



Regeringens proposition

1989/90:111

om reformerad mervärdeskatt m.m.

Prop.
1989/90:111

Regeringen föreslår riksdagen att anta de förslag som har tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 29 mars 1990.

På regeringens vägnar

Ingvar Carlsson

Erik Åsbrink

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås en omfattande reformering av de indirekta skatterna, dvs. mervärdeskatten och punktskatterna.

Mervärdeskatten föreslås utvidgad till en generell och enhetlig beskattning av i princip all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Endast enstaka undantag från skatteplikten behålls enligt förslaget. De s.k. reduceringsreglerna som tillämpas på bl.a. byggnadsentreprenader föreslås slopade. Nya regler föreslås för de statliga myndigheternas samt för primär- och landstingskommunernas ställning inom mervärdeskattesystemet.

Redovisningsordningen för mervärdeskatten ändras så att redovisning av skatten skall ske för all skattepliktig omsättning utan någon nedre gräns. Om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kr per år skall dock redovisningen ske i den skattskyldiges inkomstdeklaration. Mervärdeskatt föreslås tas ut även vid import av vissa tjänster. Importören skall redovisa skatten till skattemyndigheten.

På mervärdeskatteområdet föreslås i övrigt bl.a. en teknisk omläggning när det gäller angivande av beskattningsvärde, upphävande av vissa bemyndiganden samt beslut som meddelats med stöd av dessa, regler om uttagsbeskattning när det gäller vissa fastighetstjänster och personalrestauranger samt vissa inskränkningar i beskattningens omfattning när det gäller gravöppning och gravskötsel.

En koldioxidskatt på vissa oljeprodukter, kol, naturgas, gasol och bensin föreslås införd. För flygbränsle föreslås att skatten tas ut i den ordning som gäller enligt lagen om miljöskatt på inrikes flygtrafik. Samtidigt föreslås den allmänna energiskatten på olja, kol, naturgas och sådan gasol som används för annat ändamål än drift av motorfordon reducerad med 50%. Skatten på eldningsolja, motorbränslen och viss fotogen differentieras med hänsyn till produktens innehåll av bl.a. aromatiska kolväten. Den särskilda skatten för

olja, oljeprodukter, kol och bensin föreslås slopad och omvandlad till allmän energiskatt resp. bensinskatt. Den föreslagna energiskatten och koldioxidskatten innebär sammantaget en skattehöjning på vanlig eldningsolja med 182 kr per m³, på kol med 390 kr per ton, på naturgas med 360 kr per 1000 m³ och på sådan gasol som inte används för drift av motorfordon med 645 kr per ton.

Vissa andra ändringar av den allmänna energiskatten föreslås också, bl.a. vad gäller undantag från skatteplikt för s.k. reservkraft, vissa avdragsregler samt beskattningsreglerna för industriell kraftvärmeproduktion.

En skatt på svavel i kol, torv och olja föreslås också införd.

En rad punktskatter föreslås avskaffade. Det gäller den särskilda varuskatten på kemisk-tekniska preparat, choklad och konfektyrer, dryckesskatten på läskedrycker och bordsvatten, skatten på videobandspelare och vissa kassetband samt stämpelskatten vid förvärv av skepp.

Ändringarna föreslås i huvudsak träda i kraft den 1 januari 1991. Punktskatterna slopas dock enligt förslaget den 1 januari 1993. De nya reglerna om statliga myndigheters ställning inom mervärdeskattesystemet föreslås träda i kraft den 1 juli 1991.

I propositionen föreslås slutligen att omsättningsskatten på aktier m.m. halveras för omsättning som sker efter utgången av år 1990.

1 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹
dels att 10–12 och 78 §§ samt anvisningarna till 6, 10 och 11 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 1–5, 6–8, 13–19, 22, 49, 51, 58, 59, 73 och 76 b §§, anvisningarna till 1 §, punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 2 §, anvisningarna till 2 a, 5, 8, 14, 16, 17, 19 och 22 §§ samt rubriken närmast före 58 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 18 a, 21 och 60 §§, av följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 22 § flyttas till närmast före 21 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Mervärdeskatt *erlägges* enligt bestämmelserna i denna lag till staten vid omsättning inom landet och vid *införsel samu, när regeringen förordnar därom, vid utförsel.*

Mervärdeskatt *erläggs* enligt bestämmelserna i denna lag till staten vid omsättning inom landet och vid *import.*

(Se vidare anvisningarna.)

2 §²

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara eller tjänst.

2) vara som anges i 8 § 1–5, *tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 4 eller 10.*

Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom export.

2) vara eller tjänst som anges i 8 § 9, 12, 14 och 16.

Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom export. *Skattskyldig är också i de fall som anges i 60 § den som importerar tjänst.*

Regeringen kan efter ansökan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av annan tjänst än sådan som anges i 10 § första stycket eller 11 §.

Skattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne *tills vidare* skall vara skatt-

Skattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne skall vara skattskyldig för ut-

¹ Lagen omtryckt 1979:304.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885

10 § 1986:1289

11 § 1989:1027

anvisningarna till 10 § 1989:1027 och proposition 1989/90:74

anvisningarna till 11 § 1989:1027.

² Senaste lydelse 1989:1027 och proposition 1989/90:74.

skyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Vad nu har sagts tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt.

Överlåts fastighet som avses i fjärde stycket eller del därav utan vederlag inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

När särskilda skäl föreligger, kan skattemyndigheten besluta att den som påbörjat verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet enligt första eller andra stycket föreligger.

Om skatt vid införsel föreskrives i 58 och 59 §§.

hyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Detsamma gäller vid uthyrning åt staten eller en kommun, även om uthyrningen sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet. Vad som har sagts om uthyrning tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt.

Överlåts fastighet som avses i tredje stycket eller del därav utan vederlag inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

När särskilda skäl föreligger, kan skattemyndigheten besluta att den som påbörjat verksamhet skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet enligt första eller andra stycket föreligger.

(Se vidare anvisningarna.)

2 a §³

Med export förstås enligt denna lag att vara levereras eller tjänst tillhandahålls utom landet.

Som export räknas även, om inte annat följer av anvisningarna, leverans av vara inom landet

Som export räknas även, om inte annat följer av sjunde stycket eller anvisningarna, leverans av vara inom landet

- 1) om direkt utförsel av varan ombesörjs av speditör eller fraktförare,
- 2) till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet,
- 3) i frihamn om varan ej är avsedd att användas i frihamnen,
- 4) till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådant fartyg eller luftfartyg,
- 5) för försäljning i exportbutik enligt 46 § andra stycket tullagen (1987:1065),
- 6) om varan är personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning.

Som export räknas även, om inte annat följer av anvisningarna, tillhandahållande av

Som export räknas även, om inte annat följer av anvisningarna,

- 1) tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänst som avser utrustning eller annan

- 1) tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller

³ Senaste lydelse 1988:1152 och proposition 1989/90:74.

vara för användning på sådant fartyg,

2) annan tjänst enligt 10 § första stycket 1 än uthyrning, om tjänsten avser vara, som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet,

3) förmedling av vara åt utländsk uppdragsgivare,

4) transport, som ej utgör personbefordran, direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport,

5) transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln,

6) kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

7) lagring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

9) tjänst enligt 10 § första stycket 5 som avser fastighet i annat land,

10) tjänst enligt 10 § första stycket 1 som innefattar produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

11) upplåtelse åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, som avser skattepliktig vara, samt rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling,

12) automatisk databehandling åt utländsk uppdragsgivare,

flygplats, eller tjänst som avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg eller luftfartyg,

2) annan tjänst än uthyrning, om tjänsten avser vara, som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet,

3) förmedling av vara eller av tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

4) transport direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport,

5) transport eller annan tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med importen eller utförseln,

6) lastning, lossning eller annan tjänst i hamn- eller flygplatsverksamhet med avseende på vara från eller till utrikes ort,

7) kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) lagring eller förvaring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

9) annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

10) tjänst som avser fastighet i annat land,

11) produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

12) upplåtelse eller överlåtelse åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt, rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system och program för automatisk databehandling som inte är skyddade genom förnämnda lag,

13) automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling

13) annan tjänst åt utländsk uppdragsgivare, när tjänsten kommer denne till godo endast i form av rapport, protokoll eller annan handling eller på annat därmed jämförligt sätt.

Även omsättning av vara eller tjänst på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik räknas som export. Detsamma gäller reparation och leverans av vara, när tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som ej är skattskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne.

Som export räknas vidare bärgning och reparation av lastbil eller släpvagn till *lastbil* eller leverans av utrustning till sådant fordon, om fordonet är registrerat eller hemmahörande i annat land och tillhandahållandet sker i anslutning till fordonets användning för yrkesmässig *varu-transport* här i landet.

Här skattskyldig levererat vara här i landet till köpare som är bosatt utom landet anses leveransen, om ej annat följer av anvisningarna, ha skett genom export under förutsättning att säljaren i sina räkenskaper har antingen ett intyg, utfärdat av en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare, som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid utresa ur landet, eller handling som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid inresa i annat land. Finns särskilda skäl kan skattemyndigheten medge att leverans som avses i första meningen anses ha skett genom export även om där angivna handlingar inte förekommer.

Leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord räknas som export enligt andra stycket 3) eller 4) endast då fråga är om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfym, kosmetiska preparat och toalettmiddel samt choklad- och konfektyrvaror.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §⁴

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

I fråga om kommanditbolag och annat handelsbolag är bolaget skattskyl-

⁴ Senaste lydelse 1986:1289 och proposition 1989/90:74.

digt. Har skattskyldig avlidit är dödsboet skattskyldigt. Har skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt.

För verksamhet som bedrivs av ställigt affärsverk är verket skattskyldigt. När i lagen talas om staten avses inte sådant verk.

4 §⁵

Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo, om *ej* annat följer av andra stycket. Vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog inträder skattskyldighet, i de fall som avses i punkt 1 *sjätte* stycket av anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen (1928:370), när betalning tas emot.

Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo, om *inte* annat följer av andra stycket. Vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog inträder skattskyldighet, i de fall som avses i punkt 1 *femte* stycket av anvisningarna till 24 § kommunal-skattelagen (1928:370), när betalning tas emot.

Bestämmelserna i första stycket andra meningen gäller dock endast om den beställda varan eller tjänsten är skattepliktig då vederlaget erhålls.

(Se vidare anvisningarna.)

5 §⁶

Redovisning för mervärdeskatt sker löpande för bestämda tidsperioder (redovisningsperioder). Redovisning skall ske för varje verksamhet för sig. *Driver någon flera verksamheter kan skattemyndigheten besluta att samtliga verksamheter tills vidare skall anses som en verksamhet i redovisningshänseende.*

Med utgående skatt förstås sådan skatt som belöper på skattepliktig omsättning i skattskyldigs verksamhet. Med ingående skatt förstås sådan skatt som belöper på förvärv eller *införsel* för verksamhet.

Redovisning för mervärdeskatt sker löpande för bestämda tidsperioder (redovisningsperioder).

Redovisning skall ske för varje verksamhet för sig. *En kommun skall i redovisningshänseende anses driva en verksamhet. Skattemyndigheten kan besluta om undantag från dessa bestämmelser.*

Med utgående skatt förstås sådan skatt som belöper på skattepliktig omsättning i skattskyldigs verksamhet. Med ingående skatt förstås sådan skatt som belöper på förvärv eller *import* för skattskyldigs verksamhet.

Som utgående skatt redovisas också sådan skatt som enligt 60 § skall erläggas vid import av tjänst.

(Se vidare anvisningarna.)

⁵ Senaste lydelse 1990:29.

⁶ Senaste lydelse 1986:1289 och proposition 1989/90:74.

6 §⁷

Redovisningsskyldighet föreligger om vederlagen för skattepliktiga varor och tjänster och, vid uttag, saluvärdena av sådana varor och tjänster (skattepliktig omsättning) för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. När särskilda skäl föreligger kan dock skattemyndigheten medge att skattskyldig skall vara redovisningsskyldig även i annat fall.

Sedan redovisningsskyldighet har inträtt kvarstår den till dess skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra. Har redovisningsskyldigheten inträtt på grund av att den skattepliktiga omsättningen har överstigit 30 000 kronor för beskattningsår, skall sådant beslut meddelas när det kan antas att den skattepliktiga omsättningen varaktigt kommer att uppgå till högst 30 000 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

7 §⁸

Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.

Med vara förstås enligt denna lag materiellt ting som *icke* är fastighet samt gas, värme och elektrisk kraft. Som fastighet anses även byggnad, ledning, stängsel eller liknande anläggning som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden. Som fastighet anses däremot *icke* egendom som avses i 2 kap. 3 § jordabalken (industritillbehör). Som fastighet anses *icke* heller annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som *bedrives* på fastigheten. Sådan utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande varmed byggnad för bostadsändamål nor-

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

Varor och tjänster är skattepliktiga om *inte* annat följer av 8 §.

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

⁷ Senaste lydelse 1986:1289 och proposition 1989/90:74.

⁸ Senaste lydelse 1985:1116.

malt förses anses dock som fastighet om utrustningen enligt 2 kap. 2 § jordabalken hör till byggnad.

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

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

anses dock som fastighet om utrustningen enligt 2 kap. 2 § jordabalken hör till byggnad.

Med tjänst förstås annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet än vara eller fastighet.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §⁹

Från skatteplikt undantas

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

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

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

4) flygbensin och flygfotogen,

5) allmän nyhetstidning,

6) periodiskt medlemsblad eller

Från skatteplikt undantas

1) sjukvård, tandvård och social omsorg,

2) utbildning,

3) bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet,

4) försäkringstjänster,

5) i punkt 7 av anvisningarna angivna varor och tjänster inom kulturverksamheten,

6) överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomt-rätt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet om inte annat följer av anvisningarna,

7) postverkets befordran av annat än postpaket, gruppkorband eller varor i diligenstrafiken,

8) frimärke, dock inte vid omsättning eller import i särskild för butiks-försäljning avsedd förpackning, samt sedel och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade 1967 eller senare som omsätts efter sitt me-

⁹ Senaste lydelse 1989:1027.

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

8) *sådan alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,*

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

12) *trycksak som är tullfri enligt tulltaxelagen (1987:1068) och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införs till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt spritdryck, vin eller starköl och tobaksvara vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt,*

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

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

tallvärde,

9) allmän nyhetstidning,

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

11) *införing eller ackquisition av annons i publikation av sådant slag som anges i 10,*

12) *framställning av publikation av sådant slag som anges i 10 samt tjänst som framställaren tillhandahåller i samband därmed,*

13) *Sveriges Radio-koncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag,*

14) läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller *införs* till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,

15) *organ, blod eller modersmjölk från människa,*

16) flygbensin och flygfotogen,

17) *lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel,*

18) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när *tillgången överläts* i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller *övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig,*

19) tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats.

(Se vidare anvisningarna.)

13 §¹⁰

Skatten utgår med nitton procent av beskattningsvärdet.

Skatten utgår med 23,46 procent av beskattningsvärdet.

14 §¹¹

Beskattningsvärdet utgör

1) vid omsättning av monteringsfärdigt hus och vid sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 10 § tredje stycket 60 procent av vederlaget och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet,

2) vid omsättning av byggnads- eller anläggningsentreprenad eller annan tjänst som avser fastighet 60 procent av vederlaget och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet, om ej annat följer av andra stycket,

3) vid annan omsättning vederlaget och, vid uttag, saluvärdet, om ej annat följer av tredje–femte styckena.

Vid omsättning av tjänst som avses i 10 § första stycket 5 utgör beskattningsvärdet 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet. Motsvarande gäller vid omsättning av

1) tjänst som avser yttre ledning för vatten, avlopp, fjärrvärme, gas, olja, elektricitet, teleförbindelse, ånga eller liknande,

2) tjänst som avser väg, gata, bro, parkeringsplats,

3) tjänst som avser spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled,

4) tjänst som avser mark för idrottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning,

5) tjänst enligt 10 § första stycket 1 som innefattar kontroll samt projektering, ritning, konstruktion och därmed jämförlig tjänst, när tjänsten avser industritillbehör eller annan ma-

Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget och, vid uttag, av saluvärdet. Vid uttag för försäljning från fartyg i fall som avses i 2 a § sjunde stycket, av andra än där uppräknade varor, skall dock beskattningsvärdet utgöras av varans inköpsvärde.

¹⁰ Senaste lydelse 1982:1184.

¹¹ Senaste lydelse 1989:1027.

skin, utrustning eller särskild inredning i byggnad, som enligt 7 § andra stycket räknas som vara.

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

15 §¹²

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

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen. Återtages vara med stöd av förbehåll om återtagerätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. får avdrag göras för vad säljaren vid avräkning gottskriver köparen för värdet av den återtagna varan, endast om det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

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

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

¹² Senaste lydelse 1985:1116.

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

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

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

Exporteras en vara av det slag som anges nedan, skall den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet av varan återföras, om den skattskyldige inte visar att varan har innehafts endast av skattskyldiga. De varor som avses är

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

2) naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar,

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

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

5) alster av bildkonst,

6) konstalster av glas, porslin eller annan keramik,

7) möbler,

8) fartyg eller luftfartyg.

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

Redovisningen av skatt, som hänför sig till omsättning enligt punkt 2 första stycket *f)* av anvisningarna till 2 § och som avser nyttjande av personbil, får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår nyttjandet har skett.

Uthyr eller upplåter den som är skattskyldig enligt 2 § *tredje* stycket, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldighet inträtt enligt meddelat beslut, fastigheten eller del därav till *annan än som anges i 2 § tredje stycket*, skall beloppet av åtnjutna avdrag för ingående skatt för ifrågavarande fastighet eller del därav återföras. Sker sådan uthyrning eller upplåtelse sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldighet har inträtt enligt meddelat beslut skall återföring göras med hälften av det belopp som nu sagts.

Redovisningen av skatt, som hänför sig till omsättning enligt punkt 2 första stycket *g)* av anvisningarna till 2 § och som avser nyttjande av personbil, får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår nyttjandet har skett.

(Se vidare anvisningarna.)

16 §¹³

Skattskyldig skall, om inte annat följer av andra eller sjätte stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §.

Första stycket gäller icke för detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet och ej heller omsättning, för vilken avräkning mellan köpare och säljare sker enligt avräkningsnota som upprättas av köparen.

På frankeringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

Faktura skall, om köparen begär det, utfärdas vid försäljning till skattskyldig köpare av fastighet, som utgör lagertillgång i byggnadsverksamhet och däri har tillförts skattepliktig tjänst utan att därefter ha tagits i bruk av säljaren. Av fakturan skall framgå utgående skatt som säljaren redovisat eller har att redovisa för gjorda uttag av skattepliktiga tjänster för fastigheten.

Säljer den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket fastighet skall han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den ingående skatt som han enligt 15 § femte stycket återfört på grund av fastighetsförsäljningen.

Säljer den som är skattskyldig enligt 2 § tredje stycket fastighet skall han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den ingående skatt som han enligt 15 § femte stycket återfört på grund av fastighetsförsäljningen.

Uppbär skattskyldig, som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad betalning i förskott eller a conto får faktura eller därmed jämförlig handling utvisande skattens belopp enligt första stycket utfärdas först när redovisningsskyldighet inträder enligt 5 b § tredje stycket.

(Se vidare anvisningarna.)

17 §¹⁴

Skattskyldig som är redovisningsskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts om ej annat följer av andra eller tredje stycket. Har medgivande enligt 5 a § andra stycket erhållits får avdrag för andra förvärv än sådana som avses i andra

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 och 60 §§ vid redovisning av skatt göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet.

I fråga om rätt att göra avdrag för ingående skatt i statlig och kommunal verksamhet gäller dock bestämmelserna i 18 a §.

Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller importen enligt god redovisningssed borde ha bokförts om inte annat följer av fjärde eller femte stycket. Har medgivande enligt 5 a § andra stycket erhållits får avdrag för andra förvärv än sådana som avses i fjärde eller femte stycket göras först vid beskattningsårets utgång eller när be-

¹³ Senaste lydelse 1979:1190.

¹⁴ Senaste lydelse 1989:1027.

eller tredje stycket göras först vid beskattningsårets utgång eller när betalning dessförinnan har erlagts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, *införsel* eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Har vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. får avdrag för den ingående skatten, oavsett principerna för den skattskyldiges bokföring, göras för den redovisningsperiod under vilken faktura eller motsvarande handling har mottagits.

Vid förvärv av avverkningsrätt till skog får avdrag för ingående skatt göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden. Rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt som tas ut vid *införsel* till landet inträder tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den skattskyldige. Har skattskyldig övertagit annan skattskyldigs verksamhet eller del därav äger han rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.

Delägare i samfällighet för vattenreglering, väghållning eller liknande ändamål får avdraga ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv med vad som belöper på hans andel i samfälligheten. Vad som nu har sagts gäller endast i den mån i samfälligheten deltagande fastighet används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Äger ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag) och tillhandahåller ett av företagen något annat av företagen en tjänst som inte är skattepliktig får det andra företaget göra avdrag för den skatt som belöper på det förstnämnda företags förvärv eller *införsel* för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller *införseln* hade gjorts av det skattskyldiga företaget. Vad nu har sagts gäller även aktiebolag vars aktier till mer än nio tiondelar ägs av ett eller flera helägda dotterbolag.

Förvärvat skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara inom landet från den som *ej* är skattskyldig för omsättning av varan, skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses *det belopp som skulle ha utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren om denne hade varit skattskyldig för omsättningen*. Vad nu sagts gäller även den som är

talning dessförinnan har erlagts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, *import* eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Förvärvat skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara inom landet från den som *inte* är skattskyldig för omsättning av varan, skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses *19 procent av vederlaget*. Vad nu sagts gäller även den som är skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

Redovisar skattskyldig olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som ej kunnat kvittas föreskrivs i 49 §.

(Se vidare anvisningarna.)

18 §¹⁵

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

- 1) stadigvarande bostad,
- 2) anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning,
- 3) utgifter för representation och liknande ändamål för vilka avdrag vid inkomsttaxeringen inte medges enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

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

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

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

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

Avdragsrätt föreligger inte heller för ingående skatt på försäljning från fartyg enligt 2 a § sjunde stycket.

¹⁵ Senaste lydelse 1988:705.

18 a §

Staten har inte avdragsrätt för ingående skatt.

En kommun har utöver vad som följer av 17 § första stycket rätt att göra avdrag även för ingående skatt som hänför sig till en verksamhet som inte medför skattskyldighet. I övrigt gäller bestämmelserna i 17 och 18 §§ i tillämpliga delar.

19 §¹⁶

Den som är redovisningsskyldig skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten i det län, där den verksamhet drivs som anmälan avser.

Skattskyldig, som bedriver verksamhet i vilken den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 200 000 kronor, skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten i det län, där hans hemortskommun är belägen. Skattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall dock alltid anmäla sig för registrering.

Anmälan för registrering göres på blankett enligt fastställt formulär. Drivver någon flera verksamheter lämnas anmälan för varje särskild verksamhet.

Anmälan görs senast två veckor innan verksamhet som medför redovisningsskyldighet börjar eller övertas. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall skattemyndigheten underrättas inom två veckor.

Om möjligt skall anmälan göras senast två veckor innan verksamhet som medför anmälningsplikt påbörjas eller övertas. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall skattemyndigheten underrättas inom två veckor.

Skattemyndigheten beslutar om registrering och utfärdar särskilt bevis om verkställd registrering. Vid registreringen tilldelas den redovisningsskyldige ett registreringsnummer.

Skattemyndigheten kan, om särskilda skäl föreligger, besluta om registrering även om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor.

En registrering kvarstår till dess skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra.

För att avgöra om redovisningsskyldighet föreligger får skattemyndigheten infordra uppgifter från näringsidkare som inte har anmält sig för registrering.

För att avgöra om anmälningsplikt föreligger får skattemyndigheten infordra uppgifter från näringsidkare som inte har anmält sig för registrering.

(Se vidare anvisningarna.)

¹⁶ Senaste lydelse 1986:1289 och proposition 1989/90:74.

21 §

Skattskyldig som inte är anmälningsskyldig enligt 19 § och inte heller registrerats enligt 19 § femte stycket skall redovisa utgående och ingående skatt i allmän självdeklaration för beskattningsåret. I fråga om förfarandet vid beskattningen av sådan skattskyldig gäller inte bestämmelserna i 22–57 och 64 a–71 §§, utan i stället bestämmelserna i lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter, taxeringslagen (1990:000) och uppbördslagen (1953:272).

Skattetillägg enligt taxeringslagen skall utgå med 20 procent till den del beräkningsunderlaget avser mervärdeskatt enligt första stycket.

22 §¹⁷

Den som är redovisningsskyldig skall lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske enligt 19 §. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod så länge redovisningsskyldighet föreligger. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

Kan det antas att ingående skatt för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga utgående skatt med minst 1 000 kronor varje månad kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara en kalendermånad. När särskilda skäl föreligger kan skattemyndigheten för viss skattskyldig besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara halvt eller helt beskattningsår.

Deklaration skall lämnas till skattemyndigheten i det län, där den skattskyldige registrerats, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod

I annat fall än som avses i 21 § skall en särskild deklaration lämnas för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod så länge registreringen kvarstår. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

Kan det antas att ingående skatt för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga utgående skatt med minst 1 000 kronor varje månad kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara en kalendermånad. För sådan skattskyldig som registrerats trots att den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kronor kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperioden skall vara helt beskattningsår.

Deklaration skall lämnas till skattemyndigheten i det län, där den skattskyldige registrerats, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod

¹⁷ Med nuvarande lydelse avses lydelsen enligt proposition 1989/90:74.

som deklarationen avser, om ej annat följer av anvisningarna. Sker inbetalning av skatt enligt 42 § andra stycket i behörig ordning, anses deklarationen ha lämnats till skattemyndigheten den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringshandling kommit in till postanstalt. *Om synnerliga skäl föreligger kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att skattskyldig eller grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som nu nämnts.*

som deklarationen avser, om ej annat följer av anvisningarna. Sker inbetalning av skatt enligt 42 § andra stycket i behörig ordning, anses deklarationen ha lämnats till skattemyndigheten den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringshandling kommit in till postanstalt.

Deklaration skall avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

Efter föreläggande skall deklaration lämnas även av den som inte enligt första stycket är deklarationsskyldig.

Bestämmelserna i 4 kap. 2 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter gäller i tillämpliga delar i fråga om deklaration för mervärdeskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

49 §¹⁸

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten, återbetalar skattemyndigheten det överskjutande beloppet i den mån kvittning *icke* skett enligt 17 § *åttonde* stycket.

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten, återbetalar skattemyndigheten det överskjutande beloppet i den mån kvittning *inte* skett enligt 17 § *nionde* stycket.

Överstiger skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod skatt som fastställts eller anses fastställd, återbetalar skattemyndigheten det överskjutande beloppet.

Den som i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävts honom, återfår av skattemyndigheten vad han betalat för mycket.

Står den skattskyldige i skuld för mervärdeskatt, har han vid återbetalning enligt första, andra eller tredje stycket rätt att återfå bara vad som överstiger skulden och avgifter som belöper på denna. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också föreskrifter som begränsar rätten till återbetalning.

Fordran på överskjutande ingående skatt får ej särskilt överlätas eller utmätas.

I övrigt gäller uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

51 §¹⁹

Följande beslut av skattemyndighet får överklagas hos länsrätten:

1. beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen,
2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut,

¹⁸ Senaste lydelse 1986:1289 och proposition 1989/90:74.

¹⁹ Med nuvarande lydelse avses lydelsen enligt proposition 1989/90:74.

3. beslut enligt 19 § fjärde *stycket* i fråga om registrering, samt

4. beslut om skattskyldighet, *redovisningsskyldighet*, restavgift eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt.

Följande beslut får inte överklagas:

1. beslut om skatterevision, samt

2. skattemyndighetens beslut i fråga om föreläggande av vite.

Skattemyndighetens beslut i övrigt enligt denna lag överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

3. beslut enligt 19 § fjärde *och femte styckena* i fråga om registrering, samt

4. beslut om skattskyldighet, restavgift eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt.

Införsel

Import

58 §²⁰

Införs annan skattepliktig vara än värme eller elektrisk kraft till landet skall skatt erläggas till tullmyndighet. Tullagen (1987:1065) gäller i fråga om skatten *om regeringen inte förordnar annat*.

Bestämmelserna i 7 § *första och andra styckena* samt 8 § gäller i tillämpliga delar i fråga om *införsel*.

Införs annan skattepliktig vara än värme, *kyla* eller elektrisk kraft till landet skall skatt erläggas till tullmyndighet. Tullagen (1987:1065) gäller i fråga om skatten. Bestämmelserna i 7, 8 *och 13 §§* gäller i tillämpliga delar i fråga om *import av vara*.

Skyldighet att erlagga skatt föreligger dock inte för trycksak som är tullfri enligt tulltaxelagen (1987:1068) eller framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införs till landet som gåva eller annars utan vederlag, och inte heller för spritdryck, vin, starköl eller tobaksvara vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

59 §²¹

Mervärdeskatt utgår med nionde procent av beskattningsvärdet. För monteringsfärdigt hus utgår dock skatten med elva och fyra tiondels procent av beskattningsvärdet.

Beskattningsvärdet är lika med tullvärdet med tillägg av tull samt

Vid import av vara är beskattningsvärdet lika med tullvärdet med

²⁰ Senaste lydelse 1989:1027.

²¹ Senaste lydelse 1987:1236.

annan statlig avgift eller skatt, *mer-
värdeskatten inbegripen*.

Vid bestämmande av beskattningsvärdet i fall som avses i 15 § lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. iakttas att, om varan

reparerats i utlandet, beskatt-
ningsvärdet är lika med det belopp
som betingats för reparationen med
tillägg som i *andra* stycket sägs,

bearbetats på annat sätt eller tillverkats av svenskt eller i Sverige förtullat
material, avdrag får medges för vad som i annan ordning belagts med mer-
värdeskatt,

tillverkats med utnyttjande av svenskt konstruktionsarbete eller annan
liknande svensk prestation, avdrag får medges för värdet av sådant arbete
eller sådan prestation.

tillägg av tull samt annan statlig av-
gift eller skatt *än mervärdeskatt*.

reparerats i utlandet, beskatt-
ningsvärdet är lika med det belopp
som betingats för reparationen med
tillägg som i *första* stycket sägs,

60 §

*Vid import skall mervärdeskatt er-
läggas av importören för följande
tjänster*

1. reklamtjänst,
2. automatisk databehandling och
utarbetande av system eller program
för automatisk databehandling,
3. tillhandahållande av informa-
tion,
4. tjänst avseende fastighet i Sve-
rige,
5. skrivtjänst och översättnings-
tjänst,
6. upplåtelse eller överlåtelse av
rätt till patent, nyttjanderätt till kon-
struktion eller uppfinning, mönster-
rätt, varumärkesrätt, rätt som omfat-
tas av lagen (1960:729) om upphovs-
rätt till litterära och konstnärliga verk
eller av lagen (1960:730) om rätt till
fotografisk bild samt rätt att utnyttja
sådana system eller program för au-
tomatisk databehandling som inte är
skyddade genom lagen om upphovs-
rätt till litterära och konstnärliga
verk,
7. kontroll eller analys av vara,
8. annan tjänst av ekonomisk, juri-
disk, administrativ eller därmed jäm-
förlig art.

*Med import av tjänst avses att en
tjänst som skall tillgodogöras inom
landet tillhandahålls eller förmedlas
av en utländsk företagare som inte är
skattskyldig här i landet. Skatteplik-
ten avser endast tjänst som skulle ha
varit skattepliktig om den tillhanda-*

hållits eller förmedlats av någon som är skattskyldig här i landet.

Skatt enligt denna paragraf skall inte erläggas

1. av staten eller en kommun,

2. av den som, om tjänsten anskaffats inom landet, skulle ha haft rätt till avdrag motsvarande hela den ingående skatten,

3. om importen inte sker i en yrkesmässig verksamhet och dess sammanlagda beskattningsvärde uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

Skyldighet att erlagga skatt enligt denna paragraf medför inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 17 §. Avser erlagd skatt import av tjänst som delvis är hänförlig till skattepliktig verksamhet, får dock avdrag göras på sätt som anges i andra stycket tredje meningen anvisningarna till 17 §.

73 §

Utgående mervärdesskatt räknas icke som intäkt och ingående sådan skatt icke som kostnad vid inkomsttaxeringen.

Har mervärdesskatt likväl medräknats vid inkomstredovisningen anses skatten i den mån den betalats till staten som sådan speciell skatt, för vilken avdrag får åtnjutas vid inkomsttaxeringen enligt kommunalskattelagen. Till följd härav utgör återbetalad, avkortad eller avskrivnen mervärdesskatt, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen. *För skattskyldig som icke är redovisningsskyldig utgör dock utgående mervärdesskatt intäkt och ingående sådan skatt kostnad vid inkomstredovisningen enligt kommunalskattelagen.*

Har återföring av mervärdesskatt gjorts enligt 15 § femte eller sjätte stycket räknas det återförda beloppet, i den mån det har betalats till staten, som driftkostnad vid beräkning av inkomst av fastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen.

76 b §²²

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan medge

Mervärdesskatt, som hänför sig till varor som införts eller förvärvats för

²² Senaste lydelse 1985:1116.

återbetalning av mervärdesskatt som hänför sig till förvärv eller införsel av vara som gjorts av FN-organ, statligt biståndsorgan eller riksomfattande hjälporganisation, när varan är avsedd att föras ut ur landet för utomlands bedriven verksamhet.

att föras ut ur landet och användas för utomlands bedriven verksamhet, skall återbetalas, om införseln eller förvärvet gjorts av ett FN-organ, ett statligt biståndsorgan eller en riksomfattande hjälporganisation.

Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning. Dess beslut får överklagas hos kammarrätten.

Anvisningar

till 1 §²³

Vad som enligt denna lag förstås med omsättning anges i punkt 2 av anvisningarna till 2 §.

Mervärdesskatt utgår inte vid export om regeringen ej särskilt förordnat att skatt skall erläggas.

Mervärdesskatt utgår inte vid export.

till 2 §

1.²⁴ Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen eller 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av sådan fastighet, upplåtelse av avverkningsrätt och avyttring av skogsprodukter i fall som avses i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen samt annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt samt när ersättningen vid upplåtelse av avverkningsrätt eller avyttring av skogsprodukter utgör intäkt av kapital enligt 25 § 2 mom. tredje stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 5 § andra och tredje styckena kommunalskattelagen eller 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, uthyrning enligt 2 § tredje stycket av sådan fastighet samt annan omsättning av varor eller tjänster i former jämförliga med näringsverksamhet, allt under förutsättning att omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. Skattskyldighet för delägare i ett enkelt bolag bestäms av bolagets hela omsättning. Motsvarande gäller vid samäganderätt.

Om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller skattepliktiga varor eller tjänster mot vederlag utan att tillhandahållandet in-

²³ Senaste lydelse 1979:1190.

²⁴ Senaste lydelse 1989:1027 och proposition 1989/90:74.

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

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

går som ett led i en myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej. Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot vederlag, är att anse som yrkesmässig verksamhet, även om åtgärderna ingår som ett led i en myndighetsutövning.

Med kommun förstås i denna lag primärkommun och landstingskommun.

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som *inte* medför skattskyldighet anses *inte* som yrkesmässig. Som yrkesmässig anses dock försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering och finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Om en arbetsgivare med verksamhet som *inte* medför skattskyldighet tillhandahåller kost åt personal, räknas denna tjänst som yrkesmässig verksamhet endast om det allmänna saluvärdet för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Skattskyldigs försäljning av personbil eller motorcykel anses som yrkesmässig, endast om rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat.

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

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

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

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

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov, om ej annat följer av elfte eller trettonde stycket. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkursband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning eller ianspråktagande för eget behov av elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, vatten samt transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

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

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

Verksamhet som utövas vid offentliga bibliotek, vetenskapliga institutioner och därmed jämförliga inrättningar räknas som yrkesmässig, till den del den bedrivs i konkurrens med näringsverksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

Fastighetsägare, som avyttrar fastighet eller del därav för vilken han medgivits skattskyldighet enligt 2 § fjärde stycket, skall om han fortsätter uthyrnings- eller upplåtelseverksamheten efter försäljningen vara skattskyldig härför till dess han frånträder fastigheten.

