungerande prövningsnämnderna finns en för hela riket gemensam prövningsnämnd, den mellankommunala prövningsnämnden.

Ledningen av taxeringsarbetet inom varje län ankommer på länsstyrelsen. I sådant hänseende har länsstyrelsen att verkställa indelning i taxeringsdistrikt samt förordna ordförande och en ledamot i varje taxeringsnämnd m. m. Länsstyrelsen skall vidare vaka över att taxeringsarbetet ordnas och bedrives ändamålsenligt. Den ene av länsstyrelsens två avdelningschefer, landskamreraren, är självskriven ordförande i länets prövningsnämnd och tillika chef för landskontoret, inom vilket skatte- och taxeringsfrågor avseende de direkta skatterna handlägges å en särskild sektion, taxeringssektionen, med en sektionschef, benämnd taxeringsintendent.

Något organ för central ledning av taxeringsverksamheten avseende direkta skatter, finns inte inrättat. Fr. o. m. den 1 juli 1951 har dock en för hela riket gemensam nämnd, riksskattenämnden, funnits med uppgift att genom rådgivande och vägledande verksamhet främja en riktig och enhetlig tillämpning av taxeringsförordningen och de skatteförfattningar, enligt vilka taxering verkställes på sätt taxeringsförordningen föreskriver. Dessutom har nämnden att meddela förhandsbesked i taxeringsfrågor, fastställa för taxeringsväsendet erforderliga blanketter, handlägga åtskilliga dispensfrågor och ärenden rörande dubbelbeskattningar m. m. Nämnden består av ordförande och ytterligare sex ledamöter, vilka utses av Kungl. Maj:t. För nämndens verksamhet finns inrättat ett kansli.

För överklagande av prövningsnämnds beslut rörande taxering fungerar kammarrätten såsom besvärsinstans. Över kammarrättens utslag i mål rörande taxering för inkomst eller förmögenhet må besvär anföras hos Kungl. Maj:t. Sådana besvär avgöres i regeringsrätten.

Genom beslut av 1956 års riksdag har vissa ändringar vidtagits i taxeringsorganisationen i syfte att erhålla en effektivare taxering. Den nya organisationen skall genomföras successivt med början taxeringsåret 1958. Ändringarna innebär i huvudsak följande.

I varje stad med egen uppbördsförvaltning och i varje fögderi skall finnas en eller flera särskilda taxeringsnämnder med uppgift att taxera rörelseidkare, fria näringsutövare och andra skattskyldiga, beträffande vilka en mer ingående deklarationsgranskning är påkallad. I dessa nämnder, där ordföranden utses av länsstyrelsen och övriga ledamöter väljs av kommunala organ, skall i granskningsarbetet biträde åtnjutas av heltidsanställd tjänsteman, benämnd taxeringsassistent. Taxeringsassistenterna placeras hos de lokala skattemyndigheterna, under vilka de administrativt sorterar. Övriga taxeringsnämnder skall ha samma organisation och arbetsformer som hittills.

För att ytterligare vidga möjligheterna till kvalificerat kontrollarbete genomföres förstärkningar på länsstyrelsernas taxeringssektioner, främst bland revisionspersonalen.

Prövningsnämnderna blir i den nya organisationen enbart besvärsinstanser. En indirekt förstärkning av taxeringssektionerna vidtages genom att särskilda prövningsnämndskanslier inrättas inom länsstyrelserna.

Vidare kommer riksskattenämndens kansli att utbyggas med en byrå för taxeringskontroll.

II. Allmänna riktlinjer för kontrollens anordnande

Kontrollorganisationen vid en allmän varuskatt, antingen denna läggs i detalj- eller partihandelsledet, bör vara så utformad, att garantier erhålles för att alla skattskyldiga fullgör föreskriven uppgifts- och deklarationsskyldighet och att lämnade uppgifter och deklarationer är riktiga och fullständiga ävensom att de skattskyldiga i rätt tid erlägger upplupen skatt. För att dessa syftemål skall kunna uppnås erfordras en fortlöpande kontroll över att deklarationer avlämnas och skatt inbetalas å därför bestämda tider samt en noggrann granskning av inkomna deklarationer. Om den här antydda

kontrollen skall kunna effektivt fungera syns en fullständig registrering av de skattskyldiga vara nödvändig.

I det följande behandlar kommittén till en början frågan om de administrativa organ, som lämpligen bör handhava skattekontroll och skatteuppbörd, dvs. frågan om beskattnings- resp. uppbördsmyndighet. Därefter lämnar kommittén några synpunkter på vissa med kontrollen sammanhängande frågor, nämligen beträffande förfaringssätt vid registrering av de skattskyldiga samt rörande deklarations- och kontrollförfarandet.

Utformningen av en kontrollorganisation är till viss del beroende på det led i produktions- och distributionsprocessen, i vilket en generell indirekt skatt läggs. Vid en skatt i detaljhandeln måste med hänsyn till det stora antalet skattskyldiga — omkring 200 000 — organisationen bli av större omfattning än vid en skatt i partihandelsledet, som beräknas avse endast ca 60 000 skattskyldiga.

Med avseende på kontrollen av en allmän varuskatt vill kommittén framhålla, att erfarenheter från andra länder pekar på att denna skatteform inte bjuder på större svårigheter än andra skatteformer.

Kommittén vill redan här understryka nödvändigheten av att kontrollen görs så effektiv som möjligt är. En bristande kontroll kan nämligen innebära ett incitament till skattesvek. Härtill kommer — förutom de rent rättsliga och fiskaliska synpunkterna på ett dylikt förfarande — att sådana skattskyldiga, som kan undandraga sig skattskyldighet, erhåller ett bättre konkurrensläge i förhållande till de lojala skattebetalarna. Den snedvridning i konkurrensen, som härigenom uppstår, kan leda till en svårartad irritation inom näringslivet mot skatten som sådan.

Beskattnings- och uppbördsmyndighet

Detaljhandelsskatt. Antalet skattskyldiga vid 1940 års allmänna omsättningsskatt uppgick, som förut nämnts, år 1946 till ca 160 000. Vid ett genomförande i detaljhandelsledet av en generell beskattning, som också omfattar andra varor än butikshandelsvaror ävensom samtliga livsmedel, kan man räkna med att antalet skattskyldiga kommer att stiga till ca 200 000.

Som lämplig utgångspunkt vid bedömandet av kontrollorganisationens utformning vid genomförandet av en skatt i detaljhandeln kan man välja förhållandena under 1940 års omsättningsskatts tillämpning. Såsom tidigare nämnts verkställdes taxering till allmän omsättningsskatt till en början av taxeringsnämnd och prövningsnämnd. Efter författningsändring år 1943 överflyttades emellertid taxeringen från dessa beskattningsnämnder till länsstyrelserna. En för hela riket gemensam nämnd, den centrala omsättningsskattenämnden, hade till uppgift att efter hemställan meddela bin-

dande förklaring i vissa skattefrågor samt att verka för en samordning av omsättningsskattekontrollen m. m. Nämnden utsågs av Kungl. Maj:t och bestod av ordförande och fyra ledamöter.

Kontrollstyrelsen är nu beskattnings- och uppbördsmyndighet för den alldeles övervägande delen av våra indirekta skatter. En utbyggnad av kontrollstyrelsen i syfte att därigenom erhålla en central dylik myndighet avseende en varuskatt i detaljhandelsledet kunde måhända med hänsyn härtill anses vara en naturlig utveckling av nu gällande ordning. Härigenom skulle även kontrollen av de indirekta skatterna väsentligen komma att handhavas av en och samma myndighet. En skatt i detaljhandeln kommer emellertid att omsluta praktiskt taget hela näringslivet med ett stort antal skattskyldiga, varför det kan göras gällande att man, i stället för att arbeta med en central beskattnings- och uppbördsmyndighet, bör söka anknyta kontrollen till den förefintliga taxeringsorganisationen för de direkta skatterna. Man erhåller således två huvudalternativ för kontrollorganisationens utformning vid en skatt i detaljhandeln, nämligen å ena sidan en central beskattnings- och uppbördsmyndighet med en lokal förvaltning och å den andra en anknytning till taxeringsorganisationen för de direkta skatterna. I sistnämnda fall kan diskuteras om man — i likhet med vad gällde under 1940 års omsättningsskatts första tid — skall förlägga taxeringen till en detaljhandelsskatt hos beskattningsnämnderna eller om man skall skapa en direkt till länsstyrelserna fogad varuskatteavdelning.

Det förstnämnda av de behandlade alternativen skulle sålunda innebära, att man även för en detaljhandelsskatt erhåller en central beskattnings- och uppbördsmyndighet. Denna skulle då lämpligen kunna utgöras av kontrollstyrelsen. Den under styrelsen lydande lokala kontrollen fick emellertid i så fall betydligt utbyggas. Det som talar för en dylik anordning är givetvis, att man härigenom säkrast möjliggör en enhetlig tillämpning av gällande bestämmelser. En central myndighet torde även ha möjlighet att lättare och snabbare kunna företaga erforderliga omdispositioner av kontrollpersonalen med hänsyn till arbetets omfattning, än om ledningen av kontrollarbetet skulle uppdelas på länsstyrelserna.

Därest kontrollstyrelsen skall fungera såsom central beskattnings- och uppbördsmyndighet vid en varuskatt lagd i detaljhandeln bör den vid sin sida ha en rådgivande nämnd, utsedd av Kungl. Maj:t och med uppgift att till styrelsen avgiva förslag och yttranden i ärenden angående varuskatt. Innan kontrollstyrelsen fattar beslut i dylika ärenden av principiell vikt eller eljest av större betydelse, bör nämnden höras av styrelsen. En dylik nämnd syns böra bestå av sju ledamöter, av vilka en skall förordnas till ordförande och en till vice ordförande. Ordföranden, vice ordföranden och två övriga ledamöter bör vara lagfarna eller ha erfarenhet av administrativ verksamhet. Tre av ledamöterna bör utses så, att kännedom om förhållandena inom näringslivet kommer att förefinnas inom nämnden. I övrigt torde

överlämnas åt Kungl. Maj:t att lämna de föreskrifter, som kan finnas erforderliga för nämndens verksamhet.

För det andra huvudalternativet eller en anknytning av varuskattekontrollen till den förefintliga taxeringsorganisationen för de direkta skatterna talar främst, att man härigenom skulle kunna dra nytta av denna organisations kännedom om de lokala förhållandena samtidigt som man skapade en grundval för ett intimt samarbete mellan kontrollen av direkta och indirekta skatter. Härigenom skulle man vidare erhålla en samordning av kontrollen.

Vad härvid först angår frågan, om beskattningsnämnderna bör handhava den allmänna kontrollen även av en varuskatt, torde hänsynen till erfarenheterna från 1940 års omsättningsskatt och till önskvärdheten att inte ytterligare öka dessa nämnders nuvarande arbetsbörda tala mot en dylik anordning. Även med den ändring i taxeringsförfarandet, som genomförts och som överfört taxeringen av företagare till särskilda nämnder, torde arbetsuppgifterna med den direkta beskattningen vara mycket omfattande. Den löpande kontrollen torde inte heller utan svårighet kunna handhavas av taxeringsnämnderna. Ett ytterligare skäl att inte använda beskattningsnämnderna som kontrollerande organ är, att de beslut, som dessa nämnder träffar rörande självdeklaration till inkomst- och förmögenhetsskatt, delvis är av annan karaktär än de avgöranden, som erfordras vid en varuskatt. En effektiv kontroll av detta slag fordrar i högre grad än den vanliga taxeringskontrollen en undersökning av den enskilda rörelsens förhållanden på platsen för rörelsens bedrivande. Härför krävs större tillgång till särskilt utbildad, bokförings- och branschkunnig personal, vilken inte utan betydande kostnader skulle kunna ställas till varje beskattningsnämnds förfogande. I fråga om taxering av jordbrukarnas naturaförmåner har kommittén dock ansett lämpligt inkoppla beskattningsnämnderna (jfr s. 109).

Man kan emellertid undvika denna dyrbara organisation genom att söka få en direkt anknytning av varuskattekontrollen till länsstyrelserna. Denna kontroll skulle utövas av en till länsstyrelsernas taxeringssektion anknuten avdelning, förslagsvis benämnd »varuskattebyrå», vilkens verksamhet skulle ledas av en särskild föreståndare. Organisatoriskt skulle skattebyrån stå under vederbörande taxeringsintendents ledning. Med en dylik anknytning torde det önskvärda och erforderliga samarbetet med kontrollen över de direkta skatterna kunna underlättas samtidigt som kontrollförfarandet kan samordnas genom taxeringsintendentens medverkan. Beslut i varuskatteärende skulle självständigt kunna fattas av skattebyrån, varvid länsstyrelsen som sådan kunde fungera som närmaste besvärsinstans över skattebyrån. Mot en anordning med en självständig skattebyrå kan emellertid invändas, att föreståndaren för denna byrå på eget ansvar skulle träffa avgöranden i de många gånger svårbedömda frågor, som kan uppkomma i varuskatteärenden. Såsom alternativ till en skattebyrå kan i syfte att undvika denna invändning ifrågakomma en ordning innebärande, att besluten

fattas av länsstyrelsen såsom beskattningsmyndighet samt att länsstyrelsen tillerkännes rätt att efter besvär såsom första instans ompröva sina beslut.

Oaktat det skatteunderlag, som skall framräknas vid en varuskatt, inte är detsamma som vid inkomst- och förmögenhetsbeskattning, kan de upplysningar, som länsstyrelsernas skatteavdelningar kan ge beträffande rörelsernas art och omfattning och de skattskyldigas inkomstförhållanden i vissa lägen vara av betydelse för bedömningen av pålitligheten av de uppgifter, som inkommer till varuskattekontrollen. Å andra sidan är det av minst lika stor betydelse för kontrollen över de direkta skatterna att få del av vad kontrollen över varuskatten ger vid handen. Då såsom nämnts kontrollen över uppgifter rörande försäljningens omfattning i betydande utsträckning får bygga på en genomgång av den skattskyldiges räkenskaper och då det även vid kontrollen över den direkta skatten i inte ringa grad måste företagas bokföringsgranskning hos de skattskyldiga, kan ett utbyte av upplysningar och erfarenheter vara av värde.

Även om länsstyrelserna utökas med en varuskattebyrå föreligger behov av ett för riket gemensamt organ, vars huvuduppgift bör vara att verka för en riktig och enhetlig tillämpning av en varuskatt. Detta organ, i vilket näringslivet, speciellt handeln, bör vara representerat, kan lämpligen organiseras som en nämnd med liknande uppgifter som dem, vilka tillkom den centrala omsättningsskattenämnden. Nämndens huvudsakliga uppgifter skulle bestå i att till vederbörande länsstyrelse avge förslag och yttranden i ärenden angående varuskatt samt att svara för viss samordning av varuskattekontrollen. Genom rådgivande och vägledande verksamhet skulle nämnden kunna främja en likformig behandling av ärenden i varuskattemål. Nämnden torde få möjlighet att på begäran lämna förhandsbesked i varuskatteärenden.

Den verksamhet, som denna vid sidan av länsstyrelserna ställda nämnd skulle ha att utöva, kommer sålunda att i viss mån likna den, som riksskattenämnden bedriver beträffande taxeringsfrågor rörande de direkta skatterna. De riktlinjer, som gäller för riksskattenämndens verksamhet, torde i tillämpliga delar kunna gälla för den här ifrågasatta nämnden för varuskatteärenden, förslagsvis kallad »varuskattenämnden». I princip torde nämndens ledamöter kunna utses efter liknande grunder, som förut förordats beträffande en vid kontrollstyrelsens sida stående varuskattenämnd.

Efter övervägande av de nu angivna båda alternativens för- och nackdelar har kommittén stannat för att förorda en anknytning av varuskattekontrollen till länsstyrelserna. Önskemålet att erhålla en likformig tillämpning av varuskatten torde därvid väl kunna tillgodoses genom inrättande av en särskild varuskattenämnd. Kommittén fäster stort avseende vid att detta alternativ syns skapa de bästa garantierna för en samordning av kontrollen över direkta och indirekta skatter.

Partihandelsskatt. De synpunkter, som kommittén anfört beträffande en varuskatt lagd i detaljhandelsledet och som i fråga om detta skattealternativ lett fram till att kommittén förordat länsstyrelserna såsom beskattnings- och uppbördsmyndighet, kan i viss mån sägas vara tillämpliga även beträffande en varuskatt lagd i partihandelsledet. Även för det fall länsstyrelserna väljs till beskattningsmyndighet vid en partihandelsskatt torde behov av ett rådgivande organ i form av en central nämnd föreligga. Därest detta alternativ skulle anses vara att föredraga framför det av kommittén i det följande föreslagna med kontrollstyrelsen som central myndighet, torde den närmare utformningen av kontrollorganisationen kunna ske efter de riktlinjer, som kommittén tidigare förordat med avseende på en skatt lagd i detaljhandelsledet. Dock bör — med hänsyn till de komplicerade skattetekniska problem, som kan uppkomma vid en varuskatt lagd i partihandelsledet — den rådgivande nämnden få utrustas med något mer vittgående befogenheter.

Det må dock framhållas, att antalet skattskyldiga kan antagas bli avsevärt mindre (ca 60 000) vid en partihandelsskatt än vid en skatt lagd i detaljhandelsledet (ca 200 000) samt att partihandelsskattens tekniska utformning, framför allt vad gäller spörsmål sammanhängande med beskattningsvärdets bestämmande, i vissa avseenden måste bli mera komplicerad än en detaljhandelsskatt och kräva en centraliserad handläggning. Kommittén vill i detta sammanhang särskilt peka på gränsdragningen mellan parti- och detaljhandlare, vilken är av betydelse både för bedömandet av frågan om registrering och frågan om skattesats. Sistnämnda orsaker har kommittén ansett vara så betydande, att den funnit sig böra förorda, att varuskattekontrollen vid en partihandelsskatt handhaves av en central beskattnings- och uppbördsmyndighet. Såsom dylik myndighet har kommittén ansett sig böra föreslå kontrollstyrelsen, som genom sin verksamhet som sådan myndighet med avseende på gällande indirekta skatter samlat erfarenheter rörande problem, som kan uppkomma vid en dylik skatteform. Kontrollstyrelsen bör i sådant fall utrustas med en efter partihandelsskatten avpassad lokal förvaltning, bestående av ett antal distriktskontor med lokalt anställda tjänstemän.

Även om man vid en partihandelsskatt erhåller en central myndighet med viss lokalförvaltning förutsätter kommittén, att ett intimt samarbete kommer till stånd mellan denna och länsstyrelsernas taxeringsorganisation i syfte att erhålla ett fortlöpande utbyte av upplysningar och uppgifter.

Därest kontrollstyrelsen väljs till central myndighet vid en varuskatt lagd i partihandelsledet bör styrelsen ha tillgång till en rådgivande nämnd med uppgift att till styrelsen avgiva förslag och yttranden i ärenden angående varuskatt. Styrelsen bör å sin sida vara skyldig att höra denna nämnd, innan styrelsen fattar beslut i varuskatteärenden av större vikt. Vad kommittén tidigare anfört beträffande en rådgivande nämnd vid kontrollsty-

relsens sida, därest styrelsen väljs till central beskattningsmyndighet vid en varuskatt lagd i detaljhandelsledet, torde i tillämpliga delar kunna gälla även för den nu ifrågasatta nämndens sammansättning och verksamhet.

Med kontrollen sammanhängande frågor

Registrering av skattskyldiga. Det är av stor vikt att en tillförlitlig registrering av de skattskyldiga föreligger redan vid skattens införande, oavsett om fråga är om en detaljhandels- eller en partihandelsskatt. På grund härav torde det böra ankomma på vederbörande myndighet att i god tid förbereda de skattskyldigas registrering utan att avvakta anmälningar till registrering från de skattskyldigas sida. Förberedelsearbetet för och själva registreringen kan försiggå efter följande riktlinjer.

Vederbörande beskattningsmyndighet genomgår mantals- och taxeringslängderna samt markerar däri de personer eller företag, som kan tänkas bli skattskyldiga till en varuskatt, även för tillfällig verksamhet. Uppgifter för registrering kan vidare hämtas från självdeklarationer samt firma- och aktiebolagsregister ävensom från yrkesförteckningen i telefonkatalog. Det s. k. tryckande registret hos länsbyrån för folkbokföringen torde jämväl kunna tillhandahålla uppgifter om företagare. Från det tryckande registret kan avtryck göras å kort, som kan brukas som kontokort för varje skattskyldig. Samtidigt med den nu ifrågasatta genomgången kan å avtryckskort eller i taxeringslängden göras anteckning om sådana uppgifter från den senaste allmänna självdeklaration och/eller taxeringslängd, som bör ingå i registret, t. ex. beträffande verksamhetens art, adress, årsomsättning m. m.

I samband med skattens införande har samtliga personer och företag, som beröres av skatten, att till myndigheten inlämna registreringsanmälan enligt särskilt formulär. Dessa blanketter bör jämväl innehålla anmodan att lämna sådana upplysningar, att myndigheten kan avgöra under vilka uppbördsterminer skatteinbetalning skall fullgöras.

Sedan registreringsanmälningarna inkommit till myndigheten avprickas anmälningarna genom dennas försorg i taxeringslängden eller å avtryckskort. Samtidigt kollationeras och kompletteras erhållna uppgifter med ledning av de i denna längd eller å avtryckskort gjorda anteckningar.

Därest någon inte insänt registreringsanmälan inom föreskriven tid, uppmanas denne av myndigheten att insända anmälan eller förklaring, att anmälningsskyldighet inte föreligger. Skulle det oaktat registreringsanmälan eller nyss nämnd förklaring inte inkomma, bör det ankomma på länsstyrelsen att vid vite förelägga den därav berörde att inkomma med anmälan eller förklaring. Om skyldighet att göra anmälan bestrides, bör det i tveksamma fall ankomma på myndighetens granskningsmän att undersöka de därav berörda personernas eller företagens omsättning av skattepliktiga varor.

Kompletteringar och ändringar av registret verkställes på grund av från de skattskyldiga inhämtade uppgifter, t. ex. vid nyetablering, i samband med årlig jämförelse mellan deklarationer för direkt och indirekt skatt samt då eljest på grund av särskild utredning anledning därtill föreligger.

Med ledning av inkomna registreringsanmälningar och eljest erhållna

uppgifter upprättas alfabetiskt register över de skattskyldiga, vilket register jämväl bör innehålla uppgifter om verksamhetens art, adress, årsomsättning m. m. Ett centralt register bör inrättas, anknutet till den centrala rådgivande nämnden vid en detaljhandelsskatt och, därest vid en partihandelsskatt kontrollstyrelsen väljs till beskattningsmyndighet, i dylikt fall till styrelsen.

Deklarationsförfarande. För att vinna största möjliga enkelhet vid uppbörden kan det, efter mönster från 1940 års omsättningsskatt, vara lämpligt att deklaration till varuskatt inlämnas och den enligt deklarationen utgående skatten inbetalas å beskattningsmyndighetens postgirokonto samtidigt under vissa bestämda uppbördsterminer. Deklaration bör i så fall avgivas på formulär, som är sammanfogat med inbetalningskortet och kan avskiljas från detta.

I den mån deklaration vid utgången av uppbördstermin ännu inte avgivits av skattskyldig eller skatt inte erlagts utsänder kontrollmyndigheten påminnelse till därav berörd skattskyldig. Inkomna deklarationer bör granskas så snart ske kan, om så erfordras genom kontrollbesök. Om anledning till anmärkning inte förekommer eller sedan deklaration slutbehandlats samlas deklarationerna i för varje skattskyldig upplagd akt för att vara tillgänglig vid den slutliga taxeringen.

Deklarationskontroll. Genom i registret över de skattskyldiga (ev. å avtryckskort) gjorda anteckningar om det skattskyldiga företagets omsättning och art, kan kontrollmyndigheten bedöma, om de i deklaration lämnade uppgifterna och skattebeloppet står i proportion till antagen skattepliktig omsättning. Då det vidare förutsättes att myndigheten vid kalenderårets (eller räkenskapsårets) slut skall verkställa en slutlig taxering till varuskatt, kan denna slutliga taxering jämföras med den skattskyldiges för samma period avgivna självdeklaration. Härigenom torde en önskvärd samordning med taxeringen av direkta skatter kunna genomföras, en samordning som kan antagas föranleda en minskad total taxeringskontroll.

Deklarationskontroll kan vid det här angivna systemet förekomma i följande fall, nämligen a) i samband med granskning av inkomna deklarationer, b) i samband med uraktlåten inbetalning av varuskatt, c) i samband med taxeringsrevision (bokföringsgranskning för den direkta skatten) samt d) i samband med granskningsmännens fältarbete.

Nämnda fältarbete bör organiseras i samarbete med kontrollen över de direkta skatterna med hänsyn tagen till att en och samma skattskyldig inte bör belastas av kontrollbesök avseende den direkta eller indirekta skatten vid olika tillfällen. Vid kontrollbesök bör granskningsman avstämma insända deklarationer mot den skattskyldiges bokföring samt på grundval av uppgifterna i denna och förhållandena i övrigt — lagerhållning, produk-

tionskapacitet, affärsläge o. d. -- söka bilda sig en allmän uppfattning om riktigheten av de i deklaration och bokföring lämnade uppgifterna. I fråga om skattskyldiga producenter eller partihandlare måste därjämte särskilt uppmärksammas, att inte i den skattefria försäljningen till återförsäljare felaktigt upptagits skattepliktig försäljning till konsumenter. Vidare måste vid besök hos dessa skattskyldiga anteckningar göras om skattefri försäljning till sådana skattskyldiga, som granskas särskilt ingående på grund av att anledning föreligger att misstänka skattesvek. Granskningspromemorior bör tillställas såväl varuskattebyrån som taxeringskontrollen för de direkta skatterna.

Tätheten i kontrollbesöken hos envar skattskyldig får i första hand bedömas med utgångspunkt från önskvärdheten av att kontrollmyndigheten skall kunna följa med vad som sker ute på fältet. Så länge man inte vet något om skattesatsens storlek vid en ev. varuskatt är det svårt att göra något uttalande om besökstätheten. Allmänt sett torde kontrollbesök böra ske oftare, om skattesatsen är hög, beroende på att frestelserna till skattesvek i sådant fall kan vara större, samt att besök kan ske med längre mellanrum, om skattesatsen hålls låg. Den organisation, som kommittén i det följande räknat med för detaljhandelsskattens del, innebär att varje skattskyldig skulle kunna besökas vartannat år. Sedan tillräckliga erfarenheter vunnits torde det — under förutsättning av att skattesatsen inte hålls alltför hög — vid en detaljhandelsskatt kunna räcka med ett kontrollbesök hos varje skattskyldig ungefär vart tredje eller vart fjärde år. Vad gäller en skatt i partihandelsledet kan erinras om, att denna skatteform kommer att arbeta med en högre skattesats än den vid en detaljhandelsskatt förekommande, vilket leder till att det per redovisningsperiod hos varje skattskyldig förefintliga redovisningspliktiga skattebeloppet kan komma att uppgå till en relativt sett avsevärd summa. Med hänsyn härtill och till att frågor angående skattens beräkning kan bli mera komplicerade att avgöra, torde årliga kontrollbesök hos varje skattskyldig te sig nödvändiga vid en skatt lagd i partihandelsledet. Från dessa utgångspunkter har kommittén i det följande beräknat erforderligt personalbehov.

Med de härefter gjorda uttalandena angående personalbehov m. m. avser kommittén endast att skissera en organisation för att ge en uppfattning om de ungefärliga kostnaderna för en kontrollapparat vid detalj- resp. partihandelsskattealternativets genomförande. Skall något av nämnda alternativ tillämpas, bör i samband med en skatts införande en särskild undersökning göras. Härvid bör hänsyn bl. a. tas till kontorsteknikens utveckling och till de möjligheter, som kan föreligga att utnyttja postverkets tjänster för att uppnå ett rationellt fungerande registrerings- och uppbördsförfarande.

III. Besvärsförfarandet

Till en början må här erinras om att i anledning av vid 1951 års riksdag väckta motioner (I:215 och II:279) riksdagen i skrivelse den 23 maj 1951, nr 287 — under åberopande av vad bevillningsutskottet anfört i sitt av riksdagen godkända utlåtande nr 54 — begärt utredning rörande regler om ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattemål m. m. I anledning härav har Kungl. Maj:t den 1 juni 1951 uppdragit åt särskilda sakkunniga, besvärssakkunniga, att verkställa den av riksdagen begärda utredningen.[1] Kommittén för indirekta skatter torde på grund härav kunna inskränka sig till att ange vissa synpunkter på besvärsförfarandet.

Därest kontrollstyrelsen blir den centrala beskattningsmyndigheten kommer besvär över styrelsens beslut enligt nu gällande ordning att ske hos Kungl. Maj:t (i statsrådet eller regeringsrätten). Enligt vad kommittén erfarit har de besvärssakkunniga varit inne på tanken, att mellan kontrollstyrelsen och Kungl. Maj:t inskjuta något annat statligt organ såsom mellaninstans. I avvaktan på de sakkunnigas närmare förslag i denna del vill kommittén för egen räkning endast framhålla, att kommittén föreslagit en lokal skattekontroll, som kan fungera såsom första instans i varuskattemål. Huruvida en sådan ordning kan väntas minska behovet av en mellaninstans, vill kommittén inte ta ställning till. Då den vid styrelsens sida stående varuskattenämnden enbart kommer att vara rådgivande, erfordras ej några bestämmelser rörande besvär över denna nämnds beslut.

Vid en skattekontroll förlagd till länsstyrelserna bör i anslutning till vad nu gäller för inkomsttaxeringen besvär över länsstyrelsens beslut få anföras hos kammarrätten av den skattskyldige. Besvär över kammarrättens beslut torde få ske hos regeringsrätten. Rörande detta besvärsförfarande vill kommittén påpeka önskvärdheten av att besvär i varuskattemål i sistnämnda båda instanser behandlas med förtursrätt. Näringslivet har nämligen ett berättigat intresse av att dylika mål avgöres så snabbt som möjligt.

Därest varuskattenämnden såsom kommittén föreslår medges rätt meddela beslut i frågor rörande förhandsbesked bör, i likhet med vad nu gäller för förhandsbesked i taxeringsfrågor, besvär häröver kunna anföras av sökanden och vederbörande landskamrer eller taxeringsintendent. I taxeringsfrågor förs dylika besvär hos Kungl. Maj:t i regeringsrätten. Det kan ifrågasättas, om inte besvär rörande förhandsbesked i varuskatteärenden skulle kunna föras hos kammarrätten.

1 De sakkunniga beräknar bli färdiga med sitt uppdrag under år 1957.

IV. Personalbehov och beräknade kostnader för kontrollorganisation

Som redan nämnts har kommittén ansett att en särskild undersökning bör göras avseende organisationsplan och kontrollapparat. Den beräkning av personalbehov och kostnader, som kommittén angiver i det följande, är följaktligen endast ungefärlig och syftar närmast till att ge en uppfattning om storleken av den beskattnings- och uppbördsmyndighet, som kan erfordras vid en detaljhandelsskatt resp. en partihandelsskatt. Den organisation, som kan komma att byggas upp för kontrollen av en allmän indirekt skatt, bör kunna förändras beroende på de erfarenheter, som tillämpningen av den nya skatteformen ger. Efter hand som skatten blir inarbetad och beskattningsmyndigheten erhåller överblick över antalet skattskyldiga kan kontrollbehovet komma att minska, vilket i sin tur kan leda till en viss nedskärning av kontrollapparaten. Vad nu sagts har kanske sin främsta betydelse för en skatt lagd i partihandelsledet, men även för en detaljhandelsskatt torde erfarenheterna från den allmänna omsättningsskattens tid ge vid handen, att behovet av kontroll inte gör sig gällande med samma styrka i den mån näringslivet får praktiska erfarenheter av en allmän varuskatts tillämpning.

Detaljhandelsskatt. Vad gäller personalbehovet vid en skatt i detaljhandelsledet må erinras om, att vid slutet av den allmänna omsättningsskattens tid fanns 101 kontrollanter fördelade på de olika länsstyrelserna samt en föreståndare vid 17 av länsstyrelserna jämte erforderlig skriv- och biträdespersonal. Därvid bör emellertid uppmärksammas, att denna kontrollorganisation inte kunde anses ha blivit fullt utbyggd vid denna tid. Man får således räkna med att vid införandet av en varuskatt i detaljhandeln erhålla en betydande utökning av antalet granskningsmän jämfört med förhållandena under den allmänna omsättningsskatten.

En tillförlitlig kontrollorganisation, som jämväl skall nyttjas såsom uppbördsmyndighet, torde kunna erhållas, om man räknar med att kontrollbesök hos varje skattskyldig bör ske ungefär vartannat år. Med denna utgångspunkt torde antalet granskningsmän i den nya organisationen få beräknas till något mer än dubbla antalet kontrollanter under den allmänna omsättningsskattens senare år. Den nya kontrollorganisationen torde med hänsyn härtill böra bestå av 25 föreståndare för varuskattebyrå, dvs. en föreståndare vid varje länsstyrelse, samt 300 granskningsmän. För ledning av kontrollarbetet i fältet, för kontrollbesök i specialfall och liknande arbetsuppgifter bör anställas ytterligare granskningsmän till ett antal, som erfarenhetsmässigt kan uppskattas till tio procent av granskningsmännen i allmänhet, dvs. till ett antal av 30. Sammanlagt skulle alltså erfordras 25 föreståndare och 330 granskningsmän.

Därjämte krävs personal för skriv- och räknearbete samt expeditionsgö-

romål. Antalet skriv- och räknebiträden kan med ledning av den nuvarande relationen mellan granskningsmän och kontorspersonal vid kontrollstyrelsens lokala skattekontroll (5:1) uppskattas till omkring 75. Härtill bör komma en expeditionsvakt per länsstyrelse eller alltså 25.

Fördelningen av antalet granskningsmän och biträdespersonal på de olika länsstyrelserna får bli beroende på antalet skattskyldiga inom varje län. Genomsnittligt kan man kanske räkna med ca 20 granskningsmän för de större länen och 15—5 för de medelstora och minsta länen. Genom praktiska erfarenheter vid varuskattens tillämpning torde man kunna erhålla en lämplig avvägning mellan å ena sidan det arbete, som av granskningsmännen bör nedläggas å deklarations- och bokföringsgranskning å länsstyrelserna, och å den andra det arbete, som bör ägnas åt genomgång av en skattskyldigs rörelse på platsen för dennas bedrivande.

Vid beräkningarna av kostnaderna för den skisserade organisationen har kommittén utgått från nuvarande löneläge å ortsgrupp 3. Därvid har vad gäller föreståndarna medellönen för en tjänsteman i förste byråsekreterargraden lagts till grund för beräkningarna och vad avser granskningsmännen medellönen för en tjänsteman i byråsekreterargraden. Kommittén har för sin del inte tagit ställning till, i vilken lönegrad föreståndarna och granskningsmännen bör inplaceras, utan har anfört nämnda lönegrader endast som ett räkneexempel. Lönebeloppen för biträdes- och expeditionsvaktspersonal har beräknats efter den för dylika tjänstemän sedvanliga lönegradsplaceringen. Dessa utgångspunkter för kostnadsberäkningen har valts med tanke på nuvarande förhållanden inom kontrollstyrelsens lokala organisation och den utbyggnad av taxeringsorganisationen, som beslutats av 1956 års riksdag. Kommittén förutsätter, att en differentiering av föreståndarnas och granskningsmännens lönegradsplacering kommer till stånd samt att denna placering slutgiltigt löses i annan ordning.

Kostnaderna för löner kan i enlighet med *tabell 29* beräknas uppgå till mellan sex och sju milj. kronor.

Tab. 29. Kontrollorganisation vid detaljhandelsskatt

Befattning	Antal	Genomsnittslön, kr	Lönekostnad, kr
Föreståndare	25	23 000	575 000
Granskningsmän	330	15 000	4 950 000
Biträdespersonal	75	8 500	637 500
Expeditionsvakter	25	9 000	225 000
Summa	455		6 387 500

Omkostnaderna torde kunna uppskattas till omkring 1,7 milj. kronor, varav ca en milj. kronor utgör reseersättningar.

Kostnaderna för den av kommittén förordade varuskattenämnden torde kunna beräknas till kostnader för arvoden, traktamenten och reseersättningar till nämndens ledamöter och suppleanter och för ersättningar till viss hos nämnden heltidsanställd personal. De sammanlagda kostnaderna härför torde inte överstiga 100 000 kronor för år.

Årliga kostnaderna för den här angivna organisationen, som avses skola handhava såväl skattekontroll som uppbörd, kan således beräknas till (6 387 500 + 1 700 000 + 100 000 =) mellan åtta och nio milj. kronor.

Vid sina bedömningar av personalbehovet och kostnaderna för den här skisserade kontrollorganisationen har kommittén utgått från en skattesats, motsvarande den som tillämpades för den allmänna omsättningsskattens del. Därest vid genomförandet av en varuskatt i detaljhandelsledet skattesatsen skulle sättas lägre, kan denna skattesats beräknas medföra en sänkning av såväl personalbehovet som kostnaderna för kontrollorganisationen; sätts däremot skattesatsen högre kan personalbehovet och kontrollkostnaderna antagas stiga. Personalbehovet torde få omprövas, sedan närmare erfarenheter vunnits av den skisserade organisationens effektivitet.

Vad gäller kontrollen över varuskattens uttagande å importerade varor, förutsätter kommittén, att denna kontroll handhaves av tullverket. Då importen för konsumenternas del har en ringa omfattning, finns ej anledning förmoda, att varuskatten kan föranleda någon mera väsentlig utbyggnad av tullverkets personal.

Partihandelsskatt. Med hänsyn till omfattningen av den årliga granskning, som är erforderlig hos varje skattskyldig, bör besökstiden per skattskyldig och år beräknas till en halv à en dag, beroende på rörelsens art. Räknat efter en genomsnittlig besökstid av en halv dag per år och skattskyldig skulle totala antalet besöksdagar per år uppgå till (60 000 · ½ =) 30 000. Varje granskningsman kan beräknas utföra effektivt kontrollarbete i fältet under 200 dagar per år; den övriga arbetstiden erfordras för resor, genomgång av material, infordrande av uppgifter, rapportskrivning o. d. Antalet erforderliga granskningsmän skulle med dessa utgångspunkter kunna uppskattas till (30 000 : 200 =) 150. Vid bedömandet av detta personalbehov har hänsyn jämväl tagits till att uppbördsverksamheten skall ligga på beskattningsmyndigheten. För ledning av kontrollarbetet och specialuppgifter bör härtill komma ytterligare omkring 25 granskningsmän, varför totala antalet granskningsmän i fältet skulle uppgå till 175. I den lokala skattekontrollen bör vidare beräknas för skriv- och räknearbete m. m. omkring 30 biträden och för expeditionsvaktsgöromål omkring 10 befattningshavare. Antalet expeditionsvakter är härvid avvägt med hänsyn till att det med denna skattetyp kan erfordras omkring tio distriktskontor mot nuvarande fyra.

Den erforderliga personalen i den centrala skattekontrollen kan — med

ledning av det nuvarande antalet tjänstemän å kontrollstyrelsens skattebyrå sett i relation till antalet skattskyldiga — beräknas till 30 granskningsmän för samordning av det lokala kontrollarbetet, juridiska ärenden, deklarationskontroll och ledning av registrerings- och bokföringsarbete, 75 biträden för skriv- och räknearbete m. m. samt sex expeditionsvakter.

Personalens fördelning på de olika distriktskontoren torde få ankomma på den centrala beskattningsmyndigheten. Antalet granskningsmän för kontrollarbete i fältet torde därvid få bestämmas under hänsynstagande till, huruvida det ur praktiska synpunkter kan ställa sig lämpligare att granska varuskattedeklarationer å distriktskontoren än vid kontrollbesök hos skattskyldig.

Kostnaderna för den skisserade organisationen har beräknats med utgångspunkt från, vad gäller den lokala kontrollen, nuvarande löneläge å ortsgrupp 3 och, vad gäller den centrala kontrollen, löneläget å ortsgrupp 5.

För granskningsmännen har medellönen för en tjänsteman i byråsekreterargraden lagts till grund för beräkningarna. Ej heller i fråga om detta alternativ har kommittén tagit ställning till, i vilken lönegrad granskningsmännen bör inplaceras, utan har anfört nämnda lönegrad endast som ett räkneexempel. Lönebeloppen för biträdes- och expeditionsvaktspersonal har beräknats efter den för dylika tjänstemän sedvanliga lönegradsplaceringen. Dessa utgångspunkter för kostnadsberäkningen har valts med hänsyn till nuvarande förhållanden inom kontrollen för gällande indirekta skatter. Erforderlig differentiering av granskningsmännens lönegradsplacering samt slutligt avgörande av lönegradsfrågan torde få ske i annan ordning.

Lönekostnaderna för den angivna kontrollorganisationen, vilken såsom angivits även är avsedd för uppbördsarbetet, kan i enlighet med *tabell 30* beräknas till mellan fyra och fem milj. kronor.

Tab. 30. Kontrollorganisation vid partihandelsskatt

Befattning	Antal		Genomsnittslön, kr	Lönekostnad, kr	
	Nuv.	Förslag		Nuv.	Förslag
Lokala kontrollen					
Granskningsmän	57	175	15 000	855 000	2 625 000
Biträdespersonal	14	30	8 500	119 000	255 000
Expeditionsvakter	—	10	9 000	—	90 000
Summa	71	215		974 000	2 970 000
Centrala kontrollen					
Granskningsmän	26	30	17 000	442 000	510 000
Biträdespersonal	44	75	10 000	440 000	750 000
Expeditionsvakter	3	6	10 000	30 000	60 000
Summa	73	111		912 000	1 320 000
Totalsumma	144	326		1 886 000	4 290 000

Omkostnaderna kan beräknas till omkring en milj. kronor, varav 0,6 milj. kronor utgör reseersättningar.

Kostnaderna för den vid kontrollstyrelsens sida ställda rådgivande nämnden torde kunna begränsas till 15 000 kronor för år, avseende kostnader för arvoden, traktamenten och reseersättningar till nämndens ledamöter, suppleanter och sekreterare.

Sammanlagda årliga kostnaderna för den nu skisserade kontrollorganisationen kan således uppskattas till (4 290 000 + 1 000 000 + 15 000 =) mellan fem och sex milj. kronor.

Såsom kommittén i det föregående angivit är kontrollorganisationens utformning bl. a. beroende på den skattesats, som kommer att användas. Sedan närmare erfarenheter vunnits av den effektivitet, som kontrollorganisationen visar sig ha, torde en omprövning få göras av personalbehovet.

Kontrollen över varuskattens uttagande å importerade varor förutsätter kommittén skola handhavas av tullverket, vilket torde komma att medföra viss ökning av personalbehovet. Någon mer väsentlig utbyggnad av tullverkets personal torde emellertid inte föranledas härav.

Kommittén ifrågasätter i följande kapitel viss begränsning av gällande punktskatter vid införandet av en allmän varubeskattning. Även för tiden intill dess en dylik allmän beskattning skulle komma att införas, förordas någon beskärning av det skattepliktiga varuområdet. De genom en sådan mindre omläggning möjliga besparingarna i kostnadshänseende är relativt små och torde lämpligen böra närmare undersökas av kontrollstyrelsen i annat sammanhang.

Därest kontrollstyrelsen skulle kvarstå som beskattningsmyndighet för punktskatterna vid sidan om en annan organisation såsom beskattningsmyndighet för den allmänna varuskatten, torde styrelsens nuvarande personalstyrka, centralt och lokalt, kunna beskäras något mera, framför allt genom bortfallandet av bestyret med försäljningsskatten. Närmare beräkningar bör även i detta avseende utföras av kontrollstyrelsen.

För den händelse det skulle befinnas lämpligt att uppdraga åt kontrollstyrelsen att vara beskattningsmyndighet för den allmänna varuskatten har man att i huvudsak räkna med kostnader som svarar mot summan av kostnaderna enligt detaljhandels- eller partihandelsalternativet och kontrollstyrelsens kostnader, reducerade på sätt här ifrågasatts.

SJÄTTE KAPITLET

OMLÄGGNING AV GÄLLANDE INDIREKT BESKATTNING

Enligt sina direktiv är kommittén oförhindrad att, om anledning därtill anses föreligga, till bedömande upptaga frågor rörande utformningen i olika avseenden av redan förefintliga indirekta skatter. Kungl. Maj:t har även till kommittén överlämnat ett flertal framställningar, som berör den nuvarande indirekta beskattningen. Olika organisationer har vidare direkt till kommittén framfört sina synpunkter i ämnet.

Såsom kommittén tidigare anfört (s. 98) är det önskvärt, att den indirekta beskattningen är likformig och att en vara således inte bör beskattas högre än en annan, om inte särskilda motiv för den högre beskattningen föreligger. Kommittén har i detta sammanhang även framhållit, att kravet på likformighet i beskattningen dock inte får utesluta, att jämsides med en generell indirekt beskattning bibehålles en särbeskattning av sådana varor, som enligt utbildad praxis ansetts böra beskattas i särskild ordning.

För den händelse en allmän indirekt beskattning kommer till stånd är det alltså följdriktigt, att den särbeskattning, som nu äger rum genom att skilda punktskatter uttages, omprövas. Såsom nyss anförts bör nämligen en vara inte beskattas högre än en annan, om inte särskilda motiv härför finns. Dylika motiv föreligger beträffande sådana varor, som enligt utbildad praxis ansetts böra beskattas i särskild ordning, såsom spritdrycker, maltdrycker, tobak samt motorfordon och motorbränslen. Beträffande dessa varor föreslår alltså kommittén inte någon förändring.

Beträffande övriga varor, som nu är föremål för beskattning, förutsätter kommittén, att den särskilda beskattningen skall upphöra, dock att kommittén i fråga om vissa av dessa varor, för vilka skatteintäkterna uppgår till betydande belopp och vilka redovisas i det följande, ansett frågan om ett bibehållande av särbeskattningen böra prövas först i samband med att storleken av den generella indirekta skatten fastställes.

Vad avser skatten å elektrisk kraft hänvisas till vad därom särskilt anföres i det följande.

Även för det fall att en allmän indirekt beskattning inte skulle komma till stånd, har kommittén verkställt en översyn av den nu gällande indirekta beskattningen. Kommittén har därvid — jämte det kommittén granskat utformningen ur teknisk synpunkt av de olika skatterna — även ansett

sig oförhindrad att ompröva det skattepliktiga området. Detta har föranletts av de till kommittén från Kungl. Maj:t överlämnade framställningarna och av de synpunkter, som olika organisationer framfört till kommittén. Det har vidare beträffande några av ifrågavarande skatter förekommit, att de varit föremål för olika framställningar i riksdagen men att riksdagen med hänsyn till kommitténs pågående arbete ej ansett sig böra ingå i realprövning av framställningarna. Härvid har kommittén funnit, att mot flera av de nu gällande punktskatterna kan skilda motiv anföras för skatternas avskaffande eller skattesatsernas sänkning. Så är förhållandet i fråga om varuskatterna å glass, tandvårdsmedel och pälsar, men också för en del av de områden, som träffas av gällande försäljningsskatt, t. ex. mattor och vissa grammofonskivor m. m. Då emellertid ett hänsynstagande till dessa motiv och ett konsekvent genomförande av därav föranledda ändringar skulle medföra ett väsentligt inkomstbortfall för staten, finner kommittén, att denna bedömning bör ske i samband med en prövning av statens inkomster och utgifter. Kommittén har således ansett sig i denna del böra begränsa sina förslag till att avse *av rent skattetekniska skäl* motiverade ändringar. Även av sådana skäl motiverade ändringar måste i de fall de medför inkomstbortfall i sista hand vägas mot andra angelägna ändringar på beskattningens område.

Kommitténs överväganden vid ställningstaganden i de olika frågorna redovisas nedan i samband med behandlingen av de skilda varuområdena.

I. Varuskatten

Behovet av en allmän översyn av 1941 års varuskatteförordning har under senare tid blivit alltmer framträdande. I anslutning till det av varubeskattningskommittén år 1947 framlagda förslaget till bl. a. vissa ändringar i förordningen, gjordes denna till föremål för en relativt grundlig överarbetning, därvid bl. a. förteckningen över de skattepliktiga varorna helt reviderades. Frånsett denna överarbetning har vid ett flertal tillfällen mindre ändringar gjorts i olika delar av förordningen.

Vid den översyn av varuskatteförordningen, som kommittén verkställer på grund av direktiven, beaktar kommittén dels de framställningar om ändringar i varuskatteförordningen, som gjorts i motioner eller av myndigheter och enskilda, dels de erfarenheter rörande tillämpningen av förordningen, som vunnits inom förvaltningen.

A. Choklad och konfityrer (utom glass), rån eller wafers, marmelad

1. Varuområdet

Gjorda framställningar

Choklad och konfityrer (utom glass). Förslag om avveckling av eller ändringar i gällande varuskatt å choklad och konfityrer framfördes i skrif-

ter till kommittén från dels *Svenska choklad- och konfektyrfabrikantföreningen, u. p. a.*, dels ock *Sveriges sötvaruindustriers förening.*

Choklad- och konfektyrfabrikantföreningen anförde bl. a. följande.

Mot varje särbeskattning av choklad och konfektyrer kan invändas, att någon på rationella grunder uppgjord avgränsning till andra varugrupper icke kan åstadkommas. Sålunda kan framhållas, att man vid fastställandet av det varuområde, som skulle belastas med den speciella skatten å choklad- och konfektyrvaror, tydligen utgick närmast från den vid beskattningens ikraftträdande rådande organisationen av tillverkningen. Under beskattningen indrogs sålunda de varor, som traditionellt tillverkats av den svenska chokladindustrien. Det har emellertid inte kunnat undvikas, att man, då produkterna varit helt likartade, fått utsträcka beskattningen även till andra tillverkare, i den mån dessa framställt produkter av sådant slag, som normalt framställes inom chokladindustrien. Denna utgångspunkt för beskattningsområdets fastställande kunde vara försvarlig, när det gällde en tillfällig beskattning, som beräknades bli uttagen endast under en kortare krisperiod. Då det nu visat sig, att beskattningen kommit att gälla under väsentligt längre tid än som från början avsetts, har nackdelarna av oklarheten i beskattningsområdets avgränsning blivit allt större. Varor tillverkade av samma råvaror hänföras f. n. i ena fallet till chokladvaror och i andra fallet till gruppen bakverk. Många exempel finns på varor, som till utseende och smak är praktiskt taget identiska, men som i ena fallet är belastade med varuskatt och i andra fallet skattefria.

Föreningen har vidare, såsom framgår av den i det följande lämnade redogörelsen under avsnittet rörande beskattningsvärde, understrukit, att en beskattning av choklad och konfityrer på grund av de med beskattningsvärdets fastställande förenade svårigheterna inte var tekniskt genomförbar.

Jämväl *Sveriges grossistförbund* anförde i en till kommittén överlämnad skrift vissa synpunkter på en sänkning av varuskatten på choklad och konfityrer.

Gränsdragningen mellan skattepliktiga sötsaker och skattefria bakverk har enligt vad från *kontrollstyrelsen* upplysts erbjudit vissa svårigheter vid tillämpningen. Det kan exempelvis nämnas, att skumsaker (massa av skum, bestående av äggvita och socker eller gelatin och socker, på exempelvis kex som bottenplatta och med överdrag av choklad med eller utan kokos) är skattepliktiga, under det att bakelser med liknande sammansättning (ofta med kaka som bottenplatta) är skattefria. I den mån frågor om skatteplikt för dylika varor kommit under kontrollstyrelsens bedömande, har styrelsen intagit den ställningen att varan är skattefri, om bottenplattan utgöres av en bakad kaka eller av bakad maräng och detta bakverk inte är alltför obetydligt i förhållande till hela varan. Även vissa bakverk, som väsentligen består av marsipan eller choklad, är att hänföra till skattepliktiga sötsaker, och det torde i inte ringa omfattning förekomma, att konditorer saluför bakverk av denna kategori skattefritt. I den mån dylika fall kommit till styrelsens kännedom, har vederbörande upplysts om skatteplikten, varvid som regel tillverkningen nedlagts.

Rån eller s. k. wafers. Förenämnda gränsdragningssvårigheter torde till en del ha motiverat det förslag om avskaffande av varuskatten å rån eller wafers, som framförts i en till kommittén överlämnad skrift från *Svenska kexfabrikantföreningen* (skriften överlämnad av kontrollstyrelsen enligt skrivelse den 11 november 1953). Sedermera utvecklade nämnda förening i en till kommittén översänd skrift ytterligare sin syn på denna beskattning. Föreningen gjorde i huvudsak gällande, att beskattningen snedvred allmänhetens konsumtionsval samt att beskattningens nuvarande utformning medförde, att två varor med samma ingredienser och praktiskt taget samma utförande behandlades olika i skattehänseende.

Marmelad. Varubeskattningen av marmelad och ersättningsmedel härför föreslogs skola slopas i två till *1955 års riksdag* avgivna likalydande motioner (I:359, II:434). Det framhölls av motionärerna bl. a., att det var av största intresse att den svenska fruktodlingen på allt sätt stöddes och stimulerades. Det var av stor betydelse för denna odling, om marmelad och ersättningsmedel härför undantoges från varuskatt. Jämväl de invecklade bestämmelserna för beskattningen av marmelad var enligt motionärernas uppfattning ett argument för skattefrihet för denna vara.

Vederbörande utskott (BevU 12) framhöll, att det av motionärerna framförda önskemålet i fråga om angelägenhetsgraden uppenbarligen måste vägas mot kravet på att en i möjligaste mån enhetlig beskattning inom gruppen choklad- och konfityrvaror upprätthålles. Med hänsyn till att riksdagen inte utan att avvakta resultatet av kommitténs för indirekta skatter arbete borde ta ståndpunkt till spörsmålet att slopa beskattningen av denna varugrupp, avstyrkte utskottet motionerna. Riksdagen lämnade i enlighet med utskottets förslag motionerna utan åtgärd.

Avveckling av varuskatten å marmelad ifrågasattes jämväl i framställningar överlämnade till kommittén från *Sveriges fruktindustriförbund* ävensom från *fruktodlare från Kristianstads m. fl. län* (framställningarna överlämnade genom beslut av Kungl. Maj:t den 5 december 1952 resp. den 17 juni 1955). I huvudsak liknande motiveringar som dem, vilka åberopats i förenämnda motioner, angavs i de gjorda framställningarna.

Kommittén

Vad gäller utformningen av denna beskattning har, såsom av den föregående redogörelsen framgår, framställningar gjorts om fullständig avveckling av beskattningen av här nämnda varor. Med hänsyn till de betydande inkomster, som en beskattning av detta varuområde tillför statsverket, eller ca 125 milj. kronor per budgetår, anser sig kommittén — för det fall någon utvidgad indirekt beskattning ej kommer till stånd — inte kunna förorda en dylik avveckling av varuskatten.

Även i ett läge med en införd allmän indirekt beskattning är skatten å

här nämnda varuslag av sådan fiskalisk betydelse, att det kan ifrågasättas att beskattningen ur denna synpunkt bör bibehållas. Kommittén vill i detta sammanhang hänvisa till vad kommittén nyss anfört om, att en vara ej bör beskattas högre än en annan, om inte särskilda skäl härför finns. Frågan om en särbeskattning av här avsedda varuslag torde med hänsyn till vad nu anförts få prövas i samband med att storleken av den generella indirekta skatten fastställes.

I fråga om varuområdets avgränsning vid fortsatt beskattning av sötsaker har kommittén särskilt behandlat möjligheterna att erhålla en klarare gräns mellan skattepliktiga sötsaker och skattefria bakverk samt frågan om en beskattning av marmelad.

Det skulle kunna övervägas att från beskattning undantaga de sötsaker, som står gruppen bakverk närmast, exempelvis skumsaker, eller att under beskattning indraga vissa sötsakerna närstående bakverk, t. ex. sådana innehållande skum eller väsentligen bestående av marsipan eller choklad. Ingendera av dessa vägar torde vara lämplig, då genom en ändring av beskattningsområdet på dessa punkter nya och måhända svårare gränsdragningsproblem skulle uppkomma. Vissa av skumsakerna är visserligen sådana, att det inom bakverksgruppen finns ett flertal varor, som står de skattepliktiga skumsakerna nära, men uppehålles kravet att en vara för att anses såsom bakverk till (en viss bestämd) inte oväsentlig del skall vara bakad och gräddad, torde gränsdragningsproblemen inte bli alltför stora. Att märka är också, att flertalet skumsaker måste anses såsom sötsaker med hänsyn till både konsumtions- och försäljningssätt. De flesta varorna av skumsakstyp — exempelvis kokosbollar — säljs i regel genom sötvarugrossister till detaljhandlare inom sötvarubranschen och förtäres såsom sötsak och sålunda inte till kaffe eller te på samma sätt som bakverk. Inte heller torde gränsdragningen underlättas, om vissa sötsaksliknande bakverk indrages under beskattning. Detta skulle nämligen innebära, att vissa bakverk, ehuru de är gräddade i ugn, likväl skulle anses såsom sötsaker på grund av sin sammansättning. I och för sig skulle det ur kontrollsynpunkt vara lättare att bedöma om en vara är skattepliktig, om skatteplikten fick avgöras med ledning av varans sammansättning, som kan bestämmas analytiskt, men kommittén finner sig likväl inte kunna förorda en dylik utväg. I förevarande fall skulle nämligen detta otvivelaktigt leda till att en inte obetydlig del av bakverksgruppen skulle läggas under beskattning, vilket självfallet skulle leda till nya gränsdragningsproblem.

En rationell lösning skulle vara att utvidga beskattningen till att omfatta alla finare bakverk, nämligen

dels bakverk, till väsentlig del bestående av socker, exempelvis maränger, samt bakverk med överdrag (helt eller delvis) eller mellanlägg av socker, choklad, fruktgelé e. d. (stat. nr 302),

dels dessertkäx, ej hänförliga till konfityrer (stat. nr 304),

dels ock pepparkakor och andra slag av finare bakverk ej hänförliga till konfityrer, såsom småbröd även beströdda med socker eller garnerade med exempelvis ett syltat bär, samt vinerbröd, ävensom bakverk som utgör formar, skålar och strutar för uppläggning av glass o. d., även om de inte innehåller socker, smör m. m. (stat. nr 305).

Värdet av den årliga konsumtionen inom landet av finare bakverk, däri inbegripet vinerbröd, kan med ledning av uppgifter i Jordbruksekonomiska meddelanden uppskattas till 250 milj. kronor, räknat i konsumentpris. Vid en skattesats av 20 procent i konsumentledet — vilket får betraktas som en låg skattesats jämfört med 65 procent av priset vid försäljning i större poster för sötsaker — skulle skatteintäkterna sålunda uppgå till omkring 50 milj. kronor. Därest finare bakverk lades under beskattning skulle följaktligen — om oförändrade skatteintäkter skulle avses — utrymme finnas för en relativt kraftig sänkning av sötvarubeskattningen. En dylik sänkning av skattesatsen för sötsaker och ett borttagande av ojämnheten i beskattningshänseende mellan sötsaker och bakverk skulle i och för sig vara önskvärd. Kommittén finner sig dock inte kunna tillstyrka anordningen med hänsyn till de betydande kontrollsvårigheter, som skulle föreligga vid en bakverksbeskattning. Antalet skattskyldiga skulle nämligen vid en tillverkningsbeskattning lägst uppgå till 6 000. Tillverkningen sker vidare delvis vid mindre hembagerier utan ordnad bokföring. Kontrollmöjligheterna är också små, genom att råvarorna för de mindre bageriernas del i viss utsträckning inköpes i detaljhandel.

Kommittén anser sig sålunda inte kunna förorda en förändring av det beskattade varuområdet till att omfatta vissa bakverk för att därigenom de nuvarande gränsdragningsproblemen mellan skattepliktiga sötsaker och skattefria bakverk skall undgås.

Såsom skäl för slopande av varuskatten å marmelad och ersättningsmedel härför har framhållits, att det är av största intresse att den svenska fruktodlingen på allt sätt stöds och stimuleras. Kommittén har i anledning härav inhämtat uppgifter angående förbrukningen av äpplen inom sötvaruindustrien för framställning av skattepliktig marmelad. Enligt vad därvid vid preliminär undersökning framkommit, skulle förbrukningen kunna beräknas till omkring 130 ton för år. I betraktande av att konsumtionen inom landet av inhemska frukter och bär uppgår till 228 000 ton (år 1955), torde den kvantitet, som förbrukas av sötvaruindustrien, inte kunna sägas vara av betydelse för den svenska fruktens avsättning, inte ens om denna kvantitet fördubblas. Med hänsyn härtill och då kravet på en enhetlig behandling av gruppen choklad- och konfityrvaror bör upprätthållas, finner kommittén sig inte kunna förorda undantagande från skatteplikt beträffande de såsom sötsaker tillhandahållna marmeladvarorna.

2. Beskattningsvärde m. m.

Varuskatteförordningens föreskrifter om beskattningsvärdets bestämmande är gemensamma för alla varuslag, som träffas av varuskatt. Med hänsyn till att svårigheterna med bestämmande av beskattningsvärdet framträtt med särskilt stor styrka vad avser sötsaksbeskattningen, behandlas i förevarande avsnitt vissa principiella frågor sammanhängande med beskattningsvärdet, oavsett om spörsmålen i några fall väckts med tanke på beskattningen av sötsaker eller av annan vara, underkastad varuskatt.

Nuvarande regler för beskattningsvärdets bestämmande tillkom genom beslut av 1953 års riksdag. Enligt de bestämmelser, som gällde intill den 1 juli 1953, skulle varuskatten utgå i förhållande till ett beskattningsvärde, som var lika med det pris — verkligt eller beräknat — som varan betingade vid försäljning till detaljhandlare. I samband med lagstiftning om bruttoprissättnings upphävande omlades beskattningen fr. o. m. den 1 juli 1953 så, att lägsta priset vid försäljning i större poster till återförsäljare blev beskattningsvärde. Denna lösning av beskattningsvärdefrågan var emellertid endast att anse såsom provisorisk, vilket starkt underströks av departementschefen (prop. 1953:128, s. 27).

Gjorda framställningar

Yrkanden om ändring av gällande regler rörande beskattningsvärdets bestämmande har gjorts i framställningar från organisationer, i motioner till riksdagen och i skrivelser från kontrollstyrelsen. *Choklad- och konfektyrfabrikantföreningen* framförde i sin förut nämnda skrift följande *allmänna synpunkter* på bestämmandet av beskattningsvärde för choklad och konfityrer.

1) Beskattningsnormen »*gängse pris till detaljist*» är oförenlig med den nya lagstiftningen om förbud mot bruttoprissättning.

2) *Konsumentpriset* som beskattningsnorm skulle förutsätta, att skatten uttages i detaljhandelsledet, eftersom varornas konsumentpris icke med säkerhet kan fastställas hos fabrikanten eller grossisten. Om man över huvud taget skall uttaga en värdeskatt, synes konsumentpriset vara den enda beskattningsnorm som åstadkommer någorlunda likformighet i beskattningen. Vi förmodar emellertid, att betydande tekniska svårigheter skulle uppstå både för detaljhandeln beträffande skattens redovisning och för Kontrollstyrelsen beträffande kontrollen, om skatten uttogs i detaljhandelsledet.

3) En skatt lagd på *tillverkningsvärdet* skulle förutsätta ingående kostnadskalkyler för varje vara och kalkylgranskning från kontrollmyndigheternas sida. Det torde vara helt uteslutet att kontrollmyndigheten kan på ett tillfredsställande sätt genomföra den i så fall erforderliga kalkyleringen hos det relativt stora antalet skattskyldiga.

4) En *råvaruskatt* utgående på de råvaror, som förbrukas vid produktion av choklad och konfektyrer har tidigare tillämpats i form av den s. k. industrisockerskatten. Erfarenheterna av denna skatt torde ha varit mindre gynnsamma ur kontrollsynpunkt. En förutsättning för att beskattningen skall bliva effektiv torde

vara, att den göres generell beträffande all förbrukning av en viss vara. De enda råvarorna av någon betydelse, som är speciella för chokladindustrien, är kakaobönor och kakaosmör. Beträffande samtliga andra av industriens viktigare råvaror gäller, att chokladindustrien endast svarar för en mindre del av den totala förbrukningen i Sverige av respektive varor.

Den starka prisstegringen på kakaobönor har de senaste åren medfört, att ett betydande arbete nedlagts på olika håll för att få fram substitut, främst till kakaosmöret. En betydande stegring av den internationella förbrukningen av ersättningsråvaror har inträtt särskilt under de båda sista åren. Ersättningsråvarorna är i huvudsak av sådan karaktär, att de icke genom en definition kan särskiljas från produkter som användes som råvara i andra industrier.

För att en råvaruskatt skulle få nämnvärd betydelse måste skattesatserna sättas mycket höga i förhållande till inköpspriset. En relativt hög skatt på kakaobönor och kakaosmör torde med all sannolikhet få till följd att förutom den redan existerande tendensen att ersätta kakaosmör med annat fett kommer vissa fabrikanter att ersätta den ur kakaobönor erhållna kakaomassan med kakaopulver (som förutsättes bli obeskattat) och ersättningsfett.

En råvaruskatt kan alltså väntas få till effekt, att övergången till ersättningsråvaror väsentligt påskyndas. Förutom att man därför måste räkna med snabbt sjunkande skatteinkomster synes det i hög grad kunna ifrågasättas, om det kan vara lämpligt att beskattningen upplägges så, att den påskyndar en dylik utveckling.

En råvaruskatt torde dessutom medföra mycket stora tillämpningssvårigheter i fråga om importvarorna. Om skattesatserna sättes så höga, att skatten får någon nämnvärd betydelse, torde det icke vara möjligt att få en rimlig skattetillämpning genom mera schablonmässiga bestämmelser rörande tullberäkningen, utan det torde vara nödvändigt att förutsätta, att man för varje importerat varuparti kräver deklaration av den mängd skattepliktiga råvaror som åtgått för att producera importvarorna. Att åstadkomma en tillfredsställande kontroll av dylika uppgifter måste emellertid, såvitt vi kan förstå, ställa sig nära nog omöjligt.

5) Mot en *viktskatt*, utformad så att den försålda varans vikt utgör beskattningsnorm, kan följande invändningar göras.

Om likvärdiga varor nu betingar olika pris, skulle den produkt som säljs till det högre priset erhålla en skattelättnad jämfört med den produkt som säljs till lägre pris. Att på så sätt lämna en fördel till de företag som tar ut de högsta priserna synes icke vara i linje med statsmakternas allmänna strävan att uppmuntra priskonkurrens.

En viktskatt kan vidare i viss mån väntas medföra minskad beredvillighet hos fabrikanten att sänka priserna respektive tendenser till prishöjningar. Detta framgår kanske tydligast beträffande de s. k. stycksakerna i lägre prislägen. Om en fabrikant exempelvis tillverkar en kola till ett pris avpassat för att handeln skall kunna sälja varan till 5 öre per styck till allmänheten, sker prisförändringen i den formen, att vikten per enhet varieras. Vid en viktbeskattning kommer en prissänkning i form av högre vikt på en produkt att direkt motverkas av att den skatt, som skall utgå, i så fall blir större, medan skatten f. n. är oförändrad vid en vikthöjning.

För att icke en omläggning till viktskatt skall medföra en helt annan fördelning av skattetrycket på olika produkter än vad som gäller f. n., torde få förutsättas att skatten måste differentieras mellan olika varugrupper. Det torde emellertid bereda betydande svårigheter att finna helt tillfredsställande regler för avgränsning mellan olika varugrupper.

I en senare framställning framlade föreningen vissa synpunkter på ett system med differentierade viktskatter.

Föreningen hade tidigare understrukit, att någon godtagbar form för särbeskattning av dessa varor inte finns. Sedan föreningen uppmanats att direkt ta ställning till val av beskattningsform för den händelse skatten alltjämt bibehålles yrkade föreningen i första hand, att man utsträckte beskattningsområdet att även omfatta finare bakverk. Skatten borde i så fall uttagas i form av en för hela detta varuområde utgående enhetlig viktskatt. En skattesats av kr. 1:50 per kg skulle med nuvarande konsumtion ge i stort oförändrad skatteintäkt. Det påpekades, att man i sådant fall säkerligen kunde räkna med en väsentligt höjd konsumtion av choklad och konfektyrer.

Skulle kommittén inte anse sig kunna föreslå en utvidgning av beskattningsområdet förordades en omläggning av beskattningen så, att den fortsättningsvis kom att utgå i form av en differentierad viktskatt. Från branschens sida var det härvid ett starkt önskemål, att avgränsningen av beskattningsområdet gjordes klarare än hittills, varvid lämplig väg syntes vara att ansluta beskattningsområdet till Bryssel-nomenklaturens gruppindelning. I detta alternativ förordades följande indelning av beskattningsområdet:

18.06 Choklad och chokladvaror samt andra näringsmedel innehållande kakao:
- a) Chokladvaror med högst 40 % chokladöverdrag
- b) Övriga

17.04 Sockerkonfektyrer icke innehållande kakao:
- a) Ofyllda karameller
- b) Övriga

Beträffande grupperna 18.06 a) och 17.04 b) förutsättes, att samma skattesats skall gälla.

Beträffande beskattningens höjd har föreningen vid olika tillfällen framlagt skäl för en sänkning av skattetrycket. I stort sett samma skatteintäkt som hittills skulle erhållas vid följande skattesatser och oförändrad konsumtion:

	kr/kg
18.06 Choklad och chokladvaror samt andra näringsmedel innehållande kakao:	
a) Chokladvaror med högst 40 % chokladöverdrag	2:—
b) Övriga	3:—
17.04 Sockerkonfektyrer icke innehållande kakao:	
a) Ofyllda karameller	1:50
b) Övriga	2:—

Det påpekades, att erfarenheten i ett flertal fall visade, att konsumtionen var så priskänslig, att en skattehöjning snarast ledde till en minskad skatteintäkt och en mindre skattesänkning till en ökad skatteintäkt. Skulle den av föreningen förordade skattesänkningen företagas, borde den ske proportionellt för de olika grupperna.

Skulle beskattningsområdet inskränkas till positionerna 17.04 och 18.06 kom detta att innebära, att varugruppen wafers, som var underkastad beskattning, undantogs från bestämmelsen.

Sveriges sötvaruindustriers förening förordade i sammanhang härmed i en till kommittén överlämnad skrift en omläggning till en enhetlig låg basskatt efter vikt kompletterad med en viktskatt å vissa råvaror. Föreningen anförde i huvudsak följande.

Föreningen hade efter grundliga undersökningar i frågan, grundade på enkäter hos fabrikanter, bearbetning av statistiskt material osv. för sin del stannat för ett beskattningssystem, som i det närmaste hundraprocentigt syntes kunna fylla fordran på ett för såväl branschen som sådan, som för kontrollmyndigheten så enkelt och rationellt beskattningssystem som möjligt. Systemet utgjordes av en kombination av en enkel och odifferentierad viktbeskattning (basbeskattning) och en beskattning av vissa viktigare branschråvaror, dock inte socker, framförallt kakaobönor, kakaosmör, kakaopulver, mandel, nötkärnor (val- och hassel-, aprikos-), hela hasselnötter och valnötter, jordnötter, agar-agar och pektin, gelatin samt glykos.

Kombinationen av en basbeskattning efter vikt och en beskattning av branschens viktigaste råvaror medförde flera mycket väsentliga fördelar. Till en början konstaterades, att alla de kontrollsvårigheter, som — utom vid en ren råvarubeskattning — ofelbart uppstod vilket annat system som än användes, praktiskt taget helt eliminerades. Det skulle sålunda inte bli en osund och hektisk strävan från fabrikanternas och importörernas sida att söka hänföra så många produkter som möjligt av sortimentet i så låga klasser som möjligt, vilket blev fallet t. ex. med ett differentierat viktskattesystem. Vidare uppnåddes den fördelen, att man på ett enkelt och effektivt sätt fick möjligheter att rida spärr mot det allt mera tilltagande skattefusket. En annan väsentlig fördel med föreningens system blev det förhållandet, att den nuvarande prisklyftan gentemot konditorivaror kom att utjämnas, då de senare skulle få bära sin motiverade andel av råvarubeskattningen. I detta sammanhang ville föreningen framhålla att, så vitt den kunde finna, bageri- och konditoriprodukter för närvarande undergick en strukturförändring och såväl ifråga om ingredienser som ifråga om storlek och utseende närmade sig rena choklad- och konfektyrvaror.

Frågor om beskattningsvärdets bestämmande beträffande *importerade varor* berördes i en motion till *1953 års riksdag* (II:210). Motionen utmynnade i en hemställan om utredning genom kommittén för indirekta skatter om rätt för importör och grossist till avdrag för beskattningsvärdet av varor, vilka återtagits eller vilkas försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning. I motionen anfördes bl. a.

Enligt 6 § 2 mom. varuskatteförordningen har tillverkare medgivits rätt att, efter särskild prövning av kontrollstyrelsen, vid redovisning av skatt göra avdrag för bl. a. beskattningsvärdet av varor, vilka tillverkaren återtagit eller vilkas försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning från köparen. Den avdragsrätt för varureturer, som sålunda tillkommer tillverkare, motsvaras av en rätt för importör att, enligt kontrollstyrelsens bestämmande, åtnjuta restitution av skatt för till riket införd vara, som styrks vara obrukbar på grund av fel eller brist i godset (8 § 5 mom.). Ansökan om sådan restitution bör ske inom en månad från införseln. Någon bestämmelse om restitution eller skatteavdrag till följd av kundförluster finns inte beträffande till riket införda varor. Genom den här angivna regleringen har — ehuru med olika teknisk utformning av bestämmelserna — åsyftats att i möjligaste mån jämställa tillverkare och importör när det gäller varureturer. Grossist, som nödgas återtaga varor, torde i viss omfattning kunna få ersättning för skatten genom vederbörande tillverkare eller importör.

Syftet med motionen syntes väsentligen vara dels att importör och grossist skulle jämställas med tillverkare i fråga om kompensation för skatten vid

kundförlust, dels att den tid, inom vilken importör borde ansöka om restitution för varor som var obrukbara på grund av fel eller brist, skulle utsträckas.

Bevillningsutskottet (bet. 41) framhöll med anledning av motionen, att vissa billighetsskäl talade för att den, som vid försäljning av skattepliktiga varor förorsakats förlust på grund av bristande betalning från köparen bereddes ersättning för den skatt han erlagt för varorna. Intresset av att en sådan rätt till ersättning fanns måste emellertid enligt utskottets mening vägas mot angelägenheten av att en sådan reglering av hithörande spörsmål ernåddes, som av praktiska skäl var möjlig. Vid en dylik avvägning var det enligt utskottet av betydelse, dels om det var möjligt att, på sätt motionärerna förutsatt, bortse från detaljhandlarnas intressen i förevarande sammanhang och dels huruvida fog fanns för att ett krav på likställighet mellan tillverkare och importörer borde under alla förhållanden upprätthållas. Med hänsyn till vad nu sagts ansåg sig utskottet för det dåvarande inte kunna ta ställning till de uppkommande frågorna men erinrade om den utredning, som utfördes av kommittén för indirekta skatter. I enlighet med utskottets hemställan lämnade riksdagen motionen utan åtgärd.

Frågan om likställighet i nämnda hänseende mellan tillverkare och importörer har vidare berörts i framställningar från *Stockholms handelskammare* (framställningen har av Kungl. Maj:t överlämnats till kommittén genom beslut den 25 september 1953) och *Sveriges grossistförbund*. Motiveringen för dessa framställningar var i huvudsak likartad med den, som lämnades i förenämnda motion.

Beskattningsvärdets bestämmande i vad avser importerade choklad- och konfityrvaror berördes jämväl av *kontrollstyrelsen* i en framställning, som genom beslut den 31 mars 1955 överlämnats till kommittén för att övervägas vid utredningsuppdragets fullgörande. För nämnda varuslag ansåg kontrollstyrelsen, att beskattningsvärdet skulle vara lika med det pris, som den skattskyldige i allmänhet betingade sig för varan vid försäljning till detaljhandlare, minskad med den rabatt, som kunde antagas ha lämnats om varan försåldes i större poster till återförsäljare. I de fall, där försäljning till detaljhandlare inte bedrevs, föreslog kontrollstyrelsen, att beskattningsvärdet beräknades med utgångspunkt från det pris, som den skattskyldige kunde antagas ha betingat sig, därest sådan försäljning skett. Varuskatten skulle dock inte i något fall inräknas i priset. Kontrollstyrelsens nämnda förslag var närmast föranlett av att tillämpningen av de gällande reglerna för beskattningsvärdets bestämmande i fråga om importvaror medförde inte blott en förskjutning i konkurrensläget mellan den inhemska och den utländska produktionen utan även till konkurrensrubbningar mellan olika importgrossister. Den lösning, som kontrollstyrelsen skisserade, angavs vara ett provisorium i avbidan på den översyn av den indirekta beskattningen, som företogs av kommittén.

Erfarenheter vid tillämpningen

Den år 1953 genomförda anordningen för beskattningsvärdets bestämmande var såsom angivits ett provisorium. Det var nämligen från början uppenbart, att systemet med att nyttja lägsta priset vid försäljning i större poster som beskattningsvärde skulle medföra betydande svårigheter i tillämpningen både för de skattskyldiga och för kontrollmyndigheterna. Nedan redovisas några av de mera väsentliga felen i det nuvarande skattesystemet. Redovisningen sker inte närmast för att det med ledning av felen skall bli möjligt att rätta till det bestående systemet utan för att belysa nödvändigheten av att lägga beskattningen efter helt nya linjer.

Bestämmelsen om beskattningsvärdet lyder sålunda (3 § 2 mom.).

Varans beskattningsvärde är lika med det lägsta pris, som den skattskyldige betingar sig vid försäljning av varan i större poster till återförsäljare, med vilken den skattskyldige icke står i intressegemenskap, eller, i fall där sådan försäljning icke bedrives, det lägsta pris den skattskyldige kan antagas hava betingat sig, därest sådan försäljning skett; och skall i intetdera fallet varuskatten inberäknas i priset. Såsom beskattningsvärde må icke angivas pris, som gäller allenast för en mindre betydande del av den skattepliktiga försäljningen.

Beskattningsvärdet är sålunda i första hand knutet till priset vid vissa försäljningar, nämligen i större poster till återförsäljare. Sådan försäljning skall i skattehänseende anses föreligga, när köpare kommer i åtnjutande av särskild prisnedsättning på grund av en orders storlek eller eljest vid leverans av större kvantitet erhåller lägre pris än detaljhandlare i allmänhet kan få. Härmed har avsetts priser vid försäljning till grossist. Att sistnämnda uttryck inte använts i författningen sammanhänger med att — i den mån funktionsrabatter avlöses av kvantitetsrabatter och grossistnominering inte tillämpas — partihandlaren inte kommer i åtnjutande av grossistrabatt om han köper ett mindre parti, men att detaljisten om han köper ett större parti kan få rabatt av storleksordning som motsvarar grossistrabatt. Såsom allmän regel torde emellertid kunna sägas gälla, att beskattningsvärdet utgöres av det lägsta pris som tillämpas vid försäljning till grossist.

Där olika priser tillämpas vid försäljning i större poster, skall enligt förordningen det lägsta priset vara beskattningsvärde. Om en tillverkare bedriver försäljning till återförsäljare i större poster av viss vara, må beskattningsvärdet för all försäljning av varan beräknas efter det därvid tillämpade priset, dock med vissa undantag. Därest denna regel för beskattningsvärdets bestämmande skulle tillåtas gälla undantagslöst, kunde nämligen följden bli att tillverkare på olika sätt kunde träffa sådana anstalter vid sin försäljning, att skatten kunde användas såsom konkurrensmedel. Han skulle t. ex. kunna sälja ett enstaka parti till pris, som till och med understiger självkostnaden och därmed komma i förmånsställning i konkurrenshänseende genom att skatten på allt han säljer blir lägre än konkurrenternas

skatt för närmast jämförliga varuslag. Liknande undantagsställning skulle han kunna uppnå genom att sälja till underpris till annat företag som han äger.

För att undvika nu berörda konsekvenser av obegränsat fri tillämpning av huvudregeln för beskattningsvärdets bestämmande stadgar förordningen, att beskattningsvärdet skall bestämmas efter priset till återförsäljare med vilken den skattskyldige inte står i intressegemenskap samt att såsom beskattningsvärde inte må angivas pris, som gäller allenast för mindre betydande del av den skattepliktiga försäljningen.

Rörande tolkningen av begreppet intressegemenskap har kontrollstyrelsen meddelat följande anvisning (cirkulär den 18 maj 1955).

Såsom beskattningsvärde må angivas endast pris som tillämpas vid försäljning till återförsäljare, med vilken den skattskyldige icke står i *intressegemenskap*. Uppenbart är att intressegemenskap i trängre mening, exempelvis integration mellan tillverkare och återförsäljare, icke i och för sig medför att det av tillverkaren tillämpade priset underkännes såsom beskattningsvärde. Så blir fallet först när denna intressegemenskap i trängre mening tager sig sådant uttryck att återförsäljaren bestrider t. ex. varans reklamkostnader och dessa således icke äro inräknade i det för varan uppgivna beskattningsvärdet. Intressegemenskap i den vidare bemärkelse som avses i varuskatteförordningen får på grund av det sagda anses föreligga i fall, där viss del av en varas tillverkningskostnader eller reklam- och liknande kostnader icke ingår i tillverkarens pris för varan men väl i återförsäljarens. Är dylik intressegemenskap för handen, skall varans beskattningsvärde vara lika med det lägsta pris återförsäljaren betingar sig vid försäljning av varan i större poster till återförsäljare, med vilken han icke står i intressegemenskap, eller, i fall där sådan försäljning icke bedrives, det lägsta pris återförsäljaren kan antagas ha betingat sig, därest sådan försäljning skett.

Kontrollstyrelsen har sålunda ansett, att intressegemenskapsbegreppet måste ges en vid tolkning och att, även om klar intressegemenskap föreligger (exempelvis vid integration), tillämpade priser likväl skall kunna nyttjas som beskattningsvärde under förutsättning, att prissättningen inte påverkats av intressegemenskapen. Ett indicium på att intressegemenskap i visst fall inte föreligger eller i varje fall inte är av sådan natur att prissättningen påverkas, har av kontrollstyrelsen ansetts vara, att priset, varom fråga är, står öppet för envar som köper stipulerad kvantitet. Av det anförda torde framgå, att tillämpningen av reglerna om beskattningsvärdets bestämmande ur nu angivna synpunkter måste erbjuda betydande svårigheter och även skapa en allmän känsla av osäkerhet för de skattskyldiga.

Även tolkningen av vad som förstås med »mindre betydande del» erbjuder svårigheter. Kontrollstyrelsen har på denna punkt i förenämnda cirkulär meddelat följande anvisning.

Såsom beskattningsvärde må icke angivas pris, som gäller allenast för *en mindre betydande del av den skattepliktiga försäljningen*. Såsom villkor för att ett pris skall godkännas såsom beskattningsvärde gäller, där kontrollstyrelsen ej annat föreskriver, att minst 20 procent av den skattepliktiga försäljningen sker

till priset i fråga eller till detta och lägre pris. Även om nämnda villkor är uppfyllt, kan priset komma att underkännas såsom beskattningsvärde, nämligen om det av tillverkarens prissättning framgår, att han uppenbarligen icke kan vara beredd att sälja hela sin produktion av varan till det såsom beskattningsvärde angivna priset.

Det kan naturligtvis starkt ifrågasättas, om det kan vara tillfredsställande att generellt ange den mindre betydande delen med en procentuell andel av försäljningen. Beroende på förhållanden i det enskilda fallet — t. ex. produktionskapacitet, varusortiment och köparsidans struktur — kan en tillverkare måhända med fördel sälja upp till 30 procent av produktionen till priser, som tangerar eller underskrider självkostnadspriset, medan lönsamheten att sälja till dylika priser i andra fall ligger vid omkring tio procent. Enligt anvisningen skulle kontrollmyndigheten visserligen kunna underkänna ett pris som beskattningsvärde enbart på den grunden, att tillverkaren inte är beredd att sälja hela sin produktion till det låga, som beskattningsvärde nyttjade priset. I det praktiska fallet torde det emellertid erbjuda mycket stora svårigheter att så i detalj kunna granska kalkyler och prissättning att myndigheten kan förklara, att tillverkaren inte kan vara beredd att sälja hela produktionen till angivet pris.

Kommittén

Beskattningen av sötsaker kan liksom annan varubeskattning läggas i olika led, i tillverkarledet, i partihandelsledet eller i detaljhandelsledet. Det pris efter vilket skatten skall beräknas vid en värdebeskattning kan — i viss mån beroende på det handelsled, i vilket skatten skall uttagas — utgöra priset vid försäljning i större poster, priset vid försäljning till detaljhandlare eller priset vid försäljning till konsument. Beskattningen kan även utformas såsom en viktskatt, varigenom problemet om beskattningsvärdet skulle bortfalla. Av dessa priser bör av skäl, beträffande vilka redogörelse lämnats i det föregående avsnittet rörande erfarenheter vid tillämpningen, priset vid försäljning i större poster inte ifrågakomma som beskattningsvärde. Detsamma gäller priset vid försäljning till konsument, eftersom ett nyttjande av detta pris som beskattningsvärde vid en beskattning i ett tidigare led än detaljhandelsledet måste innebära en prisbindning, som inte är önskvärd. Att lägga en punktskatt i detaljhandelsledet är av tekniska skäl inte möjligt. Det kvarstår med dessa utgångspunkter att undersöka, huruvida beskattningen kan utformas såsom en skatt i tillverkar- eller partihandelsledet med priset vid försäljning till detaljhandeln som beskattningsvärde. Att generellt uttaga skatten i partihandelsledet beträffande choklad och konfityrer m. m. låter sig inte göra, eftersom bl. a. svårigheter skulle föreligga för beskattningsmyndigheten att uppdraga en tillfredsställande gräns mellan partihandlare och detaljister. Det förekommer sålunda i viss utsträckning att detaljhandelsföretag verkställer inköp av

sådan storleksordning, att de av producenterna i rabatthänseende jämställes med partihandlare. Utvecklingen har sålunda lett till att, vad gäller detta varuområde, gränsen i rabatthänseende mellan partihandlare och detaljhandlare blivit mindre markerad genom att rena kvantitetsrabatter i allt större utsträckning börjat tillämpas utan hänsyn till köparens nominering. Kommittén har sålunda inte ansett sig kunna förorda, att en skatt å choklad och konfityrvaror uttages i partihandelsledet.