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av

1) vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, sjukvård, hälsovård, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda eller annan social omvårdnad,

2) vara, som tillverkats eller tjänst som utförts som ett led i undervisningen i en annan gymnasieskola än en där jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring bedrivs, när varan eller tjänsten tillhandahålls av huvudmannen,

3) vara eller tjänst i en av en ideell förening bedriven verksamhet, när inkomsten därav utgör sådan inkomst av rörelse för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Fastighetsägare, som avyttrar fastighet eller del därav för vilken han medgivits skattskyldighet enligt 2 § tredje stycket, skall om han fortsätter uthyrnings- eller upplåtelseverksamheten efter försäljningen vara skattskyldig härför till dess han frånträder fastigheten.

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av vara eller tjänst i en av en ideell förening bedriven verksamhet, när inkomsten därav utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

2.²⁵ Med omsättning förstås enligt denna lag att vara levereras i samband med försäljning, att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst

²⁵ Senaste lydelse 1989:1027.

samt att vara eller tjänst uttas. Med försäljning eller tillhandahållande likställs byte. Med uttag förstås att

a) vara tas i anspråk av den skattskyldige eller överläts utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, när rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat,

b) vara överförs från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till verksamhetsgren som ej medför skattskyldighet,

c) skepp, fartyg eller luftfartyg eller del, tillhör eller utrustning därtill, som vid förvärvet eller införseln har undantagits från skatteplikt enligt 8 § 1, tas i anspråk för ändamål som ej berättigar till sådant undantag,

d) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, om ej annat följer av andra stycket,

e) tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet av annan än den skattskyldige tillförs fastighet som innehas eller nyttjas av den skattskyldige för annat ändamål än stadigvarande bruk i byggnadsverksamheten,

f) personbil, som utgör anläggnings- eller omsättningstillgång hos den som är skattskyldig för omsättning av sådant fordon, eller annan vara, som utgör omsättningstillgång

c) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, om inte annat följer av tredje stycket,

d) serveringstjänst som, i annat fall än som avses i c), utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige i personalservering utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet,

e) byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet av annan än den skattskyldige tillförs en fastighet som hos den skattskyldige utgör lagertillgång i näringsverksamhet enligt kommunal-skattelagen,

f) byggnads- eller anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst samt lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel utförs av ägaren på en fastighet som han använder i en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger,

g) personbil, som utgör anläggnings- eller omsättningstillgång hos den som är skattskyldig för omsättning av sådant fordon, eller annan vara, som utgör omsättningstillgång

i skattskyldigs verksamhet, utnyttjas av den skattskyldige eller annan för privat bruk, när värdet av det privata utnyttjandet är mer än ringa.

Omsättning enligt första stycket d) anses *ej* föreligga, om tjänst som uttas avser nyttjande av personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning. Utför skattskyldig själv tjänst för egen räkning anses omsättning enligt första stycket d) föreligga endast om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde.

Som omsättning anses *ej* uttag av vara, som *utgör omsättningsstillgång*, för användning i verksamhet som medför skattskyldighet.

Som omsättning anses inte heller skadevållandes avhjälpande av skada. *Ersättning som erhålles för annat omhändertagande än sådant som sker i samband med förstöring av vara anses inte som omsättning för mottagaren.*

Kommuns ianspråktagande för eget behov av sådan vara eller tjänst som avses i punkt 1 åttonde stycket sista meningen utgör inte omsättning enligt denna lag.

Med personbil förstås enligt denna lag även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram.

i skattskyldigs verksamhet, utnyttjas av den skattskyldige eller annan för privat bruk, när värdet av det privata utnyttjandet är mer än ringa.

Statens eller en kommuns ianspråktagande av egna varor eller tjänster för eget behov skall inte anses som uttag.

Omsättning enligt första stycket c) anses *inte* föreligga, om tjänst som uttas avser nyttjande av personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning. Utför skattskyldig själv tjänst för egen räkning anses omsättning enligt första stycket c) föreligga endast om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde.

Som omsättning anses *inte* uttag av vara *eller tjänst* för användning i *egen* verksamhet som medför skattskyldighet.

Som omsättning anses inte heller skadevållandes avhjälpande av skada.

Bestämmelserna i första stycket f) gäller endast om de nedlagda löne-kostnaderna för arbetena, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna, för beskattningsåret överstiger 150 000 kronor.

Som omsättning enligt första stycket e) räknas inte lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

cill 2 a §²⁶

Bestämmelserna i tredje stycket 2, 3, 5–8 eller 13 gäller endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och

Bestämmelserna i tredje stycket 2, 3, 5, 7–9 eller 11–16 gäller endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet

²⁶ Senaste lydelse 1988:1152.

som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

Bestämmelserna i sjätte stycket tillämpas inte i de fall när köparen är bosatt i Danmark, Finland eller Norge. Vid leverans till sådan köpare av vara eller grupp av varor som normalt utgör en helhet och med ett försäljningspris, exklusive mervärdesskatt, om minst 1 000 kronor anses dock leveransen ha skett genom export under förutsättning att varan i nära anslutning till leveransen av köparen har införts till Danmark, Finland eller Norge och att mervärdesskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt har erlagts vid införseln enligt tullräkning eller motsvarande handling.

till 5 §

Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370).

Med ingående skatt avses även skatt som enligt 16 § fjärde eller femte stycket har upptagits i faktura eller intyg.

till 8 §²⁷

Som yrkesmässig sjöfart anses även transport med skepp av eget gods. Undantaget för skepp gäller inte sådan farkost, för vilken förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Flodspruta, pontonkran, flytdocka och annan till tulltaxenr 89.05 tulltaxelagen (1987:1068) hänförlig farkost än bärgningsfartyg utgör skattepliktig vara.

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för att användas vid sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.

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

1. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barns börd, om åtgärderna avser vård vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller vid inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. Som sjukvård skall även anses vård av sådan beskaffenhet som berättigar till sjuk-

²⁷ Senaste lydelse 1989:1027.

vårdersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring samt vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Även sjuktransporter som utförs med därför särskilt inrättade fordon hänförs till sjukvård.

Undantaget beträffande sjukvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även sådana kontroller och analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren av annan som ett led i sjukvården. Undantaget avser inte vård av djur.

2. Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Undantaget beträffande tandvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Undantaget avser inte vård av djur.

3. Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan jämförlig social omsorg.

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som bedriver omsorgen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna.

4. Undantaget beträffande utbildning omfattar varor och tjänster som den som bedriver utbildningen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna.

Undantaget omfattar inte sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.

5. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses omsättning och förmedling av aktier,

andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej.

Undantaget för bank- och finansieringstjänster omfattar inte notariatverksamhet, inkassotjänster, uthyrning av förvaringsutrymmen eller finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

6. Med försäkrings tjänster avses även tjänster hänförliga till återförsäkringsverksamhet samt tjänster utförda av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar. Undantaget beträffande försäkrings tjänster omfattar inte försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering.

7. Undantaget från skatteplikt enligt 8 § 5 gäller

a) upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte såvitt avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling och inte heller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

b) överlåtelse eller import av sådant alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

c) en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av sådant framförande,

d) biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar,

e) biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

f) arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur,

g) museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhan-

dahållande av föremål för utställning.

8. Undantaget enligt 8 § 6 för fastighetsupplåtelse omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet och värme som sker som ett led i fastighetsupplåtelsen. Detsamma gäller tillhandahållande av nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar.

Undantaget gäller inte vid

a) sådan upplåtelse för vilken skattskyldighet medgivits enligt 2 § tredje stycket,

b) upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete,

c) rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,

d) upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,

upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,

upplåtelse av förvaringsbox,

upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,

upplåtelse av byggnad eller mark för djur.

9. Undantaget för allmän nyhetstidning i 8 § 9 gäller sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

10. Undantaget för periodisk publikation i 8 § 10 gäller svensk och utländsk publikation, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sådan som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad i Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sådan som

Undantaget för allmän nyhetstidning gäller sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänförs endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning

räknas endast *sammanslutning* som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

Undantaget för mynt gäller inte guldmynt präglade efter den 1 januari 1967 som omsätts efter sitt metallvärde.

anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

11. Undantagen i 8 § 9–12 omfattar även publikation i form av radiotidning eller kassettidning.

till 14 §²⁸

I vederlaget eller saluvärdet inräknas *mervärdeskatt* och annan statlig skatt eller avgift.

I vederlaget, saluvärdet eller *inköpsvärdet* inräknas *varje* annan statlig skatt eller avgift *än mervärdeskatt*.

Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom ränta.

Vid beräkning av beskattningsvärde eller skattepliktig omsättning får avdrag icke göras för s.k. villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid. Ej heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel.

Vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering, skall i beskattningsvärdet icke inräknas något värde för den inbytta motorn. Vad nu sagts gäller även vid annan jämförlig omsättning.

Varas saluvärde bestäms enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrives i kommunalskattelagen.

Med saluvärde avses marknadsvärde enligt kommunalskattelagen, om inget annat följer av sjunde och åttonde styckena.

Vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad och ej ingår såsom ett led i sådan entreprenad, exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp, utgöres beskattningsvärdet av hela vederlaget. Utgöres särskild ersättning för inmonteringen, bestäms beskattningsvärdet för denna del av vederlaget enligt vad som gäller för tjänst som avser fastighet.

Vid skattepliktig omsättning av inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet utgöres beskatt-

²⁸ Senaste lydelse 1985:1116.

ningsvärdet alltid av vederlaget eller saluvärdet eller, i fråga om monteringsfärdigt hus, 60 procent av vederlaget eller saluvärdet.

Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster, för vilka olika regler för beskattningsvärdets bestämmande gäller eller av vilka en del *icke* är skattepliktiga, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Motsvarande gäller saluvärde vid uttag.

Vid uttag av tjänst som avser fastighet anses saluvärdet motsvara summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete.

Med monteringsfärdigt hus förstås hus avsett för stadigvarande bruk, som för uppförande på fast grund levereras antingen i form av färdigställda byggnadselement, innefattande fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner, även med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial, samt byggnads-snickrier, eller på motsvarande sätt färdigmonterat.

Vid omsättning enligt punkt 2 första stycket f) av anvisningarna till 2 § anses som beskattningsvärde ett belopp som överensstämmer med det schablonvärde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har fastställts i fråga om tillhandahållande av bilförmån åt anställd.

till 16 §²⁹

Faktura, avräkningsnota eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varans mottagande. I en sådan handling skall också anges registreringsnumret för den som

Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster, av vilka en del *inte* är skattepliktiga, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Motsvarande gäller saluvärde vid uttag.

Vid omsättning enligt punkt 2 första stycket g) av anvisningarna till 2 § anses, *såvitt avser nyttjande av personbil för privat bruk*, som beskattningsvärde ett belopp som överensstämmer med det schablonvärde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har fastställts i fråga om tillhandahållande av bilförmån åt anställd.

Faktura, avräkningsnota eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varans mottagande. I en sådan handling skall också anges *den skattskyldiges* registrerings-

²⁹ Senaste lydelse 1986:1289 och proposition 1989/90:74.

är redovisningsskyldig för omsättningen. Skattemyndigheten får, när det finns särskilda skäl, medge att uppgift om registreringsnumret utelämnas i en avräkningsnota som upprättas av köparen. Vid förvärv som avses i 17 § *sjätte* stycket skall handlingen innehålla uppgift om säljarens personnummer eller organisationsnummer eller, om sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift.

nummer. Den som inte är registrerad enligt 19 § skall ange person- eller organisationsnummer. Skattemyndigheten får, när det finns särskilda skäl, medge att *nummeruppgiften* utelämnas i en avräkningsnota som upprättas av köparen. Vid förvärv som avses i 17 § *åttonde* stycket skall handlingen innehålla uppgift om säljarens personnummer eller organisationsnummer eller, om sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift.

till 17 § ³⁰

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

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

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

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

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

³⁰ Senaste lydelse 1985:1116.

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

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

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

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

En fastighetsägare får, i den mån han är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse av fastighet eller del därav enligt 2 § *fjärde* stycket, inom tre år från förvärvet dra av den skatt som upptagits i ett av säljaren utfärdat intyg enligt 16 § femte stycket. Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

till 19 §

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

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

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

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

En fastighetsägare får, i den mån han är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse av fastighet eller del därav enligt 2 § *tredje* stycket, inom tre år från förvärvet dra av den skatt som upptagits i ett av säljaren utfärdat intyg enligt 16 § femte stycket. Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

Utländsk företagare, som enligt punkt 1 *tionde* stycket av anvisningarna till 2 § skall företrädas av representant, *skall anmäla sig för registrering i det län, där representantens hemortskommun är belägen.*

till 22 §³¹

Om skattskyldig regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut kan skattemyndigheten medge att redovisningsperiod om en eller två månader får förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar. Deklaration skall dock även i sådant fall lämnas inom den för perioden föreskrivna ordinarie tiden.

Deklaration som avser *redovisningsperioden juli-december eller* Deklaration som avser helt kalenderår får lämnas senast den 5 april året därpå.
den 5 april året därpå.

Deklaration för redovisningsperiod som går till ända den 30 juni får lämnas senast den 20 augusti.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991, om inte annat framgår av punkterna 2–6 nedan. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. De nya föreskrifterna i 18 a § första stycket samt, i fråga om staten, 2 § tredje stycket, 17 § andra stycket och 60 § tredje stycket 1 tillämpas från ingången av juli månad 1991.

3. De beslut som regeringen meddelat med stöd av äldre bestämmelser i 2 § tredje stycket och 12 § skall inte gälla efter utgången av år 1990. De beslut som regeringen meddelat med stöd av äldre bestämmelser i punkten 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § skall inte gälla efter utgången av juni månad 1991.

4. Avdrag medges inte för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av en vara, om den skattskyldige enligt äldre bestämmelser skulle ha saknat rätt till avdrag och varan har ägts av den skattskyldige vid något tillfälle under de senaste två åren före ikraftträdandet.

5. En kommun har inte rätt till avdrag enligt 18 a § andra stycket för skatt som hänför sig till förvärv av en vara som levererats till kommunen före den 1 januari 1991. Detsamma gäller för skatt som hänför sig till tjänst avseende uthyrning av en vara till en kommun, om kommunen tagit varan i bruk eller i besittning före den 1 januari 1991. I fråga om skatt på sådana varor eller tjänster föreligger avdragsrätt för kommun endast i den mån detta följer av 17 – 18 §§.

6. De nya föreskrifterna i 13 §, 17 § åttonde stycket, 58 § såvitt avser hänvisningen till 13 §, 59 § utom den om monteringsfärdigt hus samt anvisningarna till 14 § första stycket tillämpas först från den 1 januari 1992.

³¹ Senaste lydelse 1986:1289 och proposition 1989/90:74.

2 Förslag till Lag om upphävande av vissa författningar på mervärdeskattområdet

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att följande författningar skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990, nämligen

1. Förordningen (1968:591) om erläggande av mervärdeskatt i vissa fall vid utförsel,
2. Förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet,
3. Regeringens beslut den 7 maj 1975 om undantag från skatteplikt till mervärdeskatt för vissa luftkuddefarkoster,
4. Regeringens beslut den 5 april 1979 om undantag från skatteplikt till mervärdeskatt för doktorsavhandlingar.

De upphävda författningarna gäller dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1991.

3 Förslag till Lag om särskilt bidrag till kommuner

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs följande

1 § Statsbidrag utgår till en kommun för att kompensera denna för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdeskatt uppkommer vid upphandling i jämförelse med egen verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Sådant bidrag till kommun utgår även då en kommun lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden.

Med kommun förstås i denna lag primärkommun och landstingskommun.

2 § Bidragsbeloppet beräknas enligt schablon. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om schablonberäkningen och om förfarandet för ansökan om bidrag.

3 § Skattemyndigheten beslutar om bidrag. Dess beslut överklagas till riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Häri genom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)¹

dels att i 68 § 2 och 6 mom. samt 84 § orden "överskjutande preliminär skatt" skall bytas ut mot "överskjutande skatt",

dels att 1 §, 2 § 1 och 2 mom., 13 § 1 mom., 27 § 2 och 3 mom., 68 § 1 och 4 mom., 69 § 1 och 2 mom. och 70 § 2 mom. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Med skatt förstås i denna lag, om inte annat anges, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt, kommunal inkomstskatt, skogs-värdsavgift, vinstdelningsskatt, särskild vinstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, statlig fastighetsskatt, skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) samt annuitet på avdikningslån.

Med skatt förstås i denna lag, om inte annat anges, statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, utskiftningsskatt, ersättningsskatt, kommunal inkomstskatt, skogs-värdsavgift, vinstdelningsskatt, särskild vinstskatt, egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter, statlig fastighetsskatt, skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00), annuitet på avdikningslån samt mervärdeskatt i fall som avses i 21 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Regeringen får, om särskilda omständigheter föranleder det, föreskriva att i samband med uppbörden av skatt skall uppbäras även andra avgifter än sådana som anges i första stycket. Har sådan föreskrift meddelats skall, om inte annat anges, vad i denna lag stadgas angående skatt tillämpas beträffande den avgift som avses med föreskriften.

2 §

1 mom.³ Beteckningar som används i kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt eller taxeringslagen (1990:00) har samma betydelse i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

1 mom. Beteckningar som används i kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, taxeringslagen (1990:00) eller lagen (1968:430) om mervärdeskatt har samma betydelse i denna lag, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

2 mom.⁴ I denna lag förstås med

slutlig skatt: skatt som har påförts vid den årliga debiteringen på

slutlig skatt: skatt som har påförts vid den årliga debiteringen på

¹ Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771
68 § 2 mom. 1986:1288 och proposition 1989/90:74
68 § 6 mom. 1985:404

84 § med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:74.

² Senaste lydelse 1989:349 och proposition 1989/90:74.

³ Senaste lydelse 1986:1288 och proposition 1989/90:74.

⁴ Senaste lydelse 1984:669 och proposition 1989/90:74.

grund av skattemyndighets beslut eller på grund av annat beslut, som enligt gällande föreskrifter skall beaktas vid sådan debitering, och återstår efter iakttagande av bestämmelserna om nedsättning av skatt enligt 4 mom. samt 2 § lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer och 3 § lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift;

preliminär skatt: i 3 § nämnd skatt, som betalas i avräkning på slutlig skatt;

överskjutande ingående mervärdeskatt: den del av ingående mervärdeskatt som återstår sedan utgående mervärdeskatt avräknats;

kvarstående skatt: skatt, som återstår att betala, sedan preliminär skatt har avräknats från slutlig skatt;

kvarstående skatt: skatt, som återstår att betala, sedan preliminär skatt och överskjutande ingående mervärdeskatt har avräknats från slutlig skatt;

överskjutande skatt: sådan preliminär skatt och överskjutande ingående mervärdeskatt som överstiger slutlig skatt;

tillkommande skatt: skatt som skall betalas på grund av eftertaxering eller enligt beslut om debitering sedan påföringen av slutlig skatt har avslutats;

kvarskatteavgift: avgift enligt 27 § 3 mom.;

respitränta: ränta enligt 32 §;

anståndsränta: ränta enligt 49 § 4 mom.;

ö-skatteränta: ränta enligt 69 § 1 mom.;

restitutionsränta: ränta enligt 69 § 2 mom.;

skattereduktion: nedsättning av skatt enligt 4 mom.;

inkomstår: det kalenderår, som närmast har föregått taxeringsåret;

uppbördsår: tiden från och med februari månad ett år till och med januari månad det följande året;

uppbördsmånad: varje månad under uppbördsåret;

gift skattskyldig: skattskyldig som taxeras med tillämpning av 52 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och 11 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt;

ogift skattskyldig: annan skattskyldig fysisk person än nyss har sagts.

13 §

1 mom.⁵ Preliminär B-skatt skall tas ut med belopp motsvarande 120 procent av den slutliga skatt som har påförts den skattskyldige året före inkomståret. Understiger den slutliga skatten den ursprungligen debiterade B-skatten tas preliminär B-skatt ut med 110 procent.

Preliminär B-skatt enligt första stycket får inte tas ut med lägre belopp än som motsvarar den preliminära B-skatt som har debiterats för året före inkomståret.

⁵ Senaste lydelse 1988:1525 och proposition 1989/90:74.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte när preliminär B-skatt skall beräknas med ledning av preliminär taxering enligt 2 mom. eller när annars särskilda omständigheter föreligger.

I den slutliga skatt som avses i första stycket skall inte inräknas utskiftningskatt, ersättningsskatt, skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) eller sådan i denna lag inte omnämnd skatt eller avgift, vilken har påförts enligt bestämmelse i annan författning.

I den slutliga skatt som avses i första stycket skall inte inräknas utskiftningskatt, ersättningsskatt, skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00), *mervärdesskatt enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt* eller sådan i denna lag inte omnämnd skatt eller avgift, vilken har påförts enligt bestämmelse i annan författning.

Vid beräkning av preliminär B-skatt skall, om möjligt, hänsyn tas till preliminär A-skatt som den skattskyldige kan ha att betala på grund av förordnande enligt 3 § 3 mom. andra stycket.

27 §

2 mom.⁶ Vid debitering av slutlig skatt skall skattskyldig gottskrivas:

- 1) debiterad preliminär B-skatt;
- 2) sådan preliminär A-skatt, som den skattskyldiges arbetsgivare i strid mot denna lag eller med stöd av lagen meddelade bestämmelser underlåtit att innehålla genom skatteavdrag och som till följd härav fastställts till betalning; *samt*
- 3) annan än under 1) och 2) avsedd preliminär skatt, som av den skattskyldige erlagts.

3 mom.⁷ Överstiger skattskyldigs slutliga skatt den preliminära skatt som han har betalat senast den 18 januari året efter inkomståret och den preliminära skatt som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. 1 eller 2, skall den skattskyldige betala en avgift (kvarskatteavgift) på det överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift utgår med två procent på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 30 april året efter inkomståret och med tio procent på resterande del. Om sär-

- 2) sådan preliminär A-skatt, som den skattskyldiges arbetsgivare i strid mot denna lag eller med stöd av lagen meddelade bestämmelser underlåtit att innehålla genom skatteavdrag och som till följd härav fastställts till betalning;

3) annan än under 1) och 2) avsedd preliminär skatt, som av den skattskyldige erlagts; *samt*

- 4) *överskjutande ingående mervärdesskatt.*

3 mom. Överstiger skattskyldigs slutliga skatt, *efter avdrag för överskjutande ingående mervärdesskatt*, den preliminära skatt som han har betalat senast den 18 januari året efter inkomståret och den preliminära skatt som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. 1 eller 2, skall den skattskyldige betala en avgift (kvarskatteavgift) på det överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift utgår med två procent på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 30 april

⁶ Senaste lydelse 1974:771.

⁷ Senaste lydelse 1988:1525 och proposition 1989/90:74.

skild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.

året efter inkomståret och med tio procent på resterande del. Om särskild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.

Avgift, i förekommande fall efter avdrag för ö-skatteänta, påförs inte om beloppet understiger femtio kronor. Vid beräkningen av avgiften gäller att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00);

att avgift inte skall beräknas på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst 20 000 kronor och har betalats senast den 30 april året efter inkomståret;

att avgift inte skall beräknas på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst *den mervärdeskatt som avses i 1 § första stycket jämte 20 000 kronor* och har betalats senast den 30 april året efter inkomståret;

att belopp, som avgiften skall beräknas på, avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Ändras debitering eller tillgodoräkning av preliminär skatt eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av kvarskatteavgift. Avgiften bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Ändras debitering eller tillgodoräkning av preliminär skatt *eller överskjutande ingående mervärdeskatt* eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av kvarskatteavgift. Avgiften bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om kvarstående skatt och tillkommande skatt skall tillämpas på kvarskatteavgift om inte annat anges.

68 §

1 mom.⁸ Överstiger erlagd preliminär skatt motsvarande slutliga skatt eller har genom skatteavdrag enligt 40 § 2 mom. andra stycket innehållits mer än som svarar mot den skattskyldige påförd kvarstående skatt, skall den skattemyndighet som debiterat skatten, skyndsamt ombesörja att det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige. Återbetalning av överskjutande *preliminär* skatt skall dock ske endast om skatten tillsammans med ö-skatteänta, i förekommande fall efter avdrag för kvarstående skatt och kvarskatteavgift, uppgår till minst tjugofem kronor.

1 mom. Överstiger erlagd preliminär skatt *och överskjutande ingående mervärdeskatt* motsvarande slutliga skatt eller har genom skatteavdrag enligt 40 § 2 mom. andra stycket innehållits mer än som svarar mot den skattskyldige påförd kvarstående skatt, skall den skattemyndighet som debiterat skatten, skyndsamt ombesörja att det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige. Återbetalning av överskjutande skatt skall dock ske endast om skatten tillsammans med ö-skatteänta, i förekommande fall efter avdrag för kvarstående skatt och kvarskatteavgift, uppgår till minst tjugofem kronor.

Efter beslut, som avses i 45 § 2 mom., skall skattemyndigheten utbetala i beslutet angivet belopp. Detsamma gäller belopp, som anges i beslut enligt 45 § 3 mom., i den mån beloppet inbetalats.

⁸ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:74.

Regeringen får förordna att sådan återbetalning av skatt som avses i första stycket, får verkställas av annan än skattemyndighet.

4 mom.⁹ Har skattskyldig, som enligt 1 eller 2 mom. är berättigad få tillbaka erlagt skattebelopp eller som är berättigad till ränta enligt 69 § 1 mom., inte betalt honom påförd skatt inom i denna lag föreskriven tid, äger han utfå endast vad som överstiger det obetalda beloppet och den restavgift som belöper på detta. Återstoden skall gottskrivas honom till betalning av den obetalda skatten och restavgiften samt i förekommande fall tillställas annan skattemyndighet med tillämpning av bestämmelserna i 3 mom.

Vad i föregående stycke stadgas skall också tillämpas på skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad få tillbaka erlagd preliminär skatt eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att betala tillkommande skatt, som har debiterats på grund av taxering för inkomst eller förmögenhet för det år vartill den preliminära skatten hänförs sig eller på grund av sådant beslut om skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) som avser samma taxering. Har, då återbetalning enligt 1 mom. skall ske, den tillkommande skatten inte påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av allmän förvaltningsdomstol i mål om taxering eller avgift som nyss har sagts eller av skattemyndighet om höjd debitering eller om rättelse av skattelängd, får den preliminära skatten eller räntan innehållas i avvaktan på att tillkommande skatt påförs.

Vad i föregående stycke stadgas skall också tillämpas på skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad få tillbaka erlagd preliminär skatt, *överskjutande ingående mervärdeskatt* eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att betala tillkommande skatt, som har debiterats på grund av taxering för inkomst eller förmögenhet *eller som mervärdeskatt* för det år vartill den preliminära skatten *eller överskjutande ingående mervärdeskatten* hänförs sig eller på grund av sådant beslut om skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) som avser samma taxering. Har, då återbetalning enligt 1 mom. skall ske, den tillkommande skatten inte påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av allmän förvaltningsdomstol i mål om taxering eller avgift som nyss har sagts eller av skattemyndighet om höjd debitering eller om rättelse av skattelängd, får den preliminära skatten, *överskjutande ingående mervärdeskatten* eller räntan innehållas i avvaktan på att tillkommande skatt påförs.

69 §

1 mom.¹⁰ Om preliminär skatt, som har inbetalats eller som, utan att så har skett, skall gottskrivas skattskyldig på grund av att arbetsgivaren gjort skatteavdrag, överstiger den slutliga skatten skall ränta (ö-skatte-ränta) beräknas på det överskjutande beloppet.

1 mom. Om preliminär skatt, som har inbetalats eller som, utan att så har skett, skall gottskrivas skattskyldig på grund av att arbetsgivaren gjort skatteavdrag, *och överskjutande ingående mervärdeskatt* överstiger den slutliga skatten skall ränta (ö-skatte-ränta) beräknas på det överskjutande beloppet.

⁹ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:74.

¹⁰ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:74.

Vid ränteberäkningen gäller
att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00);

att i den preliminära skatten inte inräknas sådan preliminär skatt som avses i 27 § 2 mom. 3 och som har betalats efter den 30 april året efter inkomst-året;

att det belopp som räntan skall beräknas på, avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Ränta utgår för en beräknad tid av tolv månader. Har preliminär skatt, som avses i 27 § 2 mom. 3, betalats efter den 18 januari året efter inkomståret men senast den 30 april samma år, skall dock ränta på sådan skatt utgå för en tid av sex månader.

Ränta beräknas på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt den räntesats som motsvarar halva det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid utgången av året före taxeringsåret och på övrig del enligt en räntesats som motsvarar fjärdedelen av diskontot.

Räntesatserna bestäms till procenttal med högst en decimal, som i förekommande fall avrundas uppåt.

Ränta, i förekommande fall efter avdrag för kvarskatteavgift, betalas inte ut om beloppet understiger 50 kronor.

Ändras debitering eller tillgodo-
räkning av preliminär skatt eller de-
biteras tillkommande skatt, görs ny
beräkning av ränta. Räntan bestäms
därvid till belopp som skulle ha ut-
gått, om beräkningen gjorts vid den
årliga debiteringen av motsvarande
slutliga skatt.

Ändras debitering eller tillgodo-
räkning av preliminär skatt *eller*
överskjutande ingående mervärde-
skatt eller debiteras tillkommande
skatt, görs ny beräkning av ränta.
Räntan bestäms därvid till belopp
som skulle ha utgått, om beräk-
ningen gjorts vid den årliga debite-
ringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall tillämpas på ö-
skatteränta.

2 mom.¹¹ På skatt, kvarskatteavgift och respitränta, som återbetalas enligt 68 § 2 mom., och vid utbetalning av skatt eller ränta, som har innehållits med stöd av 68 § 4 mom. andra stycket, utgår ränta (*restitutionsränta*). Restitu-
tionsränta utgår för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar halva
det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid utgången av närmast
föregående kalenderår. För tid som infaller efter utgången av det år då beslut
om återbetalning fattas tillämpas dock den räntesats som gäller för det året.
Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal, som i förekom-
mande fall avrundas uppåt. Räntebelopp som understiger femtio kronor be-
talas inte ut.

Vid beräkning av restitutionsränta gäller i övrigt,

att ränta utgår på belopp, som se-
nast under taxeringsåret har betalats
som preliminär skatt, från utgången
av taxeringsåret och på annat belopp
från utgången av den månad, då det
har betalats;

att ränta utgår på belopp, som se-
nast under taxeringsåret har betalats
som preliminär skatt, *och på belopp,*
som avser överskjutande ingående
mervärdeskatt, från utgången av tax-
eringsåret och på annat belopp från
utgången av den månad, då det har
betalats;

¹¹ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:74.

att, om skatt har betalats före den uppbördsmanad, då skatten har förfallit till betalning, skatten anses som betald under nämnda uppbördsmanad;

att, om skatten har betalats i flera poster och restitutionen avser endast viss del av det sammanlagda skattebeloppet, det för mycket betalda beloppet avräknas mot det eller de belopp som sist har betalats; samt

att ränta utgår till och med den manad, då beloppet återbetalas.

Har beslut som föranlett restitutionsränta ändrats på sådant sätt att ränta inte skulle ha utgått eller utgått med lägre belopp, om ändringsbeslutet hade beaktats vid ränteberäkningen, är den skattskyldige skyldig att återbetala vad han sålunda har uppburit för mycket. Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall också tillämpas på restitutionsränta.

Om restitutionsränta i särskilda fall föreskrivs i 49 § 4 mom. fjärde stycket, 69 a § tredje stycket och 75 a § fjärde stycket.

70 §

2 mom.¹² Har vid granskning hos riksskatteverket av verkställd debitering befunnits, att skatt, kvarskatteavgift eller ränta blivit obehörigen utesluten från debitering eller påförd till för ringa belopp eller att skattereduktion, särskild skattereduktion, preliminär skatt eller ränta blivit gottskriven med för högt belopp, skall vederbörande skattemyndighet underrättas härom. Skattemyndigheten har att verkställa den utredning i ärendet, som må finnas erforderlig. Föreligger förhållande, som nyss sagts, skall skattemyndigheten, efter hörande av den skattskyldige när så finnes påkallat, fastställa det belopp denne har att erlægga.

2 mom. Har vid granskning hos riksskatteverket av verkställd debitering befunnits, att skatt, kvarskatteavgift eller ränta blivit obehörigen utesluten från debitering eller påförd till för ringa belopp eller att skattereduktion, särskild skattereduktion, preliminär skatt, *överskjutande ingående mervärdeskatt* eller ränta blivit gottskriven med för högt belopp, skall vederbörande skattemyndighet underrättas härom. Skattemyndigheten har att verkställa den utredning i ärendet, som må finnas erforderlig. Föreligger förhållande, som nyss sagts, skall skattemyndigheten, efter hörande av den skattskyldige när så finnes påkallat, fastställa det belopp denne har att erlægga.

Finner skattemyndighet efter anmälan eller eljest sådan felaktighet som avses i föregående stycke vara för handen eller att motsvarande felaktighet föreligger i beslut om arbetsgivarens ansvarighet för arbetstagares skatt, skall myndigheten, efter hörande av den skattskyldige eller arbetsgivaren när så finnes påkallat, fastställa det belopp denne har att erlægga.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt äger motsvarande tillämpning beträffande belopp som fastställts till betalning enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången i fråga om preliminär skatt för 1991 och slutlig skatt på grund av 1992 års taxering.

¹² Senaste lydelse 1986:1288 och proposition 1989/90:74.

5 Förslag till
Lag om ändring i taxeringslagen (1990:000)

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:000) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
4. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
5. lagen (1927:321) om utskiftningsskatt,
6. lagen (1933:395) om ersättningsskatt,
7. lagen (1946:324) om skogsvärdsavgift,
8. lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
9. lagen (1989:346) om särskild vinstskatt.

Lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.

Lagen innehåller bestämmelser som skall gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.

*Att bestämmelserna i denna lag
gäller även i fråga om förfarandet för
fastställelse av mervärdeskatt i vissa
fall framgår av 21 § lagen (1968:430)
om mervärdeskatt.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Prop. 1989/90:111

Häriigenom föreskrivs att 2 kap. 13 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 §

En allmän självdeklaration skall innehålla uppgifter om

1. den skattskyldiges namn, personnummer eller organisationsnummer, postadress och hemortskommun, beträffande utlänning nationalitet, beträffande utländsk juridisk person det land, där styrelsen haft sitt säte, samt beträffande skattskyldig som bara under någon del av beskattningsåret varit bosatt i Sverige, uppgift om den tid som han haft bostad här,

2. alla skattepliktiga förvärvskällor; därvid skall i fråga om förvärvskälla, i vilken skattepliktig fastighet ingått, särskilt anges

a) beskaffenheten av den skattskyldiges innehav av fastigheten,

b) fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller, om något sådant inte varit fastställt det året, dess antagliga värde vid taxeringsårets ingång, samt

c) om fastigheten inte ingått i förvärvskällan under hela beskattningsåret eller fastigheten ingått däri endast till viss del, hur lång tid eller till vilken del fastigheten ingått i förvärvskällan,

3. de intäkter och avdrag som är att hänföra till varje förvärvskälla,

4. de allmänna avdrag som den skattskyldige yrkar få vid taxeringen,

5. den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, även om förmögenheten inte uppgår till skattepliktigt belopp, dock endast om och i den mån han är skattskyldig för förmögenhet,

6. belopp av den preliminära skatt som genom skatteavdrag betalats för året näst före taxeringsåret,

7. om deklarationen avser fåmansföretag, delägares eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav varvid, om det förekommer olika röstvärden för innehavet, dessa skall anges; dock behöver uppgifter inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft annat liknande förhållande med företaget,

8. räntetillägg som skall beaktas vid fastställande av underlag för tilläggsbelopp,

9. om den skattskyldige är delägare i ett handelsbolag, de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag,

9. om den skattskyldige är delägare i ett handelsbolag, de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag,

10. om den skattskyldige enligt 21 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt skall redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration, de uppgifter

*som behövs för att besluta om mer-
värdeskatten.*

En allmän självdeklaration skall dessutom innehålla de uppgifter som för särskilda fall förskrivs i 16–24 §§ eller som behövs för beräkning av pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller för beräkning av skogsvårdsavgift enligt lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift eller fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Om en skattskyldig skall taxeras för barns eller någon annans förmögenhet, skall uppgift lämnas även om sådan förmögenhet.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1990 och tillämpas första gången vid 1992 års taxering.

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Koldioxidskatt skall betalas till staten enligt denna lag för bränslen som anges i bilaga till lagen.

Koldioxidskatt skall vidare betalas för de varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § lagen (1961:372) om bensinskatt, med undantag för metylalkohol (metanol) och etylalkohol (etanol). Undantaget gäller även metanol eller etanol som ingår i sådant annat motorbränsle som avses i 1 § första stycket a) nämnda lag.

2 § Koldioxidskatt tas ut för bränslen som avses i 1 § första stycket med i bilagan angivet belopp för vikt- eller volymenhet. För varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § andra stycket tas skatt ut med 58 öre per liter.

3 § I fråga om bränslen som avses i 1 § första stycket tillämpas 2 § första stycket, 2 a, 6–8 §§, 10 § andra stycket, 24 §, 25 § tredje stycket, 26, 27, 32 och 33 §§ lagen (1957:262) om allmän energiskatt.

I fråga om varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § andra stycket tillämpas lagen (1961:372) om bensinskatt utom 1 § och 2 § första och andra styckena. Bestämmelserna om bensin i nämnda lag gäller de varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § andra stycket denna lag.

4 § Har koldioxidskatt tagits ut för bränsle som avses i 1 § första stycket och har den skattskyldige begränsat utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av bränslet, medger riksskatteverket efter ansökan av den skattskyldige återbetalning av betald koldioxidskatt i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat.

Har begränsningen av utsläpp gjorts av någon som inte är skattskyldig medger riksskatteverket efter ansökan av denne kompensation för den koldioxidskatt som belastar bränslet i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat.

5 § Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 4 § görs skriftligen hos riksskatteverket. Den skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till riksskatteverket inom ett år efter kvartalets utgång.

Återbetalning eller kompensation medges inte för belopp som understiger 1 000 kronor för ett kalenderkvartal.

6 § Har återbetalning eller kompensation för koldioxidskatt skett med för högt belopp på grund av oriktig uppgift, som sökanden lämnat, eller på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, är mottagaren skyldig att till statsverket återbetala vad han sålunda oriktigt erhållit. Beslut härom meddelas av riksskatteverket.

Åtgärd för att ta ut oriktigt erhållit återbetalnings- eller kompensationsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet erhållits.

7 § Beslut enligt 4 eller 6 § överklagas hos kammarrätten.

Tulltaxenr enligt tull- taxelagen (1987:1068)	Bränsle	Skattesats
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04	Kolbränslen	620 kr. per ton
ur 27.10	Fotogen med till sats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, motor- brännoljor och eldningsoljor	720 kr. per m ³
ur 27.11	Naturgas	535 kr. per 1 000 m ³
ur 27.11 eller ur 38.23	Gasol som används för a) drift av motorfordon b) annat ändamål än drift av motorfor- don	40 öre per liter 750 kr. per ton

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

8 Förslag till Lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1957:262) om allmän energiskatt¹ dels att 3 § skall upphöra att gälla,
dels att 2, 2 a, 6–8, 10 och 24–27 §§ samt bilaga 1 till lagen skall ha följande lydelse,
dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 11 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Skatt utgår icke för inhemska fasta bränslen.

Skatt utgår inte heller för elektrisk kraft, som

a) framställs inom landet av producent, som förfogar över en installerad generatoreffekt av mindre än 100 kilowatt och som inte yrkesmässigt distribuerar elektrisk kraft,

b) till lägre effekt än 50 kilowatt utan avgift levereras av producent eller distributör till någon, som inte står i intressegemenskap med producenten eller distributören,

c) framställs eller förbrukas på fartyg eller annat transportmedel,

d) nyttiggörs inom rörelse för produktion eller distribution av elektrisk kraft eller bortgår till följd av förluster vid överföring, transformering eller omformning hos producent eller distributör, *eller*

e) förbrukas i en elektrisk panna för produktion av varmluft, hetvatten eller ånga under förutsättning att,

elpannans effekt överstiger en megawatt,

ingen oljebaserad produktion av elektrisk kraft förekommer inom landet av energibalansskäl under den tid som pannan utnyttjas,

värmebehovet under de tider då en elektrisk panna inte utnyttjas kan tillgodoses på annat sätt,

mätaravläsning sker i början och slutet av den period som skattebefrielsen avser, och

i fråga om inköpt kraft, ett särskilt av riksskatteverket godkänt avtal har träffats som innebär att leveransen kan avbrytas av leverantören, när så erfordras av kraftsystemskäl.

d) nyttiggörs inom rörelse för produktion eller distribution av elektrisk kraft eller bortgår till följd av förluster vid överföring, transformering eller omformning hos producent eller distributör,

e) förbrukas i en elektrisk panna för produktion av varmluft, hetvatten eller ånga under förutsättning att,

elpannans effekt överstiger en megawatt,

ingen oljebaserad produktion av elektrisk kraft förekommer inom landet av energibalansskäl under den tid som pannan utnyttjas,

värmebehovet under de tider då en elektrisk panna inte utnyttjas kan tillgodoses på annat sätt,

mätaravläsning sker i början och slutet av den period som skattebefrielsen avser, och

i fråga om inköpt kraft, ett särskilt av riksskatteverket godkänt avtal har träffats som innebär att leveransen kan avbrytas av leverantören, när så erfordras av kraftsystemskäl, *eller*

f) framställs i ett reservkraftsaggregat.

¹ Lagen omtryckt 1984:994.

² Senaste lydelse 1988:527.

2a §³

Skatt utgår inte för

- a) inhemskt framställd metan,
- b) naturgas, som bortgår till följd av förluster vid transport eller omformning hos producent eller distributör,
- c) stadsgas eller gasol som används för framställning av stadsgas,
- d) gasol, som med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara.
- c) stadsgas eller gasol som används för framställning av stadsgas.

6 §

Skattskyldig är

- 1. den som inom landet producerar skattepliktigt bränsle eller förbrukar sådant bränsle för framställning av därmed likvärdig vara,
- 2. den som har registrerats enligt 7 § andra stycket som återförsäljare eller förbrukare av skattepliktigt bränsle,
- 3. den som för annat ändamål än som avses i 24 § återförsäljer eller förbrukar bränsle, som förvärvats utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkrans enligt 26 §,
- 4. den som förvärvat gasol för annan användning än *motordrift* men som använder gasolen för *motor-drift*.
- 4. den som förvärvat gasol för annan användning än *för drift av motorfordon* men som använder gasolen för *drift av motorfordon*.

Den för vars räkning skattepliktig naturgas införs till landet anses som producent.

7 §

Den som är skattskyldig enligt 6 § 1 skall vara registrerad hos riksskatteverket.

Den som i större omfattning återförsäljer eller förbrukar skattepliktigt bränsle eller håller sådant bränsle i lager kan registreras hos riksskatteverket som återförsäljare eller förbrukare av sådant bränsle. Även annan som förbrukar bränsle kan om det finns särskilda skäl registreras som förbrukare.

Den som är skattskyldig enligt 6 § första stycket 1 skall vara registrerad hos riksskatteverket.

Den som i verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt i större omfattning återförsäljer eller förbrukar skattepliktigt bränsle eller håller sådant bränsle i lager kan registreras hos riksskatteverket som återförsäljare eller förbrukare av sådant bränsle.

8 §⁴

Skattskyldigheten inträder

- 1. för den som är skattskyldig enligt 6 § första stycket 1 eller 2, då bränsle av honom levereras till köpare som inte är registrerad, eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning,
- 2. för den som är skattskyldig enligt 6 § första stycket 3, då bränslet levereras till köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning,
- 3. för den som är skattskyldig en-
- 3. för den som är skattskyldig en-

³ Senaste lydelse 1987:508.

⁴ Senaste lydelse 1987:1200.

ligt 6 § första stycket 4, då bränslet tas i anspråk för *motordrift*, och

ligt 6 § första stycket 4, då bränslet tas i anspråk för *drift av motorfordon*, och

4. för den som upphör att vara registrerad enligt 7 §, när registreringen upphör, varvid skattskyldigheten omfattar det bränsle som då ingår i hans lager.

Om skattepliktigt bränsle förs in i landet av annan än den som är registrerad skall skatten betalas till tullmyndigheten. Därvid gäller tullagen (1987:1065) och 9 kap. 4 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

10 §

Skatten *utgår* med i bilaga 1 angivet belopp för vikt- eller volymenhet. I fall som avses i 8 § första stycket 3 *utgår* dock skatten med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan skatt på gasol för *motordrift* och annan gasol.

Det ankommer på riksskatteverket att i fråga om fasta bränslen fastställa skattesatser för hektoliter som svarar mot de i förteckningen angivna skattesatserna för ton.

Skatten *tas ut* med i bilaga 1 angivet belopp för vikt- eller volymenhet. I fall som avses i 8 § första stycket 3 *tas* dock skatten *ut* med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan skatt på gasol *som används för drift av motorfordon* och annan gasol.

För oljor får volymen räknas om till 50°C om temperaturen överstiger 70°C när skattskyldigheten inträder.

Till miljöklass 1 hör oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 300°C och som innehåller högst 0,001 viktprocent svavel och högst 5 volymprocent aromatiska kolväten.

Till miljöklass 2 hör till miljöklass 1 inte hänförliga oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 300°C och som innehåller högst 0,02 viktprocent svavel och högst 20 volymprocent aromatiska kolväten.

Till miljöklass 3 hör övriga oljor.

11 a §

Distribution av elektrisk kraft anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunal-skattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Som yrkesmässig distribution räknas även sådan distribution som sker i former jämförliga med näringsverksamhet.

24 §

I deklaration som avser bränslen får avdrag göras för skatt på bränsle som a) i beskattat skick förvärvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse,

b) återtagits i samband med återgång av köp.

c) förbrukats av eller försålts till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål,

d) förbrukats eller försålts för förbrukning i luftfartyg eller i fartyg, när luftfartyget eller fartyget inte används för fritidsändamål eller annat privat ändamål,

e) av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

f) förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller förbrukning, i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer, för avprovning av motorer å provbädd eller å annan dylik anordning utan att transportmedel därvid framföres,

f) förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring,

g) förbrukats för framställning av bensin eller i bilaga 1 angivet bränsle eller för produktion av annan skattepliktig elektrisk kraft än sådan som avses i 25 § första stycket d),

h) försålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köpare.

Avdrag får, i den mån avdrag inte har gjorts enligt första stycket f), även göras för kolbränslen som förbrukats eller försålts för förbrukning i metallurgiska processer, vari även skall anses ingå den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer.

Avdrag enligt första stycket h) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på det bränsle som betalningen avser.

25 §⁵

I deklaration som avser elektrisk kraft får avdrag göras för skatt på elektrisk kraft, som

a) levererats till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål eller överförts till annat land,

a) förbrukats av eller levererats till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål eller överförts till annat land,

b) förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning eller vid framställning av bensin eller i förteckningen angivet skattepliktigt bränsle,

b) förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning eller vid framställning av bensin eller i bilaga 1 angivet skattepliktigt bränsle,

c) försålts med förlust för den redovisningsskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från förbrukare eller icke registrerad distributör av elektrisk kraft,

d) producerats i mottrycksanlägg-

d) producerats i en kraftvärmean-

⁵ Senaste lydelse 1987:508.

ning och förbrukats i egen industriell verksamhet.

Avdrag enligt första stycket c) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av den elektriska kraftens försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på den kraft som betalningen avser.

Avdrag får även göras för skatt för bensen eller annat bränsle, som förbrukats vid produktion av annan skattepliktig elektrisk kraft än sådan som avses i första stycket d), i den mån avdrag icke gjorts enligt 24 § första stycket g) eller enligt 7 § 1 mom. första stycket g) lagen (1961:372) om bensinskatt.

läggning och förbrukats i egen industriell verksamhet.

Avdrag får även göras för skatt på bensen eller i bilaga 1 angivet bränsle, som förbrukats vid produktion av skattepliktig elektrisk kraft i den mån avdrag inte gjorts enligt första stycket d) eller 24 § första stycket g) denna lag eller enligt 7 § 1 mom. första stycket f) lagen (1961:372) om bensinskatt.

26 §

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer äger om särskilda skäl föreligga medgiva, att bränsle eller elektrisk kraft får inköpas av annan än registrerad utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkran till leverantören angående användningen av bränslet eller kraften.

Annan än den som är registrerad får köpa in bränsle eller elektrisk kraft utan skatt eller med nedsatt skatt mot avgivande av en försäkran till leverantören att bränslet eller kraften skall användas för ett sådant ändamål som avses i 24 § första stycket c), d) eller f) eller andra stycket eller 25 § första stycket a) eller b).

27 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får medge återbetalning av skatt på bränsle som förvärvas av utländsk beskickning eller diplomatisk företrädare vid sådan beskickning eller av lönat konsulat eller lönad konsul eller av internationell organisation eller personer knutna till organisationen.

Skatt på bränsle skall återbetalas om förvärvet gjorts av

1. utländsk beskickning eller lönat konsulat i Sverige eller sådan internationell organisation, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall,

2. diplomatisk företrädare vid utländsk beskickning i Sverige och lönad konsul vid utländskt konsulat i Sverige.

Återbetalning skall även ske för skatt på bränsle om förvärvet gjorts av medlemsstats ombud vid internationell organisation med säte i Sverige och personal hos sådan organisation, om Sverige har träffat överenskommelse med annan stat eller med mellanfolklig organisation om detta.

Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning av skatt. Riksskatteverkets beslut får överklagas hos kamarrätten.

*Nuvarande lydelse***Förteckning över vissa bränslen för vilka allmän energiskatt skall erläggas**

Tulltaxe- nr	Bränsle	Skattesats
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04	Kolbränslen	450 kr. per ton
ur 27.10	Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer	960 kr. per m ³
ur 27.10	Motorbrännolja, eldningsolja och bunkerolja	960 kr. per m ³
ur 27.11	Naturgas	350 kr. per 1 000 m ³
ur 27.11 eller 38.23	Gasol som används för a) motordrift b) annat ändamål än motordrift	92 öre per liter 210 kr. per ton
<i>Anm. Skatten på oljor beräknas efter varans fakturerade volym. Kan skatten inte beräknas på sådant sätt eller sker faktureringen annorledes än enligt vedertagna grunder, får beskattningsmyndigheten fastställa grunder för beräkning av volymer.</i>		

*Föreslagen lydelse***Förteckning över vissa bränslen för vilka allmän energiskatt skall erläggas**

Tulltaxe- nr	Bränsle	Skattesats
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04	Kolbränslen	230 kr. per ton
ur 27.10	Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, motorbrännolja och eldningsolja tillhöriga miljöklass 1	190 kr. per m ³
	miljöklass 2	390 kr. per m ³
	miljöklass 3	540 kr. per m ³
ur 27.11	Naturgas	175 kr. per 1 000 m ³
ur 27.11 eller ur 38.23	Gasol som används för a) drift av motorfordon b) annat ändamål än drift av motorfordon	85 öre per liter 105 kr. per ton

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991, utom såvitt avser 7 § som träder i kraft den 1 juli 1990. Riksskatteverket skall avregistrera den som är registrerad den 1 juli 1990 och som då inte uppfyller de i 7 § angivna förutsättningarna för registrering.

⁶ Senaste lydelse 1989:475.

Lag om ändring i lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt

Härigenom föreskrivs att rubriken till lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt¹ samt 1 och 2 §§ lagen skall ha följande lydelse.

Lag om nedsättning av allmän energiskatt och koldioxidskatt*Nuvarande lydelse*

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt utgår på elektrisk kraft och bränsle, som användes för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling, efter en skattesats som svarar mot 15 procent av den skattesats som enligt lagen gäller för elektrisk kraft eller för ifrågavarande bränsle.

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt på elektrisk kraft och bränsle som förbrukas vid industriell tillverkning utgår med sådant belopp, att skatten inte överstiger tre procent av de tillverkade produkternas försäljningsvärde fritt fabrik.

Föreligger särskilda skäl kan regeringen för visst företag medge nedsättning utöver vad som anges i första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Föreslagen lydelse

1 §

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt utgår på elektrisk kraft och bränsle, som användes för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling, efter en skattesats som svarar mot 15 procent av den skattesats som enligt lagen gäller för elektrisk kraft eller för ifrågavarande bränsle. *Detsamma gäller skatt enligt lagen (1990:000) om koldioxidskatt på sådant bränsle som avses i 1 § första stycket nämnda lag.*

2 §

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt på elektrisk kraft och bränsle som förbrukas vid industriell tillverkning utgår med sådant belopp, att skatten inte överstiger tre procent av de tillverkade produkternas försäljningsvärde fritt fabrik. *Detsamma gäller skatt enligt lagen (1990:000) om koldioxidskatt på sådant bränsle som avses i 1 § första stycket nämnda lag.*

¹ Lagen omtryckt 1984:996.

10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att 2, 4, 6 och 7 §§ lagen (1961:372) om bensinskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §²

Skatt *utgår*, om inte annat sägs i andra stycket, med 2 kronor 92 öre per liter för blyfri bensin, varmed avses bensin med en blyhalt om högst 0,013 gram per liter vid 15°C, och med 3 kronor 16 öre per liter för annan bensin.

För metanol och etanol *utgår* skatten med 80 öre per liter. Ingår sådan alkohol i en blandning som avses i 1 § första stycket a) eller b) *utgår* skatten för den inblandade alkoholen med 80 öre per liter och för blandningen i övrigt med 2 kronor 92 öre per liter om den utgörs av blyfri bensin och med 3 kronor 16 öre per liter om den utgörs av annan bensin.

Skatten beräknas efter varans fakturerade volym. I denna skall dock inte inräknas smörjolja som har tillsatts bensinen. Kan skatten inte beräknas på sådant sätt eller sker faktureringen inte enligt vedertagna grunder, får beskattningsmyndigheten fastställa grunder för beräkning av volymen.

Skatt *tas ut*, om inte annat sägs i andra stycket, med 2 kronor 40 öre per liter för blyfri bensin, varmed avses bensin med en blyhalt om högst 0,013 gram per liter vid 15°C, och med 2 kronor 64 öre per liter för annan bensin.

För metanol och etanol *tas* skatten *ut* med 80 öre per liter. Ingår sådan alkohol i en blandning som avses i 1 § första stycket a) eller b) *tas* skatten *ut* för den inblandade alkoholen med 80 öre per liter och för blandningen i övrigt med 2 kronor 40 öre per liter om den utgörs av blyfri bensin och med 2 kronor 64 öre per liter om den utgörs av annan bensin.

Skatt tas inte ut för smörjolja som är inblandad i bensin.

4 §

Den som är skattskyldig enligt 3 § 1 skall vara registrerad hos riksskatteverket.

Den som i större omfattning återförsäljer eller förbrukar bensin eller håller bensin i lager kan registreras hos riksskatteverket som återförsäljare eller förbrukare av bensin. Även annan som förbrukar bensin kan om det finns särskilda skäl registreras som förbrukare.

Den som i *verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt* i större omfattning återförsäljer eller förbrukar bensin eller håller bensin i lager, kan registreras hos riksskatteverket som återförsäljare eller förbrukare av bensin.

6 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får medge

Skatt på bensin skall återbetalas om förvärvet gjorts av

¹ Lagen omtryckt 1984:993.

² Senaste lydelse 1989:1029.

återbetalning av skatt på bensen som förvärfvas av utländsk beskickning eller diplomatisk företrädare vid sådan beskickning eller av lönat konsulat eller lönad konsul eller av internationell organisation eller personer knutna till organisationen.

1. utländsk beskickning eller lönat konsulat i Sverige eller sådan internationell organisation, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall,

2. diplomatisk företrädare vid utländsk beskickning i Sverige och lönad konsul vid utländskt konsulat i Sverige.

Återbetalning skall även ske för skatt på bensen om förvärvet gjorts av medlemsstats ombud vid internationell organisation med säte i Sverige och personal hos sådan organisation, om Sverige har träffat överenskomst med annan stat eller med mellanfolklig organisation om detta.

Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning av skatt. Riksskatteverkets beslut får överklagas hos kammarrätten.

7 §

1 mom.³ I deklaration får avdrag göras för skatt på bensen, som har

a) förvärfvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse och för vilken skattskyldighet tidigare inträtt,

b) återtagits i samband med återgång av köp,

c) förbrukats eller sålts för förbrukning för framdrivande av tåg eller andra järnvägsfordon,

d) förbrukats eller sålts för förbrukning, i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer, för avprovning av motorer i provbädd eller annan sådan anordning utan att transportmedel därvid framförs,

e) av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur Sverige eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

f) sålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänförs sig till bristande betalning från köpare,

g) förbrukats eller sålts för förbrukning vid produktion av skattepliktig elektrisk kraft.

Avdrag enligt första stycket f) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris.

d) av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur Sverige eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

e) sålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänförs sig till bristande betalning från köpare,

f) förbrukats eller sålts för förbrukning vid produktion av skattepliktig elektrisk kraft.

Avdrag enligt första stycket e) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris.

³ Senaste lydelse 1987:509.

Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på de varor som betalningen avser.

2 mom. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer äger om särskilda skäl föreligga medgiva att bensin må inköpas av annan än registrerad utan skatt mot försäkran till den skattskyldige angående bensinens användning.

Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på de varor som betalningen avser.

2 mom. Annan än den som är registrerad får köpa in bensin utan skatt mot avgivande av en försäkran till leverantören att bensinen skall användas för ett sådant ändamål som avses i 1 mom. första stycket c) eller f).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991, utom såvitt avser 4 § som träder i kraft den 1 juli 1990. Riksskatteverket skall avregistrera den som är registrerad den 1 juli 1990 och som då inte uppfyller de i 4 § angivna förutsättningarna för registrering.

Lag om ändring i lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik

Härigenom föreskrivs att 6 – 8 §§ lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

6 §

Miljöskatten skall beräknas i första hand med ledning av luftfartsverkets uppgifter om utsläpp av kolväten och kväveoxider från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

Skatten skall tas ut för varje flygning med 30 kronor om den enligt första stycket beräknade utsläppsmängden kolväten och kväveoxider uppgår till högst 5 kilogram. Om utsläppen är större, tas skatt ut med ytterligare 60 kronor för varje påbörjat helt femtal kilogram däröver.

7 §

Finns inte tillförlitliga uppgifter som avses i 6 § första stycket för flygplanstypen i fråga, beräknas miljöskatten för den aktuella flygningen med ledning av flygplanets högsta tillåtna startvikt enligt dess luftvärighetsbevis.

Skatten skall i sådant fall tas ut för varje flygning med 30 kronor om den högsta tillåtna startvikten uppgår till högst 10 000 kilogram. Om den högsta tillåtna startvikten är större, tas skatt ut med ytterligare 120 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram till och med högst 35 000 kilogram och med ytterligare 60 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram däröver.

8 §

Sker en flygning med olika flygplanstyper och kan skatten därför beräknas med ledning av flera skattesatser, skall den högsta skattesatsen tillämpas.

Miljöskatten skall beräknas i första hand med ledning av luftfartsverkets uppgifter om *bränsleförbrukning och* utsläpp av kolväten och kväveoxider från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

Skatten skall tas ut för varje flygning med 79 öre per kilogram förbrukat flygbränsle och med 12 kronor per kilogram utsläppta kolväten och kväveoxider.

Finns inte tillförlitliga uppgifter som avses i 6 § första stycket om *utsläpp av kolväten och kväveoxider* för flygplanstypen i fråga, beräknas miljöskatten för den aktuella flygningen *såvitt gäller dessa utsläpp* med ledning av flygplanets högsta tillåtna startvikt enligt dess luftvärighetsbevis.

Skatten *för dessa utsläpp* skall i sådant fall tas ut för varje flygning med 30 kronor om den högsta tillåtna startvikten uppgår till högst 10 000 kilogram. Om den högsta tillåtna startvikten är större, tas skatt ut med ytterligare 120 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram till och med högst 35 000 kilogram och med ytterligare 60 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram däröver.

Sker en flygning med olika flygplanstyper och kan skatten därför beräknas *till olika belopp, skall den beräkning som ger det högsta beloppet tillämpas.*

12 Förslag till Lag om svavelskatt

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Skatt skall betalas till staten enligt denna lag för svavelinnehållet i

1. kolbränsle (ur tulltaxenr 27.01, 27.02 eller 27.04 tulltaxelagen 1987:1068),
2. torvbränsle (ur tulltaxenr 27.03 tulltaxelagen),
3. motorbrännolja och eldningsolja (ur tulltaxenr 27.10 tulltaxelagen).

2 § För kolbränsle och torvbränsle tas svavelskatt ut med 30 kronor per kilogram svavel i bränslet.

För motorbrännolja och eldningsolja tas svavelskatt ut med 27 kronor per kubikmeter olja för varje tiondels viktprocent svavel i sådan olja. Svavelskatt tas inte ut om oljans svavelinnehåll är högst 0,1 viktprocent. Vid bestämning av skatten på grund av svavelinnehållet, mätt som viktprocent svavel i oljan, skall avrundning göras uppåt till närmaste tiondels viktprocent.

Svavelhalten vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde skall ligga till grund för beräkningen av skatten.

3 § Bestämmelserna i 6 § första stycket 1–3, 7 §, 8 § första stycket 1, 2 och 4 samt andra stycket, 10 § andra stycket, 32 och 33 §§ lagen (1957:262) om allmän energiskatt tillämpas i fråga om svavelskatt. Hänvisningarna i 6 § första stycket 3 lagen om allmän energiskatt till 24 respektive 26 § i den lagen skall härvid i stället avse 4 respektive 5 § i denna lag.

I fråga om torvbränsle är den som tar upp torven att anse som producent.

4 § I deklaration får avdrag göras för skatt på svavel i bränsle som

1. i beskattat skick förvärvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse,
2. återtagits i samband med återgång av köp,
3. förbrukats eller försålts för förbrukning i luftfartyg eller i fartyg, när luftfartyget eller fartyget inte används för fritidsändamål eller annat privat ändamål,
4. av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,
5. förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring,
6. förbrukats för framställning av bensin eller sådant bränsle som anges i 1 § 3,
7. försålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänförs sig till bristande betalning från köpare.

Avdrag får, i den mån avdrag inte har gjorts enligt första stycket 5, även göras för skatt på svavel i bränsle som har förbrukats eller försålts för förbrukning i metallurgiska processer eller processer för framställning av varor av andra mineraliska ämnen än metaller, vari även skall anses ingå den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer, eller i sodapannor eller lutpannor.

Avdrag enligt första stycket 7 får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på det bränsle som betalningen avser.

5 § Annan än den som är registrerad får köpa in bränsle utan skatt eller med nedsatt skatt mot avgivande av en försäkran till leverantören att bränslet skall användas för ett sådant ändamål som avses i 4 § första stycket 3 eller 5 eller andra stycket.

6 § Har svavelskatt tagits ut och har den skattskyldige begränsat utsläpp av svavel genom reningsåtgärd eller genom bindning i någon produkt eller i aska i samband med förbrukning av det skattepliktiga bränslet medger riksskatteverket efter ansökan av den skattskyldige återbetalning med 30 kronor per kilogram svavel som utsläppet har minskat med.

Har begränsningen av utsläpp gjorts av någon som inte är skattskyldig medger riksskatteverket efter ansökan av denne kompensation för den svavelskatt som belastar bränslet med 30 kronor per kilogram som utsläppet har minskat med.

7 § Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 6 § görs skriftligen hos riksskatteverket. Den skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till riksskatteverket inom ett år efter kvartalets utgång.

Återbetalning eller kompensation medges inte för belopp som understiger 1 000 kronor för ett kalenderkvartal.

8 § Har återbetalning eller kompensation för svavelskatt skett med för högt belopp på grund av oriktig uppgift, som sökanden lämnat, eller på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, är mottagaren skyldig att till statsverket återbetala vad han sålunda oriktigt erhållit. Beslut härom meddelas av riksskatteverket.

Åtgärd för att ta ut oriktigt erhållet återbetalnings- eller kompensationsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet erhållits.

9 § Beslut enligt 6 eller 8 § överklagas hos kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §¹

Denna lag gäller för skatter och avgifter som tas ut enligt

1. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik,

2. lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område, lagen (1974:226) om prisreglering på fiskets område, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel.

1. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, *lagen (1990:000) om koldioxidskatt, lagen (1990:000) om svavelskatt,*

¹ Senaste lydelse 1988:1570.

Har i författning som anges i första stycket eller i författning som utfärdats med stöd av sådan författning lämnats bestämmelse som avviker från denna lag gäller dock den bestämmelsen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

14 Förslag till Lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att 1 § skattebrottslagen (1971:69) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Denna lag gäller i fråga om skatt eller avgift enligt

1. lagen (1908:128) om bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1927:321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar, kommunalskattelagen (1928:370), lagen (1933:395) om ersättningsskatt, lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, lagen (1958:295) om sjömansskatt, lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt, lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser, lagen (1989:346) om särskild vinstskatt, lagen (1989:471) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten,

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om

2. lagen (1928:376) om skatt på lotterivinster, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1968:430) om mervärdeskatt, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1976:338) om vägtrafikskatt på vissa fordon, som icke är registrerade i riket, lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om

¹ Senaste lydelse 1989:472.

totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, vägtrafikskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik,

totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpelskatt på aktier, lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, vägtrafikskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, *lagen (1990:000) om koldioxidskatt, lagen (1990:000) om svavelskatt,*

3. lagen (1981:691) om socialavgifter.

Lagen gäller även preliminär skatt, kvarstående skatt och tillkommande skatt som avses i uppbördslagen (1953:272).

Lagen tillämpas inte om skatten eller avgiften fastställs eller uppbärs i den ordning som gäller för tull och inte heller beträffande restavgift, skattetillägg eller liknande avgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

15 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §¹

Förmånsrätt enligt 11 § förmånsrättslagen (1970:979) följer med fordran på

1. skatt och avgift, som anges i 1 § första stycket uppbördslagen (1953:272), samt skatt enligt lagen (1908:128) om bevilningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter, lagen (1958:295) om sjömansskatt, kupongskattelagen (1970:624), lagen (1983:219) om tillfällig vinstskatt och lagen (1986:1225) om tillfällig förmögenhetsskatt för livförsäkringsbolag, understödsföreningar och pensionsstiftelser,

2. skatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt,

3. skatt eller avgift enligt lagen (1928:376) om skatt på lotterivinst, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpel-

3. skatt eller avgift enligt lagen (1928:376) om skatt på lotterivinst, lagen (1941:251) om särskild varuskatt, lagen (1957:262) om allmän energiskatt, lagen (1961:372) om bensinskatt, lagen (1961:394) om tobaksskatt, stämpelskattelagen (1964:308), lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, lagen (1973:37) om avgift på vissa dryckesförpackningar, lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1977:306) om dryckesskatt, lagen (1978:69) om försäljningsskatt på motorfordon, lagen (1978:144) om skatt på vissa resor, lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband, lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare, lagen (1982:1201) om skatt på viss elektrisk kraft, lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper, lagen (1983:1104) om särskild skatt för elektrisk kraft från kärnkraftverk, lagen (1984:351) om totalisatorskatt, lagen (1984:355) om skatt på vissa dryckesförpackningar, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, lagen (1984:405) om stämpel-

¹ Senaste lydelse 1988:1569.

skatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på vissa bensin, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik,

skatt på aktier, lagen (1984:410) om avgift på bekämpningsmedel, lagen (1984:852) om lagerskatt på viss bensin, lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik, *lagen (1990:000) om koldioxidskatt, lagen (1990:000) om svavelskatt,*

4. skatt enligt vägtrafikskattelagen (1973:601), lagen (1976:339) om saluvagnsskatt, vägtrafikskattelagen (1988:327), lagen (1988:328) om vägtrafikskatt på utländska fordon.

5. tull, särskild avgift enligt 39 § tullagen (1973:670) och avgift enligt lagen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk.

6. avgift enligt lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område, lagen (1974:266) om prisreglering på fiskets område och lagen (1984:409) om avgift på gödselmedel,

7. avgift som uppbärs med tillämpning av lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Förmånsrätten omfattar ej restavgift och liknande avgift som utgår vid försummelse att redovisa eller betala fordringar och ej heller skatte- eller avgiftstillägg och förseningsavgift.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Lag om upphävande av lagen (1941:251) om särskild
varuskatt

Härigenom föreskrivs att lagen (1941:251) om särskild varuskatt¹ skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

Lagen tillämpas fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1993.

¹ Lagen omtryckt 1984:153.

Lag om upphävande av lagen (1973:1216) om särskild skatt
för oljeprodukter och kol

Härigenom föreskrivs att lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol¹ skall upphöra att gälla vid utgången av år 1990.

Lagen tillämpas fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1991.

¹ Lagen omtryckt 1986:502.

18 Förslag till

Lag om upphävande av lagen (1968:361) om avgift vid
införsel av vissa bakverk

Härigenom föreskrivs att lagen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

Lagen tillämpas fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1993.

19 Förslag till Lag om ändring i lagen (1977:306) om dryckesskatt

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att 1, 4, 8, 9, 11 och 13 §§ lagen (1977:306) om dryckesskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Skatt (dryckesskatt) *erlägges* till staten enligt denna lag vid omsättning inom landet och vid införsel av spritdrycker, vin *samt malt- och läskedrycker*.

Skatt (dryckesskatt) *betalas* till staten enligt denna lag vid omsättning inom landet och vid införsel av spritdrycker, vin *och maltdrycker*.

Beteckning i denna lag har samma betydelse som i lagen (1977:292) om tillverkning av drycker, m.m.

4 §

Skattskyldig är

1. i fråga om spritdrycker och vin, det i lagen (1977:293) om handel med drycker angivna partihandelsbolaget,

2. i fråga om *malt- och läskedrycker*, den som inom landet yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga drycker.

2. i fråga om *maltdrycker*, den som inom landet yrkesmässigt tillverkar skattepliktiga drycker.

Skattskyldig är vidare den som blivit registrerad som skattskyldig importör enligt 8 §.

Skattskyldighet föreligger dock ej för sådan tillverkning av dryck för omedelbar konsumtion som sker på serveringsställe i särskild automat (postmixautomat eller liknande).

8 §

Den som yrkesmässigt för in skattepliktig *malt- eller läskedryck* till landet för försäljning till återförsäljare, kan om verksamheten är av större omfattning eller annars om det finns särskilda skäl registreras hos riksskatteverket.

Den som yrkesmässigt för in skattepliktig *maltdryck* till landet för försäljning till återförsäljare, kan om verksamheten är av större omfattning eller annars om det finns särskilda skäl registreras hos riksskatteverket.

9 §

Skattskyldighet för partihandelsbolaget inträder när spritdrycker och vin levereras till det i lagen (1977:293) om handel med drycker angivna detaljhandelsbolaget.

Skattskyldighet för tillverkare och registrerad importör vid omsättning av *malt- och läskedrycker* inträder när skattepliktig dryck levereras till köpare eller *tages* i anspråk för annat ändamål än försäljning eller, vid avregistrering, *finns* i lager.

Skattskyldighet för tillverkare och registrerad importör vid omsättning av *maltdrycker* inträder när skattepliktig dryck levereras till köpare eller *tas* i anspråk för annat ändamål än försäljning eller, vid avregistrering, *finns* i lager.

¹ Lagen omtryckt 1984:158.

11 §²

Skatten på *malt- och läskedrycker* utgår per liter med
2 kronor 70 öre för öl,
11 kronor 25 öre för starköl,
40 öre för kolsyrad läskedryck,
20 öre för annan läskedryck.

Skatten på *maltdrycker* utgår per liter med
2 kronor 70 öre för öl,
11 kronor 25 öre för starköl.

13 §³

I deklaration för skatt på *malt- och läskedrycker* får särskilt för varje varuslag avdrag göras för skatt på drycker, som

I deklaration för skatt på *maltdrycker* får särskilt för varje varuslag avdrag göras för skatt på drycker, som

1. har utförts ur landet eller har förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där eller har lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant eller, såvitt avser starköl, har levererats för försäljning i exportbutik,

2. har förvärvats för återförsäljning och för vilken skattskyldighet tidigare inträtt,

3. har tagits i anspråk för provning,

4. har återtagits i samband med återgång av köp,

5. har försålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köpare.

Avdrag enligt första stycket 5 får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning, skall redovisning åter lämnas för skatten på de drycker betalningen avser.

I deklaration för skatt på spritdrycker och vin får avdrag göras för skatt på drycker som har återtagits i samband med återgång av köp.

3. har återtagits i samband med återgång av köp,

4. har försålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köpare.

Avdrag enligt första stycket 4 får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning, skall redovisning åter lämnas för skatten på de drycker betalningen avser.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

De upphävda bestämmelserna utom 13 § 3 tillämpas dock, såvitt avser läskedrycker, till utgången av år 1992.

² Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:114.

³ Senaste lydelse 1984:925.

20 Förslag till Lag om ändring i lagen (1961:394) om tobaksskatt

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att 7 § lagen (1961:394) om tobaksskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 §²

I deklaration får avdrag göras för skatt på vara, som

a) förvärvats för återförsäljning och för vilken skattskyldighet tidigare inträtt.

b) återtagits i samband med återgång av köp.

c) av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där.

d) lagts upp på tullager som inrättats för förvaring av proviant, eller utförts ur riket såsom proviant på fartyg eller luftfartyg eller levererats för försäljning i exportbutik.

e) tillhandahållits för framställning av enligt denna lag icke skattepliktiga varor *eller för vetenskapligt, medicinskt eller likartat ändamål,*

f) tagits i anspråk för provning,

g) försållts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köparen.

Avdrag enligt första stycket g) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på de varor som betalningen avser.

e) tillhandahållits för framställning av enligt denna lag icke skattepliktiga varor.

f) försållts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köparen.

Avdrag enligt första stycket f) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på de varor som betalningen avser.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Lagen omtryckt 1984:155.

² Senaste lydelse 1984:924.

21 Förslag till

Lag om upphävande av lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare

Härigenom föreskrivs att lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare¹ skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

Lagen tillämpas fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1993.

¹Lagen omtryckt 1984:162.

22 Förslag till

Prop. 1989/90:111

Lag om upphävande av lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband

Härigenom föreskrivs att lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband¹ skall upphöra att gälla vid utgången av år 1992.

Lagen tillämpas fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1993.

¹Lagen omtryckt 1984:161.

23 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid
inskrivningsmyndigheter

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

dels att 15–20 §§ skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 15–18 §§ skall utgå,

dels att 1, 25, 27 och 36 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Stämpelskatt skall erläggas till staten enligt denna lag för förvärv av fast egendom, tomträtter och *skepp* samt vid beviljande av inteckningar.

Stämpelskatt skall erläggas till staten enligt denna lag för förvärv av fast egendom och tomträtter samt vid beviljande av inteckningar.

25 §

Skattskyldighet inträder i fall som avses i

a) 4 §, när ansökan om inskrivning beviljas.

b) 15 §, när *ansökan om inskrivning beviljas eller, i fall då skepp genom förvärv upphör att vara svenskt, när avregistrering sker,*

c) 21 §, när inteckning beviljas eller när inteckning förs över från skeppsbyggnadsregistret till skeppsregistret.

b) 21 §, när inteckning beviljas eller när inteckning förs över från skeppsbyggnadsregistret till skeppsregistret.

27 §

Skattskyldig är i fråga om skatt för

a) förvärv av fast egendom, tomt-rätt eller *skepp*, båda parterna,

b) inteckning, den som har ansökt om inteckning eller, när inteckning söks på grund av medgivande, den som medgett att inteckning fått ske.

När flera svarar för skattens betalning är de solidariskt ansvariga.

Skattskyldig är i fråga om skatt för

a) förvärv av fast egendom eller tomt-rätt, båda parterna,

b) inteckning, den som har ansökt om inteckning eller, när inteckning söks på grund av medgivande, den som medgett att inteckning fått ske.

När flera svarar för skattens betalning är de solidariskt ansvariga.

36 §

Har efter det att ett beslut meddelats om fastställande av skatt

a) lagfart, inskrivning av tomt-rätt eller av förvärv av *skepp* eller inteckning undanröjts genom dom eller beslut som vunnit laga kraft,

b) *inskrivning av förvärv av skepp avförts enligt 14 § tredje stycket sjölagen (1891:35 s. 1),*

har den skattskyldige rätt att få återvinning av skatten.

Detsamma gäller om erlagd skatt inte har kunnat avräknas helt i fall som avses i 7 §.

Har efter det att ett beslut meddelats om fastställande av skatt, lagfart, inskrivning av tomt-rätt eller inteckning undanröjts genom dom eller beslut som vunnit laga kraft, har den skattskyldige rätt att få återvinning av skatten.

Beslut om återvinning medför befrielse från skyldighet att betala fastställd skatt, eller rätt att återfå skatt som har betalats. Prop. 1989/90:111

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1993. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

24 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper¹ att 8 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 §²

I fall som avses i 1 § första stycket a) utgör skatten *en procent* av överlåtelsesumman (vederlaget).

I fall som avses i 1 § första stycket b) utgör skatten *nå* procent av vederlaget för optionen.

I fall som avses i 1 § första stycket c) utgör skatten 0,15 procent av vederlaget.

I fall som avses i 1 § första stycket d) tas skatten ut enligt de grunder som tillämpas för motsvarande svenska värdepapper.

I fall som avses i 1 § första stycket a) utgör skatten *fem promille* av överlåtelsesumman (vederlaget).

I fall som avses i 1 § första stycket b) utgör skatten *en* procent av vederlaget för optionen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas på värdepappershandel där avslut sker efter ikraftträdandet.

¹Lagen omtryckt 1988:781.

²Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:114.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 mars 1990

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, S. Andersson, Göransson, Dahl, R. Carlsson, Hellström, Johansson, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Wallström, Lööw, Persson, Molin, Sahlin, Larsson, Åsbrink

Föredragande: statsrådet Åsbrink

Proposition om reformerad mervärdeskatt m.m.

1 Inledning

1.1 Reformarbetet

I fyra utredningsbetänkanden redovisades sommaren 1989 förslag till en genomgripande skattereform. Betänkandena Reformerad inkomstbeskattning (SOU 1989:33) från inkomstskatteutredningen, RINK, Reformerad företagsbeskattning (SOU 1989:34) från utredningen om reformerad företagsbeskattning, URF, Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35) från kommittén för indirekta skatter, KIS, och Inflationskorrigerad inkomstbeskattning (SOU 1989:36) från utredningen om inflationskorrigerad inkomstbeskattning, IBU, utgör tillsammans med remissynpunkterna på betänkandena underlag för ställningstaganden om den framtida utformningen av inkomstbeskattningen, beskattningen av företag och den indirekta beskattningen.

Riksdagen har på grundval av prop. 1989/90:50 om inkomstskatten för år 1990, m.m. fattat beslut om genomförande av ett första steg i skattereformen redan 1990. Beslutet innebär bl.a. att ca en tredjedel av de inkomstskattesänkningar som reformen innefattar genomförs redan 1990, och att denna sänkning av den statliga inkomstskatten finansieras med bl.a. ett ökat uttag av indirekta skatter. Jag återkommer i det följande till en närmare redogörelse för de delar av KIS förslag som omfattas av beslutet och som genomförs under 1990.

Jag kommer i det följande att på grundval av KIS betänkande lämna förslag om genomförande av återstående delar av skattereformen såvitt avser de indirekta skatterna. När det gäller inkomstskatten och beskattningen av företag lämnar jag mina förslag särskilt.

Jag kommer också i det följande att ta upp vissa av de förslag som miljöavgiftsutredningen, MIA, lämnat i betänkandena (SOU 1989:21) Sätt värde på miljön!, Miljöavgifter på svavel och klor och (SOU 1989:83) Ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken. Energi och trafik. De förslag från utredningen som jag ämnar behandla avser koldioxidskatt, svavelskatt och en differentie-

rad energiskatt på eldningsolja och motorbrännolja. MIA:s förslag i övrigt behandlas i annat sammanhang. Jag kommer också att behandla delbetänkandet (SOU 1989:82) Nedsättning av allmän energiskatt som lämnats av utredningen om konkurrensvillkoren för elintensiv industri (EL 90).

De nämnda betänkandena har remissbehandlats. En förteckning över de remissinstanser som har yttrat sig över resp. betänkande bör fogas som *bilaga 1* till protokollet. Sammanställningar över remissyttrandena har upprättats och finns tillgängliga i lagstiftningsärendet: SOU 1989:35, finansdepartementet dnr 3449/89, SOU 1989:21, miljö- och energidepartementet dnr 1173/89, SOU 1989:83, miljö- och energidepartementet dnr 3177/89, SOU 1989:82, miljö- och energidepartementet dnr 3192/89.

1.2 En reformerad indirekt beskattning

Det förslag som har lagts fram av KIS innebär en översyn av i princip hela den indirekta beskattningen, således såväl mervärdesskatten som de olika punktskatterna. Förslaget innebär i huvudsak att de materiella beskattningsreglerna ändras så att skattebasen blir mer enhetlig. När det gäller mervärdesskatten medför detta att beskattningsområdet utvidgas väsentligt. På punktskatteområdet har i stället önskemålen om en mer enhetlig indirekt beskattning bl.a. föranlett förslag om att avskaffa vissa punktskatter. Totalt sett innebär förslagen ändå att den indirekta beskattningen får en ökad statsfinansiell betydelse, vilket är väsentligt mot bakgrund av nödvändigheten att finansiera de förslag till reformering av inkomst- och företagsbeskattningen som jag behandlat tidigare i dag.

Det är första gången på lång tid som den indirekta beskattningens omfattning på detta sätt setts över. En sådan reformering av den indirekta beskattningen är enligt min mening angelägen. De nuvarande skattebaserna är oenhetliga och splittrade. Samtidigt som mervärdesskatten endast omfattar ca två tredjedelar av den totala konsumtionen av varor och tjänster, tas kompletterande skatteintäkter in genom en rad punktskatter, ofta på mycket snäva konsumtionsområden. Skälet till denna splittring är i stor utsträckning historisk. Mervärdesskatten utgör således en efterföljare till den tidigare allmänna varuskatten, medan punktskatterna tillkommit vid olika tillfällen och ofta för att lösa tillfälliga finansieringsbehov.

Mer enhetliga och förenklade skattebaser för de indirekta skatterna är en viktig del av den skattereform som nu bör genomföras. Därigenom förbättras möjligheten till överblick över skattereglerna samtidigt som dessa blir lättare att tillämpa både för de skattskyldiga och för myndigheterna. Mer enhetliga skattebaser är också av väsentligt intresse för att åstadkomma en mer konsumtionsneutral indirekt beskattning. Därigenom minskas riskerna för att de indirekta skatterna medför ur samhällsekonomisk synpunkt negativa snedvridningseffekter.

Ett väsentligt skäl för en översyn av skattebaserna för de indirekta skatterna är också den internationella utvecklingen. Mervärdesskatt förekommer numera i de flesta industriländer, bl.a. i hela EG-området. Vanligen är skattebasen vidare och mer enhetlig än i Sverige. Inom EG har, i första hand genom det sjätte mervärdesskattedirektivet, en grund lagts för en helt enhet-

lig och vid skattebas. På punktskatteområdet är tendensen internationellt att slopa mindre betydelsefulla punktskatter, bl.a. för att minska komplikationerna vid gränshandel och gränsöverskridande trafik. Inom EG diskuteras för närvarande förslag till sådana ändringar. Med tanke på Sveriges beroende av omvärlden, och särskilt då utvecklingen inom EG-området, är det av väsentlig betydelse att möjligheterna till harmonisering av de indirekta skatterna tas till vara. De förslag som KIS lämnat innebär en betydande harmonisering med konsumtionsbeskattningen i vår omvärld.

Som jag tidigare nämnt har som ett första steg i skatteomläggningen riksdagen beslutat om vissa ändringar av den indirekta beskattningen redan under 1990 (prop. 1989/90:50, SkU10, rskr. 95, SFS 1989:1027–1031). Ändringarna innebär bl.a. att mervärdeskatten från den 1 januari 1990 utvidgats till att omfatta tillhandahållande av vatten samt tjänster avseende avloppsrening och sophämtning. De särskilda reduceringsreglerna för serverings- och hotelltjänster slopades samtidigt. Energiområdet, med undantag för flygfoto- gen och flygbensin, skattebelades den 1 mars 1990. Fjärrvärme mervärdeskattebeläggs den 1 januari 1991. En generell sänkning av punktskatten på elkraft genomfördes den 1 mars 1990. Bensinskatten höjdes den 1 januari 1990 med 34 resp. 38 öre per liter för oblyad resp. blyad bensin.

På mervärdeskatteområdet kommer jag i det följande att lägga fram förslag om en breddad skattebas och en enhetlig skattenivå. Jag tar vidare upp de förslag KIS lämnat om en anpassning av lagen (1968:430) om mervärdes- skatt, ML, till de krav som numera uppställs av regeringsformen. KIS har i övrigt inte gjort någon lagteknisk genomgång av ML. De många ändringar som gjorts i lagstiftningen under senare år, och inte minst de förslag om bas- breddningar som jag nu lägger fram, nödvändiggör, vilket också framhållits av *lagrådet*, emellertid en fullständig genomgång och omarbetning av ML i tekniskt och systematiskt hänseende. Regeringen har därför tillkallat en sär- skild utredningsman (dir 1990:1) för att göra en sådan översyn. Detta utred- ningsuppdrag skall enligt direktiven redovisas före utgången av år 1991.

KIS har i enlighet med direktiven även behandlat frågan om införande av en högre skattesats för kapitalvaror och en lägre skattesats för vissa andra varor såsom t.ex. livsmedel. KIS har därvid funnit att det ur administrativ synpunkt bästa mervärdeskattesystemet uppnås om endast en skattesats till- lämpas. Jag delar denna uppfattning. KIS har låtit utföra en undersökning av de fördelningspolitiska effekterna av en lägre mervärdeskatt på livsmedel. Resultatet av denna undersökning ger vid handen att en differentiering av mervärdeskatten inte är ett effektivt fördelningspolitiskt instrument. KIS har inte heller ansett att harmoniseringsträvandena gentemot EG ger skäl att nu införa lägre mervärdeskattesatser på vissa varor och tjänster, bl.a. ef- tersom det ännu är osäkert vilka bestämmelser som EG-länderna kommer att kunna enas om avseende skattesatsernas storlek och vilka varor och tjänster som eventuellt skall beskattas med en lägre skattesats. Jag delar också denna bedömning och jag föreslår därför att det även i fortsättningen endast skall finnas en skattesats i ML.

Jag kommer i det följande att ta upp KIS förslag till ändringar vad gäller punktskatterna på energiområdet. I samband därmed tar jag som jag tidi-

gare nämnt upp vissa förslag om miljörelaterade skatter på energiområdet.

För punktskatteområdet i övrigt ger en breddad och mer enhetlig indirekt beskattning statsfinansiella möjligheter att slopa vissa mindre betydelsefulla punktskatter. Härigenom kan också rationaliseringsfördelar uppnås, eftersom några av skatterna medför betydande hanteringsproblem för skattskyldiga och skattemyndigheterna. De skatter jag nu avser att ta upp är den särskilda varuskatten på kemisk-tekniska preparat samt på choklad och konfektyrer, dryckesskatten på läskedrycker m.m., videocskatten, kassettskatten och stämpelskatten vid förvärv av skepp.

KIS har redovisat vissa överväganden även när det gäller reseskatten, reklamskatten och försäljningsskatten på motorfordon. KIS har på dessa områden inte funnit skäl att föreslå några ändringar, bortsett från en viss justering när det gäller försäljningsskatten på vissa lastbilar m.m. som redan genomförts från den 1 januari 1990. Jag delar uppfattningen att det inte finns skäl att nu föreslå några ändringar beträffande dessa punktskatter. Vad gäller reklamskatten har förslag till omfattande ändringar lagts fram av en särskild utredning. Betänkandet, (SOU 1988:17) Reklamskatt, bereds för närvarande inom regeringskansliet.

KIS har när det gäller vägtrafikbeskattningen föreslagit att fordonsskatten på bensindrivna fordon slopas, och att bensinskatten höjs i motsvarande mån. Även MIA har lämnat vissa synpunkter på fordonsskatten. Mot bakgrund av de höjningar av skatten på bensin som redan beslutats är jag dock nu inte beredd att föreslå att KIS förslag i denna del genomförs.

Jag kommer också att ta upp ett förslag till en halvering av skatten på omsättning av aktier m.m.

De statsfinansiella effekterna av hela skattereformen inkl. de förslag om förändrade indirekta skatter som jag nu tar upp behandlas i anslutning till förslaget om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.

1.3 Lagrådet

Regeringen beslutade den 25 januari 1990 att inhämta lagrådets yttrande över vissa av lagförslagen. De till lagrådet remitterade lagförslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Lagrådets yttranden bör fogas till protokollet som *bilaga 3 och 4*. Jag kommer i flertalet fall att godta lagrådets förslag till ändringar i de remitterade förslagen.

2 Mervärdesskatten

2.1 Allmänt

Mervärdesskatten infördes den 1 januari 1969 som en direkt ersättning för den tidigare införda allmänna varuskatten. Mervärdesskatten fick ett tillämpningsområde som i allt väsentligt överensstämde med den allmänna varuskatten. Detta innebar att stora områden framför allt tjänster kom att även fortsättningsvis ligga utanför beskattningen. Det kan dock nämnas att den

allmänna varuskatten trots namnet omfattade en beskattning av ett begränsat antal tjänster.

Prop. 1989/90:111

Mervärdeskatten har dock allt sedan tillkomsten varit föremål för en kontinuerlig översyn. Denna har i huvudsak gjorts av mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05) som bedrivit sitt arbete mellan åren 1971 och 1987. Utredningen har lämnat elva delbetänkanden och flera skrivelser med förslag till ändringar av mervärdesbeskattningen. Förslagen har i allt väsentligt också lett till ändringar av ML.

Mervärdeskatteutredningen var främst en teknisk översynsutredning vilket innebar att översynen inte omfattade mervärdeskatten i dess principiella utformning utan enbart dess teknisk/praktiska del. Utredningen beaktade dock i sin bedömning skattens neutralitetsaspekter och föreslog därav motiverade åtgärder.

Kommittén för indirekta skatter har mot bakgrund av lämnade utredningsdirektiv koncentrerat arbetet på de materiella frågorna med inriktning på en basbreddning som skulle kunna ge ett bidrag till finansieringen av skattereformen. Den korta utredningstiden har dock inneburit att kommittén fått avstå från en önskvärd genomgripande översyn och anpassning av ML till det nya beskattningsområdet. Förslaget från kommittén är dock så utformat att det är fullt möjligt att redan nu genomföra basbreddningarna. Som jag redan tidigare framhållit har en särskild utredare tillkallats med uppgift att göra en genomgripande teknisk översyn av mervärdeskatten.

Jag avser nu att ta upp förslaget till en breddad bas för mervärdeskatten och också andra frågor om mervärdeskatt som aktualiserats av kommittén eller genom skrivelser till regeringen.

2.2 Beskattningens omfattning

Mitt förslag: Skatteplikt införs för i princip all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Undantag från den generella skatteplikten anges uttryckligen i ML.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har i allmänhet godtagit förslaget. Den kritik som framkommit riktas mot särskilda delar av kommitténs förslag och inte mot förslagets inriktning i stort. Remissinstansernas uppfattningar i olika delfrågor kommer att redovisas i samband med att jag nedan tar upp och behandlar de olika delarna av kommitténs förslag.

Skälen för mitt förslag: Ett övergripande mål för en reformering av mervärdeskatten är att denna skall ge ökade skatteintäkter. Dessa intäkter skall bidra till finansieringen av inkomstskattereformen.

Ytterligare krav kan emellertid ställas på utformningen av ett mervärdeskattesystem. Mervärdeskatten skall gynna samhällsekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa för myndigheter och skattskyldiga och vara fördelningspolitiskt acceptabel. Mervärdeskatten skall också ha en konstruktion som underlättar en anpassning till de regler som skall tillämpas inom EG på skatteområdet.

Kommittén har funnit att en generell och enhetlig mervärdeskatt bäst motsvarar dessa krav. I en ekonomi med mervärdeskatt störs den samhällsekonomiska effektiviteten av undantag från skatten. Undantagen leder till konkurrens- och konsumtionssnedvridningar samt dubbelbeskattnings effekter och gynnar egenregiverksamhet framför upphandling. Om konsumenten kan välja mellan olika varor och tjänster, av vilka en del är belagda med full mervärdeskatt, andra med en lägre skatt och åter andra är skattefria, snedvrids konsumtionsmönstren med samhällsekonomiska förluster som följd. En mervärdeskatt bör således likformigt träffa all konsumtion av varor och tjänster samtidigt som produktion och distribution går fria genom avdragsrätt för ingående skatt.

Nuvarande undantag från skatteplikt och reduceringsregler för vissa tillhandahållanden fungerar också som en indirekt subventionering av konsumtionen inom dessa områdena. Bostadsområdet är ett exempel på en sådan indirekt subventionering via mervärdeskatten. Vid mervärdeskattens införande angavs att mervärdeskatten inte fick fördyra bostadsproduktionen. Delvis av detta skäl infördes reduceringsregler på byggområdet och hyra infördes inte under skatteplikten. Reduceringsregler av likartad bakgrund har fram till den 1 januari 1990 funnits på restaurangområdet. Exempelen på liknande indirekta subventioner i ML är många.

Enligt kommittén har ett system med indirekta eller dolda subventioner vissa nackdelar. Generella subventioner av detta slag har i allmänhet dålig träffsäkerhet och är därmed ineffektiva. Många undantag eller reduceringsregler kan då de införs vara dåligt utredda och motiverade. Andra kan ha tillkommit under särskilda förhållanden som inte längre föreligger. Några undantag kan helt sakna uttalade motiv för sin existens. Undantag från skatteplikt uppmärksammas normalt inte och blir inte föremål för debatt på samma sätt som en öppen subventionering. Den dolda subventioneringen syns inte heller i statsbudgeten.

När det gäller det svenska mervärdeskattesystemet har kommittén funnit att många av de nuvarande undantagen från skatteplikt berörs av den refererade kritiken. Andra undantag – exempelvis när det gäller social omsorg, sjukvård och utbildning – fyller en funktion som komplement till samhällets direkta bidrag till dessa verksamheter. Vissa andra undantag är väl motiverade av administrativa förenklingsskäl.

De nuvarande reduceringsreglerna och den omfattande skattefriheten inom främst tjänsteområdet medför också att beskattningen blir komplicerad. Särregleringarna skapar inte bara tolkningsproblem av betydande omfattning och svårighetsgrad, utan också redovisnings- och kontrollproblem.

Den teknik som ML bygger på med skatteplikt för vissa uppräknade tjänster medför också många administrativa och kontrolltekniska problem. Tekniken innebär också svårigheter mot bakgrund av den utveckling som tjänstemarknaden genomgått och genomgår.

Den svenska mervärdeskatten är enligt vad kommittén funnit konstruerad på ett sätt som i betydande delar avviker från de teoretiska grunderna för en heltäckande och konkurrensneutral beskattning av den inhemska konsumtionen av varor och tjänster. I ett masshanteringssystem av mervärdeskattens slag är det nödvändigt att bestämmelserna är enkla, generella och enty-

diga. Olika undantag och reduceringsregler skapar gränsdragnings- och tolkningsproblem som binder upp skattemyndigheternas kontrollresurser och hindrar en rationell skattekontroll. Ett så komplicerat mervärdeskattesystem som det nuvarande är också en kostsam belastning för vissa skattskyldiga när det gäller tillämpning av reglerna och redovisning till myndigheterna.

Med hänsyn härtill har kommittén föreslagit att skatteplikten enligt ML skall vara enhetlig och generell. Mervärdeskatten skall i princip träffa all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Kommittén har vidare föreslagit att skattens generella omfattning bör framgå i ML genom att det i lagen föreskrivs att vara och tjänst är skattepliktig om inte annat anges.

Jag delar kommitténs uppfattning om mervärdeskattesystemets konstruktion. Skatten bör vara generell. Undantag från skatteplikten bör endast förekomma i undantagsfall och då vara särskilt motiverade. Vidare bör reduceringsreglerna slopas. De problem i fråga om bristande konkurrensneutralitet som varit ett av skälen för införandet av reduceringsreglerna bör tekniskt kunna lösas på annat sätt.

Den nuvarande ordningen i ML innebär att skatteplikten för varor i princip är generell. Varubegreppet definieras i 7 § ML där det anges att med vara förstås materiellt ting som inte är fastighet samt gas, värme och elektrisk kraft. Som vara anses enligt bestämmelsen också växande skog, odling eller annan växtlighet vid omsättning utan samband med avyttring av marken. Vidare likställs med vara vissa rättigheter avseende naturtillgångar samt vissa uppräknade immateriella rättigheter. De skattepliktiga tjänsterna uppräknas däremot särskilt. I 10 § ML anges således att tjänst är skattepliktig när den avser vissa i paragrafen angivna förfaranden.

För att klargöra skattepliktens generella omfattning bör lagen utformas så att vara och tjänst är skattepliktig om inte annat anges. En sådan teknik för angivande av beskattningsområdet överensstämmer också med vad som internationellt är vanligt, bl.a. i EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv.

Även om skatteplikten enligt mitt förslag i princip är generell finns det åtminstone tills vidare skäl att undanta vissa varor och tjänster från skatteplikt. Jag kommer i den fortsatta framställningen att ta upp och behandla kommitténs förslag till sådana undantag. Även sådana områden som nu inte omfattas av skatteplikten men som föreslås bli skattepliktiga kommer att behandlas, även om någon fullständig redogörelse för skattepliktens omfattning på tjänstesidan inte kan göras med hänsyn till den föreslagna tekniken.

2.2.1 Fastighetsområdet

Uthyrning av fastighet

Mitt förslag: Uthyrning av fastighet undantas även fortsättningsvis från skatteplikt. Skatteplikt införs dock för upplåtelse av fastighet i vissa verksamheter.

Kommitténs förslag: Uthyrning av fastighet undantas i princip från skatteplikt. Enligt förslaget skall skatteplikten dock omfatta t.ex uthyrning av parkeringsplats i parkeringsrörelse, uthyrning av förvaringsboxar, campingverksamhet, uthyrning av båtplatser och – vilket nu är skattepliktigt genom särskilt stadgande – rumsuthyrning i hotellrörelse.

Remissinstanserna har med några enstaka undantag tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran. De invändningar som förekommit har i huvudsak varit av lagteknisk natur.

Skälen för mitt förslag: Uthyrning eller annan upplåtelse av rättighet till fastighet omfattas enligt nu gällande bestämmelser inte av skatteplikt. Några tekniska skäl kan inte anföras mot att i ett generellt och enhetligt mervärdeskattesystem låta skatteplikten omfatta också dessa tjänster. Kommittén har emellertid funnit att en generell skatteplikt för upplåtelse av fastigheter skulle medföra en alltför stor kostnadsbelastning på i första hand boendet.

Kommittén har därför föreslagit att sådan upplåtelse av fastighet varav inkomsten är att hänföra till annat inkomstslag än rörelse enligt kommunal-skattelagen skall undantas från skatteplikt. Upplåtelse av fastighet som redovisas i inkomstslaget rörelse skulle enligt kommittén däremot medföra skattskyldighet.

Kommittén har som utgångspunkt för sitt förslag haft den indelning i inkomstslag som görs i kommunal-skattelagen. Genom det förslag som framlagts av utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) i fråga om att föra samman de nuvarande inkomstslagen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse till ett inkomstslag har förutsättningarna för den av kommittén föreslagna tekniken för gränsdragningen mellan skattefri och skattepliktig upplåtelse av fastighet ändrats.

Jag delar kommitténs uppfattning att uthyrning av fastighet, vare sig fråga är om uthyrning för bostadsändamål eller uthyrning av lokaler, bör undantas från skatteplikt. Enligt min uppfattning finns dock skäl för att skatteplikt i vissa fall skall föreligga. Undantaget bör således inte omfatta rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Sådan verksamhet är redan nu skattepliktig genom särskilt stadgande. Skattefriheten bör heller inte omfatta upplåtelse av campingplats eller liknande i campingverksamhet, upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsrörelse, upplåtelse av byggnad eller mark för djur eller upplåtelse av förvaringsbox. Detsamma gäller sådana tillhandahållanden av reklamutrymmen som nu betraktas som upplåtelse av fastighet och inte som skattepliktig reklamtjänst.

Enligt förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdesskatt för hamn- och flygplatsverksamhet föreligger skattskyldighet för upplåtelse av handelshamn med tillhörande anordningar åt fartyg. Motsvarande gäller för trafikflygplats och annan flygplats som drivs av luftfartsverket eller kommun i fråga om upplåtelse åt luftfartyg. Denna förordning föreslås upphävd fr.o.m utgången av 1990. För att kumulativa skatteeffekter inte skall uppkomma bör därför det generella undantaget från skatteplikt för upplåtelse av fastighet inte omfatta sådana upplåtelser. Skatteplikten bör inte begränsas till upplåtelse av sådana hamnar och flygplatser som anges i förordningen, utan omfatta alla hamnar och flygplatser.

Skattefriheten bör heller inte omfatta upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende och av rätt till tillgodogörande av naturtillgångar. Det överensstämmer med nuvarande ordning (jfr. 7 § fjärde stycket ML).

Slopade reduceringsregler

Mitt förslag: Reduceringsreglerna på fastighetsområdet slopas.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Förslaget har avstyrkts av bl.a. *HSB, Hyresgästernas Riksförbund, Sveriges Bostadsrättsföreningars Centralorganisation* och *Sveriges Villaägareförbund*. Den huvudsakliga invändningen är att förslaget medför betydande öknings av boendekostnaderna. Motsvarande synpunkter har lämnats också av andra företrädare för hyresgäster och villaägare. *Byggentreprenörerna* anser att de kostnadsökningar som förslaget medför kan få negativa effekter för byggbranschen. Förslaget har tillstyrkts av bl.a. *Sveriges allmännyttiga bostadsföretag SABO* och *Fastighetsägareförbundet*. Huvuddelen av remissinstanserna har anfört att ett slopande av reduceringsreglerna nödvändiggör ökade subventioner till bostadssektorn.

Skälen för mitt förslag: Enligt nu gällande bestämmelser är beskattningsvärdet för tjänster avseende byggnads- och anläggningsentreprenad eller annan tjänst som avser fastighet reducerat till 60 % av vederlaget. För vissa ytterligare tjänster med anknytning till fastighetsområdet, t.ex. projekterings- och andra byggkonsulttjänster, byggledning samt arbeten som avser mark eller yttre ledning är beskattningsvärdet reducerat till 20 % av vederlaget. Dessa reduceringsregler infördes till övervägande del vid ML:s tillkomst.

Ett av syftena med reduceringsreglerna var att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan byggnads- och anläggningsarbeten i egen regi och upphandling av byggentreprenadtjänster. Reduceringsreglerna skulle ge en genomsnittlig skatteeffekt motsvarande full skatt på materialvärdet medan tjänsten i sig inte skulle beskattas.

Ett annat syfte var att den faktiska skattebelastningen på boendet inte skulle öka vid övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt. I praktiken har reduceringsreglerna dock inneburit att inte bara boendet utan all verksamhet som inte medför skattskyldighet subventioneras på detta sätt.

Reduceringsreglerna medför således att de mervärden som skapas i entreprenadverksamhet förblir obeskattade. Statens intäkter blir därmed avsevärt mindre än vid en enhetlig mervärdeskatt. Sett i ett större perspektiv medför reduceringsreglerna också en konsumtionssnedvridning genom en lägre beskattning av boendet än av annan konsumtion. Den tekniska och lönemässiga utvecklingen har också medfört att det vid reduceringsreglernas införande antagna förhållandet mellan material- och arbetsinsats förändrats. Reduceringsreglerna kan därför inte helt tillgodose önskemålen om konkurrensneutralitet.

Reduceringsreglerna har vällat avsevärda tillämpningsproblem. Även om situationen har förbättrats under senare år kvarstår betydande problem i synnerhet vad gäller tillämpningen av 20-regeln. Beträffande 60-regeln kan

sågas att tillämpningsproblemen har minskat genom en massiv insats med anvisningar och råd från RSV, länsskattemyndigheterna och berörda branschorganisationer. En bidragande orsak torde också ha varit en generös tolkning i RSV:s anvisningar avseende tillämpningsområdet.

Kommittén har inte funnit skäl att i ett generellt och enhetligt mervärdeskattesystem behålla reduceringsreglerna på fastighetsområdet. Jag delar denna uppfattning.

Även vid omsättning av monteringsfärdiga hus är beskattningsvärdet reducerat till 60 %. Denna regel infördes för att inte sådan omsättning skulle missgynnas i förhållande till byggnadsentreprenad. Även för sådan omsättning bör reduceringsregeln slopas.

Övriga tjänster avseende fastighet

Mitt förslag: Skatteplikt införs för samtliga tjänster avseende fastighetsförvaltning och fastighetsskötsel. Det gäller t.ex. upphandlad fastighetsskötsel, städning, fönsterputsning, sotning och administrativa tjänster.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: På detta område har i stort sett samma uppfattningar framförts som i fråga om förslaget att slopa reduceringsreglerna.

Skälen för mitt förslag: Vissa tjänster inom detta område är enligt nuvarande ordning uttryckligen undantagna från skatteplikt. Det gäller t.ex. städning av bostäder och andra lokaler, sotning och fönsterputsning. Andra tjänster på området är skattefria på grund av att de inte anges i 10 § ML som skattepliktiga.

Fastighetsförvaltning, inkl. fastighetsskötsel, består i allmänhet av tjänster som nu inte är skattepliktiga. Det kan gälla t.ex. kameral och teknisk förvaltning, städning av bostäder och andra lokaler, yttre städning m.m. Om smärre reparationer och underhåll ingår som ett moment i ett förvaltningsuppdrag, s.k. samordnad fastighetsförvaltning, träffas inte heller dessa tjänster av mervärdeskatt.

Kommittén har funnit att tjänster inom det nu behandlade området utgör en naturlig beståndsdel i ett generellt mervärdeskattesystem och att undantag skulle medföra svåröverskådliga tillämpningsproblem.

Jag delar denna uppfattning och förordar en generell och enhetlig beskattning av varor och tjänster också på fastighetsområdet. Det kan också påpekas att EUG:s sjätte mervärdeskattedirektiv inte innehåller något undantag för tjänster av detta slag.

Mitt förslag: För att eliminera konkurrenssnedvridningar införs en uttagsbeskattning för vissa arbeten som utförs i egen regi på egna fastigheter. Beskattningen omfattar arbeten avseende ny-, till- eller ombyggnad, reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförliga tjänster. Även lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel omfattas av uttagsbeskattningen. Uttagsbeskattning skall endast ske då de på dessa arbeten nedlagda lönekostnaderna, inkl. lönebaserade avgifter, överstiger 150 000 kr. för beskattningsåret.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att uttagsbeskattningen skall ske när nedlagda lönekostnader överstiger 500 000 kr. och endast omfatta arbeten avseende ny-, till- och ombyggnad, reparationer och underhåll samt ritning, projektering, konstruktion och därmed jämförliga tjänster. Kommittén har vidare föreslagit att de särskilda bestämmelserna i 5 b § andra och tredje styckena ML angående redovisningsskyldighetens inträde för uttag av tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet och för förskott och à conton vid byggnads- och anläggningsentreprenader slopas.

Remissinstanserna har i allmänhet tillstyrkt förslaget. Några remissinstanser, däribland *Byggentreprenörerna*, *Småföretagarnas Riksorganisation*, *Svenska Revisorsamfundet* och *Sveriges Städentreprenörers förbund* har anfört dels att beloppsgränsen bör sättas väsentligt lägre, dels att uttagsbeskattningen bör omfatta också övriga tjänster avseende fastighetsförvaltning.

Skälen för mitt förslag: Genom att en generell skatteplikt inte nu införs för upplåtelse av fastighet eller för t.ex. bank- och försäkringsverksamhet kommer mervärdesskatten i dessa verksamheter att utgöra en intc avdragsgill kostnad. I och med att reduceringsreglerna slopas och generell skatteplikt införs för tjänster avseende fastighet, uppkommer i dessa fall skillnader i skattebelastning mellan upphandlade och i egen regi utförda arbeten. Dessa effekter bör i görligaste mån elimineras.

Kommittén har därför föreslagit en uttagsbeskattning för byggnads- och anläggningsarbeten inkl. reparationer och underhåll samt för arbeten som innefattar ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst som fastighetsägaren utför på fastighet som utgör anläggningstillgång hos honom.

Förslaget syftar till att åstadkomma neutralitet vid de fastighetsförvaltande företagens val mellan å ena sidan egenregi och å andra sidan upphandling av tjänster eller upphandling av färdigbyggda fastigheter som varit föremål för uttagsbeskattning.

Jag delar kommitténs uppfattning om behovet av den föreslagna uttagsbeskattningen. En utebliven beskattning skulle innebära ett allvarligt hot mot främst de mindre byggföretagen och byggnadshantverkarna som till stor del har sin verksamhet inriktad på arbeten åt de ej skattskyldiga fastighetsförvaltarna.