Därest beskattningen å sötsaker i fortsättningen skall vara anordnad såsom en värdebeskattning kvarstår med hänsyn till vad nu anförts endast systemet med beskattning i tillverkarledet med priset till detaljhandeln som beskattningsvärde. En omläggning av beskattningen till ett dylikt system skulle innebära en återgång till de före den 1 juli 1953 gällande bestämmelserna. Kommittén anser för sin del det inte vara uteslutet att tillämpa ett dylikt system, eftersom det torde vara möjligt att genom olika särbestämmelser i skatteförordningen minska eller förhindra de risker för prisbindning, som otvivelaktigt föreligger vid ett dylikt prissystem. Kommittén har emellertid inte ansett sig böra närmare ingå på de med en dylik omläggning förenade problemen, med hänsyn till att från branschens sida framförts önskemål om en övergång till ett skattesystem uppbyggt inte efter värde utan efter vikt. Härvid har de två huvudorganisationerna framlagt olika förslag, det ena innebärande differentierade viktskatter och det andra en enhetlig viktskatt i kombination med viktskatt å mer betydelsefulla råvaror, dock ej socker. De båda alternativen, i det följande benämnda alternativ I och alternativ II, innebär i huvudsak följande.

	Skatt kr/kg
Alternativ I	
Chokladvaror med högst 40 % chokladöverdrag	2:—
» » över 40 % »	3:—
Ofyllda karameller	1:50
Övriga sötsaker	2:—
Alternativ II	
Basskatt för samtliga sötsaker	0:95
Därutöver råvaruskatt[1] med för kakaobönor	3:—
kakaosmör	6:—
kakaopulver	1:50
mandel	5:—
nötkärnor	3:—

Båda alternativen skulle innebära en skatteintäkt av omkring 120 milj. kronor.

De enligt alternativ I förordade skattesatserna ger, trots att blott tre skattesatser förordats, en relativt god anpassning till de nuvarande skatte-

[1] Ytterligare föreslagna råvaruskatter har av praktiska skäl inte medtagits här. Skatt utgår inte på smör och pulver, där kakaobönorna beskattats.

beloppen. För de dyrare chokladvarorna skulle emellertid systemet innebära en avsevärd skattesänkning. Svårigheten med alternativ I är framför allt gränsdragningen mellan tre- och tvåkronorsgrupperna. Svårigheterna är här så stora, att det kan ifrågasättas, om inte enbart detta förhållande talar emot ett genomförande av alternativ I. Vad alternativ II angår, är det påfallande att en betydande skattesänkning för sötvarorna skulle ernås, framför allt beträffande varor av typen hallonbåtar och lakritsbåtar men även för billigare varor över huvud. Att skatteutfallet enligt detta alternativ blir i huvudsak detsamma som enligt alternativ I beror på att beskattningen av kakaopulver skulle bäras av allmänheten och beskattningen av mandel och nötter av konditorerna och i någon mån av allmänheten direkt. Uppskattningsvis skulle omkring 35 milj. kronor härigenom träffa företagare och enskilda utanför sötvarubranschen och medföra en motsvarande lättnad för denna. Alternativet har emellertid stora fördelar genom enkelhet i tillämpning och kontroll. Eftersom konditorerna till viss del även skulle drabbas av skatten, skulle även de nuvarande ojämnheterna i konkurrensläget mellan tillverkare av obeskattade konfityrliknande bakverk och sötvarutillverkare komma att i någon mån utjämnas. Det må i detta sammanhang erinras om, att intill hösten 1949 all mandelmassa — alltså även konditorernas bakmassa — var skattebelagd, men att beskattningen hävdes i samband med sockerransoneringens avveckling, då varje konditor skulle kunna själv skattefritt framställa massa av mandel och socker.

Kommittén har vid övervägande av de olika möjligheter till en skatteomläggning, som framkommit vid en granskning av de av organisationerna framlagda förslagen, funnit lämpligt att förorda en differentierad viktbeskattning med blott två skattegrupper, kompletterad med en råvarubeskattning av kakaobönor, kakaopulver och kakaosmör. Genom att uppdela varorna i blott två grupper, som lätt kan skiljas, nämligen i ofyllda karameller och övriga sötsaker, uppstår inga klassificeringsproblem, varken för tillverkaren eller för kontrollmyndigheten. En låg skattesats för de billigare karamellvarorna gör att dessa varor i allmänhet inte fördyras. De dyrbarare varorna, tillhörande den andra gruppen, innehåller i allmänhet kakaoprodukter, i regel i form av både kakaomassa och kakaosmör. Genom råvarubeskattningen å kakaobönor och dess produkter ernås en merbeskattning å dessa dyrbarare konfityrvaror. Genom en beskattning av kakaobönor blir även de av bönorna i första hand framställda varorna, kakaosmör och kakaopulver, beskattade. Vid avvägningen av skattesatserna för smör och pulver bör hänsyn tas till det svinn, omkring 22 procent, som avgår vid bönornas skalning och rostning. För pulver och smör förordar kommittén samma skattesats. Eftersom en beskattning av kakaopulver måste anses mindre önskvärd med hänsyn till att denna i huvudsak torde drabba barnfamiljerna, har kommittén övervägt olika möjligheter att minska olägen-

heterna av en pulverbeskattning. Att helt undantaga pulver från beskattning torde inte kunna ifrågakomma, eftersom möjlighet härigenom skulle öppnas för mindre nogräknade tillverkare att framställa chokladvaror med skattefritt kakaopulver som råvara. Kommittén har i förevarande läge ansett sig böra förorda, att en på visst sätt begränsad skatt uttages för kakaopulver, som säljs till allmänheten i konsumentförpackningar. Därvid har kommittén med beaktande av prissättningen på kakaopulver, som säljs i större förpackningar och som säljs i mindre konsumentförpackningar, ansett sig böra föreslå halv skatt för kakaopulver, som säljs i för detaljhandeln avsedda förpackningar, innehållande högst 500 gram.

Kommittén har i enlighet med vad nu anförts ansett sig böra förorda följande skattesatser.

		kr/kg
Råvaruskatter	Kakaobönor: med skal, orostade	2:75
	» : rostade	3:50
	Kakaopulver:	
	i för detaljhandeln avsedda förpackningar, innehållande högst 500 gram	1:75
	annat	3:50
	Kakaosmör	3:50
Färdigvaruskatter	Ofyllda karameller	1:25
	Övriga sötsaker	2:00

Sötvaruskatten skulle med angivna skattesatser kunna beräknas ge en årlig intäkt av omkring 120 milj. kronor vid nuvarande omsättning. Häri ingår dock omkring 3,5 milj. kronor, som skulle hänföra sig till allmänhetens förbrukning av kakaopulver. Nuvarande skatteintäkter uppgår, i vad avser den inhemska tillverkningen, uppskattningsvis till omkring 125 milj. kronor — därvid skatteintäkterna för glass frånräknats.

Vid import av chokladvaror bör dessa beläggas förutom med den här förordade skatten av två kronor för kilogram med en tilläggsskatt, som avvägts med hänsyn till råvaruskatten å kakaoprodukter. Härmed sammanhängande problem behandlas i specialmotiveringen.

I det föregående har allmänt uttalats, att beskattningen även i fortsättningen bör anordnas som en skatt, som principiellt uttages i tillverkarledet. Vad avser *importerade varor* bör emellertid en sådan omläggning övervägas, att de yrkesmässiga importgrossisterna kommer att jämställas med inhemska tillverkare. De skulle sålunda erhålla rätt till skattefri import. Genom en dylik omläggning skulle ernås, att den hittillsvarande diskrimineringen av importgrossisterna bortfaller. Ojämnheterna i beskattningshänseende mellan tillverkare och importgrossister, vilka senare i viss mån är att jämställa med tillverkare, har behandlats i olika sammanhang, bl. a. av varubeskatt-

ningskommittén, som lämnat följande redogörelse för beskattningsförhållandena på denna punkt.

För ett bedömande av de olikheter, som jämväl efter 1946 års författningsändring kunna förefinnas i beskattningshänseende mellan å ena sidan inhemska tillverkare och återförsäljare av varuskattepliktiga varor och å andra sidan importörer av dylika varor erfordras, att jämförelse göres beträffande varje ifrågakommande handels- (tillverknings-)led. Därvid torde de olika handels- (tillverknings-) leden böra ställas mot varandra sålunda: den inhemske tillverkaren mot den utländske fabrikantens härvarande importnederlag, generalagentur eller motsvarande organ — i det följande för korthetens skull med ett gemensamt namn betecknade importnederlag — den som bedriver engrosförsäljning av inhemska produkter mot grossistimportören och den som idkar detaljhandel med inhemska varor mot detaljistimportören. — Varans normala vidarebefordran till den slutlige konsumenten sker från tillverkaren och importnederlaget i tre etapper, från grossistledet i två etapper och från detaljistledet i en etapp. Såsom mellanliggande handelsled på importsidan förekomma i regel beträffande importnederlagets försäljning inhemska grossister och detaljister samt beträffande importgrossistens försäljning inhemska detaljister. Dessa återförsäljare av importvaror äro i de flesta hänseenden, varom här är fråga, helt likställda med motsvarande återförsäljare av inhemska varor. I den mån så icke är fallet, kommer detta att särskilt angivas i det följande.

Avvikelser från ovannämnda normalformer för varudistributionen — till exempel försäljning från inhemsk tillverkare direkt till detaljist eller konsument eller från importnederlag direkt till detaljist — förekomma i viss, långt ifrån obetydlig omfattning, men torde icke, utom i fråga om minimiskatt, kräva särskilt beaktande i förevarande sammanhang.

De mera framträdande olikheter i beskattningshänseende, som för närvarande föreligga, hänföra sig till tidpunkten för skattens erläggande, prisändringars inverkan i fråga om redan erlagd eller debiterad skatt, returer av skattepliktiga varor, ersättning för kundförluster samt bestämmelserna angående minimiskatt.

Tidpunkten för skattens erläggande

Förordningens bestämmelser om tidpunkten för skattens erläggande medföra, att importnederlagets hela lager av importerade skattepliktiga varor — med vissa mera betydelselösa undantag — är beskattat, medan den inhemske tillverkarens lager av färdigprodukter av egen tillverkning, i den mån icke i produkt ingår vara, som redan blivit föremål för beskattning, icke är beskattat. Importnederlaget befinner sig följaktligen i fråga om kapitalutlägg samt därmed förknippade räntekostnader och påverkan på likviditeten i en sämre belägenhet än den svenske tillverkaren, vilket blir särskilt påfallande, då det gäller varor belagda med 75 procent skatt. Framhållas må dock, att den erforderliga ökningen av rörelsekapitalet i stort sett allenast erfordras vid första importtillfället efter förordningens ikraftträdande samt vid därefter skeende lagerökning.

Prisändringars inverkan i fråga om redan erlagd eller debiterad skatt

Av beskattningsbestämmelserna följer, att en inhemsk tillverkare, som finner anledning genomföra allmän höjning eller sänkning av priset å viss vara, har att redovisa skatt, beräknad å ett i motsvarande mån högre eller lägre beskattnings-

värde. Därest ett importnederlag höjer priset till detaljhandlare å vara, som ingår i dess här i landet befintliga lager och för vilken skatt alltså vid införseltillfället erlagts till tullmyndigheten å ett lägre beskattningsvärde än som efter den gjorda prishöjningen är att anse såsom rätt beskattningsvärde, kommer importnederlaget att av kontrollstyrelsen påföras resterande skatt. Vid en prissänkning kan enligt nu gällande bestämmelser importnederlaget icke tillerkännas återbäring av erlagd skatt. Härav följer, att den inhemske tillverkaren och den utländske tillverkarens nederlag här i landet äro helt jämställda i fråga om en prishöjnings inverkan på skatten, medan däremot vid en prissänkning importnederlaget intar en ogynnsammare ställning.

Vad härefter angår prisfluktuationernas inverkan på skatten beträffande grossistledet må till en början framhållas, att prisändringar inom grosshandeln med inhemska varor i övervägande antalet fall torde ske i samförstånd med tillverkaren. Vid en prishöjning kan grossisten i vissa fall göra en vinst å inneliggande lager av skattepliktiga varor även å skatten, vilken vid försäljningen till detaljist då utgår å ett höjt beskattningsvärde. I motsvarande mån gör han emellertid i allmänhet en förlust å inneliggande lager vid en prissänkning.

Returer av skattepliktiga varor

Enligt 6 § varuskatteförordningen äger, såsom tidigare omförmälts, en inhemsk tillverkare rätt att i sin skatteredovisning göra avdrag för beskattningsvärdet av varor, som av honom återtagits från köpare.

Något motsvarande stadgande i fråga om den, som till riket inför skattepliktiga varor finnes icke. Enligt 8 § 5 mom. varuskatteförordningen är visserligen stadgat, att för vara, som införts till riket men senare utförts ur riket eller till svensk frihamn, må åtnjutas restitution av skatt i den omfattning, Kungl. Maj:t bestämmer. Med utförsel ur riket åsyftas i förevarande sammanhang huvudsakligen endast så kallad transitohandel, där importören för erhållande av rätt till skatterestitution redan vid importtillfället till tullmyndigheterna måste uppgiva, att de införda varorna äro avsedda att återutföras.

Ersättning för kundförluster

Jämlikt 6 § varuskatteförordningen ankommer det på särskild prövning av kontrollstyrelsen, huruvida och i vad mån avdrag vid skatteredovisning må göras för beskattningsvärdet av varor, vilkas försäljning förorsakat tillverkaren förlust på grund av bristande betalning från köparen.

Något motsvarande stadgande finnes icke beträffande till riket importerade varor.

Skatteförluster till följd av kreditförsäljningar kunna givetvis drabba samtliga handels- (tillverknings-)led såväl beträffande varor av inhemsk tillverkning som importvaror. Den ende som i varuskatteförordningen medgivits rätt att restitutionsvis erhålla ersättning för lidna skatteförluster av här ifrågavarande art, är den inhemske tillverkaren. Antalet hos kontrollstyrelsen med stöd av ovannämnda stadgande i 6 § varuskatteförordningen gjorda ansökningar om avdrag har emellertid hittills varit synnerligen ringa, och sökandena tillgodoförda skattebelopp ha jämväl varit mycket små.

Grossistförbundet har även i sin framställning till kommittén den 28 juni 1954 pekat på de av varubeskattningskommittén behandlade ojämnhe-

terna i beskattningen, särskilt tidpunkten för skattens erläggande, beskattningen av varuprover och kundförluster.

Under åberopande av vad nu sagts förordar kommittén, att sötsaksbeskattningen såvitt avser importerade varor i princip sker i partihandelsledet, i vilket fall samtliga förenämnda ojämnheter bortfaller.

Den omläggning av beskattningen av importvaror, som kommittén sålunda förordat för sötsaksbeskattningens del, anser kommittén böra gälla även i fråga om andra varuslag, som träffas av varuskatt enligt gällande bestämmelser.

Den närmare tekniska utformningen av beskattningen behandlas i det följande under specialmotiveringen till ifrågavarande författningsutkast.

B. Glass

Gjorda framställningar

I anledning av därom väckta motioner behandlades vid 1953 och 1954 års riksdagar fråga om upphävande av varuskatten å glass. Motionerna till *1953 års riksdag* syftade till att s. k. gräddglass skulle vara undantagen från varubeskattning, vilket emellertid av kontrolltekniska skäl inte kunde ernås på annat sätt än genom att beskattningen av all glass upphävdes. Bevillningsutskottet vid samma års riksdag avstyrkte i sitt av riksdagen godkända betänkande (nr 41) motionerna under hänvisning till pågående utredning om den indirekta beskattningen.

I motioner till *1954 års riksdag* anfördes bl. a., att frågan om skattefrihet för glass var en fråga dels om ett inhemskt livsmedel skulle betraktas som en lyxvara och dels om en mejeriprodukt skulle vara föremål för avsättningshämmande beskattning. Frågan om skattefrihet borde därför avgöras utan att den pågående utredningens förslag avvaktades. Bevillningsutskottet (bet. 21) avstyrkte motionerna och anförde bl. a., att det inte borde ifrågakomma, att riksdagen utan att avvakta förslag från kommittén för indirekta skatter tog ståndpunkt i frågan att slopa beskattningen av ett varuslag, som varit underkastat beskattning, sedan varuskatten infördes år 1941. I enlighet med utskottets hemställan föranledde motionerna ingen riksdagens åtgärd.

Glassbeskattningen berördes även vid *1956 års riksdag* i två likalydande motioner (I:314, II:225), vari hemställdes, att riksdagen måtte besluta, att varuskatt inte vidare skulle uttagas för glass. Härför anfördes i huvudsak liknande skäl som anförts i de tidigare angivna motionerna. Därjämte åberopades, att jordbruksnämnden och jordbrukets förhandlingsdelegation vid prisöverenskommelsen den 16 mars 1955 uttalat, att skatten på gräddglass borde borttagas snarast möjligt. I en protokollsanteckning till nämnda överenskommelse anfördes: »Nämnden och delegationen anser det angeläget, att den varuskatt, som nu utgår för gräddglass (i förpackningar under en tredjedels liter) snarast möjligt borttages.»

Bevillningsutskottet vid 1956 års riksdag framhöll i sitt över motionerna avgivna betänkande (nr 44), att de vid såväl 1953 som 1954 års riksdagar väckta motionerna avslagits av riksdagen med hänsyn till att man inte ansåg sig böra föregripa resultatet av den pågående utredningen angående de indirekta skatterna. Det erinrades vidare, att föredragande departementschefen i den vid 1955 års riksdag framlagda propositionen nr 180 angående åtgärder i prisreglerande syfte på jordbrukets område — i anledning av det av jordbruksnämnden och jordbrukets förhandlingsdelegation framförda önskemålet om borttagande av varuskatten på gräddglass — uttalat, att någon åtgärd i frågan inte borde övervägas för det dåvarande med hänsyn till 1954 års riksdags uttalande i ämnet.

För egen del anslöt sig 1956 års bevillningsutskott till den ståndpunkt, som tidigare intagits i denna fråga. Det borde således enligt utskottet inte ifrågakomma att nu — utan att avvakta resultatet av pågående utredning om den indirekta beskattningen — upphäva skatten på ett varuslag, som varit underkastat beskattning alltsedan varubeskattningen infördes. Utskottet avstyrkte därför de gjorda motionerna. I enlighet med utskottets hemställan föranledde motionerna ingen riksdagens åtgärd.

Upphävande av varuskatten på glass föreslogs även i en till kommittén överlämnad skrift från *Svenska glasstillverkarförbundet*. Förbundet åberopade därvid i huvudsak liknande skäl som dem, vilka angivits i förenämnda motioner.

Erfarenheter vid tillämpningen

Kontrollstyrelsen, som i olika sammanhang i skrivelser till Kungl. Maj:t yttrat sig angående beskattningsområdets avgränsning, förordade i yttrande över varubeskattningskommitténs förslag skattefrihet för glass. Styrelsen anförde.

Kontrollen över beskattningen av glass är förenad med särskilda svårigheter, framför allt hos det betydande antal tillverkare, som bedriver glasstillverkning hantverksmässigt eller eljest i liten skala. Dessa tillverkare, av vilka många även måste lita till andra inkomster för sitt uppehälle, äro i regel icke bokföringsskyldiga och ha merendels ringa kunskap eller vana att upprätta vederbörlig redovisning över sin rörelse. En följd härav är, att kontrollstyrelsens tjänstemän för fastställande av den skatt, som rätteligen bör erläggas, i efterhand genom utbyteskalkyler och annan utredning måste söka beräkna dylika tillverkares produktion av glass med ledning av förbrukning av råvaror och förnödenheter. Svårigheten att kontrollera storleken av varje tillverkares produktion av skattepliktig glass har under senare år skärpts genom att även småtillverkarna i större omfattning börjat redovisa relativt stor tillverkning av skattefri s. k. hushållsglass. Givet är, att det vid en bedömning av resultatet av en utbyteskalkyl kan ställa sig synnerligen svårt att jäva tillverkares påstående, att viss måhända relativt stor del av den tillverkade glassen utgjort skattefri sådan.

Ehuru kontrollstyrelsen är av samma uppfattning som varubeskattningskommittén därutinnan, att glass måste betraktas såsom en typisk sötvara, som prin-

cipiellt sett om möjligt bör falla under beskattning, och att ett borttagande av skatten å denna vara skulle medföra en icke obetydlig minskning i statsverkets inkomst av varuskatten — skatten å glass tillför för närvarande statsverket en årlig inkomst av omkring 2 milj. kronor — finner sig styrelsen likväl med hänsyn till vad ovan anförts böra vidhålla önskemålet om ett borttagande av denna beskattning. Kommittén, som förordat ett bibehållande av densamma, har för undanröjande i någon mån av de med beskattningen för närvarande förenade kontrollsvårigheterna undersökt möjligheten att efter danskt mönster beskatta all tillverkning av glass för avsalu. Kommittén har dock huvudsakligen med hänsyn till det stora antalet skattskyldiga — restauranger, matserveringar, konditorier m. m. — som härigenom skulle tillkomma, funnit en sådan lösning av kontrolltekniska skäl icke genomförbar.

Möjligheterna att kontrollera en beskattning av glass stöter alltjämt på betydande svårigheter. Dessa sammanhänger främst med frågan om gränsdragningen mellan skattepliktig glass och skattefri dessertglass. Understundom kan det även vara tveksamt, om och i vilken utsträckning skattepliktig vara föreligger, t. ex. då lösglass blandas med grädde, sylt eller tillsättes drycker.

Enligt kontrollstyrelsens föreskrifter gäller i fråga om gränsdragningen mellan skattepliktig och skattefri glass bl. a. följande.

Vid försäljning av lösglass till återförsäljare uttages icke varuskatt, därest köparen avlämnar ett på tro och heder tecknat intyg, att inköpt glass kommer att användas enbart för skattefritt ändamål (tillverkning och försäljning av efterrätter). Dylikt intyg skall avlämnas av köparen även om glassen av tillverkaren benämnes »hushållsglass» eller dylikt. Glass, som försäljes till konsument i särskild förpackning, är att anse såsom dessertglass och därmed undantagen från skatteplikt, om förpackningen innehåller minst 1/3 liter glass, ej uppdelad i mindre enheter.

Skatteplikt föreligger sålunda för glasspinnar o. dyl. stycksaker av glass samt för glass som säljes genom utportionering i glasstrutar, glassbägare o. dyl., även där försäljningen äger rum genom servering inom konditorier och andra serveringslokaler. Dessutom föreligger skatteplikt såsom framgår av vad ovan sagts även för hushållsglass, som saluföres i förpackning rymmande mindre än 1/3 liter eller i förpackning uppdelad i enheter om mindre än 1/3 liter. Säljer tillverkare lösglass till återförsäljare att av denne eller annan saluföras i förpackning som nyss nämnts, skall varuskatt sålunda utgå för lösglassen i fråga.

Om köpare av lösglass använder densamma för såväl skattepliktigt som skattefritt ändamål, skall köparen i efterhand — vid fortlöpande försäljning lämpligen en gång i månaden — avgiva intyg på tro och heder angående dels antal liter lösglass, som försålts såsom skattepliktig glass, dels ock antal liter lösglass, som åtgått vid framställning av efterrätter, helt eller delvis bestående av glass. Med ledning av sådan uppgift har tillverkare av lösglass att redovisa varuskatt till kontrollstyrelsen för den del av lösglassen, som köparen förklarat sig ha använt på sådant sätt att skatteplikt inträtt.

Med dessa föreskrifter har från kontrollstyrelsens sida angivits, att skatteplikt föreligger för glass som säljs i mindre förpackning än ⅓ liter och att tillverkaren genom intyg från återförsäljaren skall gardera sig för, att dylika glassförpackningar inte når konsumenten i obeskattat skick. Genom

styrelsens föreskrifter, vilka på grund av beskattningens utformning torde vara nödvändiga, har otvivelaktigt tillverkare och återförsäljare av glass ålagts ett inte obetydligt merarbete. Då skatteplikten kan sägas inträda först då dessertglass av återförsäljare för försäljning delas i portioner om mindre än ⅓ liter, bör rätteligen tillverkaren inte anses såsom skattskyldig i dessa fall, utan skatteplikten i stället åvila envar av återförsäljarna såsom skattskyldig. Denna inställning har också intagits av allmän domstol i ett mot en glasstillverkare anhängiggjort mål. Konsekvensen av en dylik inställning är emellertid, att skattemyndigheten när det gäller glassbeskattningen skulle ha att kontrollera ett stort antal skattskyldiga, nämligen, utöver tillverkare av glass, även samtliga återförsäljare av glass, vilka av lösglass eller hushållsglass portionerar skattepliktig glass till konsument eller återförsäljare (delning av dessertglass i mindre bitar, portionering av lösglass till strutar eller bägare).

Kontrollstyrelsen har medgivit, att tillverkare i vissa fall får leverera dessertglass i mindre förpackningar än ⅓ liter. Önskar en tillverkare sålunda leverera glass för efterrättsändamål i mindre förpackningar än ⅓ liter, får beskattningsfrågan bedömas med hänsyn till föreliggande kontrollmöjligheter och omständigheter i övrigt. Är förhållandena sådana, att garantier kan anses föreligga för att glassen kommer att konsumeras såsom efterrätt, skall skatt inte utgå. Dylika garantier har av kontrollstyrelsen ansetts vara för handen i fråga om leveranser till skolor, sjukhus eller andra allmänna inrättningar eller till försvarsmakten.

Intäkterna av glassbeskattningen är i stadigt stigande. Utvecklingen belyses av följande sammanställning av dessa intäkter för kalenderåren 1951—1955. Inkomsterna av skatten å glass kan inte avskiljas från inkomsterna från annan varuskatt, varför uppgifterna är beräknade.

1951	4,2 milj. kronor	1954	6,1 milj. kronor
1952	4,5 » »	1955	10,5 » »
1953	6,1 » »		

Kommittén

Kommittén anser, att de sålunda påpekade omständigheterna talar mot ett bibehållande av en särbeskattning å glass vare sig en allmän varuskatt införes eller nuvarande indirekta beskattning i stort sett kvarstår i oförändrad omfattning.

Reglerna om beskattningsvärdets bestämmande måste vid en värdebeskattning av glass bli så komplicerade, att glass även ur denna synpunkt måste anses mindre lämpad såsom skatteobjekt. Framför allt gäller detta vissa s. k. extra kylkostnader, till vilka hänsyn måste tas vid beskattningsvärdets bestämmande. Med extra kylkostnader förstås avskrivning av samt reparations- och underhållskostnader för kylrum, kylskåp och kylboxar hos återförsäljare ävensom kostnader för s. k. packis, för transport av

torris och för kylanordningar för transport av glass. Kostnader av sådant slag åvilar i allmänhet eljest köparen och borde alltså inte ingå i tillverkarens pris. Då inom glassbranschen av olika skäl tillverkarna har påtagit sig dessa kostnader, har det ansetts rimligt, att de får avdragas vid beskattningsvärdets bestämmande. De regler, som utformats i fråga om detta avdrag, kan emellertid inte bli rättvisande men komplicerar det oaktat i hög grad skatteberäkningen.

Några av de anmärkningar, som kan framställas mot glassbeskattningen i dess nuvarande utformning, skulle bortfalla, om beskattningen omlades till en literbeskattning. Detta förutsätter emellertid, att även dessertglassen indrages under beskattning, eftersom skatteproblemen i händelse av skattefrihet för dessertglassen skulle bli större vid en literbeskattning än vid en värdebeskattning. En utvidgning av skatten till dessertglassen skulle emellertid medföra, att antalet skattskyldiga skulle öka högst väsentligt, då härigenom flertalet restauranger och konditorier samt ett stort antal matserveringar skulle bli skattskyldiga. Kontrollarbetet med en sålunda utvidgad beskattning skulle bli så betydande i förhållande till skatteintäkterna, att kommittén inte är beredd att tillstyrka en dylik utvidgning av det skattepliktiga varuområdet.

C. Puder samt smink och andra preparat för hudens färgning, läppstift m. m.

I en till kommittén överlämnad skrift har *Sveriges grossistförbund* bl. a. hemställt om nedsättning av skattesatserna på kosmetiska medel för det fall varuskatten å dessa inte kunde helt avskaffas. Invändningar har jämväl gjorts beträffande reglerna för beskattningsvärdets bestämmande. För dessa har tidigare redogjorts i samband med behandlingen av beskattningen av choklad och konfityrer.

Kommittén

Beskattningen av här avsedda varuslag inbringar f. n. ca sex milj. kronor per budgetår. Såsom kommittén inledningsvis framhållit, bör en vara ej beskattas högre än en annan, om inte särskilda skäl härför finns. Några dylika skäl torde ej föreligga beträffande här avsedda varuslag, varför ifrågavarande särbeskattning bör avvecklas i ett läge med en införd allmän indirekt skatt.

Kvarstår däremot gällande indirekta skatter i stort sett i oförändrad omfattning torde beskattningen av här nämnda varor få bibehållas.

Kommittén har i samband med redogörelsen för de med beskattningen av sötsaker förenade svårigheterna rörande beskattningsvärdets bestämmande framhållit, att problemställningen var densamma för alla varor, som träffades av varuskatt. Såsom därvid anfördes kunde en övergång till de

före den 1 juli 1953 gällande skattebestämmelserna övervägas. Eftersom beträffande choklad- och konfityrvaror hade framförts önskemål om en viktskatt ansåg kommittén sig emellertid inte böra ingå på de med en dylik omläggning förenade problemen. Beträffande förevarande varor torde, såsom i det följande närmare angives, en beskattning efter volym, vikt eller varuenhet inte vara möjlig. Priset vid försäljning till detaljhandlare syns emellertid här utan större risk för prisbindning kunna nyttjas som beskattningsvärde. Strukturen inom handeln är på preparatsidan nämligen en helt annan än på sötvarusidan. Medan omkring hälften av omsättningen av sötsaker går genom partihandeln sker försäljningen av inhemskt producerade kemisk-tekniska preparat sålunda i större omfattning direkt till detaljhandeln utan mellanhänder. På grund härav skulle en partihandelsskatt beträffande kemisk-tekniska preparat i allmänhet inte innebära annat än att beskattningen sker hos tillverkaren med priset vid försäljning till detaljhandeln som beskattningsvärde. Beträffande importvaror bör, såsom kommittén förordat i fråga om sötsaker, de större importörerna registreras såsom skattskyldiga, varför även i fråga om importvarorna priset vid försäljning till detaljhandeln blir det naturliga beskattningsvärdet. Därest priset vid försäljning till detaljhandeln i enlighet med det anförda skulle bestämmas såsom beskattningsvärde, innebär detta en återgång i princip till det före den 1 juli 1953 tillämpade systemet i fråga om beskattningsvärdets bestämmande.

Slutligen bör något beröras frågan om möjligheten att på detta område införa en beskattning efter volym, vikt eller varuenhet. Området är synnerligen oenhetligt med sådana i dessa hänseenden olikartade varugrupper som parfym, puder och läppstift. Någon enhetlig beskattningsnorm är sålunda ej möjlig. Ej heller i fråga om varor, vilka möjligen skulle kunna beskattas efter volym, är en volymskatt möjlig. Härvid åsyftas varugrupperna parfym, eau de cologne, ansiktsvatten och hårvatten. Samma skattesats är utesluten på grund av det högst varierande värdet från hundratals kronor för liter för parfymer till omkring tio kronor för liter för hårvatten och eau de cologne. Att tillämpa olika skattesatser för de skilda varuslagen är ej heller möjligt på grund av den stora prisspänningen inom varje varugrupp. De olika varuslagen går också delvis in i varandra. Det skulle således exempelvis erbjuda svårigheter att i vissa fall skilja parfym och eau de cologne.

Kommittén anser, i enlighet med det anförda, att beskattningen bör ligga kvar i tillverkarledet såsom en värdebeskattning men att priset vid försäljning till detaljhandeln skall vara beskattningsvärde. I fråga om importvaror förordar kommittén, att de större importgrossisterna registreras som skattskyldiga.

Vid varubeskattningens införande behandlades särskilt frågan om skatt å *hudkräm*. De tillkallade utredningsmännen förordade skatt, men före-

dragande departementschefen tog avsteg från förslaget på denna punkt. Han anförde (prop. 1941:237, s. 28).

Beträffande hudkräm är att märka, att åtskilliga under denna beteckning fallande artiklar likaledes finna rent medicinsk användning, exempelvis zinksalva, frostsalvor o. dyl. Varorna höra till s. k. frigivna apoteksvaror. Att vid beskattningen särskilja olika arter av hudkräm torde vara en praktiskt olöslig uppgift. Därtill kommer, att ett mycket stort antal damfrisörer och liknande yrkesutövare själva i sin rörelse tillverka hudkräm. Att effektivt kontrollera en beskattning av i sådan rörelse framställda varor torde vara förenat med mycket avsevärda svårigheter. Med hänsyn till dessa omständigheter anser jag jämväl hudkräm böra utgå ur varuförteckningen.

Genom en beskattning av hudkräm skulle den nuvarande svåra gränsdragningen mellan skattefria hudkrämer och skattepliktiga emulsioner m. m. för hudens vård bortfalla. Sålunda är exempelvis hand- eller hudvårdsmedel med glycerin skattepliktiga, medan motsvarande preparat med vaselin är fria, detta eftersom väl vaselin men ej glycerin utgör »fett, mineralolja, vax eller annan därmed jämställd för hudens vård verksam beståndsdel», vilket enligt förarbetena till 1948 års författningsändring (prop. 1948: 10, s. 53) skulle utgöra förutsättning för att skattefri hudkräm skulle kunna anses föreligga.

Eftersom en allmän beskattning av hudkräm av skäl, som återgivits i nämnda propositionsuttalande, även enligt kommitténs uppfattning är mindre lämplig, har kommittén undersökt, huruvida man skulle kunna skattebelägga hudkräm etc., som är parfymerad eller försatt med puder eller färg, för att därigenom eliminera vissa av de nuvarande ojämnheterna i beskattningen. Nu beskattas exempelvis de mörkare nyanserna av röd cerat, medan de vita och ljusare går fria. Även puderkräm är skattefri, under förutsättning att pudertillsatsen utgör högst tio procent; detta även i de fall krämen är mörk eller eljest på grund av sina egenskaper kan jämföras med smink.

Kommittén förordar, på grundval av vad i det föregående framkommit, en viss begränsad utvidgning av det skattepliktiga varuområdet, nämligen till märkbart färgade preparat. Härigenom skulle ernås en klarare och bättre gränsdragning mellan å ena sidan de fria hudkrämerna och fettpreparaten och å andra sidan de skattepliktiga varorna puder, läppstift och smink. Ett genomförande av förslaget i denna del torde leda till en obetydlig ökning av skatteintäkten.

D. Parfymer, toalettvatten, hårvatten, hårolja, pomada, kemiska kompresser för hårpermanentning o. d.

De svårigheter med beskattningsvärdets bestämmande, för vilka tidigare redogjorts i samband med beskattningen av choklad och konfityrer, gäller även för här avsedda varuområde.

Kommittén

Nuvarande beskattning av nämnda varuslag inbringar f. n. ca 19 milj. kronor per budgetår. Därest en allmän indirekt beskattning införes, bör — enligt kommitténs inledningsvis angivna inställning till en särbeskattning av ett begränsat varuområde — beskattningen av här avsedda varuområde avvecklas.

Kvarstår däremot gällande indirekta skatter i oförändrad omfattning, torde det med hänsyn till de jämförelsevis betydande inkomster, som beskattningen av här angivna varuslag inbringar, vara erforderligt att behålla denna särskilda beskattning i sin nuvarande utformning; därvid bör dock den omläggning av beskattningsvärdets bestämmande ske, som kommittén förordat i samband med behandlingen av skatten å puder och smink m. m.

E. Tandkräm, munvatten, schamponeringsmedel

Gjorda framställningar

Vid *1953 års riksdag* väcktes i två likalydande motioner (I:82, II:111) förslag om en skyndsam utredning rörande borttagande av de indirekta skatterna på *tandvårdsmedel* samt, i avvaktan på denna utredning, sänkning av skattesatsen från 40 till 20 procent av beskattningsvärdet. Till stöd för förslaget uttalade motionärerna bl. a., att skatter på tandvårdsmedel över huvud taget var synnerligen diskutabla. Nödvändigheten att motverka tandröta genom en riktig tandhygien var allmänt erkänd. De indirekta skatterna på tandvårdsmedel minskade avsevärt dessa medels användning bland de lägre inkomstgrupperna och de barnrika familjerna. En beskattning av tandvårdsmedel var en missriktad åtgärd ur samhällsekonomisk synpunkt och frågan om skattefrihet för tandvårdsmedel borde därför utredas.

Bevillningsutskottet fann (bet. 41), vad gällde frågan om skattefrihet för tandvårdsmedel, anledning saknas att förorda skrivelse i ämnet med hänsyn till att frågan redan var föremål för uppmärksamhet. Riksdagen lämnade motionerna utan åtgärd.

Varuskatten å tandvårds- och *schamponeringsmedel* berördes jämväl i en framställning från *Kemisk-tekniska fabrikantförbundet,* vilken framställning genom beslut av Kungl. Maj:t den 9 januari 1953 överlämnades till kommittén för att övervägas vid utredningsuppdraget. Frågan om beskattning av nämnda varor samt av s. k. *ättiketerpreparat* upptogs sedermera ytterligare i till kommittén översända skrifter av dels förenämnda förbund och dels *Kemisk-tekniska och Livsmedelsfabrikanternas förening.* Framställningarna utmynnade i hemställan om att tandvårds- jämte ättiketerpreparat och schamponeringsmedel undantogs från beskattning.

Kontrollstyrelsen föreslog i skrivelse till Kungl. Maj:t den 19 december

1951 vissa ändringar bl. a. i förordningen om varuskatt. Styrelsen ansåg att schamponeringsmedel främst av kontrolltekniska skäl borde undantagas från beskattning. Styrelsen anförde.

I den vid varuskatteförordningen fogade förteckningen över varor, för vilka varuskatt skall erläggas, finnes bland skattebelagda varor upptagna bl. a. schamponeringsmedel (statistiska numren 593 och 596). Ifrågavarande varuslag äro belagda med skatt efter en skattesats av 20 procent å beskattningsvärdet. Beskattningen av schamponeringsmedel var ursprungligen av mera begränsad omfattning och avsåg allenast dylika varor hänförliga till statistiskt nummer 593, dvs. varor, i huvudsak innehållande blekande eller färgande ämnen eller vissa tillsatsämnen, såsom äggula och tjära. Från och med den 1 mars 1948 har under beskattningen indragits jämväl till statistiskt nummer 596 hänförliga schamponeringsmedel, varigenom beskattningen kommit att omfatta i stort sett alla slag av schamponeringsmedel med undantag för oparfymerade sådana medel.

Förenämnda utvidgning av beskattningsområdet tillkom vid 1948 års riksdag. En av anledningarna till utvidgningen av beskattningsområdet var tidigare föreliggande svårigheter ifråga om avgränsningen av det skattepliktiga varuområdet för här avsedda varor. Även med den omfattning detsamma har enligt nu gällande förordning ha emellertid svårigheter i detta avseende förelegat särskilt i fråga om schamponeringsmedel, avsedda för frisörbruk. Det har därvid i vissa fall varit synnerligen tveksamt, huruvida viss vara bör betraktas såsom schamponeringsmedel eller flytande tvål, vilken senare vara icke är skattebelagd enligt varuskatteförordningen. Bevillningsutskottet har i betänkande den 19 februari 1948, nr 9, i fråga om gränsdragningen emellan nu angivna varuslag uttalat följande:

> Vid avgörande av spörsmålet, huruvida ett schamponeringsmedel, som hänföres under statistiskt nummer 596, skall beskattas såsom sådant eller anses utgöra skattefri tvål, bör hänsyn främst tagas till prissättningen och benämningen å preparaten och om reklamkostnader nedlagts på preparaten i deras egenskap av schamponeringsmedel.

Verkställda undersökningar ha givit vid handen, att varor ofta försäljas under beteckningen flytande tvål, ehuru de i många fall äro avsedda för eller i varje fall mycket väl lämpa sig för schamponeringsändamål och av frisörer ävenledes till övervägande del torde användas för sådant ändamål. Priset skiljer sig i allmänhet icke eller endast obetydligt från det som i allmänhet tillämpas för flytande tvål av god kvalitet. Med hänsyn till sistnämnda förhållande och då varorna i fråga icke direkt reklameras såsom schamponeringsmedel torde det med stöd av bevillningsutskottets ovan intagna uttalande icke kunna anses, att varorna utgöra annat än flytande tvål, varför desamma betraktas såsom skattefria. Ett dylikt ställningstagande måste emellertid anses mycket otillfredsställande, enär det torde medföra att allt flera för schamponering avsedda varor kunna komma att försäljas till frisörer under beteckningen flytande tvål och därmed bliva undantagna från beskattning. Fall kunna givetvis förekomma där varor, som nu sagts, med hänsyn bl. a. till deras benämning av vissa köpare uteslutande användas för annat ändamål än schamponering eller att varorna åtminstone i viss utsträckning komma till användning för annat ändamål. Över huvud är det i en mångfald fall knappast möjligt att avgöra, huruvida en vara har huvudsaklig karaktär av flytande tvål eller av schamponeringsmedel. I fall där en vara, som av tillverkaren benämnes flytande tvål, försäljes till frisör, vilken i sin rörelse använder såväl schamponeringsmedel som flytande tvål (exempelvis för

tvättning av kammar, borstar och frisérrockar) är det i allmänhet för tillverkaren av varan icke möjligt att avgöra, huruvida eller i vad mån levererad vara skall komma till användning för schamponering eller för annat ändamål. Då tillverkaren försäljer dylika varor till grossist, vilken avsätter desamma till frisörer och måhända även till andra avnämare av flytande tvål, är det som regel helt omöjligt för tillverkaren att erhålla kännedom om varans blivande användningssätt.

Även det förhållandet, att oparfymerade schamponeringsmedel, hänförliga till tullstatistiskt nummer 597, icke äro underkastade beskattning, har medfört vissa i skattehänseende icke önskvärda konsekvenser. Det har sålunda förekommit, att tillverkare för att kringgå bestämmelserna om varuskatt till förbrukare var för sig levererat oparfymerat schamponeringsmedel och parfym, varefter förbrukaren haft att själv försätta schamponeringsmedlet med parfym. Sistnämnda i skattehänseende föreliggande missförhållande torde icke kunna elimineras genom att även oparfymerade schamponeringsmedel intagas i den till varuskatteförordningen fogade varuförteckningen. Dylik författningsändring skulle nämligen ytterligare skärpa de i det föregående påvisade svårigheterna, då parfymerade tvättmedel, vilka även äro hänförliga till statistiskt nummer 597, i större utsträckning äro att anse som flytande tvål eller tvålflingor än vad parfymerad tvål är.

För att eliminera nu förevarande kontrollsvårigheter i vad avser gränsdragningen mellan schamponeringsmedel och flytande tvål skulle olika alternativ för ändring i beskattningen av schamponeringsmedel kunna övervägas.

En möjlighet vore att indraga under beskattning alla slag av flytande tvål, som försäljas till frisörer. Ett genomförande av dylik utvidgning av beskattningsområdet synes i och för sig befogat, då den övervägande delen av den flytande tvål, som inköpes av frisörer, enligt inhämtade upplysningar kommer till användning för schamponeringsändamål. Enär flytande tvål, förutom för frisörbruk, finner användning inom ett flertal andra områden såsom rengöringsmedel, skulle frisörer emellertid utan särskild svårighet kunna anskaffa varan utan erläggande av skatt. Även om en i hög grad intensifierad kontroll kunde anordnas på detta skatteområde, synes det icke troligt, att densamma skulle bliva effektiv, då dessa varor ofta levereras till förbrukare — förutom av tillverkaren — jämväl av parti- och detaljhandlare. En omläggning av beskattningen på nu angivet sätt synes med hänsyn till vad ovan anförts icke lämpligen böra komma till stånd.

En annan möjlighet att eliminera ifrågavarande kontrollsvårigheter vore att från beskattning undantaga alla schamponeringsmedel, avsedda för frisörbruk. Enär skatteinkomsten för dylika varor icke uppgår till belopp av nämnvärd storlek — enligt verkställd utredning utgjorde skatteinkomsten av under budgetåret 1949—1950 levererade, för frisörbruk avsedda schamponeringsmedel allenast cirka 200 000 kronor — synas statsfinansiella skäl icke böra utgöra hinder för ett undantagande från beskattning av schamponeringsmedel för frisörbruk. För att förhindra att frisörer vidare försälja inköpt skattefritt schamponeringsmedel ävensom för att motverka bulvanköp borde skattefriheten i så fall gälla endast för schamponeringsmedel i förpackningar om en liter eller däröver — i vad avser schamponeringsmedel i kräm eller pulverform, ett kilogram eller däröver. Enär i marknaden förekommande schamponeringsmedel för frisörbruk redan nu i stor utsträckning försäljas i dylika förpackningar, skulle en föreskrift av angiven innebörd icke komma att medföra nämnvärda praktiska olägenheter. Den skulle dock behöva kompletteras med föreskrift om att dylik varas etikett skall innehålla uppgift om att varan är avsedd uteslutande för frisörbruk. Därest frisör skulle omtappa inköpt skattefritt schamponeringsmedel å mindre flaskor för

vidare försäljning, bedriver han såsom framgår av bestämmelserna i 1 § 2 mom. varuskatteförordningen skattepliktig rörelse och har fördenskull att i vederbörlig ordning redovisa varuskatt härför. Gällande bestämmelser om minimiskatt torde dock komma att avskräcka flertalet frisörer från att upptaga dylik verksamhet. — För att förhindra att frisörer utan anmälan till kontrollstyrelsen bedriva sådan skattepliktig rörelse, som nu sagts, torde det bliva nödvändigt att utöka kontrollen över frisörernas verksamhet. En omläggning av beskattningen i enlighet med detta alternativ torde på grund härav komma att medföra ökade kontrollkostnader, vilket icke kan anses befogat med hänsyn till den förhållandevis ringa skatteintäkten för här ifrågavarande schamponeringsmedel. För övrigt torde uppmärksammas, att även med denna lösning kvarstå svårigheterna såvitt angår allmänhetens inköp av såsom flytande tvål betecknade schamponeringsmedel.

Intetdera av de ovan redovisade alternativen till ändring av beskattningen av schamponeringsmedel synes på anförda skäl lämpligt att genomföra. Styrelsen har heller icke kunnat utfinna annat praktiskt genomförbart förslag till ändrade beskattningsregler, ägnade att eliminera föreliggande kontrollsvårigheter i fråga om gränsdragningen mellan schamponeringsmedel och flytande tvål. Vid sådant förhållande har styrelsen ansett sig nu böra föreslå, att schamponeringsmedel helt undantagas från beskattning. Styrelsen får därvid, under framhållande av att beskattningen enligt varuskatteförordningen i stort sett avsetts skola omfatta umbärliga varuslag, anföra, att schamponeringsmedlen numera torde böra anses utgöra med vanlig toalettvål jämförbara medel av betydelse för folkhygienen, vilka icke kunna tillskrivas umbärlighetskaraktär. Därest schamponeringsmedel framdeles icke skulle bliva underkastade varubeskattning, synes statsverkets intäkt av varuskatt för budgetår räknat nedgå med omkring 1,5 miljon kronor.

Kontrollstyrelsens förslag om borttagande av skatten på schamponeringsmedel tillstyrktes eller lämnades utan erinran av samtliga remissinstanser. Departementschefen framhöll emellertid (prop. 1952:135, s. 15), att det inte torde böra ifrågakomma att från beskattning undantaga vissa av de varuskattepliktiga preparaten utan att samtidigt till bedömande upptaga frågan om avgränsningen av det skattepliktiga varuområdet i övrigt. Departementschefen förklarade sig inte vara beredd att i det sammanhanget verkställa en sådan allmän omprövning av beskattningen och avstyrkte med hänsyn därtill de framkomna ändringsförslagen. De av departementschefen gjorda uttalandena lämnades utan erinran av riksdagen och den av kontrollstyrelsen förordade skattebefrielsen kom sålunda inte till stånd.

Kommittén

Intäkterna från skatten å munvårdsmedel och ättiketerpreparat uppgår f. n. till ca 3,5 milj. kronor för budgetår med följande fördelning, nämligen tandkräm m. m. 2,7, munvatten 0,5 och ättiketerpreparat 0,3 milj. kronor.

Här angivna varuslag bör — med hänsyn till den inställning till en särbeskattning av begränsade varuområden, som kommittén i det föregående givit uttryck åt — inte särbeskattas vid en allmän indirekt beskattning.

För det fall nuvarande indirekta beskattning i princip kvarstår i oförändrad omfattning vill kommittén framhålla följande.

Några kontrolltekniska skäl för att från beskattning undantaga *tandvårdsmedel* finns inte; skattekontrollen är mycket enkel, emedan tillverkningen till övervägande delen bedrives vid ett fåtal i allmänhet större företag. Med hänsyn härtill och då andra tekniska skäl inte talar mot ett bibehållande av skatten finner kommittén anledning ej föreligga att undantaga tandvårdsmedel från beskattning.

De *s. k. ättiketerpreparaten* är preparat, som till en väsentlig del består av etylacetat. Huvudsakligen användes de som desinfektionsmedel, mot hudinflammationer eller som sårmedel. Eftersom andra liknande preparat inte är beskattade bör ej heller ättiketerpreparaten beskattas. Kommittén förordar följaktligen, att ättiketerpreparaten fritages från varuskatt.

Enligt kommitténs uppfattning är de av kontrollstyrelsen förut angivna skälen mot en beskattning av *schamponeringsmedel,* vilken beskattning kalenderåret 1955 inbringade 1,7 milj. kronor, sakligt motiverade och kommittén förordar med hänsyn härtill, att skatten avvecklas å schamponeringsmedel. Genom att dessa utgör en från övriga skattepliktiga varor klart avskiljbar grupp bör, såvitt kommittén kan finna, ett undantag i denna del inte medföra några konsekvenser beträffande andra varor.

Reglerna för beskattningsvärdets bestämmande för här angivna varuslag torde böra ändras på sätt kommittén i det föregående förordat i samband med beskattningen av puder och smink m. m.

F. Essenser och extrakter, avsedda för beredning av alkoholhaltiga drycker

Frågan om upphävande av varuskatten på essenser och extrakter, avsedda för beredning av alkoholhaltiga drycker, upptogs till behandling i till kommittén överlämnade skrifter från *Sveriges grossistförbund* och *Aktiebolaget Rulles.* I bolagets skrift framhölls, att skatten, som numera torde sakna statsfinansiell betydelse, verkade synnerligen hämmande på bolagets verksamhet.

Kommittén

Skatten å här avsedda varor inbringar f. n. ca 0,5 milj. kronor för budgetår. Beskattningen av dessa varor har särskilt under senare tid erbjudit vissa svårigheter i fråga om det skattepliktiga varuområdets avgränsning. Sålunda har i viss, inte obetydlig omfattning till riket utan påförande av skatt införts varor, vilka i tullteknisk hänseende varit att anse såsom saft men som reklamerats och även använts för framställning av likör och drinkar. Konkurrensförhållandena har härigenom rubbats till nackdel för de svenska producenterna. Skall beskattningen bibehållas, syns för den skull från beskattning i allt fall böra undantagas de essenser och extrakter, som är för-

satta med sockerlag och som med hänsyn härtill och på grund av framställningssättet är att jämställa med saft. För beskattning skulle då kvarstå en relativt liten grupp koncentrerade essenser och extrakter. Med hänsyn till att skatteintäkterna efter en dylik beskärning skulle bli obetydliga, uppskattningsvis omkring 0,2 milj. kronor, och då omsättningen av dessa varor på grund av liberaliseringen av rusdrycksförsäljningen ytterligare torde nedgå, vill kommittén förorda, att ifrågavarande beskattning upphäves.

II. Försäljningsskatten

Behovet av en överarbetning är inte lika starkt för försäljningsskattens del som för varuskattens. De ändringar, som ifrågasättes av kommittén, är att anse som mindre jämkningar av det slag, som årligen genomföres.

Gjorda framställningar

Yrkande om undantag från skatteplikt har i till kommittén överlämnade framställningar gjorts beträffande alla de varugrupper, som beröres av försäljningsskatten, nämligen guldsmedsvaror, knutna mattor och grammofonvaror. För dessa framställningar redogöres inledningsvis.

Guldsmedsvaror. Sveriges juvelerar- och guldsmedsförbund samt *Guldsmedsbranschens leverantörförening* har i en till kommittén överlämnad skrift i första hand hemställt, att den nuvarande skattesatsen 20 procent i samband med en generell revision av den indirekta beskattningen sänktes till nivå med vad som kan komma att fastställas för övriga varuslag, och i andra hand, därest en dylik generell revision ej kom till stånd, att försäljningsskatten helt slopades eller högst avsevärt nedsattes; i vart fall borde vissa varor, såsom matsilver, s. k. onumrerade varor, släta ringar och silver för kyrkligt ändamål undantagas från beskattning. De nämnda organisationerna motiverade i huvudsak sin hemställan med att statens kostnader för uppbörd och kontroll var alltför stora i förhållande till skattens avkastning, att branschens utövare erhöll ett oerhört merarbete med bl. a. bokförings- och redovisningstekniska göromål, vilket drog med sig väsentliga merkostnader, samt att skatten försäljningsmässigt sett utgjorde en stor nackdel.

Avveckling av försäljningsskatten för kyrksilver förordades jämväl i vissa, bl. a. av *Karlstads domkapitel* gjorda framställningar, vilka genom beslut av Kungl. Maj:t den 4 mars 1955 överlämnats till kommittén för att tagas i övervägande vid utredningsuppdragets fullgörande.

Sveriges juvelerar- och guldsmedsförbund hemställde vidare, att kommittén ville pröva frågan om befrielse från erläggande av försäljningsskatt vid försäljning till utländska turister.

Knutna mattor. Åtgärder för avveckling av försäljningsskatten å vissa knutna mattor (s. k. orientaliska mattor) rekommenderades i bl. a. en framställning från *Stockholms handelskammare* (framställningen överlämnad genom Kungl. Maj:ts beslut den 1 oktober 1954). Handelskammaren framhöll bl. a., att försäljningsskatten å mattor innebar en beskattning av kvaliteten, eftersom prisdifferensen mellan beskattade mattor och andra vävda mattor vanligen var betingad av en motsvarande skillnad i slitstyrka och kvalitet i övrigt. Enligt handelskammarens mening skulle orientaliska mattor, särskilt i vissa prislägen, i och för sig mycket starkt kunna konkurrera med andra mattyper, en konkurrens som dock försvårades eller omöjliggjordes av beskattningen. Med hänsyn till det anförda ansågs det vara ett angeläget önskemål ur såväl handelns som konsumentens synpunkt, att försäljningsskatten på mattor slopades. Ett tillmötesgående av detta önskemål syntes handelskammaren desto mer motiverat, som skatten enligt kammarens mening måste anses vara av begränsad betydelse ur statsfinansiell synpunkt. Därest försäljningsskatten för mattor av något skäl inte skulle kunna helt upphävas, hemställde handelskammaren, att beskattningen i varje fall slopades för mattor hänförliga till stat. nr 1001 och 1002:1.

Grammofoner och grammofonskivor. Förslag om upphävande av försäljningssskatten för vissa för skolbruk avsedda varor (grammofoner och grammofonskivor m. m.) framlades i en motion till *1950 års riksdag* (II:197). Såsom huvudsaklig motivering anfördes, att försäljningsskatten å dessa varor verkade hämmande och fördyrande på anskaffandet. Motionären hemställde om befrielse från försäljningsskatt för radiogrammofoner, grammofoner och grammofonverk ävensom för vissa för undervisningsändamål avsedda grammofonskivor, då dessa varor rekvirerades av kommunal eller statlig myndighet uteslutande för skolbruk.

Bevillningsutskottet (bet. 22), som i ärendet inhämtat yttrande från kontrollstyrelsen, ansåg sig inte kunna tillstyrka motionen, huvudsakligen med hänsyn till att undantagsbestämmelser skulle komplicera beskattningsförfarandet samt att de till skattefria inköp föreslagna statliga och kommunala myndigheterna bestred sina kostnader med allmänna medel, varför en reell merkostnad i regel inte föranleddes av beskattningen. Motionen föranledde — i enlighet med utskottets hemställan — inte någon riksdagens åtgärd.

Även vid *1953 års riksdag* berördes i en motion (I:294) bl. a. frågan om beskattning av vissa grammofonskivor. Bevillningsutskottet (bet. 19) ansåg sig emellertid inte böra ta ställning till motionen i denna del, eftersom denna fråga omfattades av kommitténs för indirekta skatter utredningsuppdrag, samt avstyrkte motionen, som ej föranledde någon riksdagens åtgärd.

Försäljningsskatten å färdiga grammofonskivor berördes vidare i två särskilda framställningar från *musikaliska akademien* och *musikfrämjandet,* vilka framställningar genom beslut av Kungl. Maj:t den 31 mars resp.

den 3 juni 1955 överlämnades till kommittén för att tagas i övervägande vid fullgörandet av utredningsuppdraget. Musikaliska akademien hemställde — med instämmande av musikfrämjandet — att färdiga grammofonskivor utan undantag befriades från försäljningsskatt. Till motivering anfördes, att grammofoner inte längre var någon lyxvara utan att musiken för allt större delar av vårt folk blivit ett livsbehov samt att den var oumbärlig för alla former för och stadier av musikundervisningen. Därest en jämförelse skulle göras mellan grammofonskivor och andra varor, borde detta enligt akademiens uppfattning ske med t. ex. böcker och tidningar m. fl. varor, vilka inte var belagda med försäljningsskatt. Rättvisan och konsekvensen fordrade med hänsyn härtill att även grammofonskivor undantogs från beskattning.

Kommittén

Skatten å här avsedda varor inbringar f. n. ca 30 milj. kronor för budgetår med följande fördelning, nämligen guldsmedsvaror 18, mattor 4 och grammofonvaror 8 milj. kronor. Enligt kommitténs förut angivna uppfattning bör en vara ej beskattas högre än en annan, om inte särskilda skäl härför finns. Några dylika skäl torde inte föreligga beträffande här nämnda varor, varför särbeskattningen av de varuslag, som nu träffas av försäljningsskatt, bör avvecklas i ett läge med en införd allmän indirekt skatt.

Bibehålles principen om punktbeskattning enligt nu gällande ordning bör enligt kommitténs mening de varor, som omfattas av försäljningsskatten, alltjämt beskattas. Några avgörande tekniska skäl för ett upphävande av beskattningen föreligger ej. Att på grund av varornas konstnärliga värde göra undantag för särskilda varor kan inte ske utan risk för ökade skattetekniska svårigheter. Praktiska skäl talar emellertid för en mindre omläggning i fråga om beskattningsvärde och skattesats.

Vad gäller *beskattningsvärde och skattesats* må framhållas, att bruttoprissystemets frångående även i fråga om försäljningsskatten medfört vissa problem, dock i huvudsak endast i fråga om andra grammofonvaror än grammofonskivor. För guldsmedsvaror inträder skatteplikten i regel vid detaljhandlarens försäljning till konsument och det därvid tillämpade priset är beskattningsvärde, varför tillverkarnas riktpriser inte är avgörande vid skattens bestämmande. Däremot sker försäljningen till konsument av grammofonverk m. fl. grammofonvaror ofta av inte registrerade återförsäljare, varför skatten i regel uttages hos tillverkaren med ledning av ett av honom beräknat riktpris till konsument. Beträffande grammofoner och grammofonverk torde emellertid en övergång till styckeskatt ske med hänsyn till önskvärdheten att komma ifrån nuvarande svårigheter. För s. k. övriga grammofonvaror (motorer och pic-ups) är skatteintäkten så obetydlig (omkring 0,1 milj. kronor) att det bör övervägas om inte dessa borde undantagas från beskattning.

Styckeskattesatserna på grammofonverk och grammofoner skulle kunna fastställas så, att de i huvudsak svarar mot omkring 20 procent av konsumentpriserna. Beloppen framgår av *tabell 31.*

Tab. 31. Konsumentriktpriser och skatt å grammofonverk och grammofoner

Uppgiftslämnare	Grammofonverk (till radioapparat)				Grammofoner (fristående)
	Enkelspelare		Skivväxlare		
	En hastighet	Flera hastigheter	En hastighet	Flera hastigheter	
Tillverkare I	—	152 kr.	—	295 kr.	—
Tillverkare II	—	130—170 kr.	—	280—300 kr.	—
Tillverkare III	—	150—165 kr.	—	275 kr.	—
Större detaljhandlare	—	135—200 kr.	—	210—300 kr.	135—220 kr.
Nuvarande skatt (20 %) lägst högst	—	20—40 kr.	—	42—60 kr.	27—42 kr.
Föreslagen styckeskatt	15 kr.	30 kr.	25 kr.	50 kr.	30 kr.

Anm. Angivna priser avser växelströmsapparater. Där särskild allströmsmodell förekommer, är priset 30—100 kronor högre.

För s. k. grammofonautomater föreslås — i syfte att i stort sett bibehålla nuvarande skattenivå — en skattesats av 250 kronor per styck. I fråga om grammofonskivor skulle för såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna en förenkling uppnås, om gränsen för beskattning efter tre kronor och efter en krona per styck inte bestämmes med hänsyn till speltid/skivsida utan i stället drages mellan 33⅓-varvs-skivor (egentliga longplayingskivor) och skivor med högre varvhastighet.

III. Pälsvaruskatten

Erfarenheter vid tillämpningen

Pälsvarubeskattningen var såsom i annat sammanhang angivits ursprungligen anordnad såsom en skärpt omsättningsskatt (20 procent) å den färdiga pälsvaran men omlades av kontrolltekniska skäl till en skatt å beredningen av pälsskinn, varigenom antalet kontrollställen endast kom att uppgå till ett tjugutal. Även om kontrollen numera på grund av det ringa antalet beredare inte erbjuder större svårigheter, måste beskattningen lik-

väl anses mindre lämplig och några av de skäl, som kan anföras mot pälsvarubeskattningen, må här nämnas.

Vid importen kan en beskattning efter antalet i ett pälsverk ingående skinn naturligen inte anordnas och skatten utgår på grund härav vid införsel av pälsvaror i princip efter värdet. Pälsskatten utgår härvid med 20 procent av cif-värde plus tull. Detta medför emellertid ojämnheter i olika hänseenden. Sålunda ändras skattesatserna för inhemskt beredda skinn vid förskjutningar i pälsskinnens värde uppåt eller nedåt och skattesatserna avväges i allmänhet så, att de svarar mot omkring 15 procent av skinnens värde inkl. skatt och beredningsavgift. Genom den sålunda uppkommande marginalen av fem procent erhålles garanti för, att det inte blir förmånligare ur skatteteknisk synpunkt för en pälsgrossist att låta skinnen beredas utom riket. Denna skattemarginal medför emellertid, att de till riket införda beredda skinnen är diskriminerade i skattetekniskt hänseende. Än mer betydelsefullt än denna marginal är det skatteskydd för den inhemska beredningen som ligger däri, att vid införsel av en pälsvara skatten beräknas på hela pälsvarans värde medan skatten för en inom riket av inhemskt beredda skinn uppsydd pälsvara endast belastas av skatten å de i pälsvaran ingående skinnen.

En annan ojämnhet som bör påpekas är den, att olika skinn sinsemellan företer stora skiljaktigheter i fråga om storlek och kvalitet, vilket medför att skattebelastningen kan utgöra för ett skinn fem och för ett annat skinn 30 procent av skinnets värde. Fastställandet av nya skattesatser från tid till annan medför också, att skattesatserna ofta inte svarar mot 15 procent av värdet för ett genomsnittsskinn och införandet av nya skattesatser medför en belastning inte bara för beskattningsmyndigheten utan också för näringslivet.

Det kan även förtjäna omnämnas, att det kan erbjuda stora svårigheter att skilja olika skinnslag från varandra. Särskilt gäller detta persiangruppens skinn.

Framställningar har i olika sammanhang gjorts för borttagande av pälsskatten å fårskinn, i de fall dessa användes för framställning av foder till handskar och även för invändig beklädnad av skor och tofflor. Framställningarna har emellertid avvisats, eftersom det inte låter sig göra att från beskattning undantaga vissa skinn på den grund, att de finner en bestämd användning.

Framställning om viss ändring av 17 § pälsvaruskatteförordningen har gjorts av *kontrollstyrelsen* (framställningen överlämnad till kommittén genom Kungl. Maj:ts beslut den 1 oktober 1954). Styrelsen har däri hemställt, att den rätt att medgiva skatterestitution i vissa fall, som enligt paragrafen tillkommer Kungl. Maj:t, må av Kungl. Maj:t kunna uppdragas åt underordnad myndighet.

Kommittén

Pälsvaruskatten inbringar f. n. mellan tre och fyra milj. kronor för budgetår. Med hänsyn till den inställning till särbeskattning av begränsade varuområden, som kommittén i det föregående givit uttryck åt, torde pälsvarubeskattningen böra avvecklas vid en allmän indirekt beskattning.

Även för det fall nuvarande indirekta skatter kvarstår till sin omfattning

oförändrade, torde — med hänsyn till angivna olägenheter vid skattens tillämpning — skattetekniska skäl tala för att pälsvaruskatten avvecklas. Kommittén förordar på grund härav, att den nuvarande beskattningen av pälsvaror upphäves.

IV. Skatten å elektrisk kraft

Enligt elskatteförordningen (SFS 1951:374) i dess ursprungliga lydelse utgick skatt för all elektrisk kraft oberoende av användningen. Skatten beräknades emellertid på olika sätt för högspänd och lågspänd kraft. Skatten utgick antingen som värdeskatt med tio procent av förbrukarens avgifter för kraften (högspänd kraft) eller som styckeskatt med ett öre för kilowatttimme (lågspänd kraft). Värdeskatten tillämpades i stort sett i fråga om kraft, som nyttjades inom storindustrien och för bandrift, och styckeskatten för kraft, som levererades för användning i hushåll, jordbruk, hantverk, småindustri eller handel eller för andra s. k. borgerliga ändamål. Skattskyldigheten åvilade i princip förbrukarna, som hade att erlägga elskatten till sina distributörer i samband med betalningen av kraftavgifterna i övrigt.

Genom den omläggning av elbeskattningen, som genomfördes fr. o. m. den 20 juni 1952, begränsades beskattningen till kraft, som förbrukades i industriell rörelse med större årlig kraftförbrukning än 40 000 kWh. Från beskattning undantogs sålunda kraft för småindustri och hantverk och andra borgerliga ändamål samt kraft för bandrift.

Gjorda framställningar

Sveriges industriförbund hemställde i skrivelser till Kungl. Maj:t den 5 februari 1953 och till kommittén den 14 juni 1955, att elskatteförordningen snarast möjligt måtte upphävas.

I den förra framställningen har förbundet särskilt understrukit, att elskatten till alldeles övervägande del belastade exporterande industriföretag. Denna speciella belastning stod i motsatsförhållande till de av nationalbudgetdelegationen understrukna riktlinjerna för åtgärder i avsikt att öka det svenska näringslivets konkurrenskraft på exportmarknaden. Läget på världsmarknaden var sådant, att möjligheterna att övervältra elskatten var ytterst ringa i fråga om export. Energiproduktionen var i stadigt stigande. Någon anledning förelåg därför inte att lägga hinder i vägen för rationaliseringsåtgärder genom övergång till elkraft från andra kraftkällor. Då den elektriska kraften vid ett betydande antal industriella användningar kunde ersättas med andra produktionsmedel, måste det medföra snedvridning och irrationalisering inom näringslivet om skatt lades enbart på elkraften och inte på andra produktionsmedel. Elskatten blev, vilken utformning den än erhöll, med hänsyn till skatteobjektets natur ett otympligt skatteinstrument.

Industriförbundet har i sin framställning till kommittén framfört liknande synpunkter.

Genom olika samverkande omständigheter hade de sammanlagda produktionskostnaderna i Sverige under de senaste månaderna väsentligt stegrats så att de i allt större utsträckning kommit att överstiga kostnaderna i konkurrentländerna. Det var då angeläget att åtminstone det jämförelsevis förmånliga pris på elektrisk kraft, som utgjort en av förutsättningarna för att den svenska industrien hittills kunnat hävda sig i den internationella konkurrensen, hölls vid lägsta möjliga nivå och inte gjordes till föremål för prisfördyrande beskattning. I den mån elskatten möjligen kunde föranleda minskad efterfrågan på elkraft, hade den i dagens läge uppenbarligen inte någon uppgift att fylla. Kraftverkens produktionsförmåga hade sålunda under åren 1954 och 1955 beräknats öka med inte mindre än 13,5 procent.

Det allmännas inkomstbehov kunde, utan anlitande av otympliga specialskatter av förevarande slag, tillgodoses genom anlitande av skatteformer, som mindre än elskatten förorsakade skadeverkningar för näringslivet och det ekonomiska framåtskridandet i landet och som i den praktiska tillämpningen var långt mer lätthanterliga.

Kommittén

Skatten å elkraft inbringar f. n. ca 50 milj. kronor för budgetår. Under de närmaste åren kan intäkterna av elskatten beräknas komma att öka mycket starkt till följd av ökad kraftproduktion och beslutade prishöjningar, som successivt slår igenom i kraftkostnaderna.

Vid en allmän indirekt beskattning utgör skatt å all elkraft enligt kommitténs mening ett lämpligt komplement till en varuskatt. I fråga om den borgerliga förbrukningen av elkraft är en beskattning i ett sådant läge motiverad därför att elkraften eljest skulle bli förmånligare behandlad än andra kraftkällor såsom kol och olja, vilka vid borgerlig förbrukning kommer att omfattas av varuskatten. För ett bibehållande av skatt på den industriella förbrukningen av elkraft talar de betydande inkomster skatten ger. Vidare kan önskvärdheten att under en tid hålla tillbaka en i förhållande till tillgången alltför snabbt växande efterfrågan utgöra ett motiv för skattens bibehållande, ett motiv, som kommittén dock inte har kompetens att ta ställning till.

Dessa synpunkter motiverar också ett bibehållande av elskatten vid ett punktskattesystem av i huvudsak nuvarande omfattning.

V. Brännoljeskatten

Den förordning om brännoljeskatt (SFS 1954:260), som trädde i kraft den 1 januari 1955, innebar i förhållande till förut gällande lagstiftning i ämnet enbart en omläggning av uppbörd och kontroll av brännoljeskatten. Någon förändring i skattskyldighetens räckvidd torde inte ha varit avsedd. Det har således ansetts, att begreppet »drift» enligt den nya förordningen bör ges samma innebörd som begreppet »drivande» enligt den äldre författningen.

Erfarenheter vid tillämpningen

Vid av kontrollstyrelsen under hand gjord förfrågan hos överståthållarämbetet och ett flertal länsstyrelser rörande erfarenheter av brännoljeskattens tillämpning upplystes bl. a. följande.

Tolkningen av begreppet »drivande» hade tidigare inte utgjort något problem. Om skatt redovisades för brännolja, som användes för annat ändamål än egentlig drift, kände man inte till. Vissa länsstyrelser, bl. a. länsstyrelsen i Uppsala län, tog dock ställning till denna fråga. Skattskyldighet ansågs då föreligga allenast för brännolja, som åtgått för körning med motorfordon. I fall där sådant fordon användes även för stationär drift och fordonets motor således utnyttjades för drivande av särskilda maskiner eller aggregat, såsom för timmerlastning, ansågs skattskyldighet inte föreligga.

I cirkulär nr 14/1954, som översändes till de skattskyldiga, angav kontrollstyrelsen, att brännoljeförbrukning, som inte ägde samband med motorfordons drift eller drivande, föll utanför beskattningen. Under rubriken »B. Skatteplikt» sades bl. a., att skatt utgick för brännolja, som förbrukades för drift av motorfordon, dvs. för körning, samt att brännolja, som användes för varm- eller tomgångskörning vid uppehåll i körning, likaledes var skattepliktig. Vidare nämndes, att skatteplikt inte förelåg för brännolja, som åtgick exempelvis för drift av lastningsanordningar å motorfordon. Det må här framhållas, att hänsyn till icke-skattepliktig brännoljeförbrukning tas genom ett häremot svarande *avdrag* i deklaration till brännoljeskatt.

Som exempel på olika slag av brännoljeförbrukning, som kontrollstyrelsen sålunda fann vara skattefri, må nämnas förbrukning för drift av tippanordningar, pumpanordningar å tankbilar, aggregat å sopbilar, vidare för drift av kompressor för utblåsning av lös cement och av roterande behållare, s. k. tombola för transport av flytande betong. Däremot ansågs förbrukning av brännolja för uppvärmning av motorfordon, därvid fordonsmotorn måste vara igång, exempelvis då värmeaggregat inkopplats i kylsystemet, vara skattepliktig, även om uppvärmningen skedde under det fordonet var stillastående.

Efter den nya förordningens ikraftträdande frågade vissa skattskyldiga, huruvida möjlighet fanns att erhålla restitution av skatt erlagd för brännolja, som före den 1 januari 1955 förbrukats för drivande av lastanordning kopplad till fordonsmotor. De syns sålunda ha varit av den uppfattningen, att skatteplikt tidigare förelegat för ifrågavarande förbrukning.

Det vill av vad här framhållits synas, som om i varje fall de skattskyldiga i viss utsträckning tidigare inte hade fullt klart för sig, hur långt skatteplikten sträckte sig. De myndigheter som ombesörjde kontrollen hade, i den mån de ställts inför problemet, synbarligen en någorlunda klar gränslinje att handla efter. Svårigheter uppkom dock, då det gällde att bedöma, hur stor del av brännoljeförbrukningen som skulle anses såsom skattefri i de skilda fallen.

Dessa svårigheter minskade ingalunda efter den nya förordningens ikraftträdande den 1 januari 1955. Snarare torde — med hänsyn till att de

skattskyldiga nu syns ha erhållit vidgad kännedom om beskattningens omfattning — kontrollstyrelsen fått bedöma hithörande problem i större utsträckning än vad som gällde tidigare. Beträffande detta bedömande må följande framhållas.

De avdrag, som gjorts i de skattskyldigas till kontrollstyrelsen insända deklarationer, kan inte med fördel prövas inom verket utan detta sker vid kontrollbesök hos de skattskyldiga. För kontrolltjänstemännen gäller det då att söka bedöma skäligheten i den skattefria förbrukning, som avräknats från den kvantitet brännolja som påfyllts fordons drivmedelstank. Vid bedömning av ett deklarationsavdrag är det många faktorer, som man måste taga hänsyn till, såsom körsträckor, lastningstid och övriga lastningsförhållanden, vägarnas beskaffenhet, årstid samt effekt hos lastningsanordning och fordonsmotor.

Kontrolltjänstemännen samlade visst material för utarbetande av normer till ledning vid bedömande av skäligheten av i deklaration uppgiven skattefri förbrukning. Det var dock mycket svårt att få fram rimliga normtal för den skattefria oljeförbrukningen. Beräkningarna kunde ej bli annat än ungefärliga. Sålunda visade det sig vid verkställda undersökningar, exempelvis rörande virkestransporter, att variationerna i kvantiteterna för lastning förbrukad brännolja var synnerligen stora. Den fastställda förbrukningen för detta ändamål låg inom så vida gränser som 1,7—6 liter för lass, där lågförbrukningen representerade särskilt gynnsamma såväl lastnings-, terräng- som väderleksförhållanden och högförbrukningen motsatsen.

För pumpaggregat för tankbilar sökte man få fram uppgifter rörande procentuell skattefri brännoljeförbrukning vid olika genomsnittliga körsträckor. Det ansågs, med hänsyn till den avsevärda variation som fanns beträffande tankbilarnas körsträckor, nödvändigt att variera avdragsprocenten. Då denna beräkningsgrund stundom kunde förefalla osäker ifrågasatte man alternativt, huruvida det inte var lämpligare att ställa deklarerade avdrag i relation till en kvantitet, som kunde anses vara normerande för förbrukningen per kbm pumpad olja. Detta förutsatte dock, att man hade tillgång till uppgifter beträffande leveranser av sådan olja.

Med hänsyn till att avvikelserna från normtalet kunde vara stora framhölls för kontrolltjänstemännen, att därest vid granskning skulle framgå att skattskyldig tillgodogjort sig mer än som svarar mot i utarbetade normer angivna kvantiteter, den omständigheten i och för sig inte borde medföra efterdebitering. Man måste sålunda från fall till fall med utgångspunkt från normtalet och med beaktande av omständigheterna i varje särskilt fall söka bedöma skäligheten i lämnade deklarationsuppgifter om den skattefria förbrukningens storlek.

Kommittén

Brännoljeskatten torde vara av den karaktär, att den bör kvarstå såsom en fristående skatt oavsett om en allmän indirekt beskattning införes eller nuvarande punktskatter bibehålles i oförändrad utsträckning, dock syns bestämmelserna böra ändras på sätt av det följande närmare framgår.

Med hänsyn till de i det föregående angivna olägenheterna med nuvarande skattesystem dels för den skattskyldige ur redovisningsteknisk synpunkt, dels för kontrollstyrelsen ur kontrollteknisk synpunkt syns det angeläget att helt slopa de skattefria avdragen. Sålunda borde bestämmelserna givas

sådan formulering, att all brännolja, som förbrukas för motorfordon oberoende av för vilket ändamål brännoljan användes, blir skattepliktig. Härigenom skulle man också ernå en likformig beskattning, vad gäller allt bränsle för motorfordon. Vad beträffar exempelvis bensin uttages skatt helt undantagslöst.

VI. Diverse skatter

A. Läskedrycksskatten

Gällande bestämmelser

Enligt 1 § förordningen den 22 december 1939 (nr 919) om skatt å läskedrycker skall med läskedrycker i förordningen förstås och sålunda skatt utgå för mineralvatten samt kolsyrade och därmed jämförliga drycker, vilka inte är hänförliga till rusdrycker eller maltdrycker. I propositionen med förslag till förordningen uttalades angående beskattningsområdet bl. a. följande (prop. 1939:81, urtima riksdagen, s. 9—10, 19—20).

Läskedryckerna utgöras i allt väsentligt av kolsyrade alkoholfria drycker. Dessa indelas i mineralvatten och söta läskedrycker. Såsom mineralvatten anses dels naturligt vatten, innehållande upplösta fasta ämnen eller gaser i sådan mängd och av sådan beskaffenhet, att vattnet kan användas såsom läskande dryck och i vissa fall även i hälsobringande syfte, dels ock på konstgjord väg framställt liknande vatten samt med konst framställt bords- och annat dricksvatten (vichyvatten, sodavatten, apolinaris etc.). I de söta läskedryckerna ingå vanligen socker, fruktsyra, frukt- och bärsafter, extrakter och andra smakämnen. Till denna grupp höra exempelvis sockerdricka, lemonader, citronil, rosenhäger, cider, enbärsdricka, julmust och saftkobbel eller exempelvis följande s. k. märkesdrycker: »Pommac», »Apelsin-Orancia», »Guldus», »Ramona», »Champis», »Valencia», »Sport», »Loranga», »Solo» och »Frisco». I obetydlig grad förekomma vissa slag av fruktsaft i konsumtionsfärdigt skick, exempelvis sysmos och lingondricka. Till läskedrycker äro även att hänföra s. k. teatergrogg, s. k. alkoholfri glögg och vissa andra drycker med högst 2¼ volymprocent alkoholhalt.

Vad till en början angår beskattningens omfattning har med läskedrycker hittills i allmänhet förståtts mineralvatten samt kolsyrehaltiga, alkoholfria drycker. Enligt en av 1916 års livsmedelslagstiftningskommitté på sin tid föreslagen definition skulle sålunda till läskedrycker hänföras alla under tillsättning av kolsyra tillverkade drycker, vilka icke voro hänförliga till malt- eller rusdrycker. I tullhänseende falla läskedryckerna under tulltaxenummer 144, som omfattar »mineralvatten och kolsyrade, alkoholfria läskedrycker». Ingendera av dessa definitioner tager emellertid enligt sin ordalydelse hänsyn till förekomsten av kolsyrefria saftdrycker, vilka visserligen hittills äro endast sparsamt förekommande men som framdeles kunna tänkas få ökad avsättning. Till sin karaktär äro sistnämnda drycker givetvis att betrakta såsom läskedrycker och böra inbegripas i beskattningen. Intill dess i samband med en blivande livsmedelslagstiftning definitionen å läskedrycker blir slutgiltigt fastställd, synes i nu förevarande sammanhang tillfyllest att — med utgångspunkt från ordalydelsen av nyssnämnda tulltaxerubrik — såsom läskedrycker angiva »mineralvatten samt kolsyrade och

därmed jämförliga drycker, vilka icke äro hänförliga till rusdrycker eller maltdrycker».

I en motion (II:54) i anledning av denna proposition hemställdes, att s. k. fruktmust, beredd enligt i motionen angiven metod och utan tillsats av socker, måtte undantagas från skatteplikt. Första särskilda utskottet (utl. 66) uttalade i anledning av motionen följande (s. 12—13).

I anslutning till vad i motionen II:54 framhållits finner utskottet till en början att det med statsmakternas bistånd igångsatta tillvaratagandet av svensk frukt vid s. k. musterier icke bör försvåras genom påläggandet av en särskild skatt å fruktmust, som försäljes i konsumtionsfärdigt skick. Detta önskemål synes kunna uppnås utan ändring i författningstexten. Det ankommer nämligen på kontrollstyrelsen att avgöra vad som skall anses jämförligt med kolsyrade drycker och sålunda bliva föremål för beskattning. Utskottet finner på grund härav tillfyllest att för kontrollstyrelsens beaktande uttala, att fruktmusten icke bör anses utgöra med kolsyrade läskedrycker jämförlig vara.

Vid import hänföres läskedrycker till stat. nr 322 Mineralvatten och kolsyrade alkoholfria läskedrycker. Med mineralvatten avses dels naturligt källvatten, innehållande upplösta fasta ämnen eller gaser i sådan mängd och av sådan beskaffenhet, att vattnet kan användas i hälsobringande syfte, till dryck eller bad, dels ock på konstgjord väg framställt liknande vatten samt med konst framställt bords- och annat dricksvatten. I kolsyrade, alkoholfria läskedrycker ingår vanligen socker, fruktsyror eller essenser såsom smakgivande beståndsdelar. En obetydlig tillsats av bär- eller fruktsaft inverkar ej på tulltaxeringen.

Vad angår inom riket tillverkade läskedrycker utgår i enlighet med det anförda skatt för mineralvatten, kolsyrade läskedrycker och därmed jämförliga konsumtionsfärdiga drycker med undantag för outspädd fruktmust. Skatten utgår med 21 öre för liter. Vid import av drycker, som faller under stat. nr 322, utgår tull, som avvägts med hänsyn till läskedrycksskatten å inhemsk tillverkning. Tullen utgår med 21 kronor för 100 liter.

Gjord framställning

I en till kommittén överlämnad skrift har *Sveriges vattenfabrikanters riksförbund* på anförda skäl hemställt, att den särskilda beskattningen av läskedrycker måtte avvecklas.

Kommittén

Även i ett läge med en införd allmän indirekt beskattning är läskedrycksskatten, som f. n. inbringar inte fullt 50 milj. kronor för budgetår, av sådan fiskalisk betydelse, att det kan ifrågasättas att beskattningen ur denna synpunkt bör bibehållas. Kommittén vill i detta sammanhang hänvisa till vad kommittén anfört om, att en vara ej bör beskattas högre än en annan, om inte särskilda skäl härför finns. Frågan om en särbeskattning av här

avsedda varuslag torde med hänsyn till vad nu anförts få prövas i samband med att storleken av den generella indirekta skatten fastställes, varvid hänsyn bör tas till konkurrensförhållandena mellan å ena sidan läskedrycker och å andra sidan skattefria malt- och fruktdrycker.

Under förutsättning av att nuvarande punktskatter bibehålles till sin omfattning oförändrade anser kommittén att beskattningsområdet bör ändras med hänsyn till att under senare tid koncentrerad saft av bär eller frukt utan tillsats av socker eller färgämnen börjat saluhållas under benämningen juice. Juice försäljes i tetrapakförpackningar, i plåtburk och å flaskor. Till den del juice försäljes å flaskor av samma storlek och typ som läskedrycksflaskor och juicedrycken (annan än fruktmust) är direkt konsumtionsfärdig, har den ansetts som jämställd med läskedryck och därmed skattepliktig även i de fall, den inte är kolsyrad. Fråga uppkommer då om inte juicedryck även i andra förpackningar bör behandlas som skattepliktig läskedryck. På grund av det nuvarande skattepliktsbegreppets utformning — enligt förordning och förarbeten — skulle kontrollstyrelsen måhända ha att uttaga läskedrycksskatt — frånsett för läskedrycker i inskränkt mening — inte blott för alla slag av juicer i konsumtionsfärdigt skick utan även för fruktsafter, som före försäljning försatts med vatten och därigenom blivit konsumtionsfärdiga. Det kan anmärkas att juice, som införes till riket, tulltaxeras under stat. nr 325—326, tullsats 15—34 kronor för 100 kilogram.