Såsom kommitténs förslag är utformat kommer uttagsbeskattningen att omfatta även arbeten på sådana fastigheter som utgör tillgång i mervärdeskattepliktig verksamhet. Ur konkurrenssynpunkt finns enligt min mening

inte några skäl att låta uttagsbeskattningen också omfatta sådana fastigheter. Å andra sidan bör t.ex. fastighetshandlande företags fastighetsbestånd eller försäkringsföretags innehav av andra fastigheter än sådana som direkt används för verksamheten också omfattas av uttagsbeskattningen. Några skäl att undanta dessa fastigheter föreligger enligt min mening inte. Utagsbeskattningen bör därför avgränsas så att den omfattar fastigheter som används i verksamhet för vilken skattskyldighet till mervärdeskatt inte föreligger.

Arbeten som i egen regi utförs på egna fastigheter av annan statlig myndighet än affärsverk eller av kommun skall dock inte omfattas av uttagsbeskattningen.

Några remissinstanser har anfört att konkurrensneutralitetsskäl talar för att uttagsbeskattningen borde omfatta samtliga tjänster avseende fastighetsförvaltning och att den föreslagna beloppsgränsen borde sättas betydligt lägre. Jag delar i princip denna uppfattning. Den utökade skatteplikten och de slopade reduceringsreglerna innebär att konkurrenssituationen kan komma att försämrats inte bara för mindre byggföretag och bygghantverkare utan även för andra som huvudsakligen har sin verksamhet inriktad på arbeten åt fastighetsägare, t.ex. städföretagen. En utvidgad uttagsbeskattning får dock ses mot de stora praktiska problem som kan uppstå. Med beaktande av dessa praktiska svårigheter anser jag uttagsbeskattningen nu kan utvidgas till att omfatta även lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel. Jag är däremot inte beredd att redan nu i uttagsbeskattningen inordna kamerala och administrativa arbeten som utförs som ett led i en fastighetsägares egen fastighetsförvaltning. Innan en sådan utvidgning kan göras bör de praktiska erfarenheterna av den av mig föreslagna uttagsbeskattningen utvärderas. I fråga om den av kommittén föreslagna beloppsgränsen delar jag remissinstansernas uppfattning att den bör sättas väsentligt lägre. En gräns på 500 000 kr. innebär att en fastighetsägare kan ha en relativt betydande egenregiverksamhet utan att drabbas av uttagsbeskattningen. Beloppsgränsen bör i stället enligt min uppfattning bestämmas till 150 000 kr. Även i detta fall gäller att de praktiska erfarenheterna bör avvaktas innan ställning tas till en ännu lägre gräns..

Kommittén har också föreslagit att de särskilda redovisningsreglerna i 5 b § andra och tredje styckena ML upphävs. Reglerna innebär i korthet att redovisningsskyldigheten för skatt som hänför sig till uttag i yrkesmässig byggnadsverksamhet inträder två månader efter det att fastigheten kunnat tas i bruk och att redovisningsskyldigheten för skatt som belöper på förskott eller å contobetalningar avseende byggnads- eller anläggningsentreprenad inträder två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd.

Det har anförts att förslaget i denna del genom ökade räntekostnader för bostadsproduktionen kommer att medföra ökade boendekostnader utöver vad som i övrigt blir resultatet av basbreddningen och slopade reduceringsregler. Det har angivits att kostnaden motsvarar en hyreshöjning på närmare 18 kr. per kvadratmeter och år om inga kompensationsåtgärder vidtas.

Jag anser att övervägande skäl talar för att den nuvarande ordningen i fråga om redovisningsskyldighetens inträde vid uttag av tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet och av förskott och å conton vid byggnads- och anläggningsentreprenad bör behållas. Jag föreslår därför ingen ändring beträffande dessa bestämmelser.

Radio- och televisionsverksamhet

Mitt förslag: Skatteplikt införs för radio- och televisionsverksamhet. Från skatteplikt undantas dock Sveriges Radio-koncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag.

Från skatteplikt undantas också i vissa fall tillhandahållande av radioprogram för synskadade, s.k. radiotidningar.

Kommitténs förslag innebär att all radio- och televisionsverksamhet inordnas under skatteplikten.

Remissinstanserna: *Sveriges Radio AB* avstyrker kommitténs förslag. Som skäl anförs att det principiellt är felaktigt att beskatta en offentligrättslig avgift som TV-avgiften. Vidare anförs att s.k. public service-verksamhet undantagits från skatteplikt inom EG. Mervärdesskatten kan också enligt bolaget komma att försvaga betalningsviljan för TV-avgifterna. *Svenska Teaterförbundet* liksom *SIF-klubben vid Sveriges Radio* har lämnat liknande synpunkter. I övrigt har förslaget tillstyrkts eller lämnats utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Kommittén har inte funnit bärande skäl att vid en generell och enhetlig mervärdesskatt göra undantag från skatteplikt för radio- och televisionsverksamhet. Jag delar i princip denna uppfattning.

Förslaget innebär att bl.a. kabel- och betal-TV-företagens verksamhet omfattas av den generella skatteplikten. Verksamheten kan inrymma olika slag av tjänster. I en del fall är det i princip endast tillhandahållandet av kabelnätet som utgör tjänsten. Det innebär att kunden mot erläggande av en basavgift till nätinnehavaren kan ta emot sådana program, som nätinnehavaren tar emot och sänder vidare utan att behöva betala någon avgift till programproducenten. I de fall ett satellitföretag tar ut en avgift för vissa program och kabelföretagets kund önskar motta programmen, debiteras kunden i allmänhet en tilläggsavgift. Signalerna är i så fall kodade. En innehavare av TV-mottagare som har egen parabolantenn tvingas därför i sådana fall hyra en dekoder av satellitföretaget eller dess representant samt i allmänhet även att betala en viss avgift för programmen. I en del fall äger fastighetsägare själva kabelnätet. I dessa fall kan fastighetsägarna ha lagt ut på entreprenad ansvaret för förmedling av programpaketen från satellitföretagen samt det operationella ansvaret för sändningarna. En del kabelföretag sluter avtal med fastighetsägarna. Andra sluter avtal med de enskilda hushållen. Även kombinationer härav kan förekomma.

Samtliga tjänster inom området bör omfattas av skatteplikten. Skatteplikt kommer således att föreligga dels för tillhandahållande av ljud- och bildprogram för radio- eller trådsändning (dvs. programproduktion), dels för själva sändningen, dels för förmedling av ljud- och bildprogram för sådan sändning, dels för handhavande, underhåll och service av nätutrustningen.

Sveriges Radio-koncernen skall enligt ett mellan staten och koncernens moderbolag, Sveriges Radio AB (SR), slutet avtal bedriva en radio- och televisionsverksamhet som skall präglas av publicistiskt oberoende och organi-

satorisk självständighet. Sändningsrätt enligt radiolagen (1966:755) tillkommer fyra av dotterbolagen till SR, nämligen Sveriges Television AB, Sveriges Riksradio AB, Sveriges Lokalförbund AB och Sveriges Utbildningsradio AB. Även dessa, de s.k. programföretagen, har avtal med staten. Televerket sänder Sveriges Radio-koncernens program från sina sändare här i landet.

Sveriges Radio-koncernens radio- och televisionsverksamhet finansieras genom avgifter. Avgiften, som är knuten till TV-innehav och för närvarande utgår med 246 kr. per kvartal, är fastställd i lagen (1989:41) om TV-avgift. Utlandsprogrammen finansieras emellertid med statsmedel.

Enligt EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv ingår tillhandahållande av radio- och televisionsutsändningar i skattebasen. Undantag görs dock för offentliga radio- och TV-subjekt i den mån de inte bedriver verksamhet på kommersiell basis. Undantaget avser i princip enbart de licenser eller skatter som tas ut på grundval av innehavet av radio- eller TV-apparater för att finansiera de offentliga subjektens verksamhet. Kommittén har för sin del funnit att ett undantag för Sveriges Radio-koncernens verksamhet skulle medföra betydande olägenheter, inte minst från konkurrenssynpunkt, och har därför stannat för att inte föreslå något särskilt undantag från skatteplikt för denna verksamhet.

Med hänsyn till Sveriges Radio-koncernens ställning som public-service-företag och till sättet för finansieringen av koncernens verksamhet, anser jag dock att övervägande skäl talar för att denna verksamhet även fortsättningsvis bör ligga utanför det skattepliktiga området. Således bör Sveriges Radio-koncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram undantas från skatteplikt i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag. Det innebär att TV-avgiften inte kommer att belastas med mervärdeskatt till den del den avser Sveriges Radio-koncernens verksamhet.

Televerket svarar för programinsamling, dvs. transport av program från olika produktionsställen till de i koncernen ingående programföretagen, och programdistribution, dvs. dels transport av programmen från programföretagen till TV-sändarna och dels utsändningen till allmänheten från sändarstationer. Med hänsyn till vad jag föreslår i avsnitt 2.2.3 i fråga om generell skatteplikt för teletjänster, bör det här behandlade undantaget för radio- och televisionsverksamhet inte omfatta den verksamhet som televerket bedriver för programinsamling och programdistribution.

I fråga om radio- och televisionsverksamhet som bedrivs med stöd av när-radiolagen (1982:459) och lagen (1986:3) om rundradiosändningar av finländska televisionsprogram, har kommittén funnit att sådan verksamhet inte är att anse som yrkesmässig och därmed inte medför skattskyldighet till mervärdeskatt. Jag delar denna uppfattning.

Kommittén har vidare föreslagit att tillhandahållande av s.k. radiotidningar, dvs. radioprogram som för synskadade återger någon tryckt allmän nyhetstidning, skall omfattas av skatteplikten. Med hänsyn till vad jag föreslår i fråga om undantag från skatteplikt för allmän nyhetstidning och för s.k. kassettidningar, anser jag dock att starka skäl talar för att också radiotidningar med motsvarande innehåll undantas från skatteplikt.

Mitt förslag: Det nuvarande kvalificerade undantaget för allmän nyhetstidning kvarstår oförändrat.

Kommitténs förslag innebär att skatteplikt införs för allmänna nyhetstidningar.

Remissinstanserna har i huvudsak lämnat kommitténs förslag utan erinringar. *Svenska tidningsutgivareföreningen*, *TCO* och *Svenska Journalistförbundet* avstyrker dock förslaget.

Skälen för mitt förslag: Jag instämmer i princip i vad kommittén anfört i fråga om en skattebeläggning av de allmänna nyhetstidningarna. En skatteplikt för nyhetstidningar skulle dock få till följd att framför allt lågtäckningstidningarna skulle behöva kompenseras för att de nuvarande ambitionerna inom pressområdet skall kunna upprätthållas. Även med en höjning av presstödet torde vissa negativa effekter uppstå. Lågtäckningstidningarna är i stor utsträckning beroende av annonsintäkter för sin existens. Om högtäckningstidningarna inte tillåter att en tillkommande mervärdeskatt slår igenom på prenumerations- eller lösnummerpriset utan väljer att kompensera sig genom höjda annonspriser kan annonsköparna i större omfattning komma att avstå från annonsering i andratidningarna. I dagsläget råder en mycket god annonssituation. Vid en allmän konjunkturavmattning hör annonsköpen till de områden där nedgången först slår igenom.

En skattebeläggning kan således komma att innebära att lågtäckningstidningarnas bidragsberoende blir starkare. Detta kan på sikt bli mycket kostnadsdrivande för presstödet. En samlad bedömning gör därför att jag anser att det nuvarande undantaget från skatteplikt för allmänna nyhetstidningar bör bestå.

Periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar m.m.

Mitt förslag: Undantaget från skatteplikt för periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar och för vissa organisationstidskrifter består.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Förutom för de tidigare behandlade allmänna nyhetstidningarna föreligger för närvarande undantag från skatteplikt för periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar när de tillhandahålls utgivaren, medlem eller anställd eller införs till landet under motsvarande förutsättningar. Dessa publikationer är skattepliktiga när de försäljs till annan än medlem eller anställd.

Kommittén har funnit att en utvidgning av skatteplikten till att omfatta även försäljning till medlem eller anställd sannolikt skulle medföra komplikationer med avseende på reglerna om uttagsbeskattning.

Kommittén har i övrigt ansett att undantaget från skatteplikt för vissa organisationstidskrifter i huvudsak är av samma karaktär som undantaget från skattskyldighet för ideella föreningar. I konsekvens med att kommittén inte har föreslagit någon ändring i fråga om de ideella föreningarnas ställning har kommittén inte heller funnit anledning att ompröva skattefriheten för organisationstidskrifterna.

Jag delar kommitténs uppfattning i fråga om de angivna publikationerna och anser därför att det nuvarande undantaget från skatteplikt bör behållas. Inte heller de särskilda reglerna om skattefrihet för framställares leveranser till utgivare av sådana publikationer bör slopas. I enlighet härmed föreslås inte heller någon ändring av den skattefrihet för tjänster som tillhandahålls av ett tryckeri med avseende på en publikation av detta slag. Skattefriheten för dessa tjänster bör dock utvidgas till att också omfatta sådana tjänster som tillhandahålls av andra framställare av publikationen än tryckerier.

2.2.3 Kommunikationer

Personbefordran

Mitt förslag: Skatteplikt införs för tjänster avseende personbefordran inom landet. Internationell personbefordran undantas från skatteplikt.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med mitt. Kommittén har dock föreslagit att internationell personbefordran med tåg, buss eller taxi, med undantag för s.k. paketresor, skall beskattas till den del den sker inom Sveriges gränser.

Remissinstanserna har i allmänhet tillstyrkt kommitténs förslag. Viss kritik har dock riktats av bland andra *RSV*, *transportrådet* och *Näringslivets skattedelegation* mot kommitténs förslag att särbehandla markbaserad internationell personbefordran. *Svenska lokaltrafikföreningen* och *SJ* samt några ytterligare remissinstanser avstyrker förslaget i sin helhet med motiveringen att en skattebeläggning skulle medföra en konkurrensnackdel för den kollektiva trafiken gentemot privatbilismen.

Skälen för mitt förslag: På kommunikationsområdet är för närvarande i princip endast tjänster som avser transport av gods skattepliktiga. Personbefordran omfattas inte av skatteplikten. Resetjänsterna representerar emellertid en stor del av den privata konsumtionen. Konsumtionsneutralitetsskäl talar därför i hög grad för att även dessa tjänster inordnas under skatteplikten.

Många företag som bedriver verksamhet med personbefordran ombesörjer också i viss utsträckning godstransporter. För dessa företag föreligger ofta svårigheter att på ett korrekt sätt fördela omsättningen på den skattepliktiga resp. skattefria delen av verksamheten vilket också medför problem när det gäller avdragsrätten för ingående skatt. Dessa problem undanröjs om också personbefordran inordnas under skatteplikten. Från principiell synpunkt kan något tungt vägande skäl inte anföras för att även fortsätt-

ningsvis undanta resetjänsterna från skatteplikt. En beskattning av resetjänster ligger också i linje med vad som angivits i EG:s sjätte mervärdeskatte-direktiv.

Av konkurrensskäl bör skatteplikten omfatta alla typer av resetjänster oavsett om det är fråga om statlig, kommunal eller enskild regional när- eller fjärrtrafik, taxiresor, turistresor, sightseeingturer eller annat. Det bör heller inte ha någon betydelse vilket trafikmedel som används eller om resan företas till sjöss, till lands eller i luften.

Det torde inte vara förenat med några tekniska svårigheter att beskatta de resor som i sin helhet företas inom landets gränser. Ett särskilt problem uppkommer dock i fråga om de internationella resorna, dvs. resor till och från utlandet. Kommittén har föreslagit att resor till utlandet som företas med flyg eller båt i sin helhet skall jämföras med export medan motsvarande resor med landbaserade transportmedel skall beskattas till den del de företas inom landet. Som skäl för denna ordning har kommittén anfört att om resor med landbaserade transportmedel jämföras med export skulle detta kunna få till följd att den som skall resa till en ort nära en gräns väljer att i stället lösa biljett till en destinationsort strax bortom samma gräns. Härigenom skulle en i princip oönskad skattefrihet uppkomma.

Av praktiska skäl skall dock enligt förslaget s.k. paketresor, dvs. resor där vederlaget också inkluderar kost och logi på utrikes ort, alltid jämföras med export.

Jag delar i och för sig kommitténs uppfattning om de problem som kan komma att uppstå om också de landbaserade internationella transporterna i sin helhet jämföras med export. Dessa problem bör dock inte överdrivas. Den av kommittén föreslagna ordningen kan i stället komma att medföra besvärande konkurrensnackdelar för de landbaserade transportmedlen gentemot båt- och flygtrafiken. Enligt min mening bör hänsynen till konkurrensneutraliteten ges större vikt än det förhållandet att reglerna kan komma att utnyttjas på det sätt kommittén beskrivit. Personbefordran till och från utlandet bör således alltid jämföras med export. En sådan ordning har också den fördelen att all transportverksamhet till och från utlandet beskattas på samma sätt oavsett om den avser gods- eller personbefordran.

Om de nu föreslagna reglerna på detta område skulle komma att utnyttjas på det sätt kommittén har beskrivit, kan det finnas skäl att ompröva bestämmelserna.

Ett ytterligare problem i fråga om de internationella resorna är den skattemässiga behandlingen av resor med s.k. transituppehåll. Det bör enligt min mening inte komma ifråga att till någon del beskatta t.ex. en flygresor till eller från utrikes ort med transituppehåll inom Sverige.

I fråga om s.k. paketresor eller liknande från utlandet till Sverige, bör endast resan direkt till och från Sverige jämföras med export. Om det i åtgärdandet också ingår att inom landet tillhandahålla kost och logi eller ytterligare resor eller tjänster av annat slag, bör dessa tjänster i sin helhet anses tillhandahållna inom landet.

Kommittén har föreslagit att mervärdeskatt på resetjänster inte skall behöva redovisas öppet. Som skäl härför har bl.a. angetts att ett krav på öppen

debitering skulle medföra att reseföretagen tvingas att byta ut befintlig utrustning för utskrivning av biljetter m.m. och därmed åsamkas stora kostnader. Krav på en öppen debitering skulle också försvåra hanteringen för sådana företag som kommer att tillhandahålla såväl skattepliktiga som skattefria tjänster.

Jag delar denna uppfattning. Även om resetjänster i relativt stor omfattning kommer att utnyttjas i skattepliktig verksamhet med åtföljande avdragsrätt, kommer den dominerande andelen resor att vara hänförlig till privat konsumtion. Det saknas därför enligt min mening skäl att i detta hänseende behandla reseföretagen på annat sätt än detaljhandeln. Den som för sin mervärdeskatteredovisning är beroende av en öppen skattedebitering, måste således – liksom vid inköp från detaljhandeln – särskilt begära faktura eller motsvarande handling av vilken mervärdeskattens belopp framgår.

Enligt min mening krävs inte någon uttrycklig lagreglering i detta hänseende. Vad som anges i 16 § andra stycket ML om detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet torde också utan särskilt stadgande kunna innefatta tillhandahållande av resetjänster.

En beskattning av resetjänster innebär att det saknas skäl att undanta resgodsbefordran från det skattepliktiga området. Även förmedling av resetjänster bör inrymmas under skatteplikten. Förmedling av resor till eller från utlandet bör jämföras med export på samma sätt som gäller för resetjänsten i sig.

Postbefordran

Mitt förslag: Det nuvarande undantaget från skatteplikt för postbefordran av annat än postpaket, gruppkursband samt varor i diligens-trafiken behålls.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Till kommunikationsområdet hör postens befordran av brev m.m. Denna verksamhet omfattas för närvarande inte av skatteplikten. Det vore i och för sig naturligt att i ett generellt mervärdeskattesystem också inordna tjänster av detta slag. Med hänsyn till att postverkets verksamhet på detta område i allt större omfattning är utsatt för konkurrens från näringslivet och att utvecklingen på ADB-området möjliggör ett informationsutbyte via ADB-media, talar också konkurrens- och konsumtionsneutralitetsskäl för att brevbefordran borde omfattas av skatteplikten.

En skatt på brevbefordran skulle i och för sig inte heller behöva medföra några allvarigare tekniska problem för postverket. Skatten skulle inkluderas i postverkets tariffer och erläggas av kunden genom portot. Även problem som sammanhänger med internationell brevbefordran torde kunna lösas.

Det finns emellertid skäl som talar för att postens befordran av brev m.m. även fortsättningsvis undantas från skatteplikt.

Mervärdeskatten på brevbefordran får som ovan anförts tas ut genom por-

tot. En sådan ordning medför att en skattskyldig näringsidkares rätt till avdrag för ingående skatt inträder när han anskaffar francotecken och inte när han faktiskt utnyttjar befordringstjänsten. Francotecken används emellertid också för andra ändamål än som porto. Det är inte ovanligt att sådana används som betalningsmedel i samband med t.ex. postorderhandel. Ostämp-lade francotecken kan också mot en mindre avgift inlösas mot kontanta medel hos postverket. De nu angivna förhållandena kan antas medför kontrolltekniska problem.

Vidare är postbefordran av annat än paket regelmässigt undantaget från skatteplikt i utländska mervärdeskattesystem. Det kan också anmärkas att EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv innehåller ett motsvarande undantag. Vid en beskattning i Sverige av dessa tjänster kan det för vissa icke skattskyldiga konsumenter te sig lönsamt att låta andra länders postväsenden ombesörja behovet av postala tjänster.

Övervägande skäl talar därför enligt min mening för att det nuvarande undantaget från skatteplikt för postens befordran av annat än postpaket, grupporsband samt varor i diligenstrafiken bör gälla även fortsättningsvis.

Teletjänster

Mitt förslag: Skatteplikt införs för teletjänster. Även teletjänster som riktar sig till mottagare utanför landet omfattas av skatteplikten.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: *Televerket* har tillstyrkt förslaget. Övriga remissinstanser har i huvudsak lämnat förslaget utan erinran. Några instanser, bl.a. *Sveriges riksidsrötsförbund*, har påpekat att en beskattning av teletjänster medför en betydande kostnadsfördyring för ideellt bedriven verksamhet.

Skälen för mitt förslag: Teletjänster omfattas för närvarande inte av skatteplikten. Sådana tjänster utnyttjas i betydande utsträckning för privat konsumtion. Mervärdeskattens avkastning skulle därför öka väsentligt om också dessa tjänster inordnas under skatteplikten. Några särskilda skäl för att i ett generellt mervärdeskattesystem undanta teletjänster kan enligt min mening inte anföras. Dessa tjänster beskattas också i stora delar av det övriga Europa och är heller inte undantagna enligt EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv.

Ifrågorande tjänster har tidigare nästan uteslutande tillhandahållits av televerket. Televerkets monopolställning är dock inte längre lika omfattande som tidigare. En beskattning av teletjänster är därför önskvärd också av konkurrensneutralitetsskäl. Beskattningen undanröjer vidare en del problem som är förknippade med den s.k. blandade verksamhet som föreligger för bl.a. televerket.

I fråga om de internationella teletjänsterna, dvs. sådana som riktar sig till mottagare utanför Sveriges gränser, har kommittén av skattetekniska skäl föreslagit att dessa skall anses som i sin helhet tillhandahållna inom landet och således inte jämföras med export. Jag delar denna uppfattning. Detta är också den ordning som tillämpas i övriga länder där teletjänster beskattas.

Mitt förslag: Från skatteplikt undantas försäljning av alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, tillhandahållande av biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet.

Kommitténs förslag innebär att all verksamhet också på kultur- och nöjesområdet, till vilket även hänförs sport och idrott, inordnas under skatteplikten.

Remissinstanserna har i huvudsak lämnat kommitténs förslag utan erinran. Flertalet av de remissinstanser som företräder kulturområdet har dock avstyrkt förslaget.

Skälen för mitt förslag: Huvudparten av kultur- och nöjesområdet omfattas för närvarande inte av skatteplikt. Enligt kommittén framstår det dock som naturligt att en generell mervärdesskatt omfattar också ett i så många hänseenden renodlat konsumtionsområde som det här är fråga om. Gällande beskattningsregler kan enligt kommittén i hög grad sägas subventionera nöjesområdet till förfång för konsumtionen på andra områden. Också det förhållandet att vissa former av nöjeskonsumtion, t.ex. dans och underhållning i samband med restaurangbesök, för närvarande i vissa fall träffas av mervärdesskatten, medan i andra fall motsvarande konsumtion inte beskattas, inverkar menligt på konkurrensneutraliteten.

Jag delar i och för sig kommitténs uppfattning om fördelarna med en generell och enhetlig mervärdesskatt. Enligt min uppfattning kan det emellertid av kulturpolitiska och andra skäl vara motiverat att begränsa skatteplikten inom kulturområdet. En betydande del av verksamheten på området subventioneras i stor utsträckning av stat och kommun och numera i viss utsträckning även av det privata näringslivet. Subventioneringen medför att många subjekt vid en generell mervärdesskatt skulle redovisa negativa mervärden.

En skattebeläggning av dessa områden skulle således inte medföra nämnvärt ökade intäkter för staten. En skattefrihet bör dock endast omfatta sådana områden där en skattebeläggning kan antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kan bedömas vara marginellt. Några skäl att undanta andra verksamheter från skatteplikt kan enligt min mening inte anföras.

Enligt nu gällande bestämmelser undantas från skatteplikt försäljning av alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Ur kulturpolitisk synpunkt kan det vara befogat att undantaget bibehålls. De kumulativa effekter som kan uppstå på grund av ett sådant undantag torde vara försumbara. *Lagrådet* har vid sin granskning förordat att undantaget på denna punkt bör utvidgas till att också avse försäljning och import som görs av den till vilken alstret övergått på grund av bodelning, arv eller testamente. Enligt min mening är en sådan utvidgning av skattefriheten inte motiverad.

sett från importfallen får frågan om skatteplikt betydelse endast i det fall en försäljning sker i yrkesmässig verksamhet. Att i sådant fall göra skattskyldigheten beroende av om förvärvet varit av familjerättslig eller kommersiell natur, bör enligt min mening inte komma i fråga. Inte heller föreligger skäl att införa andra bestämmelser för import än vad som gäller vid försäljning av en likvärdig vara inom landet.

Det kan anmärkas att mitt förslag i övrigt medför att tjänster avseende sådana konstverk som är undantagna från skatteplikt fortsättningsvis skall vara skattepliktiga. Således kommer t.ex. galleriers och konsthandlares förmedlingsprovisioner m.m. att omfattas av skatteplikten, även om ersättningen avser förmedling av från skatteplikt undantagna alster av bildkonst.

I fråga om teaterverksamhet gör jag följande bedömning. En mervärdesbeskattning skulle till övervägande del inte innebära någon belastning för detta område. Storleken av de offentliga bidragen leder i många fall till att mervärdeskatten på övriga intäkter klart understiger den avdragsgilla ingående skatten. En skatteplikt skulle således kunna innebära en betydande konkurrensnackdel för de institutioner som helt finansieras med entréavgifter o.d. Övervägande skäl talar därför enligt min mening för att tillhandahållande av teaterföreställning bör undantas från skatteplikt. Undantaget bör också omfatta med teater jämförbara verksamheter, t.ex. revy-, operett- eller musicalföreställningar.

Opera- och balettverksamhet har ofta en nära anknytning till teaterverksamhet, såväl sakligt som organisatoriskt. På grund härav bör undantaget från skatteplikt även omfatta opera- och balettföreställningar.

I fråga om biografverksamhet kan följande sägas. Genom avtal mellan staten och filmbranschen bildades år 1963 Svenska Filminstitutet. Filminstitutet skall enligt avtalet ha till målsättning bl.a. att stödja svensk filmproduktion, att medverka till spridning och visning av kvalitetsfilm samt att arbeta för att främja andra för filmen värdefulla kulturella ändamål. Filminstitutets verksamhet finansieras till mycket stor del av de s.k. biografavgifterna. Sådan avgift erläggs till Filminstitutet av biografägarna och utgår med ett belopp som motsvarar 10 procent av bruttointäkterna vid biografföreställning. Avgift erläggs dock inte för alla föreställningar. Av filmavtalet framgår att branschen har rätt att säga upp avtalet om mervärdeskatt införs på filmföreställningar. Kommittén har uttalat att Filminstitutets verksamhet är värdefull och att det därför är angeläget att denna verksamhet kan finansieras även i framtiden. Jag delar kommitténs uppfattning om betydelsen av Svenska Filminstitutets verksamhet. Till skillnad från kommittén anser jag dock att övervägande skäl talar för att biografföreställningar även fortsättningsvis undantas från skatteplikt.

Undantaget bör däremot inte omfatta anordnande av konserter. Sådan verksamhet avser ofta ren populärunderhållning på kommersiell basis. Det finns inga skäl att genom mervärdeskattesystemet ha generella subsidier för sådan verksamhet. En generell skatteplikt för denna verksamhet underlättar också väsentligt tillämpningen av ML genom att t.ex. restaurangverksamhet med tillhörande underhållning i sin helhet träffas av mervärdeskatten. För konsertverksamhet i övrigt ligger tyngdpunkten i huvudsak på sådana föreställningar för vilka den generella mervärdeskatten saknar betydelse eller

enbart har positiva konsekvenser, t.ex. föreställningar som anordnas av ideella föreningar eller sådan yrkesmässig verksamhet som till övervägande del finansieras genom offentliga bidrag.

Ett undantag från skatteplikt på kulturområdet bör också omfatta biblioteks-, arkiv- och museiverksamhet. I fråga om tjänster som tillhandahålls av bibliotek bör skattefriheten omfatta utlåning eller annat tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, grammfon- eller andra ljudinspelningar, konstverk och motsvarande samt bibliografiska upplysningar. Skattefriheten bör omfatta såväl de direkta avgifter som kan utgå för tillhandahållande av böcker etc. som därmed förknippade avgifter såsom beställnings- och köavgifter.

Enligt nu gällande ordning räknas de offentliga bibliotekens verksamhet som yrkesmässig i den mån verksamheten bedrivs i konkurrens med skattepliktig näringsverksamhet. Bestämmelsen, som ned hänsyn till vad jag föreslår i avsnitt 2.3 avseende mervärdesskatten och den offentliga sektorn kan upphävas, avser närmast tillhandahållande av ADB-baserad information. Ett undantag även för bibliotekens verksamhet av detta slag skulle medföra konkurrenssnedvridningar till nackdel för sådana skattskyldiga som yrkesmässigt tillhandahåller informationstjänster. Undantaget från skatteplikt för bibliotekstjänster bör således inte omfatta annat tillhandahållande av information än sådant som avser bibliografiska upplysningar, dvs. upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller på annat bibliotek.

Arkiven har närmast till uppgift att förvara och hålla arkivhandlingar tillgängliga. Här ingår ofta att tillhandahålla kopior av handlingarna. Det nu sagda bör omfattas av den föreslagna skattefriheten. Sådan uppdragsverksamhet som avser bearbetande av arkivets egna handlingar liksom insamlande och bearbetande av extern information bör däremot falla utanför det skattefria området.

Den föreslagna skattefriheten för museiverksamhet bör omfatta ett museums utställningsverksamhet och tillhandahållande av vandringsutställningar o.d. Däremot bör skattefriheten inte omfatta sådan uppdragsverksamhet som i sig avser skattepliktiga tjänster.

Flertalet upphovsrätter bör innefattas i skattefriheten på kulturområdet. Dessa behandlas i samband med övriga immateriella rättigheter i avsnitt 2.2.7.

Beträffande kultur- och nöjesområdet i övrigt bör skatteplikten vara generell. Skatteplikt kommer således att föreligga för bl.a. cirkusföreställningar, danstillställningar och restaurangunderhållning samt för sport- och idrotts-evenemang.

När det gäller idrottslig verksamhet torde den bibehållna ordningen i fråga om de ideella föreningarnas mervärdesskatterättsliga ställning mer än väl tillgodose berättigade krav på skattefrihet för icke-kommersiell verksamhet. Genom skattefrihetens anknytning till den inkomstskattemässiga behandlingen av ideella föreningar undantas i praktiken hela idrottsrörelsen. Det kan dock finnas anledning att uppmärksamma de effekter i övrigt som den föreslagna utvidgningen av skatteplikten kan få för idrottsrörelsen och även andra folkrörelser. En uppföljning härav bör alltså ske.

Kommittén har föreslagit att en mervärdebeskattnings på detta område

inte bör leda till ett krav på öppen skattedebitering, dvs. att skattens belopp skall framgå av entrébiljett eller dylikt. Jag delar denna uppfattning. Det är i allt väsentligt fråga om tjänster som tillhandahålls för privat konsumtion, varför rätt till avdrag för den skatt som belöper på tjänsterna mycket sällan blir aktuell. Det saknas anledning att i detta hänseende behandla dessa verksamheter på annat sätt än detaljhandeln. Enligt min mening erfordras inte någon uttrycklig lagreglering i detta hänseende. Vad som anges i 16 § andra stycket ML om detaljhandel och liknande verksamhet torde utan särskilt stadgande kunna innefatta tillhandahållande av de nu aktuella tjänsterna.

2.2.5 Finansiella tjänster och försäkringstjänster

Allmänt

Mitt förslag: Finansiella tjänster och försäkringstjänster undantas från skatteplikt.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Endast ett fåtal remissinstanser har kommenterat förslaget. Dessa har i huvudsak anfört att reglerna på detta område inte bör avvika från vad som gäller inom EG.

Skälen för mitt förslag: Finansiella tjänster och försäkringstjänster är inte skattepliktiga enligt nuvarande ordning. Med finansiella tjänster avses bank- och finansieringsverksamhet, t.ex in- och utlåningstjänster, betalningsförmedling och värdepappershandel. Med försäkringstjänster avses även återförsäkringsverksamhet och tjänster utförda av försäkringsmäklare.

Kommittén har funnit att skäl talar för att också finansiella tjänster och försäkringstjänster bör inordnas i ett generellt och enhetligt mervärdeskatte-system. Samtidigt konstaterar kommittén att de internationella och tekniska aspekterna är svåröverblickbara. Kommittén har därför inte lämnat något förslag i denna del utan föreslagit att frågan utreds i särskild ordning.

I anledning av vad kommittén föreslagit har regeringen i juni 1989 tillkallat en särskild utredare med uppgift att utreda beskattningen av den finansiella sektorn (Fi 1989:02). Utredaren beräknas nu redovisa resultatet av sitt arbete i juni 1990. I avvaktan på resultatet av utredningen avstår jag från att nu lämna något förslag i denna del.

Beskattnings av vissa tjänster

Mitt förslag: Notariatverksamhet, inkassotjänster och bankfacksut-hyrning samt annan rådgivning och förvaring omfattas av skatteplikten.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran. Endast vissa tekniska synpunkter har framförts.

Skälen för mitt förslag: Ifrågavarande tjänster är skiljbara från de finansiella tjänster som behandlats ovan. Tjänsterna tillhandahålls i stor utsträckning slutkonsumenter.

Några särskilda skäl för att vid en generell och enhetlig mervärdeskatt undanta dessa tjänster från skatteplikt kan inte anföras. I notariatverksamhet innefattas normalt bl.a. förvaltning av värdepapper, förvaltning av lån för annan part, förvaltning av omyndigs medel, juridiska tjänster åt kunder samt andra rådgivningstjänster.

2.2.6 Personliga tjänster m.m.

Allmänt

Mitt förslag: Skatteplikt införs för alla förekommande personliga tjänster utom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har i huvudsak lämnat förslaget utan erinran. Skatteplikt för veterinärtjänster avstyrks dock av *Svenska djursjukhusföreningen* liksom av bl.a. *Sveriges Veterinärförbund*, *Svenska Hundklubben*, *Svenska Kennelklubben* och *Svenska Djurskyddsföreningen*. *Svenska frisörföreningen* har avvisat förslaget till den del det avser skatteplikt för frisörtjänster.

Skälen för mitt förslag: Till personliga tjänster räknas i detta sammanhang renodlade konsumtionstjänster och även vissa tjänster som utnyttjas av näringsidkare. De personliga tjänsterna utgör för närvarande i stor utsträckning s.k. tysta undantag. På några områden – i första hand för tjänster med anknytning till fastighetsområdet – har dock skatteplikt införts.

Vid en generell och enhetlig mervärdeskatt är det, inte minst för att undvika konkurrens- och konsumtionssnedvridningar, naturligt att skatteplikten omfattar även tjänster av detta slag. Även vissa kumulativa effekter undanröjs med en generell skatteplikt.