Enligt kommitténs uppfattning bör juicedryckerna och de rena saftdryckerna undantagas från läskedrycksskatt. Detta syns lämpligen kunna anordnas så, att skatten begränsas till mineralvatten och kolsyrade drycker, vilka inte är hänförliga till rusdrycker eller maltdrycker. Härigenom kommer beskattningsområdet för inom riket tillverkade läskedrycker att helt överensstämma med beskattningsområdet för importerade dylika drycker. En dylik begränsning av skatteplikten torde f. n. inte medföra någon minskning av skatteintäkterna.

B. Kaffeskatten

Kaffeskatten, som infördes år 1939 i syfte att stärka statens inkomster, beräknas f. n. inbringa ett belopp av ca 20 milj. kronor för budgetår, dvs. något mindre än tullen å kaffe avkastar. Skatten, som f. n. utgår med 35 öre för kilogram orostat kaffe och med 45 öre för kilogram rostat kaffe, uppbäres av tullverket i samband med införseln.

Gjorda framställningar

Frågan om avskaffande av den särskilda skatten å kaffe har behandlats vid *1946* och *1947 års riksdagar* i anledning av motioner i ämnet. Huvudsyftet med dessa motioner var att erhålla en sänkning av kaffepriset. Mo-

tionerna föranledde emellertid inte någon åtgärd från riksdagens sida. Det närmaste skälet härtill var att, då kaffeskatten tillkommit av statsfinansiella skäl, frågan om dess avskaffande ansågs böra ses i ett större sammanhang.

Jämväl vid *1954 års riksdag* behandlades en motion angående avskaffande av den särskilda skatten å kaffe (II:46). Även denna motion var motiverad av en önskan att åstadkomma en sänkning av konsumentpriset på kaffe. Bevillningsutskottet (bet. 20) framhöll, att denna beskattning med avseende å dess andel i konsumentpriset successivt fått en starkt reducerad betydelse. Medan vid tiden omedelbart efter den särskilda kaffeskattens införande — vid ett genomsnittspris för januari 1940 av 3:60 kronor — tullen och skatten å kaffe utgjorde nära 30 procent av nämnda pris, var motsvarande andel av priset i januari 1947 ca 15 procent och i januari 1954 endast 5 procent. En mera påtaglig reduktion av konsumentpriset på kaffe torde enligt utskottets mening över huvud inte kunna ernås utan sänkning av världsmarknadspriset. Vid ställningstagandet för eller emot nuvarande beskattning var det tydligt, att de synpunkter, som ägde samband med beskattningens inverkan på priset, avsevärt förlorat i betydelse. Den statsfinansiella aspekten på frågan måste fortfarande beaktas. Med understrykande av tidigare uttalanden, att frågan om kaffebeskattningens slopande måste ses i ett större sammanhang än vad i motionen anlagts på frågan, framhöll utskottet för sin del, att förutsättningar för ett slopande av denna beskattning för det dåvarande inte var för handen och avstyrkte motionen. Riksdagen beslöt i enlighet med utskottets hemställan.

Kommittén

Vid en allmän indirekt skatt bör frågan om särbeskattning av kaffe på samma sätt som i fråga om skatten å choklad och läskedrycker omprövas i samband med att storleken av den allmänna skatten fastställes.[1]

Kvarstår nuvarande indirekta beskattning i stort sett oförändrad till sin omfattning torde anledning saknas att avveckla kaffeskatten. I sistnämnda fall förordar kommittén, att kaffeskatten ej kvarstår som en fristående skatt utan att den tekniskt inarbetas i förordningen om varuskatt i nu gällande form med oförändrad skattesats. Kommittén framlägger i det följande under specialmotiveringen förslag om sådan ändring av varuskatteförordningen, att jämväl den särskilda kaffeskatten ingår som en del av denna varuskatt.

C. Stämpelavgiften å spelkort

Gällande bestämmelser

Alltsedan början av 1700-talet har i vårt land med vissa avbrott uttagits en särskild stämpelavgift för spelkort.

[1] Även om kaffeskatten avvecklas kvarstår tullen å kaffe.

De nuvarande bestämmelserna om stämpelavgift för spelkort samt om kortstämplingens verkställande innefattas i en kungörelse den 13 juni 1919 (nr 291). Föremål för beskattningen är enligt bestämmelserna alla till försäljning och förbrukning inom landet avsedda figurerade eller ofigurerade kort, varmed spel kan utföras, vare sig de är i riket tillverkade eller från utrikes ort hit införda. Häri inbegripes i första hand vanliga spelkort men även andra kortsorter. Skattens belopp utgör en krona för varje kortlek.

Kontrollen över avgiftens behöriga uttagande sker genom att varje kortlek inneslutes i ett särskilt konvolut, som mot den stadgade avgiften av en krona genom generalpoststyrelsens försorg tillhandahålles kortfabrikanterna i riket eller vederbörande varuägare, varefter ett kort (hjärter ess) påstämplas genom ett hål i detta konvolut. Å konvoluten, som skall vara förfärdigade av tunt, utav hampa berett, vitt papper med särskilt vattenmärke, innehållande ordet spelkortsstämpel, skall finnas anbringade dels ljusblått och dels ljusrött s. k. bottentryck med konstgravyr.

Kort av svensk tillverkning stämplas av den utav generalpoststyrelsen förordnade stämplingsförrättaren i den stad, där korten tillverkats, varvid erforderliga stampar förfärdigas och tillhandahålles av styrelsen. Kort av utländsk tillverkning stämplas vid tullkammaren i den stad, där de är införtullade, varvid stampar tillhandahålles genom generaltullstyrelsens försorg.

Hos stämplingsförrättaren resp. vid tullkammaren skall konvolutet å skarven längs efter kortleken noga överklistras med en tunn pappersremsa, varå i konstgravyr finns anbragt ordet »manufakturstämpel» jämte namnet på den stad, där stämplingen skett, resp. orden »utländsk tillverkning» jämte avstämplingsortens namn, om spelkorten importerats. Pappersremsan tillhandahålles stämplingsförrättaren och tullkammaren av generalpoststyrelsen efter rekvisition.

Tillverkningen av spelkort inom landet har sedan länge i huvudsak varit koncentrerad till en enda fabrik, nämligen AB J. O. Öberg & Son i Eskilstuna. I mindre utsträckning har tillverkning även förekommit vid en fabrik i Norrköping. Denna tillverkning är dock numera nedlagd.

Den årliga tillverkningen inom landet uppgår f. n. till omkring en miljon lekar. Importen är relativt obetydlig.

Förslag av riksdagens revisorer m. m.

Riksdagens år 1951 församlade revisorer påtalade förfarandet vid stämpelbeläggningen av spelkort samt förordade att stämpelavgiften ersattes med en varuskatt (riksdagens skrivelse 1952:293 i anledning av revisorernas berättelse har genom beslut av Kungl. Maj:t överlämnats till kommittén för att tas i övervägande vid uppdragets fullgörande). Revisorerna anförde bl. a.

Ur kontrollsynpunkt förefaller den nuvarande kortstämplingsförrättningen knappast ha ett värde, som i betraktande av därav föranledda kostnader och besvär kan anses motivera ett bibehållande av densamma. Det synes revisorerna därför förtjäna övervägas, om icke det nu tillämpade uppbörds- och kontrollförfarandet borde avvecklas. I stället borde övervägas ett förfaringssätt, som mera ansluter sig till nu gällande former för uppbörd och kontroll av denna typ av skatter. Med hänsyn till kortstämplingsavgiftens karaktär av varuskatt torde därför i första hand böra övervägas att avveckla den särskilda kortstämplings-

avgiften samt i stället ersätta den med en under motsvarande betingelser utgående varuskatt. Därigenom skulle kortstämplingen bortfalla, samt den nu utgående ersättningen för dessa göromål kunna inbesparas. För tullverket skulle en dylik åtgärd innebära en arbetslättnad genom bortfall av det nuvarande bestyret med rekvisition av konvolut och kortstämplingsremsor samt helt eliminera arbetet såväl med kortens inläggning i konvolut m. m. som själva stämplingsförfaringssättet. Uppbörden, redovisningen och kontrollen torde böra anförtros kontrollstyrelsen. Det må framhållas, att då tillverkningen inom landet är koncentrerad huvudsakligen till två fabriker, tillhörande samma koncern, kontrollen torde kunna utformas med mycket obetydliga kostnader. I samband med en dylik omläggning av uppbördsförfarandet torde även böra övervägas, om icke det från tolfte huvudtiteln av kortstämplingsavgiften utgående bidraget till vissa barnhus- och fattigvårdsinrättningar i landsortsstäder — f. n. 2 000 kronor per år — skulle kunna indragas eller avlösas.

Över det av riksdagens revisorer framlagda förslaget avgavs utlåtande av bl. a. *kontrollstyrelsen*, som tillstyrkte revisorernas förslag och uttalade följande i fråga om beskattningsområde och skattetyp.

Angivande av de spelkort, som skola vara underkastade beskattning, synes kunna ske på så sätt, att i den vid varuskatteförordningen fogade förteckningen över varor, för vilka varuskatt skall erläggas, intagas de statistiska nummer i gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning, till vilka spelkort äro hänförliga ävensom den närmare varuslagsbeskrivning, som kan vara erforderlig. Därest beskattningsområdet avgränsas på enahanda sätt som sker vid nu tillämpat stämplingsförfarande, skulle under beskattning ligga, förutom spelkort, hänförliga till tullstatistiskt nummer 872, jämväl sådana kort av plast, hänförliga till statistiskt nummer 2040:19. I tullverkets varuhandbok till tulltaxeförordning och tulltaxa finnas under tullstatistiskt nummer 872 intagna närmare anvisningar om vilka slag av spelkort, som enligt tullverkets praxis skola tulltaxeras under detta nummer. Enligt dessa anvisningar skola dit hänföras alla spelkort, som äro avsedda för kortspel, såsom bridge, vira och kille. Till detta statistiska nummer hänföras även patienskort av mindre format än vanliga spelkort t. ex. av dimensionen 4,5 × 3,3 cm. samt i ofullständiga lekar inkommande spelkort, såsom spåkort i lekar om 36 kort. Denna bestämning av begreppet spelkort torde överensstämma med vad som stipuleras i kungörelsen den 13 juni 1919, nr 291, enligt vilken stämpelbeläggning skall äga rum beträffande alla till försäljning och förbrukning inom landet avsedda figurerade eller ofigurerade kort, varmed spel kan utövas. Kontrollstyrelsen finner för sin del den sålunda gällande avgränsningen av det skattepliktiga varuområdet lämplig.

För samtliga de varuslag, som för närvarande äro belagda med varuskatt, utgår skatten såsom värdeskatt, där beskattningsvärdet i princip är lika med det pris, som den skattskyldige tillämpar för beskattad vara vid försäljning till detaljhandlare. Å detta värde beräknas skatten efter det procenttal, som för varje varuslag finnes angivet i den vid förordningen fogade varuförteckningen. Nu tillämpad stämpelbeläggning av spelkort får anses utgöra en form av styckeskatt, där skatten utgår med en krona för varje kortlek. Ur redovisnings- och kontrollsynpunkt synes hinder icke möta att vid skattebeläggning av spelkort enligt varuskattemetod i stället anordna skatten såsom värdeskatt. De väsentliga fördelarna äro därvid, att skattebelastningen utan ändring i skattesatsen blir direkt proportionell mot det aktuella priset och därigenom även kraftigare ifråga om spelkort av högre kvalitet av påkostat utförande och material.

Kommittén

Införes en allmän indirekt beskattning bör den fristående spelkortsbeskattningen avvecklas.

Kvarstår nuvarande punktskatter i oförändrad omfattning bör däremot beskattningen av spelkort bibehållas. Kommittén anser i likhet med riksdagens revisorer, att spelkortsbeskattningen bör anordnas som en varubeskattning. På sätt kontrollstyrelsen förordat torde skatten böra utgå enligt varuskatteförordningen. Kommittén finner däremot inte, att spelkortsskatten bör utgå som en värdeskatt utan förordar, att den uttages i form av en styckeskatt med ett bestämt belopp per lek, förslagsvis oförändrat en krona. I det följande lämnar kommittén under specialmotiveringen förslag till de särbestämmelser i varuskatteförordningen, som erfordras för genomförandet av den nu förordade omläggningen.

D. Omsättningsskatten å motorfordon

Den omsättningsskatt å motorfordon, som enligt vad tidigare sagts genom beslut av 1956 års riksdag ersatt förut gällande särskilda investeringsavgift, beräknas för budgetåret 1957/58 ge en statsintäkt av 140 milj. kronor.

Såväl den förut gällande investeringsavgiften som ifrågavarande omsättningsskatt har främst betingats av en önskan att under rådande ekonomiska läge av skilda skäl hålla tillbaka ansvällningen av motorfordonsparken. Särskilda skäl, vilka kommittén inte har anledning att upptaga till bedömning, har således motiverat skattens tillkomst.

Såsom kommittén i inledningen till detta kapitel framhållit bör vid en allmän indirekt skatt en vara inte beskattas högre än en annan, om inte särskilda motiv härför finns. Denna princip leder till att omsättningsskatten å motorfordon borde avskaffas, om en allmän indirekt skatt införes. Huruvida även efter införandet av en allmän indirekt skatt särskilda skäl föreligger för en punktskatt å motorfordon kan bedömas först i det aktuella läget och undandrager sig följaktligen kommitténs bedömande.

SJUNDE KAPITLET

SPECIALMOTIVERING

Specialmotivering till förordningen om allmän varuskatt (alternativet detaljhandelsskatt)

Denna förordning är liksom förordningen om allmän varuskatt i partihandelsledet utarbetad efter grundprinciper, för vilka bestämmelserna i de nu gällande varu- och försäljningsskatteförordningarna i viss mån tjänat som förebild. För båda förordningarna har dock, liksom beträffande den tidigare omsättningsskatteförordningen och gällande författningar om inkomstbeskattningen, ansetts lämpligt med särskilda anvisningar till vissa paragrafer, närmast sådana som innefattar viktigare bestämmelser av materiellt innehåll. I anvisningarna har upptagits såväl detaljregleringar som en del förklarande upplysningar.

Med hänsyn till att detaljhandelsskatten föreslagits skola handhavas av länsstyrelserna och därigenom beräknas få nära anknytning till inkomstbeskattningen vad gäller kontrollen m. m., har vissa stadganden givits en utformning, som ansluter sig till bestämmelser i 1956 års taxeringsförordning. Själva termen taxering har dock undvikits, då taxeringsnämnder och prövningsnämnder inte kommer att ta befattning med varuskatten, bortsett från vad som i särskild författning föreslagits skola gälla beträffande producenter av jordbruksprodukter. I stället har använts den mera allmänna termen beskattning.

1 §

Skatten har benämnts allmän varuskatt, medan beteckningen särskild varuskatt använts för vissa nu utgående skatter som handhaves av kontrollstyrelsen. Beteckningen allmän varuskatt markerar även skattens allmänna karaktär.

Det har ansetts ändamålsenligt att så utforma författningens inledande stadgande, att därav framgår att skatten omfattar samtliga varor med vissa särskilda undantag. Dessa undantag har upptagits i en förteckning, som fogats vid förordningen. Varorna har däri inte angivits med tullstatistiska nummer, vilket visserligen skulle medfört vissa fördelar men samtidigt föranlett en mera komplicerad och mindre överskådlig uppställning. För tull-

myndighetens del torde gälla att huvudparten av dessa undantagna varor importeras av återförsäljare, vilka inte har att erlägga skatt vid importen.

Vid detaljhandelsskatten har som beskattningsobjekt medtagits även vissa tjänster, dock endast sådana, som har avseende å varor och endast därest varorna är skattepliktiga. Beteckningen varuskatt får anses adekvat även för beskattningen av dylika tjänster.

2 §

I anvisningarna till denna paragraf har närmare angivits vilken länsstyrelse som i särskilda fall är beskattningsmyndighet. För det fall att rörelse bedrivits från fast driftställe inom ett län men vederbörande varit bosatt i annat län har ansetts lämpligast att anknyta uppbörd och kontroll till länsstyrelsen i det län, där rörelsen sålunda bedrivits. Det har även ansetts önskvärt att en och samma rörelse inte övervakas och beskattas av skilda länsstyrelser. Särskilt stadgande har därför intagits om vilken länsstyrelse som är behörig för det fall att rörelsen bedrivits inom flera län. Då flera personer är delägare i en rörelse och fråga är om handels- eller kommanditbolag, bör skatten för hela rörelsen redovisas av bolaget. Delägarna kan ofta vara bosatta på olika håll i riket och även eljest skulle redovisning av varuskatten för envar delägares andel i bolaget vålla onödigt arbete. Något stadgande härutinnan har inte intagits, enär dylikt bolag civilrättsligt är ett självständigt rättssubjekt och då de särskilda bestämmelserna vid inkomstbeskattningen om uppdelning av inkomsten å delägarna här inte är tillämpliga.

3 §

Såsom närmare beröres i samband med partihandelsskatten, förutsättes detta stadgande om befrielse komma att tillämpas restriktivt.

4 §

I detta författningsrum angives vem som har att redovisa skatt (skattesubjektet). Bestämmelserna kan sägas i väsentliga delar överensstämma men vad som härutinnan gällde under omsättningsskattens tid. Undantag har dock gjorts, vilka i huvudsak berör vissa mindre företagare. I den vid förordningen fogade förteckningen (frilistan) har undantagits reparation av skodon samt tvättning, mangling och strykning av textilvaror. Dessa undantag gäller alltså utan inskränkning till rörelsens omfattning men berör i huvudsak småföretagare. I 4 § har undantag gjorts för andra arbeten å textilvaror, men här blir de individuella förhållandena avgörande, i det att skattefriheten endast gäller då årsomsättningen understiger 10 000 kronor. Vidare har intagits stadgande av innebörd, att exempelvis en frisör, som i viss utsträckning säljer varor, inte av denna anledning skall redovisa varuskatt. Försäljning till företagare, som på grund av dessa undantagsbestämmelser inte själva blir skattskyldiga, skall givetvis beskattas såsom vid försäljning till konsumenter.

I anvisningarna till paragrafen har närmare angivits vad som förstås med uttag. Begreppet uttag har fått en något vidgad innebörd i förhållande till vad gällde under omsättningsskattens tid, då uttag »som icke ägde samband med rörelsen» ansågs gälla praktiskt taget endast uttag för privat bruk.

Den som uthyr varor är inte på denna grund skattskyldig. Han är därför att anse som konsument vid inköp, såvida han inte jämväl säljer varor, i vilket fall varan beskattas såsom uttagen ur lagret första gången den uthyres.

Bestämmelserna om auktion är likalydande med dem under omsättningsskattens tid. De medför i praktiken att bl. a. vissa konsthandlare, som plägar anordna auktioner, blir skattskyldiga.

5 §

Registrering hos beskattningsmyndigheten måste givetvis alltid ske beträffande sådana företagare, som har att redovisa skatt. Kontrollföreskriften i 6 § om skriftlig försäkran leder till att även företagare, som endast säljer till återförsäljare, har att anmäla sig för registrering för att erhålla registernummer att åberopas i försäkran. Något större merarbete kan inte antagas uppkomma genom denna registrering.

6 §

Ett liknande förfarande med skriftlig försäkran från köparens sida förekom enligt praxis i viss utsträckning under omsättningsskattens tid. Här har förfarandet gjorts obligatoriskt, varigenom en fast ordning kan väntas uppkomma.

7 §

Medan i 1 § behandlats beskattningsområdet och i 4 § frågan om vem som har att redovisa skatt, meddelas i 7 § närmare bestämmelser om när skattskyldigheten inträder. Då skatten erlägges på grundval av fakturering får givetvis avdrag ske för kundförluster m. m., så att slutresultatet blir detsamma som vid kontantmässig redovisning.

9 §

Redovisningsperioden har avvägts så att densamma omfattar en tid av två månader med skatteinbetalning inom 20 dagar efter utgången av perioden (10 §). Att en ojämn kombination av månader valts (februari—mars etc.) sammanhänger med att skatteredovisningen eljest skulle kollidera med källskatten, vilket kunde antagas medföra vissa svårigheter med hänsyn till arbetet med redovisningen såväl för de skattskyldiga som för postverket. Den skattskyldige bör få redovisa de två månaderna i en period var för sig eller sammanslagna, det senare dock ej för perioden december—januari eller för annan period varunder den skattskyldiges räkenskapsår går

till ända. Detaljföreskrifter härom torde kunna ges i tillämpningskungörelse eller eljest i samband med deklarationsblankettens utformning.

11 §

Bestämmelsen om skyldighet att vid underlåten deklaration likväl inbetala skatt, beräknad till det högsta belopp som upplupit senaste tolvmånadersperioden, ger beskattningsmyndigheten möjlighet till omedelbar indrivningsåtgärd. Givetvis bör myndigheten kunna fastställa beräknad skatt till annat belopp för period, då deklaration saknas (12 §).

13 §

Efter räkenskapsårs utgång skall skatten slutligt fastställas. Ett nära samarbete bör därvid äga rum med dem, som har att handlägga den skattskyldiges inkomsttaxering. Ev. kan detta ske i den formen, att ett sammandrag av varuskattedeklarationerna jämte andra uppgifter av betydelse överlämnas till vederbörande taxeringsnämnd, varefter nämnden har att jämföra med inkomstdeklarationens uppgifter och återsända sammandraget med anteckning om vad som därvid kan ha iakttagits. Beträffande dylika arbetsdetaljer torde de praktiska erfarenheterna få visa vägen.

Specialmotivering till förordningen om allmän varuskatt (alternativet partihandelsskatt)

Förordningen är indelad i fyra avdelningar. I avdelning I (1—3 §§) behandlas vissa allmänna förhållanden, nämligen beskattningsområdet (1 §), beskattningsmyndigheterna (2 §) och Kungl. Maj:ts rätt att medgiva skattebefrielse (3 §). Avdelningarna II (4—14 §§) och III (15—22 §§) reglerar beskattningen inom riket resp. vid införsel till riket. Bestämmelserna i de båda sistnämnda avdelningarna har givits samma inbördes ordning, sålunda behandlas skattskyldigheten i 4 § resp. 15 §, beskattningsvärde och skattesats i 7 och 8 §§ resp. 16 § och skattens erläggande i 10 § resp. 18 §. I övrigt behandlas skattskyldighetens inträdande i 6 §, skattens redovisning i 9 §, beskattningsmyndighetens rätt att fastställa skatt och få skatt utmätt i 11 §, kontrolltjänstemännens befogenheter i 12 §, plikten för den skattskyldige att iakttaga vissa föreskrifter i 13 §, motsvarande skyldigheter för vissa företagare, som icke är skattskyldiga, i 14 § samt olika specialföreskrifter för beskattning vid import i 17 samt 19—22 §§. Avdelning IV (23—29 §§) slutligen innehåller ansvarsbestämmelser m. m.

Vid förordningens utarbetande har bestämmelserna i varuskatteförordningen och försäljningsskatteförordningen i viss mån tjänat som förebild. Det har ansetts lämpligt att i anvisningar till några av förordningens paragrafer definiera i lagtexten använda uttryck eller något utförligare behandla de genom lagtexten i princip reglerade förhållandena. Det må erinras, att samma teknik tillämpades i fråga om omsättningsskatteförordningen.

3 §

Kommittén vill i anslutning till detta stadgande framhålla att restriktiv tolkning torde vara nödvändig. I samband med införandet av motsvarande stadgande i varuskatteförordningen anförde föredragande departementschefen bl. a. (prop. 1945:250).

Beträffande frågan om de närmare förutsättningar, som böra gälla för tillämpning av det föreslagna stadgandet, torde viss ledning kunna hämtas från förarbetena till förordningen om allmän omsättningsskatt (se första särskilda utskottets vid 1940 års urtima riksdag utlåtande nr 10 s. 26 o. f.). I övrigt torde det få ankomma på Kungl. Maj:t att från fall till fall bedöma huruvida »synnerliga skäl» skola anses vara för handen. Jag förutsätter emellertid, att med hänsyn till stadgandets karaktär detsamma erhåller en restriktiv tolkning. Jag förutsätter även att, därest Kungl. Maj:t i visst fall skulle anse återbäring av varuskatt böra medgivas, återbäringen skall kunna begränsas till skälig del av det erlagda skattebeloppet. Den omständigheten, att varuskatt erlagts redan innan den nu ifrågasatta ändringen i varuskatteförordningen trätt i kraft, synes icke i och för sig böra hindra, att en framställning om återbäring av skatten bifalles, därest förutsättningar härför eljest föreligga.

I det åberopade utskottsutlåtandet av 1940 års urtima riksdag uttalades följande.

Såsom redan tidigare framhållits, är det vid en lagstiftning av ifrågavarande art icke möjligt att ens tillnärmelsevis förutse alla dess konsekvenser och inom lagstiftningens ram lösa alla de viktiga spörsmål, som kunna uppkomma i tillämpningen. Detta leder för de skattskyldiga till ett osäkerhetstillstånd och kan mången gång utsätta den enskilde för ekonomiska risker och påföljder, vilka framstå såsom uppenbart obilliga. En person kan exempelvis fullt ursäktligt antaga, att viss försäljning är skattefri och därför underlåta att uttaga skatt av köparen; omständigheterna kunna därvid vara sådana, att en beskattning, som sker först lång tid därefter, måste te sig mer eller mindre orimlig. För dylika fall liksom även då en beskattning visserligen formellt skulle framstå såsom behörig men i realiteten strida mot själva grundtankarna i förslaget bör enligt utskottets mening möjlighet finnas för Kungl. Maj:t att medgiva befrielse från skattskyldighet eller återbäring av erlagd skatt.

4 §

I detta författningsrum angives vilken som under vissa förutsättningar har att erlägga skatt (skattesubjektet). Den skattskyldige kan vara a) producent med en årsomsättning av lägst 20 000 kronor, b) partihandlare med en årsomsättning av lägst 50 000 kronor eller c) detaljhandlare med en årsomsättning av lägst 500 000 kronor. Företagare, som har lägre omsättning än som under a)—c) angives, kan av kontrollstyrelsen under vissa förutsättningar förklaras vara skattskyldig (andra stycket). Avvägningen av gränsbeloppens storlek har behandlats i annat sammanhang (s. 146 o. f.).

5 §

Rörelseidkare, som enligt 4 § har att erlägga skatt, åligger att till kontrollstyrelsen ingiva anmälan för registrering. Kontrollstyrelsen är i sådant fall

skyldig låta registrera rörelseidkaren. Annan rörelseidkare kan i fall som regleras i 4 § andra stycket registreras av kontrollstyrelsen, antingen frivilligt efter ansökan eller tvångsvis, där kontrollstyrelsen på i författningen närmare angivna grunder finner registrering erforderlig.

6 §

Skatten för en vara uttages i princip när varan försäljes till detaljhandeln. Passerar varan ej detta led — försäljning sker direkt till konsument från tillverkare eller partihandlare — utgår skatten vid försäljning till konsumenten. Skyldighet att erlägga skatt inträder i enlighet härmed då vara levereras från registrerad rörelseidkare (i princip producent eller partihandlare) till annan än registrerad rörelseidkare (i princip detaljhandlare eller konsument). I vissa fall registreras även detaljhandlare (årsomsättning lägst 500 000 kronor). Skyldighet att erlägga skatt inträder i dylikt fall då varan av detaljhandlaren försäljes till konsumenten. Vid försäljning mellan registrerade rörelseidkare skall följaktligen skatt inte uttagas. Från denna regel gäller enligt 1 mom. a) punkt 2 det undantaget, att skatt skall utgå om köparens förvärv av varan sker i annat syfte än att återförsälja varan eller att använda varan såsom material vid av honom bedriven yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu. Sålunda skall skatt uttagas vid försäljning av exempelvis bilar och kontorsutensilier som inte skall återförsäljas av köparen.

7 och 8 §§

I den allmänna motiveringen har närmare redogörelse lämnats angående förhållandet mellan skattesatser som skall tillämpas, då försäljning sker till återförsäljare (lägre pris och den högre skattesatsen) och då försäljning sker till konsument (högre pris och den lägre skattesatsen).

Vid ianspråktagande för annat ändamål än försäljning bör beskattningsvärdet i allmänhet anpassas efter priset vid försäljning till detaljhandlare och följaktligen den högre skattesatsen tillämpas. Där det gängse priset är pris till konsument — såsom fallet är när större detaljhandelsföretag är skattskyldigt — bör beskattningsvärdet av praktiska skäl vara avpassat efter konsumentpriset och således den lägre skattesatsen tillämpas. Avgörande för huruvida den högre eller lägre skattesatsen skall tillämpas är således såsom i författningsförslaget angivits om beskattningsvärdet är avpassat efter pris vid försäljning till återförsäljare eller till konsument.

9 §

Enligt den i författningsutkastet intagna huvudregeln skall skatteredovisning ske för vissa bestämda tidsperioder, benämnda redovisningsperioder, och varje redovisningsperiod omfatta två månader. Kontrollmyndigheten bör emellertid äga fastställa annan tidsperiod såsom redovisningsperiod, där detta befinnes lämpligt för viss bransch eller för viss skattskyldig. Kom-

mittén förutsätter, att samråd i det förra fallet kommer att ske med vederbörande branschorganisation och att avvikelse från för en bransch fastställd redovisningsperiod icke göres beträffande en enskild skattskyldig i andra fall än när detta är påkallat av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden — förkortning av perioden för att minska statens skatterisk — eller av en framställning, som kan anses motiverad från den skattskyldige.

Deklaration skall enligt förslaget insändas till kontrollstyrelsen inom 45 dagar efter redovisningsperiodens utgång. I fråga om kontrollstyrelsens befogenhet att besluta avvikelser från denna tid vill kommittén i viss mån lägga samma synpunkter som anförts beträffande redovisningsperioden. På denna punkt bör dock hänsyn även tagas till den genomsnittliga kredittiden inom varje bransch. Det torde sålunda komma att visa sig erforderligt att kontrollstyrelsen i relativt stor utsträckning frångår den i författningsutkastet angivna tidsperioden om 45 dagar.

Med de i 9 § 3 mom. i författningsutkastet intagna avdragsbestämmelserna avses att undvika dubbelbeskattning. Dessa bestämmelser liksom bestämmelserna i 4 mom. angående skatteavdrag vid återtagande av skattepliktig vara och kundförlust överensstämmer med motsvarande stadganden i varu- och försäljningsskatteförordningarna, dock att stadgande även intagits om avdrag för kassarabatt m. m.

Specialmotivering till förordningen om särskild varuskatt

Den föreslagna förordningen är i princip — med de ändringar som i den allmänna motiveringen angivits — till sitt materiella innehåll överensstämmande med den nuvarande varuskatteförordningen. Författningsbestämmelserna har dock omgrupperats på sådant sätt, att förordningen i formellt hänseende blir nära överensstämmande med förslaget till förordning om allmän varuskatt (partihandelsskattealternativet). I fråga om förordningens allmänna uppställning får kommittén således hänvisa till specialmotiveringen till nyssnämnda förordning.

1 §

Förslaget till varuförteckning är utarbetat i nära anslutning till den nuvarande förteckningen. Skiljaktigheterna är främst betingade av ändringarna i varuområdet och omläggningen av sötvarubeskattningen.

På grund av ändringarna i varuområdet har sålunda kaffe och spelkort upptagits i förteckningen medan däremot glass, ättiketerpreparat och schamponeringsmedel samt essenser och extrakter avsedda för framställning av alkoholhaltiga drycker strukits ur förteckningen. Då skatten skall utgå med visst belopp för lek vad avser spelkort och med visst belopp för kilogram i fråga om kaffe har förteckningen kompletterats med en kolumn för styckeskattesatser och viktskattesatser.

Den nuvarande kaffeskatten liksom stämpelavgiften å importerade spelkort erlägges i samband med importen. Då med omläggningen endast avses en författningsteknisk förenkling, föreligger inte anledning att vidtaga ändring i fråga om tidpunkten för skattens resp. avgiftens erläggande. Skatten för kaffe och stämpelavgiften å importerade spelkort bör därför även framdeles erläggas vid införseln till riket (anmärkning till varuslagen Kaffe och Spelkort).

Omläggningen av sötvarubeskattningen har nödvändiggjort ett flertal anmärkningar beträffande de i förteckningen nyinförda varugrupperna kakaobönor, kakaopulver och kakaosmör. Såsom i den allmänna motiveringen angivits, föreslås en särskild, låg skattesats för ofyllda karameller. Då den lägre skattesatsen endast bör tillämpas för enklare, ofyllda karameller, har i förteckningen denna varugrupp definierats såsom »karameller, ofyllda, innehållande minst 98 procent socker eller glykos». Genom att karameller med högre tillsats än två procent av exempelvis smakämnen, färgämnen eller olika tillsatssubstanser blir beskattade efter en högre skattesats, torde i huvudsak dyrbarare, ofyllda karameller bli hårdare beskattade. Kommittén är emellertid medveten om, att denna schablongräns i vissa fall leder till att dyrbarare karameller blir beskattade efter den lägre skattesatsen.

Kakaobönor införes i allmänhet till riket i större poster av chokladtillverkarna för att senare successivt tagas i anspråk i produktionen. För att tillverkarna inte skall tyngas av skatt å inneliggande lager — vilket skulle innebära en väsentlig försämring jämfört med nuvarande förhållanden — bör dessa äga införa kakaobönor skattefritt (anmärkning till varugruppen Kakaobönor). När bönorna av tillverkaren införes i produktionen genom att skalas och rostas, inträder skattskyldighet enligt 6 §. Någon partihandel med kakaobönor inom riket förekommer knappast, men i den mån sådan skulle bli aktuell, innebär reglerna att skattskyldigheten likaledes inträder först då bönorna tas i anspråk. Transitotrafiken med kakaobönor påverkas inte av förordningens regler, då vid dylik trafik tullfrihet och därmed även skattefrihet föreligger. — Enligt de allmänna avdragsbestämmelserna (9 §) äger skattskyldig göra avdrag för skatt för tidigare beskattad vara, som använts vid tillverkningen. Detta skall emellertid inte avse kakaobönor, som använts vid tillverkningen, ej heller krossade kakaobönor (kakaomassa) eller halvfabrikaten kakaopulver och kakaosmör (anmärkningar till varugrupperna Kakaobönor samt Kakaopulver och Kakaosmör). — Då inom riket producerat kakaopulver och kakaosmör redan är beskattat genom att skatt utgått å de vid produktionen använda kakaobönorna, har nämnda varor undantagits från beskattning. Importerat pulver eller smör behandlas som andra skattepliktiga varor, dvs. tillverkaren av chokladvaror har att erlägga skatt, då dessa varor av honom införes till riket (anmärkning 1 till varugrupperna Kakaopulver och Kakaosmör).

I samband med den förordade omläggningen av sötvarubeskattningen torde det vara erforderligt att genomföra en beskattning av industriens och handelns lager av kakaopulver och kakaosmör. Förslag till förordning om en lagerbeskattning av pulver och smör har utarbetats av kommittén.

De i varuförteckningen angivna skattesatserna för vikt eller varuenhet är närmare behandlade i den allmänna motiveringen. Värdeskattesatserna för kemisk-tekniska preparat har omräknats med hänsyn till att priset vid försäljning till detaljhandlare i stället för priset vid försäljning i större poster till återförsäljare skall vara beskattningsvärde. De föreslagna skattesatserna överensstämmer på grund härav med de skattesatser, som gällde omedelbart före den 1 juli 1953, då beskattningsvärdereglerna ändrades.

3 §

Enligt varuskatteförordningen i dess nuvarande lydelse äger Kungl. Maj:t, då synnerliga skäl därtill är, medgiva befrielse från eller återbäring av varuskatt. I vissa fall innebär det ur administrativ synpunkt en onödig omgång att Kungl. Maj:t förbehålles prövningsrätten. Detta gäller framför allt, då en fast praxis i fråga om skattebefrielse eller skatteåterbäring utbildats genom ett flertal beslut av Kungl. Maj:t i likartade ärenden. I flera förordningar på den indirekta beskattningens område har stadgats, att denna prövningsrätt kan överlåtas till den myndighet Kungl. Maj:t bestämmer. Kommittén förordar med anledning härav att motsvarande bestämmelse införes i den nya förordningen om särskild varuskatt. Detta innebär naturligen inte, att skattskyldig berövas möjlighet att få frågan prövad av Kungl. Maj:t, för den händelse den underordnade myndigheten helt eller delvis skulle lämna den skattskyldiges framställning utan bifall.

4 och 5 §§

Enligt vad kommittén i det föregående förordat, skulle importörer av skattepliktiga varor i beskattningshänseende i huvudsak jämställas med svenska tillverkare. Dessa importörer bör följaktligen registreras på samma sätt som svenska tillverkare. Eftersom skatten för kaffe och spelkort skall erläggas vid importtillfället, gäller vad sålunda sagts dock inte importörer av kaffe och spelkort (jfr specialmotiveringen till 1 §).

I gällande varuskatteförordning intagna föreskrifter angående anmälan vid rörelses upptagande m. m. har införts i författningsförslaget. Utan att det varit författningsenligt reglerat har de skattskyldiga på visst sätt registrerats av kontrollstyrelsen. I författningsutkastet har i 5 § meddelats vissa bestämmelser om registrering, emedan denna enligt förslaget skall få vissa i förordningen reglerade rättsverkningar, framför allt rätt till skattefri import för registrerade importörer.

Skattskyldig skall enligt 6 § varuskatteförordningen erlägga varuskatt med lägst femtio kronor för varje månad, varunder han ägt bedriva

rörelsen. Denna bestämmelse om minimiskatt, som tillkommit för att ernå en begränsning av antalet skattskyldiga, har på grund av penningvärdets fall sedan 1941, då minimiskattens belopp fastställdes, förlorat väsentligt i betydelse. Verkningarna av minimiskattebestämmelserna måste också i många fall te sig mindre tillfredsställande för de skattskyldiga, exempelvis vid konditorernas säsongmässiga tillverkning och försäljning av marsipanvaror till jul och påsk, då konditorerna kan tvingas erlägga minimiskatt för någon dags försäljning i januari resp. mars eller april. Med hänsyn härtill och då tillämpningen av förordningens bestämmelser på denna punkt erbjudit vissa svårigheter för kontrollstyrelsen, har kommittén ansett sig böra förorda, att minimiskattebestämmelserna liksom de med dessa sammanhängande bestämmelserna om avbrottsanmälan utgår ur förordningen.

6 §

I nu gällande varuskatteförordning regleras tidpunkten för skattskyldighetens inträdande av bestämmelser i deklarationsparagrafen. Enligt 8 § skall således i deklarationen angivas beskattningsvärdet av de varor, som under den i deklarationen avsedda kalendermånaden av den skattskyldige eller för hans räkning levererats till köpare eller tagits i anspråk för vidare bearbetning. Stadgande om tidpunkten för skattskyldighetens inträdande har i förslaget intagits separat i en paragraf. Överensstämmelse föreligger på denna punkt med förslaget till förordning om allmän varuskatt (alternativet partihandelsskatt).

7 §

Förevarande paragraf, som motsvaras av 3 § 1 mom. i varuskatteförordningen, har kompletterats med hänsyn till att skatt i vissa fall skall utgå med visst belopp för varuenhet eller för viktenhet av den skattepliktiga varan.

8 §

I de fall skatt beräknas efter värde — beskattning av kemisk-tekniska preparat — skulle, såsom i den allmänna motiveringen angivits, priset vid försäljning till detaljhandlare bli beskattningsvärde. På grund härav har paragrafen, vilken i varuskatteförordningen motsvaras av 3 § 2 mom., omarbetats så att den i princip överensstämmer med varuskatteförordningens lydelse på denna punkt före den 1 juli 1953 (jfr den allmänna motiveringen). Stadgandet är dock något förtydligat.

9 §

Enligt huvudstadgandet i denna paragraf skall kalendermånaden vara redovisningsperiod. Kommittén har emellertid förutsatt, att kontrollstyrelsen i relativt stor utsträckning skall förordna att skatten i stället skall redo-

visas för kalenderkvartal. Detta gäller framför allt beträffande skattskyldiga, mot vilka inga erinringar i redovisningshänseende framkommit och som har sådan ekonomisk ställning, att statsverket skäligen kan antagas inte komma att löpa några risker genom en förlängning av redovisningsperioden. Genom en dylik anordning skulle arbetet med beskattningen kunna underlättas för både de skattskyldiga och kontrollstyrelsen.

Bestämmelserna om möjligheterna för skattskyldig att i vissa fall i deklaration göra avdrag för erlagd skatt, har omredigerats och kompletterats på grund av de särskilda avdrag, som bör medgivas för kakaobönor, kakaopulver och kakaosmör. I 2 mom. stadgas, att avdrag må göras för skatt å vara, som använts vid tillverkning av skattepliktig vara, och å vara, som utförts ur eller som införts till riket. Vad angår vara, som använts vid tillverkning av annan skattepliktig vara, är bestämmelsen tillkommen för undvikande av dubbelbeskattning. Exempelvis äger konditor vid redovisning av skatt för av honom tillverkade praliner göra avdrag för skatt, som erlagts för den vid pralintillverkningen förbrukade blockchokladen. Sådant avdrag må dock inte göras för skatt å kakaobönor, kakaopulver och kakaosmör, emedan avsikten är att en chokladvara skall vara belastad med såväl en råvaruskatt för kakao som en färdigvaruskatt, beräknad efter den färdiga varans vikt (jfr specialmotiveringen till 1 § ovan). — Exportvara skall inte drabbas av den särskilda varuskatten. Tekniskt är detta anordnat så, att den skattskyldige redovisar all försäljning, alltså även export, men i deklarationen gör avdrag för skatten å varor, som utförts ur riket. En dylik anordning tillämpas redan och denna bruttoredovisning torde få anses lämplig för att kontrollstyrelsen skall kunna tillfredsställande avstämma produktion och försäljning mot varandra. — Avdrag skall även få göras vid import, där svensk tillverkare inför varor och låter dessa importvaror säljas parallellt med varor av egen tillverkning. Praktiska skäl talar därvid för att försäljningen i sin helhet redovisas för beskattning men att avdrag göres för den erlagda skatten å importvaror.

Efter särskild prövning bör kontrollstyrelsen liksom hittills kunna medgiva skatteavdrag för varor, som skattskyldig återtagit eller vars försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning från köpare (kundförlust). Därjämte föreslår kommittén, att kontrollstyrelsen må pröva om och i vad mån avdrag må göras för skatt å vara, som tagits i anspråk vid tillverkning av skattepliktig vara, där varan blivit förstörd i samband med tillverkningen. Avdrag bör godkännas för den förstörda varan oavsett om den blivit skadad som råvara eller sedan den hunnit upparbetas till färdig vara. Då sådant avdrag även bör medgivas för råvaruskatten å kakaobönor, kakaopulver och kakaosmör, har förbudet mot avdrag för råvaruskatten begränsats till fall som avses i 2 mom. Vid export av kakaobönor, kakaopulver eller kakaosmör eller av chokladvaror bör även råvaruskatten kunna avlyftas, varför stadgande härom införts i 3 mom.

15 §

Till skillnad mot vad som gäller enligt varuskatteförordningen skall partihandlare under vissa förhållanden kunna införa skattepliktiga varor utan att skatt påföres vid införseln. Stadgande härom har införts i förevarande paragraf.

16 §

Stadgandena i denna paragraf motsvaras i gällande varuskatteförordning av 3 § 2 mom. andra och tredje styckena.

17—22 §§

Dessa paragrafer svarar i allt väsentligt mot 8 § i gällande varuskatteförordning.

Specialmotivering till förordning om ändring i vissa delar av förordningen om försäljningsskatt

4 §

I 4 § 1 mom. c) föreslås ett tillägg av innebörd att med uttag från egen rörelse är att jämställa utlämnande av skattepliktig vara såsom pant. Anledningen till förslaget är att det i viss omfattning förekommit, att registrerade säljare låtit pantsätta delar av sina lager. Då pantsättningen inte kan anses som försäljning, inträder inte skattskyldighet i och med pantsättningen utan först genom att pantsedel eller annat bevis om förpantning överlåtes av pantägaren till tredje man eller genom panträttens upphörande på grund av att äganderätten till panten övergår till panthavaren eller tredje man, exempelvis sedan huvudfordringen förfallit till betalning. Registrerad säljare kan på detta sätt helt eller delvis förpanta lagret utan att erlägga skatt. Om den registrerade säljaren, dvs. pantägaren, går i konkurs, har panthavaren förmånsrätt genom panträtten, men statsverket kan inte göra sin rätt gällande i vidare mån än att skatten får konkurrera med övriga oprioriterade fordringar i konkursen. Förhållandena är otillfredsställande både för statsverket och för övriga borgenärer, vilkas utdelning i konkurs begränsas. Lämpligaste lösningen på problemet torde härvid vara, att pantsättningen jämställes med uttag från egen rörelse för annat ändamål än försäljning. Att pantsättningen jämställes med dylikt uttag sammanhänger med att beskattningsvärdet vid detta slag av uttag enligt 6 § första stycket c) är lika med det åsatta försäljningsvärdet (konsumentpriset). Vid försäljning är beskattningsvärdet enligt första stycket a) lika med det avtalade vederlaget. Denna beskattningsvärderegel är inte lämplig vid pantsättning, eftersom om den tillämpades blott vederlaget skulle beskattas, dvs. pantsättningssumman, vilken normalt är väsentligt lägre än konsumentpriset.

9 §

I senare tillkomna författningar har bestämmelser motsvarande denna givits sådan utformning att ej blott Kungl. Maj:t utan även kontrollmyndighet efter Kungl. Maj:ts bemyndigande kan medgiva befrielse från eller återbäring av skatt, då synnerliga skäl därtill är. Vid förevarande översyn torde det vara lämpligt att omredigera paragrafen i enlighet härmed.

11 §

Till 11 § har i utkastet fogats ett nytt stycke betecknat 1 mom., varvid paragrafens ursprungliga stadgande betecknats 2 mom. Enligt 1 mom. skall kontrollstyrelsen äga vägra registrering eller avregistrera redan registrerad säljare i vissa fall. Uppenbara missbruk av den rätt till skattefria inköp, som följer med registrering hos kontrollstyrelsen, har förekommit. För att förhindra dylikt missbruk av registreringsrätten bör kontrollmyndigheten kunna vägra registrering eller verkställa avregistrering. Liknande möjlighet bör föreligga om rörelse kan antagas vara nedlagd eller den skattskyldige eljest inte kan anträffas. Slutligen bör registrering inte medgivas den som inte äger driva rörelse här i riket.

22 §

Enligt 22 § i dess nuvarande lydelse skall skattskyldig samtidigt med avlämnande av deklaration erlägga enligt deklarationen upplupen skatt. Bestämmelsen har av de skattskyldiga uppfattats så, att skyldighet att erlägga skatt är beroende av om deklaration avlämnas. Till följd härav underlåter ofta skattskyldig, som inte kan erlägga skatten i rätt tid, även att insända deklaration. För kontrollmyndighetens del är det givetvis av stor vikt, att deklarationerna avlämnas i rätt tid. Författningsrummet har fördenskull överarbetats på det sätt, att den skattskyldige även om deklaration inte avlämnas har att erlägga en på visst sätt schematiskt beräknad skatt.

Specialmotivering till förordning om ändring i vissa delar av förordningen om brännoljeskatt

Den i den allmänna motiveringen förordade utvidgningen av beskattningen medför vissa ändringar i 1, 2, 10 och 12 §§. I samband med att 10 § ändras torde det vara lämpligt att ur författningsrummet låta utgå föreskriften, att avskrift av besiktningsinstrument skall fogas till anmälan, enär kontrollstyrelsen numera erhåller besiktningsinstrumentet direkt från vederbörande registreringsmyndighet.

I 14 § är angivet vilka uppgifter som skall upptagas i deklaration. Några av dessa uppgifter är inte av sådan natur att det är påkallat att de lämnas i deklaration. I författningsutkastet stadgas på denna punkt, att kontrollstyrelsen skall kunna bestämma, att uppgift om körsträckor lämnas i hand-

ling, som fogas till deklarationen eller eljest på sätt styrelsen föreskriver. Uppgift om körsträckor framgår i regel av de körjournaler, som förs för varje fordon och som bifogas deklarationerna till kontrollstyrelsen. Vissa andra ändringar i 14 § förordas också, varigenom i deklaration inte skulle behöva angivas någon uppdelning av brännoljeförbrukningen på olika motorfordon eller på olika slag av brännolja. Enligt punkten 4 i dess nuvarande lydelse skall i deklaration uppgift lämnas om släpvagns registreringsnummer. Då dylik uppgift i allmänhet inte erfordras, förordas att punkten utgår. De i punkten 5 av paragrafen i dess nuvarande lydelse åsyftade uppgifterna angående registrering m. m. framgår till den del de är av intresse ur beskattningssynpunkt av de uppgifter, som registreringsmyndigheterna tillställer kontrollstyrelsen. Punkten 5 kan följaktligen utgå.

ÅTTONDE KAPITLET

KOMPENSATIONSÅTGÄRDER

Enligt de för kommittén meddelade direktiven bör vid utredningsarbetet hänsyn tas till angelägenheten av att skydda vissa mindre bemedlade kategorier, bl. a. barnfamiljer med låga inkomster, från en inte önskvärd ökning av skattetrycket.

Frågan om kompensation i syfte att motverka de indirekta skatternas regressivitet har redan tidigare (s. 96) berörts av kommittén. Kommittén fann det därvid vara angeläget, att beskattningssystemet utformades på ett från sociala synpunkter godtagbart sätt. Med utgångspunkt härifrån har kommittén undersökt möjligheterna att vid beskattningens utformning ta hänsyn till de i direktiven nämnda kategorierna. Det må dock framhållas, att det inte på förhand med säkerhet kan angivas, hur en allmän indirekt skatt kommer att påverka levnadskostnaderna (se professor Welinders promemoria, bilaga 2).

Bedömningen av erforderliga kompensationsåtgärder kan i princip anses vara beroende av den användning, som inkomsterna av en ökad indirekt beskattning avses erhålla. Därvid kan man särskilja följande huvudfall. a) Inkomsterna har enbart till syfte att öka statens inkomster utan att vara motiverade av konjunkturpolitiska skäl eller av ökat medelsbehov för höjd standard genom socialpolitiska åtgärder. b) Inkomsterna användes till en höjning av standarden genom socialpolitiska åtgärder. c) Den utvidgade indirekta beskattningen motiveras av konjunkturpolitiska eller liknande skäl. d) Inkomsterna användes till en omfördelning av skattebördan mellan direkta och indirekta skatter. En kombination av de angivna huvudfallen kan även tänkas förekomma.

Därest det huvudsakliga syftet med en ökad indirekt beskattning är att skaffa staten ytterligare inkomster, kan — såsom redan framhållits (s. 96) — det rent principiellt hävdas, att kompensation för därav föranledd kostnadsfördyring bör beredas vissa grupper. Motiveringen härtill skulle närmast vara den, att de kostnadsfördyringar, som i ett dylikt läge inträffar, inte motsvaras av några med åtgärden följande särskilda fördelar för de lägre inkomsttagargrupperna.

Användes däremot de av en ökad indirekt beskattning härrörande inkomsterna till en standardhöjning genom samhällets socialpolitiska åtgärder, kan dessa åtgärder i allmänhet väntas medföra en sådan förbättring

för de ekonomiskt sämst ställda, att denna förbättring mer än väl uppväger de ökade kostnader, som för deras del kan följa av en ökad indirekt beskattning. Ytterligare kompensationsåtgärder kan då synas vara omotiverade. De socialpolitiska åtgärderna kan emellertid ha den utformningen, att de endast avser att höja standarden för en viss befolknings- eller åldersgrupp. I sådant fall kan motiv alltjämt föreligga att uppnå kompensation för övriga grupper av mindre bemedlade.

En i konjunkturpolitiskt syfte vidtagen skärpning av de indirekta skatterna, varigenom samhället erhåller ökade möjligheter att på längre sikt bevara ekonomisk stabilitet och därmed förhindra en fortgående penningvärdeförsämring, medför allmänt sådana fördelar även för de lägre inkomsttagarna, att kravet på kompensation för den av skärpningen föranledda kostnadsstegringen inte kan framföras med samma styrka som i andra fall.

Frågan om erforderliga kompensationsåtgärder kommer i ett alldeles speciellt läge, om en ökad indirekt beskattning införes som ett led i en ändrad fördelning mellan direkta och indirekta skatter. Vid ett sådant läge måste kompensationsåtgärder bedömas under hänsynstagande till den utformning, som den ändrade fördelningen kan erhålla.

Med hänsyn till svårigheterna att vid varje särskilt tillfälle, då en indirekt skatt kan komma att införas eller en skattesats kan komma att förändras, bedöma behovet av kompensation till här ifrågavarande grupper, avstår kommittén dock ifrån att nu ta ställning till frågan, huruvida kompensation bör utgå eller ej. Kommittén avser blott att i det följande ange en tänkbar metodik för ett kompensationsarrangemang.

Olika metoder kan tänkas för att åstadkomma den kompensation, som i ett visst läge kan befinnas erforderlig. Ett sätt är att hålla varor, som väger tungt i de mindre bemedlades konsumtion, utanför en indirekt beskattning. Om för det direkta livsuppehället nödvändiga varor avskiljes från beskattningen, skulle detta innebära, att de mindre bemedlade, vars huvudsakliga konsumtion utgöres av sådana varor, i betydande utsträckning skyddas från den levnadskostnadsökning en indirekt beskattning kan väntas föra med sig. Ett undantagande från beskattning av nödvändighetsvaror av olika slag skulle emellertid medföra stora olägenheter. Åsyftas med beskattningen att erhålla en viss avkastning medför varje undantag, t. ex. av livsmedel, ett skattebortfall, som erfordrar en höjning av skattesatsen på de beskattade varorna, om intäkterna av skatten inte skall bli lägre. Vid en utsträckning av undantagen till andra nödvändighetsvaror, såsom kläder och skor, skulle en ytterligare höjning av skattesatsen erfordras för att uppnå samma inkomst. Med en högre skattesats följer därjämte större incitament till skattesvek än om man har en lägre skattesats på ett större varuområde. Såsom kommittén i annat sammanhang framhållit, skulle — särskilt vid en indirekt skatt i detaljhan-

delsledet — möjligheterna till en effektiv kontroll allvarligt försvåras, om undantagen gjordes vidare än vad som erfordras av skattetekniska skäl. Undantag av vissa varugrupper från beskattning kan vidare medföra, att konsumtionsinriktningen påverkas på ett sätt, som inte kan vara avsett.

Med hänsyn till de anförda olägenheterna finner kommittén det olämpligt att undantaga en del varor från beskattning i syfte att skydda vissa grupper mot en inte önskvärd ökning av skattetrycket.

Visst skydd mot ett ökat skattetryck för mindre bemedlade kan vidare åstadkommas genom av staten bekostade rabatter på vissa livsmedel, barnkläder o. d. Härigenom kan man kompensera för de merutgifter den ökade indirekta beskattningen för med sig. På detta sätt skulle det vara möjligt att bibehålla en i fråga om varuområdet i stort sett undantagslös indirekt beskattning, samtidigt som kompensation utgår till just de kategorier, som bör skyddas. En statlig rabattering av vissa varor, därvid det måste förutsättas att rabatteringen skulle gälla under lång tid framåt, möter emellertid svårigheter ur andra synpunkter. Rabatteringen innebär nämligen såväl ett varuurval som en behovsprövning för rätt att åtnjuta rabatter. Varuurvalet och behovsprövningen medför besvärliga gränsdragningsfrågor och tyngande administrationskostnader, såväl för det allmänna som för handeln. Kommittén anser sig på anförda skäl böra avvisa tanken på att utge kompensation i form av rabatter.

Vid sina överväganden rörande övriga metoder att kompensera vissa grupper av låga inkomsttagare för en inte önskvärd ökning av skattetrycket har kommittén funnit, att det inte bör erbjuda några svårigheter att genom direkta bidrag kompensera dem, som kan antagas ha det största behovet av kompensation, nämligen *barnfamiljer* och *folkpensionärer,* därest en sådan anses lämplig med hänsyn till beskattningens syfte och dess återverkan på levnadskostnadsnivån. Barnfamiljer kan kompenseras genom en ökning av barnbidragen och folkpensionärer genom tillägg till folkpensionen enligt de regler, som gäller för andra uppkommande levnadskostnadsökningar. Kommittén har tagit ställning till spörsmålet om de ökade barnkostnaderna med ledning av den promemoria med beräkningar av ett barns konsumtion, som fogats såsom *bilaga 4* till betänkandet.

Barnfamiljer

De ökade barnkostnaderna finner kommittén böra kompenseras genom en höjning av de allmänna barnbidragen, som spelar den dominerande rollen i samhällets stöd till familjerna. För att erhålla en siffermässig grund för bedömningen av storleksordningen av barnbidragets höjning har i bilaga 4 gjorts vissa beräkningar rörande barnfamiljer på grundval av en av socialstyrelsen i början av år 1953 gjord undersökning av levnadskostna-

derna under år 1952 (levnadskostnadsundersökningen 1952[1]). Huvudresultaten finns redovisade i *tabell 32*. Tabellen upptar å rad 1 barnfamiljernas genomsnittliga totala konsumtion år 1952, uppräknad till 1956 års penningvärde. På rad 2 anges den konsumtion, som skulle bli beskattad enligt olika beskattningsalternativ.[2] Den del av den beskattade konsumtionen, som kan hänföras till varje barn, redovisas på rad 3. Kommittén vill emellertid understryka, såsom i bilaga 4 framhålles, att det inte finns tillräckligt statistiskt material för att göra en motsägelsefri uppdelning av konsumtionen på olika familjemedlemmar. På rad 4 i tabellen anges slutligen det belopp, som *en* procent av ett barns konsumtion utgör. I tabellen finns materialet fördelat efter konsumtionsutgift. Detta begrepp innefattar hushållens totala penninginkomst med avdrag för skatter och eventuellt sparande, men med tillägg för dels kontanta bidrag, såsom barnbidrag, och dels värdet av naturaförmåner, såsom bostadsrabatter och skolmåltider.

Den beskattade konsumtionen varierar givetvis med den disponibla inkomsten. Barnkostnadernas ökning genom skatten är i kronor räknad större i en familj med stora inkomster än i en familj med små inkomster. Kompensationen bör dock vara lika stor för varje barn. Det kan diskuteras, vilken hushållstyp som skall tas till utgångspunkt för resonemangen. Av kommitténs direktiv framgår, att hänsyn skall tas till angelägenheten av att skydda vissa mindre bemedlade kategorier, bl. a. barnfamiljer med *låga* inkomster, från en inte önskvärd ökning av skattetrycket. Med hänsyn härtill läggs lämpligen familjer med en konsumtionsutgift av 6 600—11 000 kronor (ca 7 600—13 000 kronor i inkomst) till grund för diskussionen.

Enligt tabell 32 rad 2 skulle den enligt alternativen I—II beskattade konsumtionen utgöra 6 050 resp. 6 420 kronor. Enligt rad 3 kan av dessa 1 210 resp. 1 280 kronor hänföras till varje barn. *En* procent av de senare beloppen utgör enligt rad 4 12 resp. 13 kronor. De framräknade värdena gäller såsom nämnts år 1952 men är angivna i 1956 års penningvärde. Med hänsyn till konsumtionsvolymens ökning under åren 1952—1956 torde de nämnda beloppen vara något i underkant. De sålunda erhållna krontalen betecknar den årliga fördyring, som en *en*-procentig konsumtionsskatt skulle förorsaka ett barns konsumtion om prisförhöjningen blev lika med skatten.

1 Några viktigare resultat av denna undersökning har publicerats i Sociala Meddelanden 1954, nr 1.

2 *Alternativ I* avser en beskattning av samtliga i levnadskostnadsundersökningen ingående varuslag med undantag av vin, sprit och tobak. Därjämte har tjänster, resor, tidningar, hyror, post-, telefon- och radiolicensavgifter samt nöjeskostnader uteslutits.

Alternativ II är lika med alternativ I utom det att tjänster och resor medtagits till beskattning.

De förslag till varuskatter, som kommittén i det föregående framlagt, motsvarar inte helt något av här angivna beskattningsalternativ I—II. Beskattningsalternativ I motsvarar närmast kommitténs förslag till varuskatt i detaljhandelsledet, i vilket dock ingår vissa tjänster.

Tab. 32. Total konsumtion och beskattad konsumtion enligt alternativen I—II hos barnfamiljer. Värden från levnadskostnadsundersökningen år 1952 uppräknade till 1956 års penningvärde

Beskattningsalternativ	I			II		
Konsumtionsutgift, kr	6 600—11 000	11 000—16 500	över 16 500	6 600—11 000	11 000—16 500	över 16 500
1. Familjens totala konsumtion, kr	9 110	13 070	21 390	9 110	13 070	21 390
2. Beskattad del av familjens konsumtion, kr	6 050	8 490	12 480	6 420	9 180	14 060
3. *Därav* per barn, kr	1 210	1 700	2 500	1 280	1 830	2 810
4. En procent av beloppen å rad 3, kr	12	17	25	13	18	28

Anm. 1952 års värden är uppräknade med hjälp av konsumentprisindex, som stigit med omkring 10 procent mellan 1952 och 1956.

Kommittén finner under angivna förutsättningar, att — för varje procentenhet i skattesatsen vid en allmän varuskatt i detaljhandelsledet eller däremot svarande tal vid en partihandelsskatt — kompensation för de ökade barnkostnaderna kan beräknas med utgångspunkt från den årliga ökning, som enligt nyss angivna beräkningsgrunder kan bedömas uppkomma enligt beskattningsalternativ I för en familj med en konsumtionsutgift av 6 600—11 000 kronor, dvs. med tolv kronor för varje barn. Självfallet innebär detta inte något ställningstagande från kommitténs sida till frågan om en höjning av barnbidragen av andra skäl eller till frågan om hur stödet åt barnfamiljerna för framtiden bör utformas. Statens årliga kostnader för en kompensation med tolv kronor per barnbidrag har av kommittén beräknats till omkring 22 milj. kronor.

Folkpensionärer

I den mån de av en varuskatt föranledda prishöjningarna tar sig uttryck i en höjning av konsumentprisindex, kommer självfallet även det s. k. pensionspristalet att påverkas i för folkpensionärerna höjande riktning. Beträffande pensionspristalets sammankoppling med folkpensionernas indextillägg må följande framhållas.

Pensionspristalet uttrycker förhållandet mellan prisläget under varje månad och prisläget i december 1951 (prisläget mäts med konsumentprisindex). Talet beräknas av socialstyrelsen och fastställes av Kungl. Maj:t senast den femte i andra månaden efter den, som beräkningen (av konsumentprisindex) avser och gäller för den tredje månaden. Det tal, som fastställdes i början av december 1956, gäller

således för februari 1957 och visar förhållandet mellan konsumentprisindex för november 1956 (141,06) och konsumentprisindex för december 1951 (123,15). För februari 1957 fastställdes talet till 115 $\left(\frac{141{,}06}{123{,}15} = 114{,}54\right)$. Med ett pensionspristal på 115 utgår 5 indextillägg, med ett tal på 118 utgår 6 osv. Hur stor en prishöjning måste vara för att förorsaka ett ytterligare indextillägg beror på hur nära de kritiska mångfalderna av tre (115, 118 osv.) pensionspristalet befinner sig. Så behöver t. ex. pensionspristalet (och alltså även konsumentprisindex) stiga med 2,6 procent från 114,50 (avkortat 115) för att komma upp i 117,50 (avkortat 118).

Enligt nu gällande ordning uppgår ett indextillägg för år räknat till 40 kronor för gift pensionsberättigad, vars make åtnjuter ålderspension eller tilläggspension eller vars hustru uppbär hustrutillägg, ävensom för änkepensionsberättigad och för hustru, som uppbär hustrutillägg. För annan pensionsberättigad utgör ett indextillägg 50 kronor.

Följande exempel kan ge en bild av hur en varuskatt enligt något av de förut angivna beskattningsalternativen (jfr not 2, s. 266) kan tänkas påverka konsumentprisindex och pensionspristal. De vägningstal, som användes i konsumentprisindex, grundar sig bl. a. på konjunkturinstitutets beräkningar av den totala enskilda konsumtionen. Man kan något förenklat säga att, om en vara utgör t. ex. fem procent av totala konsumtionen och dess pris höjs med två procent, index stiger med ($0{,}05 \times 2 =$) 0,1 procent. För att få veta hur stor påverkan på index blir, behöver man alltså endast ha reda på *dels* vilka varor som drabbas av prishöjning, *dels* hur stor prishöjningen på de enskilda varorna blir. De varor, som ingår i de två beskattningsalternativen, utgör följande andelar av den totala konsumtionen, nämligen alternativ I 60 procent och alternativ II 69 procent. Sambandet mellan en skatt (på en, fem eller tio procent) enligt de två alternativen *och* konsumentprisindex torde (förutsatt att skatten medför en prishöjning av samma storlek) kunna exemplifieras av följande tablå. Därvid bör uppmärksammas, att varuskattens procentuella påverkan på konsumentprisindex innebär en påverkan på pensionspristalet med samma procent.

Skatten utgår med nedanstående procenttal	Påverkan i procent på konsumentprisindex vid beskattningsalternativ	
	I	II
1	0,6	0,7
5	3,0	3,5
10	6,0	6,9

Den automatiska indexregleringen kommer enligt det system, för vilket i det föregående redogjorts, att kompensera folkpensionärerna för en ökning i levnadskostnaderna, föranledd av en varuskatt, i den mån denna leder till en höjning av prisnivån, som får ytterligare indextillägg som följd. Anmärkas bör emellertid, att en viss eftersläpning i tiden av indexkompen-

sationen äger rum och för övrigt torde vara ofrånkomlig. Därest i visst fall av skatten föranledd höjning av prisnivån skulle anses vålla betydande besvärligheter för folkpensionärerna, skulle dessa kunna erhålla erforderlig kompensation i form av ett förskottstillägg å pensionerna redan i samband med en varuskatts införande utan att avvakta de återverkningar, som kan föranledas av skatten. Kostnaderna för ett indextillägg kan beräknas till ca 40 milj. kronor, vilket motsvarar en höjning av konsumentprisnivån av 2,7 procent. En *en*-procentig höjning av skatten i detaljhandelsledet eller däremot svarande tal vid en partihandelsskatt ger en höjning av konsumentprisnivån med 0,6 procent enligt alternativ I. Med utgångspunkt härifrån kan statens kostnader för kompensationsbeloppet i form av indextillägg för en *en*-procentig höjning av skatten beräknas till ca nio milj. kronor.

Som närmare utredes i professor Welinders promemoria (se bilaga 2), kan en konsumtionsskatts inverkan på priser och produktion ej på förhand fastställas. Behovet av kompensation för barnfamiljer och folkpensionärer kan således ej en gång för alla entydigt bestämmas. De i det föregående verkställda beräkningarna innebär dock en metod för bedömningen. I vissa lägen kan ett lägre belopp krävas, i andra kan en större kompensation bli erforderlig.

Kompensation i övrigt

Utöver barnfamiljer med låga inkomster och folkpensionärer finns andra mindre bemedlade folkgrupper. Tillgänglig statistik, som bygger på den årliga taxeringsstatistiken, ger inte en klar bild av vilka kategorier, som inrymmes bland de mindre inkomsttagarna. Man kan således inte med bestämdhet avgöra, vilka inkomsttagargrupper — utöver barnfamiljer och folkpensionärer — som kan vara i det läget, att en viss kompensation kunde synas berättigad, utan man får nöja sig med vissa antaganden rörande de lägre inkomsttagargruppernas sammansättning.

Till en del kan en lägre inkomst vara beroende av andra orsaker än sådana, som gör det motiverat att rubricera inkomsttagaren som mindre bemedlad. Ungdomar, som nyss kommit ut i förvärvslivet, kan ha låga inkomster utan att de därför har några försörjningsproblem. En låg inkomst kan vidare vara kombinerad med en sådan förmögenhet, att vederbörande inte kan anses som mindre bemedlad. Det kan också förhålla sig så, att den låga inkomsten är en följd av att endast en del av året använts till förvärvsarbete; så är ofta fallet med förvärvsarbetande hustrur. Kvar står emellertid, att andra skäl kan vara orsak till den låga inkomsten, exempelvis invaliditet, sjukdom, arbetslöshet, av ålder nedsatt arbetsförmåga utan att folkpensionsåldern uppnåtts. En kompensation för de merutgifter, en ökad indirekt beskattning medför, kan i dessa fall vara motiverad. Ett kompensationssystem av så vidsträckt omfattning, att detta system skulle kunna

inrymma alla, för vilka en kompensation är motiverad, och göra detta till belopp, som i varje enskilt fall är det riktiga, medför emellertid så stora praktiska svårigheter, att kommittén inte anser det möjligt att förverkliga.

Med beaktande av att erforderliga kompensationsåtgärder således i första hand är beroende av den användning, som intäkterna av en ökad indirekt beskattning erhåller, har kommittén undersökt olika vägar att bereda här avsedda lägre inkomsttagare erforderlig kompensation. Därvid bör framhållas, att i de mest utsatta fallen erhåller mindre bemedlade på ett eller annat sätt bidrag till sin försörjning av stat eller kommun. Även om sådana bidrags storlek inte är direkt beroende av levnadskostnadernas förändringar, förblir de inte opåverkade av ökade levnadskostnader. Såväl utgående statliga livräntor som arbetslöshetsunderstöd och socialbidrag har vid olika tillfällen räknats upp med hänsyn till inträffade ökningar i levnadskostnaderna. I den mån en indirekt beskattning leder till bestående levnadskostnadsökningar kan dessa väntas bli kompenserade genom ökade bidrag på samma sätt som inträffade levnadskostnadsökningar på grund av andra orsaker.

Om man vid bibehållen total skattebelastning vill genomföra en ökad indirekt beskattning och minskad direkt beskattning, kan som nämnts frågan om kompensationsåtgärder komma i ett särskilt läge. Avgörande blir då, i vilken utsträckning den direkta skattens sänkning för de små inkomsttagarna kan bli så stor, att den motsvarar den ökade indirekta beskattningen.

Eftersom de små inkomsttagarna genom förekommande ortsavdrag antingen är helt befriade från att erlägga direkt statsskatt eller erlägger sådan till förhållandevis ringa belopp, finns här i många fall inte tillräckligt utrymme för en sänkning av sådan storlek, att de för den enskilde inbesparade beloppen täcker, vad han har att utge i form av ökad indirekt skatt. En sänkning av den kommunala skatten erbjuder bättre möjligheter, beroende på att denna f. n. i mycket större utsträckning än statsskatten omfattar även små inkomsttagare.

Då spörsmålet om höjda kommunala ortsavdrag är under behandling i annan ordning, har kommittén inte ansett sig böra närmare ingå på frågan, hur en sådan reform kan väntas påverka den enskildes totala skattebelastning.

Möjligheterna att genom sänkt direkt beskattning kompensera barnfamiljer och folkpensionärer för en ökad indirekt beskattning förefaller under alla förhållanden så begränsade, att — även i det fall en ökad indirekt beskattning skulle komma i fråga i syfte att sänka den direkta beskattningen — socialpolitiska åtgärder av det slag kommittén förut behandlat kan bli erforderliga.

NIONDE KAPITLET

SÄRSKILDA FRÅGOR

I. Förmånsrätt enligt 17 kap. 12 § handelsbalken för indirekta skatter, m. m.

Enligt bestämmelserna i 17 kap. handelsbalken åtnjuter vissa skatter och allmänna avgifter förmånsrätt.

Förmånsrätt för fastighetsskatt, som utgått enligt äldre bestämmelser, och för vissa allmänna avgifter föreligger enligt 6 §.

Om förmånsrätt för skatter och allmänna avgifter i allmänhet stadgas i 12 § första stycket. Denna förmånsrätt gäller efter övriga förmånsrätter. Den åtnjutes endast om skatterna eller avgifterna enligt verkställd debitering förfallit till betalning innan beslutet om egendomens avträdande till konkurs meddelas men ej tidigare än två år före konkursansökningens ingivande. Förmånsrätten må inte åtnjutas för utskylder eller avgifter, som påförts på grund av eftertaxering och som eljest skolat förfalla till betalning före den tid, för vilken förmånsrätten enligt vad nyss sagts åtnjutes.

Samma förmånsrätt tillkommer enligt 12 § andra stycket kronan för fordran å belopp, som innehållits genom skatteavdrag för utskylder, avgifter eller bidrag vilka avses i första stycket av sistnämnda paragraf eller på grund av införsel för utskylder eller allmänna avgifter, dock endast i den mån innehållandet skett innan beslutet om egendomens avträdande till konkurs meddelas men ej tidigare än två år före konkursansökningens ingivande.

De skatter och avgifter för vilka förmånsrätt åtnjutes enligt 12 § är angivna genom uppräkning. Förmånsrätt föreligger i enlighet härmed för statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt, fondskatt, kommunal inkomstskatt, landstingsmedel, tingshusmedel, pensionsavgift enligt lagen om folkpensionering, sjukförsäkringsavgift för den obligatoriska försäkringen enligt lagen om allmän sjukförsäkring, bidrag från arbetsgivare jämlikt sistnämnda lag och lagen om moderskapshjälp, av statsverket förskjutna försäkrings- och tilläggsavgifter enligt lagen om yrkesskadeförsäkring samt avgiftstillägg jämlikt lagen angående omreglering av vissa ersättningar enligt lagen om försäkring för olycksfall i arbete m. m.

Kronans fordran å indirekt skatt är alltså inte förenad med förmånsrätt enligt 17 kap. 12 § handelsbalken. Detta har såvitt angår fordran å läskedrycksskatt bekräftats genom dom av högsta domstolen den 18 mars 1944, i vilken dom underrätternas ogillande av kontrollstyrelsens yrkande om förmånsrätt för dylik fordran fastställdes.

Starka skäl talar för införande av förmånsrätt för indirekta skatter. Den inställning kontrollstyrelsen haft till frågan belyses av styrelsens skrivelse

till rättens ombudsman i det berörda målet angående förmånsrätt för läskedrycksskatt. Kontrollstyrelsen anförde därvid följande.

Frågan i vilken utsträckning kronan ägde förmånsrätt för utskylder torde icke vara fullt klarlagd i vare sig lagtext, tillgängliga kommentarer eller praxis. Av de fåtaliga rättsfallen å området syntes någon bestämd slutsats icke kunna dragas efter vilka grunder en avgränsning borde ske mellan skatter för vilka kronan ägde resp. icke ägde förmånsrätt i konkurs. Utginge man från att endast skatter som grundade sig på taxering medförde förmånsrätt, skulle detta innebära att inkomst- och förmögenhetsskatt, särskild skatt å förmögenhet samt värnskatt komme att utgöra förmånsberättigade fordringar; däremot skulle förmånsrätt icke hava åtnjutits för de tidigare utgående mantalspenningarna. Dessa torde emellertid allmänt hava ansetts förenade med förmånsrätt. Det kunde därför antagas, att avgörande betydelse icke skulle tillmätas den omständigheten huruvida skatterna vore grundade på taxering eller icke. Ej heller sättet för utskyldernas debitering kunde vara utslagsgivande för frågan om förmånsrätt skulle föreligga eller icke. Att förmånsrätt skulle gälla allenast för de direkta skatterna men icke beträffande de indirekta syntes föga hållbart. De indirekta skatterna hade numera en synnerligen stor fiskalisk betydelse, och statskassan tillfördes genom dem minst lika stort sammanlagt belopp som genom direkta skatter. Utmärkande för flertalet indirekta skatter vore att den skattskyldige i regel före skattens förfallotid av köpare utav den skattepliktiga varan uppbure skattebeloppet. Man kunde med hänsyn härtill vara benägen anse, att de medel den skattskyldige sålunda uppburit för kronans räkning av honom innehades med redovisningsplikt. Någon skyldighet för honom att hålla dessa medel avskilda från hans övriga förmögenhet förelåge visserligen icke, men sakligt sett talade starka skäl för att medlen ovillkorligen skulle inlevereras till statsverket. Förmånsrätt för kronan för dylika medel vore fördenskull starkt motiverad.

Såsom i styrelsens skrivelse framhållits, syns det föga hållbart, att förmånsrätt skulle gälla för de direkta skatterna men inte för de indirekta. Inkonsekvensen är nu efter 1945 års uppbördsreform än mer framträdande. Den direkta skatten uttages genom att arbetsgivare eller annan som utbetalar lönen eller livräntan avdrager vad som skall inbetalas i skatt och är redovisningsskyldig gentemot vederbörande skattemyndighet. Vid den indirekta skatten uttager tillverkare av skattepliktig vara ett särskilt pristillägg motsvarande skatten vid varans försäljning och är redovisningsskyldig för tillägget gentemot kontrollstyrelsen. I båda fallen är det statens medel, som arbetsgivaren resp. tillverkaren har att svara för och redovisa till statsverket. Någon anledning att i förmånsrättshänseende göra åtskillnad på fallen torde inte föreligga. Att av hänsyn till övriga borgenärer ställa de indirekta skatterna i ett sämre läge på grund av dessa skatters storleksordning är inte befogat, då innehållen källskatt för arbetsgivare med ett större antal anställda torde kunna uppgå till lika stora belopp, som den indirekta skatten för en tillverkare med större produktion.

Därest förmånsrätt införes även för indirekta skatter, torde mindre behov föreligga att i en allmän varubeskattning införa vissa rättsmedel, som av beskattningsmyndigheten nu kan tillgripas mot skattskyldiga, som inte

fullgör sina skyldigheter mot det allmänna, nämligen förbud att sälja eller eljest förfoga över skattepliktiga varor samt föreläggande om att ställa säkerhet för skatter.

Det kan ifrågasättas, om kontrollstyrelsen äger rätt till införsel för indirekta skatter i avlöning, pension eller livränta enligt lagen den 14 juni 1917 i ämnet. Frågan är av tämligen begränsad räckvidd, då spörsmålet aktualiseras endast om tillverkare av skattepliktiga varor nedlagt sin rörelse och uppbär lön, pension eller livränta.

Enligt 21 § nämnda lag kan införsel ifrågakomma, där någon häftar för oguldna debiterade utskylder eller allmänna avgifter. Frågan är då, om indirekta skatter kan hänföras till utskylder eller allmänna avgifter. Av rättsfall från 1943 (SvJT 1944 Rf s. 6) framgår, att Göta hovrätt för sin del ansett, att allmän omsättningsskatt kunnat uttagas medelst införsel i arbetstagarens lön. Delade meningar förelåg emellertid, och vederbörande överexekutor framhöll, att omsättningsskatt inte kunde anses vara att hänföra till utskyld eller avgift, som avsågs i 21 § införsellagen. För den händelse införsel skulle anses inte kunna beviljas enligt lagen i dess nuvarande lydelse, torde 21 § böra kompletteras.

II. Avgifter vid för sen skatteinbetalning

Enligt 1 § kungörelsen den 19 juni 1942 (nr 531) med vissa bestämmelser rörande uppbörd av accis eller skatt, som skall inbetalas till kontrollstyrelsen, m. m., har skattskyldig att vid indrivning av accis eller skatt erlägga avgift å oguldet belopp. Sådan avgift skall erläggas med sex öre för varje full krona av oguldet skattebelopp, därest detsamma ej överstiger 5 000 kronor, och eljest med ett belopp, svarande mot sex procent för år å oguldet belopp från den dag detsamma senast skulle ha erlagts till dess betalning sker, dock minst 300 kronor. I fall där kontrollstyrelsen inte påkallat indrivning av oguldet skattebelopp, äger styrelsen förordna, att sådan avgift skall erläggas vid inbetalningen. — I sistnämnda fall torde den skattskyldige emellertid inte kunna avkrävas avgift, om skattebetalning verkställts senast samma dag, denne erhållit del av styrelsens förordnande.

Nämnda författningsrum har erhållit sådan lydelse, att kontrollstyrelsen inte torde äga förordna, att skattskyldig vid skattebetalning skall erlägga avgift i andra fall än där förfallet skattebelopp är känt. Därest skattskyldig underlåter att inom föreskriven tid insända deklaration utvisande det skattebelopp, som skall erläggas, torde avgiftsförordnande således kunna meddelas först sedan deklaration inkommit till styrelsen. Då enligt deklaration upplupen skatt som regel skall erläggas samtidigt med dekla-

rationens insändande, plägar sådana skattskyldiga, som först efter särskilda anmaningar insänder deklaration, samtidigt erlägga upplupen skatt. Härigenom undgår dylika skattskyldiga att påföras avgift, medan andra skattskyldiga, som fullgjort deklarationsplikten inom föreskriven tid utan att ha erlagt upplupen skatt, kan bli skyldiga att erlägga avgift enligt styrelsens förordnande. Där styrelsen trots upprepade skriftliga anmaningar att insända deklarationer för varu- eller försäljningsskatt inte erhåller deklaration, förelägges de skattskyldiga att vid vite fullgöra deklarationsplikten. Det förekommer ytterst sällan att förelagda viten blir utdömda. Det nuvarande systemet medför sålunda, att den skattskyldige utan särskild kostnad kan åtnjuta förlängd kredittid för skattens erläggande.

I detta sammanhang kan nämnas, att fråga har uppkommit, huruvida avgift skall uttagas av den skattskyldige, då ärendet är överlämnat till indrivningsmyndighet för indrivning, men den skattskyldige till kontrollstyrelsen inbetalat skattebeloppet, innan särskild indrivningsåtgärd hunnit vidtagas.

Enligt förutberörda författningsrum (1 § första stycket) åligger det den betalningsskyldige att *vid indrivningen* av det oguldna beloppet erlägga viss avgift. Frågan huruvida avgift skall uttagas torde vara beroende på när indrivningsförrättningen skall anses påbörjad. Praxis hos indrivningsmyndigheterna är i detta hänseende inte enhetlig. Sålunda syns vissa indrivningsmyndigheter i landsorten uttaga avgift endast under förutsättning att myndigheten på något sätt varit i kontakt med den betalningsskyldige (exempelvis genom besök, per telefon eller skrivelse), innan betalning sker. Indrivningsverket i Stockholm uttager däremot avgift, så snart indrivningsärendet blivit diarieförd hos verket.

Den tidigare gällande uppbördsförordningen[1] ger föga vägledning i förevarande spörsmål. I förordningen, som närmast reglerade indrivning av direkt skatt, stadgades bl. a. att skattskyldig (för direkt skatt), vilken underlåtit att inbetala skatt i laga tid, skulle erlägga restavgift, beräknad efter fyra öre för varje full krona av skattens slutsumma, dock ej mindre än 25 öre. Hade skatten ej erlagts inom stadgad tid var avgift således obligatorisk och fråga, när sådan avgift skulle uttagas, uppkom inte. Avgift på ogulden till betalning förfallen indirekt skatt var däremot såsom ovan sagts inte obligatorisk. Skatten kunde inbetalas till kontrollstyrelsen utan att avgift erlades, nämligen om kontrollstyrelsen inte förordnat, att avgift skulle utgå.

Enligt 2 § skall indrivningsavgift, i den mån den överstiger etthundra kronor, tillfalla statsverket. I övrigt länder till efterrättelse vad särskilt

1 Vid tillkomsten av avgiftskungörelsen reglerades indrivningsfrågorna i restindrivningsförordningen den 13 november 1931. Denna ersattes den 1 januari 1946 av 1945 års uppbördsförordning (nr 896) och denna i sin tur den 1 januari 1954 av 1953 års uppbördsförordning (nr 272).

finns föreskrivet rörande dispositionen av stadgad indrivningsavgift. Ursprungligen åsyftades härmed bestämmelserna i 12 § restindrivningsförordningen den 13 november 1931. Numera torde bestämmelserna i 64 § 1953 års uppbördsförordning vara — om ej direkt så dock analogivis — tillämpliga.

64 § uppbördsförordningen lyder.

För indrivning av skatt, som ankommit på landsfiskal, skall stadgad restavgift tillfalla statsverket. Har landsfiskal för indrivningen anlitat exekutionsbiträde, äger dock denne uppbära hälften av restavgiften för medel med vilkas indrivning han tagit befattning, dock högst femtio kronor för varje restförd skattepost.

Har indrivningen ankommit på annan utmätningsman än landsfiskal, äger sådan utmätningsman uppbära restavgiften, i den mån denna icke överstiger etthundra kronor för varje restförd skattepost. Har exekutionsbiträde anlitats för indrivningen, äger dock denne uppbära hälften av den utmätningsmannen tillkommande restavgiften för medel, med vilkas indrivning han tagit befattning. Där i stad, med eller utan magistrat, i övrigt finnas meddelade särskilda föreskrifter rörande dispositionen av restavgift, skola dessa föreskrifter fortfarande tills vidare tillämpas. Restavgiften skall till den del densamma överstiger etthundra kronor tillfalla statsverket.

Har utmätningsman fått vidkännas kostnad för införande i ortstidning av kungörelse om utmätt lös egendoms försäljning eller för egen resa vid utmätning av fast egendom, vare han, där utmätningen ägt rum för uttagande av skatt, berättigad till ersättning för sagda kostnad på sätt i enskilda utsökningsmål gäller.

Restavgift och ersättning, varom i denna paragraf är fråga, må utan särskilt bemyndigande uttagas.