Kommittén har inte funnit skäl att – utöver vad som anges nedan beträffande sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning – föreslå några undantag från skatteplikt på detta område. Jag delar kommitténs uppfattning.

Den generella skatteplikten kommer således att omfatta utpräglade konsumtionstjänster såsom skönhets- och hårvård. Detsamma gäller t.ex. tjänster som tillhandahålls av badinrättningar.

Konsulttjänster, dvs. utredande och rådgivande verksamhet inom ekonomiska, administrativa och juridiska områden i vidsträckt bemärkelse, kommer också att omfattas av skatteplikten.

Vad avser tekniska konsulttjänster är de redan enligt gällande regler i allmänhet skattepliktiga. Detta gäller t.ex. tjänster i fråga om projektering, ritning, konstruktion m.m. avseende fastighet. Även motsvarande tjänster avseende skattepliktig vara samt produktutveckling omfattas av skatteplikten. Vissa tjänster av detta slag ligger dock för närvarande utanför det skattepliktiga området. En generell skatteplikt innebär att skatteplikten utvidgas till att omfatta alla nu skattefria byggkonsulttjänster, exempelvis fastighets- och markvärderingar, biträde i expropriations- och vattenmål, arkitektarbeten som avser inte bestämda fastigheter, utredningar avseende markanskaffning, rådgivning i samband med upphandling, förhandlingar med myndighe-

ter, upprättande av drifts- och skötselinstruktioner för en byggnads framtida vård, företagsledning och administrativ rationalisering samt lantmäteritek-niska tjänster.

Även andra tekniska konsulttjänster än byggkonsulttjänster, t.ex. projektledning avseende annat än byggnads- och anläggningsarbeten och rit-tjänster kommer att omfattas av skatteplikten.

På det ekonomiska området innebär en generell skatteplikt att inte bara bokföring och i samband därmed tillhandahållna kamerala tjänster utan också t.ex. revision, skatterådgivning, kamerala tjänster utan samband med bokföringstjänster, upprättande av deklarationer m.m. omfattas av skatte-plikten. Även konsulttjänster som utförs av t.ex. banker blir skattepliktiga.

I fråga om skatteplikten för juridiska tjänster kan nämnas exempelvis ad-vokatverksamhet. Vad en advokat uppbär i ersättning av en klient och i före-kommande fall av allmänna medel kommer att utgöra skattepliktig omsätt-ning för honom. De offentliga taxebestämmelser som i viss utsträckning reg-lerar en advokats arvoden vid uppdrag som t.ex. offentlig försvarare, biträde enligt rättshjälpslagen, bodelningsförrättare eller konkursförvaltare bör där-för utformas med hänsyn till skattskyldigheten.

Den generella skatteplikten bör också omfatta all yrkesmässig förmed-lingsverksamhet oavsett om förmedlingstjänsten avser fastighet eller skatte-fria varor och tjänster. En fastighetsmäklares förmedlingsverksamhet med-för således skattskyldighet. Beskattningsvärdet utgörs då av den erhållna provisionen eller motsvarande ersättning. Även sådana tjänster som innebär att mäklaren endast sammanför säljare och köpare omfattas av skatteplik-ten.

Också veterinärtjänster inordnas under den generella skatteplikten. Det innebär att de nuvarande kumulativa skatteeffekterna inom jordbruksnä-ringens och den yrkesmässiga djuruppfödningen i övrigt försvinner.

Sjukvård och tandvård

Mitt förslag: Sjukvård och tandvård undantas från skatteplikt. Un-dantaget omfattar i huvudsak sådan vård som kan berättiga till sjuk-vård ersättning enligt lagen om allmän försäkring och vård som till-handahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har i huvudsak lämnat förslaget utan erinran. *Komit-tén för Alternativmedicin* har förslagit att även alternativmedicinsk behand-ling fortsättningsvis skall undantas från mervärdesskatt. *Svenska fotvårdsför-bundet* har anfört att medicinsk fotvård som subventioneras av kommunerna eller ges efter remiss av läkare skall undantas från skatteplikt.

Skälen för mitt förslag: Sjukvård och tandvård omfattas inte av den nuva-rande skatteplikten. Kommittén har funnit att sådan verksamhet – i likhet med vad som gäller inom EG – även fortsättningsvis bör ligga utanför det skattepliktiga området.

Ett undantag från skatteplikt för sjukvård bör enligt kommittén omfatta sådan vårdverksamhet som ligger inom de allmänpolitiska målsättningarna

för vilka typer av vård som bör ha stöd från samhället. Undantaget bör således inte nå så långt att det träffar skönhetsvård, allmän rekreation o.d. Vidare bör undantas områden som i väsentlig omfattning påverkar den allmänna sjukförsäkringen. Jag delar denna uppfattning.

En naturlig utgångspunkt vid bestämmandet av skattefrihetens omfattning är sådan vård som kan berättiga till ersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Härigenom åstadkoms en kontinuerlig anpassning av skattefriheten till nya behandlingsformer som samhället anser bör ha stöd.

Uttryckligt undantag bör också göras för vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Det innebär att vård som tillhandahålls av läkare, tandläkare, sjuksköterskor, barnmorskor, sjukgymnaster, logopedier, psykologer och psykoterapeuter undantas från skatteplikt. Även vissa kiropraktorer kan numera erhålla sådan legitimation.

I fråga om institutionell vård är det för skattefrihet inte alltid tillräckligt med en hänvisning till reglerna om sjukvårdsersättning. Samhällets stöd till sådan vård lämnas ofta på annat sätt än genom sjukvårdsersättningen. Skattefriheten bör inte omfatta sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat eller rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. För denna typ av hälsohem gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionatsrörelse. Sådana verksamheter medför redan enligt nu gällande bestämmelser skattskyldighet till mervärdeskatt och kommer även fortsättningsvis att omfattas av skatteplikten enligt vad som angivits i avsnittet om skatteplikt för upplåtelse av fastighet. Undantaget från skatteplikt för institutionell vård bör omfatta vård tillhandahållen vid sjukhus eller andra inrättningar som drivs av det allmänna, av enskild efter särskilt tillstånd eller av annan med motsvarande vårdverksamhet. Regler om tillståndsplikt och om undantag från denna plikt finns i stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. samt i socialstyrelsens föreskrifter och allmänna råd (SOSF 1985:16).

Jag har erfarit att sådana hälsohem som i dag inte faller under stadgan om enskilda vårdhem m.m. i framtiden som en särskild kategori kan komma att lyda under denna. En sådan förändring bör inte påverka skatteplikten omfattning.

Enligt nu gällande bestämmelser räknas inte som yrkesmässig verksamhet omsättning av vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet inrättad för sjukvård. Detta innebär att hela den kommunala sjukvårdssektorn ligger utanför mervärdeskattesystemet. Även tillhandahållande i sådan verksamhet av varor och tjänster åt andra än vårdtagarna ligger utanför mervärdeskatten. Denna ordning infördes främst för att undanröja uppkomna redovisningsproblem i fråga om rätten till avdrag för ingående skatt. Jag föreslår nu i avsnitt 2.3 att primär- och landstingskommuner får en generell rätt till avdrag för all ingående skatt, således även för skatt som belöper på skattefri verksamhet som t.ex sjukvård. Som en konsekvens härav bör de särskilda reglerna för kommunal och landstingskommunal verksamhet upphävas. Skattefriheten för sjukvård bör således omfatta endast vad som tillhandahålls vårdtagarna, inte vad som tillhandahålls andra.

Vidare bör skattefriheten omfatta endast vården och inte sådana varor eller tjänster som mot avgift tillhandahålls vårdtagaren efter fritt val. Mat som tillhandahålls patienten som en integrerad del av vården blir således skatte-

fri, medan vad som i kiosker, restauranger, frisörinrättningar eller liknande tillhandahålls anställda, besökande eller patienter omfattas av skatteplikten.

Skattefriheten avser enbart vad som tillhandahålls av vårdgivaren. Om en vårdgivare anlitar en entreprenör som för hans räkning tillhandahåller skattepliktiga varor och tjänster blir entreprenören skattskyldig för vad han uppbär från vårdgivaren. Så blir t.ex. ett restaurangföretag skattskyldigt för den mat som företaget tillhandahåller patienterna mot betalning från vårdgivaren. Skattskyldighet för entreprenören uppkommer också om han uppbär vederlaget direkt från patienterna. Det är då inte fråga om en tjänst som tillhandahålls som ett led i sjukvårdstjänsten.

Enligt nuvarande bestämmelser undantas från skatteplikt tjänster som avser kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård samt dentaltekniska produkter som tillhandahålls tandläkare, tandtekniker eller den för vilken produkten är avsedd. För att undvika konkurrenssnedvridningar bör dessa undantag bestå. Det nuvarande undantaget från skatteplikt för vissa läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus avviker från vad som föreskrivs i EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv. Övervägande skäl talar dock för att undantaget bör behållas.

Social omsorg

Mitt förslag: Offentlig eller privat verksamhet inrättad för att ombesörja barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan social omsorg undantas från skatteplikt.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: I likhet med vad som gäller för sjukvård bör social omsorg undantas från skatteplikt. Denna skattefrihet bör gälla oavsett om verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi.

För att skattskyldighet skall föreligga fordras att skattepliktiga varor eller tjänster omsätts i yrkesmässig verksamhet. Den offentliga institutionella omvårdnadsverksamheten är enligt nuvarande ordning i allmänhet inte att anse som yrkesmässig. I den mån avgifter erläggs, bestäms dessa i många fall utifrån vårdtagarens betalningsförmåga och har inte ansetts utgöra ett vederlag för tillhandahållna prestationer, utan som vårdtagarens kostnadsbidrag för en verksamhet som stat eller kommun lagligen är skyldiga att bedriva. Genom den utformning av yrkesmässighetsbegreppet som jag i avsnitt 2.3 föreslår för statlig och kommunal verksamhet, kommer skattefriheten i allmänhet att vara en följd av undantaget från skatteplikt i stället för som nu en följd av yrkesmässighetsbegreppet.

Omsättning av varor och tjänster i kommunal eller landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda eller annan social omvårdnad räknas inte som yrkesmässig verksamhet enligt nuvarande bestämmelser. Bestämmelserna avser i första hand serveringstjänster som i en institutions verksamhetslokaler tillhandahålls inte bara omsorgsberätti-

gade personer utan även besökande eller verksamhetsanknuten personal. Vidare avses försäljning av s.k. terapialster, dvs. varor som tillverkats som ett underordnat led i omsorgsvården. Däremot torde klart produktionsinriktad verksamhet inte omfattas av mervärdeskattefriheten.

Denna ordning infördes, som angivits i avsnittet om sjukvården, främst för att undanröja redovisningstekniska problem i fråga om avdrag för ingående skatt. I likhet med vad som gäller för sjukvården bör som en följd av vad som föreslås i avsnitt 2.3 dessa regler upphävas och skattefriheten regleras genom ett för offentlig och privat verksamhet gemensamt undantag från skatteplikt. Gränserna för skattefriheten bör överensstämma med vad som föreslås för sjukvården. Undantaget från skatteplikt bör således omfatta varor och tjänster som den som bedriver omsorgen tillhandahåller åt omsorgsmottagaren som ett led i den sociala omsorgen, dvs. gränsen för skattefrihet bör sammanfalla med själva vårdtjänsten.

Utvecklingen inom den sociala omsorgen präglas av att man i ökande omfattning försöker att lösa upp den institutionella verksamheten. Den egentliga vården har i ökad utsträckning getts formen av en utvecklad hemservice åt omsorgsberättigade personer. Exempelvis tillhandahålls i många fall omsorgsberättigade personer färdiglagad mat som kan avhämtas eller genom budtjänst tillhandahållas i hemmet. För denna mat erlägger mottagaren vanligen ersättning med visst belopp. Det förekommer också att vissa kommuner inrättat en omfattande service åt pensionärer och handikappade genom att skolbespisningar och servicehus åt dessa personer tillhandahåller måltider till subventionerat pris. Även andra tjänster kan tillhandahållas på motsvarande sätt.

Mot bakgrund av det nu anförda har kommittén funnit att skattefriheten i princip bör gälla själva omvårdnaden och vad som tillhandahålls som en del av denna. Jag delar denna uppfattning. Vad som tillhandahålls olika kategorier, t.ex. pensionärer eller ungdomar, mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning bör inte omfattas av skattefriheten.

Vad som i sjukvårdsavsnittet angetts om entreprenörverksamhet har motsvarande tillämpning inom den sociala omsorgen.

Utbildning

Mitt förslag: Utbildning undantas från skatteplikt. Undantaget omfattar varor och tjänster som tillhandahålls den som åtnjuter utbildningen. Liksom nu anses skattepliktig försäljning föreligga vid tillhandahållande av studiematerial för självstudier.

Undantaget från skatteplikt omfattar inte sådan utbildning som en säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av en skattepliktig vara eller tjänst. Undantaget omfattar inte heller konsulttjänster, informationslämnande eller anordnande av konferenser.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Kommittén har funnit att ett undantag från skatteplikt för utbildning i princip bör begränsas till sådan utbildning som avser ordinarie skolutbildning samt annan yrkesutbildning och omskolning. En sådan ordning skulle motsvara vad som gäller enligt E.G:s sjätte mervärdskattedirektiv. Med hänsyn till den tid som stått till kommitténs förfogande och det omfattande utredningsarbete som en sådan begränsning av skatteplikten skulle förutsätta, har kommittén dock föreslagit att utbildningstjänster tills vidare generellt undantas från skatteplikt.

Utbildning omfattas enligt nu gällande bestämmelser inte av skatteplikten. De nuvarande gränsdragningarna gentemot skattepliktig verksamhet bör i princip kunna tillämpas. Skattefriheten bör inte ges en sådan omfattning att den blir en konkurrensfördel gentemot sådana subjekt som enbart bedriver skattepliktig verksamhet. Skattefrihet föreligger i allmänhet när ett korrespondensinstitut mot kursavgift tillhandahåller visst material för individuell korrespondens. Däremot bör liksom nu skattepliktig försäljning anses föreligga vid tillhandahållande av material för rena självstudier.

Undantaget för utbildningstjänster omfattar inte sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst. Detta överensstämmer med rådande praxis men bör tas in i anvisningarna till ML.

Sådan utbildning av personal som sker i arbetsgivarföretagets regi betraktas som en integrerad del av den egentliga verksamheten. Om denna är skattepliktig omfattar företagets avdragsrätt även ingående skatt som belöper på utbildningsverksamheten. Denna ordning bör bestå.

Genom det föreslagna undantaget för utbildningstjänster kan gränsdragningsproblem uppkomma gentemot t.ex. konsulttjänster av olika slag, informationslämnande och anordnande av konferenser, vilka tjänster enligt mitt förslag skall omfattas av skatteplikten. Det är av vikt att begreppet utbildningstjänster reserveras för sådana tjänster som avser tillhandahållande av utbildning i egentlig mening. En alltför vidsträckt tillämpning av undantaget kan leda till konkurrenssnedvridningar. Vid gränsdragningen mot skattepliktiga konsulttjänster m.m., bör en utbildningstjänst anses föreligga endast om följande omständigheter är för handen. Tjänsten skall avse en undervisande och systematisk presentation av ett ämne. Detta ämne får inte ha en alltför allmän karaktär. De förhållanden som belyses får inte vara isolerade företeelser utan skall utgöra en integrerad del av ett studieprogram. De som åtnjuter tjänsten skall delta aktivt i undervisningen för att erhålla en viss kompetensnivå.

Enligt nu gällande bestämmelser räknas inte som yrkesmässig verksamhet omsättning av vara som tillverkats eller tjänst som utförs som ett led i undervisningen i annan gymnasieskola än sådan där jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring bedrivs, när varan eller tjänsten tillhandahålls av huvudmannen. Bestämmelsen tillkom primärt för att undanröja redovisnings- och kontrolltekniska problem i fråga om avdragsrätten för ingående skatt vid sådan utåtriktad verksamhet som bedrivs av yrkesskolor. Som en följd av vad som föreslås i avsnitt 2.3 angående den generella avdragsrätten för ingående

skatt för primär- och landstingskommuner bör den ifrågavarande bestämmelsen upphävas. Skattefriheten bör således fortsättningsvis enbart gälla huvudmannens tillhandahållande av varor och tjänster åt den som åtnjuter utbildningen.

2.2.7 Beskattningens omfattning på vissa andra områden

Informationstjänster

Mitt förslag: Skatteplikten utvidgas till att omfatta även renodlade informationstjänster.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Tillhandahållande av information utgör enligt nu gällande bestämmelser i sig inte en skattepliktig tjänst.

I prop. 1985/86:47 s. 26 ff. behandlades frågan om skatteplikt för tillhandahållande av datorbaserad information. Där angavs att en utvidgad beskattning i informationsfallen borde anstå till dess att möjligheterna att beskatta import av tjänster närmare hade utretts. Som skäl härför uttalades att farhågorna för utländsk konkurrens var stora. Icke skattskyldiga köpare av information kunde antas i större omfattning vända sig till utländska databaser om tillhandahållandet av information i Sverige var belagt med mervärdeskatt.

Jag föreslår nu dels att skattskyldigheten utvidgas i betydande omfattning, dels att statliga myndigheter, primärkommuner och landstingskommuner får avdragsrätt för ingående skatt även i verksamheter som inte medför skattskyldighet. Jag föreslår också att en särskild beskattning vid import av bl.a. datatjänster införs.

Med hänsyn härtill finns enligt min mening inte några skäl att vid införandet av en generell skatteplikt för tjänster göra undantag för tillhandahållande av information. Detta är också en ordning som överensstämmer med vad som gäller inom EG. I konsekvens med det nu sagda föreslås den särskilda regeln i nuvarande punkt 1 elfte stycket av anvisningarna till 2 § angående offentliga bibliotek, vetenskapliga institutioner och därmed jämförliga inrättningar utgå.

Tvättjänster

Mitt förslag: Reduceringsreglerna vid tillhandahållande av tvättjänster åt stat och kommun slopas.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Vid tillhandahållande åt staten, primärkommun eller landstingskommun av tjänst avseende tvätt av textilt gods eller tvätt i förening med uthyrning av sådant gods utgör beskattningsvärdet enligt nu gällande bestämmelser 60 % av vederlaget. Regeln tillkom för att åstadkomma ökad konkurrensneutralitet mellan privata och offentligägda tvätterier.

Jag föreslår nu att kommunerna får en generell avdragsrätt för all ingående skatt, således även sådan som är hänförlig till verksamheter som inte medför skattskyldighet. Det innebär att kommunerna i framtiden får avdragsrätt för ingående skatt avseende såväl den egna tvätteriverksamheten som upphandlade tvättjänster. Reduceringsregeln kommer därmed att sakna betydelse och bör således upphävas.

Regeringen har med stöd av 12 § ML förordnat att vissa kommunala tvätteribolag skall vara befriade från mervärdeskatt vid tillhandahållande av tvättjänster åt staten och vissa kommuner. Som framgår av det följande föreslår jag att 12 § ML, liksom de med stöd av denna paragraf meddelade besluten, upphävs. De här behandlade kommunala tvätteribolagen blir då skattskyldiga även för tjänster åt staten eller de aktuella kommunerna.

Uthyrning av arbetskraft

Mitt förslag: Uthyrning av arbetskraft omfattas av skatteplikten.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Uthyrning av arbetskraft, dvs. tillhandahållanden som innebär att en arbetsgivare enbart ställer en anställd till en kunds förfogande och där kunden mot ersättning till arbetsgivaren disponerar över den anställda en viss tid, är enligt nu gällande ordning inte en skattepliktig tjänst. Detta har föranlett gränsdragningsproblem gentemot de skattepliktiga tjänsterna. Bl.a. har i ett av RSV:s nämnd för rättsärenden meddelat förhandsbesked ett konsultföretags tillhandahållande av ADB-expert under vissa förutsättningar inte ansetts medföra skattskyldighet. Förhandsbeskedet har lett till diskussioner om möjligheterna till illojal konkurrens inom främst ADB-området.

Genom den generella skatteplikten för tjänster och med den föreslagna definitionen av tjänst, kommer också dessa tillhandahållanden att omfattas av skatteplikten.

Uthyrning av arbetskraft kan i vissa fall vara att anse som olaga arbetsförmedling enligt lagen (1935:113) med vissa bestämmelser om arbetsförmedling. Gränsdragningarna för vad som är tillåtet eller inte är oklara och praxis är inte entydig. Skatteplikt bör dock alltid föreligga, oavsett om uthyrningen är tillåten eller inte.

Immateriella rättigheter m.m.

Mitt förslag: Immateriella rättigheter omfattas av skatteplikten. Från skatteplikt undantas dock upplåtelse och överlåtelse av rättigheter enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, med undantag för rätt till reklamalster, system och program för automatisk databehandling samt rätt till film, videogram eller annan jämförlig inspelning som avser information. Från skatteplikt undantas också en utövande konstnärs framförande av litterärt eller konstnärligt verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av sådant framförande.

Kommitténs förslag innebär att samtliga immateriella rättigheter inordnas under skatteplikten.

Remissinstanserna har i huvudsak lämnat förslaget utan erinran. En införd skatteplikt för upphovsrättigheter, i första hand författar- och tonsättarrättigheter, avstyrks dock av bl.a. *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd (KLYS)*, *Författarförbundet*, *Teaternas Riksförbund* och *Sveriges Närradioförbund*.

Skälen för mitt förslag: Med immateriella rättigheter avses närmast rättigheter för vilka skydd har beretts mot efterbildning eller liknande förfarande. Exempel på sådana rättigheter är upphovsrätt, patenträtt, mönsterrätt och varumärkesrätt. Enligt nu gällande ordning föreligger skatteplikt för reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk bild, visningsrätt eller annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information, rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser skattepliktig vara samt rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling. Skatteplikten för dessa rättigheter har i huvudsak motiverats med att kumulativa effekter undanröjs, att konkurrensneutraliteten stärks och att tillämpningen av ML förenklas.

De immateriella rättigheter som fortfarande står utanför det skattepliktiga området är upphovsrätt i vissa fall, mönsterrätt, varumärkesrätt samt visningsrätt till film och video som inte avser reklam eller information.

Kommittén har funnit att flera omständigheter i och för sig talar för att de ifrågakommande immateriella rättigheterna även fortsättningsvis undantas från skatteplikt. Ersättningen för en sådan rättighet står i allmänhet inte i relation till rättighetsinnehavarens kostnader för att utveckla det objekt som ligger till grund för rättigheten utan bestäms i stället huvudsakligen på andra grunder. Ett inordnande av dessa rättigheter under skatteplikten torde inte heller kunna motiveras med att några betydande kumulativa skatteeffekter undanröjs. Inte heller skulle konkurrensneutraliteten påverkas i mer än obetydlig omfattning. Det förhållande att de aktuella rättigheterna i allmänhet överläts mellan skattskyldiga medför också att en utvidgning av skatteplikten i berört hänseende inte skulle tillföra statskassan några ytterligare medel.

Enligt kommittén skulle dock en generell skatteplikt också på detta område förenkla tillämpningen av mervärdeskattelagstiftningen. Eventuella fördelningsproblem avseende såväl ingående som utgående skatt skulle bortfalla. Kommittén har därför funnit övervägande skäl tala för att samtliga upplåtelser och överlåtelser av immateriella rättigheter skall omfattas av skatteplikten.

Jag delar i princip kommitténs uppfattning om fördelarna med en generell mervärdeskatt. Enligt vad som anförts i avsnitt 2.2.4 kan det dock finnas skäl att undanta viss verksamhet inom kulturområdet från skatteplikt. Även upplåtelse och överlåtelse av vissa immateriella rättigheter med anknytning till kulturområdet bör omfattas av ett sådant undantag. Skattefriheten bör omfatta sådana rättigheter som omfattas av 1, 4 och 5 §§ lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen).

Undantaget bör också omfatta utövande konstnärers framförande av litterära eller konstnärliga verk. Utanför skatteplikten bör falla royalties och andra ersättningar från exempelvis grammofonbolag och även sådana ersätt-

ningar som kan utgå om en grammfonskiva eller liknande används vid ljudradio- eller televisionsutsändning eller vid annat offentligt framförande i förvärvssyfte.

Till litterära verk räknas enligt upphovsrättslagen alla i vid mening beskri- vande alster, inkl. datorprogram men inte filmverk. Konstnärliga verk är så- dana som inte räknas som litterära. Det innebär att även t.ex. reklamalster kan vara föremål för upphovsrätt. Några skäl att från skatteplikt undanta rättigheter avseende sådana alster eller rätt till system eller program för ADB kan enligt min mening inte anföras. Rättigheter av detta slag tillhanda- hålls i stor utsträckning skattskyldiga, varför ett undantag från skatteplikt skulle medföra kumulativa skatteeffekter.

Enligt nu gällande bestämmelser likställs med skattepliktig vara visnings- rätt eller annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller informa- tion. Sådana rättigheter bör enligt min mening också fortsättningsvis alltid omfattas av skatteplikten. Alster av detta slag tillhandahålls numera i stor omfattning i form av videogram. Skatteplikten bör därför inte begränsas till enbart rätt till kinematografisk film av detta slag utan också innefatta video- gram eller annan för återgivning gjord jämförlig inspelning som avser infor- mation. Skatteplikten för reklamfilmer m.m. följer av vad som sagts ovan.

I lagrådsremissen har föreslagits att undantaget i fråga om upphovsrätter inte bör omfatta rätt till översättning enligt 4 § upphovsrättslagen. Som skäl härför har anförts bl.a. att översättningar i stor omfattning tillhandahålls inom näringslivet samt att det skulle medföra hanterings- och tillämpnings- problem att skilja dessa från översättningar av litterära verk. *Lagrådet* har anfört att i fråga om översättningar av litterära verk bör dessa följa samma regler som originalverken och att det inte torde vara svårare att bestämma vad som är en översättning av ett litterärt verk än att fastställa vad som är ett litterärt verk. Lagrådet framhåller vidare att det mer sällan torde före- komma att tillhandahållandet av en översättning inom näringslivet får för- men av en upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätten till denna. Lagrådet framhåller också att sådana översättningar som inte avses i 4 § upphovsrätts- lagen blir skattepliktiga enligt huvudregeln. Jag ansluter mig till lagrådets förslag i denna del.

Fartyg och luftfartyg

Mitt förslag: Det nuvarande undantaget från skatteplikt för vissa far- tyg och luftfartyg slopas.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har i huvudsak tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran. Förslaget avstyrks dock av bl.a. *SAS*, *Sveriges Redareförening* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer*. De invändningar som framförts avser i huvudsak dels de likviditetspåfrestningar som kan uppstå i samband med investeringar, dels problem som hänger samman med den internationella trafiken, dvs. import och exportfrågor.

Skälen för mitt förslag: Enligt nuvarande bestämmelser i ML undantas från skatteplikt skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering, bärgning eller livräddning och luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Även del, tillbehör eller utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg undantas under vissa förutsättningar. Undantaget är av kvalificerat slag, vilket innebär att den som yrkesmässigt tillhandahåller sådana varor har avdragsrätt för ingående skatt.

Kommittén har som mål haft att åstadkomma en mervärdebeskattnings med generell räckvidd. Mot denna bakgrund har kommittén funnit att även ifrågavarande undantag från skatteplikt bör slopas.

Jag delar kommitténs uppfattning. För en sådan ordning talar också mitt förslag att inordna personbefordran under skatteplikten. Transporttjänster i övrigt är redan nu skattepliktiga. Det innebär att avdragsrätt praktiskt taget alltid kommer att föreligga för den mervärdeskatt som belastar förvärv av detta slag i den mån förvärvet avser yrkesmässig verksamhet.

SAS och Sveriges Redareförening har hävdade att en skatteplikt för fartyg och luftfartyg skulle medföra allvarliga likviditetsproblem för transportföretagen. Anledningen härtill skulle vara att mervärdeskatten på investeringar kan uppgå till betydande belopp, som företagen under viss tid tvingas ligga ute med. Genom att reglerna för redovisning av mervärdeskatten bygger på bokföringsmässig redovisning, inträder rätten till avdrag för ingående skatt i samband med faktureringen. Mervärdeskatte-redovisning kan göras i omedelbar anslutning till utgången av den redovisningsperiod under vilken fakturan bokförts. För mervärdeskatt som påförs vid införsel till landet inträder avdragsrätten när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den skattskyldige. I sådana situationer kan i vissa fall likviditets- och ränteförluster uppstå. Dessa förhållanden är dock inte unika utan föreligger i alla verksamheter.

Det har också från SAS anförts att en skatteplikt på detta område skulle medföra störningar och problem för bolagets transporter av bl.a. reservdelar mellan de nordiska länderna. Med hänsyn till vad som i tullhänseende redan nu gäller för varor av detta slag, torde dock inga betydande problem kunna förutses uppkomma enbart på grund av en mervärdeskattebeläggning. Med hänsyn till vad som anförts föreslår jag att det nu behandlade undantaget från skatteplikt slopas. Härav följer att de särskilda bestämmelserna om undantag för bärgning av sådant fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt och transport i anslutning till sådan bärgning också bör slopas.

Regeringen har med stöd av 12 § ML förordnat att luftkuddefarkoster skall jämföras med fartyg i detta sammanhang. Som framgår nedan föreslår jag att 12 § ML liksom de med stöd av denna paragraf meddelade besluten upphävs. Härigenom kommer luftkuddefarkoster att bli skattepliktiga.

Krigsmateriel

Mitt förslag: Undantaget från skatteplikt för viss krigsmateriel slopas.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Enligt nuvarande bestämmelser undantas från skatteplikt krigsmateriel som är underkastad utförselförbud och del till sådan materiel, när varan säljs till staten för militärt bruk eller för detta ändamål införs till landet för statens räkning. Vilka varor som omfattas av utförselförbudet framgår av bilaga till förordningen (1988:561) om förbud mot utförsel av krigsmateriel m.m. Undantaget från skatteplikt är av kvalificerat slag. Motsvarande undantag gäller för annars skattepliktiga tjänster avseende krigsmateriel som ägs av staten. Det ifrågavarande undantaget överfördes till dåvarande mervärdeskattförordningen från bestämmelserna om allmän varuskatt. Som skäl för skattefriheten angavs att en skatteplikt endast skulle medföra en onödig omgång av betalningar.

Undantaget har vållat en del tillämpningsproblem. Vissa varor har både militär och civil användning vilket i många fall har gjort det vanskligt att bedöma skatteplikten. I synnerhet vid inköp av delar och tillbehör har det vid förvärvet i många fall varit svårt att avgöra om delen eller tillbehöret slutligen skulle avse krigsmateriel eller annan vara.

Regeringen har förordnat att den verksamhet som försvarets fabriksverk bedriver för statens behov skall anses som yrkesmässig verksamhet enligt ML även till den del den avser försäljning eller tillhandahållande av tjänst till staten beträffande krigsmateriel som är undantaget från skatteplikt. Enligt beslutet föreligger för försvarets fabriksverk rätt till avdrag för ingående skatt enligt 17 § ML för den yrkesmässiga verksamheten.

Mervärdeskatt på varor och tjänster som tillhandahålls staten innebär ingen kostnad för denna. Beskattningen träffar redan i dag i princip all statlig upphandling av varor och kommer med det föreliggande förslaget om en generell beskattning även att träffa i princip all upphandling av tjänster. Ett undantag från skatteplikt vid upphandling av krigsmateriel ger vid en sådan ordning en missvisande information om denna upphandlings andel av budgeten. Redan av detta skäl bör det nu aktuella undantaget slopas.

Den generella kompensationsrätt för mervärdeskatt för statliga myndigheter som också föreslås gör vidare att det överhuvudtaget saknas skäl att bibehålla skattefriheten för vissa försäljningar och tjänster till staten.

Verksamhetstillgångar

Mitt förslag: Det nu gällande undantaget från skatteplikt för varulager, inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet, när tillgången överläts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande begränsas till att avse endast de fall då förvärvaren är skattskyldig.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran. *Sveriges Advokatsamfund* liksom bl.a. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* anser att reglerna om undantag i samband med överlåtelse av verksamhet bör förtydligas.

Skälen för mitt förslag: Från skatteplikt undantas enligt nu gällande bestämmelser varulager, inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande. Skattefriheten förutsätter att tillgångarna överläts till den som övertar verksamheten som sådan.

Skälen för undantaget beträffande verksamhetstillgångar är i första hand av praktisk natur. Den som övertar en verksamhet eller del av verksamhet har i allmänhet rätt till avdrag för ingående skatt. Statsverket skulle således inte tillföras ytterligare medel om ifrågavarande transaktioner var skattepliktiga. Härtill kommer att en sådan skatteplikt skulle medföra problem i de fall det i en överlåtelse av detta slag ingår från skatteplikt undantagna varor och i de fall den överlåtna verksamheten endast delvis medför skattskyldighet.

Enligt kommitténs mening motiverar dessa förhållanden att ifrågavarande transaktioner även fortsättningsvis undantas från skatteplikt.

Kommittén har funnit att undantaget uttryckligen bör begränsas till de fall där övertagaren är skattskyldig till mervärdesskatt. Jag delar denna uppfattning. Denna ordning överensstämmer också med vad mervärdesskatteutredningen föreslog i sitt slutbetänkande Översyn av mervärdesskatten del XI (SOU 1987:45).

Frimärken, sedlar och mynt

Mitt förslag: Det nuvarande undantaget från skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt bibehålls.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att den generella skatteplikten också skall omfatta frimärken, sedlar och mynt.

Remissinstanserna: Förslaget har i huvudsak lämnats utan erinran. *Sveriges Frimärkshandlarförbund* och *Sveriges Mynthandlares förening* avstyrker dock förslaget av konkurrens- och kontrollskäl. *Generaltullstyrelsen* har angett att man inte kommer att kunna upprätthålla en tillfredsställande kontroll över importbeskattningen om kommitténs förslag genomförs.

Skälen för mitt förslag: Enligt nu gällande regler undantas frimärken från skatteplikt om de inte omsätts eller införs i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning. Från skatteplikt undantas också sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel. I fråga om guldmynt omfattar undantaget inte guldmynt som präglats efter den 1 januari 1967 och som omsätts efter sitt metallvärde.

Frimärken, sedlar och mynt som samlarobjekt omfattades av skatteplikt vid dåvarande mervärdesskatteförordningens tillkomst.

Det nuvarande undantaget i fråga om frimärken infördes 1973 (prop. 1973:163, SkU 62, rskr. 350, SFS 1973:928). Som skäl anfördes de förhållanden som rådde i branschen och de konkurrens- och kontrollproblem skatteplikten gav upphov till. Endast en mindre del av omsättningen av samlarfrimärken skedde i den reguljära handeln. Den dominerande omsättningen skedde på sätt som inte kunde inordnas under beskattningen, t.ex. mellan

samlare eller inom samlarföreningar. Till detta kom att införsel av frimärken direkt till samlare skedde på ett sätt som i praktiken gjorde en effektiv införselbeskattning omöjlig.

Omsättning av sedlar och mynt undantogs från skatteplikt 1986 (prop. 1985/86:47, SkU 17, rskr. 92, SFS (1985:1116)). Som skäl härför angavs de med frimärkshandeln likartade förhållanden under vilka fackhandeln för sedlar och mynt arbetade.

De förhållanden som tidigare motiverade undantag från skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt har inte ändrats. En skatteplikt skulle med stor sannolikhet få till följd att handeln med dessa varor i ännu större utsträckning skulle ske utanför den reguljära handeln. Detta skulle medföra betydande negativa konsekvenser för den yrkesmässiga frimärks- och mynthandeln. Till detta kommer vad generaltullstyrelsen har anfört i fråga om möjligheterna att upprätthålla en tillfredsställande införselbeskattning av dessa varor.

Även om principiella skäl i och för sig kan anföras mot att göra avsteg från den generella skatteplikten för varor bör – med hänsyn till vad som anförts ovan – det nuvarande begränsade undantaget från skatteplikt för frimärken, sedlar och mynt behållas.

Aktiebolaget Svensk Bilprovning

Mitt förslag: Undantaget från skatteplikt för vissa obligatoriska besiktningar hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning slopas.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har i huvudsak tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Enligt gällande bestämmelser undantas från skatteplikt obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerräknarapparatur hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning. Undantaget i fråga om besiktning av fordon infördes vid dåvarande mervärdeskatteförordningens tillkomst. Undantaget motiverades inte särskilt.

Obligatorisk kontrollverksamhet som utförs av statlig eller kommunal myndighet anses inte som yrkesmässig och medför således inte skattskyldighet. Sådan kontrollbesiktning har i vissa fall genom författning anförts trots aktiebolag. Som exempel kan förutom Aktiebolaget Svensk Bilprovning också nämnas Aktiebolaget Statens Anläggningsprovning och Svenska Elektriska Materialkontrollanstalten AB. Fastän dessa bolag har anförts trots offentliga förvaltningsuppdrag är de inte myndigheter i regeringsformens mening. Verksamhet som staten bedriver i bolagsform räknas som yrkesmässig även när verksamheten bedrivs för att uteslutande tillgodose statens eget behov. Obligatorisk kontrollverksamhet medför således alltid skattskyldighet när den bedrivs i bolagsform. Det särskilda undantaget från skatteplikt för vissa av Aktiebolaget Svensk Bilprovnings kontrollbesiktningar är alltså ett avsteg från den skatteplikt som annars omfattar här berörd kontrollverksamhet.

Lagrådet har anfört att Aktiebolaget Svensk Bilprovnings befogenheter vid den obligatoriska kontrollbesiktningen av fordon och den obligatoriska

besiktningen av kilometerräknarapparatuppenbarligen innefattar myndighetsutövning. Det saknas enligt lagrådet anledning att betrakta myndighetsutövning som genom särskild lagstiftning anförtratts ett bolag eller annat privaträttsligt subjekt på annat sätt än när myndighetsutövningen sker i statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns verksamhet. Lagrådet har därför föreslagit att ett särskilt undantag från skatteplikt införs för vara eller tjänst som tillhandahålls som ett led i myndighetsutövning av bolag, förening, samfällighet, stiftelse eller enskild individ med stöd av lag enligt 11 kap. 6 § tredje stycket regeringsformen.

Uppgifter som är jämförbara med dem som Aktiebolaget Svensk Bilprovning utför är anförtradda även åt bl.a. AB Statens Anläggningsprovning och Svenska Elektriska Materialkontrollanstalten AB. Även Aktiebolaget Svensk Bilprovning utför vissa uppgifter som kan anses innefatta myndighetsutövning, men som enligt gällande regler mervärdebeskattas. Den verksamhet som bedrivs av ifrågavarande bolag är i sin helhet yrkesmässig. Enligt min mening skulle det strida mot mervärdeskattens principiella uppbyggnad att undanta en del av bolagens verksamhet från mervärdeskatt genom att dra paralleller till det yrkesmässighetsbegrepp som skall gälla särskilt för stat och kommun. Att generellt undanta verksamhet av detta slag från skatteplikt skulle dessutom leda till kumulativa effekter och konkurrensneutralitetsproblem. Att undanta besiktningar hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning och hos de andra bolagen är enligt min mening även i övrigt obefogat. Jag är därför inte beredd att föreslå att det av lagrådet förordade undantaget på detta område införs. Mot bakgrund härav och då några bärande skäl i övrigt för fortsatt skattefrihet inte kan anföras anser jag att undantaget för Aktiebolaget Svensk Bilprovningens verksamhet bör slopas.

Rennäringen

Mitt förslag: Det nuvarande undantaget från skatteplikt för skötsel genom samebys försorg av renar slopas.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Skötsel av djur är en skattepliktig tjänst enligt ML. Undantaget från skatteplikt för skötsel genom samebys försorg av renar har tillkommit i syfte att undanröja den ökade skattebelastning för vissa renägare som annars skulle ha följt av den omorganisation av rennäringen som skedde genom tillkomsten av rennäringslagen (1971:437). Denna ökade skattebelastning skulle ha drabbat de renägare som inte omfattas av redovisningsskyldighet enligt ML, dvs. de vars skattepliktiga omsättning inte uppgår till det belopp som anges i 6 § ML. Jag föreslår nu att beloppsgränsen för redovisningsskyldighetens inträde skall slopas och att mervärdeskatten fortsättningsvis skall redovisas fullt ut. Därmed ändras de förhållanden som motiverade undantaget från skatteplikt på rennäringens område på sådant sätt att det inte längre finns skäl att bibehålla undantaget. Jag anser därför att undantaget från skatteplikt för tjänst som avser skötsel genom samebys försorg av renar bör slopas. Detsamma bör gälla den särskilda bestämmelsen

i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML att tjänst som medlem i sameby utför enligt rennäringslagen för samebyns räkning inte skall anses som yrkesmässig.

Prop. 1989/90:111

Lotterier och vadhållning m.m.

Mitt förslag: Lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel, undantas också fortsättningsvis från skatteplikt.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Tillhandahållande av lotterier, däri inräknat vadhållning eller andra former av spel omfattas inte av skatteplikten enligt ML. Kommittén har övervägt om spelinsatser skall göras till föremål för mervärdebekskattning men funnit att de skattetekniska nackdelarna med en sådan ordning övervägar de fördelar från bl.a. konsumtionsneutralitetssynpunkt som kan vinnas.

Jag delar kommitténs uppfattning och föreslår därför att lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel, undantas från skatteplikt. Undantaget avser endast spelinsatser och omfattar således inte t.ex. entréavgifter till inrättningar där spelet bedrivs.

2.3 Offentlig verksamhet

2.3.1 En konkurrensneutral beskattning

Mitt förslag: För att lösa de problem med konkurrensneutralitet mellan offentlig egenregi och upphandling som kan uppkomma hos statliga myndigheter, primärkommuner och landstingskommuner när mervärdeskattebasen breddas vidtas särskilda åtgärder. De innebär i huvudsak att flertalet myndigheter samt kommunerna kompenseras för sina mervärdeskattekostnader, men på ett sådant sätt att resultatet blir kostnadsmässigt neutralt.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser instämmer i att det finns ett behov av att särskilda åtgärder vidtas för att säkerställa konkurrensneutraliteten inom offentlig verksamhet när mervärdeskattebasen breddas. De av kommittén föreslagna huvudprinciperna för en kompensationsordning tillstyrks också med något enstaka undantag.

Bakgrunden till mitt förslag: Skattskyldighet enligt 2 § ML föreligger för den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig eller från skatteplikt kvalificerat undantagen vara eller tjänst eller för den som omsätter sådana varor och tjänster genom export. För stat och kommun gäller särskilda regler enligt anvisningarna till 2 § ML. De innebär i huvudsak att statlig eller kommunal verksamhet som bedrivs uteslutande för att tillgodose egna behov anses som yrkesmässig endast om den bedrivs i bolagsform

eller liknande. Om tillhandahållande sker både internt och till utomstående betraktas endast den utåtriktade delen av verksamheten som yrkesmässig. Det är särskilt stadgat att SJ:s godsbefordran samt postverkets befordran av postpaket m.m. är yrkesmässig.

Staten, liksom varje primär- eller landstingskommun, utgör ett subjekt i mervärdeskattehänseende. Härav följer bl.a. att som statens egna behov anses inte enbart de prestationer som utförs åt det egna organet utan även de som tillhandahålls åt andra statliga organ. Motsvarande gäller tillhandahållanden från ett kommunalt organ till ett annat inom en och samma kommun.

Skälen för mitt förslag: Som nämnts medför den verksamhet som bedrivs av statliga myndigheter eller av primär- och landstingskommuner i stor utsträckning inte skattskyldighet. Någon rätt till avdrag för ingående skatt i verksamheten föreligger då inte. De statliga myndigheterna och kommunerna uppträder i dessa fall i mervärdeskattehänseende som slutliga konsumenter. Detta innebär särskilda problem i samband med en breddad mervärdeskattebas.

Med den relativt smala bas för mervärdeskatten på tjänsteområdet som nu föreligger har konkurrensneutralitetsfrågor vid statlig och kommunal upphandling rests endast på begränsade områden. Det mest väsentliga är bygg- och anläggningsarbeten. Konkurrensneutralitet i mervärdeskattesammanhang mellan upphandling resp. arbete i egen regi har där hjälpligt kunnat upprätthållas med reduceringsreglerna, dvs. en reduktion av beskattningsunderlaget till 60% och i vissa fall till 20% av beskattningsvärdet. En sådan reduceringsregel har också införts när det gäller vissa tvättjänster åt stat och kommun. På vissa områden har det dock inte kunnat införas någon särreglering som kunnat förhindra en snedvridning av konkurrensvillkoren till fördel för utförande av arbeten i egen regi i stället för upphandling.

En i princip generell tjänstebeskattningsenlighet med vad jag tidigare har förordat skärper kraftigt konkurrensproblematiken. Av avgörande betydelse är också slopandet av reduceringsreglerna på i första hand byggtreprenader. Sammantaget innebär dessa ändringar att det blir på en mängd områden som konkurrensförhållandena mellan arbeten i egen regi resp. upphandling kommer att rubbas. Om inget görs för att utjämna dessa skillnader kommer en betydande snedvridning att ske. Arbeten i egen regi kommer att gynnas av mervärdeskattesystemet, medan upphandling från fristående näringsutövare kommer att missgynnas. Mervärdeskattesystemet skulle då kunna ge incitament till ett samhällsekonomiskt orationellt handlande. Den offentliga verksamheten skulle i reellt hänseende fördyras och produktiviteten sänkas.

Jag delar kommitténs och remissinstansernas uppfattning att särskilda åtgärder måste vidtas för att säkerställa att mervärdeskattesystemet inte får snedvridningseffekter inom den offentliga sektorn när mervärdeskattebasen breddas. Nya reduceringsregler kan naturligtvis inte användas. Detta skulle strida mot de grundläggande principerna för skatteomläggningen.

En huvudprincip bör således vara att offentlig egenregi inte gynnas på bekostnad av upphandling. Det måste också säkerställas att offentlig utåtriktad verksamhet inte gynnas av skattesystemet vid konkurrens med privata sub-

jekt. De lösningar kommittén föreslagit för att åstadkomma dessa resultat är i vissa avseenden olika när det gäller statlig resp. kommunal verksamhet. Eftersom det är staten som uppbär mervärdeskatten kan frågorna delvis lösas på olika sätt. Jag redogör i det följande först för mina förslag såvitt gäller de statliga myndigheterna och därefter för primär- och landstingskommunernas mervärdeskattessituation.

2.3.2 De statliga myndigheterna

Mitt förslag: Egenregiproblemet löses genom att de statliga myndigheternas inköpsutgifter redovisas exkl. mervärdeskatt. Myndigheterna får rätt att avräkna påförda utgifter för mervärdeskatt mot budgetens inkomstsida, i stället för att som nu avräkna dessa utgifter mot anslag och inkomster. Affärsverken skall inte omfattas av systemet. Enstaka andra myndigheter som bedriver utåtriktad verksamhet i konkurrens med privata företag på områden som inte föreslås bli mervärdeskattebelagda, kan också behöva undantas.

Om en statlig myndighet tillhandahåller skattepliktiga varor och tjänster skall verksamheten vara att anse som yrkesmässig oberoende av om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller ej. Yrkesmässighet skall dock inte föreligga om tillhandahållandet utgör ett led i en myndighetsutövning.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med mitt förslag.

Remissinstanserna har i huvudsak tillstyrkt att den föreslagna redovisningsordningen införs, och varit av den åsikten att förslagen löser egenregiproblemen. Det har påpekats att gränsdragningen mellan de myndigheter som skall vara med i resp. ställas utanför systemet kan ställa till problem. Vidare har framförts att ett ikraftträdande under pågående budgetår kan medföra komplikationer.

Skälen för mitt förslag: Som tidigare nämnts medför större delen av de statliga myndigheternas verksamhet inte skattskyldighet. Ingående mervärdeskatt på förvärv av varor och tjänster för denna del av verksamheten är inte avdragsgill. En myndighets anslag måste med nuvarande ordning täcka myndighetens upphandlingskostnad inkl. mervärdeskatt. Ur myndighetens synvinkel är därför den ingående mervärdeskatten en kostnad, trots att skatten som sådan inlevereras till staten av leverantören. Dessa förhållanden har fått till följd att statlig verksamhet budgeteras inkl. mervärdeskatt.

Som KIS pekat på leder denna teknik till komplikationer, som dessutom kraftigt accentueras vid basbreddningen. Komplikationerna innebär som tidigare nämnts risk för att statlig egenregi gynnas på bekostnad av upphandling från en fristående entreprenör. Mervärdeskattesystemet leder således till konkurrensnackdelar för mervärdeskattskyldiga företag. En annan svårighet är att fastställa i vilken mån inköpta varor och tjänster hänför sig till de skattefria verksamhetsområdena, där avdragsrätt för ingående skatt är utesluten, eller till de skattebelagda områdena där avdragsrätt finns.

För att motverka konkurrensproblematiken har vissa bestämmelser införts i upphandlingsförordningen (1986:366), som i princip innebär att en

myndighet vid bedömning av anbud skall korrigera för olikheter vad gäller mervärdeskattskyldigheten hos anbudsgivarna. Med stöd av 2 § ML har regeringen också i särskilda beslut förordnat om viss skattskyldighet för vägverket, statens vattenfallsverk, televerket, kriminalvårdsstyrelsen och försvarets fabriksverk såvitt avser tillhandahållande av varor eller tjänster för statens eget behov.

Som jag tidigare förordat krävs i samband med att mervärdeskattebasen nu breddas en nyordning som innebär att problemen med konkurrensneutralitet m.m. kan åtgärdas generellt. Som KIS framhållit leder det nuvarande statliga budgeteringssystemet vad gäller mervärdeskatten till onödiga konkurrensproblem. Mervärdeskatt på en statlig upphandling innebär inte någon kostnad för staten. En redovisning av myndigheternas utgifter exkl. mervärdeskatt ter sig därför naturlig. Om utgifterna redovisades fria från mervärdeskatt skulle detta tekniskt få samma effekt som en skattskyldighet med generell avdragsrätt för ingående skatt. Valet mellan olika upphandlingsalternativ eller mellan upphandling resp. arbete i egen regi skulle inte påverkas av mervärdeskatten.

En redovisning exkl. mervärdeskatt har som KIS påpekat också vissa andra fördelar. Det skulle leda till en rättvisare information om de statliga myndigheternas inanspråktagande av de totala statliga resurserna, eftersom mervärdeskattebelagda varor och tjänster inte övervärderas i förhållande till mervärdeskattefria förvärv eller arbeten i egen regi.

Det statliga budgeteringssystemet bör således ändras så att anslagen beräknas exkl. mervärdeskatt och så att myndigheternas utgifter redovisas utan skatten. Detta kräver att myndigheterna i särskild ordning får kompensation för all ingående mervärdeskatt. I sina huvuddrag bör detta kunna gå till på följande sätt. En myndighets utbetalning av ett fakturerat belopp sker så att myndigheten dels avräknar fakturabeloppet exkl. mervärdeskatt som en utgift i förhållande till anslaget eller andra intäkter, dels avräknar mervärdeskatten gentemot budgetens särskilda inkomsttitel för mervärdeskatt. Mervärdeskatten kompenseras således genom en direkt avräkning mot budgetens inkomstsida. Den närmare utformningen torde lämpligen fastställas genom bestämmelser som utfärdas av regeringen eller, efter bemyndigande, av riksrevisionsverket. Kontrollen av den föreslagna ordningen bör ske inom ramen för riksrevisionsverkets löpande och årliga granskning av statsmyndigheterna.

Affärsverken bör inte ingå i det nya redovisningssystemet. Enstaka andra myndigheter som bedriver utåtriktad verksamhet i konkurrens med privata företag bör också undantas. I vissa fall skulle nämligen en rätt att lyfta av all ingående mervärdeskatt mot budgetens inkomstsida kunna innebära en konkurrensfördel gentemot privata företag. Vid sidan om affärsverken gäller det myndigheter som tillhandahåller tjänster inom de sektorer som allttjämt skall vara mervärdeskattefria, t.ex. utbildning och sjukvård. KIS har funnit att det, förutom affärsverken, för närvarande endast är AMU-myndigheterna och statens institut för personalutbildning som borde ställas utanför det nya redovisningssystemet. Det bör ankomma på regeringen att föreskriva vilka myndigheter som skall omfattas av systemet, och vilka som skall lämnas utanför. Jag delar därvid de synpunkter som framförts vid remissbe-

handlingen att det är viktigt att följa utvecklingen noga hos olika myndigheter så att konkurrensproblem vid utåtriktad verksamhet inte uppkommer.

Den här beskrivna ordningen utgör en nyordning av det interna statliga budgeterings- och redovisningssystemet. Någon lagreglering härav är inte nödvändig, utan frågan kan regleras i förordning eller annan författning. Detsamma gäller frågan vilka myndigheter, utöver affärsverken, som bör undantas.

De myndigheter som omfattas av den nya redovisningsordningen får således rätt att direkt mot budgetens inkomstsida avräkna ingående mervärdeskatt. Det innebär å andra sidan att någon rätt till avdrag i mervärdeskatte-deklaration inte bör föreligga om myndigheten skall avge sådan. För affärsverken som enligt ovan skall stå utanför systemet måste dock en avdragsrätt bibehållas.

I det till lagrådet remitterade lagförslaget hade i en ny 18 a § ML föreslagits en rätt för regeringen att avgöra vilka statliga myndigheter som skall ha rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. *Lagrådet* har anfört att en sådan delegering inte kan göras, och föreslagit ett generellt avdragsförbud för statliga myndigheter med undantag av affärsverken. Jag finner att den av lagrådet föreslagna ordningen kan genomföras utan komplikationer. De fåtaliga myndigheter, utöver affärsverken, som enligt ovan kan behöva ställas utanför det nya systemet, bedriver inte skattepliktig verksamhet och skulle därför enligt de generella reglerna inte ha någon avdragsrätt. Samtliga statliga myndigheter, utom affärsverken, kan därför undantas från avdragsrätt.

Den föreslagna ordningen aktualiserar även vissa andra ändringar såvitt avser statsmyndigheternas roll i mervärdeskattesystemet. Som tidigare nämnts utgör staten ett enda subjekt i mervärdeskattesammanhang. Transaktioner mellan statliga myndigheter skattebeläggs inte, annat än i vissa i ML angivna fall. KIS har framhållit att det skulle innebära en förenkling om varje myndighet i mervärdeskattesammanhang i princip behandlas som ett särskilt subjekt. Någon skillnad skulle då inte behöva göras när det gäller utgående mervärdeskatt beroende på om en vara eller tjänst tillhandahålls en annan statlig myndighet eller någon annan. KIS föreslog således att varje myndighet skulle vara ett skattesubjekt i mervärdeskattesammanhang, men föreslog en möjlighet för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att besluta om undantag från skattedebitering i vissa fall.

Lagförslaget (3 § ML) i lagrådsremissen hade i denna del utformats i enlighet med KIS förslag. *Lagrådet* har anfört att den möjlighet till delegering som förslaget förutsätter inte kan godtas. Lagrådet har föreslagit att de statliga affärsverken direkt i ML anges som självständiga skattesubjekt, medan statliga myndigheter i övrigt alltjämt behandlas som ett gemensamt skattesubjekt. Enligt min mening innebär detta att vissa förenklingar som annars skulle varit möjliga inte uppnås. Någon mer betydande nackdel behöver emellertid detta inte medföra. Jag förordar att reglerna utformas på sätt som lagrådet föreslagit.

När det gäller reglerna om skattskyldighet för de statliga myndigheternas verksamhet innebär de nuvarande reglerna i princip att de vanliga kriterierna på yrkesmässig verksamhet skall föreligga för att skattskyldighet skall

vara för handen. Det innebär bl.a. ett krav på att verksamheten skall ha en viss varaktighet, men dessutom i princip att verksamheten bedrivs med vinstsyfte. Att med ledning av dessa kriterier avgöra när en myndighets utåtriktade verksamhet skall anses skattepliktig eller inte har ibland vållat vissa svårigheter. Dessa svårigheter kommer att accentueras påtagligt med anledning av basbreddningen.

En möjlighet att lösa detta är att konstruera skattskyldighetsbegreppet för de statliga myndigheterna utan att vinstsyftet får utgöra kriterium på yrkesmässigheten. Det innebär i princip att, oberoende av om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller ej, utåtriktad statlig verksamhet medför skattskyldighet, om den avser tillhandahållande mot vederlag av skattepliktiga varor eller tjänster. Jag anser att en sådan huvudprincip bör läggas till grund för beskattningen.

I den mån en vara eller tjänst tillhandahålls av en myndighet som ett led i en myndighetsutövning, och således inte på privaträttslig grund, bör dock skattskyldighet inte föreligga. Skäl till en sådan utvidgning av skattskyldigheten föreligger inte. Däremot får en sådan inskränkning inte innebära att tillhandahållande från statlig myndighet av teletjänster eller andra distributions- eller servicetjänster undantas från beskattning, även om tillhandahållandet har sin grund i föreskrifter om skyldighet att anlita viss myndighet för tjänsten. För närvarande synes det dock vara erforderligt med lagstiftning endast i fråga om omhändertagande och förstöring av avfall, föroreningar och liknande.

2.3.3 Primär- och landstingskommuner

En generell kompensationsordning

Mitt förslag: Kommunerna skall i sina mervärdeskattedeklarationer få göra avdrag för all ingående mervärdeskatt, och inte som nu enbart den ingående skatt som hänför sig till verksamhet som föranleder skattskyldighet. Kommunerna skall ersätta staten för denna utökade avdragsrätt. Ersättningen bör utformas på ett sådant sätt att det inte finns en direkt koppling mellan årliga avdragsbelopp och kommunernas återbetalning härav.

All verksamhet i en kommun skall redovisas i ett sammanhang, om inte skattemyndigheten medger annat. Skattskyldigheten utformas i övrigt på motsvarande sätt som jag tidigare förordat för de statliga myndigheterna. I den mån särskilda avdragsförbud föreligger enligt 18 § ML skall dessa gälla även kommunerna.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt förslag.

Remissinstanserna har i huvudsak tillstyrkt att en kompensationsmodell enligt KIS förslag införs. Det har påpekats att en lämplig form för kommunernas ersättning till staten måste utformas så att konkurrensneutraliteten inte äventyras. *Kommunförbundet* anser vidare att avdragsförbud inte bör upprätthållas vad gäller kommunerna.

Skälen för mitt förslag: Som jag tidigare angivit kräver en i princip generell mervärdeskatt att en generell lösning tillskapas för att utjämna skattens konkurrensnedvridande effekter vid val mellan kommunal egenregi resp. upphandling. KIS har när det gäller primär- och landstingskommunerna därvid övervägt två skilda metoder, nämligen en generell uttagsbeskattning eller en generell avdragsrätt. KIS har förordat att den sistnämnda metoden väljs.

En uttagsbeskattning av kommunerna skulle innebära en skattebeläggning av sådana arbeten som kommunen själv utför inom ett område där en upphandling skulle ha mervärdeskattebelagts. Detta skulle exempelvis kunna avse kommunala byggnadsarbeten för eget behov eller städning av landstingskommuns sjukhus. En uttagsbeskattning skulle i princip säkerställa önskemålen om konkurrensneutralitet. Detta förutsätter emellertid att de betydande tillämpningsproblemen kan lösas. Sådana problem uppstår bl.a. därför att frågan om avdrag för kommunens ingående mervärdeskatt beror av i vad mån inköpta varor och tjänster anskaffats för verksamhetsområden där mervärdeskatt skall tas ut, eller för områden som är skattefria. En effektiv uttagsbeskattning kräver också en noggrann bokföring av använda resurser. Jag delar KIS uppfattning att en generell uttagsbeskattning inte kan förordas.

Metoden med generell avdragsrätt bygger till väsentliga delar på en i Danmark tillämpad modell för att lösa hithörande frågor. En närmare redogörelse för det danska systemet lämnades i mervärdeskatteutredningens slutbetänkande SOU 1987:45 s.49 ff. Modellen innebär i sin grundprincip att kommunerna får full kompensation för all ingående mervärdeskatt, även till den del den avser mervärdeskattefria verksamheter där kommunerna har ställning av slutkonsument i mervärdeskattehänseende. Den ekonomiska fördel denna kompensation medför för kommunerna får dessa gemensamt utge ersättning för till staten. Den utgivna ersättningen skall till sin storlek motsvara värdet av den totala ingående mervärdeskatten i de mervärdeskattefria kommunala verksamheterna, men skall i övrigt inte kopplas till mervärdeskattesystemet.

Det kan nämnas att den i Danmark nu använda kompensationsmetoden år 1985 infördes i stället för ett system för uttagsbeskattning hos kommunerna. Enligt vad jag erfarit anses det danska kompensationsystemet fungera väl.

Det första ledet i kompensationsordningen bör utformas som en generell rätt för primär- och landstingskommuner att i sina mervärdeskattedeklARATIONER göra avdrag för all ingående skatt, oavsett om verksamheten medför skattskyldighet eller inte. Därigenom uppnås konkurrensneutralitet på hela det mervärdeskattebelagda området. Upphandling av varor eller tjänster kan där ske på samma villkor som om varorna eller tjänsterna produceras i egen regi hos kommunerna.

Det andra ledet i kompensationsordningen, kommunernas återbetalning till staten på grund av den utökade avdragsrätten, måste emellertid utformas så att denna konkurrensneutralitet inte sätts ur spel. Kommunernas återbetalning bör därför i princip inte kopplas direkt till resp. kommuns faktiska mervärdeskatteutgifter. I sådant fall skulle någon konkurrensutjämnande effekt inte finnas.

KIS har avstått från att lägga något förslag om hur återbetalningen skall ske, men pekat på några olika metoder. Det väsentliga är, som remissinstanserna framhållit, att återbetalningen sker på ett sådant sätt att fördelarna med en konkurrensneutral beskattning inte äventyras. Enligt min mening bör formerna för återbetalningen lösas inom ramen för den totala ekonomiska relationen mellan staten och kommunerna. Denna påverkas i hög grad även av andra delar av skattereformen, men där konsekvenserna av reformen för enskilda kommuner ännu inte har kunnat beräknas. Jag lägger därför inte nu fram något förslag till detaljerna i hur återbetalningen skall regleras. Avsikten är emellertid att reformen skall vara budgetmässigt neutral i förhållandet mellan stat och kommun. Jag avser att senare återkomma med förslag som ger en sådan neutralitet.

Den föreslagna ordningen motiverar, på motsvarande sätt som jag tidigare föreslagit beträffande de statliga myndigheterna, vissa ändringar beträffande kommunernas redovisning av mervärdesskatten samt skattskyldigheten.

En generell avdragsrätt medför att många kommunala verksamheter tillkommer vid kommunernas mervärdesskatteredovisning till skattemyndigheterna. Det kan gälla ingående skatt i skattefria sektorer som sjukvård, social omvårdnad, skolor och central administration. Utvidgningen av skattebasen verkar i samma riktning. Mot bakgrund härav bör kommunernas skatteredovisning samordnas så att i normalfallet en gemensam mervärdesskattedeklaration avges för en kommuns verksamheter. Detta innebär ett avsteg från nuvarande regler i 5 § ML, enligt vilka redovisning skall ske för varje verksamhet för sig. Skattemyndigheten bör dock kunna bestämma om en uppdelning av en kommuns skatteredovisning, om detta i enskilda fall skulle visa sig vara lämpligt.

När det gäller skattskyldigheten för utåtriktad kommunal verksamhet bör motsvarande gälla som i fråga om den statliga sektorn. Yrkesmässighetsbegreppet bör således förtydligas och förenklas på det sätt som jag där föreslagit.

Lagrådet har föreslagit att kommunalförbund i mervärdesskattesammanhang skall jämföras med primär- och landstingskommun. Detta skulle bl.a. innebära att kommunalförbundens verksamhet inordnades i kompensationsordningen. I flertalet fall torde kommunalförbund användas för ändamål där skattskyldighet föreligger, t.ex. för anordnande av vatten- och avloppsanläggningar. I dessa fall föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt allmänna regler. Jag är inte nu beredd att ta ställning till om det annars kan finnas skäl att ändra kommunalförbundens mervärdesskattesituation.

För skattskyldigs verksamhet i allmänhet innebär mervärdesskattens princip en generell rätt till avdrag för ingående skatt enligt 17 § ML. I vissa mycket begränsade fall råder emellertid enligt 18 § ML ett avdragsförbud. De viktigaste avser kostnader för stadigvarande bostad, utgifter för sprit, drycker och vin i vissa fall samt bl.a. anskaffning av personbil och motorcykel. Avdragsbegränsningarna är i huvudsak motiverade av att hithörande kostnader normalt får anses utgöra privata levnadskostnader, som inte bör undantas från beskattning. Dessa avdragsbegränsningar gäller nu även för kommunernas skattepliktiga verksamheter. Om kommunerna medges en generell avdragsrätt för all ingående skatt, oavsett verksamhetsområde, kan

ifrågasättas om de särskilda avdragsförbuden måste upprätthållas. För kommunernas del skulle ett undantag från avdragsförbudet innebära förenklingar. Någon statsfinansiell betydelse behöver frågan inte ha, om den särskilda återbetalningsordningen tar hänsyn till ett eventuellt slopat avdragsförbud. Enligt min mening bör ändå avdragsförbudet i dessa särskilda fall upprätthållas även för kommunerna. De särskilda skäl som föranlett avdragsförbuden innebär enligt min mening att det är olämpligt att beakta dessa begränsningar endast som ett led i återbetalningssystemet.

Bidrag vid viss upphandling, m.m.

Mitt förslag: Ett särskilt statsbidrag till kommunerna skall utgå för mervärdesskatt som indirekt belastar kommunerna vid upphandling från näringsidkare som inte är skattskyldiga. Bidraget skall även avse fall då en kommun bidragit till viss verksamhet och där detta bidrag täckt även mervärdesskattekostnader. Statsbidraget begränsas till utgifter avseende sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. De grundläggande reglerna tas in i en särskild lag. Statens kostnader för bidraget ersätts av kommunerna på samma sätt som föreslås beträffande den generella avdragsrätten.

Kommitténs förslag överensstämmer i sak med mitt förslag.

Remissinstanserna: *Kommunförbundet* anser att bidraget även bör omfatta idrott och kultur, och har ifrågasatt om inte begreppet näringsidkare är för snävt. *Näringslivets skatedelegation* anför att det är av stor betydelse hur bidragen beräknas, varför berörda branschorganisationer bör få medverka när reglerna tas fram.

Skälen för mitt förslag: Den av mig föreslagna generella avdragsrätten för all ingående skatt hos kommunerna löser, som jag tidigare angivit, konkurrensproblemen mellan egenregiarbeten och upphandling i de fall det är fråga om mervärdesskattepliktiga områden. När det gäller verksamhetsområden som även efter basbreddningen är mervärdesskattefria uppkommer dock vissa konkurrensproblem. Det gäller framför allt verksamheterna sjukvård, social omsorg och utbildning.

På de nu nämnda områdena kompenseras kommunerna för alla direkta mervärdesskattekostnader genom det föreslagna avdragssystemet. Avdragsrätten innebär att mervärdesskatten på t.ex. anläggningar, inventarier och förbrukningsmaterial lyfts av i den kommunala egenregin. I den mån tjänster av nämnda slag, som alltså inte är mervärdesskattebelagda, upphandlas blir emellertid situationen en annan. Den upphandlade tjänsten kan innehålla dold mervärdesskatt avseende mervärdesskatteutgifter hos den enskilda entreprenören. Det kan exempelvis gälla mervärdesskatt på inköpta inventarier, material och tjänster i ett privat sjuk- eller vårdhem. Varken entreprenören eller kommunen har någon avdragsrätt för sådan mervärdesskatt. I dessa fall innebär mervärdesskatten att upphandling missgynnas på bekostnad av kommunal egenregi. I den egna regin kompenseras nämligen all ingående mervärdesskatt. Effekterna kan leda till att verksamhetsformer som i övrigt är rationella från ekonomisk synpunkt inte kommer att utnyttjas.

Samma effekt uppkommer i de fall en kommun väljer mellan att utföra en viss verksamhet i egen regi, eller att alternativt ge bidrag till motsvarande verksamhet i privat regi. Bidragsgivningen framstår då som oförmånlig, eftersom den måste täcka in även mervärdeskattekostnader hos mottagaren av bidragen.

De nu nämnda effekterna på de mervärdeskattefria områdena kan förväntas ha en negativ effekt på kommunernas val av rationella verksamhetsformer. Effekterna torde bli störst på de områden där andelen skattepliktiga insatsvaror och tjänster är högt. Det måste dock understrykas att den samlade kommunala sektorns egenregiverksamhet på dessa områden totalt sett inte gynnas jämfört med upphandlings- eller bidragsalternativet. Kommunerna får ju genom den föreslagna särskilda återbetalningsordningen kompensera statsverket för avdragsrätten. Men i en enskild kommun eller kommunal förvaltning kan mervärdeskatteeffekten få avgörande betydelse för verksamhetsformen.

KIS har lämnat förslag till en särskild kompensationsordning för att utjämna de nämnda effekterna. Kompensationen är utformad efter dansk förebild. Den innebär att primärkommuner och landstingskommuner får särskilda bidrag från staten för de indirekta mervärdeskattekostnader som uppkommer vid upphandling från eller kommunala bidrag åt näringsidkare som inte är skattskyldiga. Enligt förslaget begränsas kompensationsordningen till verksamhetsområdena sjukvård, tandvård, social omvårdnad och utbildning. Det är områden som i kommunal verksamhet är befriade från mervärdeskatt, men där all mervärdeskatt som kommunerna betalat skall få dras av enligt den föreslagna ordningen.

Kompensationsordningen är i och för sig en från mervärdeskattesystemet fristående konstruktion. Fråga är om ett riktat statsbidrag till kommunerna, vars ekonomiska värde dock givetvis skall beaktas vid beräkningen av de belopp som kommunerna har att utge inom ramen för den av mig tidigare nämnda återbetalningen.

Enligt min mening torde behovet av de föreslagna statsbidragen för närvarande vara begränsat. Kompensationsordningen medför också en del tekniska problem, närmast därför att bidragsbeloppen måste bygga på vissa schabloner. Det är, som framhållits vid remissbehandlingen, viktigt att sådana schabloner blir rättvisande eftersom de annars inte kan ge någon konkurrensneutralitet. Trots dessa svårigheter anser jag ändå att den föreslagna kompensationsordningen bör införas. Den har enligt min mening ett värde för att undvika att oönskade konkurrenssnedvridningar uppkommer.

Huvudgrunderna för statsbidragen bör regleras i en särskild lag. De föreskrifter som behövs för att reglera förfarandet bör, som *lagrådet* framfört, lämpligen meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

Jag är inte beredd att nu föreslå att bidragen utvidgas till att avse även andra verksamhetsområden än de KIS föreslagit. Enligt min bedömning skulle nyttan av att införa en sådan ordning på andra områden, t.ex. vad avser idrotts- och kulturområdet, vara begränsad. De tekniska svårigheterna talar också starkt för att tillämpningsområdet begränsas, i vart fall inled-

2.4 Importbeskattning

Mitt förslag: Vid import av vissa särskilt angivna tjänster skall mervärdeskatt erläggas om importen inte sker i en skattepliktig verksamhet. Om importören inte bedriver yrkesmässig verksamhet och om vederlaget för importerade tjänster uppgår till högst 30 000 kr. under ett beskattningsår skall importen dock inte beskattas. Undantag skall även gälla för import som görs av kommun eller statlig myndighet.

Importbeskattningen av varor föreslås vara oförändrad.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna har i huvudsak varit positiva till eller lämnat den föreslagna importbeskattningen av tjänster utan erinran. Några remissinstanser har önskat en närmare anslutning till motsvarande regler i EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv. *Kammarrätten i Stockholm* har efterlyst förtydliganden avseende vilka tjänster som skall medföra skatteplikt och om importörens uppgiftslämnande skall vara sanktionerat.

Flera remissinstanser har förordat ett snart införande av ett importbeskattningssystem på varusidan där mervärdeskattskyldiga importörer befrias från införselbeskattningen.

Skälen för mitt förslag: Jag har tidigare föreslagit en utvidgning av skattebasen som innebär att tjänster i allmänhet blir mervärdeskattepliktiga. Detta kan medföra att den svenska tjänstemarknaden kan hamna i ett ogynnsamt konkurrensläge i förhållande till den som utomlands tillhandahåller sådana motsvarande tjänster som kan tillgodogöras i Sverige. Därför bör en möjlighet att importbeskatta sådana tjänster övervägas. I den mån tjänster tillhandahålls i Sverige av en utländsk företagare skall tjänsten beskattas här enligt redan gällande regler för beskattningen inom landet. Vidare kan i utlandet tillhandahållna tjänster avseende t.ex. reparation av en vara beskattas i samband med införsel till Sverige av varan. Dessa regler föreslås inte bli ändrade.