Riksräkenskapsverket har i skrivelse den 4 april 1944 till samtliga länsstyrelser föreskrivit, att all statsverket tillkommande indrivningsavgift skall redovisas direkt till kontrollstyrelsen.

Av det anförda följer.

A. Rörande dispositionen av avgiften i den mån den ej överstiger etthundra kronor, gäller olika regler, allteftersom indrivningen ankommit på landsfiskal eller på annan utmätningsman än landsfiskal.

1. Har indrivningsärendet överlämnats till landsfiskal, skall kontrollstyrelsen uppbära hela avgiftsbeloppet, dock endast under förutsättning att exekutionsbiträde ej anlitats. Exekutionsbiträde äger, i den mån sådant anlitats, uppbära hälften av avgiften för medel med vilkas indrivning han tagit befattning, dock högst femtio kronor.

2. Har indrivningen ankommit på annan utmätningsman än landsfiskal (stadsfogde e. d.), äger denne uppbära hela avgiften, i den mån den ej överstiger etthundra kronor. Huruvida exekutionsbiträde anlitats, saknar i detta sammanhang all betydelse.

B. I den mån avgiften överstiger etthundra kronor skall den alltid tillfalla statsverket, oavsett vem som handhaft indrivningen.

Det har varit tveksamt, då två eller flera till betalning förfallna skatte-

poster samtidigt överlämnas av kontrollstyrelsen för indrivning, huruvida avgift skall uttagas för varje för sig förfallen skattepost eller den sammanlagda summan skall ligga till grund för bestämmande av avgiftens storlek.

Bestämmelserna tolkades ursprungligen av såväl kontrollstyrelsen som indrivningsmyndigheterna så, att det sammanlagda skattebelopp, som samtidigt överlämnas för indrivning, skulle ligga till grund för avgiftsberäkningen och för dispositionen av avgiften.

Riksräkenskapsverket, till vilket frågan hänskjutits för yttrande, förklarade i skrivelse till styrelsen den 9 juli 1952, att »dessa maximeringsbestämmelser torde vara avsedda att tillämpas särskilt för varje för sig förfallen skattepost, oavsett om den överlämnas till indrivning tillsammans med annan eller andra skatteposter». I enlighet härmed skulle, där indrivning samtidigt begärs av skatt belöpande på flera skatteperioder, ersättning till annan utmätningsman än landsfiskal komma att utgå med 100 kronor för varje restförd post.

När det gäller de skatter, som uttryckligen är underkastade bestämmelserna i uppbördsförordningen, är uppbördsterminerna i regel avsevärt längre än beträffande de skatter, som redovisas till kontrollstyrelsen, varför det ej torde vara skäligt, att utmätningsman genom kanske tätt återkommande framställningar om indrivning av flera mindre skattebelopp skulle kunna tillgodogöra sig avsevärt större ersättning än när det gäller andra skatter. Likaledes vill det synas, att kontrollstyrelsens vidare möjligheter att medge anstånd med skatteinbetalning än vad som står andra skattemyndigheter till buds, gör det naturligt att flera utestående skattebelopp sammanföres till gemensam utmätning, vilket däremot endast undantagsvis torde inträffa vid direkt beskattning. Avsikten med den givna övre gränsen för ersättning till utmätningsmannen, 100 kronor, torde vara att ersättningen endast till en viss grad skall vara beroende av det indrivna beloppets storlek. Bedömningsgrunden därutöver måste då bli det arbete, som indrivaren haft att utföra i samband med indrivningen. Därest flera oguldna belopp uttages samtidigt ur samma gods, torde man ej kunna påstå att detta förorsakar väsentligt mera arbete än om det gällt endast ett belopp.

Både ur tolkningssynpunkten att restavgift tillerkännes utmätningsman med hänsyn till storleken av indrivet belopp och att betalning skall anpassas efter utfört arbete syns det skäligt, att i ifrågavarande fall ersättning utgår till utmätningsmannen med endast 100 kronor.

Den ståndpunkt som intages i förevarande hänseende inverkar även på frågan om den avgift som i olika fall skall tillerkännas statsverket. Frågan får aktualitet, därest det rör sig om ett antal skatteposter, var och en understigande 5 000 kronor, som samtidigt överlämnas till indrivning. Det är tydligt att olika ersättning kommer att utgå vid avgiftsberäkning enligt de nämnda alternativen.

Vid indrivning av restförd direkt skatt utgår enligt 58 § 1 mom. uppbördsförordningen avgift med 4 procent. Författningsrummet lyder.

Har skattskyldig eller arbetsgivare som verkställt skatteavdrag underlåtit att inbetala skatt i tid och ordning, som i 53, 54 eller 55 § eller 56 § 3 mom. sägs, skall utgå restavgift, beräknad efter fyra öre för varje hel krona av den del av skatten, som sålunda icke erlagts, dock ej mindre än tjugofem öre. Vad nu sagts skall i fall, som avses i 56 § 3 mom. andra stycket, gälla endast om där angiven inbetalning icke verkställts senast under den uppbördstermin, som infaller närmast efter utgången av den månad, under vilken skatteavdraget verkställts, eller, därest anstånd med inbetalningen medgivits, före anståndstidens utgång.

Såsom av den lämnade redogörelsen för den gällande avgiftskungörelsen torde ha framgått, är det nuvarande systemet ur flera synpunkter mindre tillfredsställande. Ett helt nytt system för påförande och uttagande av avgifter bör fördenskull övervägas. Vid utarbetandet av en ny författning i ämnet skulle följande punkter kunna tjäna till vägledning.

1) Avgift — i det följande benämnd förfalloavgift — bör utgå, när skatten inte betalts i rätt tid, oberoende av om deklaration inkommit och oberoende av beslut av skattemyndigheten, som endast bör ha möjlighet att medgiva befrielse från skyldighet att erlägga förfalloavgift i särskilda fall.

2) Förfalloavgiften bör utgå med förslagsvis 5 öre för hel krona, dock med lägst 10 och högst 1 000 kronor.

3) Förfalloavgiften bör — liksom skatten — kunna omedelbart utmätas.

4) Skatt anses inte ha erlagts i rätt tid om postgirokontorets meddelande om skatteinbetalning inte inkommit till skattemyndigheten senast å tredje dagen efter förfallodagen. Kan skattskyldig styrka, att skatten erlagts senast å förfallodagen — t. ex. genom företeende av postkvitto — befriar myndigheten från avgiftsskyldigheten även om skatten kommit myndigheten tillhanda senare.

5) Finner skattemyndigheten att skattefordran bör överlämnas för indrivning, bör indrivningsmyndigheten enligt bestämmelserna i uppbördsförordningen (58 §) uttaga *restavgift* i vanlig ordning beräknad efter 4 öre för varje hel krona.

6) Restavgiften bör i fråga om redovisning m. m. behandlas på samma sätt som restavgift enligt uppbördsförordningen och sålunda redovisas till vederbörande länsstyrelse i stället för till kontrollstyrelsen (jfr 64 § uppbördsförordningen).

7) Där skatt för flera skatteperioder i ett sammanhang överlämnas för indrivning bör det sammanlagda skattebeloppet anses såsom en restförd skattepost vid tolkningen av 64 § första och andra styckena uppbördsförordningen.

III. Lagerskatt i samband med en skatt i partihandelsledet

Vid en utformning av den indirekta beskattningen såsom en partihandelsskatt uppkommer frågan om beskattning av de obeskattade varulager, som inneligger hos detaljhandeln vid beskattningens ikraftträdande. Detaljhandelsföretag som med hänsyn till utrymmesmöjligheter och ekonomiska resurser kan lägga upp särskilt stora varulager före ikraftträdandet skulle nämligen eljest göra vinster på skatten, då det kan förutsättas, att prisnivån mycket snart anpassas efter det högre prisläge som inkluderar skatten. Utnyttjar vissa företag inte denna möjlighet, kan de använda skatten såsom konkurrensmedel gentemot företagare som inte lagt upp skattefria lager. Lämpligen syns sålunda detaljhandelsföretag ävensom serviceföretag böra åläggas att till skattemyndigheten inom viss kortare tid efter beskattningens ikraftträdande deklarera sitt innehav av skattepliktiga varor. För tid därefter och intill dess kontrollbesök kan göras hos företag från skattemyndighetens sida, dock högst två år, skall företaget hålla viss bokföring över inköp och försäljning av skattepliktiga varor. Ur denna bokföring bör med hjälp av aktuella lageruppgifter lagervärdet per dagen för beskattningens ikraftträdande kunna beräknas. Värdet av varulagret bör angivas efter inköpspris. Anser skattskyldig, att dessa värden med hänsyn till den aktuella prisnivån eller eljest är för höga, bör inköpsvärde och önskad nedskrivning angivas i deklaration och skatten i avvaktan på skattemyndighetens beslut beräknas efter det nedsatta värdet. Utan skattemyndighetens godkännande må dock nedskrivning inte ske med mera än 50 procent. Inbetalning av skatten bör i regel ske under loppet av ett år, förslagsvis med 25 procent kvartalsvis i efterskott. Där omsättningshastigheten är särskilt låg bör kontrollmyndigheten kunna medgiva något längre amorteringstid, dock utan Kungl. Maj:ts medgivande ej längre än förslagsvis tre år.

TIONDE KAPITLET

SAMMANFATTNING AV KOMMITTÉNS FÖRSLAG

I enlighet med givna direktiv har kommitténs huvudsakliga uppgift varit att undersöka, huruvida vid en — inte angiven och för kommittén ej bedömbar — ökning av statens inkomstbehov de erforderliga merintäkterna lämpligen borde anskaffas genom indirekt beskattning och i så fall hur en sådan beskattning borde utformas. Kommittén anser sig således inte ha till uppgift att genomföra en analys av avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning i hela dess vidd. Frågan om avvägning mellan direkt och indirekt beskattning kommer emellertid även in i bilden i så måtto, att en utökad indirekt beskattning inte bör syfta till någon förskjutning av den skattebörda, som åvilar olika inkomst- och befolkningsgrupper. I direktiven har dock beträffande avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning hänvisats till de uttalanden, som gjorts av 1949 års skatteutredning (SOU 1951:51). Kommittén berör därför i korthet spörsmålet, huruvida en indirekt beskattning jämväl kan bli ett instrument för andra syften än det begränsade syftet att täcka statens medelsbehov, t. ex. för den allmänna, till samhällsekonomisk balans siktande ekonomiska politiken eller för särskilda, ekonomiskt, socialt eller annorlunda motiverade syften.

De synpunkter på frågan om avvägningen mellan direkt och indirekt beskattning, vilka framförts av 1949 års skatteutredning, har kommittén funnit i allt väsentligt bärande. Ett antal omständigheter har sålunda samverkat till att mildra de olägenheter, som tidigare kunnat följa av en förskjutning av beskattningen till förmån för indirekta skatter. Genom den ekonomiska och sociala utvecklingen liksom genom den samtidigt pågående ökningen av den totala beskattningen och dess förändrade syften har hela avvägningsproblemet förskjutits på ett väsentligt sätt. Valet mellan olika skatteformer kan nu enligt kommitténs mening i högre grad än tidigare ske från tekniska och administrativa synpunkter.

Kommitténs undersökningar synes ge vid handen, att den indirekta beskattningen i tekniska avseenden har vissa företräden framför den direkta. En del former av indirekt skatt har — ur det allmännas synpunkt — lägre administrationskostnader än direkta skatter av nuvarande höjd. Möjligheterna för dem, som skall drabbas av skatten, att undandraga sig denna är mera begränsade vid indirekt beskattning, vilket under vissa förutsättningar även kan vara av betydelse för den allmänna skattemoralen. Ett

visst företräde syns möjligen böra ges åt de indirekta skatterna framför de direkta vad avser beskattningens inverkan på befolkningens arbets- och sparvilja. Ur teknisk synpunkt är dock även de indirekta skatterna behäftade med vissa olägenheter. Uppbörd och redovisning av indirekt skatt kommer att belasta inte blott administrationen utan även näringslivet med ökat arbete och därmed ökade kostnader.

Ur konjunkturpolitiska aspekter finner kommittén den indirekta beskattningen vara såtillvida lämplig som konjunkturpolitiskt instrument, som den i jämförelse med direkt beskattning — sedan en indirekt beskattning väl blivit införd — erbjuder möjligheter till tämligen snabba ändringar av skattesatserna. Kommittén har dock inte ansett sig böra göra någon mera allsidig prövning av hithörande spörsmål, eftersom numera stabiliseringsutredningen har att undersöka dessa frågor i ett större sammanhang.

Det varuområde, som nu är föremål för beskattning, erbjuder enligt kommitténs mening mycket begränsade möjligheter, därest en utvidgad användning av indirekt beskattning skulle anses lämplig. Vill man öka den indirekta beskattningen får detta ske genom en vidgning av det beskattade varuområdet, varvid en ökad indirekt beskattning — med hänsyn till önskvärdheten av en låg skattesats i kombination med god avkastning — principiellt bör vara av allmän karaktär. De olägenheter, som kan följa av en på sådant sätt konstruerad skatt, bör då så prövas erforderligt motverkas genom särskilda kompensationsanordningar.

Kommittén anser det vidare önskvärt, att den indirekta beskattningen är likformig i syfte att undvika en inte avsedd verkan på det fria konsumtionsvalet. En vara bör således inte beskattas högre än en annan, om inte särskilda skäl för den högre beskattningen föreligger, t. ex. beträffande vissa varor, som enligt utbildad praxis ansetts böra beskattas i särskild ordning.

Nu nämnda allmänna synpunkter på den indirekta beskattningen finner kommittén äga giltighet antingen man vid bibehållet eller minskat totalt skatteuttag avser att genom ökad indirekt beskattning möjliggöra sänkning av den direkta beskattningen eller man önskar tillgodose något annat ändamål.

Kommittén anser, att en prövning av frågan, om tillräckliga skäl föreligger att övergå till en mera vidsträckt användning av indirekta skatter, inte kan företagas annat än mot bakgrunden av de förhållanden som råder i fråga om det samhällsekonomiska och statsfinansiella läget i en viss situation. Med hänsyn härtill har kommitténs utredning fått karaktären av en *företrädesvis teknisk* utredning rörande olika tänkbara former av indirekt skatt, varvid de olika skatteformernas inbördes för- och nackdelar belysts. Därmed anser sig kommittén ha i möjligaste mån uppfyllt önskemålet att bidraga till en lämplig beredskap på beskattningsområdet. En sådan beredskap får givetvis inte hindra, att kravet på återhållsamhet med de direkta

statsutgifterna tillgodoses och att alla möjligheter till en allmänt sett eftersträvansvärd lättnad i beskattningen tillvaratages.

Av förekommande former av indirekt beskattning har det skattealternativ närmare undersökts av kommittén, som innebär en allmän beskattning av alla eller flertalet varor. Därvid har förutsatts, att skatt i princip skall utgå endast *en* gång å en och samma vara (även frågan om beskattning av vissa tjänster behandlas). Kommittén behandlar frågor sammanhängande med en allmän skatt å färdigvaror samt med en allmän skatt med utgångspunkt från skatt å råvaror, varvid en råvaruskatt och en skatt å varas mervärde beröres.

En beskattning av *färdigvaror* kan läggas i det sista ledet i distributions- och produktionsprocessen — i detaljhandeln — eller i ett tidigare led — i partihandeln eller hos producent. Utöver en skatt i detaljhandeln redovisar kommittén mer fullständigt blott ett av alternativen skatt i tidigare led, nämligen en partihandelsskatt, medan producentskatten behandlas mer summariskt. Då valet av skatteform kan bli beroende på läget vid tidpunkten för skattens införande, finner kommittén sig inte böra ge något av här nämnda alternativ ett bestämt företräde. Kommitténs förslag avseende alternativen detaljhandels- och partihandelsskatt innebär i korthet följande.

Beskattningsområde. Kommittén anser — främst med hänsyn till att skattesatsen kan hållas låg vid en generell beskattning, där inga eller endast i skatteintäktshänseende obetydliga varugrupper fritages från skatteplikt — att det skattepliktiga varuområdet bör begränsas endast i den mån så betingas av tekniska skäl. Vid angivna alternativ ifrågasatta undantag från beskattning framgår av *tabell 33*.

Vid bedömandet av varuurvalets lämpliga utformning har kommittén varit väl medveten om, att inom samtliga varuområden finns grupper, för vilka andra skäl än tekniska kan anföras för undantag från beskattningen. Undantag går emellertid endast att genomföra till priset av tekniska svårigheter och vid oförändrade inkomster högre skattesatser för övriga varor. Ytterligare undantag utöver de angivna kan komma att dra med sig nya krav på undantag av vissa varugrupper. Utvidgas undantagen måste detta — förutom att kontrollen försvåras — leda till att den nya skatteformen förlorar sin karaktär av allmän skatt.

Beskattningsvärde. Vid en detaljhandelsskatt kan endast ett pris, nämligen priset vid försäljning till konsument, bli aktuellt såsom beskattningsvärde. Med pris vid försäljning till konsument förstår kommittén varans pris med skattens belopp inräknat i priset.

Vad gäller alternativet partihandelsskatt förordar kommittén, att skatten beräknas på det aktuella fakturavärdet i varje enskilt fall. Sker försäljning från producent eller partihandlare direkt till konsument eller råder intressegemenskap mellan producent eller partihandlare och detaljist, föreslås skat-

Tab. 33. Varor undantagna från allmän varuskatt enligt kommitténs förslag

Beskattningsalternativ	
detaljhandelsskatt	partihandelsskatt
	Potatis, ägg, färska grönsaker, vanliga bär
Råvaror för jordbruket: utsäde, fröer, foder- och gödselmedel, torvströ, konserveringsmedel för foder, betningsmedel, bakteriekulturer för växter, medel för bekämpning av ogräs och växtskyddsmedel. Levande djur, dock icke fisk eller skaldjur. Skogsplantor, skogsfröer och plantor av icke-perenna växter.	
Jord, sand, grus och sten i obearbetat eller krossat skick	
Ved, bränntorv, torvbriketter	
	Motorbränslen
	Öl och läskedrycker
Rusdrycker (spritdrycker, vin, starköl)	
Tobaksvaror	
Tidningar och tidskrifter	
Fartyg för transport av passagerare och/eller last med nettodräktighet av 20 registerton och däröver. Flygplan	
	Begagnade varor
Exportvaror	
Krigsmateriel, som inköpes av staten och omfattas av gällande förbud mot utförsel av krigsmateriel (SFS 1949:614)	

ten skola beräknas på konsumentpriset efter en med hänsyn till prisskillnaderna schablonmässigt nedsatt skattesats.

För importerade varor utgör beskattningsvärdet varans värde beräknat enligt 4 § tulltaxeförordningen med tillägg av den å varan belöpande tullen.

Skattskyldighet. Frågan om vem som i olika fall har att redovisa skatten till statsverket har av kommittén lösts så, att endast den, som bedriver verksamhet *yrkesmässigt,* skall bli skyldig redovisa varuskatt. Försäljer en person varor yrkesmässigt i eget namn, kommer denne, även om varorna ägs av annan, normalt att bli skattskyldig medan däremot en agent, dvs. en person som säljer i huvudmannens namn eller för dennes räkning, inte kommer att bli skattskyldig.

Vad gäller *byggnadsbranschen* förutsätter kommittén vid båda angivna skattealternativ, att endast materialet beskattas medan arbetskostnaderna, då det gäller uppförande eller reparation av fastighet, är undantagna från

skatteplikt. Som allmän regel kommer inte byggnadsföretagen att bli skattskyldiga utan betraktas som konsumenter vid sina inköp av byggnadsmaterial.

För *statens* vidkommande föreligger skatteplikt för inköp av varor, dock inte där fråga är om statens inköp av krigsmateriel, som omfattas av gällande förbud mot utförsel av krigsmateriel. Av staten i konkurrens med enskilda bedriven försäljning av varor kommer att beskattas i samma ordning som annan konsumenthandel.

Vid en *detaljhandelsskatt* erfordras inte någon annan undre gräns för skattskyldigheten vad avser försäljning av varor än den, som betingas av yrkesmässigheten.

Skattskyldigheten vid en skatt i *partihandeln* kommer att i princip åvila företagare, som bedriver handel med varor och därvid säljer till detaljhandlare, ävensom producent, som säljer till detaljist eller direkt till konsument. I syfte att erhålla en *undre gräns* för att förhindra att antalet skattskyldiga sväller ut och förtager skatteformen dess karaktär av partihandelsskatt, föreslås, att ett försäljningsbelopp för skattepliktiga varor å 20 000 kronor per år räknat fastställes som gräns för producenters skattskyldighet. Säljer ett handelsföretag varor såväl till detaljhandlare och andra återförsäljare som till konsumenter förordar kommittén såsom undre gräns för skattskyldigheten vid handel med varor ett belopp av 50 000 kronor, avseende årsomsättning av skattepliktiga varor till återförsäljare.

Med hänsyn till näringslivets skiftande förhållanden är det inte möjligt att så anpassa allmänna bestämmelser om skattskyldighet och de förut berörda olika skattesatserna, att inte en oregistrerad företagare kan komma att få erlägga högre skatt på sina inköp än som skulle utgå om han själv redovisade skatten. De ojämnheter, som i detta hänseende skulle kunna uppkomma ur konkurrenssynpunkt, har kommittén ansett kunna mildras genom att möjlighet beredes företagare att genom frivillig anmälning vinna registrering som skattskyldig, varvid han ges möjligheter att inköpa varor utan skatt och i stället har att erlägga skatt vid försäljning av varor.

Varuhus och liknande storföretag föreslås bli obligatoriskt skattskyldiga av samma skäl, som förestavat förslaget om ändring av beskattningsvärde vid intressegemenskap och som ett nödvändigt komplement till detta förslag. Dessa företagsformer innesluter nämligen i sig såväl grossist- som detaljistfunktionen — de kan sägas vara sina egna grossister — och skatten skulle därför i annat fall bli beräknad på priset *till* grossist i stället för på priset *från* grossist. Även i detta fall anser kommittén att man får tillämpa en gräns med hänsyn till årsomsättningen, varvid ett belopp av 500 000 kronor ansetts kunna utgöra en riktpunkt.

De här angivna beloppen kan enligt kommitténs mening jämkas med hänsyn till ändrade förhållanden vid tiden för skattens införande. Sedan en

skatt införts bör särskild uppmärksamhet ägnas dessa gränsbelopp, så att man på grundval av förändringar inom näringslivet och eljest vunna erfarenheter kan bestämma de mest lämpliga beloppen.

Kommittén har av praktiska skäl avvisat en allmän indirekt beskattning med utgångspunkt från *skatt å råvaror*. En skatt på en varas värdeökning från råvarustadiet till färdigvarans försäljning till konsument, här kallad *mervärdeskatt*, har så starkt samband med företagsbeskattningen, att kommittén inte ansett sig böra upptaga denna skatt till någon mera detaljerad undersökning.

Den konsumtion, som består i nyttjandet av *tjänsteprestationer*, representerar i många fall en betydande skattekraft och visar i vårt modärna samhälle en tendens att öka. Lämnas tjänsterna utanför en införd generell varubeskattning kan detta enligt kommitténs uppfattning leda till, att man åstadkommer en snedvridning i skattens verkningar, som är svår att överblicka. Av praktiska skäl kan en tjänstebeskattning emellertid inte ske generellt, enär en utsträckning av beskattningen till tjänsteprestationer i vissa fall kommer att medföra en orimligt stor ökning av antalet skattskyldiga och därmed av kontrollapparaten eller praktiska olägenheter av annat slag.

I fråga om alternativet partihandelsskatt finner kommittén, att denna skatteform *kan* kompletteras med en tjänstebeskattning antingen omedelbart eller vid en senare tidpunkt. Ett utelämnande av tjänsterna från beskattning i dylikt fall behöver inte medföra några med kontroll och redovisning sammanhängande olägenheter, eftersom det endast i undantagsfall torde förekomma, att partihandel är kombinerad med tillhandahållande av tjänster.

Detaljhandeln med varor är däremot ofta kombinerad med reparations- och underhållsverksamhet, vilket gör det önskvärt att i vart fall vissa tjänster omedelbart medtages vid en varuskatt lagd i detaljhandelsledet. Ett undantagande skulle nämligen i sådana fall, på samma sätt som undantagande av vissa varor, försvåra redovisning och kontroll. Från bl. a. denna utgångspunkt har kommittén funnit, att även övriga tjänster bör bli beskattade, därest inte tekniska eller andra särskilda skäl talar däremot.

De tjänster, som i första hand av kommittén anses böra komma i fråga som komplement till en varuskatt i detaljhandelsledet, är *reparations- och underhållstjänster* samt *serverings- och restaurangtjänster*. Beträffande reparations- och underhållstjänster föreslås dock undantag för tjänster, som innefattar reparation av skodon samt tvätt, mangling eller strykning av textilvaror. Skatt skall inte heller utgå i de fall någon utför ändrings- eller underhållsarbeten å eller förfärdigar kläder eller andra textilvaror i de fall årsomsättningen understiger 10 000 kronor. Som allmän förutsättning för skatteplikt beträffande arbetsprestationer gäller, att arbetet utföres å

skattepliktiga varor. Därest arbetet utföres å fast egendom utgår således inte skatt för själva arbetsprestationen.

Beträffande andra tjänster finner kommittén, att *tjänster inom hygienens område*, t. ex. tjänster utbjudna av frisörer, damfrisörskor, badinrättningar m. fl., tillhör dem, som vid en mera allmänt genomförd tjänstebeskattning borde komma i fråga till beskattning, men att detta bör ske först sedan erfarenheter av varuskattens och genomförd tjänstebeskattnings tillämpning vunnits.

Kommittén finner vidare, att några tekniska hinder för en *skatt på resor* inte föreligger. De trafikpolitiska konsekvenserna kan dock tala mot en dylik beskattning. Genomföres en indirekt beskattning för andra områden syns en uppjustering av *teletaxor* och *postporto* kunna anses lämpligare än en särskild beskattning av dessa områden.

Att kommittén inte har utformat något tekniskt förslag till beskattning av *bostadsnyttjandet* innebär inte något ställningstagande från kommitténs sida till frågan, huruvida i vissa situationer en dylik beskattning bör genomföras eller ej.

Beträffande *övriga* här ej särskilt redovisade *tjänster* har kommittén uttalat, att ett medtagande otvivelaktigt skulle verka komplicerande på utformningen och handhavandet av en indirekt beskattning, varför nämnda tjänster inte bör medtagas vid en allmän indirekt beskattnings införande.

Enligt sina direktiv har kommittén vidare prövat, om en *utbyggnad av nuvarande punktskatter* kunde vara lämplig som ett ytterligare alternativ till de två varuskattealternativ, som kommittén behandlat i det föregående. Därvid har kommittén funnit, att en beskattning utbyggd efter lyx- eller umbärlighetsprincipen måste få en mycket begränsad räckvidd. Det kommer alltid att möta svårigheter att få någon objektiv grund för urvalet av de varor, som i skattehänseende skall klassificeras som lyxvaror eller som umbärliga varor. Likaledes kommer man att sakna objektiv grund, om man vill utbygga punktskatterna efter principen att beskatta varor, som tillverkas hos ett litet antal, lätt kontrollerbara företag. En utbyggnad av den indirekta beskattningen till varor, som både skulle kunna anses vara lättare att undvara än andra och för vilka skatt skulle vara särskilt lätt att administrera, torde enligt kommitténs uppfattning inte komma att gå väsentligt utanför det varuområde, som redan är beskattat, varmed skulle följa, att en sådan utbyggnad inte skulle komma att tillföra staten någon mera väsentlig inkomstökning. En utbyggnad av nuvarande punktskatter till nya varor eller varuområden utgör enligt kommitténs mening inte ett lämpligt alternativ till de former för allmän indirekt beskattning kommittén förut behandlat med hänsyn till svårigheterna att vid en utbyggd punktbeskattning bevara de fördelar, som ansetts ligga i detta skattesystem så länge det är begränsat till ett fåtal varor, och till de ofördelaktiga verk-

ningar, ett sådant system kan väntas få i olika avseenden. Detta innebär emellertid inte ett ovillkorligt avståndstagande från användningen av punktskatter. Punktskatter kan nämligen visa sig nödvändiga att använda fristående eller som komplement till en allmän indirekt beskattning för att ge ökade inkomster eller för att fylla andra, mer speciella uppgifter. I vilken mån sådana punktskatter för framtiden kan visa sig erforderliga och lämpliga har av naturliga skäl ansetts undandraga sig kommitténs bedömande.

Skatteintäkterna vid införande av något av de av kommittén i det föregående angivna skattealternativen har av kommittén uppskattats till 270 milj. kronor vid en detaljhandelsskatt och till 210 milj. kronor vid en partihandelsskatt för varje skatteprocent, allt för budgetår räknat.

Kontrollens anordnande. Vad gäller en skatt i *detaljhandelsledet* förordar kommittén, att länsstyrelserna blir beskattnings- och uppbördsmyndigheter. Detta alternativ har synts kommittén skapa de bästa garantierna för en samordning av kontrollen över direkta och indirekta skatter. En för riket gemensam nämnd föreslås skola inrättas med uppgift att genom rådgivande och vägledande verksamhet främja en likformig behandling av ärenden i varuskattemål. Nämnden förutsättes jämväl få möjlighet att på begäran lämna förhandsbesked i varuskatteärenden.

Det totala personalbehovet har av kommittén beräknats till 455 tjänstemän, varav 100 utgör biträdespersonal. Årliga kostnaderna för den här angivna organisationen kan totalt beräknas till mellan åtta och nio milj. kronor.

Såsom beskattnings- och uppbördsmyndighet vid en *partihandelsskatt* förordas kontrollstyrelsen. Jämväl i dylikt fall förutsättes, att styrelsen skall ha tillgång till en rådgivande nämnd med uppgift att till styrelsen avgiva förslag och yttranden i ärenden angående varuskatt. Styrelsen skulle å sin sida vara skyldig att höra denna nämnd, innan styrelsen fattar beslut i varuskatteärenden av större vikt.

Personalbehovet har totalt beräknats till 326 tjänstemän, varav 121 biträdespersonal. Sammanlagda årliga kostnaderna för denna organisation har av kommittén uppskattats till mellan fem och sex milj. kronor.

Nämnda organisationer har av kommittén skisserats i syfte att erhålla en uppfattning om de ungefärliga kostnaderna för en kontrollapparat vid detalj- resp. partihandelsskattealternativets genomförande. Kommittén framhåller att — därest något av nämnda alternativ skall tillämpas — en särskild undersökning bör göras i samband med en skatts införande, varvid hänsyn bl. a. bör tas till kontorsteknikens utveckling och till de möjligheter som kan föreligga att utnyttja postverkets tjänster för att uppnå ett rationellt fungerande registrerings- och uppbördsförfarande.

Kontrollen över en varuskatts uttagande å importerade varor förutsätter

kommittén skola handhavas av tullverket. Någon mer väsentlig utbyggnad av tullverkets personal torde emellertid inte föranledas härav.

Med hänsyn till att en särskild utredning, besvärssakkunniga, tillsatts med uppgift att undersöka frågan om ett opartiskt förfarande för avgörande av tvister i varuskattemål, har kommittén inskränkt sig till att ange endast vissa synpunkter på besvärsförfarandet i dylika mål.

Omläggning av gällande indirekt beskattning. För den händelse en allmän indirekt beskattning kommer till stånd finner kommittén det följdriktigt, att den särbeskattning, som nu äger rum genom att skilda punktskatter uttages, omprövas. Kommittén anser nämligen en vara inte böra beskattas högre än en annan, om inte särskilda motiv härför finns. Dylika motiv föreligger beträffande sådana varor, som enligt utbildad praxis ansetts böra beskattas i särskild ordning, såsom spritdrycker, maltdrycker, tobak samt motorfordon och motorbränslen. Beträffande dessa varor föreslår kommittén alltså inte någon förändring.

För övriga varor, som nu är föremål för beskattning, förutsätter kommittén, att den särskilda beskattningen skall upphöra, dock att kommittén i fråga om vissa av dessa varor, för vilka skatteintäkterna uppgår till betydande belopp och vilka redovisas i det följande, ansett frågan om ett bibehållande av särbeskattningen böra prövas först i samband med att storleken av den generella indirekta skatten fastställes.

Även för det fall att en allmän indirekt beskattning inte skulle komma till stånd har kommittén verkställt en översyn av den nu gällande indirekta beskattningen. I denna del har kommittén ansett sig böra begränsa sina förslag till att avse *av rent skattetekniska* skäl motiverade ändringar.

Kommitténs ställningstaganden i fråga om vissa nu gällande indirekta skatter framgår av *tabell 34.*

Kompensationsåtgärder. Kommittén har enligt sina direktiv att vid utredningsarbetet ta hänsyn till angelägenheten av att skydda vissa mindre bemedlade kategorier, bl. a. barnfamiljer med låga inkomster, från en inte önskvärd ökning av skattetrycket. Bedömningen av erforderliga kompensationsåtgärder har kommittén funnit vara i princip beroende av den användning, som inkomsterna av en ökad indirekt beskattning avses erhålla. Därvid har olika huvudfall kunnat särskiljas, vid vilka kompensationskravet gör sig gällande med större eller mindre styrka. Kommittén har dock avstått från att nu ta ställning till frågan, huruvida kompensation bör utgå eller ej, med hänsyn till svårigheterna att vid varje särskilt tillfälle, då en indirekt skatt kan komma att införas eller en skattesats kan komma att förändras, bedöma behovet av kompensation till här ifrågavarande grupper. En tänkbar metodik för ett kompensationsarrangemang behandlas emellertid av kommittén.

Sålunda finner kommittén det olämpligt att undantaga en del varor från

Tab. 34. Kommitténs ställningstagande till frågan om bibehållande eller avveckling av vissa gällande indirekta skatter m. m.

Gällande indirekt skatt avseende	Föreslagen åtgärd i en situation med	
	införd allmän varuskatt	fortsatt punktbeskattning
I. Varuskatten		
A. Choklad och konfityrer (utom glass), rån eller wafers, marmelad	Beskattningen omprövas	Beskattningen bibehålles men omlägges från värdebeskattning till en differentierad viktbeskattning
B. Glass	Beskattningen avvecklas	Beskattningen avvecklas
C. Puder samt smink och andra preparat för hudens färgning, läppstift m. m.	Beskattningen avvecklas	Beskattningen bibehålles med viss utvidgning av varuområdet samt omläggning av reglerna för beskattningsvärdets bestämmande
D. Parfymer, toalettvatten, hårvatten, hårolja, pomada, kemiska kompresser för hårpermanentning o. d.	Beskattningen avvecklas	Beskattningen bibehålles med viss omläggning av reglerna för beskattningsvärdets bestämmande
E. Tandkräm, munvatten, schamponeringsmedel	Beskattningen avvecklas	Beskattningen av tandvårdsmedel bibehålles men avvecklas å ättiketerpreparat och schamponeringsmedel. Reglerna för beskattningsvärdets bestämmande ändras
F. Essenser och extrakter, avsedda för beredning av alkoholhaltiga drycker	Beskattningen avvecklas	Beskattningen avvecklas
II. Försäljningsskatten		
Guldsmedsvaror, knutna mattor, grammofoner och grammofonskivor	Beskattningen avvecklas	Beskattningen bibehålles med viss omläggning i fråga om beskattningsvärde och skattesats
III. Pälsvaruskatten	Beskattningen avvecklas	Beskattningen avvecklas
IV. Skatten å elektrisk kraft	Beskattningen bibehålles och utvidgas till att omfatta även borgerlig kraft	Beskattningen bibehålles i nuvarande omfattning
V. Brännoljeskatten	Beskattningen bibehålles med viss mindre jämkning	Beskattningen bibehålles med viss mindre jämkning
VI. Diverse skatter		
A. Läskedrycksskatten	Beskattningen omprövas med beaktande av rådande konkurrensförhållanden	Beskattningen bibehålles med viss ändring av beskattningsområdet
B. Kaffeskatten	Beskattningen omprövas	Beskattningen bibehålles men inarbetas i varuskatteförordningen
C. Stämpelavgiften å spelkort	Beskattningen avvecklas	Beskattningen bibehålles men inarbetas i varuskatteförordningen
D. Omsättningsskatten å motorfordon	Beskattningen bör avvecklas såvida inte särskilda skäl föreligger för en punktskatt å motorfordon	Beskattningen bibehålles

beskattning i syfte att skydda vissa grupper mot en inte önskvärd ökning av skattetrycket. Även tanken på att utge kompensation i form av rabatter avvisas av kommittén. De som kan antagas ha det största behovet av kompensation, nämligen barnfamiljer och folkpensionärer, därest en kompensation anses lämplig med hänsyn till beskattningens syfte och dess återverkan på levnadskostnadsnivån, finner kommittén kunna kompenseras med en efter av kommittén angivna grunder beräknad ökning av barnbidragen resp. genom tillägg till folkpensionen enligt de regler, som gäller för andra uppkommande levnadskostnadsökningar. Utöver barnfamiljer med låga inkomster och folkpensionärer finns andra mindre bemedlade folkgrupper. Kommittén har undersökt olika vägar att bereda här avsedda lägre inkomsttagare erforderlig kompensation och har därvid framhållit, att i de mest utsatta fallen mindre bemedlade på ett eller annat sätt erhåller bidrag till sin försörjning av stat eller kommun. Dylika bidrags storlek blir inte opåverkade av ökade levnadskostnader. I den mån en indirekt beskattning leder till bestående levnadskostnadsökningar kan dessa väntas bli kompenserade genom ökade bidrag på samma sätt som inträffade levnadskostnadsökningar på grund av andra orsaker. Då frågan om höjda kommunala ortsavdrag är under behandling i annan ordning, har kommittén inte ansett sig böra närmare ingå på frågan hur en sådan reform kan väntas påverka den enskildes totala skattebelastning.

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Alternativet detaljhandelsskatt

Utkast
till
Förordning om allmän varuskatt

Härigenom förordnas som följer.

AVDELNING I

Allmänna bestämmelser

1 §.

Till staten skall i enlighet med vad i denna förordning stadgas, med de undantag som angivas i en vid förordningen fogad förteckning, erläggas skatt *(allmän varuskatt)*

dels för varor, därest de inom riket försäljas eller på annat sätt tagas i anspråk eller ock införas till riket,

dels ock för tjänsteprestationer som hava avseende å skattepliktiga varor, där tjänsteprestationerna utgöras av förfärdigande på beställning (arbetsbeting) eller ändrings-, underhålls- eller rengöringsarbeten.

Angående uttagande av allmän varuskatt hos producent av jordbruksprodukter är särskilt stadgat.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Beskattningsmyndighet är, beträffande försäljning och annat ianspråktagande av varor inom riket ävensom beträffande tjänsteprestationer, vederbörande länsstyrelse och, beträffande införsel till riket, generaltullstyrelsen.

I denna förordning förstås med länsstyrelse jämväl överståthållarämbetet.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §.

Kungl. Maj:t eller den myndighet Kungl. Maj:t bestämmer äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av skatt.

AVDELNING II

Bestämmelser avseende försäljning och annat ianspråktagande inom riket samt tjänsteprestationer

4 §.

1 mom. Skatten skall, med de undantag som i 2 och 3 mom. sägs, erläggas av

a) den som yrkesmässigt bedriver tillverkning av eller handel med skattepliktiga varor, inbegripet servering, och som därvid till konsument försäljer eller ock uttager dylika varor;

b) den som yrkesmässigt utför eller förmedlar utförande av skattepliktiga tjänsteprestationer för konsuments räkning.

2 mom. Skatt skall icke erläggas av den som allenast förfärdigar kläder eller andra textilvaror eller utför ändrings- eller underhållsarbeten å dylika varor och vars årsomsättning härav understiger 10 000 kronor.

Skatt skall ej heller erläggas av den som yrkesmässigt men i mindre omfattning försäljer skattepliktiga varor och vars huvudsakliga verksamhet utgöres av tillhandahållande av skattefria tjänsteprestationer av personlig natur eller utförande av tjänsteprestationer å fast egendom.

3 mom. Vid försäljning i kommission anses kommissionären såsom säljare. Vid försäljning å auktion skall dock icke auktionsförrättaren anses såsom säljare såvida han icke jämväl annorledes än å auktion driver handel med sådana varor som försäljas å auktionen.

(Se vidare anvisningarna.)

5 §.

1 mom. Skattskyldig som i 4 § avses är pliktig att hos länsstyrelsen anmäla sig för registrering.

Registrering må efter ansökan erhållas av den som, utan att vara skattskyldig, inköper skattepliktiga varor

a) för yrkesmässig återförsäljning;

b) för användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av varor för avsalu eller vid yrkesmässigt utförda tjänsteprestationer å varor i form av arbetsbeting eller ändrings-, underhålls- eller rengöringsarbeten; dock att registrering icke må erhållas av den som är undantagen från skattskyldighet enligt 4 § 2 eller 3 mom.

2 mom. Anmälan för ävensom ansökan om registrering skall göras skriftligen och innehålla uppgift angående vederbörandes fullständiga namn och postadress, företagets namn, rörelsens art och belägenhet samt dagen för verksamhetens påbörjande eller övertagande.

Om verkställd registrering skall länsstyrelsen utfärda särskilt bevis.

Inträder ändring i förhållande, varom uppgift lämnats i anmälan om registrering, skall underrättelse härom lämnas länsstyrelsen senast åtta dagar därefter.

6 §.

Såsom villkor för registrerad rörelseidkares rätt att utan erläggande av skatt försälja skattepliktig vara skall gälla, att köparen till säljaren överlämnat bevis om sin registrering jämte försäkran att fråga är om inköp för återförsäljning eller för användning såsom material antingen vid tillverkning av varor för avsalu eller vid yrkesmässigt utförda ändrings-, underhålls- eller rengöringsarbeten, som icke i förteckningen undantagits från skatteplikt.

Vad här sagts om varor skall i tillämpliga delar gälla även skattepliktiga tjänsteprestationer.

Försäljning av skattepliktig vara eller överlåtelse av skattepliktig tjänsteprestation utan erläggande av skatt må dock icke äga rum, där det framstår såsom uppenbart, att förvärvet sker för annat ändamål än förut sagts.

(Se vidare anvisningarna.)

7 §.

Skyldighet att erlägga skatt inträder

a) då vederlag för vara eller tjänsteprestation inflyter kontant eller eljest kommer den skattskyldige tillgodo, dock att länsstyrelsen på ansökan må medgiva, att skatten erlägges på grundval av fakturering;

b) då vara uttages på sätt angives i 4 § med anvisningar.

8 §.

Skatten utgår med procent av beskattningsvärdet.

Beskattningsvärdet utgör vederlaget för varan eller tjänsteprestationen eller, där varan uttages på sätt angives i 4 § med anvisningar, det gängse konsumentpriset för varan.

(Se vidare anvisningarna.)

9 §.

Skatten skall redovisas för bestämda tidsperioder. Dessa äro:

Redovisningsperiod	1,	omfattande	februari	och mars,
»	2,	»	april	» maj,
»	3,	»	juni	» juli,
»	4,	»	augusti	» september,
»	5,	»	oktober	» november samt
»	6,	»	december	» januari.

Länsstyrelsen äger, om särskilda skäl därtill äro, fastställa andra redovisningsperioder.

10 §.

1 mom. Skattskyldig skall inom tjugu dagar efter utgången av varje redovisningsperiod till länsstyrelsen insända en på heder och samvete avgiven

deklaration angående beskattningsvärdet av de varor och tjänsteprestationer, beträffande vilka skyldighet att erlägga skatt inträtt under perioden, samt angående den å varorna och tjänsteprestationerna belöpande skatten.

Länsstyrelsen äger, om särskilda skäl därtill äro, föreskriva att deklaration skall insändas inom annan tid än som i första stycket sagts.

2 mom. Har rörelseidkare haft att erlägga skatt vid inköp av varor, som av honom återförsålts eller använts såsom material vid yrkesmässig tillverkning av varor eller vid å varor yrkesmässigt utförda ändrings-, underhålls- eller rengöringsarbeten, som icke i förteckningen undantagits från skatteplikt, må han i deklaration göra avdrag för sålunda erlagd skatt. Vad här sagts om inköp av varor skall i tillämpliga delar gälla även tjänsteprestationer.

3 mom. Deklarationens nettobelopp skall, där beloppet icke utgöres av helt krontal, utföras med närmaste lägre hela krontal.

4 mom. Deklaration skall upprättas å blankett enligt fastställt formulär.

(Se vidare anvisningarna.)

11 §.

Skattskyldig skall senast vid den tidpunkt, då deklaration skall hava insänts, genom insättning å länsstyrelsens postgirokonto erlägga enligt deklarationen upplupen skatt eller, om deklaration icke insändes inom föreskriven tid, preliminärt skattebelopp svarande mot det högsta skattebelopp, som upplupit under någon redovisningsperiod inom senast förflutna tolv kalendermånader, eller det lägre belopp länsstyrelsen bestämmer. Har skattskyldig erlagt preliminärt skattebelopp, äger han, sedan felande deklaration insänts, i samband med erläggande av skatt för en senare redovisningsperiod tillgodoräkna för mycket erlagd skatt. Har det preliminära skattebeloppet understigit den deklarerade skatten, skall felande skatt erläggas samtidigt med deklarationens insändande.

Belopp som för redovisningsperiod understiger fem kronor behöver icke erläggas.

12 §.

Inkomna deklarationer skola av länsstyrelsen snarast möjligt underkastas en förberedande granskning. Befinnes deklaration därvid vara behäftad med felaktighet av nämnvärd betydelse, skall den skattskyldige underrättas härom och i förekommande fall påföras ytterligare skatt.

Är deklaration så bristfällig, att den icke kan läggas till grund för skatteberäkningen, må länsstyrelsen beräkna skatten för perioden i fråga till skäligt belopp.

Skatt, som här angivits, skall erläggas inom av länsstyrelsen fastställd tid.

Länsstyrelsens beslut om skattens beräkning enligt denna paragraf äro att anse såsom preliminära i avvaktan på skattens slutliga fastställande.

13 §.

Efter kalenderårets utgång eller, därest skattskyldigs räkenskapsår icke sammanfaller med kalenderår, efter utgången av dylikt räkenskapsår, skall länsstyrelsen slutligt fastställa skatten för året i fråga. Fastställandet skall ske snarast möjligt och senast under månaden efter den, under vilken frågan om inkomsttaxeringen för samma beskattningsår blivit av prövningsnämnden avgjord.

Länsstyrelsen må, då skäl därtill föreligga, fastställa skatten för viss redovisningsperiod eller eljest för del av år.

Där den fastställda skatten överstiger den deklarerade eller eljest påförda skatten, skall skillnadsbeloppet erläggas inom av länsstyrelsen utsatt tid av minst en månad från beslutet.

Fastställes skatten till lägre belopp än som erlagts eller påförts, skall skillnadsbeloppet återbetalas eller avräknas.

Hänsyn skall icke tagas till skillnadsbelopp understigande tio kronor.

Ränta skall icke utgå.

14 §.

Försummar någon att inbetala skatt, som det enligt denna förordning åligger honom att erlägga, må skatten omedelbart indrivas och skall därvid gälla vad om indrivning av restförd skatt i uppbördsförordningen stadgas.

15 §.

Har skattskyldig i deklaration eller annan uppgift till ledning för skattens beräkning lämnat oriktigt meddelande och har meddelandet följts vid skattens fastställande eller har eljest meddelandet föranlett att den skattskyldige icke påförts skatt eller påförts skatt med för lågt belopp, skall den skattskyldige genom efterbeskattning påföras den skatt som han genom berörda förfarande undgått.

Föreligga sådana omständigheter att efterbeskattning skall ske, må den undanhållna skatten av länsstyrelsen beräknas efter vad med hänsyn till arten och omfattningen av den skattskyldiges verksamhet och till omständigheterna i övrigt finnes skäligt.

Vad ovan sagts skall äga motsvarande tillämpning, om skattskyldig underlåtit avlämna deklaration.

Efterbeskattning må icke ske om det undanhållna skattebeloppet understiger tvåhundra kronor.

Efterbeskattning må icke ske senare än under månaden efter den, då fråga om eftertaxering till inkomstskatt för samma tid senast kunnat bli föremål för prövningsnämnds avgörande. Har den skattskyldige avlidit må efterbeskattning icke ske senare än två år efter utgången av det kalenderår, under vilket bouppteckning ingivits.

Efterbeskattning verkställes av den länsstyrelse, som senast haft eller skolat hava att handlägga fråga om den skattskyldiges slutliga beskattning.

16 §.

Skattskyldig, som enligt lag är pliktig föra handelsböcker, skall ordna sin bokföring på sådant sätt, att den möjliggör kontroll över den allmänna varuskatten. Annan skattskyldig skall i fråga om rörelse dag för dag föra anteckningar angående inkomster och utgifter samt vid räkenskapsårets utgång upprätta förteckning över varulager och fordringar. Vad i bokföringslagen är stadgat rörande förvaring av handelsbok m. m. skall äga motsvarande tillämpning beträffande anteckningar, som nu sagts, jämte tillhörande handlingar.

Det åligger skattskyldig att ställa sig till efterrättelse de särskilda föreskrifter rörande räkenskapernas ordnande, som länsstyrelsen meddelar för erhållande av en betryggande kontroll över skattens behöriga utgörande.

17 §.

Skattskyldig så ock annan, som köper och säljer eller eljest i och för sin rörelse tager befattning med skattepliktig vara är skyldig att på anfordran av länsstyrelsen lämna de uppgifter om sin verksamhet, som länsstyrelsen finner erforderliga för skattekontrollen, samt att för kontrollen tillhandahålla länsstyrelsen sina räkenskaper med tillhörande handlingar.

Kontrolltjänsteman äger på anfordran att när som helst erhålla tillträde till samtliga lokaler och utrymmen, som av skattskyldig användas för tillverkning, lagerhållning eller försäljning och annan omsättning av skattepliktig vara.

Offentlig myndighet har att beträffande egna inköp av skattepliktiga varor samt i övrigt beträffande dess verksamhetsområde på anfordran av länsstyrelsen lämna sådana uppgifter som kunna vara av betydelse för kontrollen.

Vid kontrollen skall i erforderlig utsträckning jämförelse ske med de skattskyldigas självdeklarationer och andra tillgängliga uppgifter för inkomsttaxeringen.

AVDELNING III

Bestämmelser angående införsel till riket

18 §.

Skatten skall erläggas av den för vars räkning införseln äger rum.

Skyldighet att vid införsel erlägga skatt föreligger icke för den som är registrerad enligt bestämmelserna i 5 §, där införseln avser vara, vilken av den registrerade skall försäljas eller användas såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu eller vid yrkesmässigt utförande av tjänsteprestation.

19 §.

Skatten utgår med procent av varans beskattningsvärde.

Beskattningsvärdet är lika med varans värde, beräknat enligt 4 § tulltaxeförordningen, med tillägg av å varan belöpande tull och andra avgifter samt annan skatt än allmän varuskatt.

20 §.

Den som är registrerad enligt bestämmelserna i 5 § skall, där han till riket inför vara för försäljning eller användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu eller vid yrkesmässigt utförande av tjänsteprestation, i samband med tulltaxeringen av varan till tullmyndigheten avlämna skriftlig försäkran rörande ändamålet med införseln.

21 §.

Skatt, som enligt av tullmyndigheten verkställd uträkning belöper å införd vara, skall erläggas till tullverket samtidigt med tullen. Vad i fråga om tull finnes stadgat rörande betalningsanstånd, ställande av säkerhet samt påföljd för fördröjd eller utebliven betalning skall äga motsvarande tillämpning beträffande skatten.

22 §.

För vara, som införts till riket men sedermera utförts ur riket eller till svensk frihamn, må restitution av skatt åtnjutas i den ordning och omfattning, Kungl. Maj:t bestämmer.

Skatt utgår icke för vara, som införes under sådana omständigheter, att för densamma åtnjutes tullfrihet enligt 5, 6 eller 8 § tulltaxeförordningen eller ock tullindring enligt 9 § samma förordning; dock att skattskyldighet föreligger vid återinförsel av vara, för vilken skatt icke erlagts eller för vilken erlagd skatt restituerats.

AVDELNING IV

Om varuskattenämnd, besvärsförfarande m. m.

23 §.

Kungl. Maj:t förordnar en särskild nämnd *(varuskattenämnden)*, som har att genom rådgivande och vägledande verksamhet främja en riktig och likformig beskattning samt verka för en effektiv och ändamålsenlig kontroll av skattens erläggande.

Efter ansökan må nämnden lämna förhandsbesked angående fråga, huruvida eller på vad sätt sökanden har att utgöra allmän varuskatt. Befinnes frågan vara av mindre vikt eller inkommer sökanden icke med tillförlitlig utredning eller föreligger eljest särskilda skäl, må ansökningen avvisas.

Nämnden skall bestå av sju ledamöter, av vilka en skall förordnas till ordförande och en till vice ordförande. Ordföranden, vice ordföranden och två övriga ledamöter skola vara lagfarna eller hava erfarenhet av administrativ verksamhet. Tre av ledamöterna skola utses så att kännedom om förhållandena inom näringslivet, speciellt handeln, kommer att förefinnas inom nämnden. För envar av förstnämnda ledamöter skall utses en suppleant och för de senare sammanlagt sex suppleanter. Ledamöter och suppleanter skola förordnas för en tid av fyra år. Avgår ledamot eller suppleant skall annan förordnas för återstående tidsperiod. Förordnande kan när som helst återkallas.

Kungl. Maj:t utfärdar de föreskrifter, som i övrigt finnas erforderliga för nämndens verksamhet.

24 §.

Över länsstyrelsens beslut angående uttagande av allmän varuskatt må besvär anföras hos kammarrätten. Rätt att anföra besvär tillkommer skattskyldig samt annan, som har väsentligt intresse av beslutet. Besvär må dock icke anföras över beslut som avser preliminärt uttagande av skatt.

Besvär skola hava inkommit till kammarrätten eller vederbörande länsstyrelse inom två månader från det den skattskyldige erhållit del av beslutet.

25 §.

Över kammarrättens beslut må besvär anföras hos Kungl. Maj:t av den som fört talan hos kammarrätten samt av vederbörande landskamrerare. Besvären skola hava inkommit till finansdepartementet inom två månader från det klaganden erhållit del av beslutet.

26 §.

Besvär över varuskattenämndens beslut, varigenom nämnden meddelat förhandsbesked, må av sökanden och av vederbörande landskamrerare anföras hos Kungl. Maj:t. Besvären skola hava inkommit till finansdepartementet inom en månad från det klaganden erhållit del av beslutet.

Över nämndens beslut, varigenom ansökan om förhandsbesked avvisats, må besvär icke anföras.

27 §.

Länsstyrelsen må vid vite förelägga skattskyldig att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, dock att föreläggande icke må avse inbetalande av skatt.

28 §.

Lämnar skattskyldig uppsåtligen eller av grov oaktsamhet oriktig uppgift i försäkran som i 6 § avses, straffes med dagsböter eller fängelse.

Underlåter någon i andra fall än nu sagts att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, straffes med böter, högst trehundra kronor.

29 §.

Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration eller i försäkran som i 20 § avses lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

30 §.

Den som har eller haft att taga befattning med kontroll enligt denna förordning må ej i vidare mån än hans tjänsteutövning fordrar yppa affärsförhållande, varom han därvid erhållit kännedom. Tjänsteman, som häremot bryter, vare underkastad ansvar såsom för tjänstefel. Gör annan än tjänsteman sig skyldig till förseelse, som nu sagts, straffes med dagsböter.

31 §.

Förseelse, som avses i 28 § andra stycket, må av allmän åklagare åtalas allenast efter angivelse av länsstyrelsen.

32 §.

Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Förteckning

över

varor och tjänsteprestationer, för vilka allmän varuskatt icke skall erläggas

a) Följande för jordbruk med binäringar avsedda varuslag: utsäde, fröer, skogsplantor, plantor av icke-perenna växter, foder- och gödselmedel, torvströ, konserveringsmedel för foder, betningsmedel, bakteriekulturer för växter, medel för bekämpande av ogräs, växtskyddsmedel.

b) Levande djur, andra än fisk, kräftdjur och musslor.

c) Jord, sand, grus och sten i obearbetat eller krossat skick.

d) Ved, bränntorv och torvbriketter.

e) För förtäring avsedda rusdrycker (spritdrycker, vin och starköl).

f) Tobaksvaror.

g) Tidningar och tidskrifter.

Anm. Till tidningar och tidskrifter hänföras sådana publikationer, som enligt utgivningsplan äro avsedda att under bestämd titel

utgivas med minst fyra å särskilda tider utkommande nummer eller häften årligen.

h) Fartyg för frakt av passagerare eller last med nettodräktighet av 20 registerton eller däröver, luftfartyg.

i) Krigsmateriel, som inköpes av staten och omfattas av gällande förbud mot utförsel av krigsmateriel (SFS 1949:614).

j) Reparation av skodon.

k) Tvättning, mangling och strykning av textilvaror.

ANVISNINGAR

till 1 §.

1. Med *varor* förstås materiella ting av lös egendoms natur. Hit räknas icke blott färdigställda varor utan även halvfabrikat och råvaror. Till varor hänföres icke gas, som tillhandahålles i ledningar, ej heller vatten från vattenverk.

Handlingar, vilkas värde grundar sig å rättigheter av olika slag — såsom aktier, obligationer, biljetter och lottsedlar — äro icke vad gäller dylikt värde att anse som varor. Däremot skola sådana handlingar, då de försäljas såsom trycksaker, anses såsom varor. Frankotecken, sedlar och mynt, som äga samlarvärde, äro att hänföra till varor.

Fast egendom — härmed förstås vad som enligt kommunalskattelagen är att anse såsom fast egendom — utgör icke vara. Borttagas från fastighet tillbehör, inredning eller andra beståndsdelar bliva dessa dock att hänföra till varor.

2. Begränsningen till försäljning inom riket innebär, att försäljning av varor för export är skattefri. Försäljning av varor för bruk för fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är att jämställa med export.

till 2 §.

Med *vederbörande länsstyrelse* förstås länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige bedriver verksamhet med fast driftställe eller, om verksamheten bedrives inom mer än ett län, länsstyrelsen i det län, där huvudkontor är beläget. Saknas fast driftställe, är länsstyrelsen i det län, där den skattskyldige är bosatt, beskattningsmyndighet.

till 4 §.

1. Endast verksamhet, som bedrives *yrkesmässigt,* faller under förordningens bestämmelser. Frågan, huruvida yrkesmässighet föreligger, får bedömas främst med hänsyn till omfattningen av och syftet med verksamheten. Sålunda föreligger icke skatteplikt exempelvis vid försäljning av personlig lösegendom eller dödsbos tillgångar eller av inventarier, anskaffade för stadigvarande bruk i förvärvsverksamhet.

Tillhandahållande av kost åt egen personal utgör icke yrkesmässig verksamhet. Om denna verksamhet upplåtits på entreprenad åt annan, vilken bedriver densamma yrkesmässigt, föreligger däremot skattskyldighet för entreprenören.

2. Med *servering* förstås tillhandahållande av varor till förtäring på stället. Därest jämväl bostad tillhandahålles och ett gemensamt pris uttages för kost och logi, får uppdelning ske efter skälig grund.

3. Med *uttag* av varor förstås varje ianspråktagande för ändamål som icke avser försäljning, dock att användning såsom material vid tillverkning av varor för avsalu eller vid å varor yrkesmässigt utförda ändrings-, underhålls- eller rengöringsarbeten av andra slag än de som särskilt undantagits i förteckningen, icke äro att hänföra till uttag. Till uttag hänföres således icke endast ianspråktagande av varor för personligt ändamål utan även exempelvis överföring av en skrivmaskin från en skrivmaskinsfabrikants lager för användning på hans kontor. Då varor, som ingå i rörelseidkares varulager, uthyras, anses desamma därmed hava uttagits ur varulagret. Vid senare uthyrning eller om rörelseidkaren försäljer dessa varor, skall skatt icke utgå.

4. Med *material* förstås råvara, halvfabrikat eller annan vara, som är avsedd antingen att ingå såsom beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara eller att förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen annorledes än genom förslitning.

5. Med *konsument* förstås annan än den som yrkesmässigt återförsäljer inköpta varor eller använder desamma såsom material för tillverkning av varor för avsalu eller eljest för ändamål som i punkt 3 sägs.

Då byggnad icke är att hänföra till vara, följer av det sagda att byggmästare, som ägnar sig uteslutande åt att uppföra byggnader, är att anse som konsument. Om byggmästare jämväl bedriver tillverkning av varor t. ex. vid egen snickerifabrik och regelmässigt försäljer produkter därifrån, blir han däremot icke att anse som konsument vad gäller material för denna tillverkning. Han har därför att själv redovisa skatt dels för sin försäljning och dels för egen förbrukning i form av uttag. Om han icke försäljer varor från snickerifabriken är han att anse som konsument, men även i dylikt fall kan bliva fråga om skattepliktigt uttag, varvid erlagd skatt å inköpt material får avdragas.

6. Vid beräkning av den *årsomsättning* som är avgörande för frågan, huruvida skattskyldighet föreligger för den som allenast förfärdigar kläder eller andra textilvaror eller utför ändrings- eller underhållsarbeten å dylika varor, skall omsättningen under det kalenderår som förflutit närmast före löpande redovisningsperiod vara avgörande (angående redovisningsperiod se 9 §). Därest skattskyldig rörelseidkares omsättningsförhållanden efter närmast föregående års utgång undergått förändring, som kan antagas bliva varaktig och som bör föranleda skattskyldighetens upphörande, må

rörelseidkaren efter framställning hos beskattningsmyndigheten befrias från skattskyldighet. Beskattningsmyndigheten kan i sådant fall, även utan att rörelseidkaren gjort ansökan därom, föreskriva, att skattskyldigheten skall upphöra.

Frågan om skattskyldighet för den som påbörjar rörelse är beroende av de omsättningsförhållanden som med hänsyn till rörelsens beskaffenhet kunna antagas komma att föreligga.

7. Såsom rörelser, vilka huvudsakligen tillhandahålla *personliga tjänster*, äro att anse bl. a. herr- och damfriseringar, skönhetssalonger och badinrättningar. Därest icke i dylik verksamhet bedrives jämväl tillverkning av varor för avsalu eller eljest försäljning i nämnvärd omfattning, föreligger icke skattskyldighet för rörelseidkaren.

till 6 §.

Där varor av samma slag förvärvas av registrerad rörelseidkare för att användas såväl för återförsäljning eller eljest för skattefritt ändamål som ock för annat ändamål, exempelvis privat förbrukning, erfordras icke uppdelning vid inköpet, utan varorna må levereras utan skattepåföring. Till den del varorna användas för annat än skattefritt ändamål inträder skatteplikt i samband med varans ianspråktagande av köparen.

Föreligger förhållande som i 6 § sista stycket angives, skall säljaren uttaga skatt även om köparen överlämnat registreringsbevis och försäkran. Vid bedömning som där avses bör säljaren få ledning av mängden och beskaffenheten av de beställda varorna och sin egen kännedom om köparens förhållanden.

till 8 §.

I beskattningsvärdet skall inräknas även vad som av vederlaget må hava beräknats motsvara varuskatten. Avdrag får icke ske för transport-, emballage- och andra liknande kostnader, som ingå i priset för en vara. Avdrag får ej heller ske för s. k. avbetalningstillägg.

Kassa- och andra rabatter, som direkt avgå från likviden, skola icke medräknas. Har rabatter, återbäring eller bonus för skattepliktig försäljning utgivits i efterhand, får avdrag härför verkställas vid utgivandet.

till 10 §.

Den här stadgade avdragsrätten syftar till att förebygga en icke avsedd dubbelbeskattning. Om en rörelseidkare, exempelvis innehavare av en matservering, inköper livsmedel i en detaljhandel och skatt därvid uttages, får rörelseidkaren från sin omsättning avdraga vad han sålunda inköpt med skatt. Däremot får avdrag icke ske för inköp, som avse allmänna omkostnader; i förenämnda exempel får således avdrag icke ske för inköp av blommor, glas, porslin och linnevaror.

Tillhör alternativet detaljhandelsskatt

Utkast
till
Förordning om skyldighet för producent av jordbruksprodukter att erlägga allmän varuskatt

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

Ägare av jordbruksfastighet ävensom arrendator av dylik fastighet skall, där han icke blivit registrerad såsom skattskyldig enligt förordningen om allmän varuskatt, i den ordning nedan stadgas erlägga allmän varuskatt.

2 §.

Skatt skall erläggas för av den skattskyldige producerade livsmedel ävensom för andra jordbruksprodukter, som äro skattepliktiga enligt förordningen om allmän varuskatt och som av den skattskyldige tagas i anspråk för förbrukning i eget hushåll eller eljest för annat ändamål än försäljning till sådan återförsäljare av produkterna som är registrerad enligt nämnda förordning.

3 §.

Uppgift angående produkter som tagits i anspråk på sätt i 2 § sägs skall av den skattskyldige fogas till självdeklaration, som avgives i den kommun där jordbruksfastigheten är belägen.

I uppgiften skall skattepliktig försäljning redovisas efter samma grunder, som gälla beträffande den skattskyldiges inkomstredovisning i självdeklaration, och värdet av produkter som eljest tagits i anspråk på sätt i 2 § sägs beräknas efter i orten gällande pris.

4 §.

Taxering till allmän varuskatt enligt denna förordning verkställes av vederbörande taxeringsnämnd i samband med inkomsttaxeringen.

5 §.

I fråga om förfarandet vid taxeringen, besvär m. m. skola taxeringsförordningens bestämmelser om taxering för inkomst och förmögenhet i tillämpliga delar lända till efterrättelse.

Beträffande debitering och uppbörd m. m. av allmän varuskatt skall i tillämpliga delar gälla vad i uppbördsförordningen stadgas om statlig inkomstskatt, dock att allmän varuskatt icke skall upptagas å debetsedel avseende preliminär skatt.

6 §.

Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Alternativet partihandelsskatt

Utkast
till
Förordning om allmän varuskatt

Härigenom förordnas som följer.

AVDELNING I

Allmänna bestämmelser

1 §.

För samtliga varor med undantag för dem som äro upptagna i en vid denna förordning fogad förteckning skall, där varorna inom riket försäljas eller på annat sätt tagas i anspråk eller ock införas till riket, enligt vad nedan sägs till staten erläggas särskild skatt *(allmän varuskatt)*.

Skatt utgår icke för vara som tidigare varit levererad till köpare för konsumtion eller nyttjande utan att köpet gått åter (begagnad vara).

(Se vidare anvisningarna.)

2 §.

Beskattningsmyndighet är, beträffande försäljning och annat ianspråktagande inom riket, kontrollstyrelsen och, beträffande införsel till riket, generaltullstyrelsen.

Vid kontrollstyrelsens sida skall finnas en särskild rådgivande nämnd *(varuskattenämnden)* med uppgift att till styrelsen avgiva yttranden och förslag i ärenden rörande allmän varuskatt.

3 §.

Kungl. Maj:t eller den myndighet Kungl. Maj:t bestämmer äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av skatt.

AVDELNING II

Bestämmelser avseende försäljning och annat ianspråktagande inom riket

4 §.

Skatten skall erläggas av

a) rörelseidkare som producerar skattepliktiga varor och som försäljer eller annorledes än för användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu tager i anspråk av honom producerade skattepliktiga varor till ett värde av lägst 20 000 kronor för år räknat,

b) annan rörelseidkare än som under a) avses, som försäljer skattepliktiga varor till återförsäljare till ett värde av lägst 50 000 kronor för år räknat, samt

c) annan rörelseidkare än som under a) eller b) avses, som försäljer skattepliktiga varor till ett värde av lägst 500 000 kronor för år räknat.

Skatten skall, där kontrollstyrelsen så förordnar, erläggas av annan rörelseidkare än som under a), b) eller c) avses, där rörelseidkaren själv ansöker därom eller där han från rörelseidkare, som under a), b) eller c) avses, på grund av intressegemenskap eller eljest erhåller skattepliktiga varor till väsentligt lägre priser än som äro gängse.

(Se vidare anvisningarna.)

5 §.

1 mom. Skattskyldig som i 4 § första stycket avses är pliktig att hos kontrollstyrelsen anmäla sig för registrering. Sådan skattskyldig ävensom rörelseidkare, beträffande vilken kontrollstyrelsen meddelat sådant förordnande som i 4 § andra stycket avses, skall av kontrollstyrelsen registreras såsom skattskyldig.

2 mom. Anmälan för registrering ävensom ansökan om registrering skall göras skriftligen hos kontrollstyrelsen och skall innehålla uppgift angående vederbörandes fullständiga namn och postadress, företagets namn, rörelsens art och belägenhet samt dagen för tillverkningens eller försäljningens påbörjande.

Om verkställd registrering skall kontrollstyrelsen utfärda särskilt bevis.

Inträder ändring i förhållande, varom uppgift lämnats i anmälan eller ansökan om registrering, är den registrerade skyldig att därom underrätta kontrollstyrelsen senast åtta dagar därefter.

3 mom. Rörelseidkare, som är registreringsskyldig, må icke innan registrering skett försälja av honom producerad skattepliktig vara eller taga dylik vara i anspråk för annat ändamål än användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu. Utan hinder härav må den, som övertagit annans rörelse, bedriva densamma under förutsättning att anmälan för registrering göres inom åtta dagar efter övertagandet. Un-

der tid, då rörelse sålunda fortsättes, skall rörelseidkaren anses vara registrerad.

4 mom. Åsidosätter registrerad rörelseidkare grovt vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, må kontrollstyrelsen förordna om hans avregistrering.

Har dylikt förordnande meddelats beträffande producent som i 4 § första stycket a) avses, skall för honom likväl gälla vad i fråga om registrerad producent är stadgat, dock att han icke må förvärva andra skattepliktiga varor än sådana som påförts skatt.

6 §.

1 mom. Skyldighet att erlägga skatt inträder

a) då varan levereras

1) från registrerad rörelseidkare till annan än registrerad rörelseidkare och

2) från registrerad rörelseidkare till annan registrerad rörelseidkare, där dennes förvärv av varan uppenbarligen sker i annat syfte än att återförsälja varan eller att använda varan såsom material vid av honom bedriven yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu, samt

b) då varan tages i anspråk för annat ändamål än försäljning eller användning såsom material vid av den registrerade rörelseidkaren bedriven yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu.

För vara, som ingår i registrerad rörelseidkares lager då registrering upphör, inträder skyldighet att erlägga skatt vid tidpunkten för registreringens upphörande. Vad nu sagts skall dock icke gälla i fall där kontrollstyrelsen förordnat om avregistrering av producent som i 4 § första stycket a) avses.

2 mom. Skattskyldig, som avser att utan skattepåföring förvärva skattepliktig vara för återförsäljning eller för användning såsom material vid av honom bedriven yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu, skall tillställa säljaren försäkran, att köparen registrerats under angivet registernummer samt att förvärvet sker för ändamål som nyss sagts. Såsom villkor för registrerad rörelseidkares rätt att utan erläggande av skatt försälja skattepliktig vara till annan registrerad rörelseidkare skall gälla att köparen till säljaren överlämnat bevis om sin registrering jämte försäkran som ovan sagts.

3 mom. Försäljning av vara utan erläggande av skatt må icke äga rum, där det för säljaren är uppenbart, att förvärvet av varan sker för annat ändamål än för återförsäljning av varan eller för användning av varan såsom material vid av köparen bedriven yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu.

(Se vidare anvisningarna.)

7 §.

Skatten beräknas på grundval av varans beskattningsvärde.

Beskattningsvärdet utgör

a) där varan försäljes, det avtalade vederlaget,

b) där varan av skattskyldig, som bedriver försäljning huvudsakligen till återförsäljare, tages i anspråk för annat ändamål än försäljning eller användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu, det vederlag som den skattskyldige lägst betingar sig eller kan antagas betinga sig vid försäljning av varan till icke registrerad återförsäljare, samt

c) där varan av annan skattskyldig än som i b) avses tages i anspråk för annat ändamål än försäljning eller användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu, det gängse konsumentpriset för varan.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §.

Skatten utgår

a) med a procent av varans beskattningsvärde

1) där varan försäljes till återförsäljare och

2) där varan av skattskyldig, som bedriver försäljning av dylik vara till återförsäljare, tages i anspråk för annat ändamål än försäljning eller användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu, samt

b) med b procent av varans beskattningsvärde i övriga fall.

9 §.

1 mom. Skatten skall redovisas för bestämda tidsperioder. Dessa äro:

Redovisningsperiod	1,	omfattande	januari	och	februari,
»	2,	»	mars	»	april,
»	3,	»	maj	»	juni,
»	4,	»	juli	»	augusti,
»	5,	»	september	»	oktober samt
»	6,	»	november	»	december.

Kontrollstyrelsen äger, om särskilda skäl därtill äro, fastställa annan tidsperiod som redovisningsperiod.

2 mom. Skattskyldig skall senast å femtonde dagen i andra månaden efter varje redovisningsperiods utgång till kontrollstyrelsen insända en på heder och samvete avgiven deklaration angående beskattningsvärdet av de varor, beträffande vilka skyldighet att erlägga skatt inträtt under perioden, samt angående den å varorna belöpande skatten.

Kontrollstyrelsen äger, om särskilda skäl därtill äro, föreskriva att deklaration skall insändas inom annan tid än som i första stycket sagts.

3 mom. Skattskyldig äger i deklaration från det deklarerade skattebeloppet göra avdrag för skatt

a) för varor, som förvärvats från icke registrerad rörelseidkare för återförsäljning eller för användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara,

b) för varor, som återtagits i samband med återgång av köp,

c) för varor, som förvärvats för ändamål som i a) sägs och som eljest visas hava tidigare blivit påförda skatt,

d) som visas svara mot lämnad kassarabatt, bonus eller liknande rabattförmån å vederlag, för vilket skatt redovisats, samt

e) för varor, som enligt bevis av tullmyndighet av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller till svensk frihamn.

4 mom. På särskild prövning av kontrollstyrelsen ankommer, huruvida och i vad mån avdrag jämväl må göras för skatt för varor, vilka skattskyldig återtagit utan samband med återgång av köp eller vilkas försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning från köpare.

5 mom. Deklarationens nettoskattebelopp skall, där beloppet icke utgöres av helt krontal, utföras med närmaste lägre hela krontal.

6 mom. Deklaration skall upprättas å blankett enligt formulär, som fastställes av kontrollstyrelsen.

10 §.

Skattskyldig skall senast vid den tidpunkt, då deklaration skall hava insänts, genom insättning å kontrollstyrelsens postgirokonto erlägga enligt deklarationen upplupen skatt eller, om deklaration icke insändes inom föreskriven tid, preliminärt skattebelopp svarande mot det högsta skattebelopp, som upplupit under någon redovisningsperiod inom senast förflutna tolv kalendermånader, eller det lägre belopp kontrollstyrelsen bestämmer. Har skattskyldig erlagt preliminärt skattebelopp, äger han, sedan felande deklaration insänts, i samband med erläggande av skatt för en senare redovisningsperiod tillgodoräkna för mycket erlagd skatt. Har det preliminära skattebeloppet understigit den deklarerade skatten, skall felande skatt erläggas samtidigt med deklarationens insändande.

11 §.

1 mom. Underlåter skattskyldig att insända deklaration eller befinnes insänd deklaration oriktig, äger kontrollstyrelsen fastställa den skatt, som rätteligen skall utgå, och den tid, inom vilken skatten skall erläggas.

2 mom. Försummar någon att inbetala skatt, som det enligt denna förordning åligger honom att erlägga, må skatten på framställning av kontrollstyrelsen omedelbart utmätas.

12 §.

För utövande av kontrollen över varuskatten äger kontrollstyrelsen an-

lita biträde av särskilda kontrolltjänstemän. Kontrolltjänsteman äger på anfordran erhålla tillträde till samtliga lokaler och utrymmen, som av skattskyldig användas för tillverkning, lagerhållning eller försäljning.

13 §.

Skattskyldig är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den enligt kontrollstyrelsens beprövande möjliggör kontroll över tillverkning, inköp och försäljning i rörelsen samt att vid anfordran tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

Skattskyldig skall vidare ställa sig till efterrättelse de särskilda föreskrifter, som kontrollstyrelsen för erhållande av en betryggande kontroll över skattens behöriga utgörande meddelar, ävensom de anvisningar kontrolltjänsteman i enlighet med kontrollstyrelsens föreskrifter kan komma att lämna.

14 §.

Den som utan att vara skattskyldig producerar, försäljer eller förmedlar försäljning av skattepliktig vara är skyldig att på anfordran lämna sådana uppgifter om sin rörelse, som kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman finner erforderliga för skattekontrollen, ävensom att, där kontrollstyrelsen finner det påkallat för kontrollens utövande, tillhandahålla sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

Skyldighet som i första stycket sägs föreligger jämväl för den som producerar eller försäljer vara, vilken användes vid tillverkning eller distribution av skattepliktig vara.

AVDELNING III

Bestämmelser avseende införsel till riket

15 §.

Skatten skall erläggas av den för vars räkning införseln äger rum.

Skyldighet att vid införsel erlägga skatt föreligger icke för den som är registrerad enligt bestämmelserna i 5 §, där införseln avser vara, vilken av den registrerade skall försäljas eller användas såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu.

16 §.

Skatten utgår med a procent av varans beskattningsvärde.

Beskattningsvärdet är lika med varans värde, beräknat enligt 4 § tull-

taxeförordningen, med tillägg av å varan belöpande tull och andra avgifter samt annan skatt än allmän varuskatt.

17 §.

Den som är registrerad enligt bestämmelserna i 5 § skall, där han till riket inför vara för försäljning eller användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu, i samband med tulltaxeringen av varan till tullmyndigheten avlämna skriftlig försäkran i två exemplar rörande ändamålet med införseln.

18 §.

Skatt, som enligt av tullmyndigheten verkställd uträkning belöper å införd vara, skall erläggas till tullverket samtidigt med tullen. Vad i fråga om tull finnes stadgat rörande betalningsanstånd, ställande av säkerhet samt påföljd för fördröjd eller utebliven betalning skall äga motsvarande tillämpning beträffande skatten.

19 §.

Försäkran som avses i 17 § skall slutligt granskas av kontrollstyrelsen och skall för sådant ändamål det ena exemplaret av handlingen av tullmyndigheten översändas till kontrollstyrelsen.

20 §.

För vara, som införts till riket men sedermera utförts ur riket eller till svensk frihamn, må restitution av skatt åtnjutas i den ordning och omfattning Kungl. Maj:t bestämmer.

Skatt utgår icke för vara, som införes under sådana omständigheter att för densamma åtnjutes tullfrihet enligt 5, 6 eller 8 § tulltaxeförordningen eller ock tullindring enligt 9 § samma förordning; dock att skattskyldighet föreligger vid återinförsel av vara, för vilken skatt icke erlagts eller för vilken erlagd skatt restituerats.

21 §.

Tullmyndighet åligger att till kontrollstyrelsen lämna uppgift angående den införsel till riket av skattepliktig vara, som äger rum för registrerad rörelseidkares räkning.

22 §.

Formulär till försäkran och uppgift som avses i 17 och 21 §§ fastställas av generaltullstyrelsen och kontrollstyrelsen gemensamt.

AVDELNING IV

Ansvarsbestämmelser m. m.

23 §.

Försäljer rörelseidkare, som i 4 § första stycket a) avses, av honom producerad skattepliktig vara eller tager dylik vara i anspråk för annat ändamål än användning såsom material vid yrkesmässig tillverkning av vara för avsalu innan registrering skett, straffes med dagsböter, ej under tjugu.

Lämnar skattskyldig uppsåtligen eller av grov oaktsamhet oriktig uppgift i försäkran som i 6 § 2 mom. avses, straffes med dagsböter eller fängelse.

Underlåter någon i andra fall än nu sagts att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, straffes med böter, högst trehundra kronor.

24 §.

Kontrollstyrelsen må vid vite förelägga skattskyldig att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, dock att föreläggande icke må avse inbetalande av skatt.

25 §.

Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration eller i försäkran som i 17 § avses lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

26 §.

Den som har eller haft att taga befattning med kontroll enligt denna förordning må ej i vidare mån än hans tjänsteutövning fordrar yppa affärsförhållande, varom han därvid erhållit kännedom. Tjänsteman, som häremot bryter, vare underkastad ansvar såsom för tjänstefel. Gör annan än tjänsteman sig skyldig till förseelse, som nu sagts, straffes med dagsböter.

27 §.

Polismyndighet åligger att tillhandagå kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman med begärd upplysning om rörelseidkare som i 4 § första stycket avses.

28 §.

Brott, som avses i 23 § tredje stycket, må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av kontrollstyrelsen.

29 §.

Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Förteckning

över

varor, för vilka allmän varuskatt i c k e skall erläggas,

i gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning upptagna under nedanstående statistiska nummer

Statistiskt nr	Varuslag
1—11:2	Levande djur, andra än fisk, kräftdjur och musslor
71:1	Ägg av fjäderfä: hönsägg
	Växter ej särskilt nämnda:
	levande:
93:1	plantor av al, alm, ask, asp, avenbok, björk, bok, ek, gran, lind, lärk, lönn, poppel och tall
ur 95	plantor av icke-perenna växter
	torkade eller annorledes preparerade:
ur 97	hömjöl
103—105	Rötter, ätbara, ej särskilt nämnda
106—107:4	Potatis: rå
108:3—4	Tomater
109:3—116	Köksväxter, ej särskilt nämnda: färska eller enbart kokade
120:1—2	Svampar, ätbara
122	Hö
123	Halm
	Frukter och bär, ätbara: färska eller enbart kokade:
128:1—2	jordgubbar
128:3	hjortron
133—134	bär
	Spannmål, omalen
170	Havre
171	Majs
173	Vicker
174—175	Ärter och bönor, ej tjänliga till människoföda
176	Råg
177	Vete
178	Korn
191—194:2	Kli
206—208:2	Frö samt icke ätbara oljehaltiga frukter, andra än jordnötter, kopra,
209, 210	sojabönor och blomsterfrö
211—222	
224—226	
322	Mineralvatten och kolsyrade, alkoholfria läskedrycker
323:2—3	Maltdrycker med en alkoholhalt överstigande 1,8 viktprocent (öl och starköl)
327—339	Vin och andra alkoholhaltiga drycker innehållande mer än 2 1/4 men ej mer än 25 volymprocent alkohol, ej hänförliga till maltdrycker
340—351	Spritdrycker, innehållande mer än 25 volymprocent alkohol, ävensom sprit och absolut alkohol
352—358	Tobak och tobaksvaror
359—372:3	Fodermedel
ur 373—400:2	Sten- och jordarter, malm m. m.: sten, grus, sand och jord i obearbetat eller krossat skick
426	Torvbriketter
ur 427	Bränntorv
ur 428	Torvströ
ur 439	Bensin
457:1	AIV-syra
464:2—3, 5	Natrium-, ammonium- och kaliumfosfat

Statistiskt nr	Varuslag
483	Ammoniumnitrat
492:1	Ammoniumsulfat
496	Kaliumklorid
509	Kaliumnitrat
515:5—6 ur 540:11, 44 ur 601—603	Beredningar för bekämpande av växtsjukdomar och insektsangrepp på växter, ogräsbekämpningsmedel
634—643	Gödselmedel, ej särskilt nämnda, andra än blomster- och krukväxtgödning, vilka utgöra blandningsprodukter och saluföras i mindre, för detaljhandeln avsedda förpackningar
751—752	Ved
ur 882	Tidningar, tidskrifter och modejournaler, med eller utan bilagor, vilka, vad angår inhemska publikationer, enligt utgivningsplan äro avsedda att under bestämd titel utgivas med minst fyra å särskilda tider utkommande nummer eller häften årligen
1922—1923	Luftfartyg
ur 1924—1928, 1930—1939, 1942, 1944	För frakt av passagerare eller last avsedda fartyg, andra än luftfartyg, samt båtar och skeppsdockor, även med tillbehör, med nettodräktighet av 20 registerton eller däröver
ur 1993—1999, ur 2002—2018, ur 2020—2021, ur 2023—2033	Vapen och ammunition, som inköpes av staten och omfattas av gällande förbud mot utförsel av krigsmateriel (S.F.S. 1949:614)
ur 2088:5	Bakteriekulturer för växter

ANVISNINGAR

till 1 §.

1. Med *varor* förstås materiella ting av lös egendoms natur. Hit räknas icke blott färdigställda varor utan även halvfabrikat och råvaror. Till varor hänföres icke gas, som tillhandahålles i ledningar, ej heller vatten från vattenverk.

Handlingar, vilkas värde grundar sig å rättigheter av olika slag — såsom aktier, obligationer, biljetter och lottsedlar — äro icke vad gäller dylikt värde att anse såsom varor. Däremot skola sådana handlingar, då de försäljas såsom trycksaker, anses såsom varor. Frankotecken, sedlar och mynt, som äga samlarvärde, äro att hänföra till varor.

Fast egendom — härmed förstås vad som enligt kommunalskattelagen är att anse såsom fast egendom — utgör icke vara. Borttagas från fastighet tillbehör, inredning eller andra beståndsdelar, bliva dessa dock att hänföra till varor.

2. *Försäljning* skall anses föreligga, även om vederlaget utgöres av annat än penningar, exempelvis då en begagnad bil ingår som dellikvid vid inköp av ny bil. I försäljning innefattas avyttring genom s. k. avbetalningsköp.

Beträffande ianspråktagande för annat ändamål än försäljning se anvisningarna till 4 §.

till 4 §.

1. Skyldighet att erlägga skatt åvilar rörelseidkare som producerar skattepliktiga varor oavsett om han företager någon bearbetning av varorna, exempelvis trädgårdsodlare.

2. Med *material* förstås råvara, halvfabrikat eller annan vara, som är avsedd antingen att ingå såsom beståndsdel i förädlad eller genom sammansättning framställd vara eller att förbrukas i den egentliga produktions- eller bearbetningsprocessen annorledes än genom förslitning.

3. Där varor av samma slag förvärvas av registrerad rörelseidkare för att användas icke blott för återförsäljning eller såsom material vid tillverkning (skattefritt inköp) utan även för annat ändamål, exempelvis privat förbrukning (skattepliktigt inköp), erfordras icke uppdelning vid inköpet, utan varorna må levereras utan skattepåföring. Till den del varorna förbrukas av köparen privat inträder skattskyldigheten i enlighet med stadgandet i 1 mom. första stycket b) i samband med varans ianspråktagande av köparen.

4. Med *ianspråktagande av vara* för annat ändamål än försäljning eller användning såsom material vid tillverkning av vara förstås icke endast uttag av vara ur den skattskyldiges rörelse för personligt ändamål utan även exempelvis överföring av en skrivmaskin från en skrivmaskinsfabrikants lager för användning på hans kontor. Med dylik överföring är att jämställa ianspråktagande av vara, som den skattskyldige tillverkat för användning inom rörelsen annorledes än såsom material vid tillverkning av vara, exempelvis ett byggnadsföretags ianspråktagande av inom företaget tillverkade snickeriarbeten för användning vid företagets byggnadsverksamhet.

Såsom ianspråktagande av vara för annat ändamål än försäljning eller användning såsom material vid tillverkning av vara är även att anse uthyrning av vara. Där vara, som uthyrts, senare försäljes, skall skatt icke utgå vid försäljningen, enär begagnade varor icke äro skattepliktiga.

Enär skatt skall uttagas vid försäljning till oregistrerad köpare, skall skatt påföras varor som försäljas till byggmästare, vilken ägnar sig uteslutande åt att uppföra byggnader och därför icke är registrerad. Om byggmästare jämväl bedriver tillverkning av varor, t. ex. vid egen snickerifabrik, och regelmässigt försäljer produkter därifrån, äger han registrera sig och därmed utan skatt inköpa varor av de slag, som användas vid tillverkningen. Han har då att lämna redovisning dels för sin försäljning av tillverkade varor, dels för den egna förbrukningen av dylika varor [ianspråktagande enligt 7 § b)].

5. Vid beräkning av den *årsomsättning* som är avgörande för frågan,

huruvida skyldighet föreligger för rörelseidkare att låta registrera sig, skall iakttagas följande.

För fastställande av skattskyldighet enligt första stycket a) och b) skall rörelseidkarens omsättning under det kalenderår som förflutit närmast före löpande redovisningsperiod vara avgörande (angående redovisningsperiod se 9 §). Därest skattskyldig rörelseidkares omsättningsförhållanden efter närmast föregående års utgång undergått förändring, som kan antagas bliva varaktig och som bör föranleda skattskyldighetens upphörande, må rörelseidkaren efter framställning hos beskattningsmyndigheten befrias från skattskyldighet. Beskattningsmyndigheten kan i sådant fall, även utan att rörelseidkaren gjort ansökan därom, föreskriva att skattskyldigheten skall upphöra.

Skattskyldighet för den som påbörjar rörelse är beroende av de omsättningsförhållanden som med hänsyn till rörelsens beskaffenhet kunna antagas komma att föreligga.

till 6 §.

Föreligger förhållande som i 3 mom. angives, skall säljaren uttaga skatt även om köparen överlämnat registreringsbevis och försäkran.

till 7 §.

1. Med det för varan avtalade *vederlaget* förstås vid försäljning till återförsäljare fakturanettovärdet, dvs. varans pris minskat med kvantitetsrabatter. Vid försäljning till konsument utgör vederlaget den bestämda motprestationen. Vid avbetalningsköp skall förekommande pristillägg icke ingå i beskattningsvärdet. I vederlag skall inräknas värdet av icke kontant motprestation.

2. Värde av *emballage* må frånräknas varuvärde endast i den mån fråga är om returemballage, vars värde regelmässigt krediteras köparen. Debiteras köparen icke returemballagets värde, uppkommer ej fråga om dess inräknande i beskattningsvärdet. Där annat emballage än returemballage debiteras säljaren i särskild ordning, skall värdet inräknas i beskattningsvärdet. Fraktkostnader skola ingå i beskattningsvärdet endast om kostnaderna äro schematiskt inkalkylerade i priset för varan. Där särskilt frakttillägg är bestämt med hänsyn till verkliga fraktkostnader i varje enskilt fall, skall tillägget sålunda icke inräknas i beskattningsvärdet.

Utkast
till
Förordning om särskild varuskatt

Härigenom förordnas som följer.

AVDELNING I

Allmänna bestämmelser

1 §.

För vara, som är upptagen i en vid denna förordning fogad förteckning, skall i den mån ej annat av förteckningen framgår, där varan inom riket yrkesmässigt försäljes eller på annat sätt tages i anspråk eller ock införes till riket, enligt vad nedan sägs till staten erläggas särskild skatt *(särskild varuskatt)*.

Skatt utgår icke för vara, som å apotek beredes för försäljning enligt recept av läkare, veterinär eller tandläkare.

2 §.

Beskattningsmyndighet är, beträffande försäljning och annat ianspråktagande inom riket, kontrollstyrelsen och, beträffande införsel till riket, generaltullstyrelsen.

3 §.

Kungl. Maj:t eller den myndighet Kungl. Maj:t bestämmer äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av skatt.

AVDELNING II

Bestämmelser avseende försäljning och annat ianspråktagande inom riket

4 §.

Skatten skall erläggas av

a) tillverkare av skattepliktig vara och

b) partihandlare, vilken för försäljning till återförsäljare till riket inför skattepliktig vara, där partihandlaren blivit registrerad enligt bestämmelserna i 5 §.

Såsom skattepliktig tillverkning är, såvitt avser vara som enligt förteckningen beskattas efter värde, att anse även etikettering, omformning eller omarbetning av vara, avsedd att hållas till salu i sålunda förändrat skick. I fråga om vara, avsedd att saluhållas i särskild förpackning, såsom flaska, tub, burk eller dylikt, är varans anbringande i förpackningen jämväl att anse såsom skattepliktig tillverkning.

5 §.

1 mom. Den som yrkesmässigt tillverkar skattepliktig vara är skyldig att hos kontrollstyrelsen anmäla sig för registrering. Partihandlare, som i 4 § första stycket b) avses, må efter kontrollstyrelsens prövning registreras, därest hans införsel till riket av sådana skattepliktiga varor, beträffande vilka registrering avses skola ske, är av större omfattning.

2 mom. Anmälan för registrering ävensom ansökan om registrering skall göras skriftligen hos kontrollstyrelsen och skall innehålla uppgift angående vederbörandes fullständiga namn och postadress, företagets namn, rörelsens art och belägenhet, de varuslag, beträffande vilka registrering avses skola ske, samt dagen för tillverkningens eller försäljningens påbörjande.

Om verkställd registrering skall kontrollstyrelsen utfärda särskilt bevis. I beviset skola angivas de varuslag, registreringen avser.

Inträder ändring i förhållande, varom uppgift lämnats i anmälan eller ansökan om registrering, är den registrerade skyldig att därom underrätta kontrollstyrelsen senast åtta dagar därefter.

3 mom. Tillverkare, som är registreringsskyldig, må icke innan registrering skett bedriva försäljning av skattepliktig vara. Utan hinder härav må den som övertagit annans rörelse bedriva densamma under förutsättning att anmälan för registrering göres inom fjorton dagar efter övertagandet. Under tid, då rörelse sålunda fortsättes, skall tillverkaren anses vara registrerad.

6 §.

Skyldighet att erlägga skatt inträder då varan levereras till köpare eller tages i anspråk för annat ändamål än försäljning.

7 §.

Skatten utgår, i enlighet med vad i förteckningen angives, antingen med däri angiven procent av varans beskattningsvärde eller med i förteckningen angivet belopp för varuenhet eller för viktenhet av varan.

8 §.

Varans beskattningsvärde är lika med det pris, som den skattskyldige i allmänhet betingar sig för varan vid försäljning till detaljhandlare; och skall varuskatten icke inberäknas i priset. Därest den skattskyldige icke alls eller endast i mindre omfattning bedriver försäljning av varan till detaljhandlare eller bedriver försäljning endast till detaljhandlare, med vilken han står i intressegemenskap, skall beskattningsvärdet enligt kontrollstyrelsens bestämmande beräknas med ledning av eljest tillämpade priser vid försäljning till detaljhandlare eller av priset vid varans försäljning i annat handelsled.

9 §.

1 mom. Skattskyldig skall senast å femtonde dagen i andra månaden efter varje kalendermånads utgång till kontrollstyrelsen insända en på heder och samvete avgiven deklaration angående de varor, beträffande vilka skyldighet att erlägga skatt inträtt under kalendermånaden, därvid skall angivas dels beskattningsvärden, varuenheter eller viktenheter, beroende på den grund efter vilken skatten skall beräknas, dels ock den å varorna belöpande skatten.

Om särskilda skäl därtill äro, äger kontrollstyrelsen föreskriva, att deklaration skall avse kalenderkvartal i stället för kalendermånad, i vilket fall deklaration skall insändas inom en månad efter varje kalenderkvartals utgång. Kontrollstyrelsen må ock, om särskilda skäl därtill äro, föreskriva att deklaration skall insändas inom annan tid än i det föregående sagts, dock tidigast inom femton dagar och senast inom två månader efter utgången av den månad eller det kvartal deklarationen avser.

2 mom. Där ej för viss vara i förteckningen annat angives, äger skattskyldig i deklaration som avses i 1 mom. göra avdrag för skatt för vara, som

a) av honom använts vid tillverkning av skattepliktig vara, och

b) enligt bevis av tullmyndighet utförts ur riket eller till svensk frihamn eller ock enligt bevis av tullmyndighet påförts skatt vid införsel till riket.

3 mom. På särskild prövning av kontrollstyrelsen ankommer, huruvida och i vad mån avdrag må göras för skatt för vara

a) som skattskyldig återtagit;

b) vars försäljning förorsakat honom förlust på grund av bristande betalning från köparen;

c) som av den skattskyldige tagits i anspråk vid tillverkning av skattepliktig vara, där varan blivit förstörd i samband med tillverkningen; och

d) som av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller till svensk frihamn och beträffande vilken vara avdrag för skatt enligt 2 mom. icke må göras.

4 mom. Deklarationens nettoskattebelopp skall, där beloppet icke utgöres av helt krontal, utföras med närmaste lägre hela krontal.

5 mom. Deklaration skall upprättas å blankett enligt formulär, som fastställes av kontrollstyrelsen.

10 §.

Skattskyldig skall senast vid den tidpunkt, då deklaration som i 9 § avses skall hava insänts, genom insättning å kontrollstyrelsens postgirokonto erlägga enligt deklarationen upplupen skatt eller, om deklaration icke insändes inom föreskriven tid, preliminärt skattebelopp svarande mot det högsta skattebelopp, som upplupit under någon redovisningsperiod inom senast förflutna tolv kalendermånader, eller det lägre belopp kontroll-

styrelsen bestämmer. Har skattskyldig erlagt preliminärt skattebelopp, äger han, sedan felande deklaration insänts, i samband med erläggande av skatt för en senare redovisningsperiod tillgodoräkna för mycket erlagd skatt. Har det preliminära skattebeloppet understigit den deklarerade skatten, skall felande skatt erläggas samtidigt med deklarationens insändande.

11 §.

1 mom. Underlåter skattskyldig att insända deklaration eller befinnes insänd deklaration oriktig, äger kontrollstyrelsen fastställa den skatt, som rätteligen skall utgå, och den tid, inom vilken skatten skall erläggas.

2 mom. Erlägges icke skatten inom tid, som angives i 10 § eller som kontrollstyrelsen med stöd av 1 mom. föreskrivit, må kontrollstyrelsen meddela den skattskyldige förbud tillsvidare, till dess skatten guldits, att förfoga över skattepliktig vara.

3 mom. Skattskyldig är pliktig att, då kontrollstyrelsen det påfordrar, hos styrelsen ställa säkerhet för skattens behöriga erläggande till belopp, som styrelsen finner erforderligt.

Ställes ej vid anfordran sådan säkerhet, skall vad i 2 mom. sägs äga motsvarande tillämpning.

4 mom. Försummar någon att inbetala skatt, som det enligt denna förordning åligger honom att erlägga, må skatten på framställning av kontrollstyrelsen omedelbart utmätas.

12 §.

För utövande av kontrollen över skatten äger kontrollstyrelsen anlita biträde av särskilda kontrolltjänstemän. Kontrolltjänsteman äger på anfordran att när som helst erhålla tillträde till samtliga lokaler och utrymmen, som av skattskyldig användas för tillverkning, lagerhållning eller försäljning av skattepliktig vara.

13 §.

1 mom. Skattskyldig är pliktig att ordna sin bokföring på sådant sätt, att den enligt kontrollstyrelsens beprövande möjliggör kontroll över tillverkning, inköp och försäljning eller annat ianspråktagande i rörelsen, samt att vid anfordran tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

Skattskyldig skall vidare ställa sig till efterrättelse de särskilda föreskrifter, som kontrollstyrelsen för erhållande av en betryggande kontroll över skattens behöriga utgörande meddelar, ävensom de anvisningar kontrolltjänsteman i enlighet med kontrollstyrelsens föreskrifter kan komma att lämna.

2 mom. Skattskyldig skall för kontrollen utan ersättning tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman erforderliga prov å vara samt

i förekommande fall beskrivning över vara ävensom ställa för kontrollen nödiga hjälpmedel till förfogande och lämna behövlig handräckning.

Vad i första stycket stadgas om skattskyldig skall äga motsvarande tillämpning i fråga om annan rörelseidkare som bedriver tillverkning av skattepliktig vara eller av vara, beträffande vilken det kan antagas att skatteplikt föreligger.

14 §.

Den, som utan att vara skattskyldig bedriver tillverkning eller försäljning eller förmedlar försäljning av skattepliktig vara, är skyldig att på anfordran lämna sådana uppgifter om sin rörelse, som kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman finner erforderliga för skattekontrollen, ävensom att, där kontrollstyrelsen finner det påkallat för kontrollens utövande, tillhandahålla sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

Skyldighet, som i första stycket sägs, föreligger jämväl för den som idkar handel med vara, vilken användes vid framställning av skattepliktig vara.

AVDELNING III

Bestämmelser avseende införsel till riket

15 §.

Skatten skall erläggas av den för vars räkning införseln äger rum.

Skyldighet att vid införsel erlägga skatt föreligger icke för partihandlare, som är registrerad enligt 5 §, till den del införseln avser vara, tillhörande varugrupp som angivits i det av kontrollstyrelsen för honom utfärdade registreringsbeviset.

16 §.

För vara, som införes till riket för att saluhållas efter etikettering, omformning eller omarbetning eller efter anbringande i särskild förpackning eller eljest för att användas vid tillverkning i förvärvssyfte av annan vara, är beskattningsvärdet lika med varans värde, beräknat enligt 4 § tulltaxeförordningen, med tillägg av den å varan belöpande tullen. Enligt samma grund beräknas beskattningsvärdet för vara, som införes till riket för annat ändamål än försäljning eller användning i förvärvssyfte.

I övrigt skall vad i 7 och 8 §§ sägs angående skatt och beskattningsvärde äga motsvarande tillämpning, dock att vad i 8 § stadgas angående kontrollstyrelsens bestämmande av beskattningsvärde skall avse generaltullstyrelsens och kontrollstyrelsens gemensamma bestämmande.

17 §.

Då skattskyldig som i 15 § avses till riket inför skattepliktig vara, skall han, där ej annat nedan stadgas, i samband med tulltaxeringen av varan till

tullmyndigheten i två exemplar avlämna en på heder och samvete avgiven deklaration angående varans beskattningsvärde.

Deklaration erfordras icke beträffande vara, för vilken skatt utgår med i förteckningen angivet belopp för viktenhet eller varuenhet, ej heller beträffande vara som avses i 16 § första stycket. I fråga om vara som sist sagts skall den skattskyldige i stället till tullmyndigheten avlämna skriftlig försäkran i två exemplar rörande ändamålet med införseln; dock att sådan försäkran icke erfordras om det är uppenbart att varan införes för annat ändamål än försäljning eller användning i förvärvssyfte.

18 §.

Skatt, som enligt avgiven deklaration eller enligt av tullmyndigheten verkställd uträkning belöper å införd vara, skall erläggas till tullverket samtidigt med tullen. Vad i fråga om tull finnes stadgat rörande betalningsanstånd, ställande av säkerhet samt påföljd för fördröjd eller utebliven betalning skall äga motsvarande tillämpning beträffande skatten.

19 §.

Deklaration eller försäkran, som avses i 17 §, skall slutligt granskas av kontrollstyrelsen och skall för sådant ändamål det ena exemplaret av handlingen av tullmyndigheten översändas till kontrollstyrelsen.

Befinnes vid granskningen att skatt påförts med för högt eller för lågt belopp, skall kontrollstyrelsen till den skattskyldige snarast utbetala för mycket erlagd skatt respektive påföra den skattskyldige felande skatt samt i sistnämnda fall bestämma och meddela den skattskyldige tid, inom vilken sådan skatt skall erläggas.

Vad i 11 § är stadgat skall äga motsvarande tillämpning i fråga om skattskyldig som avses i denna paragraf.

20 §.

För vara, som införts till riket men sedermera utförts ur riket eller till svensk frihamn, må restitution av skatt åtnjutas i den ordning och omfattning Kungl. Maj:t bestämmer.

Skatt utgår icke för vara, som införes under sådana omständigheter, att för densamma åtnjutes tullfrihet enligt 5, 6 eller 8 § tulltaxeförordningen eller ock tullindring enligt 9 § samma förordning; dock att skattskyldighet föreligger vid återinförsel av vara, för vilken skatt icke erlagts eller för vilken erlagd skatt restituerats.

21 §.

Tullmyndighet åligger att till kontrollstyrelsen lämna uppgift angående den införsel till riket av skattepliktig vara, som äger rum för enligt 5 § registrerad tillverkares eller partihandlares räkning.

22 §.

Formulär till deklaration, försäkran och uppgift, som avses i 17 och 21 §§, fastställas av generaltullstyrelsen och kontrollstyrelsen gemensamt.

AVDELNING IV

Ansvarsbestämmelser m. m.

23 §.

Bedriver tillverkare försäljning av skattepliktig vara innan registrering skett, straffes med dagsböter, ej under tjugu.

Den som i strid mot förbud, varom i 11 § 2 eller 3 mom. sägs, förfogar över vara, straffes med dagsböter, ej under fyrtio, eller, där omständigheterna äro synnerligen försvårande, med fängelse i högst sex månader.

Underlåter någon i andra fall än nu sagts att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, straffes med böter, högst trehundra kronor.

24 §.

Kontrollstyrelsen må vid vite förelägga skattskyldig att fullgöra vad honom åligger enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter, dock att föreläggande icke må avse inbetalande av skatt.

25 §.

Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration eller försäkran lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

26 §.

Den som har eller haft att taga befattning med kontroll enligt denna förordning må ej i vidare mån än hans tjänsteutövning fordrar yppa affärsförhållande, varom han därvid erhållit kännedom. Tjänsteman, som häremot bryter, vare underkastad ansvar såsom för tjänstefel. Gör annan än tjänsteman sig skyldig till förseelse, som nu sagts, straffes med dagsböter.

27 §.

Polismyndighet åligger att tillhandagå kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman med begärd upplysning om person eller företag, som kan antagas bedriva i denna förordning avsedd tillverkning.

28 §.

Brott, som avses i 23 § tredje stycket, må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av kontrollstyrelsen.

29 §.

Kungl. Maj:t äger utfärda för tillämpningen av denna förordning erforderliga föreskrifter.

Övergångsbestämmelse

Vad i 5 § 1 mom. stadgas om skyldighet för tillverkare av skattepliktig vara att hos kontrollstyrelsen anmäla sig för registrering skall icke gälla tillverkare, som hos styrelsen gjort anmälan enligt 5 § 1 mom. förordningen den 25 maj 1941 (nr 251) om varuskatt och som bedrivit enligt nämnda förordning skattepliktig tillverkning under någon del av perioden — — — och som icke före ikraftträdandet av denna förordning gjort sådan anmälan om nedläggande av rörelsen, som i 5 § 2 mom. andra stycket förenämnda förordning avses.

Förteckning
över
varor, för vilka särskild varuskatt skall erläggas,

i gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning hänförliga till nedanstående statistiska nummer

Statistiskt nr	Varuslag	Skattesats		
		procent av beskattningsvärdet	kronor för varuenhet	kronor för kilogram
	Kaffe			
153	orostat			0:35
154	rostat, kaffesurrogat med tillsats av kaffe härunder inbegripet			0:45
	ANM. För kaffe skall skatt uteslutande erläggas vid införsel till riket.			
	Kakaobönor			
295	med skal, orostade			2:75
	rostade			3:50
	ANM. 1. Skatt skall icke erläggas för kakaobönor vid införsel till riket, där den för vars räkning införseln äger rum är tillverkare, som registrerats enligt 5 §, ej heller vid försäljning av kakaobönor från någon, som registrerats enligt 5 §, till registrerad tillverkare.			
	ANM. 2. Avdrag enl. 9 § 2 mom. må ej göras för skatt för kakaobönor.			
	Kakaopulver			
296	i för detaljhandeln avsedda förpackningar, innehållande högst 500 g			1:75
	annat			3:50
297	Kakaosmör			3:50
	ANM. 1 (till Kakaopulver och Kakaosmör). För kakaopulver och kakaosmör, som införas till riket, skall skatt uteslutande erläggas vid införseln.			
	ANM. 2 (till Kakaopulver). Där av registrerad tillverkare framställt eller av honom annorledes än i för detaljhandeln avsedda förpackningar, innehållande högst 500 g, inom riket inköpt eller till riket infört kakaopulver av honom försäljes eller eljest uttages från rörelsen i dylika förpackningar, må kontrollstyrelsen efter framställning medgiva honom restitution av skatt med 1 krona 75 öre för kilogram av sålunda försålt eller eljest från rörelsen uttaget kakaopulver.			
	ANM. 3 (till Kakaopulver och Kakaosmör). Avdrag enl. 9 § 2 mom. må ej göras för skatt för kakaopulver eller kakaosmör.			

Statistiskt nr	Varuslag	Skattesats		
		procent av beskattningsvärdet	kronor för varuenhet	kronor för kilogram
ur 298-302	Choklad- och konfityrvaror, hänförliga till följande varugrupper:			
	karameller, ofyllda, innehållande minst 98 viktprocent socker eller glykos			1:25
	choklad eller ersättningsmedel härför, med eller utan tillsats av socker eller sötningsmedel;			
	lakritsvaror, med tillsats av socker, sötningsmedel, kryddor eller essenser;			
	karameller, fyllda eller ofyllda, innehållande mindre än 98 viktprocent socker eller glykos, praliner, konfekt, dragéer, kola, pastiljer, tabletter, tuggummi, skumstrutar, kokosbollar och dylika sötsaker ävensom sötsaker helt eller delvis utgörande eller innehållande glaserade eller kanderade frukter, bär, andra växtdelar eller ersättningsmedel härför;			
	rån eller s. k. wafers med överdrag eller mellanlägg av choklad, socker, fruktgelé eller dylikt;			
	i utformade figurer, stänger eller stycken framställda sötsaker, innehållande: lakrits, även utan tillsats av socker, sötningsmedel, kryddor eller essenser; marsipan, mandelmassa eller liknande massa; marmelad eller ersättningsmedel härför;			
	med socker eller sötningsmedel försatta pulver och tabletter, avsedda för beredning av läskedrycker			2:00
	ANM. 1. Bestämmelserna i förordningen om särskild varuskatt äro icke tillämpliga å följande varor, nämligen glasspulver, s. k. fastlagsmassa, tårtor, bakelser, tebröd och liknande bakverk. Vad nu sagts gäller även om bakverket är tillsatt eller belagt med eller däri på annat sätt ingår choklad eller andra varuskattebelagda varor eller socker, under förutsättning dock att varan bibehållit karaktären av tårta, bakelse, tebröd eller liknande bakverk.			
	ANM. 2. Där skattepliktig chokladvara eller konfityrvara, innehållande produkt av kakaoböna, införes till riket för annans än registrerad partihandlares räkning eller till riket införd sådan vara av registrerad partihandlare levereras till köpare eller tages i anspråk för annat ändamål än försäljning, skall skatt utgå, förutom med den å varan enligt denna			

Statistiskt nr	Varuslag	Skattesats		
		procent av beskattningsvärdet	kronor för varuenhet	kronor för kilogram
	förteckning belöpande skatten, jämväl med en tilläggsskatt av 1 krona för kilogram. Därest registrerad partihandlare visar, att varans innehåll av kakaoböna svarar mot en lägre tilläggsskatt än 1 krona för kilogram, skall den lägre tilläggsskatt, kontrollstyrelsen bestämmer, utgå för varan. Avdrag enligt 9 § 2 mom. må ej göras för tilläggsskatt.			
ur 540:29	Kemiska kompresser och tillbehör, avsedda för hårpermanentning	40		
591	Tandpulver och tandpasta	20		
ur 592-593	Puder, med undantag av ströpuder, samt smink och andra preparat för hudens färgning, läppstift härunder inbegripna, ävensom hudkräm och cerat med märkbar tillsats av färg	75		
ur 593	Munvatten	20		
ur 593	Nagellack, nagelpasta, nagelpolermedel, nagellackborttagningsmedel och andra dylika för nagelbehandling avsedda preparat samt ögonhårskräm, ögonbrynsstift och andra liknande preparat för behandling av ögonhår eller ögonbryn	75		
ur 593	Parfymer, luktvatten och andra dylika luktgivande preparat, badsalt, nagelbandsvatten, toalettvatten (med undantag av preparatet sprit, glycerin och rosenvatten) samt hårborttagningsmedel och medel mot transpiration (andra än ättiketerpreparat), ansiktslera, ansiktsskum och andra dylika till hudkräm icke hänförliga preparat för hudens vård, hårvatten, hårolja, pomada, onduleringspreparat samt andra preparat för hårets behandling eller vård än schamponeringsmedel utan karaktär av hårinpacknings-, hårfärgnings- eller hårblekningsmedel	40		
872 ur 2040:19	Spelkort; ävensom målade eller tryckta ark, avsedda att sönderskäras till spelkort		1 för lek	
	ANM. För spelkort skall skatt uteslutande erläggas av tillverkare vid leverans från denne eller, vad angår till riket införda kort, vid införseln.			

Utkast
till

Förordning om tillfällig skatt å vissa kakaoprodukter samt choklad- och konfityrvaror, som vid utgången av månad finnas i lager

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

För kakaopulver och kakaosmör samt för choklad- eller konfityrvara, upptagen i den vid förordningen om särskild varuskatt fogade förteckningen, som klockan 12 natten mellan den och den finnas i lager hos den som yrkesmässigt tillverkar eller försäljer dylika varor, skall till staten erläggas skatt enligt vad nedan sägs.

Lika med vara i lager skall anses vara som vid den i första stycket angivna tidpunkten är under transport från tillverkaren respektive till eller från säljaren, dock endast där tillverkaren respektive säljaren står faran för godset.

2 §.

Skatt enligt denna förordning skall erläggas av

a) tillverkare av choklad- eller konfityrvara, som i 1 § avses, för hos honom befintligt lager av dylik vara samt av kakaopulver och kakaosmör,

b) partihandlare, som registrerats enligt 5 § förordningen om särskild varuskatt och vars registrering gäller kakaopulver eller kakaosmör, för hos honom befintligt lager av inom riket tillverkad dylik vara, och

c) annan än som i a) eller b) sägs, som försäljer kakaopulver eller kakaosmör, för hos honom befintligt lager av dylika varor; dock att skatt för kakaopulver som förpackats i för detaljhandeln avsedda förpackningar, innehållande högst 500 gram, skall erläggas allenast för den del av lagret därav som överskjuter 00 kilogram.

3 §.

Skatten utgår

a) för kakaopulver

1) i för detaljhandeln avsedda förpackningar, innehållande högst 500 gram, med 1 krona 75 öre för kilogram, och

2) annat än i 1) sägs, med 3 kronor 50 öre för kilogram,

b) för kakaosmör med 3 kronor 50 öre för kilogram samt

c) för choklad- eller konfityrvara med 1 krona för kilogram eller, där den skattskyldige visar att varans innehåll av kakaoprodukt svarar mot en lägre skatt än 1 krona för kilogram, den lägre skatt kontrollstyrelsen bestämmer.

4 §.

Kontrollen över skattens behöriga utgörande utövas av kontrollstyrelsen med biträde av särskilda kontrolltjänstemän.

Kontrolltjänsteman äger på anfordran erhålla tillträde till samtliga lokaler och utrymmen, som användas för tillverkning, lagerhållning eller försäljning av varor som avses i 1 §. Skattskyldig är pliktig att vid anfordran tillhandahålla kontrollstyrelsen eller kontrolltjänsteman sina handelsböcker med tillhörande handlingar.

5 §.

Skattskyldig skall senast den till kontrollstyrelsen avlämna en på heder och samvete avgiven deklaration angående sitt lager av varor, för vilka han enligt 2 § är skyldig att erlägga skatt. Deklaration skall avfattas å blankett enligt formulär, som fastställes av kontrollstyrelsen.

Där kontrollstyrelsen för granskning av deklaration finner ytterligare uppgifter erforderliga, skola sådana lämnas av den skattskyldige.

6 §.

Underlåter skattskyldig att avlämna deklaration eller finnes avlämnad deklaration oriktig, äger kontrollstyrelsen fastställa den skatt, som rätteligen skall utgå.

7 §.

Skattskyldig skall senast den erlägga enligt deklarationen upplupen skatt genom insättning å kontrollstyrelsens postgirokonto, kontrollstyrelsen dock obetaget att på framställning av skattskyldig när särskilda skäl därtill föranleda medgiva anstånd, dock längst till utgången av

8 §.

Försummar någon att inbetala skatt enligt denna förordning, må skatten på framställning av kontrollstyrelsen omedelbart utmätas.

9 §.

Vara, för vilken skatt erlagts enligt denna förordning, skall, i vad avser rätt till avdrag i sådan deklaration som i 9 § förordningen om särskild varuskatt avses, så anses som hade skatten erlagts enligt sistnämnda förordning.

10 §.

Kungl. Maj:t eller, efter Kungl. Maj:ts bemyndigande, kontrollstyrelsen äger, när synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av skatt enligt denna förordning.

11 §.

Den, som underlåter att inom föreskriven tid avlämna deklaration, straffes med dagsböter; och må kontrollstyrelsen vid vite förelägga den uppgiftspliktige att fullgöra sin deklarationsskyldighet.

12 §.

Om ansvar i vissa fall för den, som i deklaration lämnat oriktig uppgift, stadgas i skattestrafflagen.

13 §.

Vad som inhämtats vid skattekontroll enligt denna förordning må ej yppas i vidare mån än som erfordras för vinnande av det med kontrollen avsedda ändamålet. Bryter någon häremot, straffes med dagsböter eller fängelse i högst sex månader, där ej gärningen är belagd med straff i strafflagen.

Brott som nu sagts må, där det ej innefattar ämbetsbrott, av åklagare åtalas allenast efter angivelse av målsägande.

14 §.

Brott, som i 11 § sägs, må av åklagare åtalas allenast efter anmälan av kontrollstyrelsen.

15 §.

Kungl. Maj:t äger utfärda de föreskrifter som erfordras för tillämpningen av denna förordning.

Utkast
till
Förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 5 mars 1948 (nr 85) om försäljningsskatt

Härigenom förordnas, *dels* att 4 § 1 mom. samt 9, 11 och 22 §§ förordningen den 5 mars 1948 om försäljningsskatt skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, *dels ock* att den vid förordningen fogade förteckningen över varor, för vilka försäljningsskatt skall erläggas, skall erhålla den ändrade lydelse, som framgår av härvid fogad bilaga.

4 §.

1 mom. Skyldighet att — — — då varan

a) — — — — —

b) — — — — —

c) av registrerad säljare uttages från rörelse för annat ändamål än försäljning, därvid med sådant uttag från rörelse är att jämställa utlämnande av skattepliktig vara såsom pant;

d) — — — — —

e) — — — — —

Skattskyldighet föreligger — — — registreringen upphör.

9 §.

Kungl. Maj:t eller den myndighet Kungl. Maj:t bestämmer äger, då synnerliga skäl därtill äro, medgiva befrielse från eller återbäring av försäljningsskatt.

11 §.

1 mom. Kontrollstyrelsen äger vägra registrering av annan registreringssökande än den som yrkesmässigt försäljer skattepliktig vara av egen tillverkning eller låta avregistrera annan säljare än den som försäljer dylik vara, där sökanden eller säljaren icke äger driva handel eller rörelse här i riket eller grovt åsidosatt honom åvilande förpliktelser enligt denna förordning eller med stöd av densamma meddelade föreskrifter eller ock lämnat riket utan att hava förordnat behörigt ombud eller eljest under längre tid än tre månader icke varit för kontrollstyrelsen anträffbar.

2 mom. Om verkställd — — — skattefri försäljning.

22 §.

Skattskyldig skall senast vid den tidpunkt, då deklaration som i 18 § avses skall hava avlämnats, genom insättning å kontrollstyrelsens postgirokonto erlägga enligt deklarationen upplupen skatt eller, om deklaration icke avlämnas inom föreskriven tid, preliminärt skattebelopp svarande mot det högsta skattebelopp, som upplupit under någon deklarationsperiod inom senast förflutna tolv månader, eller det lägre belopp kontrollstyrelsen bestämmer. Har skattskyldig erlagt preliminärt skattebelopp, äger han, sedan felande deklaration avlämnats, i samband med erläggande av skatt för en senare deklarationsperiod tillgodoräkna för mycket erlagd skatt. Har det preliminära skattebeloppet understigit den deklarerade skatten, skall felande skatt erläggas samtidigt med deklarationens avlämnande.

I fall — — — skall erläggas.

Erlägges icke — — — skattepliktig vara.

Förteckning
över
varor, för vilka försäljningsskatt skall erläggas,

i gällande tulltaxa med statistisk varuförteckning upptagna under nedanstående statistiska nummer

Statistiskt nr	Varuslag	Skattesats		Särskild skattesats för vissa varor vid import, kronor för 100 kg	Minimiskatt (i kronor) för registrerad säljare med skattepliktig försäljning			
		procent av beskattningsvärdet	kronor för varuenhet		av enbart egen eller egen och i mindre omfattning annans tillverkning		eljest	
					per år	per mån.	per år	per mån.
ur 1992:1	Grammofoner med fjäderverk		30		1 200	100	3 600	300
ur 1815:2 ur 1885:2 ur 1889:7 ur 1992:1	Grammofonverk, separata eller ingående i andra möbler eller apparater än grammofonautomater:							
	enkelspelare:							
	verk med en skivhastighet		15					
	verk med flera skivhastigheter ...		30					
	skivväxlare:							
	verk med en skivhastighet		25					
	verk med flera skivhastigheter ...		50					
ur 1889:7	Grammofonautomater		250					
1992:2	Färdiga grammofonskivor, ej hänförliga till nr 1992:							
	avsedda för en avspelningshastighet understigande 45 varv per minut		3					
	andra		1					

Anm. Skatt skall ej utgå för:
varor, vilka — — — till konsument;
ordnar, medaljer — — — utan betalning;
färdiga grammofonskivor, avsedda för undervisningsändamål, med huvudsakligen intalad text eller inspelade signaler eller ljud utan musikalisk syftning; ej heller för färdiga grammofonskivor, framställda var och en i endast exemplar.

Utkast
till
Förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 21 maj 1954 (nr 260) om brännoljeskatt

Härigenom förordnas, att 1 §, 2 § 1 mom. samt 10, 12, 14 och 16 §§ förordningen den 21 maj 1954 om brännoljeskatt skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan stadgas.

1 §.

Ägare av registrerat motorfordon, vilket drives med brännolja, är skyldig att i den omfattning nedan stadgas till staten erlägga brännoljeskatt. Skattskyldighet föreligger för brännolja, som förbrukas för drift av fordonets motor eller av annan i fordonet nyttjad motor.

Vad nu — — — eller saluvagnslicens.

2 §.

1 mom. Med brännolja förstås i denna förordning flytande petroleumprodukt, som användes för drivande av motor i fordon och för vilken icke utgår skatt enligt förordningen om särskild skatt å bensin och motorsprit.

10 §.

Där ägare av registrerat motorfordon avser att använda brännolja till fordonet, åligger det honom att innan så sker göra anmälan härom till kontrollstyrelsen med angivande av sitt fullständiga namn, mantalsskrivningsort och postadress, motorfordonets registreringsnummer samt tidpunkten för övergången till drift med brännolja.

Inträder ändring — — — kontrollstyrelsen härom.

12 §.

Ägare av brännoljedrivet motorfordon är skyldig att senast inom 15 dagar efter varje kalenderkvartal till kontrollstyrelsen ingiva deklaration angående den myckenhet brännolja, som under kvartalet använts för drift som i 1 § sägs.

Kontrollstyrelsen äger — — — deklarationsperiodens utgång.

14 §.

I deklarationen skola upptagas följande uppgifter, nämligen

1. den skattskyldiges namn, hemvist och postadress;
2. kvantiteten under deklarationsperioden förbrukad brännolja och den härå belöpande skatten; samt
3. den körsträcka, som med varje fordon tillryggalagts under deklarationsperioden.

Där kontrollstyrelsen så förordnar, må uppgift som i första stycket 3. avses lämnas i handling, som fogas till deklaration eller eljest på sätt som styrelsen föreskriver.

Har kontrollstyrelsen — — — må föreskriva.

16 §.

Skattskyldig skall senast vid den tidpunkt, då deklaration skall hava ingivits, genom insättning å kontrollstyrelsens postgirokonto erlägga enligt deklarationen upplupen skatt eller, om deklaration icke ingives inom föreskriven tid, preliminärt skattebelopp svarande mot det högsta skattebelopp, som upplupit under någon redovisningsperiod inom senast förflutna tolv kalendermånader, eller det lägre belopp kontrollstyrelsen bestämmer. Har skattskyldig erlagt preliminärt skattebelopp, äger han, sedan felande deklaration ingivits, i samband med erläggande av skatt för en senare redovisningsperiod tillgodoräkna för mycket erlagd skatt. Har det preliminära skattebeloppet understigit den deklarerade skatten, skall felande skatt erläggas samtidigt med deklarationens ingivande.

I fall — — — skall erläggas.

Erlägges icke — — — med brännolja.

Utkast
till
Förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 22 december 1939 (nr 919) om skatt å läskedrycker

Härigenom förordnas, att 1 § och 7 § 2 mom. förordningen den 22 december 1939 om skatt å läskedrycker skola erhålla ändrad lydelse på sätt nedan stadgas.

1 §.

För läskedrycker — — — nedan sägs.

Med läskedrycker förstås i denna förordning mineralvatten samt kolsyrade drycker, vilka icke äro hänförliga till rusdrycker eller maltdrycker.

7 §.

2. Skattskyldig skall senast vid den tidpunkt, då deklaration skall hava insänts, genom insättning å kontrollstyrelsens postgirokonto erlägga enligt deklarationen upplupen skatt eller, om deklaration icke insändes inom föreskriven tid, preliminärt skattebelopp svarande mot det högsta skatte-

belopp, som upplupit under någon redovisningsperiod inom senast förflutna tolv kalendermånader, eller det lägre belopp kontrollstyrelsen bestämmer. Har skattskyldig erlagt preliminärt skattebelopp, äger han, sedan felande deklaration insänts, i samband med erläggande av skatt för en senare redovisningsperiod tillgodoräkna för mycket erlagd skatt. Har det preliminära skattebeloppet understigit den deklarerade skatten, skall felande skatt erläggas samtidigt med deklarationens insändande.

RESERVATIONER OCH SÄRSKILDA YTTRANDEN

Reservation av herrar Kollberg och Eric Nilsson

Vi har, såsom framgår av det följande, icke ansett oss kunna biträda kommitténs förslag i alla delar. De avsnitt, i vilka vi ansett oss böra anmäla reservation, angår utformningen av vissa delar utav det indirekta skattesystemet. Det är oss emellertid angeläget att i detta sammanhang kraftigt understryka kommitténs uttalande (s. 98), att kommittén icke haft att ta ställning till frågan om tillräckliga skäl föreligger att övergå till en mera vidsträckt användning av indirekta skatter. De av kommittén utformade förslagen och gjorda uttalandena samt vår här framförda reservation är sålunda endast av hypotetisk innebörd. Kommittén har emellertid utöver sina principiella ställningstaganden framfört åtskilliga synpunkter och omdömen, som i och för sig kan läggas på en allmän indirekt beskattning. Detta torde ha föranletts av en strävan att så allsidigt som möjligt belysa problemen. Till vad kommittén sålunda anfört ansluter vi oss i den mån detta kan anses förenligt med kommitténs särskilt angivna ställningstaganden.

A. Angående allmän tjänstebeskattning samt angående restaurangskatt som ett komplement till en allmän varubeskattning

I fråga om beskattning av tjänster har majoriteten i ett allmänt uttalande (s. 170 o. f.) förordat en dylik beskattning även i sådana fall, då tjänsterna inte kan anses ha samband med handelns tillhandahållande av varor. Vi kan ej dela majoritetens principiella uppfattning av en på detta sätt utformad allmän tjänstebeskattning. Majoriteten har emellertid i denna del framlagt ett konkret förslag endast då det gäller beskattning av tjänster, som tillhandahålles i samband med restaurang- och serveringsrörelse. Förslaget innebär i praktiken införande av *restaurangskatt* i samband med detaljhandelsskattealternativet. Ej heller detta förslag kan vi biträda. I detta hänseende vill vi anföra.

Skattskyldighet för tillhandahållande av varor och tjänster skall enligt majoritetsförslaget åvila den som yrkesmässigt bedriver serveringsrörelse. Med servering skall därvid förstås tillhandahållande av varor till förtäring

på stället; tillhandahålles jämväl bostad och uttages ett gemensamt pris för kost och logi skall uppdelning av priset ske efter skälig grund. Tillhandahållande av kost åt egen personal skall enligt förslaget inte anses utgöra yrkesmässig verksamhet, under det att sådan verksamhet däremot skall anses föreligga, om verksamheten upplåtits på entreprenad till annan, vilken bedriver densamma yrkesmässigt.

Innehavare av serveringsrörelser betraktas enligt majoritetsförslaget såsom återförsäljare och har därför — då de registrerats såsom återförsäljare — inte att erlägga skatt vid inköp av varor. Man har emellertid antagit, att ett antal serveringsföretag inte skulle låta registrera sig som återförsäljare utan föredraga att erlägga skatt vid sina inköp. För båda kategorierna gäller, att vid serveringen skatt skall beräknas på det pris gästen betalar. För den sistnämnda kategorien (dvs. de icke-registrerade företagen) har det förutsatts, att serveringsföretaget skall vid sin redovisning av influten skatt få verkställa avdrag för den vid inköpen erlagda skatten.

Restaurangnäringen i vårt land har under de senaste åren på grund av samhällsutvecklingen kommit att få en annan karaktär än tidigare, i det att den kommit att bli alltmer nyttobetonad. Allt flera människor intager numera sina dagliga måltider på restaurang. Denna utveckling har bl. a. berott på den tilltagande bristen på hemhjälp och, i storstäderna, de långa avstånden mellan arbetsplatserna och bostäderna. Resultatet härav kan sägas ha blivit, att stora grupper av medborgare är beroende av restaurangerna på ett helt annat sätt än tidigare. Utvecklingen av reselivet, som föranletts av längre semestrar och ökad fritid, har också bidragit till detta resultat. På restaurangerna har dessa faktorer å sin sida haft den inverkan, att man strävat efter att i allt större omfattning tillhandahålla vardagsmat till rimliga priser. Betydande utgifter har nedlagts för att på restaurangerna skapa en god och trivsam miljö. Ett påtagligt bevis för att restaurangerna alltmer börjat användas för intagande av dagliga vardagsmåltider utgör det faktum, att de forna s. k. tredjeklassrestaurangerna i många fall omändrats eller kommer att omändras till restauranger med huvuduppgift att tillhandahålla enkel och prisbillig mat.

I det pris, som en restaurang betingar sig för tillhandahållna måltider, ingår inte endast restauratörens inköpskostnad för råvarorna utan jämväl andel i restauratörens övriga kostnader såsom lokalhyra, övriga kostnader för restauranglokalerna inberäknat serverings- och ekonomiutrymmen, lagerhållning samt kostnader för personal osv. Följden härav är, att det pris, som uttages för måltiden vid servering, i genomsnitt till *ungefär hälften* motsvarar kostnader utöver de inköpskostnader ett enskilt hushåll har att vidkännas för de varor, som ingår i en allmän varubeskattning.

Vägande invändningar kan enligt vår uppfattning riktas mot majoritetens förslag att utvidga varuskatten till en restaurangskatt, som utöver varans

värde kommer att innesluta även de ytterligare kostnader av speciella slag, som är förenade med drivande av restaurangrörelsen.

I detta hänseende må anföras.

1. En grundprincip för hela förslaget om varuskatt i detaljistledet är, att skatteprocenten skall vara enhetlig. Uttages en skatt efter samma procent på en vara såväl när den säljs i detaljhandeln som när den tillhandahålles vid servering, blir följden, att skattebeloppet i det sistnämnda fallet blir väsentligt högre på grund av att det pris varan betingar vid serveringen är i genomsnitt dubbelt så högt, som då varan säljs i detaljhandeln. Detta medför även att den procentuella s. k. servisavgiften kommer att automatiskt stiga. Vad nu sagts medför den följden, att en stor grupp medborgare eller alla, som är nödsakade att intaga sina måltider på restaurang, blir avsevärt hårdare beskattade än övriga medborgare.

Majoriteten i kommittén har givit uttryck för den uppfattningen, att priset för färdiglagad mat, som säljs i livsmedelsaffärer, inte alltför mycket skiljer sig från priserna på de billigare matserveringarna. Denna uppfattning är enligt vår åsikt överdriven. Livsmedelsaffärerna har inte anledning att i priserna för färdiglagad mat inkalkylera på långt när alla de kostnader, som restaurangerna tvingas att räkna med.

2. Enligt majoritetsförslaget skall restaurangskatten endast utgå vid yrkesmässig serveringsrörelse. Här kommer med stor säkerhet att uppstå mycket besvärliga tekniska problem, då det gäller att dra gränsen mot den icke-yrkesmässiga serveringen, som skall betala skatt vid inköp av råvarorna men vara befriad från restaurangskatten. Med icke-yrkesmässig serveringsrörelse avses enligt förslaget vissa personalrestauranger, matserveringar i kollektivhus, förenings- och klubbrestauranger, inackorderingar, matlag, privata vilo- och rekreationshem etc. Även majoriteten har anfört, att denna gräns i åtskilliga fall kan te sig oklar, men ansett, att det för det stora flertalet fall inte skulle behöva uppstå några särskilda svårigheter. Det är vår uppfattning, att kommittén högst väsentligt underskattat de svårigheter som här uppkommer.

En ytterligare tillämpningssvårighet vid restaurangskatten är den uppdelning av priset, som måste ske i sådana fall, då priset för mat och rum är kombinerat.

3. Utöver vad som anförts i punkt 2 kan ur kontrollteknisk synpunkt uppstå svårigheter vid genomförandet av majoritetsförslaget. Vi syftar härvid framför allt på det ovannämnda förfarandet med avdrag för skatt erlagd vid varuinköpen, som för vissa företagare blir en oundviklig följd av förslaget. Kontrollen av att dessa avdrag verkställes med rätta belopp kommer med säkerhet att ställa sig besvärlig och tidsödande såväl för det stora antalet skattskyldiga som för uppbörds- och kontrollmyndigheterna. I de fall en restaurang inköper varor utan erläggande av skatt, uppstår i stället

komplikationer för handeln, då inköpen äger rum från detaljist, vilket inte torde vara ovanligt då det gäller vissa slag av näringsställen.

4. Därest restaurangskatt ej blir genomförd i samband med den allmänna varubeskattningen kommer enligt majoritetens uppfattning vissa svårigheter att uppstå, då man för kaféer och konditorier har att skilja mellan direktförsäljning och servering. De problem, som härvid kan uppkomma, är emellertid av ringa betydelse i jämförelse med de nyssnämnda kontrolltekniska svårigheterna.

Av det anförda framgår

att ett införande av restaurangskatt skulle drabba vissa stora befolkningsgrupper hårdare än andra,

samt att en restaurangskatt skulle medföra besvärliga tillämpningsproblem och kontrolltekniska svårigheter.

För ernående av likformighet i beskattningen konsumenterna emellan och för undvikande av en onödig komplicerad kontroll bör därför en ev. allmän varuskatt inte kombineras med en restaurangskatt utan restaurangerna skall erlägga varuskatten vid sina inköp av varorna i likhet med vad som gäller för andra förbrukare.

B. Angående skattefrihet för vissa varor för investeringsändamål

För överskådlig tid framåt utgör ökad mekanisering och rationalisering inom industri, jordbruk och handel en av de viktigaste förutsättningarna för ekonomiskt framåtskridande. I detta sammanhang skall inte närmare belysas vikten av, att näringslivet kan fortlöpande modernisera sin produktionsapparat i takt med teknikens utveckling. Härför erfordras avsevärda investeringar. Det svenska näringslivets konkurrenskraft såväl på hemmamarknaden som på utländska marknader kommer att allvarligt försvagas, om inte ett investeringsvänligt klimat skapas. Även de påfrestningar, som vid genomförande av planerade gemensamma marknader och frihandelsområden, nordiska eller europeiska, möter det svenska näringslivet och vilka endast kan mildras genom en höggradig mekanisering, bör härvid uppmärksammas. Problemet är sålunda i dag och för framtiden, hur en ökning av investeringarna skall kunna genomföras. Anledning saknas att här underkasta problemet en analys, särskilt som behovet av ökade investeringar i och för sig inte bestrides av någon. Ett direkt motarbetande av ytterligare mekanisering och rationalisering framstår för oss som synnerligen olyckligt. En logisk följd härav måste bli, att förslaget om varuskatt bör utformas så, att skatten inte drabbar de varor, som direkt utnyttjas till att förbättra produktionsapparaten inom industri, jordbruk och handel.

De tekniska problem, som frihet från varuskatt för investeringar för-

anleder, har kommittén inte underkastat någon granskning. För vår del finner vi en lösning efter nedan uppdragna riktlinjer vara praktiskt genomförbar.

Oavsett i vilket led varuskatten insättes, uppstår svårigheter för en säljare att i det enskilda fallet bedöma, huruvida förvärvet sker för investeringsändamål. En omedelbar befrielse från varuskatt är därför knappast genomförbar. I stället torde ett restitutionsförfarande kunna komma till användning. Rätten till restitution för varuskatt, som belöper på investeringar, kan anknyta till en årlig deklaration av den, som köpt varorna för sagda ändamål och därvid fått erlägga varuskatt. En deklaration med därför erforderliga uppgifter användes f. n. som underlag för taxering till investeringsavgift. Vårt förslag innebär, att en liknande redovisning av gjorda investeringar skall företes av den, som ansöker om restitution av varuskatt.

Anledning saknas här att precisera begreppet investering. Det må dock redan här anmärkas, att det investeringsbegrepp, som kommit till användning vid investeringsavgiften, inte kan nyttjas utan vissa modifikationer, såsom att något bottenbelopp givetvis inte skall förekomma samt att skattefri investering skall direkt avse varor för produktions- och distributionsapparaten.

Vid taxering till investeringsavgift knyts avgiftsskyldigheten till den tidpunkt, då investeringen är fullbordad. En restitutionsrätt för varuskatt bör jämväl anknytas till sagda tidpunkt. Emellertid kan ett betydande dröjsmål med restitution föranledas av att utförandet av t. ex. mera omfattande anläggningsarbeten sträcker sig över en längre tidsperiod. För sådana fall bör en möjlighet öppnas att erhålla en preliminär skatterestitution. Förutsättning bör då vara, att investeringen är kostnadskrävande och att den sträcker sig över ett år.

Därest ett införande av en allmän varuskatt skulle komma att övervägas, bör bestämmelser av här angiven innebörd utarbetas.

C. Angående skatt på elkraft som ett komplement till en allmän varubeskattning

Kommitténs majoritet har ansett, att skatt på elkraft bör uttagas som ett komplement till en allmän varuskatt. Motiveringen är väsentligen hänsynen till de betydande inkomster, som den nuvarande skatten på industriell kraft ger. Därjämte har kommittén ifrågasatt utvidgning av skatten till att omfatta jämväl s. k. borgerlig kraft. Detta har motiverats med att den allmänna varuskatten skulle för de enskilda hushållen träffa även kol och olja. Av tekniska skäl finner kommittén det å andra sidan inte möjligt att låta varuskatten omfatta brännved, för vilket ändamål veden än använ-

des. Vi kan inte biträda majoritetens förslag om uttagande av skatt på elkraft.

Under diskussionen om den nuvarande elskatten har framhållits, att möjligheten till övervältring av skatten är helt obefintlig i fråga om åtskilliga av våra exportvaror samt att de stora konsumenterna av elkraft är att finna just inom exportindustrien såsom järn- och stålverk, pappersmassefabriker och pappersbruk. Vad vidare angår t. ex. den elektrokemiska industrien, för vilken elkraften utgör den väsentliga råvaran, har elkraftutredningen särskilt understrukit, att en övervältring av elskatten med hänsyn till rådande konkurrens inte är möjlig. Därjämte har anmärkts, att elskatten för den industriella produktionen över huvud taget utgör en kostnadsfördyrande faktor av mycket varierande styrka.

Beträffande beskattningen av elkraft för s. k. borgerlig förbrukning, vilken beskattning tidigare förekom under en kortare tid, ansåg riksdagen så betydande svårigheter uppstå vid tillämpningen, att skatten på sådan förbrukning upphävdes redan efter ett år.

Såsom allmänna skäl för att undantaga elkraften från beskattning, bör särskilt framhållas värdet av elektrifieringen, som i hög grad bidrager till att bereda bättre levnadsvillkor för alla samhällsklasser, mest måhända för landsbygdens befolkning. För husmödrarna har de under senare tid tillkomna elkraftdrivna maskinerna och redskapen av olika slag, som underlättar det tyngsta hushållsarbetet och som utan överdrift kan sägas ha åstadkommit en revolution på detta område, varit till största gagn. Genom att uttaga skatt på hushållsförbrukningen av elkraft skulle man fördyra och därigenom försvåra utnyttjandet av alla de genom elektrifieringen möjliggjorda anordningar, som i så hög grad förbättrat folkets levnadsvillkor. Elkraftutredningen har också ansett, att även en elskatt av måttlig storlek, lagd på den borgerliga förbrukningen, skulle medföra betydande olägenheter.

Det må i detta sammanhang också erinras om det betydelsefulla i att elektrifieringen av landsbygden fullföljes. Detta fullföljande kan hämmas om priset på elkraften fördyras genom en skatt.

Vad gäller användandet av elkraft inom näringslivet är det alldeles påtagligt, att elkraften möjliggjort rationaliseringar, bl. a. genom att den underlättat ökad mekanisering. Med vår tidigare tillkännagivna uppfattning, att investeringar för industri, jordbruk och handel inte bör försvåras genom beskattning, är det följdriktigt, att vi ställer oss avvisande till beskattning av elkraft.

Det har gjorts gällande att priset på elkraft för industriellt bruk i vårt land är så lågt, att de svenska företagen utan risk för minskad konkurrenskraft skulle kunna bära den ökning av produktionskostnaden, som elskatten föranleder. Utan att närmare gå in på detaljerna i detta frågekomplex må erinras om den nyligen beslutade höjningen med 20 procent av

taxorna för högspänd elkraft, varigenom ev. förekommande marginal till de svenska företagens fördel kommer att reduceras. Detta förhållande är så mycket allvarligare som en gynnsam kostnadsutveckling är av särskild vikt för det svenska näringslivets konkurrenskraft på exportmarknaderna.

Elektrifieringen av kommunikationerna får anses vara en för hela landet synnerligen ändamålsenlig investering av stort nationalekonomiskt värde.

Kommittén har enhälligt föreslagit, att kol och olja, som användes direkt i produktionen, inte skall vara föremål för varubeskattning. Enär elkraften i viss mån har samma uppgift i produktionen som dessa varor, framstår kommitténs majoritetsförslag att bibehålla den nuvarande beskattningen av industriell elkraft såsom anmärkningsvärt. En betänklig snedvridning i skilda hänseenden kan förväntas vid en sådan beskattning.

Sammanfattningsvis må anföras.

Elskatten, särskilt vad angår hushållsförbrukningen, kan motverka en inte minst med hänsyn till den minskade arbetskraften för hushållsarbete nödvändig upprustning av hemmen. För industri och jordbruk erbjuder eldriften en viktig möjlighet till arbetsbesparande mekanisering, vilken bör stimuleras. Betydelsen av landsbygdens elektrifiering är ett känt faktum. Inom åtskilliga industrigrenar verkar en elskatt försvagande på företagens konkurrenskraft. Ett undantagande av elkraften från en allmän varuskatt erbjuder inte någon svårighet.

Med hänsyn till här anförda synpunkter anser vi, att en allmän varuskatt inte bör kompletteras med skatt på elkraft.

D. Angående utformningen av partihandelsalternativet och frågan om öppen skatt

Utformningen av partihandelsalternativet

Kommittén har framlagt två alternativa förslag till anordnande av en allmän varuskatt, *detaljhandelsskatt och partihandelsskatt*. Såsom framgår av kommitténs betänkande betecknas såsom detaljhandelsskatt en skatt som uttages vid försäljning till konsument, oavsett om försäljningen sker från detaljhandeln, partihandeln eller producent. Såsom partihandelsskatt betecknas en skatt, som regelmässigt — oavsett vem som är säljare — uttages vid försäljning till detaljhandlare men i vissa fall vid försäljning till konsument. Benämningarna detaljhandelsskatt, resp. partihandelsskatt är sålunda ej helt adekvata, eftersom båda formerna på grund av praktiska hänsyn inte kunnat renodlas.

Problemet om beskattningsvärdet ställer sig olika vid de båda alternativen. Vid detaljhandelsskatten beräknas skatten på det pris, som gäller

vid försäljning till konsument, vilket pris i regel är ett objektivt konstaterbart pris.

Vid ett system med partihandelsskatt sker i normalfallet skattens uttag i samband med varans överlåtelse till detaljhandeln. Vid försäljning till detaljhandlare skall skatten sålunda uppbäras av säljaren och skatten beräknas på det pris som erlägges vid överlåtelsen. Den generella skattesatsen vid denna skatteform skall alltså avvägas och bestämmas i förhållande till detta pris. Av skäl som i det följande närmare utvecklas är denna generella skattesats emellertid inte användbar vid vissa distributionsformer, vilka föranleder att skatten i dessa fall måste beräknas och uttagas på samma sätt som vid en detaljhandelsskatt.

Anledningen till att den generella skattesatsen inte alltid är användbar är att det pris, som skall ligga till grund för beskattningsvärdet, i vissa fall inte kan fixeras (exempel: kombinerad parti- och detaljhandel) och i andra fall kan antagas vara ett annat än det som vid en reguljär försäljning från partihandeln till detaljhandeln i allmänhet tillämpas. I dessa och liknande fall har kommittén ansett att beskattningsvärdet bör vara priset vid överlåtelse till konsument i stället för priset vid överlåtelse till detaljhandel. Skatten skall alltså i dessa fall uttagas på samma sätt som vid en detaljhandelsskatt. Eftersom konsumentpriset är högre än det på vilket den generella skattesatsen beräknas, måste skattesatsen sålunda sättas lägre och motsvara den som skulle tillämpats vid en detaljhandelsskatt. Av praktiska skäl har kommittén funnit att skattesatsen i sistnämnda fall bestämmes till 75 procent av den generella skattesatsen. På grund av marginalförhållandena inom olika branscher ligger svårigheten däri att — utan att tillgripa varierande skattesatser — uppnå en enhetlig avvägning mellan den generella skattesatsen och den lägre, som skall anknyta till konsumentpriset.

I detta sammanhang uppstår ett väsentligt problem, nämligen bestämmandet av vilka som har att uppbära skatt på samma sätt som vid en detaljhandelsskatt. Kommittén har för sin del föreslagit att detaljhandlare med en årsomsättning av 500 000 kronor eller mer skall vara skyldiga att uppbära skatt vid sin försäljning till konsument. För vår del finner vi den av kommittén föreslagna gränsdragningen tveksam, enär det avgörande för detaljhandlarens skattskyldighet vid partihandelsalternativet borde vara det sätt på vilket inköpen verkställes. Det väsentliga är sålunda de distributionsvägar, som varan passerar och inte storleken i och för sig av detaljhandlarens årsomsättning.

För att få till stånd en mera ändamålsenlig gränsdragning vill vi ifrågasätta, om inte en detaljhandlare, som huvudsakligen, exempelvis till 50 procent, inköper sina varor i annan ordning än från partihandeln, skall registreras och ha rätt att inköpa sina varor utan skatt och i stället åläggas skyldighet att uttaga skatt vid sin försäljning till konsument. En sådan gränsdragning anser vi smidigare anknyta till de faktiska förhållandena inom handeln

än kommitténs rent schablonmässiga förslag; särskilt om bestämmelserna utformas så att en detaljhandlare eller en hel bransch, om skäl härtill föreligger, kan befrias från resp. erhålla rätt till registrering.

Därest fråga skulle uppstå om införande av en partihandelsskatt, förutsätter vi, att en särskild utredning verkställes i samråd med representanter för näringslivet för att söka finna en för handeln acceptabel lösning av de här i korthet antydda problemen.

Frågan om öppen skatt

Det är i hög grad önskvärt att konsumenterna kan avläsa skattens storlek vid det enskilda inköpet. Konsumenten har ett berättigat intresse av att få upplysning om, vad som är varans faktiska pris exkl. skatt. Med hänsyn till de praktiska svårigheter, som föreligger i vissa fall för handeln att ange skattens storlek, har kommittén ej ansett sig kunna föreslå en obligatorisk skyldighet för handeln att alltid redovisa skattens storlek. Dessa svårigheter får emellertid inte undanskymma vad nyss sagts och man bör vid den fortsatta utredningen i samråd med näringslivet söka finna en tillfredsställande och i praktiken genomförbar lösning på problemet om en öppen skatt.

E. Angående beskattnings- och uppbördsmyndigheter

Beskattningsmyndighet vid partihandelsskatt

Kommitténs majoritet har för det av kommittén framlagda alternativet med en varuskatt lagd i *partihandelsledet* stannat för att förorda, att varuskattekontrollen skall handhavas av en central beskattningsmyndighet. Såsom dylik myndighet har föreslagits kontrollstyrelsen.

Då det gäller en varuskatt i detaljistledet har kommittén förordat, att beskattningsmyndigheten skall anknytas till länsstyrelsen genom att länsstyrelsernas taxeringsorganisation utbygges. Denna organisation bör enligt vår mening — på skäl som nedan anföres — användas även vid partihandelsskatten.

1. Det enda skäl majoriteten anfört för att frångå sitt för en detaljhandelsskatt framlagda förslag med länsstyrelsen som beskattningsmyndighet är, att partihandelsskattens tekniska utformning skulle i vissa avseenden komma att medföra mera komplicerade spörsmål än en detaljhandelsskatt, framför allt då det gällde gränsdragningen mellan parti- och detaljhandlare, vilken är av betydelse både för bedömandet av frågan om registrering och frågan om skattesats. Vi kan inte dela majoritetens uppfattning, att dessa spörsmål skulle vara av så invecklad natur, att de kan motivera en centralisering av hela beskattningsorganisationen med utbyggnad tillika av en omfattande lokal förvaltning. Ej heller i övrigt har majoriteten kunnat på-

visa några problem av så invecklad beskaffenhet, att de kan motivera en sådan organisation.

Erinras bör, att de tekniska problem, som föranledes av en partihandelsskatt, på intet vis kan sägas vara av mer svårbedömlig natur än de, som uppstår vid den direkta beskattningen och som utredes av länsstyrelsernas taxeringsavdelningar. Därjämte bör ihågkommas, att en författning om partihandelsskatt kan utformas vida mera exakt än en inkomstskatteförfattning, som måste använda ett relativt obestämt inkomstbegrepp. Det är vår bestämda uppfattning, att länsstyrelsernas taxeringsorganisation — med erforderlig utbyggnad — utan svårighet skall kunna lösa även de problem, som uppkommer vid en partihandelsskatt, allrahelst som i organisationen skall ingå en central nämnd, som efter samråd med näringslivets organisationer kan meddela anvisningar i de frågor, som upptages av nämnden. Genom nämndens verksamhet kommer säkerligen snart att utbildas vissa normer, som kan nedbringa antalet tvistiga fall.

2. Ehuru en partihandelsskatt föranleder vissa tekniska problem, vilka inte föreligger vid en detaljhandelsskatt, kan detta dock vid ett realistiskt bedömande inte undanskymma, att det löpande arbetet med partihandelsskatten bäst kan ombesörjas av länsstyrelserna. För de skattskyldiga ställer det sig vidare avgjort mera praktiskt att ha länsstyrelserna som beskattningsmyndighet än ett centralt beskattningsorgan i Stockholm. Det centrala organet skall visserligen ha lokal representation, men denna lokala organisation kan inte erhålla den självständiga beslutanderätt som länsstyrelserna har. Ej heller kan den lokala representationen förväntas få länsstyrelsernas auktoritet.

3. Mot majoritetens förslag talar i övrigt, att förslaget är otillfredsställande ur allmän rationaliseringssynpunkt. Även ur kostnadssynpunkt är förslaget otillfredsställande, enär det måste ställa sig väsentligt dyrare än en lokal och personell utbyggnad av länsstyrelsernas redan befintliga taxeringsorganisation.

Länsstyrelsernas taxeringsorganisation finns redan nu. Det måste uppenbarligen vara väsentligt enklare, att denna organisation lokalt och personellt förstärkes och utökas för att handhava jämväl den indirekta beskattningen än att det tillskapas en helt ny organisation, vilket blir fallet om kontrollstyrelsen utrustas med en efter partihandelsskatten avpassad lokal förvaltning bestående av ett antal distriktskontor för den lokala kontrollen samt därutöver särskild personal för den centrala kontrollen och ledningen.

4. Ett förläggande av beskattningskontrollen för den indirekta skatten till länsstyrelsernas taxeringsorganisation måste medföra ett effektivare och smidigare kontrollarbete än om kontrollstyrelsen anförtros denna uppgift. Härvidlag bör främst observeras, att taxeringsorganisationen redan genom sitt arbete med den direkta beskattningen har medelbar kontakt

med praktiskt taget alla de företagare, som har att deklarera för den indirekta skatten, under det att kontrollstyrelsen i sin hittillsvarande verksamhet haft kontakt endast med en ringa del av dessa företagare.

De skattskyldiga företagarna finns redan nu bokförda hos länsstyrelserna och där finns även tillgång till de sakliga uppgifter för bedömande av resp. rörelses art och omfattning, som erfordras för ett rätt bedömande av företagarnas varuskattedeklarationer. Genom att kontrollen kommer att handhavas av tjänstemän anknutna till länsstyrelserna, kan dessa tjänstemän lätt och smidigt få ta del av och nyttiggöra dessa uppgifter.

Mot sistnämnda synpunkt har anförts, att uppgifterna kan införskaffas från nämnda myndigheter till kontrollstyrelsen eller dess lokalkontor. Till detta torde endast vara att genmäla, att det uppenbarligen måste anses såsom en mycket väsentlig fördel, att vederbörande myndighet själv har omedelbar tillgång till uppgifterna, genom att de finns tillgängliga hos samma myndighet, framför att uppgifterna behöver infordras i varje särskilt fall från annan myndighet.

5. Vid 1956 års riksdag har beslutats en utbyggnad av taxeringsorganisationen innebärande, att särskilda taxeringsnämnder skall handhava taxeringen av bl. a. rörelseidkare. Dessa nämnder skall åtnjuta biträde i granskningsarbetet av heltidsanställda taxeringsassistenter. Under tiden mellan taxeringsperioderna skall assistenterna syssla med taxeringsrevision. Revisionspersonalen på länsstyrelserna skall utökas, varjämte riksskattenämnden skall utbyggas med en byrå för taxeringskontroll. Läggs kontrollarbetet för den indirekta skatten på länsstyrelsernas taxeringsorganisation kan det lätt ordnas så, att bokföringsgranskning för den direkta och den indirekta beskattningen sker samtidigt och dubbelarbete undvikes. Att så blir fallet är för övrigt ett oavvisligt krav från näringslivet, som ju eljest i onödan blir betungat med bokföringsgranskning, utförd av två olika myndigheter och förmodligen vid skilda tillfällen. Här uttalade uppfattning har kommitténs majoritet hävdat i samband med frågan om kontrollen av en detaljhandelsskatt, och några skäl för att den skulle vara mindre bärande vid en partihandelsskatt har inte ens antytts. Till ytterligare utveckling av dessa synpunkter kan erinras om, att kategorigranskningar ledda av riksskattenämndens byrå avses skola företagas av länsstyrelserna. En samtidig kontroll med hänsyn till partihandelsskatten kommer givetvis att skapa ett viktigt underlag för denna beskattning.

6. Vid utformningen av systemet för skatteuppbörden och skattekontrollen förutsättes, att uppbörden av den indirekta skatten kommer att äga rum fortlöpande — per vissa perioder — och att sedermera, efter utgången av en längre period — kalenderår eller räkenskapsår — en slutlig taxering skall verkställas, varefter skattskyldig skall erhålla skriftligt besked om den slutliga skatten. Det har av kommitténs majoritet uttalats, att påföringen av varuskatt kan jämföras med den skattskyldiges för samma period

avgivna självdeklaration för direkt skatt, varigenom en önskvärd samordning med taxeringen av direkta skatter kan genomföras — en samordning som kan antagas föranleda en minskad total taxeringskontroll. Det ligger i öppen dag, att denna samordning lättare och smidigare kan åstadkommas, därest de indirekta och de direkta skatterna handhaves av en och samma organisation. Understrykas bör, att kommittén i samband med detaljhandelsskatten fäst stort avseende just vid att anknytningen till länsstyrelserna syns skapa de bästa garantierna för en samordning av kontrollen över direkta och indirekta skatter.

7. Ehuru kommittén inte tagit definitiv ställning till besvärsförfarandet utan hänvisat till pågående utredning av besvärssakkunniga, anser vi följande synpunkter förtjäna beaktande.

Beträffande taxeringsprocessen vid den direkta beskattningen har eftersträvats att skänka redan den andra instansen domstolsmässig karaktär. Lagstiftningsåtgärder har redan vidtagits i sådant syfte. Ur såväl rättssäkerhets- som effektivitetssynpunkt framstår det som lämpligast, att taxeringstvister i anledning av den allmänna varuskatten handlägges av prövningsnämnden. Kontrollstyrelsen med sin förläggning till Stockholm kan uppenbarligen inte ersätta prövningsnämnderna som en lokal andra instans med vars kansli de skattskyldiga lätt kan komma i personlig kontakt. Valet av prövningsnämnderna till andra instans leder sålunda också till att — oavsett varuskattens utformning — taxeringen bör anförtros länsstyrelserna och inte en nytillkommen lokalorganisation under kontrollstyrelsens ledning.

Uppbördsmyndighet vid såväl detaljhandels- som partihandelsskattealternativet

En fråga av stor betydelse ur rationaliseringssynpunkt är, att den löpande uppbörden av skattemedel och kontrollen härav inte sammankopplas med beskattningskontrollen i övrigt. Kommitténs majoritet har vid såväl detaljhandels- som partihandelsskattealternativet sammankopplat dessa helt skilda arbetsuppgifter. Utan att utforma ett detaljerat förslag vill vi endast framhålla, att sedan skatteinbetalningen gjorts å postkontoren bör postgirokontoret handhava bokföringen och kontrollen över influtna medel. Även indrivningen av resterande skatt bör anförtros postgirokontoret. Genom att dessa arbetsuppgifter anförtros postgirokontoret kan en ökad mekanisering av bokföringen äga rum och härigenom uppstår avsevärda besparingar.

Sammanfattningsvis må anföras

att inga bärande grunder förebragts för att beskattningsmyndigheten skall utformas olika vid skatt i detaljhandelsledet och vid skatt i partihandelsledet,

att det ur rationaliserings- och besparingssynpunkt är olämpligt att tillskapa en helt ny lokal organisation såsom beskattningsmyndighet vid en skatt i partihandelsledet,

att den önskvärda samordningen med kontrollen av de direkta skatterna effektivare och smidigare kan åstadkommas, därest beskattningskontrollen jämväl av en partihandelsskatt utformas på sätt vi föreslagit,

att såväl det allmänna som näringslivet kommer att oskäligt betungas, därest den av majoriteten förordade organisationen av kontrollförfarandet vid en partihandelsskatt kommer till stånd,

att valet av prövningsnämnd som andra instans i beskattningsfrågor leder till att taxeringen bör anförtros länsstyrelserna och ej kontrollstyrelsen,

samt att bokföringen och kontrollen över influtna skattemedel samt indrivningen av resterande skatt vid såväl detaljhandelsskatt som partihandelsskatt bör anförtros postgirokontoret.

På grund av det anförda anser vi, *att* beskattningsmyndigheten jämväl vid en varuskatt i partihandelsledet skall vara vederbörande länsstyrelse, *att* även vid denna utformning av beskattningsmyndigheten inrättas en central nämnd, som har att meddela anvisningar i de frågor som hänskjutits till nämnden, *samt att* skatteuppbörden vid såväl partihandelsskatt som detaljhandelsskatt anförtros postgirokontoret.

F. Angående kostnaderna för beskattningsmyndigheten

Kommittén har beräknat de årliga kostnaderna för det allmänna vid införandet av en allmän varuskatt till mellan åtta och nio milj. kronor för det fall att skatten läggs i detaljhandelsledet och till mellan fem och sex milj. kronor för det fall att skatten läggs i partihandelsledet. Dessa kostnadsberäkningar ger oss anledning att anföra följande synpunkter.

En beräkning av kostnaderna vid genomförandet av ett skattesystem av föreslagen innebörd måste uppenbarligen grundas på en väl genomarbetad organisationsplan, i vilken upptagits de olika momenten i beskattnings- och kontrollförfarandet. På grundval av denna plan får därefter ske en noggrann uppskattning av den arbetskraft, som beräknas åtgå inom beskattnings- och kontrollorganen för att de olika momenten skall erhålla en handläggning, som kan anses tillfredsställande med hänsyn till såväl säkerhet som erforderlig snabbhet. På grundval av denna uppskattning måste vidare göras en bedömning av kostnaderna för lokaler och andra fasta utgifter.

Kommittén har inte upprättat någon plan av det innehåll, som nyss sagts. Detta måste betecknas såsom en brist i utredningen redan ur den synpunkten, att förslaget härigenom blir mera svårbedömbart, då det gäller att ta ställning till de organisatoriska problemen. Detta gäller även när näringslivet skall bedöma sina kostnader för de olika beskattningsalternativen.

Avsaknaden av en sådan plan medför även att kommitténs kostnadsberäkningar måste betecknas såsom endast preliminära överslagsberäkningar. De måste därför anses såsom mycket osäkra och ej av den beskaffenhet, att de kan läggas till grund för bedömandet av de verkliga kostnaderna.

Den av kommittén redovisade skillnaden mellan kostnaderna för en detaljhandelsskatt och för en partihandelsskatt är enligt vår uppfattning alltför stor. Därest man i likhet med kommittén vill verkställa en mer eller mindre överslagsvis gjord beräkning av kostnadsskillnaden bör följande synpunkter beaktas.

Vid beräkningen av kostnaderna kan man utgå från att antalet skattskyldiga partihandlare är en tredjedel av antalet skattskyldiga detaljhandlare. Såsom förutsättning för beräkningen bör vidare gälla, att grundkostnaderna eller de fasta kostnaderna blir i stort sett av samma storleksordning vid de båda alternativen. Den skillnad, som här kan uppstå, syns vara att hänföra till den omständigheten, att vid detaljhandelsskattealternativet antalet kontorsbiträden måste bli större än vid partihandelsskattealternativet på grund av det större antalet skattskyldiga. Den omständighet, som mest skulle påverka kostnadsberäkningarna, kan vid första påseende synas vara att tidsåtgången för den kontroll, som måste ske hos de olika handlarna, dvs. kontrollanternas fältarbete, blir större vid detaljhandelsskatten på grund av det stora antalet detaljhandlare. Här blir emellertid arbetet vid partihandelsskattealternativet på grund av olika omständigheter betydligt mer tidskrävande hos varje företag än vid detaljhandelsskattealternativet.

Kontrollanternas fältarbete vid en *detaljhandelsskatt* blir förhållandevis enkelt. Med hänsyn till att varuskatteområdet här kommer att omfatta praktiskt taget alla varor, kan kontrollanternas arbete inskränkas till att i huvudsak omfatta endast en kontroll av omsättningens storlek. Det har i detta sammanhang anförts, att en sådan kontroll skulle kunna försvåras utav det förhållandet, att detaljhandelns bokföring i många fall skulle vara bristfällig. Häremot kan invändas, att de handelsböcker, som blir föremål för kontroll, i förevarande hänseende är — förutom de böcker, som utvisar ingående lagerbehållning — de böcker, som visar försäljning och verkställda inköp, vilka böcker inte någon detaljhandlare torde kunna undgå att fortlöpande föra, även om hans bokföring i övrigt skulle uppvisa brister.

Kontrollarbetet vid en *partihandelsskatt* kommer att ställa sig väsentligt mer komplicerat än kontrollarbetet vid en detaljhandelsskatt. Detta beror på olika omständigheter. Till en början måste beaktas, att en partihandelsskatt enligt kommitténs förslag inte kommer att omfatta hela varuområdet, utan att vissa varor lämnas fria från skatt. Vidare sker vissa försäljningar, nämligen försäljningar till registrerade rörelseidkare, utan uttagande av skatt. Redan det faktum, att vissa varor och vissa försäljningar sker utan uttagande av skatt, gör kontrollen i och för sig besvärlig och

tidsödande. Härtill kommer även den omständigheten, att vid uppgivna försäljningar till registrerade rörelseidkare måste verkställas en individuell kontroll av såväl att köparen verkligen är registrerad som att de inköpta varorna skall användas för återförsäljning eller framställning av andra varor.

En jämförelse mellan kontrollarbetets omfattning vid, å ena sidan, partihandelsskatten och, å andra sidan, detaljhandelsskatten torde alltså ge vid handen, att kontrollarbetet vid partihandelsskattealternativet blir av väsentligt mer tidskrävande art än motsvarande arbete vid detaljhandelsskattealternativet. Överslagsvis torde man kunna antaga, att ett kontrollbesök hos en partihandlare kommer att ta ungefär tre gånger så lång tid som ett kontrollbesök hos en detaljhandlare. Om man, såsom ovan anförts, utgår ifrån att antalet partihandlare är en tredjedel av antalet detaljhandlare samt att kontrollbesök skall ske i lika stor utsträckning vid båda alternativen, skulle relationen mellan kostnaderna för fältarbetet ställa sig i stort sett lika i båda fallen. Den kostnadsskillnad, som kan uppstå, skulle i så fall bli att hänföra huvudsakligen till att kontorsarbetet skulle bli något mindre vid partihandelsskattealternativet på grund av det mindre antalet skattskyldiga. Denna kostnadspost är emellertid av försvinnande liten betydelse i förhållande till de totala kostnaderna.

På de totala kostnaderna torde även inverka frågan om organisationen av beskattningsmyndigheten. Blir denna knuten till den myndighet, som nu handhar den direkta beskattningen, följer därav uppenbarligen, att de på den indirekta skatten belöpande kostnaderna totalt blir lägre än om sammankoppling inte sker.

I detta sammanhang må anmärkas att handelns kostnader, om vilka kommittén inte gjort någon utredning, såväl vid partihandelsskattealternativet som vid detaljhandelsskattealternativet kommer att avsevärt överstiga det allmännas kostnader.

Av det nu anförda torde framgå

att kommitténs kostnadsberäkningar för beskattningsmyndigheten inte är tillräckligt underbyggda,

att någon nämnvärd skillnad i kostnadshänseende mellan detaljhandels- och partihandelsskattealternativen knappast torde komma att uppstå,

samt att en anknytning av beskattningsmyndigheten till den myndighet, som handhar den direkta skatten, kommer att minska den totala kostnaden.

G. Angående författningsförslagen

Kravet på en god skattelag är framför allt, att den skall meddela otvetydiga och klara föreskrifter om förutsättningarna för och omfattningen av den enskildes skattskyldighet. Tendensen i svensk skattelagstiftning är att söka tillgodose detta krav så, att den enskilde kan förutse de skatterättsliga

konsekvenserna av sina åtgärder. En skattelag måste vidare omöjliggöra godtycke. En indirekt beskattning har i högre grad än en direkt karaktär av självbeskattning, varför författningarna på detta område måste fylla särskilt stora krav.

Beträffande nu gällande författningar på den indirekta beskattningens område kan konstateras, att dessa ej alltid fyller nyss angivna krav. I författningarna finns ofta stadgad rätt för beskattningsmyndighet att själv utfärda anvisningar i åtskilliga hänseenden, där en reglering i själva författningen mera skulle tillgodose rättssäkerhetskravet.

Hos kommittén har funnits en strävan att söka utforma sina författningsförslag så, att de i högre grad än vad nu är fallet fyller de krav, man har rätt att ställa på en skattelag. Vi vill emellertid föreslå, att lagstiftning eller lagändringar, byggda på kommitténs förslag, underkastas ytterligare bearbetning innan de genomföres, varvid ovan angivna och följande synpunkter bör beaktas.

1. Varuskattenämnden bör vid en allmän varuskatt och oavsett i vilket led skatten uttages givas liknande kompetens som riksskattenämnden äger i fråga om de direkta skatterna. De allmänna anvisningar, som erfordras utöver de tillämpningsföreskrifter Kungl. Maj:t utfärdar, bör lämnas av varuskattenämnden och inte av beskattningsmyndighet. Deklarationsblanketter och nödiga formulär bör fastställas av Kungl. Maj:t eller efter Kungl. Maj:ts bemyndigande av varuskattenämnden.

2. I författningarna bör angivas, vad som förstås med intressegemenskap, så att de skattskyldiga och beskattningsmyndigheterna erhåller möjlighet att så långt sig göra låter förstå innebörden av detta begrepp. Ordet intressegemenskap har nämligen vitt skilda betydelser i olika skatteförfattningar och ett entydigt begrepp saknas för tillämpningen. I förslaget till partihandelsskatt användes i 4 § sista stycket uttrycket »intressegemenskap eller eljest». Vad som förstås med formuleringen »eller eljest» framgår inte av författningen. Den föreslagna formuleringen syns på grund av sin allmänna karaktär vara ägnad att i hög grad försvåra tillämpningen och medföra risk för godtycke.

3. I förslaget till författning rörande partihandelsskatt har inte upptagits något stadgande beträffande tidpunkten för det definitiva skattebeslutet för kalenderåret eller motsvarande redovisningsperiod. Av största betydelse är, att i lagtexten fixeras genom vilken åtgärd beslut om beskattning skall anses ha fattats. I annat fall saknas möjlighet för den enskilde att anföra besvär, eftersom besvär självfallet måste avse ett visst beslut.

4. De preliminära beskattningsbeslut, som föreslås kunna fattas enligt detaljhandelsskatteförslaget, syns inte gå att överklaga. Skäl syns föreligga att besvärsrätt skall finnas vid t. ex. skönstaxering, där den skattskyldige på grund av något förhållande inte kunnat i tid prestera erforderlig utredning.

5. I partihandelsförslaget har inte intagits något stadgande om rätt för skattskyldig att återfå skatt, som erlagts t. ex. för icke-skattepliktig vara. Då vi anser att slutlig taxering skall ske varje år, bör i samband med en sådan taxering en reglering ske så att ev. för mycket erlagd skatt, oavsett om skatten övervältrats eller inte, återbetalas till den skattskyldige.

6. Utförliga bestämmelser bör meddelas rörande skattskyldigs plikt att på visst sätt föra sina böcker. För den direkta beskattningen har utfärdats åtskilliga författningar rörande den skattskyldiges bokföring. Som exempel kan nämnas författningarna om inventering av varulager och om vissa jordbrukares bokföring. I den mån det inte är möjligt att i författningarna exakt angiva den skattskyldiges plikt i detta hänseende, bör allmänna anvisningar kunna lämnas av varuskattenämnden. Att, såsom förordas, låta beskattningsmyndigheten meddela föreskrifter i detta hänseende strider mot vad som är vedertaget på det direkta beskattningsområdet.

7. I fråga om beskattningsmyndigheternas kontrollbefogenhet är de föreslagna reglerna alltför vittgående. Bl. a. kan det inte vara rimligt, att en tjänsteman utan förordnande av beskattningsmyndighet i varje särskilt fall skall kunna företaga revision hos en skattskyldig. Reglerna i den nya taxeringsförordningen torde här kunna tjäna till ledning.

8. I 27 § av förslaget till förordning om särskild varuskatt föreskrives, att polismyndighet skall tillhandagå med begärd upplysning om person eller företag, som kan antagas bedriva i förordningen angiven tillverkning. Enligt gällande rätt äger skattemyndighet i fråga om den direkta beskattningen inte påkalla polismyndighets hjälp för utredning i skatteärende under annan förutsättning än att sannolika skäl föreligger för att brott har begåtts. Enligt den föreslagna paragrafen torde kontrollstyrelsen kunna anlita polisen även i andra fall än där brott skäligen kan misstänkas. Vi måste bestämt avstyrka att en sådan rätt ges beskattningsmyndigheten.

9. Beskattningsmyndighet bör inte rimligen, såsom föreslagits t. ex. i förslaget till förordning om särskild varuskatt, kunna meddela den skattskyldige förbud att tills vidare förfoga över skattepliktig vara. Rent principiellt bör nämligen det allmännas möjligheter att tvångsvis utfå skatt vara av samma slag vid såväl den direkta som den indirekta beskattningen.

10. Enligt vår tidigare tillkännagivna uppfattning bör en allmän varuskatt i partihandelsledet omhänderhavas av en varuskattebyrå på länsstyrelserna. Denna byrå kan lämpligen ingå i taxeringsavdelningen, och föreståndaren för byrån bör vara underställd taxeringsintendenten. Genom en sådan anordning kommer ett klarare partsförhållande att konstitueras. Landskamreraren skall inte ha att ta befattning med varuskatteärenden i annan mån än som ordförande i prövningsnämnden.

11. Taxering till såväl direkt som indirekt skatt skall ske i intim förening. Prövningsnämnden syns därför vara den lämpligaste andra instansen för prövning av taxering till allmän varuskatt. Härom hänvisas i övrigt till

vad vi anfört i avdelning E här ovan. I övrigt vill vi endast betona, att alla skäl talar för att instansordningen i fråga om den indirekta beskattningen bör vara densamma som vid den direkta.

Kommittén har ansett sig inte böra ingå på frågan om själva processen och därmed sammanhängande frågor, men vi har velat antyda dessa allmänna synpunkter.

Vi förutsätter att besvärssakkunniga kommer att ägna uppmärksamhet åt utformningen av här föreliggande lagförslag och av en lämplig instansordning.

12. Den till författningsförslaget avseende detaljhandelsskatt fogade förteckningen över varor, för vilka allmän varuskatt inte skall erläggas, bör utformas på samma sätt som motsvarande förteckning vid förslaget till förordning om en allmän varuskatt i partihandelsledet. Med hänsyn bl. a. till straffsanktionen är det nödvändigt, att de icke-skattepliktiga varorna exakt angives.

Här framförda synpunkter och erinringar gäller i tillämpliga delar såväl förslagen till förordningar om allmän varuskatt som övriga av kommittén framlagda författningsförslag och behandlade författningar.

Reservation av herr Ivar Nilzon

En indirekt varubeskattning skall enligt kommitténs mening omfatta praktiskt taget alla varor, för vilkas beskattning hinder inte möter av kontrolltekniska skäl. Motiveringen härför är bl. a. att skattesatsen, vid en sådan utformning skulle kunna hållas jämförelsevis låg samt att kontrollförfarandet skulle bli enklare än vid en avgränsning av beskattningsområdet.

Vid en avvägning mellan de skatteformer, som medför en ökning av den indirekta beskattningen, är det emellertid enligt min mening angeläget, att vissa synpunkter särskilt beaktas. Enligt direktiven för kommitténs arbete bör hänsyn tas till angelägenheten av att skydda vissa mindre bemedlade kategorier från en inte önskvärd ökning av skattetrycket. Kommittén anvisar vägar för hur barnfamiljer och folkpensionärer vid en skattereform, som medför en ökad indirekt beskattning, skall kunna kompenseras genom ökade bidrag. Mindre inkomsttagare kan även skyddas genom ändring av skatteskalorna vid den direkta beskattningen.

Det finns emellertid grupper, som på nämnda sätt inte kan erhålla erforderlig kompensation och som inte syns kunna få sina intressen tillgodosedda på tillfredsställande sätt vid en utformning av den indirekta beskattningen enligt kommitténs förslag. Det gäller bl. a. sådana personer, vilka på grund av arbetsoförmåga av något slag inte längre har arbetsinkomster

utan för sin försörjning måste lita till det sparkapital, som de samlat under den tid de varit verksamma i arbetslivet (självpensionering). Ett sparat kapital måste ju vara av betydande storlek, om ränteinkomsten skall räcka till för försörjningen. Det stora flertalet sparare har dock kunnat samla endast ett mindre kapital, som de givetvis måste tillgripa för sin försörjning. Sedan dessa småsparare inte längre har arbetsinkomster, är de inte föremål för någon direkt beskattning. Det syns mig då orimligt att införa en allmän indirekt beskattning så utformad, att den berövar sådana personer en del av deras för uppehället nödvändiga sparkapital. En del av sparkapitalet måste ju i sådant fall förbrukas för betalning av den indirekta skatten. En sådan skattereform kan inte vara ägnad att uppmuntra sparandet.

En indirekt skatt av den typ, som angivits i kommitténs betänkande, drabbar de lägsta inkomstgrupperna hårdast. Även med de kompensationsåtgärder, som av kommittén föreslagits, syns belastningen bli alltför stor på vissa grupper, om en allmän varuskatt införes. Det är enligt min mening nödvändigt, att de lägsta inkomsttagarna skyddas genom att en del av de viktigaste förnödenheterna undantages från beskattning.

För varje människa är livsmedlen — även vid jämförelse med andra viktiga förnödenheter — det mest primära och nödvändiga. Livsmedlens undantagande från beskattning skulle därför vara det lämpligaste sättet att ge de lägsta inkomsttagarna lättnad. Om hela livsmedelsområdet undantages från beskattning, kan konsumtionsinriktningen knappast påverkas. Den administrativa kontrollen måste också därigenom bli av mindre omfattning, då den rena livsmedelshandeln helt kommer utanför. Naturligtvis bör det dock vara möjligt att belägga importerade livsmedel av uppenbar lyxkaraktär med särskilda punktskatter. Om livsmedlen undantages från beskattning, erhålles i praktiken ett skattefritt bottenavdrag även vid den indirekta beskattningen av särskild betydelse för de lägsta inkomsttagarna.

Vid en sådan utformning bör även behovet av kompensation till barnfamiljer och folkpensionärer bli mindre. Samtliga livsmedel bör därför enligt min mening, möjligen med undantag för de nämnda importerade livsmedlen och sådana livsmedel, som till äventyrs beskattas i annan ordning, undantagas från indirekt beskattning.

Kommittén har utarbetat grundlinjer för en varubeskattning enligt två alternativa system, dels i partihandelsledet och dels i detaljhandelsledet. En beskattning i partihandelsledet syns mig härvid vara att föredraga, då det kontrolltekniska förfarandet härigenom måste bli enklare vid en begränsning av det beskattade varuområdet.

Kommittén har även utarbetat riktlinjer för en beskattning av vissa tjänster, bl. a. med avseende på restaurangrörelse och matservering i övrigt. De skäl, som jag ovan anfört för livsmedlens undantagande från varubeskattning, nödvändiggör enligt min mening också, att all matservering un-

dantages vid beskattning av tjänster. Beskattning av livsmedlen bör alltså inte heller i detta avseende förekomma.

Genom undantagande av livsmedlen begränsas beskattningsområdet och statens inkomster av den indirekta skatten, beräknade efter viss skattesats, blir givetvis mindre än vid en generell beskattning av varor och vissa tjänster enligt kommitténs betänkande, men den erforderliga uttagningsprocenten måste naturligtvis bestämmas efter avvägning mellan den direkta och indirekta skatten.

Om en sådan avvägning mellan skatteformerna sker, att den indirekta beskattningen ökas, är det alltså enligt min mening nödvändigt att tillse, att de lägre inkomsttagarna inte därigenom drabbas av en för hård skattebörda. Jag anser det därför angeläget, att de synpunkter, som jag ovan anfört, beaktas vid fortsatta överväganden i frågan, innan förslag förelägges riksdagen.

Särskilt yttrande av herrar Thedin och Thulin

Det av kommitténs majoritet framlagda förslaget till kontrollorganisation enligt alternativet detaljhandelsskatt anser vi inte vara tillfredsställande. Den organisation, som skisseras i det följande beträffande detta alternativ, kan visserligen anses vara så stor, att den av kostnadsskäl eller på grund av rekryteringssvårigheter inte kan realiseras, men den är — såvitt vi kunnat bedöma — ur effektivitetssynpunkt likvärdig med den av kommittén föreslagna organisationen avseende alternativet partihandelsskatt.

Vid en avvägning mellan de båda skattealternativen, där hänsyn skall tas till kontrollkostnader, bör även organisationsförslagen vara likvärdigt utformade och inte den väsentliga nackdelen med detaljhandelsskatten undanskymmas genom att förslag till en otillräcklig kontrollorganisation framlägges såvitt avser detta alternativ.

En i huvudsak tillförlitlig lokal kontrollorganisation torde kunna erhållas, om den beräknas med utgångspunkt från att ett kontrollbesök hos varje skattskyldig sker vartannat år. Erforderliga antalet kontrolltjänstemän skulle med utgångspunkt härifrån kunna uppskattas till mellan 500 och 600. Härtill kommer biträdespersonal åt kontrolltjänstemännen, uppskattningsvis omkring 100 skriv- och räknebiträden. För ledning av skattearbetet samt för registrering av de skattskyldiga, preliminär deklarationsgranskning, kreditering och debitering av skatten m. m. kan beräknas ytterligare omkring 100 tjänstemän. Personalbehovet skulle totalt alltså kunna uppskattas till omkring 750 befattningshavare. Lönekostnaden för denna personal torde approximativt kunna beräknas till omkring tio milj. kronor för budgetår.

Omkostnaderna torde vid denna skatteform kunna uppskattas till omkring tre milj. kronor om året. Härtill kommer kostnader för den av kommittén förordade varuskattenämnden, uppskattningsvis 100 000 kronor för år.

Årliga kostnaderna för den här angivna organisationen, som avses skola handhava såväl skattekontroll som uppbörd, kan således beräknas till omkring 13 milj. kronor.

Vi vill särskilt understryka, att det är av vikt att kontrollorganisationen från början är väl utbyggd, så att respekt skapas för skatteförfattningarna. I fråga om den indirekta beskattningen är detta av särskild vikt, då eljest konkurrensförhållandena skulle rubbas mellan lojala och illojala rörelseidkare, vilket i sin tur skulle kunna leda till en berättigad irritation inom näringslivet mot beskattningen som sådan.

Särskilt yttrande av herr Thulin

Kommitténs majoritet har förordat, att kontrollen över den allmänna varuskatten skall utövas av länsstyrelserna vid en detaljhandelsskatt och av kontrollstyrelsen vid en partihandelsskatt. Jag kan icke dela majoritetens uppfattning på denna punkt.

Organisationsproblemen är enligt min mening i väsentliga hänseenden likartade vid en partihandelsskatt och en detaljhandelsskatt. Enligt båda alternativen ankommer sålunda administrerings- och kontrolluppgifter av i huvudsak enahanda natur på skattemyndigheten. En del av kontrollarbetet bör utföras centralt såsom deklarations- och uppbördskontrollen, en del åter lokalt såsom avstämningen av deklarationerna mot den skattskyldiges bokföring.

Vissa skiljaktigheter i fråga om kontrollorganisationen föreligger emellertid mellan de båda alternativen. Dels måste antalet lokala kontrolltjänstemän vid detaljhandelsalternativet — omkring 200 000 skattskyldiga — naturligen vara väsentligt större än vid partihandelsalternativet — omkring 60 000 skattskyldiga. Dels erfordras ett förhållandevis större antal tjänstemän hos den centrala myndigheten vid partihandelsalternativet än vid detaljhandelsalternativet med hänsyn till att tillämpningen av det förra alternativet erbjuder större svårigheter av juridisk och teknisk natur än tillämpningen av det senare.

Det framstår på grund av det anförda såsom naturligt att organisationen uppbyggs på i princip samma sätt antingen skatten läggs i detaljhandelsledet eller den läggs i partihandelsledet, då skillnaden mellan alternativen ur organisatorisk synpunkt väsentligen är en fråga om antal tjänstemän, centralt och lokalt.

En stor del av arbetsuppgifterna bör, såvitt jag kan finna, vid båda alternativen läggas på en för hela riket central organisationsdetalj. Hit hör framför allt ärenden som berör registrering av de skattskyldiga, deklarationskontroll och uppbörd. Med utgångspunkt från att deklarationer skall avgivas sex gånger om året skulle man för år räknat ha att behandla 360 000 deklarationer vid en partihandelsskatt och 1 200 000 deklarationer vid en detaljhandelsskatt. Deklarationerna skall mottagas, sorteras, granskas samt bokföras och minst lika många inbetalningar som deklarationer skall granskas mot deklarationerna och bokföras. I ett stort antal fall erfordras särskilda åtgärder, såsom vid skattskyldigs underlåtenhet att deklarera eller erlägga skatt och vid skiljaktigheter mellan deklaration och inbetalning. I dessa fall kan myndigheten föranledas anmana vederbörande, meddela vitesföreläggganden, vidtaga åtgärder för utmätning eller konkurs eller infordra förklaring. Det är naturligt att alla dessa åtgärder samordnas till ett organ, som kan förses med en i kontorstekniskt hänseende lämplig utrustning, därvid jag särskilt vill peka på möjligheterna att utnyttja hålkortsmaskiner eller måhända databehandlingsmaskiner. Om och i vilken mån dessa eller annan teknisk utrustning kan komma till användning bör emellertid på grund av den snabba utvecklingen på detta område bedömas vid den tidpunkt då skatten avses skola införas. Hänsyn bör dock tas till att programmeringen för en databehandlingsmaskin tar en avsevärd tid. Oberoende härav framstår det emellertid klart att det måste vara rationellt och kostnadsbesparande att centralisera handläggningen av här behandlade arbetsuppgifter till ett organ.

Det skulle kunna övervägas att låta det centrala organet såvitt avser uppbörd bli generalpoststyrelsen, som redan förfogar över maskinell utrustning och expertis på hithörande områden. Det erfordras emellertid en oavbruten och livlig kommunikation mellan de tjänstemän som svarar för kontrollen av uppbörden och de som svarar för kontrollen över de skattskyldiga i allmänhet. Icke minst viktigt är därvid, att det i varje enskilt fall alltid bör föreligga möjlighet att skärskåda debiteringar och krediteringar i ett sammanhang. Starka skäl talar därför för att uppbörden och kontrollen i övrigt ligger hos ett och samma organ.

Behovet av ett centralt skatteorgan gör sig även starkt gällande i vad det gäller skattens administrerande i allmänhet, exempelvis beträffande ärenden som berör allmänna riktlinjer för skattekontrollens anordnande och bedrivande (likformig skattetillämpning), samarbetet internt och med andra myndigheter samt, vad angår partihandelsskatten, frågor rörande skattesatser och gränsdragning mellan detalj- och partihandlare. En icke oväsentlig fördel med en för hela riket gemensam central skattemyndighet är därvid, att den ger helt andra möjligheter till en vidgad specialisering av kontrollarbetet, kategori- eller branschvis, varigenom ökad effektivitet kan ernås. Det är också att observera de fördelar som en centraliserad skatte-

kontroll innebär genom att registreringen av de skattskyldiga kan följas för hela riket och genom att deklarationsuppgifterna snabbt kan bearbetas ur statistisk synpunkt. Med en dylik anordning skulle det vara möjligt att erhålla en tillförlitlig månatlig närings- och handelsstatistik, som skulle kunna publiceras redan några månader efter den aktuella månadens utgång.

De sålunda angivna synpunkterna leder närmast till att bestyret med en allmän varuskatt, antingen denna läggs i parti- eller detaljhandelsledet, anförtros åt ett centralt ämbetsverk. Detta innebär inte någon bestämd ståndpunkt till frågan om detta verk bör vara kontrollstyrelsen, som redan är beskattningsmyndighet för flertalet indirekta skatter, eller om ett särskilt centralt ämbetsverk bör inrättas. Att inrätta ytterligare en myndighet för indirekta skatter syns dock knappast vara motiverat.

På grund av min uppfattning att skattekontrollen bör uppdragas åt en central myndighet med lokala organ har jag icke kunnat acceptera majoritetens förslag att länsstyrelserna skall vara beskattningsmyndighet vid en detaljhandelsskatt.

Enligt majoritetens uppfattning vore det lämpligt eller nödvändigt att samma myndigheter svarade för kontrollen av både den direkta och den indirekta beskattningen. Genom en dylik samordning skulle skattekontrollen komma under gemensam ledning, vilket skulle innebära, att utbyte av uppgifter och erfarenheter kunde möjliggöras mellan de olika kontrollorganen, att dubbla kontrollbesök kunde undvikas samt att organisationen skulle förbilligas.

Den gemensamma ledning som kan avses torde representeras av taxeringsintendenterna i de olika länsstyrelserna. Dessa tjänstemän torde emellertid vara så betungade av den stora arbetsbörda, som redan åvilar dem, att de icke utan omorganisation på andra områden även skulle kunna ägna sig åt ledningen av arbetet med den indirekta beskattningen.

Utbyte av uppgifter och erfarenheter rörande de skattskyldiga syns, om kontrollen över den indirekta beskattningen anförtros åt ett centralt ämbetsverk, kunna ske exempelvis så att årssammandrag av de skattskyldigas deklarationer efter överenskommelse med vederbörande länsstyrelser tillställes dessa omkring den 15 mars varje år. Årssammandraget skulle kunna åtföljas av de inspektionsrapporter eller andra kontrollhandlingar, som belyser särskilt uppmärksammade förhållanden. Eventuellt skulle dessa handlingar kunna successivt översändas till taxeringsavdelningarna. Därjämte bör naturligen, där så eljest påfordras, upplysningar kunna lämnas mellan de olika skatteorganen. Därest en fortlöpande bokföringskontroll anordnas hos samtliga som är skyldiga erlägga varuskatt, måste en betydande lättnad kunna ernås för länsstyrelserna så att dessa väsentligen skulle kunna inrikta bokföringskontrollen på andra skattskyldiga.

Någon dubbelkontroll torde det icke bli fråga om med den skisserade uppläggningen. I vissa fall kan det naturligen bli aktuellt att verkställa en

granskning, som hänför sig till den direkta skatten. Att märka är emellertid att en dylik granskning icke skulle innebära ett dubbelarbete utan endast att en viss del av den skattskyldiges bokföring, som tidigare icke granskats, blir föremål för särskild kontroll. Kanske skulle för övrigt, även om både den direkta och indirekta skattekontrollen drevs i länsstyrelsernas regi, en dylik kontroll ha fullgjorts av olika tjänstemän.

Av det anförda följer, att organisationen icke skulle kunna förbilligas om kontrollen över den direkta och indirekta beskattningen skulle uppdragas åt länsstyrelserna. Fastmer torde betydande besparingar kunna ernås om skattekontrollen läggs under en central myndighet genom att, såsom i det föregående angivits, skattearbetet i hög grad kan (mekaniseras och) rationaliseras.

Allmän indirekt beskattning i vissa främmande länder

Allmänna varuskatter är kända redan från äldsta tider. Av sådana äldre skatter är det framför allt två som i historiska redogörelser plägar bringas i erinran, båda en gång mycket betydelsefulla. Den ena är den romerska »centesiman» (hundradelen). Vid dess tillkomst diskuterades frågan om direkta och indirekta skatter. Skatten utgick vid försäljning å auktioner, som var ett normalt försäljningssätt inom det romerska riket utom beträffande livsmedel. Den andra är den spanska »alcabalan», en lågprocentig varuskatt, som under medeltiden uttogs inom det spanska väldet och som delvis fanns kvar in på 1800-talet.

Moderna varuskatter framträdde under och närmast efter första världskriget. En förutsättning var den fortgående övergången från naturahushållning till penninghushållning. Senare har allmänna varuskatter införts i de flesta länder och i flera av dessa fått stor betydelse.

I det efterföljande lämnas en översikt över den närmare utformningen av de allmänna varuskatterna i ett antal länder av större intresse. Avsikten är att ge en bild av olika typer och särdrag. Acciser och andra speciella varuskatter har endast undantagsvis berörts.

De länder som behandlas är:

Norge 358
Finland 364
Danmark 370
Schweiz 373
England 378
Västtyskland 380
Österrike 384
Frankrike 384
Sovjetunionen 386
Andra europeiska länder 389
Amerikas förenta stater 391
Canada och Australien 395

1. Norge

Historik. Norge är det första land i Norden, som införde en allmän varuskatt. Frågan blev aktuell redan år 1921, då en kommitté uttalade, att — om ytterligare statsintäkter erfordrades — dessa borde uttagas genom indirekta skatter, varvid en allmän omsättningsskatt ansågs som en användbar form. Skatten föreslogs skola uttagas i detaljhandeln efter en skattesats av *en* procent. Detta förslag ledde emellertid inte till någon lagstiftningsåtgärd.

Frågan togs ånyo upp under år 1932 med hänsyn till den då rådande statsfinansiella situationen. Ett förslag förelades stortinget och behandlades i december 1932; förslaget avsåg en skatt i detaljhandeln. Detta förslag återtogs emellertid, varefter ett nytt förslag framlades våren 1933, avseende en skatt i producentledet. Man nådde därvid i så måtto inom stortinget politisk enighet, att ett slags

principbeslut fattades om en allmän varubeskattning (den alltjämt gällande grundförfattningen bär därför årtalet 1933). Meningsmotsättningarna var dock stora i fråga om den mera tekniska utformningen, närmast frågan till vilket eller vilka led i distributionskedjan skatten skulle förläggas. Efter ytterligare överväganden stannade man vid 1935 års storting inför att uttaga *skatt i alla led* (kumulativt).

Skattesatsen var vid skattens införande den 1 juli 1935 *en* procent och förblev oförändrad till tiden för andra världskriget. Under år 1940 höjdes skattesatsen till två procent från den 1 mars och till tre procent från den 1 juli. I samband med den första höjningen verkställdes en utredning angående omläggning av skatten. Det uttalades därvid, att redan den enprocentiga skatten haft olyckliga verkningar för grosshandeln och att en förhöjning av skattesatsen skulle öka dessa olägenheter och föranleda att näringslivet ville söka eliminera grossist- eller detaljistledet. En övergång till beskattning *enbart i sista ledet* föreslogs och genomfördes från den 1 september 1940. Därvid höjdes skattesatsen till tio procent, vilken höjning dock till ca hälften beräknades vara av nominell karaktär med hänsyn till att skatten tidigare utgått vid omsättning i alla led.

Gällande omsättningsskatt. Efter 1940 års omläggning har skatten i sina huvuddrag bibehållits oförändrad. Skattesatsen nedsattes från den 1 juli 1947 till 6,25 procent men höjdes från den 9 april 1951 åter till tio procent.

Skatten omfattar praktiskt taget alla varor ävensom vissa tjänster. Man räknar med att i grova drag en tredjedel av skatten faller på livsmedel, en tredjedel på investeringar och en tredjedel på övrig skattepliktig omsättning.

De varor som särskilt *undantagits* är: ved och torv som bränsle, tidningar och tidskrifter (inkl. jultidningar), insulin, levande djur (när de inte säljs till slakt), artisters (målares och bildhuggares) egna konstverk, när de säljs direkt, fartyg utom nöjesbåtar (i vissa fall erfordras för skattefrihet intyg från ortsmyndighet; begagnade båtar alltid skattefria), luftfartyg.

Vid försäljning till *jordbrukare* föreligger skattefrihet för viktigare råvaror för jordbruksproduktionen: gödsel- och jordförbättringsmedel, växtskydds- och besprutningsmedel, bindgarn, utsäde, plantor, fodermedel. I viss utsträckning kan även drivmedel för jordbruket försäljas fritt (dock ej drivmedel för transporter; bensin får ej inköpas fritt men jordbrukare ges viss restitutionsmöjlighet för såväl särskild bensinskatt som omsättningsskatten); från och med 1956 är även smörjoljor och smörjfett för jordbruket fritt.

Jordbrukares uttag av livsmedel samt oförädlade skogsprodukter för privat bruk eller användning inom jordbruket beskattas ej. Beträffande direktförsäljning från jordbrukare må framhållas, att för skattskyldighet allmänt gäller en undre gräns av 100 kronor skattepliktig omsättning per månad. Vid direktförsäljning över denna gräns har jordbrukare att redovisa skatt. I detta sammanhang må nämnas att i Norge förekommer ett relativt vidsträckt system med livsmedelssubventioner, vilket kan sägas jämväl ha den verkan, att skattefriheten för jordbrukares uttag blir mindre framträdande, eftersom denna konsumtion inte syns bli subventionerad. — Det kan även nämnas att man först från år 1954 generellt infört inkomstbeskattning av jordbrukares faktiska inkomst, medan tidigare tillämpats schablonbeskattning. Behovet av kontroll har därefter blivit gemensamt för direkt och indirekt beskattning.

Även för *handelsträdgårdar* gäller vissa specialbestämmelser. Sålunda föreligger liksom för jordbruket skattefrihet för uttag av egna produkter. Såsom material, som får inköpas skattefritt, har särskilt angivits bl. a. bränsle för uppvärmning av drivhus.

För *fisket* gäller att sådan direktförsäljning av egen fångst, som inte sker från fast försäljningsställe eller från torg, är undantagen från beskattning. Såsom skattefritt material för yrkesfiske har angivits agn, is och salt. Drivmedel och smörjmedel för fiskefartyg har, liksom för fartyg i allmänhet utom nöjesbåtar, undantagits från beskattning (för bensin gäller att yrkesfiskare, partrederier m. fl., vilkas intäkter till minst en fjärdedel härrör från fiske, kan erhålla en egen förbrukningsbok med kuponger för inköp av bensin utan vare sig den speciella bensinskatten eller omsättningsskatt å bensin). För fiskefartyg, som bedriver fiske i nordliga farvatten (bl. a. vid Färöarna och Island, men inte i Skagerak och Kattegatt), får även proviant, vissa slag av arbetskläder samt ammunition och sprängämnen inköpas skattefritt (proviant m. m. för valfångst i Södra Ishavet är skattefri enligt allmänna regler för leverans till fartyg i utrikes fart, som jämställes med export). — Fiske- och fångstredskap är inte undantagna från beskattning. — Om fartygsutrustning se nedan under redogörelsen för export.

Medan man för de här nämnda yrkeskategorierna — jordbrukare, trädgårdsmästare och fiskare — i författningen särskilt angivit vad som skall utgöra skattefritt *material för produktionen*, gäller för övriga näringsidkare en allmän bestämmelse om skattefrihet för material, »icke-varaktiga driftmedel». Såsom förutsättning för rätt till skattefria inköp för dessa senare näringsidkare gäller att de registrerats hos kontrollmyndigheten (även industrier m. fl., som säljer till återförsäljare och därför inte har att redovisa skatt, registreras i ett s. k. observationsregister). Om vad som är att hänföra till material har närmare föreskrifter utfärdats av finansdepartementet, som erhållit fullmakt att härutinnan liksom även i några andra hänseenden lämna bindande tolkningsbesked. Som material räknas bl. a. *bränsle* som drivkraft för maskiner i industrien (gas och elektricitet är alltid undantaget). Bränsle — såsom kol och eldningsolja — för uppvärmning av lokaler är däremot inte fritt. Om företagare inköper bränsle fritt för sin varuproduktion och använder en del därav för uppvärmning av lokaler, får han betala skatt såsom för uttag, dock enligt departementets anvisningar endast därest uttaget överstiger tio procent av det skattefritt inköpta bränslet. Beträffande materialbegreppet i övrigt syns detsamma i Norge ha ungefär samma innebörd som under omsättningsskattens tid i Sverige.

Vad gäller *investeringsområdet* må framhållas, att maskiner och inventarier i industri, jordbruk etc. beskattats alltsedan skattens införande. I fråga om *byggnader* och andra anläggningar har däremot beskattningsreglerna ändrats vid ett flertal tillfällen. Från början beskattades allt byggnadsmaterial men inte själva arbetet och denna regel blev gällande även då skatten år 1940 omlades till en tioprocentig detaljhandelsskatt. Från den 1 september 1941 utsträcktes skatteplikten till att omfatta jämväl arbete å byggnader och anläggningar (även vägarbeten m. m.). Med hänsyn till återuppbyggnaden efter kriget beslöt man att från den 1 februari 1946 slopa skatten å såväl byggnadsmaterial (utom inredning m. m.) som arbete å byggnader. Vad angår material, som inköptes av ägaren själv, utarbetades av departementet en förteckning över varor, som kunde inköpas skattefritt (definitioner och förklaringar för ett sextiotal varugrupper). Svårigheter vid redovisning och kontroll uppkom emellertid och man sökte råda bot härpå genom att från den 1 juli 1947 tillåta endast registrerade byggmästare (jämte allmänna institutioner m. fl.) att inköpa byggnadsmaterial fritt från skatt, medan för övriga köpare infördes ett restitutionsförfarande när materialkostnaderna översteg 1 000 kronor. Från den 14 februari 1955 genomfördes en mera betydelsefull omläggning av beskattningen av byggnadsverksamheten. Man återgick till att beskatta byggnadsmaterial och även byggnadsarbete men undantog i stället vissa

slag av byggnader, nämligen bostadsbyggnader och driftbyggnader för jordbruket. Med bostadsbyggnad jämställdes ålderdomshem och barnhem.

Liksom under tiden närmast före 1955 års omläggning får byggmästare, underentreprenörer m. fl. såsom registrerade skattskyldiga inköpa byggnadsmaterial fritt från skatt, varefter de själva har att redovisa skatt för material och arbete, därest fråga inte är om skattefri användning. Då skattefri byggnad uppföres av annan (privat byggherre, företag, stat och kommun m. fl.), kan *restitution* av skatt för byggnadsmaterial ske, därest materialkostnaderna uppgår till minst 1 000 kronor. Ansökan ställes till skatteinspektören i fylket och skall åtföljas av betalda räkningar. Specifikation skall lämnas för varje byggnad för sig och om räkningen är gemensam skall uppdelning ske av denna. Ansökan skall ha inkommit inom tre år från det byggnadstillstånd erhållits.

För att *bostadsbyggnad* skall anses föreligga krävs enligt författningen, att minst tre fjärdedelar av golvytan avser bostad, dock med rätt för departementet att efter ansökan helt eller delvis fritaga byggnader även då endast mellan hälften och tre fjärdedelar utgör bostad, varjämte departementet kan undantaga byggnader av alla slag, som återuppföres efter brand eller naturkatastrof. Departementet har även att i övrigt närmare definiera vad som förstås med skattefria byggnader. De härutinnan utfärdade föreskrifterna har blivit mycket detaljerade. För bostadsbyggnad krävs att till varje lägenhet inrättats kök eller kokvrå, dock räknas till bostadsbyggnader inte sommarvillor o. d. även om dessa byggts så, att de kan bebos året runt. Industriens arbetar- och tjänstebostäder är skattefria, däremot inte hotell, pensionat eller skolor, även om dessa utgör internatskolor, ej heller sjukhus, dock med undantag för sjuksköterskehem och liknande, därest dylik byggnad inredes för självständiga hushåll. Med ålderdomshem jämställes vårdhem för äldre personer, om hemmet inte ingår som del av sjukhus. Med barnhem avses hem för barn under 16 år, inkl. mödra- och spädbarnshem, barnkrubbor o. d., däremot inte barnkliniker, barnpensionat, ungdomshärbärgen m. m. Vid kombinerade byggnader räknas golvytan utan hänsyn till källare och vind. Även nödiga uthus och garage, utom s. k. färdiggarage, blir skattefria. — Vissa närmare bestämmelser gäller även för jordbrukets driftbyggnader, varunder inbegripes, förutom stall, loge etc., även växthus och lagerbyggnader för trädgårdsbruk, hönseriers byggnader, skogsarbetarkojor m. m.

Det är att märka att den angivna skattefriheten endast gäller *själva byggnaderna,* medan skatt utgår för såväl material som arbete vid exempelvis väganläggningar, vissa slag av dikningsföretag m. m.; dock utgår för väg över byggnadstomt skatt endast för material. Liknande regler gäller även för grävningsarbeten för vatten och avlopp (själva arbetet skattefritt inom tomten, även gällande grundgrävning för byggnad).

Vidare må framhållas, att skattefrihet endast gäller *nyuppförande* av byggnad, medan däremot vid reparationer, moderniseringar och ombyggnader såväl material som arbete beskattas. Även om en bostadsbyggnad utvidgas till att omfatta flera lägenheter föreligger likväl inte skattefrihet, liksom ej heller om en driftbyggnad för jordbruk utvidgas i bredd, höjd eller längd.

En annan betydelsefull omständighet är att skattefriheten inte omfattar alla slag av *installationer* och inredningar m. m. Detta har lett till ganska differentierade bestämmelser för olika slag av tillbehör till skattefria byggnader.

I fråga om beskattningen av *andra tjänster än byggnadsarbete* må framhållas följande. Ursprungligen gällde skatten endast för varor. Från den 1 september 1941 infördes emellertid skatt för arbete å varor, ävensom för arbete i herr- och damfriseringar samt, från den 1 juli 1942, även i skönhetssalonger. Med arbete

å varor förstods därvid till en början endast reparationer o. d. ändringsarbeten, medan vissa s. k. servicetjänster å varor — exempelvis biltvätt och annan rengöring av varor — beskattades först från den 1 juli 1953. Undantag från beskattning har från den 1 juli 1955 gjorts för skoreparationer samt för tvätt, mangling och strykning av tygvaror, dock inte för kemisk tvätt och färgning. — Skatt utgår inte vid s. k. bortlämningsarbeten företagare emellan utan skatten redovisas av företagaren i sista led.

För *serveringsrörelse* (restauranger, konditorier m. fl.) infördes redan år 1925 en särskild skatt å tio procent, därest förtäringen översteg visst minimibelopp (tre kronor). Denna skatt uttogs under tiden 1/7 1935—1/9 1940 jämsides med den vanliga omsättningsskatten, som vid denna tid utgick med låg procentsats i alla led. Då omsättningsskatten från den 1 september 1940 omlades till en detaljhandelsskatt å tio procent, kunde dessa två tioprocentiga skatter inte bestå samtidigt. Man valde då att helt slopa skatten å serveringsrörelse. Någon ändring har senare ej skett. Försäljning av varor till serveringsrörelse är att anse som försäljning till konsument och leverantören har således att redovisa skatt härför. Dock kan serveringsrörelse vara kombinerad med exempelvis hembageri. I dylikt fall skall i viss utsträckning en uppdelning ske, så att varor för tillverkningen får levereras skattefritt medan för övriga varor skatt redovisas av leverantören. Om varor gemensamt inköpts skattefritt kan bli fråga om skatt för uttag av varor från bageriet till serveringsrörelsen.

Om *uttag* gäller eljest att skattskyldig företagare (utom jordbrukare m. fl.) har att erlägga skatt för uttag av varor såväl för privat bruk som då varor användes inom företaget för annat ändamål än som material. Såsom uttag beskattas även vara, då denna första gången *uthyres*, därest varan inköpts skattefritt (själva uthyrningen är skattefri). Skatt kan även utgå för uttag av arbetsprestation för företagets egen räkning, om arbetet inte avser enbart reparation eller underhåll, liksom även fråga kan bli om skattepliktigt uttag, då företagare anlitar i Norge inte skattskyldigt utländskt företag för utförande av i och för sig skattepliktigt arbete. Denna beskattning av uttag av vissa arbetsprestationer beror på, att arbetskostnad vid installationer av maskiner m. m. i byggnader är skattepliktig.

Import av skattepliktiga varor beskattas, därest inte importören äger inköpa samma slags varor fritt från skatt inom riket. Skatt uttages således av privatpersoner, företag som importerar maskiner för eget bruk m. fl. Skattesatsen är förhöjd till 11,11 procent (= 1/9), vilket motsvarar den inhemska skatten av tio procent av varuvärdet inkl. skatt. Gåvor under 50 kronors värde och andra försändelser under två kronors värde är undantagna, liksom jämväl resandes utrustning, flyttsaker, arvgods, diplomatimport.

Export är skattefri. Om utlänning köper en vara under uppehåll i Norge, kan detta ske skattefritt under förutsättning att säljaren utexpedierar den genom tullen.

Med export jämställes leveranser till *fartyg i utrikes fart* (såväl norska som utländska). I utrikes fart räknas alla fartyg, som regelmässigt går mellan utländsk och norsk hamn. Säljaren åligger att skaffa uppgift om fartygets destination, innan skattefri försäljning sker. Av utfärdad faktura (eller genom notering å särskild lista vid kontantförsäljning) skall framgå, vilket fartyg det gäller. Rederi, som har fartyg i både in- och utländsk trafik, äger inköpa varor skattefritt till sitt lager, med skyldighet att erlägga skatt för uttag av varor till fartyg som går i inländsk trafik. — Liknande skattefrihet gäller för flygtrafiken till utlandet. — Skattefriheten för fartyg i utrikes fart omfattar inte absolut alla varuslag, således inte trycksaker (såsom biljetter, som användes även i land), ej heller kläder och

uniformseffekter eller andra personliga effekter för manskap och befäl, ej heller exempelvis cyklar (men väl idrottsmaterial som tillhör fartyget). — För fartyg i inrikes fart utom nöjesbåtar är såsom förut berörts bränsle (utom bensin) samt smörjolja skattefritt, men eljest inte varor som förbrukas under fartygets färd (drivmedel för inrikes flyg är inte fritt). — Varor för reparation och underhåll av fartyg är i princip undantagna; om leverans sker från annan än skeppsbyggeri eller skeppsreparationsverkstad föreligger dock skattefrihet endast för vissa uppräknade slag av varor (båtmotorer, radar m. m.). För nöjesbåtar föreligger alltid skatteplikt vid reparation (liksom för bränsle). — För fiskefartyg gäller, som ovan angivits, vissa särregler.

Antalet skattskyldiga, som regelmässigt har att redovisa skatt (det s. k. fasta registret) uppgår till ca 85 000, varav ca 15 000 faller på byggnadsbranschen. Därtill kommer ca 40 000, som registrerats huvudsakligen för att kunna verkställa skattefria inköp och som inte eller endast sporadiskt har att redovisa skatt (det s. k. observationsregistret). Man söker hålla nere antalet skattskyldiga genom att inte registrera exempelvis hotell som säljer souvenirer och vykort m. m., eller småföretagare som driver kringföringshandel o. d. De särskilda undantagen för skomakare samt tvätt- och strykinrättningar har även bidragit härtill. Å andra sidan märkes att i praxis medtagits exempelvis auktionsförrättare, som säljer mot provision, liksom vissa slag av samköpsföreningar och liknande.

Redovisningen av skatten sker varje månad på grundval av vad som kontant influtit. Den som har fullständig (dubbel) bokföring kan dock få redovisa på grundval av sin fakturering (varvid avdrag senare medgives för kundförluster, rabatter m. m., så att slutresultatet blir detsamma som vid kontantredovisning). Skatten skall vara inräknad i omsättningssumman, varå skatten beräknas (skatten får uttagas öppet eller dolt). Avbetalningstillägg skall medräknas, dock att efter en ändring år 1955 skattefrihet härför kan medgivas om avbetalningskontrakt överlåtes å bank eller annan kreditinrättning och detta från början angivits i kontraktet. Vidare skall räntor å varufordringar medtagas, liksom även frakt, som betalas av säljaren.

Skatten administreras i stort sett av samma myndigheter som handhar den direkta skatten. Beslutande myndighet i första instans är *skatteinspektören i fylket* (Oslo, Bergen och 18 landsfylken), som jämväl arbetar med kontrollen av den direkta skatten och är vice ordförande i ligningsrådet (som närmast motsvarar länsprövningsnämnd i Sverige). Vid skatteinspektörskontoren är (år 1956) anställda för hela landets vidkommande 20 kontorschefer, 83 juridiska sekreterare, 236 revisorer, ävensom kontorspersonal. Revisorerna granskar i regel samtidigt direkt och indirekt skatt (cirka 10 000 fullständiga bokgranskningar företages per år); de har fulla befogenheter att verkställa granskningar såväl hos de skattskyldiga som hos leverantörer och avnämare, transportföretag m. fl. — Vid besvär över skatteinspektörens beslut omprövas beslutet först av honom själv. Som överinstans fungerar en särskild *klagonämnd för omsättningsskatten*, bestående av skattedirektören (= chefen för riksskattestyret, vilket är organiserat som ett ämbetsverk) och två av finansdepartementet utsedda ledamöter (f. n. representanter för näringslivet). Antalet besvärsärenden hos nämnden är relativt lågt, ca 200 per år. Nämnden äger även verkställa höjningar. — Inom *riksskattestyret* finns två kontor, ett för direkt och ett för indirekt skatt, med vardera en underdirektör som chef. Därifrån utfärdas föreskrifter för de skattskyldigas bokföring (ganska detaljerade och av stor betydelse för skattekontrollen) samt andra kontrollföreskrifter. Allmänna tolkningsfrågor och liknande spörsmål behandlas inom *finansdepartementet*. Den skattskyldige kan därjämte, såsom även gäller för

direkta skatter, dra sin sak inför allmän domstol (dock ej rena uppskattningsfrågor). — Straffbestämmelserna är stränga (straff såsom för förskingring).

Skatten inbringar ca 1 500 milj. norska kronor per år (1956) och skatten får anses som en permanent och betydelsefull del av det norska beskattningssystemet. Den från början mycket livliga diskussionen om, i vilket led skatten skulle uttagas, har inte helt avstannat. Uttagandet av en hög skatt å livsmedel i kombination med ett ganska omfattande system med subventionering av livsmedel har ansetts innebära en viss »tomgång». År 1954 föreslog en parlamentarisk kommitté (den s. k. Jahn-kommittén), att de viktigaste slagen av livsmedel skulle undantagas från beskattning, men såväl beskattningsmyndigheterna som detaljhandelsorganisationerna har motsatt sig detta med hänsyn till kontroll- och redovisningssvårigheter. Sedan år 1956 bearbetas denna och andra frågor inom en expertkommitté, med skattedirektören Bugge som ordförande.

Intresset för skatten kan sägas vara stort, vilket återspeglar sig bl. a. i stortingets protokoll, som innehåller vidlyftigt material. — En nyutkommen kommentar utgör Frigaard och Rosenberg: Omsetningsavgiften i praksis (Oslo 1956, 133 s.). Viktigare meddelanden inflyter kontinuerligt i Tidsskrift for omsetningsavgiften, vars redaktör är chefen för omsättningsskatteavdelningen i riksskattestyret, underdirektören G. E. Thesen.

2. Finland

Översikt. Allmän varuskatt infördes i Finland från den 1 februari 1941. Liksom i Norge har skatten genomgått tvenne utvecklingsstadier. Man började år 1941 med en kumulativ skatt, som dock i motsats till den dåvarande norska var begränsad till *två* led, nämligen producent- och detaljistleden. Genom denna begränsning undvek man de ogynnsamma verkningarna av en kaskadskatt (som drabbar varan varje gång den omsättes). Från och med år 1951 övergick man till en skatt enbart i producentledet. — I februari 1956 har en kommitté föreslagit omläggning av skatten till detaljhandelsskatt, men detta förslag har inte genomförts.

Skattesatserna har genomgående varit höga, under en längre följd av år 20 procent av producentens pris inkl. skatt (25 procent av priset exkl. skatt). Skattens avkastning har varit betydande och legat i paritet med eller vissa år t.o.m. högre än den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten; år 1956 uppgick skatten till ca 1,3 miljarder svenska kronor.

Ett från början karaktäristiskt drag i den finska varuskatten har varit, att huvudparten av livsmedel undantagits från beskattning. Detta undantag har ansetts betingat av de höga skattesatserna och har givetvis i viss mån återverkat skärpande på dessa. De svårigheter, som undantagandet av livsmedel medfört för kontroll och redovisning inom detaljhandeln, utgjorde ett väsentligt skäl för övergången till producentskatt år 1951. Senare har även skor och kläder undantagits. Därigenom har en viss ytterligare förskjutning av skatten skett till investeringsområdet. Av investeringarna har dock numera undantagits jordbrukets maskinutrustning, varjämte hälften av skatten för byggnadsmaterial till bostadsbyggande restitueras, något som medfört en förskjutning av skatten till industriens investeringar.

Skatten av år 1941. Beträffande den närmare utformningen av skatten under åren 1941—1950 må följande framhållas. Skattens uppdelning på två led förorsakade en del speciella problem i fråga om skattesatsernas avvägning m. m. Till en början utgjorde skattesatsen vid försäljning från producent till partieller detaljhandlare sex procent och vid varans vidareförsäljning till konsument

fyra procent. Sålde producent direkt till konsument var skattesatsen nio procent. Då partihandlare sålde till detaljhandlare utgick inte skatt. Senare höjdes skattesatserna så, att de från den 1 juli 1945 blev tio procent i vartdera ledet och 18 procent vid direktförsäljning. Dock var under ett och ett halvt år före omläggningen år 1951 detaljhandelsskatten nedsatt till fem procent (vid direktförsäljning under denna tid först 16 procent, sedan 15 procent). Skatten beräknades för producent å dennes fakturavärde och för handlande å det kontant influtna beloppet. Vid import var skattesatsen till en början sju procent, då parti- eller detaljhandlare importerade, och elva procent, då konsument importerade. Producent ägde fritt importera material för sin produktion, liksom även inköpa material skattefritt från annan producent. Om producent inköpte varor från parti- eller detaljhandlare, varvid varorna redan beskattats, skulle handlandens priser enligt särskilda regler nedsättas med vissa procentsatser, olika för parti- och detaljhandelspriser, varvid handlanden vid sin redovisning fick avdrag härför (partihandlare fick avdrag för hela och detaljhandlare för viss del av prisnedsättningen); enligt senare bestämmelser får i stället producenten göra avdrag för beskattade inköp (se nedan).

Förutom å varuförsäljning utgick skatt även å reparationer o. d. arbeten å varor, varvid skattesatsen för producents arbete var densamma som vid hans direktförsäljning till konsument, medan i övrigt gällde den lägre skattesatsen för detaljhandlare; hantverkare som inte hade särskild lokal (och ej anlitade andra än make och minderåriga barn) var undantagna från skattskyldighet. — Ehuru de flesta slag av livsmedel var skattefria, uttogs skatt å serveringsrörelse, dock efter relativt låg procentsats, från början fyra procent, senare först höjd till fem procent och därefter nedsatt till tre procent; för restauranger med utskänkningsrätt och dansrestauranger dock efter väsentligt högre procentsats. Jämväl uthyrning av rum inom hotell- och liknande verksamhet beskattades; skattesatsen var därvid i regel något högre än som gällde för den vanliga serveringsrörelsen. — Även frisörer var skattskyldiga denna första period.

De bestämmelser, som i övrigt gällde under den tid skatten sålunda var uppdelad på två led, bibehölls i stort sett, då skatten från år 1951 omlades till en skatt enbart i producentledet.

Nu gällande beskattning. Skatten utgår som nämnts med *20 procent* av producentens pris, skatten inräknad (25 procent av nettopriset). Detta gäller dock endast *industriell rörelse.* Bedrives tillverkning mera hantverksmässigt, särskilt i kombination med reparations- och liknande arbeten å varor, talar man om s. k. *arbetsaffärer.* Dessa skall inköpa material med skatt pålagd och har därefter att från sin omsättning avdraga dessa inköp samt redovisa skatt å återstoden efter *tio procent* (här föreligger ett visst incitament till en mervärdeskatt). Arbetsaffärerna spelar dock en mera underordnad roll, i det att den tioprocentiga skatten för dessas del uppgår till endast ca två procent av den totalt redovisade skatten. Gränsen mellan industriell rörelse och arbetsrörelse har man sökt att såvitt möjligt uppdraga enhetligt inom olika branscher, men vissa svårigheter syns därvid ha förelegat. — *Småhantverkare* har helt undantagits från skattskyldighet, men de har givetvis att inköpa material med skatt pålagd. Gränsen har därvid dragits så, att skattefrihet åtnjutes av hantverkare, som inte biträdes av annan än make, avkomling under 21 år och högst en lärling (före år 1951 var som nämnts skattefriheten i huvudsak beroende på om hantverkaren hade särskild lokal för rörelsen). Vissa besvärligheter syns föreligga beträffande kontrollen av att inte annan arbetskraft har anlitats; ojämnheter kan uppkomma då arbetskraft anlitas vid sjukdom etc. — Särskilt för sig har från beskattning undantagits *tvätt-*

och strykinrättningar samt *skomakerier.* — Skatten för *frisörer* upphävdes år 1951, enär kontrollen var svår att upprätthålla och avkastningen ringa. — Skatten å *serveringsrörelse* samt å *rumsuthyrning* upphävdes likaså år 1951, dock kvarstår den tioprocentiga skatten för restauranger med utskänkningsrätt och dansrestauranger.

Skatten omfattar alla varor som inte genom särskild uppräkning undantagits.

Det mest betydelsefulla området för skattefrihet gäller *livsmedlen.* Förteckningen över skattefria livsmedel upptar praktiskt taget samtliga livsmedel; kvar syns stå huvudsakligen konditorivaror, kaffe, te, kakao, läskedrycker, hermetiskt förpackad frukt, bär, grönsaker o. d.

Övriga *undantagna varuslag,* vilka i stort sett varit fritagna sedan skattens införande, är: tobak, spritdrycker, fasta bränslen, böcker, andra tidningar än förströelsetidskrifter, apoteksvaror jämte röntgenförnödenheter och vissa hjälpmedel för invalider, brandbilar och slangar, fisknät, fartyg av minst tio registerton, luftfartyg, råvaror för jordbruket i form av konstgödning, lantbrukskalk, torvströ, fodermedel och AIV-lösning. Därjämte har, under tiden efter skattens omläggning år 1951, införts skattefrihet för några betydelsefulla varugrupper, avseende dels skodon och textilvaror m. m. och dels vissa investeringsvaror.

Skattefriheten för *skodon och textilvaror* m. m. infördes från den 5 november 1951 och omfattade därvid skodon (utom vissa lyxbetonade damskodon och lackskor för herrar), sulläder, arbetshandskar, seldon samt fyra uppräknade grupper av textilvaror, avseende främst vissa kläder, utom av silke och nylon, ävensom därjämte lakan och handdukar. Beträffande dessa fyra grupper skedde från den 1 november 1954 den ändringen, att man i stället övergick till att undantaga samtliga textilämnen och textilvaror, jämväl å möbler, med undantag för vissa smärre varugrupper, bestående av dels lyxbetonade varor och dels textilier för industri m. m. (maskinfilt etc.). Från den 15 juni 1956 ändrades skattefriheten därhän, att den omfattade i stort sett följande textilier, i den mån de inte är av natursilke eller innehåller guldtråd: garn, metervara, vanliga mattor, gångkläder och accessoirer, sängkläder, handdukar, klutar, gardiner, borddukar.

Från den 5 november 1951 undantogs vidare *maskiner och redskap för jordbruket* — enligt en vidlyftig förteckning upptagande till synes allt från plogar till traktorer och skördetröskor — ävensom täckdikningsrör.

Från den 7 december 1954 undantogs vissa *trävaror,* nämligen ohyvlad och hyvlad sågvara av tall och gran (ävensom sågspån och kutterspån). Detta undantag följdes i januari 1955 av en annan ävenledes mycket viktig bestämmelse om *restitution* av intill *halva* beloppet av skatt å övrigt *byggnadsmaterial för bostadsbyggnad.* Som allmän förutsättning gäller därvid, att minst 70 procent av golvytan i byggnaden skall avse bostadslägenhet. Restitution får dock inte avse kostnaden för mer än 100 kvm yta per lägenhet. Enligt särskilda tillämpningsbestämmelser skall den skatteandel som restitueras beräknas efter schabloner. Byggnaderna har därvid indelats i sju typer, tre för stenbyggnader och fyra för träbyggnader. Högsta restitutionsklassen för stenbyggnad utgöres av byggnad, som uppförts med fabrikstillverkade konstruktionsdelar, och högsta klassen för träbyggnad utgöres av fabrikstillverkad dylik byggnad. Denna klassificering sammanhänger med att skatten för förarbetade varor är högre med hänsyn till att däri ingår även arbetskostnad, medan däremot då byggnadsarbetet utföres på platsen med icke-förarbetat material skatten inte drabbar arbetskostnaden. Med fabrikstillverkade konstruktionsdelar förstås »färdiga delkonstruktioner, vilka medelst fabriksmässiga metoder gjorts så stora eller i så hög grad fullbordats, att de icke längre kunna betraktas som allmänna byggnadsförnödenheter». Fabriks-

tillverkad träbyggnad är sådan byggnad, där stomme, tak och andra viktigare byggnadsdelar fabriksmässigt tillverkats huvudsakligen av trä samt anskaffats som en helhet från samma försäljare. Vid klassificeringen har hänsyn vidare tagits till byggnadens modernitet (om centralvärme finns etc.). Restitutionsbeloppen varierar mellan 1 700 och 1 500 mark per kvm för stenbyggnader och mellan 1 100 och 600 mark per kvm för träbyggnader (100 mark ca 2:25 kr). Att restitutionsbeloppet för vissa slag av träbyggnader är så lågt, får delvis anses bero på att bräder är skattefria. — Enligt särskilda bestämmelser jämställes med bostadsbyggnad internat, barnhem, ålderdomshem och liknande byggnad. — Enligt bestämmelser som införts under år 1956 kan restitution ske även för till- eller påbyggnad av bostadsbyggnad, därest minst en bostadslägenhet tillkommer.

Bland skattefria varor har även medtagits vissa varor, främst ett antal olika slags kemikalier, under förutsättning att de inköpes av angivna industrier. Detta sammanhänger med utformningen av materialbegreppet. Såsom *material* anses nämligen allmänt endast vara, vilken såsom beståndsdel ingår i tillverkade produkter. Således anses inte bränsle eller drivmedel för maskiner såsom material (fasta bränslen är dock skattefria). Ej heller anses såsom material sådana varor, som förflyktigas eller på liknande sätt förbrukas vid tillverkningen. För träförädlingsindustrien infördes dock under år 1953 och med viss utvidgning senare år skattefrihet för åtskilliga förbrukningsvaror, nämligen kalk, diverse kemikalier, metallduk och maskinfilt; därjämte undantogs kolsvavla utan inskränkning till användningsområdet. Från år 1957 gäller liknande undantag till förmån för konstull-, konstsilke- och cellofanindustrien.

Producent äger inköpa material för tillverkningen fritt från skatt. Om ovisshet föreligger skall säljaren avkräva köparen av beskattningsmyndigheten utfärdad *licens*. Licenser utfärdas av skattemyndigheten i form av häften försedda med kopior. Vid licenshäftets utfärdande upprättas en förteckning över vilka råmaterial licensinnehavaren äger fritt inköpa. Denne ifyller vid sitt inköp licensblanketten med uppgift om de inköpta varornas art och mängd samt bekräftar att varorna ifråga upptagits i den av myndigheten godkända förteckningen. Då licenshäftet förbrukats insändes stommen med kopiorna till myndigheten. — Om producent inköper material från kommersiell rörelse och varorna således redan tidigare beskattats, äger producenten vid sin redovisning att från den egna skattepliktiga försäljningen avdraga inköpsvärdet för sådant redan beskattat material. Avdraget blir därvid i regel något för högt, då skatten tidigare beräknats på det lägre inköpspris, som säljaren eller ev. ytterligare mellanhand haft att erlägga vid sitt inköp. Man har emellertid av praktiska skäl bortsett härifrån. — Det kan i detta sammanhang nämnas, att med producenter förstås inte endast egentliga tillverkare utan även exempelvis kafferosterier, förpackningsindustrier m. fl. — Såsom förut nämnts måste s. k. arbetsaffärer alltid inköpa varor med skatt pålagd.

Då producent säljer varor under sådana förhållanden att skatt skall utgå beräknas skatten efter samma procentsats å det pris han betingar sig, antingen försäljningen sker till partihandlare, detaljist eller konsument. Då priset i dessa fall är olika, uppkommer en skillnad i skattepålägget, som kan framstå som väsentlig. I viss mån sker dock en utjämning därigenom att producenter, som har särskilda försäljningsavdelningar (parti- eller detaljhandel) tillåtas beräkna skatten på avräkningspriset till dylik avdelning, något som å andra sidan kan innebära en viss osäkerhet vid tillämpningen. Det har även förekommit, enligt vad som framgår av 1956 års kommittébetänkande, att företagare för att nedbringa skatten infört artificiella anordningar med sakligt sett onödiga försäljningskontor. Myndig-

heterna har i författningen tillerkänts rätt att inskrida mot anordningar för undvikande av skatt och att frångå felaktiga prissättningar. Det stadgas sålunda att om »förhållande eller åtgärd givits sådan rättslig form, som icke egentligen motsvarar sakens natur eller syftemål, skall vid beskattningen förfaras, såsom om den riktiga formen hade kommit till användning». Vidare utsäges, att om vederlag för vara eller arbetsprestation fastställts till lägre belopp än vartill det med beaktande av omständigheterna i saken skäligen borde uppskattas och sådan eller annan dylik åtgärd uppenbart kan anses ha blivit vidtagen i syfte att undgå skatt, myndigheten äger att pröva, på vilket belopp skatten skall erläggas. Samma prövorätt föreligger vid överlåtelser till moder- eller dotterföretag eller annan rörelse inom samma företag. — I praktiken möter dock svårigheter för myndigheterna att påvisa felaktigheter i prissättning, särskilt sedan prisbildningen blivit fri.

Genom att industriföretagen i stor utsträckning försäljer varor till partihandlare eller eljest i större poster, och skatten således i dylika fall beräknas på lägre priser, medan de s. k. arbetsaffärerna i regel har att tillämpa den tioprocentiga skatten på det högre priset till konsument, syns härigenom allmänt sett ske en viss utjämning av beskattningen mellan dessa grupper av skattskyldiga.

Av betydelse i detta sammanhang är även den s. k. *skatteöverföringsrätten*. Den centrala myndigheten, omsättningsskattekontoret, äger på ansökan överföra skattskyldigheten å ett handelsföretag, som då blir skyldigt att erlägga skatt på sin försäljning på samma sätt som producent (20 procent). Skatten kan då visserligen bli beräknad på ett något högre pris, men anordningen har dock inneburit fördelar för vissa större företag, bl. a. sådana handelsföretag som levererar material till producenter och som genom att själva bli jämställda med producenter kunna leverera varorna utan att dessa behövt beläggas med skatt. Särskilt syns en del importgrossister ha begagnat sig av denna möjlighet, varigenom de kan införa varor utan att skatt uttages vid importtillfället; i viss mån även exportgrossister. För dessa företagare finns en särskild typ av licenshäften.

Företagare har även eljest möjlighet att i och för *export* inköpa varor fritt från skatt från producenter (och från arbetsaffärer, varvid dock materialet normalt tidigare beskattats). För dylik exportör, som alltså inte i övrigt jämställes med producent, finns även en särskild typ av licenshäften (dessa är tidsbegränsade; kopior skall bevaras för kontroll). Dylika licenser syns ha kommit till användning inte blott vid egentlig export utan även i viss mån vid gränshandeln i norr.

Det *beskattningsvärde*, varå skatten beräknas, utgöres av fakturerat eller eljest debiterat pris inkl. skatt. Avdrag får ske för rabatter, bonus o. d., som erlagts. Avdrag får även ske för särskilt debiterade fraktkostnader för varans översändande till köpare, vilket även gäller då eget transportmedel använts (i senare fallet får avdrag ske med skäligt belopp efter närmare utredning). — Beskattning sker även av *uttag* av skattepliktiga varor och arbetsprestationer »för skattskyldigs egen förbrukning, för avlöning av personal eller för annat ändamål, som icke har samband med rörelsens sedvanliga försäljningsverksamhet». Som uttag räknas dock inte »rörelses egna inre arbeten eller såsom sedvanlig gåva överlåten vara eller arbetsprestation.» Bestämmelserna innebär bl. a., att arbetskostnaden vid tillverkning av varor för eget behov, vilka inte saluföres, blir skattefri. Den relativt höga beskattningen vid inköp syns ha lett till en viss egentillverkning, främmande för den normala produktionen. — Även *uthyrning* av varor beskattas.

Om en rörelse *övergår* från industriell rörelse till arbetsrörelse skall s. k. tilläggsskatt erläggas för därvid i lager befintliga, skattefritt inköpta varor. För det omvända fallet föreligger rätt att återfå erlagd skatt för varulager. — Då varor

undantagits från skatteplikt har regelmässigt stadgats rätt för annan än industriell rörelseidkare att återfå skatt å lager av dylika varor. — Vid 1951 års skatteomläggning infördes en särskild s. k. kompletteringsskatt å varulager utanför industriell rörelse, ävensom å vissa varufordringar (med rätt att uttaga pristillägg).

Antalet skattskyldiga uppgick år 1956 till ca 14 000 (genom skattefriheten för furubräder bortföll ca 2 000 sågrörelser). Av antalet utgör ca 5 000 arbetsaffärer (inkl. ca 500 utskänknings- och dansrestauranger). Antalet företag med s. k. skatteöverföring uppgår till något hundratal. — Det kan nämnas att antalet skattskyldiga genom omläggningen år 1951 nedgick från 48 900 under år 1950 till 18 200 under år 1951.

Redovisningen av skatten sker i den formen, att skatten inbetalas månadsvis under loppet av efterföljande två månader, medan deklaration lämnas kvartalsvis. Inbetalning kan ske till post eller bank. Kvitto utskrives i tre exemplar, varav ett går till skattemyndigheten och två behålles av den skattskyldige för att denne sedan skall vidfoga det ena vid deklarationen.

Skatten administreras av en särskild central myndighet, *omsättningsskattekontoret*, med sju underställda lokala *omsättningsskattebyråer* (länsvis, två byråer omfattar dock vardera två län). Omsättningsskattekontoret förestås av en direktör med två biträdande direktörer, varav en är chef för juridiska avdelningen och en för merkantila avdelningen. Kontoret leder och övervakar den lokala kontrollen (genom en särskild inspektionsbyrå), meddelar anvisningar till de skattskyldiga såväl beträffande beskattningsreglerna som beträffande bokföringens ordnande, upprättar blanketter etc. Kontoret är även första *besvärsinstans* över de lokala byråerna (ca 1 500 klagande per år); beslut härutinnan får överklagas hos högsta förvaltningsdomstolen (ca 150 klagande per år). I beslut angående beskattningsfrågor skall deltaga minst tre personer vid byråerna respektive kontoret.

Antalet anställda vid omsättningsskattekontoret uppgår till ca 25 personer och vid de lokala byråerna till ca 255, varav 80 kontrollanter. Bokgranskning av de skattskyldiga sker ungefär vart tredje år i genomsnitt. Därjämte sker i stor utsträckning stickprovskontroll på grundval av uppgifter, som inhämtas vid andra bokgranskningar, inte minst gällande handelsföretags inköp. Såväl härvid som i övrigt upprätthålles ett ganska nära samarbete med de myndigheter, som handhar den direkta beskattningen (beskattningsnämnderna har att på anhållan lämna erforderliga uppgifter varjämte bokgranskningsarbetet delvis är samordnat). Omkring 1,5 procent av influten skatt avser efterdebitering på grund av kontrollarbetet. Kostnaderna för administrationen uppgår till ca 0,4 procent av skatteintäkterna.

Själva *uppbörden* av debiterad skatt syns fungera mycket tillfredsställande. Kreditförlusterna uppgår till ca 0,15 procent. Vid försenad inbetalning utgår dröjsmålsränta med en procent per månad. Uppgifter om skattskyldiga, som resterar med skattebetalning, är offentliga och återges i en inom näringslivet spridd publikation. De skattskyldiga är givetvis i regel mycket angelägna, att inte på detta sätt förlora sin kreditvärdighet.

På grundval av deklarationerna till omsättningsskatt upprättas en ganska omfattande *näringsstatistik*, som finns intagen i Finlands officiella statistik.

Såsom inledningsvis nämnts har i februari 1956 framlagts *förslag om övergång till detaljhandelsskatt*. Förslaget har utarbetats av en kommitté, vars ordförande har varit förre finansministern, professorn Meinander och som bland övriga ledamöter räknat bl. a. direktören för omsättningsskattekontoret Pesonen. Enligt kommittén har den nuvarande beskattningen blivit invecklad och svår att övervaka, varjämte den drabbat ojämnt och förorsakat snedvridningar i närings-

livet. Skattesatsen, 25 procent på varans pris, framstår såsom för hög, vilket leder till alltför stora frestelser för de skattskyldiga att på olika sätt kringgå skatten, till svåra tröskelproblem och till en accentuering av alla ojämnheter. Även om antalet skattskyldiga genom 1951 års omläggning nedgått avsevärt mot tidigare, har övervakningen kvalitativt försvårats. Skatteuppbörden i varubyteskedjans tidiga skeden förhindrar även en smidig användning av skatten i konjunkturpolitiskt syfte. Kommittén beräknar att en detaljhandelsskatt å tio procent och omfattande praktiskt taget alla varor — med undantag för ett begränsat antal viktiga livsmedel m. m. — skulle lämna ungefär samma intäkt som den nu gällande. Antalet skattskyldiga beräknas till ca 60 000. Av skatten skulle ca 60 procent komma att uppbäras i detaljhandeln och återstoden i tidigare led och vid import. Kommittén diskuterar även något en skatt, som i princip förlagts till partihandelsledet, varvid generellt skulle tillämpas en skattesats av 14 procent vid försäljning till detaljhandlare och tio procent vid försäljning direkt till konsument. — Utöver skatten i detaljhandelsledet föreslås en producentskatt å tio procent för vissa varor, nämligen personbilar och motorcyklar, smycken, vissa pälsvaror, konserver, kaffe och te, radioapparater, kameror, skjutvapen och kosmetiska produkter. Denna skatt beräknas dock lämna en i förhållande till den allmänna varuskatten ringa avkastning.

Omsättningsskattekontoret har utgivit flera skrifter angående skatten, vilka gratis tillhandahålles, bl. a. Redogörelse över erläggande av omsättningsskatt i huvuddrag (år 1956, 16 s.) och Anvisningar för uppgörande av ansökan om återbäring av omsättningsskatt, vilken ingår i priset på byggnadsförnödenheter (år 1955, 24 s.).

3. Danmark

I Danmark har hittills inte förekommit någon allmän varuskatt. Emellertid har i slutet av år 1956 tillsatts en kommitté för att utreda frågan om införande av dylik skatt (ordförande professorn Kjeld Philip).

Den indirekta beskattningen i Danmark har dock inte enbart gällt konventionella punktskatter såsom å sprit, tobak, bensin, motorfordon etc. Under andra världskriget fanns därjämte en tioprocentig skatt å kläder och andra textilvaror. Denna skatt har från den 15 mars 1955 återupplivats med i viss mån annan utformning. Bestämmelserna har intagits i lag den 14 mars 1955 »om forbrugsbegraensende foranstaltninger». I denna författning har även medtagits några andra varuslag, delvis sådana som beskattats i annan form i tiden dessförinnan. Skatten skiljer sig väsentligen från sedvanliga punktskatter och erbjuder till sin tekniska natur paralleller med allmänna varuskatter. Med hänsyn härtill har en närmare redogörelse för skatten i fråga ansetts motiverad.

Skatten uttages i *partihandelsledet* (den som driver »mellemhandel»). Om *tillverkare* säljer till annan än partihandlare, alltså till detaljhandlare eller konsument, blir dock även tillverkaren skattskyldig.

Partihandlare och tillverkare skall vara *registrerade* hos kontrollmyndigheten, som är *tullmyndigheten*. De erhåller då ett legitimationskort för skattefria inköp inom landet och skattefri import av varor, som skall vidareförsäljas eller användas som material för tillverkning av skattepliktiga varor.

Försäljning mellan registrerade företagare är således skattefri, medan försäljning till icke-registrerad köpare beskattas. Registrerad företagare, som har särskild *detaljhandelsavdelning*, skall i princip betala skatt då varor överföres till dylik avdelning. Därjämte erlägges skatt för *uttag* av varor, varvid med uttag förstås inte endast uttag för privat bruk utan även uttag inom rörelsen för annan användning

än som material för framställning av skattepliktiga varor. — Då varor försäljes å *auktion* skall skatt alltid utgå, såvida inte inrop sker av registrerad köpare (skatt utgår även å *begagnade* varor, som dock sällan säljs av partihandlare men väl å auktioner, exempelvis äkta mattor). — En del småföretagare m. fl. är undantagna från skattskyldighet, varom mera nedan.

De *skattepliktiga* varorna kan i stort sett hänföras till följande varugrupper: manufakturvaror, beklädnadsföremål och tillbehör härtill samt pälsskinn; lädervaror; plastvaror, som användes på liknande sätt som manufaktur- och lädervaror; guldsmedsvaror inkl. bijouterier; ur av alla slag jämte urkedjor m. m.; leksaker; radio- och televisionsapparater, grammofoner jämte delar och särskilda möbler till dylika apparater. — *Undantagna* är främst skodon samt därjämte bl. a. madrasser, dynor och liknande, bandage, garn och rep av hampa och jute m. fl. grövre material, linoleum, säckar, drivremmar, seldon, fisknät.

Finansministeriet kan *fritaga* ytterligare varor, såframt varas användning för *tekniskt bruk* eller *praktiska administrativa hänsyn* i särskilt hög grad talar härför. Vid tillämpningen av denna bestämmelse har man gått fram på två vägar. Man har sålunda förklarat att vissa varor vid alla tillfällen är skattefria, såsom t. ex. smärgelläder, puts- och polerskivor, tjärfilt, segelduk, industridiamanter. I andra fall har man utställt »bevillningar» för t. ex. textil-, pappers- och porslinsfabriker samt garverier att skattefritt inköpa exempelvis maskinfilt och filtertyg.

Finansministeriet kan vidare från skatt fritaga varor, som användes för *framställning av skattefria varor*. Dylik befrielse medgives huvudsakligen då färdigvarorna framställes i konkurrens med utlandet och den inhemske tillverkaren skulle bli sämre ställd genom beskattningen; i praktiken exempelvis vid tillverkning eller sammansättning av bilar, tillverkning av bandage, säckar, fisknät m. m. — Befrielse kan inte medges för material till sådana skattefria varor, som vid import pålägges s. k. *täckningsavgift*. Denna avgift uttages vid import och beräknas motsvara skatt å skattepliktigt material som ingår i en skattefri vara, exempelvis madrasser och dynor, skodon och möbler, vartill använts textilier. — Skattefrihet medges inte för varor som användes för byggnad.

Företag, som *exporterar* skattefria varor, vari ingår skattepliktigt material, kan få restitution av skatten för dylikt material. *Skeppsvarv* kan få restitution för skatt å varor, som användes för nybyggnad eller reparation av fartyg (själva arbetet med reparation av varor är alltid skattefritt, men inte därvid använt material). Skattefrihet kan även medgivas för varor som levereras som utrustning till fartyg i utländsk trafik.

Skattesatsen är i regel 15 procent å varans pris *exkl.* skatt. För mattor (bortsett från kokosmattor o. d.) är skattesatsen dock 25 procent och för ytterkläder endast tio procent; jfr nedan angående dessa. — Den förenämnda täckningsavgiften vid import utgör tio procent för madrasser, dynor och möbler med textilier samt fem procent för skodon, vilka skattesatser beräknas på importvärdet inkl. tull.

Särskilda regler gäller för beräkning av *beskattningsvärdet*. Detta utgöres normalt av priset till detaljhandlare i enlighet med fakturering, varvid avdrag inte får ske för kassarabatter, bonus eller andra prisnedsättningar, som är betingade av villkor vilka inte är uppfyllda vid själva köpet. Om motprestation inte lämnas, gäller som beskattningsvärde varans allmänna pris; ev. fastställt av en särskild avgiftsnämnd (se nedan).

Om varorna levereras direkt till förbrukare eller till egen detaljavdelning är huvudregeln, att som beskattningsvärde räknas detaljhandelspriset *minskat med 20 procent*. Denna regel gäller dock, enligt lagändring år 1956, inte därest samma slags varor försäljes i parti i sådan utsträckning att ett verkligt partipris kan an-

ses föreligga. I praxis har därvid ansetts, att dylikt pris förelegat om minst 25 procent av varan säljs i parti. Bestämmelsen om beskattningsvärdets beräkning med utgångspunkt från detaljhandelspriset förlorar även i betydelse därigenom att registrerade företag kan få tillåtelse att inköpa främmande varor till detaljhandelsavdelning med skatt pålagd. — Om *intressegemenskap* föreligger kan finansministeriet kräva att beskattningen sker på samma sätt som vid leverans till egen detaljhandelsavdelning. — Om en företagare söker kringgå skattskyldigheten genom att leverera *skattepliktiga varor i ofullständigt skick*, sålunda att i och för sig skattefria beståndsdelar levereras separat till detaljhandlaren, som monterar dem, kan beskattningsvärdet förhöjas. — Då *import* verkställes av icke-registrerad företagare, exempelvis av en detaljhandlare, är beskattningsvärdet importvärdet jämte tull och särskilda avgifter med ett *tillägg av 20 procent*. Sistnämnda tillägg skall svara mot vinstpålägg hos registrerad importör vid dennes vidareförsäljning. — Vid auktion är beskattningsvärdet köpesumman inbegripet omkostnader.

Av stor betydelse för beskattningens utformning är de bestämmelser som gäller för *begränsning av antalet skattskyldiga*. Den viktigaste av dessa bestämmelser avser försäljning av *ytterplagg*, varmed förstås utom egentliga ytterplagg även skjortor och slipsar samt pyjamas och nattskjortor men inte handskar, halsdukar, huvudkläden, strumpor m. m. Företagare, som uteslutande tillverkar ytterkläder av textilvaror direkt till förbrukare, är fritagna från registreringsskyldighet. Regeln betyder att skräddare och damskrädderier är undantagna, men inte konfektionsfabriker m. fl., vilka säljer sina varor till detaljhandlare. Skräddarna skall i stället inköpa sina metervaror och sybehör (foder, tråd, knappar) med skatt pålagd. Som skatteutjämning mellan konfektionsfabriker och skrädderier har tillkommit den särskilda lägre skattesatsen av tio procent för färdiga ytterkläder, medan materialet, som skräddare eller privatperson köper, är belagt med 15 procent skatt.

Vidare är partihandlare, vilkas årliga omsättning av skattepliktiga varor *understiger 10 000 kronor*, undantagna från registreringsskyldighet. Dessa företagare inköper alltså varor med skatt pålagd (de slipper därigenom skatt på den egna bruttovinsten). Regeln har betydelse för mindre partihandlare men även för större, vilka övervägande handlar med skattefria varor men tillika försäljer enstaka varor av skattepliktig natur.

Företag av detaljhandelstyp, som förutom detaljhandel även säljer varor till andra detaljhandlare, kan fritagas från registreringsskyldighet, om partihandeln är *mindre än en tredjedel* av omsättningen av skattepliktiga varor i detaljhandeln och tillika understiger *150 000 kronor* årligen. Detta stadgande har tillämpning särskilt å manufakturhandlare i mindre städer, vilka ofta är »grossister» för företag i landsdistrikten. — Det kan även medges tillstånd till att utan registrering verkställa vissa *tillfälliga överföringar* av skattepliktiga varor mellan detaljhandlare.

Av praktiska skäl har man på vissa villkor från skattskyldighet undantagit åtskilliga grupper småföretagare, såsom mindre *buntmakare, hattmodister*, utövare av *hemslöjd* m. fl.

Det finns även möjlighet till *partiell befrielse* från registrering. Sålunda kan manufakturdetaljhandlare, sadelmakare, tapetserare m. fl., som inköper varor med skatt, få tillstånd att sy upp metervaror till gardiner, sänglinne o. d. mot att de betalar skatt å sylönen.

Registrerad företagare skall senast den åttonde i varje månad till tullmyndigheten insända *deklaration* över föregående månads omsättning. Skatten skall betalas inom två och en halv månader efter utgången av den månad, då omsättningen ägde rum. För skatten å radioapparater m. m. kan mot ställande av säkerhet med-

ges ytterligare två månaders kredit med skattens betalning (för radioapparater utgick före år 1955 detaljhandelsskatt, och då skatten omlades ville man undvika verkan av kreditåtstramning).

Ganska omfattande *kontrollföreskrifter* har utfärdats. Fakturering är obligatorisk och å faktura skall skattebeloppet angivas. Detaljhandlare får inte mottaga skattepliktig vara utan dylik faktura och är skyldig att bevara fakturan. Registrerad företagare skall dagligen införa inköp och försäljningar i en särskild bok, såframt inte dispens givits med hänsyn till beskaffenheten av bokföringen i övrigt. Skattepliktiga varor skall lagerföras och inventeras för sig. Tullmyndigheten verkställer *bokföringsgranskningar*, i regel årligen hos samtliga som registrerats. Bokföringen kan granskas även för leverantörer eller detaljhandlare.

Besvär anföres till en särskild nämnd, utsedd av finansministeriet och bestående av tre medlemmar, varav ordföranden och en av övriga skall vara domare. Särskilda branschsakkunniga kan utses av Industrirådet, Håndværksrådet och Den danske Handelsstands Fællesrepresentation. Nämndens avgörande är slutgiltiga.

Staten har förmånsrätt för fordran å skatten, vartill kommer tullmyndighetens s. k. tullförseglingsrätt i lager av skattepliktiga varor.

Om skatten inte betalas senast 14 dagar efter indrivningsfristens utgång, kan tullmyndigheten fråntaga den skattskyldige rätten att driva sin rörelse tills skatten betalts.

Finansministeriet kan ådöma böter, men frågan kan av den skattskyldige hänskjutas till domstol. Domstol kan frånkänna skattskyldig rätten att driva skattepliktig näring för viss tid eller för alltid.

Vid skattens införande uttogs lagerskatt å vissa varuslag, dock ej å manufakturvaror. Enligt en lagbestämmelse år 1956, som tillkom på föranstaltande av näringsorganisationerna, skall, därest skatten avskaffas, detta ske etappvis, enär detaljhandeln eljest skulle kunna lida alltför stora förluster å beskattade varor i lager.

Skatten inbringar årligen ca 240 milj. danska kronor (år 1956), varav huvudparten antages härröra från textilvaror.

4. Schweiz

I Schweiz infördes från den 1 oktober 1941 en allmän varuskatt att utgå till förbundsstaten. Den infördes som tillfällig skatt men har senare förlängts, år 1954 till att gälla intill utgången av år 1958 (sistnämnda år skall författningsenligt folkomröstning om skatten äga rum, men det lär inte finnas någon opinion för dess avskaffande). Skatten har en inte oväsentlig finansiell betydelse. Den avkastade år 1955 540 milj. francs (ca 640 milj. sv. kronor), vilket belopp motsvarar inemot 30 procent av förbundsstatens samlade intäkter, medan återstoden av dessa ungefär jämnt fördelar sig mellan inkomst- och förmögenhetsskatter å ena sidan och tullar och acciser å andra sidan. Det är emellertid härvid att märka, att kantonerna uppbär inkomst- och förmögenhetsskatter med halvannan gång högre belopp än förbundsstaten (kommunerna uttager ungefär samma belopp som kantonerna). — Av skattebeloppet 540 milj. francs beräknas 60 milj. falla på offentlig förbrukning och resten fördela sig med hälften på privat förbrukning och hälften på näringslivets investeringar.

Då skatten infördes år 1941 hade frågan länge haft aktualitet och olika överväganden skedde beträffande skattens närmare utformning. Man kom fram till att man inte borde använda ett kumulativt system och ej heller en renodlad producentskatt. Det ansågs att skatten borde uttagas i endast ett led och så sent som möjligt i distributionskedjan utan att därvid det stora antalet småföretagare skulle

medtagas. Man diskuterade att lägga skatten i detaljhandeln, dock att därvid företag under 25 000 francs omsättning — som var gräns för firmaregistrering — inte själva skulle redovisa skatt utan påföras denna vid inköpen. Ett dylikt system ansågs emellertid medföra ojämnheter för handeln och man stannade slutligen inför en skatt med tyngdpunkten på partihandeln men med ganska väsentliga inslag av producenter, hantverkare och detaljhandlare. Därigenom lyckades man väsentligt nedbringa antalet skattskyldiga. I Schweiz finns ca 10 000 industriföretag och ca 140 000 hantverks- och liknande företag, varav omkring hälften egentliga hantverkare och hälften med blandad verksamhet (det angivna antalet inbegriper byggnadsbranschen), vidare ca 10 000 egentliga partihandlare, 55 000 detaljhandlare och 30 000 restaurang- och andra näringsställen. Av dessa 245 000 företagare har ca *53 000 registrerats som skattskyldiga,* varav ca 30 000 av hantverksgruppen och 5 000 detaljhandlare, medan återstoden avser partihandlare och industrier. Då de skattskyldiga i författningen och eljest benämnes partihandlare markerar detta mera skattens allmänna typ, medan man varit medveten om att benämningen inte är adekvat för flertalet skattskyldiga.

Som grundprincip för beskattningen gäller, att vid registrerad företagares försäljning av varor till detaljist eller till annan återförsäljare en *högre procentsats* tillämpas än vid försäljning direkt till konsument. Procentsatsen är i senare fallet regelmässigt nedsatt med *en tredjedel,* vilket motsvarar en beräknad bruttovinst i detaljhandeln av en tredjedel av försäljningspriset (exempelvis 6 procent å inköpspris 100 kronor = 4 procent å försäljningspris 150 kronor). Om detaljhandlaren tillämpar lägre vinstmarginal och han därför finner det vara ofördelaktigt att inköpa varor med skatt pålagd, kan han begära att själv få redovisa skatt på sitt försäljningspris, *frivillig registrering.*

Vad gäller den *obligatoriska registreringsskyldigheten* är denna anknuten till en kombination av årlig minimiomsättning, *35 000 francs,* och dennas art; antingen måste mer än *hälften avse partiförsäljning,* eller mer än *en fjärdedel avse egen tillverkning.* Om mer än 35 000 francs avser egen tillverkning eller försäljning av begagnade varor föreligger dock alltid registreringsskyldighet. — Dessa regler, som i huvuddrag varit gällande från skattens införande, har i ett kommittébetänkande år 1956 föreslagits bli förenklade, så att man enbart skulle hålla sig till omsättningsbelopp, varvid minimibelopp vid tillverkning föreslagits till 25 000 francs och vid partihandel till 50 000 francs. — Vid försäljning mellan registrerade företagare utgår inte skatt för varor som avses skola återförsäljas eller användas som material. Köparen måste emellertid därvid före leveransen ha avlämnat en *skriftlig förbindelse* till säljaren med uppgift om registernummer samt om varornas användning (tryckta förbindelser i form av brevkort tilhandahålles bl. a. å postkontoren).

Beskattningsområdet omfattar alla varor som inte särskilt undantagits ävensom vissa tjänster. De undantagna varorna utgöres av livsmedel samt levande djur och tidningar. Av *livsmedlen* undantogs från början endast mjöl, gryn, bröd, potatis, mjölk och koksalt. År 1943 blev emellertid praktiskt taget alla livsmedel skattefria. En åtskillnad har gjorts mellan mat och dryck sålunda, att samtliga matvaror i denna bemärkelse blivit skattefria och av drycker: mjölk, kaffe, te och kakao. Kvar står endast skatt å övriga drycker (en till hälften nedsatt skattesats gäller för alkoholfria drycker). Det kan framhållas att särskilda problem uppstod, då man i Schweiz ville undantaga de viktigaste livsmedlen, eftersom kostvanorna varierade med språkområdena, vilket lär ha bidragit till att man gjorde alla livsmedel skattefria. — Att livsmedlen är undantagna får anses ha viss betydelse vid tillämpningen av de förenämnda skilda skattesatserna. För vanliga livs-

medel är vinstmarginalen nämligen i regel lägre än en tredjedel av detaljhandelns utförsäljningspris och om dessa livsmedel beskattas får antagas, att den frivilliga registreringen blivit mera omfattande. Å andra sidan leder skattefriheten för livsmedel till att kraven på bokföringen skärpts för sådana registrerade företag, som säljer både livsmedel och andra varor; innan frivillig registrering medges för dylika företag verkställes regelmässigt undersökning av bokföringens uppläggning.

Undantaget för livsmedel har givetvis föranlett, att skattesatsen för övriga varor måste bli högre; sålunda sammanhängde en fördubbling av skattesatserna år 1943 väsentligen med skattefriheten för livsmedlen. Detta har även medfört att skatten blivit mera investeringsbetonad. — På en omväg sker likväl en viss beskattning av livsmedlen. *Råvaror för jordbruksproduktionen* är nämligen inte skattefria. Med hänsyn till att vid skattens införande åtskilliga livsmedel var beskattade tillämpades dock en till hälften nedsatt skattesats för jordbrukets råvaror i form av utsäde, olika slags plantor och lökar, gödselmedel, växtskyddsmedel, strö- och fodermedel, ensilagesyror. I förenämnda kommittébetänkande har emellertid föreslagits, att samma skattesats skall tillämpas för alla varor. — Sedan livsmedlen praktiskt taget helt fritagits föreligger inte några större problem vad gäller *jordbrukets försäljning av egna produkter*. Jordbrukare har inte själv att redovisa skatt (detta gällde även under de två första år då livsmedlen i huvudsak var beskattade). I stället tillämpas ett system innebärande, att den som köper direkt från jordbrukare för visst minimibelopp och som inte är registrerad har att redovisa skatt för sina inköp. Minimibeloppet har sedan år 1943 utgjort 1 000 francs per kvartal och bestämmelsen tillämpas exempelvis då en restaurang inköper vin direkt från vinodlare, varvid sålunda restaurangen redovisar skatt för inköpen. Utanför livsmedelsområdet tillämpas denna regel då t. ex. en privatperson inköper virke från skogsägare för uppförande av byggnad i egen regi. — Någon större praktisk betydelse syns dessa bestämmelser om köpares skattskyldighet inte ha; de syns närmast ha konstruerats för att jordbrukets direktförsäljning av skattepliktiga varor inte skall helt falla utanför beskattningen.

Serveringsrörelse beskattas inte. Vid försäljning av skattepliktiga varor till serveringsrörelse tillämpas den lägre skattesats, som gäller vid försäljning till konsument.

Trädgårdsmästare såsom producenter av blommor och plantor är skattskyldiga.

Investeringar beskattas utan några inskränkningar vad gäller använt material. Även arbetskostnad är i viss utsträckning beskattad; sålunda beskattas arbetskostnad vid installationer liksom överhuvudtaget allt arbete med att fastgöra en vara vid mark eller byggnad. Arbete med murning av tegelstenar är skattepliktigt, medan arbete med resning eller borttagande av byggnadsställningar liksom även efterarbeten å tomt är skattefritt; plantering av växter som utföres yrkesmässigt är skattepliktigt, medan enbart grävningsarbete är skattefritt, etc. Detta utgör den s.a.s. principiella uppläggningen. Enligt författningen har emellertid myndigheterna fått befogenhet att, då skattepliktig och skattefri verksamhet på detta sätt kombineras, uppgöra schabloner för skattens beräkning. Dylika schabloner har uppgjorts för hela byggnads- och anläggningsbranschen och tagit formen av en vidlyftig alfabetisk förteckning över olika slags arbeten i förening med skilda slag av material och installationsutrustning. Den skattepliktiga andelen syns i allmänhet ha hållits relativt låg, för bostadsbyggnader exempelvis i regel 55 procent av totalkostnaden (år 1956 = ca 2 procent i skatt), för installationer i regel 75 procent. Schablonerna tillämpas för det stora flertalet företag inom byggnadsbranschen, men de är inte bindande och i enstaka fall har det för skattskyldiga

varit fördelaktigare att redovisa enligt specifikationer. En allmän fördel med en beskattning av detta slag är att s. k. förarbetade byggnadsvaror (byggnadselement och annat monteringsfärdigt material) inte belastas med större skatt än obearbetade varor som förbrukas å byggnadsplatsen. Systemet har emellertid blivit mycket invecklat med en mångfald starkt differentierade procentsatser för olika arbeten, allt från väg-, bro- och dammanläggningar, diknings- och dräneringsföretag till elektriska ledningar och specialinredningar av skilda slag. — I kommittébetänkandet år 1956 har föreslagits, att skillnaden mellan skattepliktig och skattefri del skall bortfalla och att allt arbete inom detta område beskattas. — Det må tilläggas att byggnadsföretagare av olika slag såsom varande registrerade skattskyldiga äger inköpa material fritt från skatt och att deras egna arbeten och leveranser anses ske till konsument eftersom fråga inte är om tillverkning av varor utan av byggnader. Den för konsument gällande lägre skattesatsen tillämpas därför i kombination med schablonprocentsatserna. Därest byggmästare uppför byggnad för egen räkning (eller för senare försäljning), blir fråga om uttag av material och arbetskostnad, varvid skatteplikten inträder i och med arbetets utförande.

Vad gäller *tjänsteprestationer i övrigt* föreligger skatteplikt för reparationer, underhåll, rengöring och andra liknande arbeten å varor. Dessa arbeten jämställes med tillverkning enligt författningen och förenämnda minimigräns beträffande årsomsättningen är alltså avgörande för skattskyldighetens inträde. Reparatörer m. fl. med lägre årsomsättning än 35 000 francs är därför inte registrerade utan erlägger skatt vid sina inköp av material. Denna skatt beräknas efter den högre procentsatsen, som gäller vid detaljhandlares inköp, enär fråga är om arbeten å varor. Härigenom blir det s. k. tröskelproblemet något förminskat.

Skatteplikt föreligger även för *uttag av* skattepliktiga varor eller tjänsteprestationer, då uttaget sker av registrerad rörelseidkare. Såsom uttag räknas därvid inte blott uttag för privat bruk utan även uttag för rörelsens räkning, därest inte är fråga om uttag av material för tillverkning eller bearbetning av varor. — Då en vara *uthyres* kan bli fråga om skatteplikt för uttag, varefter emellertid om varan senare säljs omräkning kan ske.

Såsom *material* anses inte endast varor som fysiskt ingår i tillverkade produkter utan även varor som förflyktigas vid tillverkningen. Som material räknas även bränsle för tillverkningen (för bränslen, såväl fasta som flytande, utgår eljest skatt efter en till hälften nedsatt skattesats; dock har år 1956 föreslagits samma skattesats som för övriga varor).

Skattesatsen är normalt, efter en år 1955 genomförd tioprocentig nedsättning, 5,4 procent vid försäljning till detaljist och 3,6 procent vid försäljning till konsument. Skatten beräknas på ett pris som inte inbegriper skatten; detta föranleder vid uppgörandet av deklarationen en omräkning till nettopris. Relationen mellan dessa skattesatser motsvarar som nämnts en detaljhandelsvinst av 33⅓ procent av försäljningspriset eller 50 procent av inköpspriset.

För ett antal varor är skattesatsen lägre eller 2,25 procent vid försäljning till detaljist och 1,8 procent vid försäljning till konsument. Denna relation motsvarar en detaljhandelsvinst av 20 procent av försäljningspriset eller 25 procent av inköpspriset. De sålunda lägre beskattade varorna utgöres av de ovan nämnda råvarorna för jordbruket, plantor samt snittblommor, fasta och flytande bränslen, alkoholfria drycker, såpa och tvättmedel.

I 1956 års kommittébetänkande har föreslagits upphävande av dessa lägre skattesatser och införandet av ett enhetligt system med skattesats av 4,5 procent vid försäljning till detaljist och 3 procent å konsumentpriset.

Härjämte förekommer en särskild s. k. lyxskatt för vissa varor varjämte till utgången av år 1954 förekom en s. k. utjämningsskatt för större handelsföretag, se närmare nedan.

Export, som verkställes av registrerad företagare, är undantagen från beskattning. Från den 1 juli 1954 har viss uppmjukning skett, så att även detaljist eller annan kan från registrerad säljare inköpa varor i och för direkt export genom köparens egen försorg, varvid köparen därefter har att till säljaren överlämna bevis om utförseln i form av dubblett av fraktsedel eller intyg från postverket (ansvaret för skatten faller på säljaren). — Vid *import* uttages i princip alltid skatt, men på frilista har upptagits råvaror m. m., som normalt inte importeras av detaljister eller konsumenter. I fall då registrerad köpare får erlägga skatt vid import får han senare avdraga skatten. Då man i Schweiz endast i mindre utsträckning har värdetull utan huvudsakligen vikt- och stycketull, nödgas man för inte undantagna varor årligen upprätta särskilda varulistor med angivande av skatten för varje varuslag. Skatten uppbäres av tullverket.

Redovisning av skatten sker per kvartal. Deklaration skall avgivas och skatt inbetalas inom 30 dagar efter periodens utgång. Redovisningen avser kontant influtna belopp eller, med skattemyndighetens medgivande, fakturerade belopp. Avdrag får ske för erlagda rabatter, bonus o. d. samt för särskilt debiterad fraktkostnad m. m.; avbetalningstillägg medräknas. — Skatten skall debiteras synlig vid försäljning till detaljist men skall, efter lagändring år 1951, vara osynlig vid försäljning till konsument.

Beträffande skattens *administration* må nämnas, att förbundsstatens samtliga skatter handhaves av en central myndighet, skatteförvaltningen, som är underställd finans- och tullministeriet och står under ledning av en direktör. Ämbetsverket är uppdelat i tre avdelningar, en för stämpel- och liknande ärenden, en för direkta skatter och en för varuskatten (inkl. lyxskatten). Den senare avdelningen, som står under ledning av en vicedirektör, är uppdelad å fyra kontor, varibland ett för fältkontroll. Avdelningen har ca 300 tjänstemän, av vilka 30 sysslar med förberedande kontroll medan ca 100 revisorer handhar fältkontrollen. Några lokala kontor finns inte utan hela administrationen sker centralt. Omkring 10 000 fullständiga bokgranskningar verkställes årligen. I regel sker därvid undersökning för fem år bakåt. Om felaktigheter uppdagas kan myndigheten verkställa tillägg å skatten, normalt 50 procent men upp till femdubbla skatten. Då väsentliga felaktigheter uppmärksammas, som har betydelse även för inkomstbeskattningen, meddelas detta till den avdelning, som handhar denna beskattning för förbundsstaten (i särskilda fall torde även kontakt tas med kantonernas och kommunernas beskattningsväsen). — Myndigheten meddelar anvisningar om bokföringens ordnande och andra kontrollföreskrifter och bedriver en omfattande upplysningsverksamhet, bl. a. genom en fortlöpande, tryckt anvisningsserie. — Vid underlåten skatteredovisning har myndigheten vidsträckta befogenheter att ingripa; den kan förkorta betalningsterminer, kräva säkerheter, avregistrera företagare, verkställa beslag å varulager m. m. — Kostnaden för administration och kontroll uppgår till mellan 1 och 1,5 procent av skatteintäkterna (efterdebiteringar på grund av kontrollen uppgår till inemot två procent av skatten). Kreditförlusterna uppgår till ca 0,2 procent. — Vid besvär äger myndigheten ompröva sitt beslut. Som överinstans fungerar högsta förvaltningsdomstolen (Bundesgericht).

Vid sidan av den vanliga allmänna varuskatten finns som nämnts en s. k. *lyxskatt*. Denna uttages i detaljhandeln. Varorna är indelade i två grupper, en grupp för vilken skatten redovisas i form av stämpelmärken som köps på posten och

påklistras varorna av detaljhandlarna, samt en grupp för vilken skatten redovisas enligt deklaration. Den första gruppen omfattar tre varuslag, nämligen musserande viner, fotografisk film samt parfymer och vissa kosmetika. Den andra gruppen utgöres av äkta mattor, vissa pälsverk, guldsmedsvaror, dyrbarare ur, fotografiska apparater, grammofoner och grammofonskivor samt radio- och televisionsapparater jämte delar därtill. Skattesatsen för första gruppen ävensom för grammofoner, grammofonskivor samt radio- och televisionsapparater utgör fem procent, för övriga varor sex procent. Skattesatserna var före år 1955 för de flesta varorna tio procent och skatten — som i motsats till varuskatten i övrigt blivit starkt kritiserad och särskilt inom första gruppen även visat sig svår att kontrollera — syns vara på väg att avvecklas.

Med år 1954 avvecklades en skatt, kallad *utjämningsskatt*, som införts från den 1 januari 1941 och som uttagits progressivt för detaljhandelsföretag med årsomsättning överstigande 200 000 francs (vari dock inte inräknats vissa livsmedel m. m.). Lägsta skattesats var 0,2 procent och högsta fyra procent enligt varierande skalor för fyra olika affärstyper (enhetsprisaffärer, varuhus, filialföretag och övriga). Skatten var avsedd att utjämna konkurrensförhållanden mellan större och mindre företag, varav namnet utjämningsskatt. Den bestämdes från början att utgå intill dess 140 milj. francs influtit, vilket blev fallet år 1954.

Utjämningsskatten syns efter det att den allmänna varuskatten infördes ha haft en viss betydelse för dennas funktion. Sålunda påpekas i 1956 års kommittébetänkande, att spännvidden mellan inköps- och försäljningspris inom detaljhandeln kan vara än högre än som motsvaras av skattens terrassering i förhållandet 1 till 1,5. Skattebeloppet kan därför trots den högre skattesatsen bli lägre, då skatten beräknas på inköp enligt partihandelspris än då den beräknas på detaljhandlarens försäljningspris. Kommittén föreslår för undvikande av dylik ojämnhet att de stora detaljhandelsföretagen generellt blir skattskyldiga såsom partihandlare. Kommittén säger sig ha övervägt att beakta endast omsättning av varor med hög bruttovinst eller blott omsättning av skattepliktiga varor men funnit att komplikationer skulle följa därav, varför kommittén föreslagit totalomsättningen som kriterium för skatteplikt och därvid stannat inför en årsomsättning av 400 000 francs som undre gräns.

Den nämnda kommittén — som huvudsakligen bestått av skatteförvaltningens experter samt representanter för sju större organisationer inom näringslivet — har som slutomdöme uttalat, att det gällande partihandelssystemet bättre ägnar sig för schweiziska förhållanden än andra system och att omläggning bör ske endast, därest antingen avkastningen måste så stegras, att skattesatsen blir för hög för en ettledsskatt, eller ytterligare betydande undantag inom beskattningsområdet genomföres eller ock en kortfristig anpassning av skattesatserna till förändrade finansbehov skulle bli erforderlig.

5. England

I England infördes i oktober 1940 en varuskatt i partihandelsledet (purchase tax). Skatten kan inte anses utgöra någon allmän varuskatt i vedertagen bemärkelse. Den omfattade dock ett stort antal varor, huvudsakligen konsumtionsartiklar, såsom kläder, mattor, tapeter, möbler, köksgeråd, elektriska apparater, klockor, radioapparater, musikinstrument, leksaker, väskor, fotoartiklar, vykort och liknande, guldsmedsvaror, bijouterier, parfymer och toalettartiklar, vissa droger och mediciner, kontorsutensilier, cyklar, motorcyklar och personbilar. Dessa varor har indelats i grupper med olika skattesatser, från början två grupper med skattesatser

16 ⅔ procent och 33 ⅓ procent. — Gruppindelningen och skattesatserna har ofta ändrats. År 1948 bestämdes antalet varugrupper till tre, beskattade med 33 ⅓, 66 ⅔ och 100 procent. Därvid hade emellertid åtskilliga varuslag undantagits från beskattning, bl. a. de flesta slag av barnkläder, en del köksartiklar, borstar, sanitärt gods, kontorsmaskiner, gummiringar m. m. Vidare hade — och detta utgjorde ett betydelsefullt inslag i skatten — undantagits s. k. *»utilitygoods»*, nyttovaror, som var skattefria i lägre och mellanprisklasser medan samma slags varor i högre prisklasser beskattades. De varugrupper, inom vilka skatteplikten sålunda kunde vara beroende av varupriset, utgjordes främst av skor och kläder, tyger, innefattande även hushålls- och möbeltextilier, möbler och sängutrustning. Förteckningar över sålunda undantagna nyttovaror blev vidlyftiga, i slutet av år 1951 fanns upptagna tusentals klädesplagg av olika typer och material (88 reglementen om 1 020 sidor reglerade prissättningen för dessa varor).

År 1952 skedde en viktig ändring i detta, från olika håll starkt kritiserade system. Efter en utredning år 1951 (Douglas-kommittén) tog man bort den skarpa gränsen mellan skattefria utilityvaror och helt beskattade varor i högre prisklass, sålunda att *avdrag* fick ske för ett visst grundpris. Om sålunda grundpriset för skjortor var 20 shillings beskattades en skjorta i prisklassen 21 shillings med 33 ⅓ procent av skillnadsbeloppet 1 shilling, eller således med 4 pence mot tidigare 7 shillings. Man fick därefter såsom ett markant inslag i beskattningen en avdragsförteckning, »D-scheme» (D=deduction). Förfarandet vid redovisning och kontroll blev emellertid än mera komplicerat och år 1955 övergavs hela detta system.

Från den 27 oktober 1955 utgör skatten å kläder och textilvaror 5 procent (i några fall skattefrihet; för enstaka varor, bl. a. hattar, 10 procent). Samtidigt bestämdes skattesatserna i övrigt till 30, 60 och 90 procent. Varugruppen med den högsta procentsatsen är obetydlig, huvudsakligen parfymer och kosmetika; mellangruppen är betydelsefull och omfattar bl. a. elektriska apparater, hemarmatur, guldsmedsvaror, musikinstrument, radio och television, grammofoner, kameror, väskor, pälsverk, bilar; den lägsta gruppen omfattar bl. a. möbler och köksgeråd, leksaker, tvål, en del mediciner, vissa trycksaker och kontorsmateriel, cyklar. Enligt budgetförslaget för 1957/58 avses emellertid skatten å hushållsartiklar skola nedsättas från 30 till 15 procent (berör möbler och köksgeråd). — Undantagna är av konsumtionsvarorna främst livsmedel och bränsle. Därjämte är från denna beskattning undantagna sprit, tobak, bensin m. m., vilka varor beskattas i annan ordning. Hela området byggnadsmaterial, maskiner för industri och jordbruk och andra investeringar är undantaget.

Vissa speciella problem av teknisk natur har uppstått kring denna beskattningsform, bortsett från åtskilliga svårigheter vid gränsdragningen mellan olika slag av varor. Ett sådant problem, som tilldragit sig uppmärksamhet, gäller *detaljhandelns lagerförda varor* vid tillfällen, då skattesatserna ändrats eller omflyttningar skett mellan de olika varugrupperna. Skatten har varit föga stabil och irritation har uppkommit genom förluster å utlagd skatt. Detaljhandelns inköp har även starkt påverkats av mer eller mindre befogade rykten och förväntningar om ändringar i beskattningen, vilket medfört störningar för partihandeln. I viss utsträckning har man för undvikande av skatteförluster tillgripit konsignationsaffärer, men denna konstruktion har inte vunnit allmän utbredning enär i regel parterna velat göra affärer i fast räkning. Myndigheterna anser sig inte kunna gå med på restitution av skatt; sålunda ansågs inte heller ett förslag år 1953 om restitution av skatt begränsad till s. k. identifierbara varor kunna godtagas. En kommitté samma år (Hutton-kommittén) fann ävenledes ett restitutionsförfarande vara svårt att praktiskt genomföra.

. Det kanske största skattetekniska problemet gäller frågan om rätt *beskattningsvärde*. I England tillämpas inte något system med skilda skattesatser i de fall då försäljning sker till detaljist resp. direkt till konsument. I stället omräknas konsumentpriset till vad som med hänsyn till omständigheterna kan anses utgöra normalt partihandelspris. Dettas fastställande är dock givetvis ofta förenat med stora svårigheter. Det motsatta fallet, att en vara säljs till lägre pris än normalt, exempelvis då ett varuhus eller en specialaffär inköper större partier till lägre priser än då en mindre eller medelstor detaljhandlare inköper samma slags varor, har varit föremål för åtskilliga överväganden. Myndigheterna har i dylika fall möjlighet att verkställa en prislyftning (»uplift»), en möjlighet som tidigare tillämpats i relativt stor utsträckning. Förfarandet kritiserades mycket och efter en utredning (Grant-kommittén) infördes år 1954 en bestämmelse, som begränsade prislyftningar till fall då *väsentligt* lägre priser uttages vid försäljning till större detaljister än vid försäljning till andra detaljister.

Vid *import* uttages inte skatt av registrerad partihandlare eller tillverkare. — Exporten är skattefri.

Redovisning av skatten sker kvartalsvis inom en månad efter kvartalets utgång. Skatten handhaves av tullmyndigheten, som även kontrollerar acciser, nöjesskatt m. m. Landet är indelat i 35 distrikt, inom vilka finns ett flertal lokala kontor. Deklarationer avstämmes regelmässigt mot bokföringen; man verkställer normalt ett par kontrollbesök årligen hos varje skattskyldig. Antalet skattskyldiga är ca 70 000 (en undre gräns av 500 punds årsomsättning gäller för registrering; tidigare högre gräns). Kontrollkostnaden för enbart denna skatt kan inte med säkerhet beräknas (för tullverkets hela uppbörd ca 0,7 procent). En omfattande upplysningsverksamhet bedrives, bl. a. i form av en tryckt notisserie.

Skatten avkastade under år 1956 418 milj. punds, motsvarande knappa tio procent av totala statsintäkterna och endast ca 60 procent av tobaksskatten. Trots de mycket höga skattesatserna kan skatten ur avkastningssynpunkt inte mäta sig med de kontinentala allmänna varuskatterna.

6. Västtyskland

Tyskland kan sägas vara det första land, som införde en allmän varuskatt i modern mening. En första början skedde år 1916 genom en stämpelskatt, som år 1918 avlöstes av en skatteform som utgör grundval för den nuvarande skatten.

Den tyska varuskatten, kallad omsättningsskatt (Umsatzsteuer), uttages *kumulativt i alla led* (s. k. kaskadskatt) och omfattar praktiskt taget undantagslöst *alla varor* ävensom ett brett område av tjänster, såsom arbeten å varor och byggnader, serverings- och härbärgeringsrörelse, de flesta fria yrken m. m.

Genom kumulationen och det vidsträckta beskattningsområdet har skattesatsen kunnat hållas låg även vid högt skatteuttag. För skatten har tillämpats dels en allmän skattesats, dels vissa specialskattesatser. Under åren fram till år 1932 låg den *allmänna skattesatsen* stundom över och stundom under en procent; den höjdes nämnda år till två procent, år 1946 till tre procent och år 1951 till *fyra procent*. För några viktigare *livsmedel* bibehölls vid sistnämnda höjning skattesatsen tre procent, nämligen för mjölk, näringsfetter (smör, margarin etc.), socker, gryn och degvaror (makaroner m. m.). För mjöl och bröd samt spannmål, kli och gröpe är skattesatsen 1,5 procent. Övriga livsmedel beskattas fullt (fyra procent kumulativt; i vissa fall finns även acciser, såsom för kaffe, te, socker).

För att mildra verkningarna av kumulationen tillämpas för *partihandlare* en skattesats av *en* procent (om den högre skattesatsen skulle ha tillämpats ansågs att partihandeln hade tvingats upphöra). Därjämte äger partihandlare sälja vissa

råvaror skattefritt, såsom järn och stål, ull och bomull. Som partihandlare anses den som säljer inköpta varor utan att ha bearbetat dem (bortsett från torkning och rensning m. m. av vissa livsmedel) under förutsättning att försäljningen sker till annan företagare i skatteförfattningens mening (oavsett om för återförsäljning eller annan användning). Om partihandlare även bedriver detaljhandel anses han som partihandlare om högst 75 procent av omsättningen säljs i detaljhandel eller om partihandelns årsomsättning överstiger en miljon mark. För detaljförsäljningen skall alltid redovisas skatt enligt vanlig skattesats.

Då vissa *integrerade företag* säljer varor direkt till konsumenter utgår en *tilläggsskatt* (Zusatzsteuer) av tre procent (vilket ungefär motsvarar skatt i två led). Bestämmelsen, som tillkom år 1951 i samband med att skattesatsen höjdes till fyra procent, gäller *större tillverkare*. Undantagna är tillverkare med högst 20 arbetare eller vars hela årsomsättning ej överstiger 360 000 mark eller vars detaljförsäljning av egna tillverkningar inte överstiger 36 000 mark. Vidare gäller undantag bl. a. för serveringsrörelse, varjämte ett ganska stort antal varor och tjänsteprestationer är fritagna från tilläggsskatten. — Det är att märka, att tilläggsskatt inte utgår vid integration mellan olika *tillverkningsled*, bortsett från textilindustrien, se nedan. Vid en varas väg från råvara via halvfabrikat av olika slag fram till färdigvara gynnas alltså företag, som inom sig inrymmer dessa tillverkningsstadier. Man har beräknat att inom järnvaruindustriens olika produktionsled varorna ofta belastas med dubbla och intill tredubbla beloppet av den nominella skattesatsen. Inom textilindustrien har undersökningar visat en belastning av 9—10 procent av väveriernas försäljningspris, alltså före partihandelsledet.

För *textilindustriens* del har dock, för att inte självständiga spinnerier och väverier skulle bli alltför illa ställda i jämförelse med kombinerade företag, införts skyldighet för dessa senare att betala tilläggsskatt med tre procent (om årsomsättningen uppgår till minst 120 000 mark). Vidare har man för att bevara självständiga *garnfärgerier* och liknande företag medgivit, att textilindustrier får göra avdrag för erlagd skatt å färgning m. m. I anslutning härtill har sådana företag, som själva inköper garner m. m. för färgning, appreturbehandling etc., fått samma ställning som partihandlare; skattesatsen utgör alltså *en* procent.

Från den 1 oktober 1956 har införts skattefrihet för ett belopp av 8 000 mark per år för *handelsföretag med lägre årsomsättning än 80 000 mark;* vid obetydligt högre omsättning tillämpas en glidande skala. För jordbrukare och trädgårdsodlare har ävenledes under år 1956 införts betydande skattelättnader; jordbrukets egna uttag har redan tidigare varit skattefria intill höga belopp.

Det skattepliktiga *varuområdet* är i princip oinskränkt. På en omväg kan viss skattefrihet framkomma. Då t. ex. en kommun är skattefri för drivande av gasverk, omfattar skattefriheten inte endast gas utan även koks såsom varande en biprodukt (koks är dock inte generellt undantagen). — De *tjänster* som omfattas av skatten representerar ett vidsträckt och mångskiftande område; i princip är sålunda alla tjänsteprestationer skattepliktiga utom ett tiotal särskilt angivna slag av tjänster. Undantag föreligger för exempelvis offentlig och liknande sjukvård och andra slag av verksamheter med social grundval, för allmän eller därmed jämställd skolundervisning m. m. För vissa fria yrken inträder skatteplikt först vid viss årlig minimiintäkt (18 000 mark för exempelvis författare; av överskjutande belopp får högst tio procent tas i anspråk för omsättningsskatten vilket innebär att den fyraprocentiga skatten helt tillämpas vid 30 000 marks intäkt). Om ett företag har egna avdelningar, inom vilka anställd personal utför tjänsteprestationer för företagets interna behov, sker inte

beskattning även om arbetet är av samma slag som inom beskattade fria yrken (revisorer, jurister, arkitekter, läkare etc.). — Transporter beskattas inte, därest de är underkastade särskild trafikskatt, vilket syns vara regel (därjämte gäller skattefrihet för transporter å vattenvägar m. m.). — Från skatt å härbärgeringsrörelse har undantagits ungdomshärbärgen och liknande inkvarteringsställen (vanlig bostadsuthyrning är skattefri). — Som skattepliktig servering räknas inte kosthåll för egen personal.

Några särskilda problem syns inte uppstå för *byggnadsbranschen*, enär såväl material som arbete beskattas. En byggmästare har således att själv redovisa skatt med fyra procent å hela sin omsättning och hans inköp av material har därjämte beskattats (materialet kan ha passerat flera tidigare led och då beskattats). Om materialet inköpes i mera förarbetat skick (byggnadselement och liknande) ingår givetvis högre skatt i priset, men å andra sidan blir i så fall byggmästarens egen arbetskostnad lägre och därmed även den skatt han själv skall redovisa lägre. Beskattningen syns dock medföra att integrerade byggnadsföretag, som fabriksmässigt tillverkar byggnadsmaterial för eget behov, blir bättre ställda.

Skatteplikt föreligger för *uttag* av varor, däremot inte för uttag av tjänster. Begreppet uttag är mycket inskränkt; sålunda är uttag av varor ur lager för användning som inventarium inte skattepliktigt; ej heller beskattas eljest tillverkning för användning inom rörelsen, liksom ej heller överföring av varor från partitill detaljhandelsavdelning. — Att tillverkning för eget bruk inte beskattas bidrager i någon mån till att gynna integrerade företag. Som uttag beskattas i stort sett endast uttag för privat bruk, men därvid inte endast lagerförda varor utan även varor som utgjort inventarier i rörelsen. — Även *uthyrning* av varor beskattas.

Vid *import* av varor uttages skatt, oavsett vem som importerar, men å en särskild frilista har upptagits vissa sådana råvaror för produktionen som inte eller endast i obetydlig utsträckning produceras inom riket (kautschuk, mineralier, oljefrukter m. m.). Postförsändelser om högst 250 gram, vissa andra småförsändelser, som passerar tullen, samt mindre gränshandel har även undantagits. Skattesatsen för skattepliktiga varor är vid import olika, i allmänhet fyra procent men för vissa livsmedel lägre (samma som vid inrikes handel), för andra näringsmedel m. m. sex procent och för halvfabrikat och färdigvaror upp till tolv procent (beroende på antalet led som varorna i fråga normalt kan antagas passera inom landet).

Exporten är i princip skattefri, men svårigheter uppstår att beräkna hur mycket skatt som ingår i en exportvaras värde. Restitutionsbestämmelserna har måst bli schablonmässiga. Olika regler gäller för handlande och för tillverkare. Handlandena beräknas ha erlagt högre skatt och får därför högre restitution. Som handlande anses den som inte har bearbetat varorna, annat än i några särskilt angivna fall av mera obetydlig bearbetning (varibland färgning m. m. av textilier, betsning av möbler, insättning av motorer i bilar m. m.). Handlande erhåller normalt restitution med fyra procent, som beräknas på ett värde utgörande 92 procent av försäljningspriset (skillnaden åtta procent anses motsvara handlandens egen vinst) eller — om dylikt pris inte föreligger, då exempelvis export sker till eget nederlag i utlandet — hans eget inköpspris eller ett beräknat värde. För vissa livsmedel är skattesatsen för restitution lägre (3 eller 1,5 procent). Vad sålunda sagts gäller för inländska varor. Om den exporterade varan tidigare importerats, erhålles restitution med importskattens belopp, eller, om beloppet ej kan styrkas, med hälften av vad som skulle restitueras för samma vara av inhemskt ursprung. En *tillverkare* erhåller restitution enligt endera av fyra tariffer: 0,5, 1, 2 eller 3 procent, varvid de tre högre tarifferna svarar mot särskilda varulistor, medan

den lägsta gäller för övriga varor; såsom varuvärde gäller samma som för handlande. — Handels- och tillverkningsrestitution kan i undantagsfall kombineras för en och samma vara; om en tillverkare av bilar, flygmaskiner m. m. inte själv tillverkat utan inköpt och inmonterat motorerna, kan han få den högre handelsrestitutionen för dessa medan den lägre tillverkningsrestitutionen gäller för återstående varuvärde.

Skatten vid import handhaves av *tullmyndigheten,* medan frågor om exportrestitution handlägges av *den inhemska skattemyndigheten.* Denna är samma myndighet som handhar kontrollen av inkomstbeskattningen. Organisationen är i stort sett sålunda ordnad, att delstaternas lokala skattekontor (Finanzämter) dels omhänderhar inkomstskatten för delstaterna och dels — såsom förvaltningsuppdrag för förbundsstatens räkning — omsättningsskatten. Över skattekontoren finns en för förbundsstaten och delstaterna gemensam uppsiktsmyndighet (Oberfinanzdirektion) med olika avdelningar för förbundsstatens och delstaternas skatter. Förbundsstaten uttager inte direkta skatter. — Vid de lokala kontoren syns kontrollen av direkt och indirekt skatt vara i allt väsentligt samordnad. — Bestämmelser har utfärdats för bokföringens ordnande, såsom om skyldighet att föra varuingångs- och varuutgångsböcker. Omsättningsskatten anses ha betydelse även som »kontrollskatt» för inkomstskatten. — Redovisning av skatten sker månadsvis, inom tio dagar efter månadens utgång. Redovisningen avser kontant influtna belopp men möjlighet finns att redovisa även enligt fakturering. I omsättningen skall inräknas även skatten (den fyraprocentiga skatten är därför 4,16 procent å det rena varupriset; då tilläggsskatt utgår blir motsvarande procentsats 7,49). — Efter årets utgång sker en slutavstämning i form av taxering till omsättningsskatt. — Vid besvär kan beslut omprövas av den lokala skattemyndigheten; överinstanser är de vanliga skattedomstolarna.

Skatten avkastade under år 1956 ca 12 miljarder mark, vilket motsvarar ungefär hälften av förbundsstatens samlade intäkter (övrig del utgöres huvudsakligen av tullar och acciser) och omkring en tredjedel av summan av dessa intäkter och delstaternas inkomstskatter.

Dessa betydande skattebelopp har kunnat uppnås trots relativt låg skattesats. Det breda fält varöver skatten utlagts och den kumulation av skatt som sker (skattens »lavinverkan») har medverkat till det ur intäktssynpunkt så gynnsamma resultatet. Kumulationen har emellertid vissa mindre gynnsamma återverkningar för delar av näringslivet. Det anses klart att integrerade företag ofta blir bättre ställda ur konkurrenssynpunkt på grund av skatten, trots de åtgärder som vidtagits häremot.

Redan år 1919 väckte F. von Siemens i en skrift förslag om en »förädlad» omsättningsskatt, innebärande att skatt alltjämt skulle uttagas i alla led men inte kumulativt utan med avdrag för den skatt som utgått för beskattade inköp. Skatten skulle därigenom bli neutral. Denna skatteform, som numera plägar benämnas mervärdeskatt och som på produktionsstadiet införts i Frankrike, har — särskilt sedan skattesatserna efter kriget fördubblats — fått förnyad aktualitet i Tyskland. Många röster har höjts för en omläggning, särskilt från finansvetenskapligt håll. De närmast ansvariga myndigheterna syns emellertid fästa särskilt avseende vid fördelarna med att kunna hålla en så låg skattesats som fyra procent, då skatten därigenom blir mindre märkbar, och menar, att näringslivet i viss mån anpassat sig till skatten; en omläggning skulle även kunna medföra störningar för näringslivet under en övergångstid samt minska skatteintäkten under samma tid. Finansministeriets vetenskapliga råd avstyrkte år 1954 en övergång till annan skatteform. Man syns inte i rådande läge vilja på något sätt experimentera med en skatt, som utgör en så viktig grundval för den tyska statsekonomien.

7. Österrike

I Österrike infördes en allmän varuskatt år 1923. Denna första skatt, som kvarstod till år 1938, byggde på ett system kallat »*Phasenpauschalierung*» (led-schablonisering). Vid uppgörandet av detta system utgick man från en kumulativ skatt i alla led, från år 1924 två procent. Man gjorde därefter undersökningar och beräkningar av hur många led en viss vara normalt passerade och slog sedan samman delskattebeloppen till en schablonskatt i ett led, som för de flesta varor blev tillverkningsledet. Inte endast färdigvaror utan även råmaterial och halvfabrikat beskattades på detta sätt. En varulista upptagande ca 400 varugrupper med angivna skattesatser och beskattningsled lades till grund för beskattningen. Denna skatteforms principiella uppläggning, med skattesatser som gjorts beroende av antalet normalled för olika varor, blev kritiserad och de många olika skattesatserna — vilka kunde bli tillämpliga för en och samme företagare — komplicerade redovisning och kontroll. Skatteformen förblev i sitt slag ensamstående. Den skiljer sig sålunda till beräkningsgrunder och omfattning från s. k. enhetsskatt för särskilda varuslag, som förekommer eller förekommit i vissa länder med varuskatter av kumulativ typ (i Belgien kallad »taxe forfaitaire», i Frankrike »taxe unique»).

År 1938 vid Österrikes anslutning till Tyskland infördes den *tyska kumulativa skatten*. Denna skatt har bibehållits men företer numera några skiljaktigheter från den tyska. Skattesatsen är något högre; normalt 5,25 procent, för partihandel 1,8 procent. En skillnad föreligger därutinnan att skattefrihet gäller mellan moder- och dotterföretag (en i Tyskland upphävd bestämmelse). I regel leder detta till en skattemässig fördel för koncernföretag, men förhållandet kan också bli det motsatta. Om sålunda ett fabriksföretag säljer sina produkter till lågt pris till eget partihandelsföretag kan en skatt å 5,25 procent av detta låga pris jämte 1,8 procent av partihandelsföretagets pris vid försäljning till utomstående bli lägre än om koncernen får betala skatt endast en gång med 5,25 procent å priset till utomstående.

Skatten svarar för ungefär 30 procent av österrikiska statens intäkter (skatter å sprit, tobak, bensin, socker, salt m. m. svarar för ca 20 procent).

8. Frankrike

I Frankrike infördes år 1920 en tvåprocentig kumulativ varuskatt i alla led. För att motverka skattens integrationsbefordrande verkningar utbyttes dock för vissa varuslag denna flerledsskatt mot enhetsskatter (taxe unique), som uttogs i endast ett led efter högre, varierande procentsatser. Skattesystemet blev emellertid mycket komplicerat och år 1936 utbyttes hela skatten mot en skatt enbart i produktionsledet, »taxe à la production», med en ursprunglig skattesats av sex procent, som senare undan för undan höjdes. Skatten utgick till en början endast å färdigvaror, medan material (råmaterial, inkl. hjälpmaterial såsom bränsle m. m., ävensom halvfabrikat) vid leverans till annan tillverkare var undantaget från beskattning. År 1939 undantogs även s. k. kortvariga produktionsmedel (varor som snabbt förslites eller förstöres, såsom filterdukar, elektroder för elektrougnar, eldfast material m. m.).

År 1948 genomfördes en viktig reform, som kan sägas ha blivit avgörande för skattesystemets fortsatta utveckling. Man övergick då till ett system med *uppdelad skattebetalning* (»paiment fractionné»). Denna skatteuppdelning innebar att skatt uttogs även å material för tillverkningen men med ett avdragssystem, så att efterföljande led i produktionen fick göra avdrag för den skatt som erlagts å

inköpt material. Slutresultatet skulle således i princip bli detsamma som vid en skatt efter samma procentsats enbart å färdigvaror; skattesatsen hade emellertid vid denna tid stigit till ca 15 procent, varvid såväl uppbördsmässiga som andra av skattesatsens höjd skärpta tekniska svårigheter (begreppet färdigvara; skattefrihet för mindre tillverkare m. m.) hade gjort att skattens uttagande i endast ett led framstått som mindre lämpligt. Vid denna reform år 1948 gick man beträffande de kortvariga produktionsmedlen (filterdukar etc.) en medelväg, så att avdrag medgavs med hälften av den erlagda skatten. Denna möjlighet öppnade sig genom avdragsförfarandet, medan en halvering tidigare hos säljaren skulle ha komplicerat fakturering, redovisning och kontroll. Från den 1 oktober 1953 utsträcktes denna avdragsrätt till att gälla även hälften av skatten å vissa maskiner och andra investeringar. Härigenom var marken ytterligare beredd för en längre gående reform.

Från den 1 juli 1954 ersattes den tidigare skatten med en mer renodlad skatt av typen värdeökningsskatt eller *mervärdeskatt,* kallad »taxe sur la valeur ajoutée», vanligen förkortat TVA.

Enligt TVA föreligger full avdragsrätt för industriens investeringar i maskiner och industribyggnader. Man undanröjde därmed återstoden av det hinder, som den höga skatten utgjort för industriens utbyggnad och rationalisering och som varit en ständig källa till klagomål från näringslivets sida. Avdragsrätt föreligger inte för bostadsbyggnader eller andra byggnader eller utrymmen, som inte direkt avser industriellt bruk (utom för exempelvis duschrum, garderober m. m. som inrättas enligt arbetslagstiftning); för byggnadsföretagen gäller dock en särregel sålunda, att TVA beräknas på endast 61 procent av omsättningen. Avdragsrätt föreligger ej heller för inventarier, som har karaktär av mera allmänna omkostnader, såsom bilar, möbler och kontorsutrustning. — Då sålunda industriens investeringar undantagits, har man vidare ansett nödigt att undantaga även jordbrukets maskinanskaffning. Emellertid har jordbrukare inte att redovisa denna skatt och därför har jordbruksmaskiner direkt undantagits såsom skattefria varor. — Vissa sektorer av industrien är undantagna, såsom skeppsvarv, oljeindustrien (vars produkter beskattas i annan ordning) m. fl. — Hantverksmässig tillverkning är undantagen från TVA. Med hantverkare (»artisan») förstås därvid den som utövar ett yrke av manuell karaktär och inte har annan arbetskraft än hustru, föräldrar, barn och barnbarn, en lärling under 20 år och en kompanjon (i vissa fall även en partiellt arbetsför person; under 24 dagar per år extrahjälp; likaså annan arbetskraft vid sons militärtjänst, vid uppnådda 60 år eller tidigare vid nedsatt arbetsförmåga).

Från den 1 juli 1955 utsträcktes TVA till att gälla även *partihandel* samt *mångfilialföretag* med mer än fyra detaljaffärer. Om partihandel är kombinerad med detaljhandel erfordras att minst hälften av omsättningen avser partihandel samt att totalomsättningen överstiger 15 milj. francs (ca 225 000 kronor). Det kan här nämnas att utöver TVA förekommer en lokal detaljhandelsskatt med en skattesats av i regel 2,65 procent samt en tjänsteskatt å 8,5 procent. De angivna handelsföretagen, som omfattas av TVA, har i vissa fall valrätt; sålunda kan ett partihandelsföretag (som ej har detaljförsäljning) i stället för TVA välja den lokala skatten, antingen för hela sin verksamhet eller för en del av denna (valet gäller för en tvåårsperiod); likaså kan blandade företag och filialföretag med mindre än 30 milj. francs årsomsättning i viss utsträckning slippa erlägga TVA om de erlägger tjänsteskatt.

Avsikten vid skattens införande var, att den skulle helt omfatta även distributionen, men så har inte blivit fallet. Man har därför inte genom mervärdeskatten

kunnat undvika den vid skatt i tidigare led alltid besvärliga frågan om *avvägningen av skattesatsen* i förhållandet mellan parti- och detaljhandelspriserna. Tidigare gällde för produktionsskatten att, då producent sålde varor i detalj, skatten skulle beräknas på ett med 20 procent reducerat pris. Denna regel har bibehållits såsom huvudregel även för TVA. Om bruttovinsten varit avsevärt högre kan dock i stället få avdragas två tredjedelar av denna (om densamma under föregående år genomsnittligt överstigit 30 procent av försäljningen blir således en omräkning enligt denna metod fördelaktigare). För vissa företagstyper (modehus m. fl.) kan avdraget få omfatta tre fjärdedelar av bruttovinsten. Denna fråga om skattens terrassering var föremål för omfattande diskussioner i parlamentet, då TVA infördes.

Skattesatsen utgör normalt 19,5 procent, som beräknas å varuvärdet inkl. skatt (= drygt 24 procent å varuvärdet exkl. skatt), i vissa fall tio procent eller tolv procent. Livsmedel är till stor del undantagna, sålunda bl. a. obearbetade jordbruksprodukter såsom potatis, grönsaker, mjölk, kött; vidare bröd, smör, ost, färsk och djupfryst fisk m. m. Skattesatsen tio procent omfattar vissa andra livsmedel såsom charkuterivaror m. m., vissa fodervaror, bränslen m. m. Skattesatsen tolv procent avser även ledes matvaror, såsom matolja, socker, pastejer, kakao, fruktkonserver, juice, glass, ävensom tvål.

Vid *import* uttages i princip alltid skatt, vilken sedan får avdragas vid redovisningen av TVA. — Vid *export* utgår inte skatt. Själva förfarandet blir i regel relativt enkelt, särskilt då exportföretaget även säljer varor inom landet och därvid kan avdraga erlagd skatt från denna försäljning. Kan så ej ske medgives restitution av skatten. — Det kan nämnas att restitution inte medgives, då erlagd skatt eljest överstiger det skattebelopp som redovisas, i stället får vederbörande det outnyttjade avdraget tillgodo vid senare redovisning. För exempelvis nystartade industriföretag, som uppfört fabriksanläggningar, uppkommer stundom skattetillgodohavanden, som sträcker sig flera år framåt i tiden.

TVA utgår även å *uttag* av varor, vartill räknas jämväl egen tillverkning av varor för användning inom företaget.

Jämte TVA finns som nämnts en *skatt å tjänster*, »taxe sur les prestations de services», med skattesats 8,5 procent. Skattepliktiga tjänster är bl. a. reparationer, transporter, frisersalonger, uthyrning av varor (fria yrken beskattas inte). Erlagd dylik skatt får avdragas vid redovisning av TVA. — Därjämte finns en *lokal skatt*, »taxe locale», vilken utgår till kommuner och delvis till departement och till en nationell fond. Skattesatsen är i regel 2,65 procent (2,2 à 2,75 procent, dock i vissa fall beträffande eljest ej beskattade tjänster 8,5 procent). Den erlägges av detaljhandlare, hantverkare m. fl. Skatten kan i viss utsträckning bli kumulativ.

TVA avkastade under år 1956 drygt 1.000 miljarder francs (ca 15 miljarder sv. kronor), eller inemot samma belopp som de statliga inkomstskatterna och ca 30 procent av samtliga statsintäkter. — År 1956 har en kommitté ånyo framhållit angelägenheten av att TVA utsträckes till alla stadier av distributionskedjan.

9. Sovjetunionen

I Sovjetunionen infördes en allmän varuskatt från år 1931. Dessförinnan förekom ett utbrett system av acciser å olika varor. Budgeten före omläggningen utvisade sålunda acciser till en andel mellan ca 40 och 45 procent av statsintäkterna, inkomstskatter drygt 30 procent, jordbruksskatt 10 procent samt återstoden diverse inkomster.

Senast tillgängliga budget, avseende år 1955 (faktiska intäkter), utvisar totalintäkter av 561,5 miljarder rubel, varav omsättningsskatt 239,7, vinstöverföring

från statsägda företag 101, direkta skatter 46, statslån 29,2 och diverse intäkter 145,6, allt miljarder rubel. Omsättningsskatten svarar alltså sistnämnda år för 42,7 procent av samtliga intäkter. Skatten har tidigare svarat för en ännu större andel av statsintäkterna, åren före andra världskriget för ca 70 procent av dessa. Efter kriget har skatten hållit sig beloppsmässigt ganska konstant, medan budgeten totalt ökat; år 1947 var de totala intäkterna 386,2 miljarder rubel. Ökningen hänför sig i huvudsak till de två posterna vinstöverföring och diverse intäkter, vilka poster år 1947 uppgick till endast 22,6 resp. 70,2 miljarder rubel. Posten diverse intäkter syns vara ganska heterogen (skogsförvaltning, maskinstationer, avgifter för allmän verksamhet av olika slag, socialavgifter etc.).

Skatten, som praktiskt taget helt avser *konsumtionsvaror*, reglerar priserna på dessa och därmed efterfrågan. Under år 1955 utgjorde detaljhandelsomsättningen inom statsägda och kooperativa företag 501,5 miljarder rubel. Då omsättningsskatten utgjorde 239,7 miljarder, syns detta innebära en skatt under sistnämnda år å genomsnittligt drygt 40 procent av detaljhandelspriserna; i skattebeloppet ingår dock bl. a. viss skatt å elkraft, vilket gör beräkningsgrunden något osäker. Den tunga industriens produkter ligger utanför beskattningen. Skatten spelar uppenbarligen en mycket betydelsefull, närmast avgörande roll för kapitalanskaffningen, den s. k. ackumulationsprocessen i det sovjetryska näringslivet. Den tillkom också som ett led i fullföljandet av den första, år 1928 påbörjade femårsplanen.

Det utmärkande för skatten är — förutom dess höjd och begränsningen till konsumtionsvaror — att densamma i stort sett saknar fasta skattesatser. Härom må närmare framhållas följande.

Skatten uttages regelmässigt i *partihandelsledet*, nämligen hos *avsättningscentralerna* för de industrigrenar, som tillverkar konsumtionsvaror (i vissa fall även hos kooperativa företag och upphandlingscentraler). Då varorna vidareförsäljes från avsättningscentralen är detaljhandelspriset känt (detta fastställes av myndigheterna, i vissa fall lika för hela riket och i andra fall med regionala skillnader). Samma varuslags produktionspris kan vara olika, beroende på fabrikens storlek och modernitet, fraktkostnader för råvaror m. m. Med hänsyn till dessa skilda kostnader kan priset till avsättningscentralen bli något olika. För att utjämna prisdifferenserna förfar man så, att skatten blir i viss mån rörlig och motsvarar skillnaden mellan detaljhandelspriset och partihandelns inköpspris från fabriken sedan detta skillnadsbelopp minskats med fastställda detalj- och partihandelsmarginaler. Beräkningssystemet, som infördes från år 1949, tillämpas för de statsägda företagen, medan då kooperativa företag redovisar skatt, denna normalt beräknas på deras försäljningspris. — Skattens mekanism syns ha lett till mycket differentierade beräkningsgrunder. För de statliga industriprodukterna syns inte vara fråga om egentliga skattesatser, då redovisningen sker hos avsättningscentralerna. Dylika förekommer dock för kooperativa och liknande företag, liksom då en statlig industri säljer direkt till konsument, något som emellertid torde ske endast i mindre omfattning. Enligt vad inledningsvis angivits syns skatten genomsnittligt något överstiga 40 procent av detaljhandelspriserna. Några detaljerade uppgifter från senaste tid är ej kända; de syns inte allmänt publiceras. Skatterna fördelar sig över i stort sett hela konsumtionsområdet (endast enstaka varor, såsom barnskor, syns undantagna). Viss hänsyn tas till varornas umbärlighet, så att skilda slag av textilier, husgeråd, matvaror m. m. beskattas väsentligt olika. För några varor, såsom bensin, utgår skatt efter kvantitet. — För vissa avsättningscentraler med mycket blandat sortiment tillämpas genomsnittsberäkningar för skatten, i varje fall vad gäller à conto-inbetalningar.

I ett i tysk översättning år 1953 utkommet ryskt arbete, professor Rowinski: Der Staatshaushalt der UdSSR, del II (358 s., behandlande det ryska skattesystemet under medverkan av finansministeriet) lämnas uppgifter om allmänna beräkningsgrunder för skatten. Ett tyskt arbete, Handbuch der Finanzwissenschaft av Gerloff och Neumark, del II (år 1956), innehåller vissa uppgifter om skatternas höjd för olika varor angivna i procentsatser; textilvaror 5—60 procent, skor 5—56, cyklar 58, husgeråd 25—70, glödlampor 35—50, fotogen 88, tobak 75—90, sprit 55—88, kakao 57, tidig potatis 48—62, matfett 20—68, kött och köttprodukter 25—71, fågel 33—43, ost 10—69, glass 17—32 etc., vilka skattesatser syns beräknade på detaljhandelspriser. Emellertid syns förändringar ske relativt ofta med hänsyn till produktions- och andra förhållanden.

Av de vinster, som kan uppkomma hos de statsägda företagen, skall viss del inlevereras till staten, vilket sker på grundval av årsredovisningar. Skillnaden mellan inlevererad varuskatt och redovisad vinst kan synas formell. Varuskatten skall emellertid deklareras månadsvis och därjämte skall själva skatten à conto inbetalas till statsbankens kontor var femte dag eller i vissa fall dagligen. Genom skatten erhåller således statsförvaltningen dels fortlöpande inkomster och dels fortlöpande material för såväl kontroll av företagen som för bedömning av utvecklingen inom olika produktionsgrenar och av konsumtionens storlek. Härtill kommer att inom den icke-statsägda sektorn av näringslivet (kooperativa och liknande företag), någon vinstöverföring inte sker, varför en varuskatt här har sin särskilda uppgift att fylla.

Skattskyldighet åvilar som nämnts även *kooperativa producentföreningar* (hantverk, serveringsföretag m. fl.). Åtskillig mindre tillverkning är dock för dessa undantagen från beskattning, bl. a. tillverkning av krukmakeriarbeten, produkter av vass, strå och vide, laggkärl, träredskap o. d. liksom även tillverkning, varvid användes avfallsprodukter eller begagnat material. De äger inte anskaffa skattepliktigt material fritt från skatt, men viktigare råmaterial såsom ull, lin och råläder är undantaget. Ett särskilt slag av föreningar som producerar varor är invalidföreningarna, vilka får sälja sina varor med något lägre skatt.

Vidare kan även *konsumentföreningar* bli skattskyldiga, dels för livsmedel och andra varor, som de uppköper på orten och säljer till medlemmar eller andra, och dels för egen produktion där sådan förekommer. Beträffande uppköpta lantmannaprodukter uppkommer inte skatteplikt, då försäljning sker bakåt inom kedjan eller i sidled (eller till statlig upphandlingscentral). — De flesta varor, som konsumentkooperationen distribuerar, är inköpta från avsättningscentraler och redan beskattade, varför skatt inte ånyo utgår. — Dessa olika föreningars skatteplikt torde vara av mera underordnad betydelse i jämförelse med avsättningscentralernas skatteplikt för industriprodukter. Beskattningsområdet omfattar emellertid inte endast varor utan även tjänster, nämligen tillverkning då beställaren håller material (arbetsbeting), reparationer av varor, biltrafik, serveringsrörelse samt diverse yrkesgrupper (fotografer, frisörer, tvättinrättningar); småföretag redovisar genom överordnad organisation.

Vad gäller jordbruket föreligger i princip skyldighet att erlägga varuskatt beträffande såväl de statsägda sowchoserna som de kooperativa kolchoserna. De flesta lantmannaprodukter levereras emellertid till statliga upphandlingscentraler och jordbruksföretagen blir då ej själva skyldiga erlägga omsättningsskatt härför. Vidare är vissa binäringar till jordbruk undantagna, såsom linodling, fiskodling, fjäderfäavel, trädgårdsodling, melonodling m. m. Kolchosernas torgförsäljning (kolchosmarknaden) är undantagen; i stället betalas härför vissa i huvudsak efter omsättningen utgående lokala avgifter. I den direktförsäljning som

omsättningsbeskattas inräknas för sowchosernas del även försäljning till egna anställda medan kollektivjordbrukens uttag av varor medräknas vid taxering till inkomstskatt. Denna är proportionell och utgår på bruttot, varför den kan sägas stå nära en varubeskattning; skilda skattesatser gäller för intäkter av pliktleveranser och andra intäkter.

Enligt rysk fackpress har under år 1957 uppkommit fråga om att överflytta skatten till industriföretagen. Mot detta har emellertid framförts åtskilliga argument till förmån för den nuvarande partihandelsskatten, såsom att staten skulle komma att bokföra skatteinkomsten ofta lång tid innan de beskattade varorna försålts till detaljhandelsföretagen, särskilt vad gäller säsongtillverkningen (socker m. m.), och att även andra komplikationer skulle uppkomma (bl. a. återföring i budgeten beträffande uttagen skatt å exporterade varor).

10. Andra europeiska länder

Nederländerna. I Nederländerna infördes en allmän varuskatt fr. o. m. år 1934. Skatten uttogs till en början som en ettledsskatt i producentledet. Skattesatsen var fyra procent (för några lyxvaror tio procent). Vissa livsmedel, såsom bröd, mjölk och potatis, var undantagna. Skatten redovisades i regel genom stämpelmärken å fakturor. — Med hänsyn till olikheter i priserna vid försäljning till olika handelsled eller direkt till konsument uppkom vissa ojämnheter i konkurrensförhållandena, något som man sökte bemästra genom specialbestämmelser om beräkning av normala beskattningsvärden m. m. Den generella skattesatsen höjdes den 1 oktober 1940 till sex procent.

Från år 1941, under ockupationen, omlades skatten till en *kumulativ* skatt i alla led. Därvid upphävdes undantagen för vissa livsmedel samtidigt som beskattningsområdet i övrigt utsträcktes till att omfatta även ett stort antal tjänster. Till en början var försäljning av råmaterial och halvfabrikat till producenter undantaget så att skatten inte blev kumulativ i olika producentled. Den allmänna skattesatsen var 2,5 procent, för partihandlare 0,5 procent och vid direktförsäljning från tillverkare till konsument fem procent (för vissa livsmedel m. m. gällde lägre procentsatser). Senare skedde ett flertal ändringar, så att skatten kom att alltmer överensstämma med den tyska kumulativa skatten.

Efter kriget har skatten undergått åtskilliga förändringar. Sålunda undantogs från den 1 juli 1947 ånyo vissa livsmedel (bröd, gryn, mjölk, grönsaker) och skattesatserna höjdes och blev mera differentierade. Vid utgången av år 1954 gällde följande skattesatser vid angivna försäljningar m. m.: tillverkare till återförsäljare fyra procent, tillverkare till konsument sex procent, partihandlare till detaljist en procent, partihandlare till annan partihandlare eller tillverkare en halv procent, vanlig detaljhandelsförsäljning tre procent, tjänster fyra procent. — Emellertid hade förhandlingar pågått inom Beneluxländerna om tullunion och i samband därmed om införandet av en enhetlig varuskatt inom dessa länder. En expertkommitté rekommenderade år 1947 som gemensam beskattningsform en kumulativ skatt, begränsad till olika tillverkningsled och till partihandeln, vilken beskattningsform nära överensstämde med det belgiska systemet. Bortsett härifrån hade den holländska skatten kommit att bli mycket invecklad och svårbemästrad, inte minst för detaljhandeln, varför en omläggning framstod som önskvärd även ur denna synpunkt. År 1952 förelades riksdagen ett förslag, som efter vilandeförklaring blev antaget år 1954 att gälla från år 1955. Från sistnämnda år är detaljhandeln undantagen. Skattens kumulativa verkan kvarstår emellertid delvis. Sålunda beskattas inte endast färdigvaror utan i princip även råmaterial och halv-

fabrikat. Jämväl partihandeln beskattas, ehuru efter en låg procentsats, 0,75 procent. För tillverkare gäller en generell skattesats av fem procent vid försäljning till återförsäljare och fyra procent vid försäljning direkt till konsument. Vissa tjänster (bl. a. transporttjänster) beskattas med tre procent, andra efter fem procent (läkare och tandläkare har undantagits). Åtskilliga varor är skattefria, såsom viktigare livsmedel, fodervaror, skor, bränslen, tidningar och böcker, fartyg. För ett relativt stort antal varor gäller högre procentsatser, 8 och 15 procent (den senare gruppen är betydelsefull och omfattar bl. a. personbilar, en del elektriska apparater, kameror, kikare, ur, guldsmedsvaror och bijouterier, parfymer och toalettartiklar, lädervaror, pälsar, vissa dyrbarare kläder m. m.). Från den 1 januari 1957 gäller en tvåprocentig skatt för bl. a. vanliga textilvaror (dessa var fritagna under tiden den 15 augusti 1955 till den 31 december 1956). Ganska omfattande varulistor erfordras, med ingående definitioner för olika varuslag. För importen gäller mycket differentierade varulistor med tariffer, som skall motsvara normala skattebelastningen inom riket. — Vid export erhålles restitution (ej direkt avdrag vid redovisningen); vissa svårigheter uppkommer dock vid beräkningen av skattebelastningen å de exporterade varorna. — Såsom ganska betydelsefull framstår en bestämmelse om att skatt i vissa fall utgår även för varor producerade för eget behov såsom material. Härigenom har man mildrat ojämnheterna melian företag, som själva tillverkar material (integrerade företag), och andra företag, som måste inköpa material med skatt påförd. Man har även för viktiga grupper av råmaterial nedsatt skatten till två procent (augusti 1955) och infört specialbestämmelser för textilindustrien med viss möjlighet till skattefria materialinköp.

Skatten redovisas per kvartal. Den handhaves av särskilda myndigheter och övervakning av de skattskyldiga företagen sker kontinuerligt. Visst samarbete äger rum med de myndigheter, som handhar den direkta skatten. — Skatten svarar för ungefär en fjärdedel av holländska statens intäkter.

Belgien införde en allmän varuskatt år 1921, vilken sedan dess i stort sett förblivit oförändrad. Skatten utgår kumulativt i producent- och handelsleden utom i detaljhandelsledet. Skattesatsen är normalt fem procent. Med denna allmänna uppläggning skulle dock någon självständig partihandel knappast kunna existera och integrationseffekten skulle även för industriens del bli betydande. Man har därför kompletterat skatten med en vidsträckt användning av enhetsskatter, kallade »taxes forfaitaires» (skatter »i ett för allt»), till en början använt inom branscher med egentlig partihandel men numera utsträckt till det stora flertalet varuslag. I regel utgår forfaitaireskatten på producentstadiet (den kan gälla vissa led och därför bli kombinerad med en halvprocentig skatt i andra led utom i detaljhandelsledet; en dylik lågprocentig skatt utgår allmänt som minsta stämpelavgift för fakturor). Åtskilliga varor, främst de flesta slag av livsmedel, är undantagna från beskattning. För vissa varor utgår en lägre skattesats än normalskattesatsen; dubbla eller något högre skattesatser tillämpas för åtskilliga varor (dyrbarare möbler, parfymer, grammofoner, bilar m. m.). För pälsverk, juveler, ur m. m. utgår (utöver den vanliga skatten i tidigare led) en lyxskatt i detaljhandelsledet.

Skatten uttages regelmässigt genom dubbla beläggningsstämplar, varav ena hälften åsättes säljarens och den andra köparens exemplar av fakturan (större företag kan få tillstånd att använda egna stämpelmaskiner). Åtskilliga stämpelmärken å delbelopp kan erfordras för en och samma faktura. Systemet anses tungrott för näringslivet. — Skatten kontrolleras av samma myndighet, som handhar stämpelavgifter i övrigt (lagfartsstämplar m. m.). — Skatten har stor finansiell betydelse och intäkterna uppgår till ca 30 procent av belgiska statens samtliga intäkter.

Luxemburg. I Luxemburg infördes år 1922 en skatt efter fransk förebild, vilken under ockupationen utbyttes mot en lågprocentig kumulativ skatt i alla led efter tyskt mönster. Denna skatt har i sina huvuddrag bibehållits oförändrad.

Italien. I Italien infördes år 1919 en tvåprocentig detaljhandelsskatt (för vissa lyxvaror kvarstod sedan år 1916 en tioprocentig skatt). I samband med en allmän skattereform år 1923 uteslöts detaljhandelsledet och uttogs i stället en kumulativ skatt med 1,5 procent i övriga led, kombinerad med enhetsskatter, »una tantum»-förfarande. Fria yrken, jordbruk, liksom även viktigare livsmedel, bränsle m. m. undantogs från beskattning. Skattesatsen höjdes år 1931 till 2,5 procent. Skattens avkastning var relativt låg, mindre än tio procent av de totala statsintäkterna.

År 1940 omändrades skatten till en skatt, som utgick summariskt på alla intäkter i praktiskt taget all slags förvärvsverksamhet, inkl. fria yrken. Skattesatsen var två procent; den uttogs, såsom även tidigare varit fallet, genom stämpelmärken. Efter vissa höjningar upp till fyra procent under kriget nedsattes skattesatsen år 1947 till tre procent såsom allmän skattesats, dock med stora variationer för olika slags varor. Därjämte har ett vidlyftigt nät av enhetsskatter, skattelättnader för olika slags verksamheter, sanktioner, m.m. sett dagen. Skattesystemet framstår såsom ett av de mera komplicerade och svåröverskådliga. Allmänt kan skatten sägas likna den tyska skatten därutinnan, att den i princip utgår kumulativt i alla led och har bredast möjliga beskattningsunderlag. Någon särskild lägre skattesats gäller dock, i motsats till den tyska skatten, ej för partihandeln. För att inte partihandeln skall bli alltför diskriminerad har man infört enhetsskatter, förenämnda »una tantumsystem», som påminner om den belgiska forfaitaireskatten. Skatten uppbäres beträffande mindre belopp genom stämpelmärken, medan större belopp skall inbetalas å skattemyndighetens postgirokonto. Skatten kan även redovisas genom deklarationsförfarande, i regel med s. k. abonnement, innebärande förskottsbetalning kvartalsvis på grundval av föregående års omsättning. — Skatten är numera en av italienska statens viktigaste inkomstkällor och svarar för ca 25 procent av de totala intäkterna.

Spanien och *Portugal* saknar allmänna varuskatter, men särskilt Spanien har ett mycket utbrett system av acciser. — *Grekland* har en tillverkningsskatt, vari inbyggts ett avdragssystem påminnande om den franska mervärdeskatten.

11. Amerikas förenta stater

Indirekta skatter uttages i Förenta staterna av såväl förbundsstaten som delstaterna och kommunerna.

Någon allmän varuskatt utgår inte till *förbundsstaten,* men ett ganska vidsträckt varuområde har belagts med speciella skatter. Sålunda uttages en *producentskatt,* »manufacturers' excise tax», å ett antal särskilt förtecknade varor. Bland dessa varor dominerar personbilar och bensin jämte bildäck och smörjoljor, som tillsammans svarar för drygt hälften av skattens avkastning. Skattesatsen utgör tio procent för personbilar, radio- och televisionsapparater av underhållningstyp jämte delar därtill, grammofoner, grammofonskivor, musikinstrument, luftkonditioneringsapparater, kontorsmaskiner, kameror och fotografisk utrustning, cigarrettändare, mekaniska pennor, sportartiklar inkl. utrustning för sportfiske, vissa skjutvapen (för vissa andra vapen samt ammunition elva procent), tändstickor (i vissa fall högre styckeskatt), glödlampor. Skatt efter åtta procent utgår å tillbehör och delar till bilar, efter fem procent å truckar, elektriska apparater (utom tvättmaskiner som är skattefria), apparater för gas och olja, kylskåp och frys-

boxar för hushållsbruk. För bensin och smörjoljor utgår skatten efter volym samt för bildäck och gummiringar efter vikt.

Totalt avkastar producentskatten ca tre miljarder dollars, motsvarande ca sex procent av förbundsstatens intäkter (inkomstskatten svarar för ca 30 procent).

Det största problemet kring skatten syns gälla frågan om beskattningsvärdets bestämmande i de fall producenten säljer direkt till konsument. En omräkning skall då ske till producentens normala pris vid försäljning i parti, men svårigheter har härvid uppkommit. Frågan har varit föremål för vissa utredningar under senare år.

Beträffande vissa varor uttager förbundsstaten skatt i *detaljhandelsledet*, »retailers excise tax». Dessa varor är indelade i fyra grupper, en grupp omfattande guldsmedsvaror, bijouterier m. m., ur, kikare, en andra grupp pälsvaror, en tredje grupp parfymer och toalettartiklar samt en fjärde grupp väskor och liknande. Skattesatsen utgör tio procent för samtliga varor (före den 1 april 1955 i regel 20 procent); skatten beräknas å varans pris utan skatt. — Personer, som syr, färgar eller reparerar pälsvaror, anses som detaljister och är skattskyldiga även om kunden håller materialet. — Skatten deklareras och redovisas per kvartal; belopp över 100 dollars skall deponeras i bank månatligen och överföras till det federala distriktsskattekontoret. Redovisningen skall omfatta försålt gods även om kredit lämnats. — Åtskilliga svårigheter syns föreligga vid varornas avgränsning. — Skatten avkastar ca 300 milj. dollars (ca 0,5 procent av samtliga intäkter), varav inemot hälften faller på gruppen guldsmedsvaror m. m.

Förbundsstaten uttager dessutom andra indirekta skatter av stor betydelse. Förutom skatter å spritdrycker, tobak, nöjen m. m. uttages sålunda skatt å transporter, varvid skattesatsen utgör tio procent för personbefordran (kortare sträcka än 30 miles är fritt) och för godsbefordran i regel tre procent (för kol fyra cents per ton). Vidare uttages skatt å telefonsamtal (dyrare än 24 cents), telegram, radiomeddelanden m. m. efter en skattesats av tio procent.

För *delstaterna* samt *städer* och *landskommuner* (counties) spelar indirekta skatter och avgifter en stor roll. Här förekommer i betydande utsträckning allmänna varuskatter, förlagda till detaljhandelsledet. Delstaterna bestämmer genom lagstiftning inom vilka gränser kommunerna äger upptaga skatter; om sålunda delstaten uttager en varuskatt på två eller tre procent kan kommunerna få upptaga en relativt likartad skatt med i regel lägre procentsats, exempelvis 0,5 eller en procent.

År 1956 utgick en *allmän varuskatt*, kallad »state sales tax», i 33 delstater samt i District of Colombia; antalet delstater som infört dylik skatt har ökat med ett tiotal under senaste tioårsperiod. Den faktiska skillnaden kan dock framstå såsom ganska oväsentlig vid jämförelse mellan en stat med allmän varuskatt, från vilken stadgats betydande undantag, och en stat med ett vidsträckt system av acciser och andra speciella skatter och avgifter. — Bland delstater som inte infört allmän varuskatt märks av Atlantsidans stater Massachusetts, staten New York (staden New York har en treprocentig skatt) och New Jersey, av nord- och centralstaterna Wisconsin, Minnesota, Nebraska och Kentucky, av sydstaterna Texas, av väststaterna Montana, Idaho, Oregon samt Alaska.

Ser man till *skattesatsernas höjd* finner man en treprocentig skatt främst i de sydöstra delstaterna, nämligen i Florida, Georgia, Nord- och Sydcarolina, Alabama, Mississippi och Tennessee. Därutöver finns några spridda delstater med samma procentsats, nämligen Ohio, Michigan och Californien, varjämte staten Washington har en skatt av 3½ procent (i stället är skatten endast ¼ procent för småföretag med mindre än 600 dollars omsättning under redovisningsperioden två

månader). I de övriga delstaterna med allmän varuskatt är skattesatsen två procent, utom för Indiana 0,5 procent och Rhode Island en procent. Detta är de normala skattesatserna; i undantagsfall förekommer att för särskilda varor en annan skattesats tillämpas, såsom exempelvis i Alabama en procent för motorfordon och i Mississippi en procent för mjölk och jordbrukstraktorer och två procent för bilar. (Några av de angivna skattesatserna träder i kraft först den 1 juli 1957.)

Beskattningsområdet för de delstatliga varuskatterna omfattar i princip alla varor samt därjämte vissa angivna tjänster. Förhållandena varierar dock i mycket hög grad olika delstater emellan, sålunda har t. ex. Florida mycket stora viktiga varugrupper undantagna från sin treprocentiga skatt, medan Indiana praktiskt taget saknar undantag från sin halvprocentiga skatt. Även varuurvalet för delstater med samma skattesatser kan variera högst betydligt både i allmän omfattning och beträffande speciella varugrupper. I mera jordbruksbetonade delstater syns således i större utsträckning ha undantagits råvaror och maskiner för jordbruket, i sjöfarts- och fiskebetonade delstater utrustning till fartyg; några delstater har undantagit alla eller nästan alla livsmedel, andra delstater beskattar dessa varor; i några delstater har undantagits visst byggnadsmaterial, större fartyg, flygplan m. m.; tidningar och böcker är föremål för mångskiftande bestämmelser (i regel är tidningar skattefria, ibland även böcker, stundom begränsat till skolböcker eller religiös litteratur). — Urvalet av tjänster som beskattas är ävenledes högst varierande. Bland beskattade tjänster märks arbeten å varor, serveringsrörelse, hotellrörelse och annan inkvartering, nöjestillställningar, transporter, telefon och telegraf, tillhandahållande av gas och elektricitet. I det övervägande antalet delstater beskattas dylika tjänster i större eller mindre utsträckning.

Skatten beräknas principiellt för varje försäljning (med undantag för någon stat). Det har därför uppgjorts s. k. »*bracket schedules*», klammer-skalor, som har betydelse särskilt då det enskilda försäljningsbeloppet är lågt. Dessa skalor varierar något i olika stater även om skattesatsen är densamma. I exempelvis Colorado (tvåprocentig skatt) är skatten en cent vid försäljningspris 19—68 cents, två cents vid pris 69—119, tre cents vid pris 119—168 och därefter en cent för varje ytterligare 50 cents. — I några stater utger skattemyndigheten ett slags växelmynt, »*tokens*» (mynt-tecken), i valörerna ett och fem, motsvarande 1/10 respektive 5/10 cent. Skalan kan då börja vid lägre försäljningsbelopp och blir mer differentierad, sålunda t. ex. i Arizona: en 1-token vid pris 3—7 cents, två 1-token vid 8—12 cents, etc., en 5-token och fyra 1-token vid pris 43—47 cents och därefter cents ev. i kombination med tokens. I Arizona föreligger valrätt mellan denna skala och en skala utan tokens börjande vid 25 cents (därjämte finns med hänsyn till lägre skatteprocent en särskild skala för restauranger). — I vissa stater har föreskrivits, att skatten skall redovisas med sålunda enligt skalorna uttagna belopp, i andra stater stadgas detsamma med tillägg, att skatten ej får understiga den gällande procentsatsen beräknad på hela den skattepliktiga omsättningen, och i andra stater återigen, att skatten direkt redovisas enligt omsättningen.

I åtskilliga delstater förekommer rätt till ett särskilt mindre avdrag för företagets kostnader för skatten, »*discount*». Detta belopp bestämmes till ett procentuellt avdrag från det deklarerade skattebeloppet, i allmänhet med samma procentsats som själva skatteprocenten; avdraget kan dock vara annorlunda utformat, exempelvis i Alabama där avdrag får ske med fem procent av första 100 dollars av skatten och med två procent av återstoden.

Vid försäljning till återförsäljare eller för användning som material vid tillverkning utgår inte skatt. Materialbegreppet omfattar endast vad som fysiskt ingår i en producerad vara (ej t. ex. bränsle). — Partihandlare, som även har detaljhan-

delsavdelning, blir helt skattskyldig. — De skattskyldiga registreras och erhåller bevis härom, vilka skall förnyas årligen. I några fall, t. ex. i Arkansas, förekommer att jordbrukare och hönsuppfödare skall ha bevis, »permit», för rätt att inköpa fodermedel fritt. — Skatten redovisas i de flesta stater månadsvis; i t. ex. Californien per kvartal. Från omsättningen får avdrag ske för rabatter o. d. — Skatten administreras av samma myndigheter som handhar inkomstbeskattningen.

Det bör nämnas att delstaterna inte får uttaga tullar vid införande av varor. Om en grannstat har lägre varuskatt eller saknar sådan (i regel uttages för övrigt inte skatt vid försändelse till köpare i annan stat), skulle varor kunna köpas billigare utifrån och införas till den egna staten. För att förhindra dylika ojämnheter uttages regelmässigt en s. k. »*use tax*», dvs. en skatt för användning inom den egna staten av sådana varor som inte där blivit beskattade. Skattesatsen är densamma som i övrigt gäller inom staten; skatten kan erläggas via en registrerad företagare, i annat fall har ägaren att lämna deklaration och redovisa skatt till myndigheterna.

I Mississippi förekommer utöver den treprocentiga detaljhandelsskatten en partihandelsskatt med 1/8 procent för försäljning inom delstaten. — I *Michigan* finns sedan år 1953, ävenledes utöver den treprocentiga varuskatten, en slags *blandad varu- och inkomstskatt*, kallad »business activities tax», vilken utgår med 0,65 procent å omsättningen efter vissa avdrag, s. k. »adjusted receipts». Avdrag får ske för utbetalda ersättningar för varor och tjänster som är underkastade denna skatt, dock inte omedelbart för hela beloppet i fråga om investeringar i maskiner och byggnader m. m. För dessa medgives i stället avdrag årligen med samma delbelopp, som gäller för värdeminskningsavdrag vid inkomsttaxeringen. Därjämte medgives avdrag för erlagda räntor samt för skatter och allmänna avgifter utom inkomstskatter. Avdragen får alltid uppräknas till 50 procent av omsättningen. Med tanke närmast på företag med särskilt höga arbetskostnader har därjämte införts den regeln, att om lönebeloppet överstiger 50 procent av omsättningen avdrag ytterligare får ske med tio procent av omsättningen eller, om avdraget därigenom blir högre, med hälften av lönebeloppet i den mån detta överstiger nämnda 50 procent. Slutligen får, efter övriga avdrag, ett belopp av 10 000 dollars per år avräknas; härigenom har man undvikit att beskatta ett stort antal småföretagare (särskilt inom jordbruket). — Skatten omfattar i princip all yrkesmässig verksamhet. — Deklarationer avgives kvartalsvis och därjämte en årlig deklaration. — Skatten framstår närmast som en s. k. bruttovinstskatt, en mellanform mellan den franska mervärdeskatten och en vanlig inkomstskatt.

För s. k. *kedjeföretag* utgår år 1956 i 16 delstater (tidigare i flera stater) en särskild skatt, kallad »chain store tax», med ett fast belopp per år och affär enligt progressiv skala. De högsta beloppen uttages i Texas, där för varje filialaffär över 50 utgår 825 dollars (för t. ex. affär nr 10 endast 55 dollars). I några stater tillämpas en progressiv skala även för bensinstationer m. fl. (relativt låga belopp). Frågan om lagligheten av beskattningen inom detta område har varit föremål för ett stort antal rättstvister (progressiva skatter efter kedjeföretagens omsättning syns ha ansetts strida med konstitutionen och även andra har underkänts).

Inom delstaterna uttages regelmässigt även *acciser*, »state excise taxes», å tobaksvaror och bensin (vid sidan av de federala acciserna) samt i några stater även på enstaka andra varor (exempelvis margarinaccis).

Vidare uttager delstaterna i stor utsträckning olika årliga avgifter för rätten att driva näring inom staten, för inspektion m. m. Särskilt i de fall, då dessa avgifter utgår i förhållande till företagens storlek och handhaves av de vanliga skattemyndigheterna, talar man om »*public utilities taxes*». Området syns vara föga klart avgränsat och flyter samman med hela fältet av avgiftsbelagda, samhälleliga nyttig-

heter (»utility regulations»). För detaljhandeln och liknande företag är avgifterna relativt låga, olika för olika branscher, stundom i viss relation till befolkningens storlek på platsen, mindre ofta i direkt relation till omsättningen. I Alabama är t. ex. avgiften för frisörer 2,5 till 10 dollars per stol, för skönhetssalonger 10 dollars fast belopp och mellan 4 och 6 dollars per anställd, i Alabama för ägghandlare 4 cent per 30 dussin ägg, i Mississippi för restauranger 5 till 200 dollars beroende på befolkningsmängd och lokalens storlek. För andra företag än detaljhandelsföretag kan avgifterna bli ganska betydande och är ofta ställda i direkt förhållande till omsättningen, ibland maximerade.

De indirekta skatter, som utttages av *städer* och *andra kommuner*, är som nämnts beroende av delstatens lagstiftning. I flera av de stater, som uttager allmän varuskatt, utgår dylik skatt även i kommunerna, »municipal sales tax». Skattesatserna kan variera även inom samma stat, t. ex. inom Alabama mellan 0,5 och 1 procent, inom Californien mellan 0,5 och 1,5 procent. Inom staten New York förekommer de högsta skattesatserna med tre procent för staden New York och två procent inom närliggande städer. Illinois och Californien syns vara de stater, där lokala allmänna varuskatter är vanligast. Skatterna är i regel utformade i nära anslutning till resp. delstats varuskatt (även use tax samt chain store tax förekommer). De administreras i allmänhet av de lokala myndigheterna men handhaves i några fall av delstaternas skattemyndigheter.

12. Canada och Australien

Canada. I Canada förekommer allmänna varuskatter, dels i form av en federal producentskatt och dels i form av delstatliga och kommunala detaljhandelsskatter.

Förbundsstaten införde redan år 1920 en enprocentig skatt, som utgick i samtliga led utom i detaljhandelsledet. Redan första månaden uppkom stark irritation, särskilt inom trävarubranschens partihandel, med hänsyn till skattens kumulativa verkan. Man införde därför en till två procent förhöjd skattesats för försäljningar från tillverkare direkt till detaljist eller konsument (liksom även vid import företagen av dessa köpare). Senare ändrades skattesatserna något.

Skattesystemet ansågs emellertid otillfredsställande och från och med år 1924 övergick man till en ettledsskatt, principiellt förlagd till producentledet men med rätt för partihandlare att söka registrering (till en början alla som sålde i parti; efter år 1938 om mer än 50 procent säljs i parti). Enligt officiella uppgifter (år 1956) finns ca 2 000 licensierade partihandlare (ca 46 000 tillverkare). Partihandlare betalar skatt beräknad på sina inköpspriser. Skattesatsen är numera tio procent (varav åtta procent säges utgöra »sales tax» och två procent ett tillägg för pensioneringsändamål enligt »old age security act»). — Ett utmärkande drag hos den kanadensiska skatten är det stora antalet undantagna varor. Sålunda har undantagits dels alla livsmedel och dels en stor del av investeringsområdet. Sålunda stadgas undantag för maskiner och utrustning för produktionen (ej för t. ex. samfärdseln) vilket lett till ganska vidlyftiga frilistor för industrimaskiner, vissa slag av byggnadsmaterial m. m. I stort sett kan skatten sägas drabba en mellansektor av varor. — Bortsett från gränsdragningsproblem för olika varuslag syns största bekymret med skatten gälla frågan om beskattningsvärdet. I författningen stadgas endast att skatten skall beräknas på försäljningspriset. Detta kan emellertid vara mycket olika beroende på om försäljning sker till partihandlare, detaljist eller konsument. Skattemyndigheterna har uppgjort särskilda tillämpningsregler för olika branscher, inemot ett trettiotal. Man utgår därvid från priset till partihandlare såsom det normala och medger reduceringar, då varor säljs i annan ordning (besvär kan ej anföras över tillämpningen, enär reduceringarna betraktats som

en särskild favör). År 1956 har en kommitté föreslagit att priset vid försäljning till detaljist blir normalt beskattningsvärde. Detta mellanledspris har ansetts vara ett mera fast pris; och försäljningar sägs i stor utsträckning ske från producenter till detaljister. De särskilda branschreglerna skulle bli något lättare att tillämpa. Man skulle även undgå vissa ojämnheter, som uppkommit i fall då annons- och andra reklamkostnader legat på partihandeln, vilket varit fallet särskilt beträffande importerade varor (dessa reklamkostnader blir obeskattade då priset till partihandlare utgör beskattningsvärde).

För vissa varor uttager förbundsstaten *acciser*. Sålunda utgår bl. a. utöver den vanliga varuskatten, en tioprocentig accis å bilar, guldsmedsvaror, kosmetik, glas- och porslinsvaror, ur, läskedrycker och sötsaker, samt en femtonprocentig accis å radio- och televisionsapparater, grammofoner och grammofonskivor.

Inom fem av Canadas tio *delstater* uttages allmänna varuskatter, förlagda till detaljhandelsledet. Sålunda utgår i provinsen Quebec en skatt med två procent, i Newfoundland, New Brunswick och Saskatchewan tre procent samt i British Columbia fem procent. Dessa skatter, som i huvudsak införts under och efter andra världskriget, har tillkommit under inflytande från delstatsskatterna i USA och påminner om dessa. I regel har livsmedel undantagits, liksom bl. a. råvaror för industri och jordbruk, jordbruksmaskiner (industrimaskiner endast i en stat), bränsle, tidningar, receptbelagda läkemedel samt små försäljningar understigande 10 till 17 cents beroende på skalans utformning. — Detaljhandelsskatter uttages även i några kommuner (bl. a. i Montreal och staden Quebec tre procent). — Den federala allmänna varuskatten avkastar ca 500 milj. dollars (federala acciser samt tullar vardera ca 400 milj. dollars, inkomstskatterna ca 1 950 milj. dollars).

Australien. I Australien infördes en allmän varuskatt år 1930. Skatten tillkom för att täcka ett hotande budgetunderskott och föregicks inte av någon mera omfattande utredning. En skattetjänsteman från Canada medverkade vid skattens tillkomst och skatten har lånat åtskilliga drag från den kanadensiska. Man övergav emellertid producentledet och förlade skatten direkt till partihandeln (till producentledet i den mån försäljning sker till detaljister eller konsumenter). Beskattningsvärde blev då priset till detaljist, varvid vid försäljning till konsument tillämpades branschregleringar på liknande sätt som i Canada (besvärsrätt föreligger dock). Om partihandel är kombinerad med detaljhandel, behandlas dessa grenar ungefär som självständiga företag (detaljavdelningens inköp beskattas). Praktiskt taget alla varor är beskattade, således även livsmedel, byggnadsmaterial m. m. Skattesatsen utgör normalt tio procent men för vissa varor tillämpas högre, differentierade skattesatser.

De allmänna varuskatterna i olika länder har som syns utformats efter skiftande system. Detaljhandelsskatter förekommer således främst i Norge och i Förenta staternas och Canadas delstater, partihandelsskatter främst i Schweiz, Sovjetunionen och Australien ävensom, för begränsade varuområden, i Danmark och England, producentskatter främst i Finland och Canada. Kumulativa skatter förekommer främst i Tyskland och Italien samt, med begränsning till producent- och partihandelsleden, i Nederländerna och Belgien. Den franska mervärdeskatten intager i viss mån en särställning.

Litteratur i form av kommentarer föreligger i betydande omfattning. Någon mera fullständig och aktuell översikt över olika länders system syns däremot inte förekomma. I den amerikanska tidskriften National Tax Journal 1955 (häfte 2 och 3) finns emellertid en kortfattad redogörelse för Västeuropas varuskatter, utarbetad av professorn i Illinois John F. Due efter en studieresa i Europa år 1954.

PM med några synpunkter på verkningarna av konsumtionsskatter

Av CARSTEN WELINDER

Med konsumtionsskatter förstår vi här skatter, vilka läggs på producenter eller andra säljare av konsumtionsvaror i syfte att övervältras på de slutliga köparna av dessa. Vi skall först i någon mån diskutera, hur dessa skatter påverkar priset å de beskattade varorna, därpå beröra frågan under vilka förutsättningar en fullständig övervältring på köparna äger rum — två frågor som givetvis nära sammanhänger men dock ej helt sammanfaller — samt slutligen i korthet behandla konsumtionsbeskattningens inverkan å sparande och arbetsvilja.

Vill man besvara frågan, i vad mån konsumtionsskatter övervältras, måste man först något precisera frågeställningen. Om man t. ex. säger, att en skatt träffar konsumenterna, kan man antingen mena, att om denna ej hade införts, hade konsumenternas levnadsstandard varit i motsvarande grad högre genom att de erhållit den beskattade varan till lägre pris, eller att om den avskaffas, kommer priserna att falla, eller slutligen att om den införes, kommer de att stiga. Detta är ej enbart olika formuleringar av samma sak, så att en nyinförd skatt alltid har samma verkningar som en redan utgående skatt av samma slag, eller så att avskaffandet av en skatt har exakt motsatta verkningar mot införandet av en sådan. Av praktiska skäl skall vi här i huvudsak begränsa oss till verkningarna av införandet av en skatt.

En skatt kan antingen införas i syfte att ersätta en annan skatt eller för att finansiera nya utgifter eller blott för att förbättra budgetbalansen. Här uppkommer alltså skilda alternativ, till vilka man får ta hänsyn vid ett försök att analysera skatteövervältringen. En analys av denna kan ej ske enbart genom att undersöka, hur en konsumtionsskatt påverkar prisbildningen. Även om priset skulle stiga med skattens belopp, är det ej säkert att den helt övervältras på köparna i den meningen att den överhuvudtaget ej träffar den säljare, som är skattesubjekt.

Beskattning och prisbildning

Innan vi diskuterar beskattningens betydelse för prisbildningen å den beskattade varan, skall vi något beröra dess betydelse för *prisbildningen i dess helhet.*

Kort sagt bestäms den allmänna prisnivån å konsumtionsvaror — till andra tar vi ej hänsyn — av den totala tillgången och den totala efterfrågan, varvid den förra motsvarar inhemsk produktion plus import och minus export medan den senare är lika med total inkomst minus sparande. Antag nu att statens socialutgifter ökas med en miljard kr., vilka helt konsumeras av mottagarna. Efterfrågan ökas alltså med en miljard kr. — vi antar för enkelhets skull att dessa helt konsumeras inom landet — och är utbudet oförändrat äger en motsvarande prisstegring rum. Vi har dock ej här tagit hänsyn till finansieringen. Sker denna ge-

nom en allmän inkomstskatt, vilken i sin tur reducerar efterfrågan med en miljard, står oförändrad efterfrågan mot oförändrat utbud, och ovannämnda prisstegring uteblir. En prisstegring förutsätter alltså, att de ökade socialutgifterna finansieras så att efterfrågan ej inskränks lika mycket som den ökas genom socialutgifterna. Ett sätt varpå detta kan ske är att bekosta dessa medelst upplåning. I så fall erhåller vi en inflatorisk prisstegring. Ett annat sätt är att uppta konsumtionsskatter. Förutsättningen för att dessa skall leda till en motsvarande prisstegring är att de ej reducerar konsumenternas efterfrågan, *i kronor räknad*. Den totala efterfrågan har i så fall ökat med en miljard kr., vilket är tillräckligt för att samma varumängd som tidigare skall kunna avsättas till pris, som sammanlagt ökats med en miljard kr. Detta förutsätter dock att kreditsystemet är tillräckligt elastiskt för att kunna tillhandahålla den ökade mängd betalningsmedel, som erfordras för att ombesörja en oförändrad varuomsättning till ökat pris, utan att detta leder till en räntestegring med kontraktiv effekt. Skulle den cirkulerade mängden betalningsmedel ej kunna ökas, komme vid oförändrat utbud någon prisstegring ej att äga rum — jämför vad nedan sägs om en skatt som blott förbättrar budgetbalansen.

Enbart det faktum, att en skatt ökar producenternas eller återförsäljarnas kostnader, är alltså ej tillräckligt för att den skall framkalla en prisstegring. Antag t. ex. att en konsumtionsskatt ej används till att öka statens utgifter utan blott till att förbättra budgetbalansen. Den totala efterfrågan, i kronor räknad, blir alltså oförändrad. Reduceras ej utbudet, kan ej någon höjning av den allmänna prisnivån utan blott prisförskjutningar mellan olika varor äga rum. Såtillvida sker dock en prisstegring som att, om i stället den allmänna inkomstskatten höjts, den totala efterfrågan hade reducerats och prisnivån sjunkit. I jämförelse med en inkomstskatt har alltså en konsumtionsbeskattning i detta fall medfört en *relativ* prisstegring.

Om en konsumtionsskatt ej medför en absolut prisstegring, behöver detta dock ej innebära att den definitivt stannar på företagarna. Primärt höjer dessa sina priser till följd av de ökade kostnaderna. Då prishöjningen vid oförändrad efterfrågan, i kronor räknad, minskar den varumängd, som kan avsättas, minskas sysselsättningen. Kan skatten ej övervältras *framåt* på köparna, är det alltså möjligt att den i stället övervältras *bakåt* på de råvaror företagen inköper eller på de anställda genom att företagets möjlighet att betala högre löner minskas.

Ovan har nämnts att en prishöjning inträder såväl om ökade socialutgifter finansieras medelst konsumtionsskatter som medelst lån. Endast den *primära* prisstegringen är dock densamma. Sker finansieringen medelst lån, medför konsumtionen av de ökade socialutgifterna ett motsvarande inkomsttillskott för företagen. Dessas ökade vinster kan leda till ökade investeringar och dividender, ge de anställda möjlighet att genomdriva lönehöjningar etc. Det primära efterfrågetillskottet rullar alltså vidare i form av en expansionsprocess. Sker åter finansieringen medelst konsumtionsskatter, måste företagen, tagna som en helhet, utbetala lika mycket i skatt som de får in genom prishöjningen, varför den samhällsekonomiska balansen ej rubbas. Detta förklarar att man kan använda konsumtionsskatter som ett medel i kampen mot en inflation. Tanken är i så fall att efterfrågeöverskottet är så stort, att en prishöjning ej kan undvikas. I stället för att låta prisstegringsvinsterna komma företagen till godo, där de ger upphov till fortsatt inflationstryck, indrar man dem till det allmänna. Man undviker ej den primära prisstegringen, men man hoppas att denna skall medföra samhällsekonomisk balans.

Vi har ovan förutsatt, att de ökade skatterna skall finansiera ökade social-

utgifter eller förbättra budgetbalansen. Det är i dessa fall ej fråga om en ökning av den offentliga konsumtionen. Så är däremot fallet om skattehöjningarna bekostar t. ex.ökade försvarsutgifter. Deras uppgift är i så fall dubbel — rättare sagt kan man tala om tvenne sidor av samma sak. Dels skall skattehöjningarna skaffa staten inkomster, dels ock skall de genom att inskränka den enskilda efterfrågan frigöra de produktionsfaktorer, som försvaret kräver. Bekostas de ökade försvarsutgifterna genom en höjning av inkomstskatten, som helt träffar konsumtionen, inskränks allmänhetens efterfrågan med skattens belopp och en motsvarande kvantitet produktionsfaktorer kan friställas — vi bortser här från problem i samband med produktionens omställning. Vid indirekt beskattning förblir efterfrågan i kronor räknad oförändrad, medan efterfrågan i varor räknad minskas till följd av prisstegringen. Även i detta fall skapas alltså realt utrymme för ökade försvarskostnader.

En fullständig diskussion av *prisbildningen å den beskattade varan* skulle förutsätta en analys av ett stort antal alternativ, bestämda av den antagna marknadstypen samt av olika antaganden rörande företagens kostnadsfunktioner samt priskänsligheten å deras produkter, företagens framtidsförväntningar och prispolitik etc. En betydande del av den ekonomiska teorien finge genomgås. Resultaten blev likväl diskutabla, då deras grad av verklighetstrohet är beroende av realismen hos de förutsättningar, varpå de bygger. Incidensteorien ger främst »geometriska» förklaringar, dvs. den utgår från att företagens priser bestäms genom skärningspunkten mellan kurvor, vilka förskjuts till följd av beskattningen. I de fall denna kurvteknik — vars realism är diskutabel till följd av bl. a. att företagarna ej har exakt kännedom om sina avsättningsmöjligheter och kostnader — ej kan ge något svar, har man intet annat att tillgripa än mer eller mindre sannolika förmodanden om hur företagen handlar i olika situationer. Vi skall därför här begränsa oss till att anföra ett par synpunkter:

Vi utgår först, som vanligen sker inom ekonomisk teori, från att företagen eftersträvar största möjliga vinst. Redan före skattens införande uttager de alltså det pris, vilket de anser mest lönande. För att en skatt skall kunna övervältras med hjälp av en prishöjning erfordras i så fall, att skatten stärker företagens marknadsposition så att de erhåller en starkare ställning än tidigare. Redan det faktum att skatten finansierar en ökad offentlig efterfrågan kan tänkas medföra detta, men vanligen bortser man härifrån när man blott behandlar övervältringen av skatten å *en* vara och utgår i stället från oförändrad efterfrågan å densamma.

Om vi som första exempel tar en *monopolist*, kan man med kännedom om dennes kostnadsfunktion, samt priselasticiteten vid efterfrågan å hans vara ange det pris, som ger honom maximal vinst, samt den prishöjning, som skatten gör mest lönande.

Nedanstående tabell ger en schematisk bild av pris, avsättning och kostnader vid ett företag, som arbetar med någon form av monopol. En sänkning av priset med 1 kr. antas medföra en ökning av avsättningen med 2 000 enheter. Det tillskott till bruttointäkten, som avsättningen av ytterligare en enhet medför, benämner vi gränsintäkten, och det kostnadstillskott, som denna enhet förorsakar, utgör dess gränskostnad. Företagets kostnader antas utgöras dels av en fast kostnad av 50 000 kr. dels ock av en rörlig kostnad av 6 kr. per enhet. Den rörliga kostnaden motsvarar tydligen gränskostnaden. Skillnaden mellan bruttointäkten i kol. 3 samt summan av fasta och rörliga kostnader i kol. 7 anger nettovinsten i kol. 9. Denna blir maximal, när gränsintäkt och gränskostnad sammanfaller, dvs. i detta fall vid ett pris av 13 kr.

Pris	Avsättning i 1 000 enheter	Bruttointäkt i 1 000 kr.	Gränsintäkt i kr.	Fast kostnad i 1 000 kr.	Rörlig kostnad i 1 000 kr.	Total kostnad i 1 000 kr.	Gränskostnad i kr.	Vinst i 1 000 kr.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
15	10	150	10	50	60	110	6	40
14,50	11	159,5	9	50	66	116	6	43,5
14	12	168	8	50	72	122	6	46
13,50	13	175,5	7	50	78	128	6	47,5
13	14	182	6	50	84	134	6	48
12,50	15	187,5	5	50	90	140	6	47,5
12	16	192	4	50	96	146	6	46

Antag nu att företagets produkt påföres en skatt av 2 kr. per enhet. Dess gränskostnader ökas i så fall till 8 kr. och det pris, som ger maximal vinst, utgör nu 14 kr. Det ställer sig alltså mest lönande att blott höja priset med skattens halva belopp. Detta utgör dock ingen generell regel utan beror på det samband vi här antagit mellan pris och avsättning. Det är lätt att konstruera en efterfråge- eller kostnadskurva, som gör det lönande att höja priset med mer än skattens belopp.

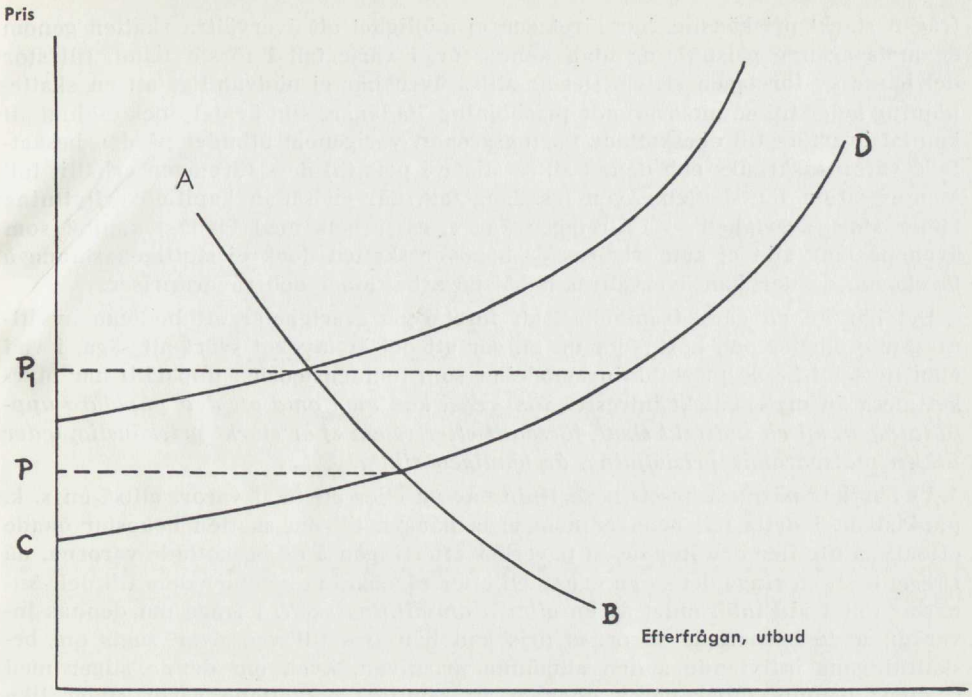
En annan möjlighet är att skatten utgår med en bestämd bråkdel av priset och därmed av bruttointäkten. Då företaget i så fall får erlägga desto mindre skatt per enhet ju lägre priset är, lönar det sig ej att företa en lika stor prishöjning som vid en fast skatt per enhet. Antag att skatten utgår med en sjundedel av priset. Det för företaget mest lönande priset utgör i så fall 13,50 kr. Om man vid en skatt av 2 kr. per enhet och ett pris av 14 kr. utbyter denna skatt mot en, som utgår med en sjundedel av priset, blir följden alltså en prissänkning med 0,50 kr.[1]

Vi ha ovan utgått från att företaget redan före skattens införande håller det pris, som gav det maximal vinst. Antag åter att det mindre eftersträvar att ernå en maximal än en som skälig betraktad vinst, varför det före skattens införande håller lägre pris än ovan antagits. För att trots minskad avsättning erhålla oförändrad vinst kan det i så fall höja priset mera än vad som svarar mot skattesatsen. Vi har vidare antagit, att företaget är i stånd att exakt beräkna sin avsättning och sina kostnader. Är detta ej fallet, är företaget ej i stånd att avgöra vilket pris, som ger det maximal vinst. Det ligger i så fall nära till hands att höja priset med skattens belopp, försåvitt efterfrågan ej skulle anses starkt priskänslig, i vilket fall företaget kan anse det mera lönande att självt påta sig en del av skatten.

Antar vi åter att företagen arbetar under *ren eller fullkomlig konkurrens*, kan prisbildningen illustreras genom följande figur. Utmärkande för en konkurrens är att ett stort antal företag säljer en enhetlig vara, varför ingen säljare kan hålla ett högre pris än de övriga eller eljest ensam påverka prisbildningen. Varje företag kommer därför att utsträcka sitt utbud till den punkt, där pris och gränskostnad sammanfaller.

Priset bestäms i så fall av skärningspunkten mellan efterfrågekurvan AB och utbudskurvan CD. Den senare anger samtidigt utbudets gränskostnad. En å säljarna lagd kvantitetsskatt parallellförskjuter CD uppåt med skattesatsens belopp. Priset höjs härigenom från P till P_1. Vi ser att prisstegringen blir beroende av utbudets

[1] Efterfrågekurvans ekvation är i detta fall $y = 20 - 0{,}5\,x$, där y anger priset och x efterfrågan i 1 000 enheter. Genom derivering av xy, dvs. bruttointäkten, erhåller vi gränsintäkten $= 20 - x$. Det optimala priset erhålles när $6/7\ (20 - x) = 6$, varav följer efterfrågan $= 13$ och priset $= 13{,}50$.



resp. efterfrågans priskänslighet. Så kan vid absolut priskänslig efterfrågan, AB är parallell med x-axeln, någon prisstegring ej ske, medan vid absolut prisokänslig efterfrågan, AB är parallell med y-axeln, priset stiger med skattesatsens belopp. Det förra fallet exemplifieras av en vara, som allmänheten är så föga intresserad av eller som så lätt kan ersättas av en annan, att man ej är villig att betala ett höjt pris, medan det senare fallet exemplifieras av en vara, som anses så nödvändig att efterfrågan ej inskränks till följd av en prisstegring. I båda fallen har vi givetvis att göra med ytterligheter. Är åter utbudet så priskänsligt att det helt upphör, om företagen ser det behållna priset reducerat — CD är i så fall parallell med x-axeln — stiger priset med skattens belopp. Är utbudet åter helt oberoende av priset — CD är parallell med y-axeln — äger någon prishöjning ej rum. Även här har vi tydligen att göra med ytterlighetsfall. Under ovan gjorda förutsättningar bör det normala alltså vara, att priset höjs till följd av skatten men med mindre än dennas belopp.

Vi har ovan förutsatt att säljaren är skattesubjekt. Det syns lätt att skattefördelningen i ovanstående figur är oberoende av om skatten läggs på säljaren eller köparen. I förra fallet måste säljaren av priset avstå ett mot skatten svarande belopp. I senare fallet förskjutes efterfrågan nedåt med samma belopp. Säljarens utbud kommer alltså att reagera på samma sätt i båda fallen. Detta gäller ej blott för detta speciella prisbildningsfall utan om vilken marknadstyp vi än väljer — i varje fall så länge vi begränsar oss till en »geometrisk» analys, vilken ej tar hänsyn till prisströghet o. d.

Även vid de mellanformer mellan monopol och ren konkurrens, vilka i praktiken är de vanligaste, blir den mest lönande prishöjningen å en vara beroende av efterfrågans priskänslighet och företagens kostnadsfunktioner. Är t. ex. efter-

frågan starkt priskänslig, har företagen ej möjlighet att övervältra skatten genom en motsvarande prishöjning utan denna får, i varje fall i första hand, till stor del bäras av företagen själva. Det är alltså även här ej nödvändigt att en skattehöjning leder till en motsvarande prishöjning. På längre sikt är det dock möjligt att kapital överförs till obeskattade näringsgrenar, varigenom utbudet på den beskattade varan inskränks och denna alltså stiger i pris till dess företagen erhållit full kompensation för skatten. Även i sådana fall, där en sådan kapitalöverflyttning möter stora svårigheter — företagen kan t. ex. arbeta med fastlåst kapital som även på lång sikt ej kan frigöras — behöver skatten dock ej slutligen stanna å företagen, då den kan övervältras bakåt på arbetslöner och råvarupriser.

Det bör än en gång framhållas, att företagens svårigheter att bedöma avsättningsmöjligheter och kostnader m. m. gör att det är mycket svårt att säga, i vad mån flertalet av de prisbildningsmodeller som incidensteorien uppställt har mycket mera än matematiskt intresse. *Som regel kan man anta att den populära uppfattningen, att en indirekt skatt, försåvitt efterfrågan ej är starkt priskänslig, leder till en motsvarande prishöjning, är tämligen riktig.*

Vi har här närmast avsett beskattning av en eller ett fåtal varor, alltså en s. k. punktskatt. I detta fall behöver man ej ta hänsyn till om skatten bekostar ökade offentliga utgifter och hur dessa påverkar efterfrågan å de beskattade varorna, då i regel blott en ringa del av en eventuell efterfrågeökning kommer dem till del. Annat är fallet vid införandet av en *allmän omsättningsskatt*. I fråga om dennas inverkan å de beskattade varornas pris kan hänvisas till vad ovan sagts om beskattningens inflytande å den allmänna prisnivån. Även om denna stiger med skattens belopp, följer härav dock ej att samtliga beskattade varor stiger lika mycket i pris. Vad ovan sagts om avsättningens priskänslighet etc. får även här betydelse.

Är det lättare för företagaren att övervältra en skatt, som påläggs under en högan under en lågkonjunktur? Givetvis är det lättare för företagen att företa en prishöjning under en högkonjunktur med goda avsättningsmöjligheter än under en lågkonjunktur. Detta visar dock ej utan vidare att övervältringsmöjligheterna är större under den förra, då det är sannolikt att många företag under alla förhållanden utnyttjar högkonjunkturen till prishöjningar — redan ökade kostnader kan ju motivera sådana.

Man kan dock utgå från att det vid många varor råder en tendens till *prisstabilitet*, så att man ej utan vidare höjer priset vid ökad efterfrågan utan föredrar att förtjäna på den ökade avsättningen och ej heller omedelbart sänker det vid minskad sådan. Beskattas en sådan vara under en högkonjunktur, leder detta i regel till en mot skatten svarande prishöjning. Beskattas den åter under en lågkonjunktur, är det tänkbart man ej vågar företa en prishöjning utan håller oförändrat pris. Hade, om ej någon skatt införts, lågkonjunkturen lett till en prissänkning, som nu uteblir, föreligger en relativ prisstegring. Men det är till följd av prisstabiliteten tänkbart, att man trots lågkonjunkturen ej sänkt priset. I så fall kan man säga, att övervältringsmöjligheterna är större under hög- än under lågkonjunkturen, enär skatten i förra fallet föranleder en prishöjning, som eljest uteblivit, medan den i senare fallet ej hindrar en prissänkning, då denna även utan skatten skulle ha uteblivit. När under depressionen vid 30-talets början skatten höjdes på maltdrycker, vågade bryggerierna ej genomföra en motsvarande prishöjning. Skattehöjningen stannade alltså på bryggerierna — försåvitt dessa ej i annat fall företagit en motsvarande prissänkning.

Obs. att vi här talat om tidpunkten för *införandet* av en skatt. En äldre skatt

ingår bland företagens kostnadselement på samma sätt som löner, råvarukostnader etc. Om den kan man ej säga annat än hänvisa till det kända faktum, att det är lättare för företagen att få täckning för sina kostnader under goda än under dåliga konjunkturer.

Blir det av betydelse för övervältringen, om skatten läggs å det ena eller andra ledet i produktions- och distributionskedjan? Inom finansteorien har man ofta hänvisat till att en skatt, som läggs på ett tidigare led, tenderar att sändas vidare i förstorad skala. Antag t. ex. att grossisten sedvanemässigt inom en bransch tar en marginal av 5 procent å fabrikantens pris, medan detaljisten håller 25 procents marginal å grossistens pris. Om t. ex. en vara till följd av en skatt höjs i pris hos producenten med 1 kr., skulle den i så fall stiga i pris hos detaljisten med $1{,}05 \cdot 1{,}25 = 1{,}31$ kr. Är detta riktigt utgör det uppenbarligen en stark invändning mot att lägga skatten å ett tidigt led.

Man kan dock betvivla riktigheten härav. Först och främst anger ovannämnda exempel ej den *omedelbara* effekten av en ny skatt. Tvärtom har man som bekant den erfarenheten, att en prishöjning hos producenterna först långsamt och ofta i avdämpad grad återspeglar sig hos detaljisterna. Det skulle alltså vara fråga om en mera *långsiktig* verkan av att skatten inbygges i prisstrukturen. Vidare är att märka att en övervältring av detta slag skulle öka grossisternas och detaljisternas avans, då deras absoluta marginal vidgas. Vid priskontroll eller stark konkurrens förefaller en sådan avansökning svår att genomföra. Helt kan man dock ej bestrida möjligheten av en »förstorande» övervältring. Under alla förhållanden ökas detaljisternas kostnad något mera än vad som blott svarar mot att producenter eller grossister höjer priset till följd av skatten. Detaljisterna måste ju även betala kapitalränta å det ökade priset för den tid varan ligger i lager hos dem.

Antagligen sker övervältringen mera mekaniskt om skatten läggs på detaljisten än på producenten. En detaljist torde alltid höja sitt pris med skattens belopp, medan det är större sannolikhet för att en producent kalkylerar vilken prishöjning som ställer sig mest lönande. Detta behöver som tidigare visats ej vara den som svarar mot skatten.

Konsumtionsbeskattning och företagens avkastning

Vi har ovan berört frågan i vad mån beskattningen träffar konsumenterna genom att leda till prishöjningar utan att närmare ingå på i vad mån en prishöjning även såtillvida innebär en övervältring, att den ger företagen samma avkastning som de hade innan skatten infördes. Vi skall först belysa denna frågeställning med hjälp av ovan intagna tabell:

Vi har redan visat hur en skatt av 2 kr. per enhet där ökar det för företaget mest lönande priset från 13 till 14 kr. Redan denna prishöjning reducerar företagets vinst med 2 000 kr., vartill kommer att det får betala 24 000 kr. i skatt. Företagets vinst minskas alltså med 2 000 kr. mera än vad det får erlägga i skatt. Härtill kommer vad prishöjningen kostar konsumenterna. På samma sätt framkallar en skatt, som utgår med en sjundedel av priset, en prishöjning från 13 till 13,50 kr., vilken i förening med själva skatten minskar företagets vinst med 500 kr. mera än själva skattebeloppet, vilket uppgår till en sjundedel av bruttointäkten, dvs. till 25 091 kr. Detta alternativ ställer sig tydligen förmånligare för såväl företaget som konsumenterna och staten. Detta är ej beroende av det sifferexempel vi valt, utan generellt gäller att så snart efterfrågan å företagets produkter har en elasticitet, som överstiger *ett* — och detta är alltid fallet i den s. k.

monopolpunkten, dvs. vid det pris som ger maximal omedelbar vinst — lönar det sig att utbyta en kvantitetsskatt mot en värdeskatt.[1]

I ovanstående fall kostar skatten företaget och konsumenterna mera än vad det inbringar det allmänna. Detta är ingen tillfällighet, beroende av det sifferexempel vi valt, utan gäller så snart skatten läggs å en *monopolist*, som eftersträvar största möjliga vinst, och vars avsättning är så ringa i förhållande till den totala efterfrågan att vi kan bortse från det tillskott denna erhåller till följd av ökade statsutgifter. Antag att en monopolist redan före skatten håller det pris, som ger honom maximal vinst. Visserligen kommer han som nämnts att höja priset, men denna prishöjning ger honom ej möjlighet att övervältra någon del av skatten. Antag att hans vinst före skattens införande är V_1 och att skatten, om den utgår å motsvarande avsättning, är S_1, samt att vinsten efter prishöjningen är V_2, varav dock S_2 erläggs i skatt. Nu är uppenbarligen V_1 större än V_2 och än större än $V_2—S_2$, dvs. vad företagaren har kvar av vinsten sedan skatten betalts. Hans vinst reduceras alltså ej blott med S_2, dvs. det skattebelopp som tillflyter staten, utan därutöver även med $V_1—V_2$. Att det likväl lönar sig att företa en prishöjning beror på att denna minskar avsättningen och därmed S_2 så mycket, att $V_2—S_2$ är större än $V_1—S_1$. Håller monopolisten åter ett pris, understigande det som ger maximal vinst, har han tydligen möjlighet att företa en prishöjning, som helt kompenserar honom för skatten. Så snart prishöjningen medför minskad avsättning, kommer likväl hans och konsumenternas sammanlagda förlust att överstiga vad skatten ger det allmänna.

Antag åter att företagen arbetar under *konkurrens* och till följd härav håller ett pris, understigande det som vore mest lönande för branschen i dess helhet. I så fall ställer sig en prishöjning mera lönande än i ovannämnda fall, då den sker i riktning mot det för företagen optimala priset. Då en prishöjning minskar avsättningen, kommer skatten dock att medföra en vinstminskning, försåvitt ej prishöjningen blir större än vad som motsvarar skattesatsen. Detta kan t. ex. vara fallet, om företagen bestämmer sina priser med ledning av en självkostnadskalkyl. Ju mindre avsättningen blir, desto större del av de fasta kostnaderna kommer i så fall att läggas på varje enhet.

Vi har ovan blott sett till de beskattade företagen. Även om många möjligheter är tänkbara, gäller att varje skatt, som minskar avsättningen av den beskattade varan, kommer att sammanlagt kosta säljaren och köparna av denna mer än vad den inbringar det allmänna. Detta faktum har ofta observerats inom finansteorien och t. o. m. lett till förslag att man skulle subventionera monopolföretagens produktion, då den prissänkning som härigenom kunde ernås skulle spara mera åt konsumenterna än vad den kostade dem i skatt.

Denna tankegång kan dock ej utan vidare tillämpas på *samtliga* företag, tagna som en helhet. Väljer vi åter det ovan berörda exemplet, att en konsumtionsbeskattning användes till att bekosta en miljard nya socialutgifter, vilka helt konsumeras, kommer dessa att återvända till företagen i form av ökade intäkter. Någon total avsättningsminskning äger ej rum. Tar vi företagen som en helhet,

[1] Att utbytet av en kvantitetsskatt mot en värdeskatt gör en prissänkning lönande följer som redan nämnts av att en sådan sänker skatten per enhet. Att en prissänkning lönar sig, innebär att den ökar företagets vinst. Samtidigt minskas belastningen å konsumenterna. Att elasticiteten än större än *ett* innebär, att en prissänkning ökar och en prishöjning minskar bruttoinkomsten. Så måste alltid vara fallet i monopolpunkten, då det eljest lönat sig för företaget att ytterligare höja priset och därmed vinna såväl på den ökade bruttoinkomsten som de minskade totalkostnaderna. Då skatteomläggningen medför en prissänkning, ökar denna den del av den totala bruttoinkomsten, som belöper på skatten och ger alltså det allmänna ökade inkomster.

övervältras alltså skatten — givetvis är det här blott fråga om en primär övervältring då den fortsatta utvecklingen blir beroende av hur skatten påverkar lönenivån etc. och därmed av hela konjunkturutvecklingen. De beskattade företagen erhåller visserligen i regel blott en del av det efterfrågeöverskott, som härrör från de av skatten bekostade utgifterna, men deras förlust blir övriga företags vinst. Vi har här främst sett till punktskatter. En allmän omsättningsskatt, som drabbar samtliga företag, medför ej lika stora omfördelningar av företagens vinster, men även vid denna har som ovan nämnts vissa företag större möjlighet än övriga att ernå en skatteövervältring.

Konsumtionsbeskattningens inverkan å sparande och arbetsvilja

Alla skatter bärs genom en inskränkning antingen av förbrukningen eller av sparandet — vi bortser här från att skattebetalaren kan söka öka sin inkomst. Beskattningen kan dels träffa viljan att spara en del av en given inkomst dels ock minska förmågan därtill genom att reducera den inkomst skattebetalaren kan disponera för konsumtion eller sparande.

Uppenbart är beskattningens betydelse för *viljan* att spara av långt mindre vikt än dess betydelse för förmågan därtill. Man kan spara för sin ålderdom, för att kunna möta sjukdom eller arbetslöshet, för sina barns utbildning, för att kunna skaffa en egen bostad eller något annat dyrbarare konsumtionsföremål, för att kunna peka på ett bestående resultat av sin verksamhet etc. I jämförelse därmed torde räntans höjd samt storleken av de skatter, som betalas ur denna, vara av relativt ringa betydelse för sparviljan. Härav följer att enbart det faktum att de sparade beloppen förmögenhetsbeskattas och deras avkastning träffas av inkomstskatt ej torde hämma sparviljan så mycket som man ofta antar.

När man gör gällande att t. ex. en allmän omsättningsskatt skadar sparviljan mindre än en inkomstskatt, nöjer man sig ofta med att konstatera att en konsumtionsskatt ej utgår å den del av inkomsten som sparas. Man glömmer dock i så fall, att en permanent konsumtionsskatt träffar de sparade beloppen när de en gång konsumeras — en annan sak är givetvis att efterfrågan kan överflyttas från vissa varor till andra. Endast de som sparar i syfte att köpa kapitalvaror, t. ex. en bostadsfastighet, träffas ej av skatten. Däremot kan en tillfällig konsumtionsskatt — försåvitt allmänheten verkligen tror den är tillfällig — öka viljan att spara.

Man kan dock i detta sammanhang motivera en konsumtionsbeskattning med hänvisning till vad som brukar benämnas »sparandets dubbelbeskattning» genom den allmänna inkomstskatten. Antag, för att välja ett schematiskt exempel, att en inkomsttagare sparar 10 000 kr. i syfte att erhålla en arbetsfri inkomst. Kapitalet antas kunna placeras till 5 procent. Utgår en inkomstskatt av 20 procent, blir först det sparade beloppet reducerat till 8 000 kr. varefter dettas avkastning minskas till 320 kr. Sammanlagt har alltså avkastningen reducerats från 500 till 320 kr. eller med 36 procent. Uttas i stället en konsumtionsbeskattning, som reducerar inkomstens realvärde med 20 procent, blir avkastningen blott träffad en gång. Frågan, vilken betydelse denna skillnad äger för sparviljan, är tydligen densamma som frågan om räntans betydelse för denna. Kapitalets reella avkastning blir densamma vid en inkomstskatt, jämte en ränta av fem, som vid en konsumtionsskatt, jämte en ränta av fyra procent. Härav följer som nämnts att man kan tänka sig många fall där valet mellan dessa skatteformer är av ringa betydelse för sparviljan.

Beskattningens betydelse för *förmågan* att spara är främst beroende av dess höjd. Vid given total skattesumma är den främst beroende av skattefördelningen.

Då det till följd av den offentliga socialförsäkringen o. d. sällan är absolut nödvändigt för en person att spara, är det naturligt att främst de spara vilkas inkomst räcker till mer än livets nödtorft. I regel har större inkomsttagare därför högre sparkvot än mindre. Därav följer att en progressiv beskattning träffar sparandet hårdare än proportionell eller regressiv. Särskilt gäller detta på kortare sikt. I den mån små inkomsttagare sparar, torde deras sparande vara så bundet — t. ex. i form av försäkringspremier och skuldamorteringar — att det ej omedelbart kan inskränkas vid en skattehöjning. Då de stora inkomsttagarnas sparande delvis beror på att de ej har tid eller lust att konsumera hela sin inkomst, torde deras konsumtionsvanor delvis vara så fasta att de ej omedelbart förändras genom en skattehöjning. Denna träffar alltså främst sparandet. På längre sikt kan dock en omställning äga rum hos såväl mindre som större inkomsttagare.

Att en konsumtionsskatt i regel träffar sparandet lindrigare än en inkomstskatt beror alltså främst på att den vanligen är mindre progressiv — ofta är den tvärtom regressivt fördelad i den meningen att den uttar en procentuellt större andel av mindre än av större inkomster. Vid lika fördelning torde däremot de båda skatternas effekt å sparandet vara i huvudsak densamma. Man har som bekant diskuterat lämpligheten av att delvis utbyta de lägre skikten av den statliga inkomstskatten mot en allmän omsättningsskatt på sådant sätt att den totala skattefördelningen ej rubbas. Ur sparandets synpunkt torde effekten härav vara tämligen ringa.

En omläggning av skattesystemet gentemot ökad konsumtionsbeskattning har främst motiverats med att detta skulle verka mindre hämmande på *arbetsviljan* — en verkan, som vi här ej tar hänsyn till, är att den kan förbättra deklarationsmoralen. Även denna effekt blir dock beroende av skattefördelningen. Antag att man står inför valet att träffa all inkomst medelst en inkomstskatt av 20 procent och att utta en motsvarande omsättningsskatt å alla nyttigheter. I båda fallen reduceras det reella värdet av en inkomstökning lika mycket. Det är därför ej säkert att i detta fall inkomstskatten vore farligare för viljan att ta övertidsarbete o. d. än omsättningsskatten. Effekten av att införa dem bleve densamma som av en lönesänkning resp. prishöjning, och båda dessa kan tänkas leda till att en inkomsttagare i syfte att »köpa fritid» minskar sin arbetstid — i den mån han disponerar över densamma.

Detta exempel är dock verklighetsfrämmande. En inkomstskatt är alltid antingen progressiv eller degressiv. Tar en inkomstskatt i genomsnitt 20 procent av den totala inkomsten, utgår den med högre procentsats vid inkomstgränsen och träffar därför en inkomstökning hårdare än vad en motsvarande konsumtionsskatt å all förbrukning gör. Men detta betyder att en övergång från direkt till indirekt beskattning i regel innebär en ökad ojämnhet i inkomstfördelningen. Vill man undvika detta genom kontantsubventioner åt dem, som överhuvudtaget ej eller endast i ringa grad ha fördel av en sänkning av inkomstbeskattningen, får detta bekostas genom så mycket högre indirekt beskattning, varigenom den marginella belastningen av denna ökas.

En annan fråga är hur stor reell betydelse det marginella tänkandet, vilket i och för sig stimulerats genom löneavdragen, har. När en person säger, att det ej lönar sig för honom att arbeta ytterligare till följd av den höga beskattningen, kan det verkliga skälet vara ett annat. En skattehöjning, som sänker en persons levnadsstandard, torde ofta stimulera honom att genom ökat arbete söka behålla sin gamla standard. Mera sannolikt är att om en lönehöjning gör det möjligt för en person att behålla sin gamla standard med kortare arbetstid, kan en hög marginalskatt leda till att han anser detta fördelaktigare än att behålla sin gamla

arbetstid och därmed uppnå högre standard. Även konsumtionsskatter kan dessutom medföra en växande marginalbeskattning. Antag för att välja ett extremt exempel, att alla lyxvaror är högt beskattade, medan alla nödvändighetsvaror är skattefria. En person kan då anse, att det ej lönar sig att arbeta mera än vad som erfordras för att tillgodose behovet av de senare. Ur denna synpunkt bör alltså konsumtionsskatter läggas på nyttigheter med låg inkomstelasticitet, vilket dock innebär att de fördelas regressivt. Ha konsumtionskatter gynnsammare effekt å arbetsviljan, torde detta till stor del mindre bero på deras konstruktion som sådan än på den regressiva fördelningen.

Inkomstfördelning och beskattning efter kriget

P. M. rörande beräkningsmetoderna

Uppgifterna i övre delen av tabellerna för inkomståren 1948, 1951 och 1955 om antalet inkomsttagare i olika inkomstklasser har erhållits från den årliga inkomststatistiken. Härvid har samtaxerade äkta makar räknats såsom en inkomsttagare. Inkomsten avser inkomsttagarnas sammanräknade nettoinkomst. Därmed förstås summan av inkomsttagarnas enligt förordningen om statlig inkomstskatt uppskattade inkomster av olika förvärvskällor (jordbruksfastigheter, annan fastighet, rörelse, tjänst och tillfällig förvärvsverksamhet samt kapital), sedan avdrag gjorts för eventuellt underskott å förvärvskälla. Begreppet sammanräknad nettoinkomst, som inte bör förväxlas med taxerad inkomst, avser således inte ett efter avdrag för erlagda skatter o. d. erhållet nettobelopp.

Fr. o. m. inkomståret 1951 omlades den årliga inkomststatistiken från totalräkning till urvalsundersökning. I de nyss nämnda tabellerna avser uppgifterna om antalet inkomsttagare uppräknade tal på grundval av urvalet. Vid jämförelse av inkomstfördelningen mellan olika inkomstår bör observeras de kraftiga förskjutningarna i penningvärdet. Vidare bör observeras att år 1948 har medtagits samtliga i inkomstlängderna (A-längderna) upptagna fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser, medan aktiebolag, ekonomiska föreningar m. fl. juridiska personer ej ingår. Även 1951 och senare års inkomststatistik avser uteslutande skattskyldiga enligt A-längderna, men urvalsbefolkningen omfattar endast fysiska personer. Omläggningen av inkomststatistiken har även medfört vissa brister beträffande primärmaterialet, så att antalet inkomsttagare av denna anledning blivit för lågt redovisat. För övrigt kan icke urvalsmetoden ge samma exakta resultat som totalräkningen. Då inkomststatistiken bygger på uppgifterna i inkomstlängderna, finns det i materialet inga inkomsttagare med inkomster understigande inkomstgränsen för deklarationsskyldighet. Inkomstgränsen, som tidigare var 600 kronor, höjdes till 1 200 kronor från och med 1953 års taxering. Tabellerna för åren 1948 och 1951 är härigenom ej fullt jämförbara med tabellen för år 1955. Ett förhållande som även påverkat storleken av antalet inkomsttagare är förändrad praxis angående folkpensionärernas taxering.

Uppgifterna om 1958 års inkomstfördelning har beräknats med utgångspunkt från 1955 års inkomstfördelning och under antagande att inkomstsumman vuxit med 20 procent och antalet inkomsttagare med 3 procent. Vidare har antagits att dessa förändringar skett likformigt i alla inkomstlägen. Beräkningen har sedan utförts genom interpolation med tredjegradskurva i de lägre inkomstklasserna och medelst Paretos formel i de högre inkomstklasserna.

I tabellerna har inkomsttagarna även fördelats på olika inkomstklasser med inkomsten ställd i relation till medelinkomsten. Medelinkomsten har stigit från 5 303 kronor år 1948 till 6 764 kronor år 1951 och 9 409 kronor år 1955. År 1958 har den beräknats stiga till 10 961 kronor. Antalet inkomsttagare i nyssnämnda inkomstklasser har i samtliga tabeller beräknats genom interpolation med tredjegradskurva och medelst Paretos formel.

Slutligen har inkomsttagarna fördelats på klasser, så att en viss procent av inkomsttagarna tillförts varje klass. De inkomster som motsvarar klassgränserna har beräknats genom samma interpolationsförfarande.

Beräkningen av inkomstsumman i olika inkomstklasser har ävenledes utförts genom denna metod.

Skatten har beräknats med utgångspunkt från medelinkomsten i varje inkomstklass. Beräkningarna har härvid utförts för ett större antal inkomstklasser än som redovisats i tabellerna. Antalet inkomsttagare i varje inkomstklass har fördelats på gifta och ensamstående. Härvid har den i inkomststatistiken redovisade civilståndsfördelningen ansetts ge ett nöjaktigt besked. För år 1948 har emellertid särskilda beräkningar måst utföras, då ingen civilståndsfördelning av inkomsttagarna redovisades före statistikens omläggning.

Med total skatt avses statlig inkomstskatt och kommunal inkomstskatt. De skatteregler som gällt för resp. inkomstår har tillämpats. Sålunda har för såväl 1948 som 1951 räknats med de statliga ortsavdrag och den skatteskala som fastställdes genom 1947 års skattereform. Uttagningsprocenten var båda åren 100. De äldre kommunala ortsavdrag, som då ännu gällde, har tillämpats. År 1955 har såväl skatteskalorna, de statliga ortsavdragen, uttagningsprocenten som de kommunala ortsavdragen ändrats. Samma är förhållandet år 1958 med undantag av de statliga ortsavdragen. Uttagningsprocenten med de nya skatteskalorna har nämligen antagits vara 100 liksom för år 1957 och de kommunala ortsavdragen har antagits bliva höjda till i paritet med de statliga. Vid beräkningen av kommunalskatten har räknats med den genomsnittliga totala utdebiteringen per skattekrona i hela riket. Denna var för år 1948 (d. v. s. enligt 1947 års beslut) 9:83 kronor, för år 1951 10:19 kronor och för år 1955 12:24 kronor (12:61 kronor för år 1957). För år 1958 har utdebiteringen antagits vara 12:50 kronor.

Inkomst efter skatt avser nettoinkomst minskad med total skatt.

Stockholm i januari 1957.

Bertil Edlund

Tab. a. Beskattningen av fysiska personer vid 1949 års taxering (inkomståret 1948)

Nettoinkomst kr	Antal inkomsttagare	Procentuell fördelning av inkomsttagarna	Procentuell fördelning av inkomstsumman	Procentuell fördelning av total skatt	Procentuell fördelning av inkomst efter skatt
Antal inkomsttagare i olika inkomstklasser					
— 3 000 ...	1 103 686	32,8	11,5	4,6	12,7
3 000— 4 000 ...	425 679	12,6	8,3	5,5	8,9
4 000— 5 000 ...	413 279	12,3	10,4	8,0	10,9
5 000— 6 000 ...	399 221	11,9	12,2	10,1	12,6
6 000— 7 000 ...	308 613	9,2	11,2	10,0	11,4
7 000— 8 000 ...	207 186	6,2	8,7	8,3	8,7
8 000— 10 000 ...	225 611	6,7	11,2	11,6	11,1
10 000— 12 000 ...	112 030	3,3	6,9	7,9	6,7
12 000— 15 000 ...	75 423	2,2	5,6	7,0	5,4
15 000— 20 000 ...	48 623	1,4	4,7	6,5	4,3
20 000— 30 000 ...	30 198	0,9	4,0	6,9	3,5
30 000— 50 000 ...	12 592	0,4	2,6	5,6	2,1
50 000—100 000 ...	4 647	0,1	1,8	4,8	1,2
100 000— ...	1 018	0,03	0,9	3,2	0,5
Summa	3 367 806	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på olika inkomstklasser med inkomsten ställd i relation till medelinkomsten[1]					
— 0,40 M	696 399	20,7	5,7	1,6	6,4
0,40— 0,60 M	485 714	14,4	7,2	3,8	7,8
0,60— 0,80 M	448 714	13,3	9,3	6,4	9,9
0,80— 1,00 M	432 781	12,9	11,6	9,1	12,0
1,00— 1,20 M	409 358	12,2	13,2	11,3	13,6
1,20— 1,40 M	277 498	8,2	10,7	9,8	10,8
1,40— 1,60 M	180 012	5,3	8,0	7,8	8,0
1,60— 1,80 M	115 930	3,4	5,8	6,1	5,8
1,80— 2,00 M	79 300	2,4	4,5	4,9	4,4
2,00— 2,50 M	108 672	3,2	7,1	8,5	6,9
2,50— 3,00 M	49 210	1,5	4,0	5,1	3,8
3,00— 4,00 M	42 162	1,3	4,3	6,2	3,9
4,00— 6,00 M	26 101	0,8	3,7	6,5	3,2
6,00—10,00 M	11 058	0,3	2,4	5,4	1,9
10,00—	4 897	0,1	2,5	7,5	1,6
Summa	3 367 806	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på klasser, så att en viss procent av inkomsttagarna tillförts varje klass					
— 2 075	673 561	20,0	5,4	1,5	6,1
2 075— 2 787	336 781	10,0	4,6	2,2	5,0
2 787— 3 567	336 780	10,0	6,0	3,6	6,4
3 567— 4 369	336 781	10,0	7,5	5,4	7,9
4 369— 5 195	336 781	10,0	9,0	7,1	9,4
5 195— 6 040	336 780	10,0	10,5	8,8	10,8
6 040— 7 175	336 781	10,0	12,4	11,2	12,6
7 175— 9 376	336 780	10,0	15,3	15,2	15,3
9 376—12 113	168 391	5,0	10,0	11,2	9,7
12 113—17 451	101 034	3,0	8,0	10,3	7,6
17 451—23 263	33 678	1,0	3,7	5,8	3,4
23 263—31 078	16 839	0,5	2,5	4,5	2,1
31 078—61 683	13 471	0,4	3,1	6,9	2,4
61 683—	3 368	0,1	2,0	6,3	1,3
Summa	3 367 806	100	100	100	100

[1] Medelinkomsten = 5 303 kronor.

Tab. b. Beskattningen av fysiska personer vid 1952 års taxering (inkomståret 1951)

Nettoinkomst kr	Antal inkomsttagare	Procentuell fördelning av inkomsttagarna	Procentuell fördelning av inkomstsumman	Procentuell fördelning av total skatt	Procentuell fördelning av inkomst efter skatt
Antal inkomsttagare i olika inkomstklasser					
— 3 000 ...	782 776	23,4	6,6	2,4	7,5
3 000— 4 000 ...	318 574	9,5	4,9	3,0	5,3
4 000— 5 000 ...	313 909	9,4	6,2	4,5	6,6
5 000— 6 000 ...	319 799	9,6	7,8	6,3	8,1
6 000— 7 000 ...	328 548	9,8	9,4	8,1	9,7
7 000— 8 000 ...	297 586	8,9	9,8	8,8	10,0
8 000— 10 000 ...	419 222	12,6	16,4	15,5	16,6
10 000— 12 000 ...	219 760	6,6	10,6	10,6	10,6
12 000— 15 000 ...	157 133	4,7	9,2	10,1	9,0
15 000— 20 000 ...	103 295	3,1	7,8	9,5	7,4
20 000— 30 000 ...	54 148	1,6	5,7	8,5	5,1
30 000— 50 000 ...	17 050	0,5	2,8	5,3	2,3
50 000—100 000 ...	5 851	0,2	1,7	4,0	1,2
100 000— ...	1 431	0,04	1,1	3,4	0,6
Summa	3 339 082	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på olika inkomstklasser med inkomsten ställd i relation till medelinkomsten[1]					
— 0,40 M	685 056	20,5	5,3	1,8	6,1
0,40— 0,60 M	434 426	13,0	6,5	3,8	7,0
0,60— 0,80 M	427 214	12,8	8,9	6,7	9,4
0,80— 1,00 M	439 373	13,2	11,8	9,9	12,2
1,00— 1,20 M	410 103	12,3	13,4	12,0	13,7
1,20— 1,40 M	302 455	9,1	11,7	11,0	11,8
1,40— 1,60 M	190 570	5,7	8,5	8,4	8,5
1,60— 1,80 M	124 402	3,7	6,3	6,4	6,3
1,80— 2,00 M	82 953	2,5	4,7	5,0	4,6
2,00— 2,50 M	114 427	3,4	7,6	8,7	7,3
2,50— 3,00 M	52 841	1,6	4,3	5,5	4,1
3,00— 4,00 M	42 473	1,3	4,3	6,4	3,9
4,00— 6,00 M	20 870	0,6	2,9	5,2	2,5
6,00—10,00 M	8 336	0,2	1,9	3,9	1,4
10,00—	3 583	0,1	1,9	5,3	1,2
Summa	3 339 082	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på klasser, så att en viss procent av inkomsttagarna tillförts varje klass					
— 2 654	667 816	20,0	5,1	1,7	5,9
2 654— 3 678	333 909	10,0	4,7	2,6	5,1
3 678— 4 747	333 908	10,0	6,2	4,3	6,6
4 747— 5 795	333 908	10,0	7,8	6,2	8,1
5 795— 6 817	333 908	10,0	9,3	7,9	9,6
6 817— 7 904	333 908	10,0	10,8	9,6	11,1
7 904— 9 313	333 909	10,0	12,6	11,8	12,8
9 313—12 064	333 908	10,0	15,5	15,4	15,5
12 064—15 443	166 954	5,0	10,0	11,0	9,7
15 443—21 150	100 172	3,0	7,8	9,8	7,4
21 150—26 886	33 391	1,0	3,5	5,2	3,1
26 886—35 188	16 696	0,5	2,2	3,8	1,9
35 188—69 700	13 356	0,4	2,7	5,6	2,1
69 700—	3 339	0,1	1,8	5,1	1,1
Summa	3 339 082	100	100	100	100

[1] Medelinkomsten = 6 764 kronor.

Tab. c. Beskattningen av fysiska personer vid 1956 års taxering (inkomståret 1955)

Nettoinkomst kr	Antal inkomsttagare	Procentuell fördelning av inkomsttagarna	Procentuell fördelning av inkomstsumman	Procentuell fördelning av total skatt	Procentuell fördelning av inkomst efter skatt
Antal inkomsttagare i olika inkomstklasser					
— 3 000 ...	459 007	13,8	3,3	0,7	3,9
3 000— 4 000 ...	272 749	8,2	3,0	1,4	3,4
4 000— 5 000 ...	234 978	7,1	3,4	2,1	3,7
5 000— 6 000 ...	211 994	6,4	3,7	2,7	4,0
6 000— 7 000 ...	218 131	6,5	4,5	3,6	4,8
7 000— 8 000 ...	224 600	6,7	5,4	4,6	5,6
8 000— 9 000 ...	232 229	7,0	6,3	5,6	6,5
9 000— 10 000 ...	230 154	6,9	7,0	6,4	7,1
10 000— 12 000 ...	413 569	12,4	14,4	13,5	14,6
12 000— 15 000 ...	371 888	11,2	15,8	15,4	15,9
15 000— 20 000 ...	273 968	8,2	14,9	15,8	14,7
20 000— 30 000 ...	136 124	4,1	10,3	13,0	9,6
30 000— 50 000 ...	36 817	1,1	4,4	7,1	3,7
50 000—100 000 ...	11 674	0,3	2,4	5,0	1,8
100 000— ...	2 256	0,1	1,2	3,1	0,7
Summa	3 330 138	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på olika inkomstklasser med inkomsten ställd i relation till medelinkomsten[1]					
— 0,40 M	670 187	20,1	5,5	1,7	6,5
0,40— 0,60 M	433 283	13,0	6,5	4,2	7,0
0,60— 0,80 M	411 753	12,4	8,7	7,0	9,1
0,80— 1,00 M	432 598	13,0	11,7	10,4	12,0
1,00— 1,20 M	429 527	12,9	14,2	13,0	14,5
1,20— 1,40 M	302 497	9,1	11,8	11,5	11,9
1,40— 1,60 M	194 620	5,8	8,7	8,5	8,8
1,60— 1,80 M	140 799	4,2	7,2	7,5	7,1
1,80— 2,00 M	88 643	2,7	5,0	5,2	5,0
2,00— 2,50 M	115 312	3,5	7,7	9,2	7,8
2,50— 3,00 M	49 193	1,5	4,0	5,1	3,8
3,00— 4,00 M	33 139	1,0	3,4	5,2	2,9
4,00— 6,00 M	18 460	0,5	2,6	4,6	2,2
6,00—10,00 M	7 480	0,2	1,7	3,5	1,2
10,00—	2 647	0,1	1,3	3,4	0,7
Summa	3 330 138	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på klasser, så att en viss procent av inkomsttagarna tillförts varje klass					
— 3 748	666 028	20,0	5,5	1,7	6,4
3 748— 5 152	333 013	10,0	4,7	2,9	5,2
5 152— 6 703	333 014	10,0	6,3	4,8	6,7
6 703— 8 188	333 014	10,0	7,9	6,8	8,2
8 188— 9 627	333 014	10,0	9,5	8,5	9,7
9 627—11 052	333 014	10,0	11,0	10,0	11,2
11 052—13 055	333 013	10,0	12,8	12,4	12,9
13 055—16 636	333 014	10,0	15,6	15,6	15,6
16 636—20 731	166 507	5,0	9,8	10 6	9,6
20 731—27 567	99 904	3,0	7,5	9,3	7,0
27 567—35 433	33 302	1,0	3,3	4,9	2,9
35 433—46 596	16 650	0,5	2,1	3,5	1,8
46 596—86 221	13 321	0,4	2,5	5,1	1,9
86 221—	3 330	0,1	1,5	3,9	0,9
Summa	3 330 138	100	100	100	100

[1] Medelinkomsten = 9 409 kronor.

Tab. d. Beskattningen av fysiska personer vid 1959 års taxering (inkomståret 1958)

Nettoinkomst kr	Antal inkomsttagare	Procentuell fördelning av inkomsttagarna	Procentuell fördelning av inkomstsumman	Procentuell fördelning av total skatt	Procentuell fördelning av inkomst efter skatt
Antal inkomsttagare i olika inkomstklasser					
— 3 000 ...	341 009	9,9	2,1	0,2	2,5
3 000— 4 000 ...	258 733	7,5	2,4	0,7	2,8
4 000— 5 000 ...	227 251	6,6	2,7	1,2	3,1
5 000— 6 000 ...	201 645	5,9	3,0	1,6	3,2
6 000— 7 000 ...	187 380	5,5	3,2	2,1	3,5
7 000— 8 000 ...	192 854	5,6	3,9	2,8	4,1
8 000— 9 000 ...	197 687	5,8	4,5	3,5	4,7
9 000— 10 000 ...	203 160	5,9	5,1	4,2	5,4
10 000— 12 000 ...	417 927	12,2	12,3	10,6	12,6
12 000— 15 000 ...	490 756	14,3	17,5	15,8	17,9
15 000— 20 000 ...	400 858	11,7	18,3	18,4	18,3
20 000— 30 000 ...	225 377	6,6	14,2	17,6	13,4
30 000— 50 000 ...	64 288	1,9	6,2	10,3	5,3
50 000—100 000 ...	17 647	0,5	3,1	6,7	2,3
100 000— ...	3 470	0,1	1,5	4,3	0,9
Summa	3 430 042	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på olika inkomstklasser med inkomsten ställd i relation till medelinkomsten[1]					
— 0,40 M	690 293	20,1	5,5	1,3	6,5
0,40— 0,60 M	446 281	13,0	6,5	3,5	7,1
0,60— 0,80 M	424 106	12,4	8,7	6,4	9,2
0,80— 1,00 M	445 576	13,0	11,7	9,7	12,2
1,00— 1,20 M	442 413	12,9	14,2	12,5	14,5
1,20— 1,40 M	311 572	9,1	11,8	10,8	12,0
1,40— 1,60 M	200 459	5,8	8,7	8,5	8,8
1,60— 1,80 M	145 023	4,2	7,2	7,5	7,1
1,80— 2,00 M	91 302	2,7	5,0	5,7	4,9
2,00— 2,50 M	118 771	3,5	7,7	9,6	7,2
2,50— 3,00 M	50 669	1,5	4,0	5,8	3,6
3,00— 4,00 M	34 133	1,0	3,4	5,6	2,9
4,00— 6,00 M	19 014	0,5	2,6	5,3	2,1
6,00—10,00 M	7 704	0,2	1,7	4,0	1,2
10,00—	2 726	0,1	1,3	3,8	0,7
Summa	3 430 042	100	100	100	100
Inkomsttagarnas fördelning på klasser, så att en viss procent av inkomsttagarna tillförts varje klass					
— 4 366 ...	686 008	20,0	5,5	1,3	6,4
4 366— 6 002 ...	343 005	10,0	4,7	2,4	5,2
6 002— 7 809 ...	343 004	10,0	6,3	4,3	6,8
7 809— 9 539 ...	343 004	10,0	7,9	6,2	8,3
9 539— 11 215 ...	343 004	10,0	9,5	8,0	9,8
11 215— 12 876 ...	343 004	10,0	11,0	9,7	11,3
12 876— 15 209 ...	343 005	10,0	12,8	11,7	13,0
15 209— 19 381 ...	343 004	10,0	15,6	15,6	15,6
19 381— 24 152 ...	171 502	5,0	9,8	11,3	9,5
24 152— 32 116 ...	102 901	3,0	7,5	10,2	6,9
32 116— 41 279 ...	34 301	1,0	3,3	5,3	2,8
41 279— 54 284 ...	17 150	0,5	2,1	4,0	1,7
54 284—100 447 ...	13 720	0,4	2,5	5,7	1,8
100 447— ...	3 430	0,1	1,5	4,3	0,9
Summa	3 430 042	100	100	100	100

[1] Medelinkomsten = 10 961 kronor.

P. M. med beräkningar av ett barns konsumtion

Av AMANUENSEN R. BECKMAN

Den uppgift, som förelagts att lösas i denna promemoria, är att bestämma den genomsnittliga storleken av den del av barnfamiljernas konsumtion av varor och tjänster, som ingår i nedanstående beskattningsalternativ I, II och III, samt att beräkna hur stor del därav som kan hänföras till varje barn.

I *beskattningsalternativ I* ingår livsmedel av alla slag, bränsle och lyse, beklädnad, reseffekter, möbler, bosättningsartiklar, järnvaror, ur, optik, guldsmedsvaror, inventarier av alla slag, radio- och televisionsapparater, böcker, papper, sportutrustning, bilar, motorcyklar, mopeder, cyklar, fotoartiklar, toalettartiklar, etc.
Av den totala konsumtionens poster är i alternativ I uteslutna huvudsakligen tjänster av olika slag, såsom reparationer av bilar, cyklar, skor, etc.; olika servicetjänster; resor; bostadshyror; tidningar; vin och sprit; tobak; post och telefon; radiolicens och inträdesbiljetter.
I *alternativ II* tillkommer utöver alternativ I tjänster och resor.
Alternativ III är lika med alternativ II utom det att livsmedel uteslutits.

Undersökningen genomföres i två led. Först bestämmes barnfamiljernas konsumtion och dess fördelning på beskattade och icke beskattade varor. Som ett andra led följer därefter ett försök att göra en fördelning av konsumtionen i dessa familjer på föräldrar och barn. På så sätt erhålles ett genomsnittligt värde för den del av ett barns konsumtion som skulle drabbas av skatt.

Det bör påpekas, att den konsumtion som bestämmes i denna promemoria är konsumtionen innan någon skatt införts. De förändringar, som införandet av en skatt kan medföra i fråga om konsumtionens storlek och prissättningen tas inte upp.

Socialstyrelsens levnadskostnadsundersökning för år 1952

Det material som står till buds för beräkningen är nästan uteslutande socialstyrelsens senaste levnadskostnadsundersökning. Det förhållande att denna gäller år 1952 minskar givetvis avsevärt möjligheterna att dra aktuella slutsatser ur materialet. En viss ledning bör det emellertid erbjuda.

Levnadskostnadsundersökningen för år 1952 bygger på detaljerade uppgifter från 573 hushåll med sammanlagt 1 637 medlemmar representerande skilda familjetyper och inkomstgrupper. Stickprovet har valts på så sätt att slutsatser skall vara möjliga för befolkningen i dess helhet (utom anstalthushåll m. fl.).

En speciell bearbetning av levnadskostnadsundersökningen har företagits. Materialet har därvid delats upp på mindre grupper, först olika familjetyper, såsom familjer med barn, familjer utan barn etc. Dessa har i sin tur fått sina undergrupper, som gjorts beroende av konsumtionsutgifternas storlek: barnfamiljer med 6 000—10 000 kronor, 10 000—15 000 kronor, över 15 000 kronor i konsumtionsutgift osv.

Det kan kanske vara skäl att något beröra begreppet konsumtionsutgift och hur detta skiljer sig från inkomstbegreppet. Konsumtionsutgifterna innefattar

hushållens totala penninginkomst med vissa avdrag och tillägg. Avdragen utgöres främst av skatter och sparande, tilläggen främst av kontanta bidrag (såsom barnbidrag), och värdet av naturakonsumtion (såsom fria skolmåltider). För de flesta familjer är alltså konsumtionsutgifterna mindre än inkomsterna. I föreliggande fall har konsumtionsutgiftsbegreppet använts främst på grund av att företagarehushållen annars måste ha uteslutits.

Barnfamiljernas konsumtion

Huvudresultaten av den ovan nämnda specialbearbetningen av levnadskostnadsundersökningen för år 1952 finns för barnfamiljernas del samlade i *tabellerna 1—3.*

Av rad 1 i tabellerna 1—3 framgår att den totala konsumtionen i de undersökta barnfamiljerna år 1952 uppgick till 8 292 kronor i den lägsta, 11 881 kronor i den mellersta och 19 442 kronor i den högsta utgiftsklassen.

Familjernas konsumtion skulle i varierande omfattning ha drabbats av en skatt utformad enligt de tre alternativen. Detta beroende på dels vilket av alternativen som tillämpats och dels i vilken utgiftsklass familjen befunnit sig. Raderna 2 och 3 upptar den konsumtion som år 1952 skulle ha ingått i beskattningsalternativen, rad 2 absoluta belopp i kronor och rad 3 procentandelen.

Tab. 1. Total konsumtion och konsumtion ingående i beskattningsalternativ I år 1952 hos barnfamiljer, med fördelning efter konsumtionsutgifter. Kronor per år och familj

	Konsumtionsutgift		
	6 000—10 000 kr	10 000—15 000 kr	över 15 000 kr
1. Total konsumtion, kr	8 282	11 881	19 442
2. *därav:* konsumtion ingående i beskattn. alt. I, kr	5 496	7 718	11 344
3. 2 i procent av 1	66 %	65 %	58 %
4. En procent av 2, kr	55	77	113
5. Antal familjer i undersökningen	96	61	28
6. Antal barn per familj	1,6	2,1	2,1

Tab. 2. Total konsumtion och konsumtion ingående i beskattningsalternativ II år 1952 hos barnfamiljer, med fördelning efter konsumtionsutgifter. Kronor per år och familj

	Konsumtionsutgift		
	6 000—10 000 kr	10 000—15 000 kr	över 15 000 kr
1. Total konsumtion, kr	8 282	11 881	19 442
2. *därav:* konsumtion ingående i beskattn. alt. II, kr	5 838	8 341	12 782
3. 2 i procent av 1	70 %	70 %	66 %
4. En procent av 2, kr	58	83	128
5. Antal familjer i undersökningen	96	61	28
6. Antal barn per familj	1,6	2,1	2,1

Tab. 3. Total konsumtion och konsumtion ingående i beskattningsalternativ III år 1952 hos barnfamiljer, med fördelning efter konsumtionsutgifter. Kronor per år och hushåll

	Konsumtionsutgift		
	6 000—10 000 kr	10 000—15 000 kr	över 15 000 kr
1. Total konsumtion, kr	8 282	11 881	19 442
2. *därav:* konsumtion ingående i beskattn. alt. III, kr	2 860	4 557	7 586
3. 2 i procent av 1	35 %	38 %	39 %
4. En procent av 2, kr	29	46	76
5. Antal familjer i undersökningen	96	61	28
6. Antal barn per familj	1,6	2,1	2,1

Källa för tab. 1—3: Socialstyrelsens levnadskostnadsundersökning för år 1952 (förnyad bearbetning).

Det är beskattningsalternativ II som skulle belägga den största delen av konsumtionen med skatt. I detta alternativ skulle nämligen år 1952 5 838 kronor, 8 341 kronor och 12 782 kronor av konsumtionen i resp. utgiftsklasser ha ingått. En procent av dessa belopp utgör 58 kronor, 83 kronor och 128 kronor.

Alternativ I skiljer sig från alternativ II genom att utgifterna för tjänster och resor ej ingår i det förra. Följaktligen blir den enligt alternativ I sammansatta konsumtionerna något lägre (tabell 1, rad 2).

Konsumtionen enligt alternativ III (där livsmedlen ej ingår) blir avsevärt mindre än enligt alternativ II. År 1952 utgjorde den 2 860 kronor, 4 557 kronor och 7 586 kronor i de tre konsumtionsutgiftsklasserna.

Tabellerna 1—3 ger besked om att vid stigande konsumtion skulle den skattebelagda konsumtionen i kronor räknat stiga. Man kan vidare utläsa att när utgifterna ökar inom barnfamiljerna sjunker den procentuella andel, som den i beskattningsalternativen ingående konsumtionen utgör av totalkonsumtionen, i alternativ I och II. I alternativ II sjunker sålunda denna andel från 70 procent i konsumtionsutgiftsklassen 6 000—10 000 kronor till 66 procent i klassen över 15 000 kronor enligt 1952 års siffror (tabell 2, rad 3). I alternativ I sker en nedgång från 66 procent till 58 procent (tabell 1, rad 3). I alternativ III (där livsmedlen är uteslutna) är förhållandet det motsatta: med stigande utgifter stiger andelen beskattade varor och tjänster från 35 procent till 39 procent.

I tabellerna 1—3 finns dessutom på rad 5 uppgifter om antalet i undersökningen ingående familjer. Det antal barn som i medeltal fanns i de undersökta familjerna finns slutligen införda på rad 6.

Barnens andel av konsumtionen

Hittills har vi sysslat med barnfamiljerna som helheter. I denna andra del av promemorian skall ett försök göras att fördela utgifterna för konsumtionen på föräldrar och barn. Problemet är intrikat och kan på grundval av nu tillgängligt statistiskt material inte lösas utan möjligheter till invändningar. En framkomlig väg har anvisats i SOU 1955:29, Samhället och barnfamiljerna, bil. 2 och 3, s. 145—163. Man har där utgått från levnadskostnadsundersökningen år 1952. Ur denna har en enhetlig hushållskategori utvalts, nämligen samtliga tvåbarnsfamiljer. Detta visar sig nämligen mer ändamålsenligt än att försöka sig på en uppdelning av den visserligen större men mycket oenhetliga kategorien »barnfamiljer». En första upp-

Tab. 4. De faktiska utgifterna i tvåbarnsfamiljer år 1952 för den konsumtion, som ingår i beskattningsalternativen I, II och III, med schematisk uppdelning på föräldrar och barn. Kronor per år

Utgiftspost	Beskattningsalt. I			Beskattningsalt. II			Utgiftspost	Beskattningsalt. III		
	Totala utgifter	därav för		Totala utgifter	därav för			Totala utgifter	därav för	
		föräldrar	barn		föräldrar	barn			föräldrar	barn
Livsmedel, end. individuell kons.	3 943	2 228	1 715	3 943	2 228	1 715	Enligt alt. II	8 164	4 919	3 245
							Minus: Livsmedel	3 943	2 228	1 715
Kläder och skor, end. individuell kons.	1 300	820	480	1 378	878	500	S:a	4 221	2 691	1 530
Tyger, garner m. m. end. individuell kons.	130	65	65	154	77	77				
Bränsle och lyse, end. gemensam kons.	495	330	165	495	330	165				
Möbler och husgeråd, end. gemensam kons.	445	222	223	445	222	223				
Kroppsvård, rengöringsmedel, individuell kons.	114	76	38	242	161	81				
gemensam »	160	80	80	202	101	101				
Undervisn., läsn., skrivmateriel individuell kons.	60	40	20	60	40	20				
gemensam »	60	40	20	60	40	20				
Nöjen, rekreation, individuell kons.	124	83	41	124	83	41				
gemensam »	120	60	60	120	60	60				
Resor, individuell kons.	364	291	73	564	451	113				
gemensam »	182	121	61	282	188	94				
Diverse, individuell kons.	74	49	25	74	49	25				
gemensam »	21	11	10	21	11	10				
S:a	7 592	4 516	3 076	8 164	4 919	3 245				

delning har gjorts dels på utgifter för familjemedlemmarnas individuella konsumtion och dels på deras gemensamma konsumtion. Livsmedel är exempel på individuell konsumtion och bostad är exempel på gemensam konsumtion.

Därnäst har problemet gällt att bedöma hur stor del av den individuella och den gemensamma konsumtionen inom tvåbarnsfamiljen som kunde anses falla på olika familjemedlemmar. Därvid har i en del fall, som t. ex. i fråga om kläder och skor samt livsmedel, utförda utredningar kunnat läggas till grund för avvägningen. I andra fall har en rent schablonmässig fördelning fått företas.

I SOU 1955:29 kom man till det resultatet att i medeltal 1 975 kronor eller 18,1 procent av den till 10 876 kronor år 1952 uppgående konsumtionen i en tvåbarnsfamilj kunde hänföras till ett barn. Om de båda föräldrarna motsvarar två konsumtionsenheter betyder detta att ett barn representerar 0,57 enheter.

Dessa resultat kan ej direkt användas för våra syften. De bygger nämligen på en budget, som omfattar all konsumtion. I föreliggande fall bör hänsyn bara tas till den konsumtion som ingår i de tre beskattningsalternativen. Efter de principer som angivits i nyss angivna källa har en ny fördelning av konsumtionen ingående i alternativen I—III företagits. Resultatet av denna redovisas i tabell 4. För metoden i uppdelningen hänvisas till nämnda ställe i SOU 1955:29.

Av tabell 4 framgår att tvåbarnsfamiljerna år 1952 hade utgifter på 7 592 kronor för varor, som ingick i beskattningsalternativ I. Av dessa var 4 516 kronor att hänföra till föräldrarna och 3 076 kronor att hänföra till de två barnen. För alternativ II var motsvarande tal 8 164, 4 919 samt 3 245 kronor. Enligt alternativ III slutligen var de totala utgifterna 4 221 kronor, varav 1 530 kronor kom på de två barnen.

En bearbetning av tabell 4 är sammanförd i *tabell 5*. Rad 1 upptar storleken av *ett* barns konsumtion i kronor räknat, rad 2 samma konsumtions andel av hela familjens konsumtion. I tabellens första tre kolumner finns uppgifter om konsumtionen enligt beskattningsalternativen I—III, i sista kolumnen om totala konsumtionen.

Tab. 5. Ett barns andel av den i beskattningsalternativ I—III ingående konsumtionen, gäller tvåbarnsfamiljer år 1952.

	Konsumtion ingående i beskattn.-alt.			Total konsumtion
	I	II	III	
1. Ett barns konsumtion, kr	1 538	1 623	765	1 975
2. Ett barns andel av familjens konsumtion	20 %	20 %	18 %	18 %

I och med resultaten i tabell 5, rad 1, har ett mått erhållits på storleken av den del av ett barns konsumtion, som ingår i de tre beskattningsalternativen, nämligen 1 538 kronor, 1 623 kronor och 765 kronor. Den andel av familjens totala beskattade konsumtion, som dessa belopp utgör, är resp. 20 procent, 20 procent och 18 procent. Vid jämförelse med sista kolumnens procenttal (18 procent) finner man att barnens andel i konsumtionen är större i alternativ I och II än i alternativ III och totalt.

Slutresultat

De resultat som redovisas i tabell 5 gäller tvåbarnsfamiljer. Man kan nu som en approximation använda uppgifterna från rad 2 i denna tabell för att bestämma

hur stor del av samtliga barnfamiljers konsumtion enligt raderna 2 i tabellerna 1—3, som faller på *ett* barn. Medeltalet barn i gruppen samtliga barnfamiljer ligger nämligen även det i närheten av två. Resultatet av denna fördelning finns i *tabell 6*, rad 3. Enligt denna uppgick ett barns konsumtion år 1952 av varor

Tab. 6. Total konsumtion och konsumtion ingående i beskattningsalternativ I—III år 1952 hos barnfamiljer. Värden från levnadskostnadsundersökningen år 1952 med fördelning på konsumtionsutgifter. Kronor per år

Beskattningsalt.	I			II			III		
Konsumtionsutgift	6 000—10 000	10 000—15 000	över 15 000	6 000—10 000	10 000—15 000	över 15 000	6 000—10 000	10 000—15 000	över 15 000
1. Familjens totala konsumtion	8 282	11 881	19 442	8 282	11 881	19 442	8 282	11 881	19 442
2. Konsumtion som ingår i resp. beskattningsalt.	5 496	7 718	11 344	5 838	8 341	12 782	2 860	4 557	7 586
3. Därav per barn	1 099	1 544	2 269	1 168	1 668	2 556	515	820	1 365
4. En procent av beloppen å rad 3	11	15	23	12	17	26	5	8	14

och tjänster, som ingår i beskattningsalternativ I, till 1 099 kronor, 1 544 kronor och 2 269 kronor resp. i de tre konsumtionsutgiftsklasserna. För alternativ II är motsvarande belopp 1 168 kronor, 1 668 kronor och 2 556 kronor samt för alternativ III 515 kronor, 820 kronor och 1 365 kronor.

Man får dock vid bedömningen av resultatet komma ihåg att den använda schablonen ger ett något skevt resultat när det gäller barnkostnadernas andel av hela familjens konsumtion. Denna har nämligen antagits vara lika i alla utgiftsklasser. Det torde istället vara så att barnkostnadernas andel stiger med sjunkande konsumtionsutgifter. I tabell 6 skulle således en viss underskattning ha gjorts av de belopp som i gruppen 6 000—10 000 kronor är att hänföra till ett barns skattebelagda konsumtion. Värdena i den högsta utgiftsklassen skulle å andra sidan ligga något för högt.

För att ett översiktligt sammandrag skall erhållas har vidare i tabell 6 införts en del uppgifter från tabellerna 1—3. Rad 1 upptar barnfamiljernas totala konsumtion, rad 2 redovisar den del därav som ingår i de olika beskattningsalternativen.

Tab. 3. Statens verkliga inkomster av skatter i milj. kronor[1]

År	Arvs- och gåvoskatt, (kvarlåtenskapsskatt), stämpelmedel	Inkomst- och förmögenhetsskatter m.m.[2]	Summa direkta skatter (kol. 2 +3)	Skatter på sprit, vin, öl, tobak, läskedrycker[3]	Skatter (tullar) på kaffe o. socker (industrisockerskatt)	1940 års omsättningsskatt	Övriga förbrukningsskatter[4]	Summa indirekta skatter (kol. 5+6+7+8)	Tullar[5]	Summa indirekta skatter (utom automobilskatter) och tullar (kol. 9 +10)	Automobilskatter	Total statlig beskattning (kol. 4+11+12)
	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr	mkr
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1913	18	44	62	45	21	—	—	66	69	135	—	197
1920	60	428	488	116	26	—	—	142	145	287	—	775
1925/26	44	156	200	143	46	—	—	189	105	294	22	516
1926/27	46	156	202	158	50	—	—	208	108	316	25	543
1927/28	59	154	213	157	43	—	—	200	116	316	32	561
1928/29	59	154	213	158	34	—	—	192	128	320	40	573
1929/30	55	155	210	180	25	—	—	205	131	336	44	590
1930/31	57	169	226	174	21	—	—	195	126	321	51	598
1931/32	49	165	214	184	24	—	—	208	114	322	59	595
1932/33	50	151	201	212	24	—	—	236	94	330	73	604
1933/34	50	143	193	218	25	—	8	251	93	344	79	616
1934/35	60	159	219	231	21	—	16	268	115	383	87	689
1935/36	62	185	247	251	22	—	17	290	126	416	97	760
1936/37	69	235	304	260	23	—	16	299	144	443	107	854
1937/38	71	266	337	284	23	—	25	332	157	489	117	943
1938/39	69	368	437	302	25	—	29	356	182	538	130	1 105
1939/40	64	513	577	387	49	—	46	482	183	665	127	1 369
1940/41	49	750	799	447	55	74	77	653	115	768	30	1 597
1941/42	57	794	851	481	12	250	80	822	98	920	30	1 801
1942/43	63	930	993	615	9	289	120	1 033	107	1 140	31	2 164
1943/44	74	1 104	1 178	718	18	306	141	1 183	104	1 287	34	2 499
1944/45	83	1 247	1 330	749	26	329	148	1 252	71	1 323	32	2 685
1945/46	110	1 298	1 408	809	42	358	154	1 363	109	1 472	83	2 963
1946/47	132	1 046	1 178	905	48	292	149	1 394	248	1 642	203	3 023
1947/48	155	1 901	2 056	1 013	37	—	237	1 287	292	1 579	263	3 898
1948/49	127	1 950	2 077	1 154	34	—	318	1 506	208	1 714	436	4 227
1949/50	138	1 897	2 035	1 113	23	—	287	1 423	217	1 640	444	4 119
1950/51	140	2 614	2 754	1 203	42	—	246	1 491	325	1 816	472	5 042
1951/52	158	3 966	4 124	1 342	42	—	405	1 789	336	2 125	411	6 660
1952/53	149	3 951	4 100	1 451	47	—	370	1 868	349	2 217	520	6 837
1953/54	176	4 317	4 493	1 525	46	—	355	1 926	405	2 331	602	7 426
1954/55	190	4 410	4 600	1 645	43	—	345	2 033	479	2 512	819	7 931
1955/56	202	5 010	5 212	1 874	49	—	376	2 299	523	2 822	1 042	9 076
1956/57[6]	203	6 033	6 236	1 995	44	—	363	2 402	545	2 947	1 030	10 213

Tabellbilaga (jfr. s. 19).

1 Uppgifterna hämtade från Statistisk årsbok. De officiella siffrorna har däri omräknats för åren 1913—1934/35 för vinnande av jämförbarhet de olika åren emellan. På grund av riksstatens omläggning är uppgifterna fr. o. m. 1938—39 ej alltid jämförliga med tidigare års.

2 Här har medräknats tionde, mantalspenningar, inkomst- och förmögenhetsskatt, bevillning av fast egendom samt av inkomst, bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, krigskonjunkturskatt, värnskatt, extra inkomst- och förmögenhetsskatt, tilläggsskatt och särskild skatt å aktiebolag, särskild skatt å förmögenhet, utjämningsskatt, utskiftningsskatt och ersättningsskatt, värnskatt, skogsvårdsavgifter, kupongskatt, konjunkturskatt m. fl., jämför texten.

3 Inklusive maltskatt.

4 Fr. o. m. 1932/33—1949/50 accis å silke, fr. o. m. 1933/34—1952/53 accis å margarin, fr. o. m. 1939/40 tilläggsskatt å bensin och statlig nöjesskatt, fr. o. m. 1941/42 varuskatt, fr. o. m. 1942/43—1950/51 trafikskatt, fr. o. m. 1948/49—1949/50 pappersskatt, skatt å elektrisk kraft fr. o. m. 1951/52, tillfällig automobilskatt 1951/52, fr. o. m. 1953/54 införselavgift och accis å fettvaror, särskild skatt vid tillverkning och import av personbilar, omsättningsskatt å motorfordon, jämför texten.

5 Exkl. tull å socker och kaffe.

6 Enligt riksstaten för budgetåret 1956/57.

7 Enligt riksstatsförslaget 1957/58.

Tabellbilaga 1. Statens verkliga inkomster av skatter uttryckt i procent av den totala beskattningen (jfr. s. 19

År	Arvs- och gåvoskatt, (kvarlåtenskapsskatt), stämpelmedel	Inkomst- och förmögenhetsskatter m.m.	Summa direkta skatter (kol. 2 +3)	Skatter på sprit, vin, öl, tobak, läskedrycker	Skatter (tullar) på kaffe, te, kakao o. socker (industrisockerskatt)	1940 års omsättningsskatt	Övriga förbrukningsskatter	Summa indirekta skatter (kol. 5+6+7+8)	Tullar	Summa indirekta skatter (utom automobilskatter) och tullar (kol. 9 +10)	Automobilskatter	Total statlig beskattning
	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1913	9	23	32	23	10	—	—	33	35	68	—	100
1920	8	55	63	15	3	—	—	18	19	37	—	100
1925/26	8	31	39	28	9	—	—	37	20	57	4	100
1926/27	8	29	37	29	9	—	—	38	20	58	5	100
1927/28	10	28	38	28	7	—	—	35	21	56	6	100
1928/29	10	27	37	28	6	—	—	34	22	56	7	100
1929/30	9	27	36	31	4	—	—	35	22	57	7	100
1930/31	9	28	37	29	4	—	—	33	21	54	9	100
1931/32	8	28	36	31	4	—	—	35	19	54	10	100
1932/33	8	25	33	35	4	—	—	39	16	55	12	100
1933/34	8	23	31	36	4	—	1	41	15	56	13	100
1934/35	8	23	31	34	3	—	2	39	17	56	13	100
1935/36	8	24	32	33	3	—	2	38	17	55	13	100
1936/37	8	27	35	30	3	—	2	35	17	52	13	100
1937/38	7	29	36	30	2	—	3	35	16	51	13	100
1938/39	6	33	39	27	2	—	3	32	17	49	12	100
1939/40	5	38	43	28	3	—	3	35	13	48	9	100
1940/41	3	47	50	28	3	5	5	41	7	48	2	100
1941/42	3	44	47	27	1	14	4	46	5	51	2	100
1942/43	3	43	46	28	1	13	6	48	5	53	1	100
1943/44	3	44	47	29	1	12	6	48	4	52	1	100
1944/45	3	46	49	28	1	12	6	47	3	50	1	100
1945/46	4	44	48	28	1	12	5	46	4	50	2	100
1946/47	4	35	39	30	1	10	5	46	8	54	7	100
1947/48	4	49	53	26	1	—	6	33	7	40	7	100
1948/49	3	46	49	27	1	—	8	36	5	41	10	100
1949/50	3	46	49	27	1	—	7	35	5	40	11	100
1950/51	3	51	54	24	1	—	5	30	6	36	10	100
1951/52	2	59	61	20	1	—	6	27	5	32	7	100
1952/53	2	58	60	21	1	—	5	27	5	32	8	100
1953/54	2	58	60	21	1	—	5	27	5	32	8	100
1954/55	2	56	58	21	1	—	4	26	6	32	10	100
1955/56	2	55	57	21	1	—	4	26	6	32	11	100
1956/57	2	59	61	19	1	—	4	24	5	29	10	100

Tabellbilaga 3
(jfr. s. 37).

Tab. 7. Direkta och indirekta skatter m. m. i vissa länder år 1954.
Uppgifterna avser summan av statliga, delstatliga och kommunala skatter

Land	Kol. 3—7 uttryckta i	Skatteintäkt			Summa löpande offentliga inkomster	Bruttonationalprodukt till marknadspris	Folkmängd 1 000 inv.	Proc. fördelning av skatteintäkten	
		Direkta skatter[1]	Indirekta skatter	Summa				Direkta skatter	Indirekta skatter
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Belgien	milj. frcs	61 600	38 000	99 600	101 400	436 000	8 819	61,8	38,2
Danmark[2]	milj. Dkr	3 025	2 375	5 400	5 675	25 261	4 334	56,0	44,0
Finland	miljarder mark	50,1	97,1	147,2	194,3	892 100	4 190	34,1	65,9
Frankrike	miljarder frcs	2 229	2 692	4 921	5 520	15 395	42 844	45,3	54,7
Förenta staterna	milj. dollar	58 762	[3]31 007	[3]89 769	89 769	365 804	162 409	65,5	34,5
Nederländerna	milj. fl.	4 710	3 300	8 010	8 370	26 650	10 615	58,8	41,2
Norge	milj. Nkr	3 394	2 807	6 201	6 356	22 806	3 392	54,7	45,3
Sverige	milj. Sv.kr	7 747	3 620	11 367	12 366	41 848	7 214	68,2	31,8
Storbritannien	milj. pund	2 657	2 476	5 133	5 645	17 866	50 785	51,8	48,2
Västtyskland	milj. DM	26 640	21 830	48 470	50 360	145 293	49 516	55,0	45,0

1 Inkl. socialförsäkringsavgifter och bolagsskatter.
2 Då uppgifter för år 1954 saknas meddelas här siffrorna för år 1952.
3 Inkl. »Övriga offentliga inkomster».
Källor: Kol. 3—7 till Organisation of European Economic Cooperation, Paris, lämnade länderuppgifter, daterade 2. halvåret 1955. Kol. 7 FN: Monthly Bulletin of Statistics, febr. 1956.

KUNGL. BIBL.
21 MAJ 1957
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1957

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

JO och kommunerna. [2]
Fordringspreskription m. m. [11]

Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Statens instituts för folkhälsan arbetsuppgifter och organisation. [6]

Kommunalförvaltning

Statens och kommunernas finansväsen.

Fullföljdsbegränsning i skattemål. [3]
Den statliga indirekta beskattningen. [13]

Politi.

Nationalekonomi och socialpolitik.

Förbättrad pensionering. [7]
Ballanserad expansion. Bilagor. [10]

Hälso- och sjukvård.

Nordiskt samarbete inom näringsforskningen. [1]

Allmänt näringsväsen.

Oljelagring. [4]

Fast egendom. Jordbruk med binäringar.

Jordbruks förstärkande med skog. [8]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Industri.

Stommaterial från jord- och stenindustri. [12]

Handel och sjöfart.

Kommunikationsväsen.

Bank-, kredit- och penningväsen.

Försäkringsväsen.

Krigsskada å egendom. [5]

Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Försvarsväsen.

Örlogsvarvens organisation m. m. [9]

Utrikes ärenden. Internationell rätt.

Emil Kihlströms Tryckeri AB Stockholm 1957