De tjänster som skall kunna importbeskattas bör vara sådana som tillhandahålls utomlands men som tillgodogörs i Sverige. Det kan t.ex. avse juridisk rådgivning från en i utlandet verksam jurist avseende affärer i Sverige. Om rådgivaren saknar anknytning till Sverige och råden har avlämnats utomlands kan tjänsten inte anses tillhandahållen i Sverige. Tjänsten är dock avsedd att komma till användning här. Tillhandahållandet har skett i konkurrens med i Sverige verksamma juridiska rådgivare på deras naturliga marknad. Sådana tjänster bör kunna importbeskattas. Tjänster kan dock inte passera gränserna på samma påtagliga sätt som varor. Reglerna måste därför utformas på annat sätt än den nuvarande importbeskattningen av varor, som innebär att skatten uppbärs av tullmyndighet vid införsel.

I EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv har problemet angripits genom en

utvidgning av reglerna för var en tjänst skall anses tillhandahållen och genom att göra mottagaren av tjänsten skattskyldig i vissa fall. Reglerna tillåter även att hänsyn tas till om en tjänst faktiskt används och åtnjuts utanför eller inom EG-området. I Danmark har man i stället utformat reglerna som en importbeskattning. Jag anser i likhet med kommittén att den modellen bäst överensstämmer med ML:s uppbyggnad. Eftersom den inte behöver innebära några materiella skillnader i förhållande till EG-reglerna torde den föreslagna lösningen inte heller komma i konflikt med harmoniseringssträvandena.

Den som har etablerat sin affärsverksamhet i Sverige, har fast driftställe här eller är bosatt i landet skall som huvudregel anses här tillgodogöra sig de tjänster han erhåller. Tjänster som t.ex. inhandlas under en resa för behov under resan eller tjänster avseende tillgångar eller verksamhet i utlandet skall dock inte anses tillgodogjorda i Sverige.

Reglerna bör sasom kommittén föreslagit utformas så att den som importerar en skattepliktig tjänst skall deklarera denna hos skattemyndigheten och skall erlägga den skatt som belöper på importen. Jag delar *lagrådets* bedömning att redovisningen av mervärdeskatt avseende import av tjänst inte enbart skall kunna lämnas i form av en särskild mervärdeskattedeklaration såsom föreslagits i lagrådsremissen. Redovisningen skall således lämnas i självdeklarationen när förutsättningarna för detta är uppfyllda. Jag återkommer till dessa frågor i nästa avsnitt.

De tjänster för vilka importbeskattning skall kunna ske bör inte minst av praktiska skäl begränsas till vissa i lagen särskilt angivna tjänster där en underlättnad beskattning skulle kunna leda till betydande olägenheter. Vissa av de tjänster som bör komma i fråga behandlas närmare i specialmotiveringen.

Importbeskattningen av tjänster bör inte omfatta den som vid en beskattning skulle haft rätt till avdrag med motsvarande belopp. En utebliven beskattning i dessa fall medför inte någon konkurrenssnedvridning. Det är därför onödigt att beskatta sådan import av tjänster. Den som är skattskyldig till mervärdeskatt skall således som huvudregel inte erlägga mervärdeskatt vid import av tjänster. I den mån import sker i en blandad verksamhet skall emellertid importen, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, deklareras och avdrag yrkas för den del som är hänförlig till den avdragsberättigade delen av verksamheten.

Jag har i avsnitt 2.3 föreslagit bestämmelser som innebär att mervärdeskatten för flertalet statliga myndigheter och kommuner i praktiken inte kommer att påverka valet mellan import och inhemsk upphandling. Även dessa bör därför undantas från importbeskattningen av tjänster. Vidare bör inte importbeskattning av tjänster omfatta privatpersoner annat än om importen har en något mer betydande omfattning. Den som inte bedriver yrkesmässig verksamhet skall inte erlägga skatt om värdet av importen under beskattningsåret uppgår till högst 30 000 kr.

Kommittén har utrett möjligheterna till ett system där varuimport för vissa skattskyldiga inte skall beskattas. Kommittén har i princip uttalat en positiv inställning till en sådan ordning men har ansett att den i vart fall inte bör genomföras innan tulldatasystemet tagits i full drift. Kommittén har vidare

hänvisat till negativa budgeteffekter, behov av möjligheter till avancerat uppgiftsutbyte mellan tullmyndigheterna och RSV i kontrollhänseende och osäkerhet om hur utvecklingen i omvärlden kommer att bli. Jag delar kommitténs bedömning att det inte är en lämplig tidpunkt att nu slopa införselbeskattningen av varor för vissa mervärdeskattskyldiga.

2.5 Redovisningsskyldighet m.m.

Mitt förslag: Den som är skattskyldig till mervärdeskatt skall oberoende av årsredovisningens storlek alltid redovisa och betala mervärdeskatt. Det nuvarande redovisningsskyldighetsbegreppet slopas således.

En skattskyldig med en skattepliktig omsättning som inte överstiger 200 000 kr. per år skall normalt redovisa mervärdeskatten i sin självdeklaration. De förfaranderegler som gäller vid inkomstredovisning skall i huvudsak tillämpas även vid sådan mervärdeskatteredovisning. Mervärdeskatten skall dock tills vidare inte ingå i underlaget för debitering av preliminär skatt och bestämmelserna om kvarskatteavgift skall inte gälla för mervärdeskatt till den del sådan avgift skall utgå på betalning som inte gjorts senast den 18 januari året efter inkomståret.

Övriga skattskyldiga skall redovisa skatten enligt nuvarande principer.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Några remissinstanser ifrågasätter om förslagen medför förenklingar och anser att negativa konsekvenser kan uppkomma. Flera remissinstanser invänder mot att principerna för fyllnadsinbetalning och kvarsatt skall tillämpas på dem som skall redovisa mervärdeskatten i självdeklarationen.

Skälen för mitt förslag: I dag gäller att den som är skattskyldig till mervärdeskatt men som inte har en omsättning som överstiger 30 000 kr. per år normalt inte är redovisningsskyldig. Detta innebär att sådan skattskyldig i sina kundfakturer visserligen debiterar mervärdeskatt men att han inte behöver redovisa denna till länsskattemyndigheten. Han har inte heller någon rätt till avdrag för sin ingående skatt i mervärdeskattesammanhang. Där emot skall han, till skillnad från en skattskyldig som dessutom är redovisningsskyldig, redovisa den ingående resp. utgående mervärdeskatten som kostnad resp. intäkt i självdeklarationen.

Denna ordning har tillkommit för att begränsa antalet skattskyldiga som skall registreras som mervärdeskattskyldiga. Den föreslagna breddningen av skattebasen nedför ett kraftigt ökat antal skattskyldiga som enligt nu gällande regler även skulle bli redovisningsskyldiga. Denna ökning av antalet skattskyldiga som skall registreras skulle medföra en mycket stor belastning på skattemyndigheterna. Antalet nya skattskyldiga som skall registreras bör därför begränsas. Detta skulle kunna ske genom en höjning av beloppsgränsen för redovisningsskyldigheten. En sådan höjning skulle dock för att ha

någon effekt behöva vara förhållandevis stor. Den skulle därför medföra en inte obetydlig konkurrenssnedvridning till fördel för skattskyldiga som inte är redovisningsskyldiga. Höjningen skulle även innebära ett visst inkomst-bortfall för staten. Kommittén har därför föreslagit att skattskyldiga med låg omsättning skall göra en fullständig mervärdeskatteredovisning i sin självdeklarationen. Överstiger den utgående mervärdeskatten den ingående skall skillnaden betalas in till statskassan. På motsvarande sätt skall ett underskott återfås i sin helhet. Kommittén har ansett det lämpligt att låta denna ordning omfatta skattskyldiga som enligt dagens regler kan medges hel- eller halvårs-redovisning, dvs. skattskyldiga vars skattepliktiga omsättning för beskattningsåret inte överstiger 200 000 kr. Jag delar kommitténs uppfattning.

Begreppet redovisningsskyldig som självständigt begrepp föreslås försvinna. Samtliga skattskyldiga skall i princip också vara redovisningsskyldiga. Beträffande den som är skattskyldig till mervärdeskatt för omsättning av vara från s.k. privatfastighet eller från fastighet som anges i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt talar dock inte minst praktiska skäl för att även i fortsättningen låta dessa stå utanför mervärdeskattesystemet om verksamheten är av begränsad omfattning. Det samma gäller för uthyrning i vissa fall av sådana fastigheter och för verksamhet i vilken varor och tjänster omsätts under näringsverksamhetsliknande former. Jag föreslår därför i enlighet med kommitténs förslag att sådan verksamhet skall anses som yrkesmässig först när omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Den som har en lägre omsättning omfattas inte av ML:s bestämmelser.

Vissa som är skattskyldiga till mervärdeskatt är inte föremål för inkomstbeskattning. Det kan t.ex. gälla olika myndigheter, utländska företagare och konkursbon. Inte heller ett handelsbolag är som sådant föremål för inkomstbeskattning. Sådana mervärdeskattskyldiga som inte skall lämna allmän självdeklaration bör därför vara skyldiga att registrera sig för redovisning av mervärdeskatt inom det egentliga mervärdeskattesystemet oavsett omsättningens storlek. Detta bör även gälla för handelsbolag där delägarna redovisar verksamhetens resultat i sina personliga självdeklarationer.

Lagrådet har avseende sådana skattskyldiga till mervärdeskatt som har en omsättning som inte överstiger 200 000 kr och som inte skall lämna självdeklaration ansett det lämpligare att begränsa registreringskyldigheten till vissa angivna juridiska personer, såsom handelsbolag. Övriga skattskyldiga till mervärdeskatt som inte är deklarationsskyldiga vid taxeringen skulle enligt lagrådet kunna lämna sin deklaration för mervärdeskatteredovisningen i samband med att de allmänna självdeklarationerna avges.

Erfarenhetsmässigt fungerar beskattning av denna typ dåligt i praktiken om man inte använder någon form av registreringsförfarande. De skattskyldiga till mervärdeskatt som enligt förslaget skall redovisa mervärdeskatten i självdeklarationen är registrerade i skatteregistret. Även den grupp som hotar att hamna mellan systemen – skattskyldiga till mervärdeskatt med låg omsättning och som inte skall lämna självdeklaration – bör registreras på något sätt, antingen i skatteregistret, i mervärdeskatteregistret eller i ett tredje nytt register. Enligt min mening är det lämpligast att placera dessa i mervärdeskatteregistret och låta dem redovisa sin mervärdeskatt inom det egentliga mervärdeskattesystemet.

Det bör även, om det föreligger särskilda skäl, finnas en möjlighet att registrera andra skattskyldiga som har en omsättning som inte överstiger 200 000 kr. för redovisning av mervärdeskatt inom det egentliga mervärdeskattesystemet. Sådana särskilda skäl kan t.ex. föreligga under uppbyggnaden av en verksamhet om det står klart att verksamheten därefter kommer att få en tillräckligt stor omfattning.

För sådana skattskyldiga som trots låg omsättning skall registreras som mervärdeskattskyldiga bör enligt min mening, i motsats till vad som föreslagits i lagrådsremissen, möjligheten till helårsredovisning inom det egentliga mervärdeskattesystemet kvarstå.

Lagrådet har ifrågasatt det lämpliga i att tillämpa de förfaranderegler som gäller för inkomsttaxeringen även på den mervärdeskatt som skall redovisas i allmän självdeklaration. För att förfarandet med att lämna mervärdeskatte-redovisningen i självdeklarationen skall medföra de sökta förenklingarna torde det dock vara en förutsättning att dessa mervärdeskatteuppgifter hanteras inom samma system som övriga uppgifter som lämnas i självdeklarationen. I linje med lagrådets önskemål kommer en mer systematisk genomgång av de aktuella bestämmelserna att genomföras i samband med den pågående tekniska översynen av ML.

För de skattskyldiga som skall redovisa mervärdeskatten i självdeklarationen skall således samma uppbördsförfarande tillämpas som beträffande inkomstskatten. Mervärdeskatten skall alltså ingå i den slutliga skatten. Detta förutsätter vissa ändringar i den lagstiftning som styr förfarandet vid deklaration, taxering och uppbörd avseende inkomstskatt. I proposition 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m. har lämnats förslag till en ny reglering av taxeringsförfarandet. Jag utgår här från de förslag som lämnats i det sammanhanget. För att uppnå en samordning föreslår jag att det i en ny 21 § ML anges att reglerna om taxering i taxeringslagen, lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) och uppbördslagen (1953:272) även skall gälla fastställelse av mervärdeskatt som skall redovisas i självdeklaration. I taxeringslagen föreslås endast en hänvisning i 1 kap. 1 § till 21 § ML och i LSK ett tillägg i 2 kap. 13 § med innebörden att de uppgifter som behövs för att fastställa mervärdeskatt skall lämnas i självdeklarationen när redovisningen skall ske där. I uppbördslagen föreslås vissa ändringar för att jämställa mervärdeskatt med skatt enligt denna lag.

Enligt 27 § 3 mom. uppbördslagen skall kvarskatteavgift utgå på sådan skatt som inte betalats senast den 18 januari året efter inkomståret till den del det obetalda beloppet överstiger 20 000 kr. Även i övrigt utgår kvarskatteavgift på obetalda skatter om betalning inte skett senast den 30 april. Den som medgivits helårsredovisning skall enligt nuvarande regler lämna deklaration för mervärdeskatt senast den 5 april året efter beskattningsåret. Samtidigt skall betalning ske. Jag anser att betalningstidpunkten vid en redovisning av mervärdeskatten i självdeklarationen inte bör komma tidigare än nu. Jag föreslår därför att kvarskatteavgift avseende mervärdeskatt som redovisas i självdeklaration skall utgå endast om betalning inte gjorts senast den 30 april. Detta innebär att de skattskyldiga får en något längre betalningsfrist än i dag.

Behovet av att göra fyllnadsbetalning avseende mervärdeskatten skulle kunna ha motverkats genom att låta även mervärdeskatten ingå i den preliminärt debiterade B-skatten. RSV har dock enligt vad kommittén har inhämtat bedömt att detta inte praktiskt är möjligt att genomföra förrän tidigast under inkomståret 1993. Tills vidare skall därför mervärdeskatten inte ingå i den preliminärt debiterade B-skatten.

2.6 Beskattningsvärde

Mitt förslag: Mervärdeskatten skall beräknas på vederlaget inklusive andra skatter än mervärdeskatt. Skattesatsen blir, med en oförändrad beskattningsnivå, 23,46 %. Endast en skattesats skall tillämpas. Vid beräkning av avdrag för s.k. fiktiv skatt skall avdraget uppgå till 19 % av vederlaget.

Kommitténs förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran. *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Sveriges Köpmannaförbund* har dock ansett att skattesatsen bör avrundas nedåt till 23 %.

Skälen för mitt förslag: Mervärdeskatt tas i dag ut med 19 % av beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget eller saluvärdet inkl. skatter. Även mervärdeskatten ingår således i beskattningsvärdet. Denna metod för att beräkna mervärdeskattens storlek är ett arv från den allmänna varuskatten. I omvärlden tillämpas dock regelmässigt ett annat beräknings-sätt. Enligt detta beräknings-sätt utgörs beskattningsvärdet av vederlaget exkl. mervärdeskatten. Jag anser i likhet med kommittén att vi bör anpassa vår beräkningsmetod till den som allmänt tillämpas i vår omvärld. Därmed blir vår skattesats direkt jämförbar med andra länders och den internationella dialogen underlättas. Som en följd av den ändrade beräkningsmetoden blir skattesatsen 23,46 %. Beskattningsnivån är då oförändrad. Något skäl att nu ändra beskattningsnivån för att åstadkomma en avrundning av skattesatsen finns inte.

I nuvarande 17 § sjätte stycket ML (enligt förslaget åttonde stycket) anges att om skattskyldig mot vederlag inom landet förvärvar skattepliktig vara från den som inte är skattskyldig för omsättning av varan, skall som ingående skatt för den skattskyldige anses det belopp som skulle ha utgjort utgående skatt för säljaren om denne varit skattskyldig (s.k. fiktiv skatt). Den ovan föreslagna nya ordningen för beräkning av mervärdeskatten skulle kunna medföra att bestämmelserna om fiktiv skatt tolkas så att som ingående skatt skall räknas 23,46 % av vederlaget. I förtydligande syfte bör därför anges att om skattskyldig mot vederlag inom landet förvärvar skattepliktig vara från den som inte är skattskyldig för omsättning av varan skall 19 % av vederlaget räknas som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige.

Mitt förslag: Vissa av de bemyndiganden för regeringen som finns i ML upphävs. Detsamma gäller beslut och förordningar som har meddelats med stöd av sådana bemyndiganden. Vissa bestämmelser i förordningar som upphävs inarbetas i ML.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med mitt. Kommittén har dock inte lämnat något förslag avseende vissa bemyndiganden och har vidare föreslagit att bemyndigandet i 2 § tredje stycket ML skulle kvarstå i omformulerat skick.

Remissinstanserna har i huvudsak inte haft några invändningar mot kommitténs ställningstagande. *Hovrätten över Skåne och Blekinge* anser dock att bestämmelsen i 2 § tredje stycket ML fått en felaktig utformning.

Skälen för mitt förslag: ML innehåller flera bemyndiganden för regeringen att förordna om särskilda regler för olika förhållanden. Dessa bestämmelser har tillkommit före regeringsformens (RF:s) tillkomst och är i många fall inte förenliga med de begränsningar i möjligheterna att delegera normgivningsmakt som anges i RF. De får för närvarande tillämpas med stöd av RF:s övergångsbestämmelser. Vid den grundläggande omläggning av mervärdeskatten som nu är aktuell bör emellertid såsom kommittén föreslagit ML anpassas till de krav som nuvarande RF ställer. Behovet av den typ av särregleringar som bemyndigandena avser att täcka torde dessutom minska med den föreslagna breddningen av basen för mervärdebeskattningen.

Mervärdeskatt erläggs enligt 1 § ML till staten vid omsättning inom landet och vid införsel samt, när regeringen förordnar därom, vid utförsel. Regeringen kan enligt 18 § femte stycket ML förordna om undantag från avdragsrätt för ingående skatt som belöper på utförsel för vilken skatt skall erläggas enligt ett sådant förordnande som avses i 1 § ML. Regeringen har med stöd av bemyndigandet utfärdat förordningen (1968:591) om mervärdeskatt i vissa fall vid utförsel. I denna förordning har reglerats kioskförsäljning på fartyg på linjer mellan Sverige och Danmark, Finland eller Norge.

Bemyndigandena i 1 § och 18 § femte stycket ML avser generella föreskrifter om skattskyldighet och avdragsrätt. Jag föreslår i likhet med kommittén att detta bemyndigande utgår och att bestämmelserna i den förordning som har beslutats med stöd av bemyndigandena tas in i 2 a, 14 och 18 §§ ML.

Regeringen kan enligt 2 § tredje stycket ML efter ansökan förordna om skattskyldighet tills vidare för omsättning av andra tjänster än sådana som anges i 10 § första stycket eller 11 § ML. Bemyndigandet har utnyttjats vid utfärdandet av förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet samt för ett stort antal beslut rörande enskilda företag, främst flygföretag, rederier och speditörer. Förordningen kommer mot bakgrund av de föreslagna materiella reglerna att bli överflödig. Jag delar kommitténs uppfattning att bemyndigandet bör upphävas till den del det avser utfärdande av denna typ av generella föreskrifter. De beslut som meddelats med stöd av bemyndigandet bör samtidigt upphävas.

Ett område där möjligheterna till frivilligt inträde i mervärdeskattesystemet kommit att användas i stor omfattning är avseende speditörers utlägg av mervärdeskatt för kunds räkning i samband med import. Speditörerna har medgett inträde i mervärdeskattesystemet för att skydda dem mot risken för att kunden t.ex. till följd av konkurs inte kan återbetala den av speditören utlagda mervärdeskatten. Till följd av den beviljade skattskyldigheten har speditören fått rätt till avdrag för den utlagda mervärdeskatten.

Konstruktionen med skattskyldighet för ett utlägg är dock främmande för mervärdeskattesystemet. De problem speditörerna kan ha med kunder som inte klarar av sina betalningar är inte av sådan natur att de bör lösas inom mervärdeskattesystemet. Jag ser för närvarande inte heller skäl till att föreslå bestämmelser för att på annat sätt särskilt skydda speditörerna mot risker för kundförluster i detta avseende.

Om särskilda skäl föreligger kan regeringen enligt punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML förordna att statlig verksamhet, som avser eget behov och som inte enligt särskilda bestämmelser i anvisningarna är att anse som yrkesmässig, tills vidare skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet. Behovet av detta bemyndigande bortfaller i och med den i avsnitt 2.3 föreslagna modellen för beskattning av offentlig verksamhet.

Regeringen kan enligt 12 § ML förordna om ytterligare undantag från skatteplikt. Avsikten med bestämmelsen är att skapa möjlighet till sådana jämkningar i skatteplikten som påkallas av erfarenheter från tillämpningen. Bemyndigandet har utnyttjats bl.a. i fråga om datatjänster och tvätteritjänster. Bemyndigandet bör såsom kommittén föreslagit upphävas liksom de beslut som meddelats med stöd av bestämmelsen.

Det har i praktiken visat sig vara förenat med stora svårigheter att tillämpa bestämmelsen på ett konsekvent och rättvist sätt. Även detta utgör skäl för att inte behålla bestämmelsen. Att inarbeta de beslut som redan fattats i ML är inte lämpligt eftersom detta enbart skulle innebära ett konserverande av de brister som det nuvarande systemet medfört.

Enligt 78 § ML har regeringen rätt att meddela närmare bestämmelser för tillämpningen av ML. Bestämmelsen är ett sedvanligt bemyndigande att meddela tillämpningsföreskrifter. Rätten att meddela sådana föreskrifter framgår direkt av RF och bemyndigandet kan därför upphävas.

Lagrådet har tillstyrkt förslagen men har erinrat om att det i 22 §, 47 § tredje stycket samt 58, 76 a och 76 b §§ ML finns ytterligare bestämmelser i bemyndigandeform som inte har berörts i remissen.

I 22 § ML finns en bestämmelse som bemyndigar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att medge att skattskyldig eller grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som framgår av paragrafen. *Lagrådet* har anfört att bemyndigandet inte har behövt utnyttjas under den senaste tioårsperioden och att bestämmelsen därför, och mot bakgrund av de särskilda anståndsregler som föreslås införda i en ny 22 a § ML genom prop. 1989/90:74, bör upphävas. Jag delar denna bedömning.

I 47 § tredje stycket ML anges att bestämmelserna i 58 § 2 mom. uppbördslagen om befrielse från restavgift gäller i tillämpliga delar beträffande restavgift för mervärdeskatt. *Lagrådet* erinrar om att det i 58 § 2 mom. uppbördslagen intagna bemyndigandet för riksskatteverket vid upprepade tillfällen för-

anlett påpekanden vid lagrådsgranskning. Lagrådet framhåller att det är angeläget att lagstiftningen i förevarande avseende snarast bringas i överensstämmelse med den nya regeringsformen. Jag delar lagrådets uppfattning. Emellertid kan det antas att bemyndigandet i uppbördslagen har betydelse även för annan lagstiftning. Det är därför inte lämpligt att i detta sammanhang, utan närmare utredning av effekterna, vidta någon åtgärd.

Ett annat bemyndigande finns i 58 § första stycket ML vars andra mening innehåller att tullagen gäller i fråga om mervärdeskatt om inte regeringen förordnar annat. Lika med *lagrådet* anser jag att bemyndigandet bör och kan utgå.

I 76 a och 76 b §§ ML finns bestämmelser som bemyndigar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att medge återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall. *Lagrådet* framför att bestämmelserna synes vara bemyndiganden endast till formen och att de bör omformuleras så att i lagtexten anges de materiella förutsättningarna för återbetalning, beslutsmyndighet och besvärsväg. Jag delar lagrådets bedömning. De materiella bestämmelserna i den förordning till vilken 76 a § hänvisar – förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall – är dock av omfattande karaktär och låter sig inte med lätthet införas i ML. Vidare har vissa av bestämmelserna blivit något omoderna och bör därför omarbetas. Jag lämnar därför inte i detta sammanhang något förslag till ändring av 76 a §. Frågan får behandlas i den tekniska översynen av ML. Däremot bör innehållet i den med stöd av 76 b § utfärdade förordningen inarbetas i ML.

2.8 Övriga mervärdeskattefrågor

2.8.1 Undantag från skatteplikt för kassettidningar

Mitt förslag: Från skatteplikt undantas sådana kassettidningar som är att jämställa med allmän nyhetstidning eller sådan periodisk publikation som är undantagen från skatteplikt.

Skälen för mitt förslag: Enligt mitt förslag undantas också fortsättningsvis från skatteplikt allmän nyhetstidning samt under vissa förutsättningar periodiska medlemsblad och personaltidningar samt annan periodisk publikation som framstår som organ för sammanslutning som har till huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar. Bestämmelserna har i praxis tolkats så att undantaget från skatteplikt endast omfattar sådana alster som framställs genom tryck eller tryckliknande förfarande. Kassettidningar, dvs. en för synskadade avsedd version av en skattefri publikation och som sprids i form av kassetthand eller upptagning har inte omfattats av undantaget.

Dessa förhållanden är otillfredsställande. Undantagen från skatteplikt för allmän nyhetstidning och för vissa särskilda periodiska publikationer bör därför gälla även dessa publikationer i form av kassettidningar. Undantaget bör dock inte vara begränsat till sådana kassettidningar som har en förlaga

som är undantagen från skatteplikt och som utgör versioner av denna. Även sådana kassetttidningar som inte har sådan förlaga men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämställa med från skatteplikt undantagna publikationer bör omfattas av undantaget.

2.8.2 Kyrkogårdsförvaltning

Mitt förslag: Tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel undantas från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudman för allmän begravningsplats.

Skälen för mitt förslag: Frågan om skattskyldighet för kyrkogårdsförvaltning har tidigare behandlats i mervärdeskatteutredningens betänkande (SOU 1987:45) Översyn av mervärdeskatten del XI s. 111 ff.

Dåvarande riksskattenämnden uttalade i anvisningar (RSN 1969.65.10) följande i fråga om tjänster som avser gravar.

Gravöppning samt plantering, sådd, gräsklippning och annat som utförs för gravplatsinnehavares räkning är att hänföra till skattepliktig tjänsteprestation avseende mark. Sådan tjänst medför skattskyldighet enligt MF. Beskattningsvärdet utgör 60 procent av vederlaget. Vad nu sagts gäller även om tjänsteprestationen utförs av kyrkogårdsförvaltning eller motsvarande myndighet.

I uttalandet avsedda tjänster tillhandahålls regelmässigt av huvudmännen för de allmänna begravningsplatserna och flertalet av förvaltningarna synes ha registrerats som skattskyldiga. I åtskilliga fall har dock beskattningsmyndigheterna avstått från registrering eftersom verksamheterna med hänsyn till den prissättning som tillämpas inte har bedömts som yrkesmässiga.

I landet finns över 3000 allmänna begravningsplatser. Enligt 2 § gravrättslagen (1963:537) åligger det församling, eller om regeringen för särskilt fall så förordnat, borgerlig kommun att hålla allmän begravningsplats. Enligt 9 § andra stycket samma lag får gravöppning endast ske genom upplåtarens försorg.

Några särskilda bestämmelser om skyldighet för kyrkogårdsförvaltningar att tillhandahålla gravskötsel finns inte. Flertalet förvaltningar har dock åtagit sig gravskötsel i betydande omfattning och vanligen genom mycket långfristiga åtaganden.

Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättning för gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt KL. Den återstående grunden för att verksamheten skall räknas som yrkesmässig är därför att den skall anses bedriven under rörelseliknande former.

Det bör inte vara i överensstämmelse med grunderna för ML att verksamhet i vilken huvudman för allmän begravningsplats utför gravöppning skall medföra skattskyldighet. I lagrådsremissen har därför föreslagits att omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel under vissa förutsättningar inte skall räknas som yrkesmässig verksamhet. *Lagrådet* har anfört att ifrågakvarande tjänster är att betrakta som yrkesmässiga och att i den mån

ett undantag på denna punkt är behövligt detta bör ske i form av ett undantag från skatteplikt. Jag ansluter mig till lagrådets uppfattning i denna del och föreslår därför att tjänst avseende gravöppning och gravskötsel undantas från skatteplikt när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats.

2.8.3 Uttagsbeskattning av serveringstjänster

Mitt förslag: Uttagsbeskattningen för serveringstjänster utvidgas till att också omfatta subventionerad kost som tillhandahålls i annat än serveringsrörelse.

Skälen för mitt förslag: I samband med att reduceringsreglerna för serveringstjänster upphävdes den 1 januari 1990, slopades också de särskilda reglerna om begränsning av yrkesmässigheten för personalserveringar. ML:s allmänna bestämmelser om skattskyldighet gäller nu för sådan verksamhet. Skälet till denna ändring var en önskan att inte ytterligare förändra konkurrenssituationen mellan fristående serveringar och personalrestauranger då reduceringsreglerna för serveringstjänster slopades.

Uttagsbeskattning av tjänster som tillhandahålls av en skattskyldig för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot ett vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, kan enligt gällande bestämmelser endast ske om tjänsten även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamheten. Det innebär att uttagsbeskattning för en arbetsgivares tillhandahållande av subventionerad kost endast kan ske när tillhandahållandet sker i serveringsrörelse. Detta förhållande medför att den konkurrensutjämning mellan fristående serveringar och personalrestauranger som åsyftats inte helt uppnås.

Av detta skäl bör uttagsbeskattning ske beträffande serveringstjänster som en skattskyldig tillhandahåller för egen eller annans räkning även om tjänsten inte på annat sätt omsätts i verksamheten. Uttagsbeskattningen bör ske efter samma beräkningsgrunder som nu tillämpas vid uttagsbeskattning av fri kost i serveringsrörelser.

2.9 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Mitt förslag: De föreslagna ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 1991. De nya reglerna om statliga myndigheters kompensation för mervärdesskatten bör dock träda i kraft först den 1 juli 1991.

Beslut som regeringen meddelat med stöd av olika bemyndiganden i ML skall inte gälla efter utgången av 1990. Sådana beslut som meddelats i fråga om yrkesmässighet för statlig verksamhet bör dock gälla t.o.m utgången av juni månad 1991.

För att förhindra vissa typer av skatteplaneringstransaktioner föreslås övergångsbestämmelser som innebär att avdrag inte medges för förvärv eller hyra av vara om den skattskyldige enligt äldre bestämmelser skulle ha saknat rätt till avdrag och tidigare har ägt varan vid något tillfälle under de senaste två åren före ikraftträdandet.

Avdragsrätten för kommun enligt föreslagna 18 a § andra stycket ML omfattar inte mervärdesskatt som belöper på vara som levererats till kommunen före ikraftträdandet, om förvärvet sker i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Motsvarande gäller vid hyra av vara.

Kommitténs förslag överensstämmer i huvudsak med mitt. Kommittén har dock inte lämnat förslag till särskilda ikraftträdanderegler såvitt gäller de statliga myndigheterna eller kommunerna.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser har föreslagit att nyttillkommande skattskyldiga bör ges möjlighet att helt eller delvis göra avdrag för mervärdesskatt som belöper på investeringar som gjorts före ikraftträdandet. Sådana synpunkter har anförts av bl.a. *RSV, Televerket, SJ, Byggtreprentörerna, LRF, Svenska kommunförbundet, Svenska Busstrafikförbundet* och *Svenska lokaltrafikföreningen*.

Skälen för mitt förslag: Kommittén har redovisat två situationer där problem övergångsvis kan uppstå i samband med en breddning av mervärdesskattens bas. Det är dels de konkurrenssnedvridningar som kan uppstå när ett område skattebeläggs, dels de försök till skatteundandraganden som en utvidgad skatteplikt kan ge upphov till.

När ett konsumtionsområde skattebeläggs kan konkurrenssnedvridningar uppstå på så sätt att vissa skattskyldiga drabbas av kumulativa skatteeffekter. Dessa beror på att mervärdesskatt som belöper på investeringar som gjorts före skattebeläggningen inte kunnat dras av. Kommittén har funnit att tre förutsättningar måste vara uppfyllda för att beaktansvärda konkurrenssnedvridningsproblem skall uppstå inom ett område. Verksamhetens kapitalkostnad skall utgöra en betydande del av produktpriset, dvs. verksamheten skall i dag ha en hög ingående skatt. Genom att de flesta områden som berörs av den utvidgade skatteplikten utgörs av tjänster med låga kapitalkostnader faller många områden bort på grund av detta kriterium. Det aktuella området skall vidare i dag ligga utanför mervärdesskattesystemet. De tillhandahållanden som i dag är kvalificerat undantagna från skatteplikt berörs således inte, eftersom man redan idag har avdragsrätt. Slutligen skall det föreligga en reell konkurrenssituation.

De områden inom vilka konkurrenssnedvridningar kan tänkas uppstå är enligt kommittén taxi, buss och andra persontransporter, frisörtjänster och andra personliga tjänster, nöjen, advokat- och mäklartjänster m.m.

Med hänsyn till den ingående skattens andel av priset på ifrågakvarande tjänster, som av kommittén har beräknats till 3,6, 5,5 och 2,6 % för taxi, buss resp. frisörer och för övriga angivna verksamheter betecknats som försumbar, har kommittén kommit till den uppfattningen att det inte finns anledning att av konkurrensneutralitetsskäl införa särskilda övergångsregler.

Jag delar denna uppfattning. I vissa branscher och för vissa företag kan avsaknaden av särskilda övergångsbestämmelser ge upphov till vissa kumulativa effekter och konkurrenssnedvridningar. Dessa problem torde dock som kommittén funnit bli av begränsad omfattning. Att införa regler som medger någon form av kompensation för anskaffningar som gjorts före

ikraftträdandet av de nya reglerna skulle enligt min mening bära alltför långt. Jag föreslår därför inga särskilda övergångsbestämmelser i detta hänseende.

För att förhindra vissa transaktioner av skatteplaneringskaraktär i samband med basbreddningen, har kommittén också förslagit begränsningar i avdragsrätten vid förvärv eller hyra av vissa varor. Avdrag för ingående skatt skall enligt kommitténs förslag inte medges vid förvärv eller hyra av vara om den skattskyldige före ikraftträdandet inte skulle ha haft rätt till avdrag för motsvarande förvärv eller hyra och om varan före ikraftträdandet vid något tillfälle innehafts av den skattskyldige.

Jag delar kommitténs uppfattning om behovet av särskilda bestämmelser av detta slag. Den av kommittén föreslagna övergångsbestämmelsen kan dock få en vidare tillämpning än vad som avsetts. Genom att avdragsförbudet enligt förslaget avser varor som före ikraftträdandet innehafts av den skattskyldige kan det också komma att träffa andra transaktioner än de avsedda, t.ex. löpande leasingavtal som inte är av skatteplaneringskaraktär. För att bestämmelsen inte skall få denna effekt bör avdragsförbudet begränsas till förvärv eller hyra av vara som före ikraftträdandet ägts av den skattskyldige.

Lagrådet har vid sin granskning funnit att den i lagrådsremissen föreslagna bestämmelsen kan komma att omfatta även fall där dispositioner gjorts innan basbreddningen av mervärdesskatten aktualiserades och som därför får antas ha skett av andra än skatteplaneringsskäl. *Lagrådet* föreslår därför att avdragsförbudet skall begränsas till de fall den skattskyldige ägt varan vid något tillfälle under de senaste två åren före ikraftträdandet. Jag ansluter mig till *lagrådets* förslag i denna del.

När det gäller ikraftträdandetidpunkten för de nya mervärdesskattereglerna för statliga myndigheter gör jag följande bedömning. Den nya redovisningsordningen innebär en betydelsefull principiell omläggning av det statliga budgeteringssystemet. För budgetåret 1990/91 har den nya ordningen givetvis inte kunnat beaktas. Den nya redovisningsordningen för de statliga myndigheterna kan därför tidigast träda i kraft den 1 juli 1991. Detta gäller således de regler som avser myndigheternas rätt att få kompensation för mervärdesskatten i särskild ordning, samt de regler som har direkt samband därmed. Däremot bör de förslag jag lämnat om yrkesmässighetsbegreppet kunna träda i kraft den 1 januari 1991.

Den föreslagna rätten för kommunerna att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt bör i princip införas i samband med basbreddningarna inom mervärdesskattesystemet, dvs. den 1 januari 1991. Avdragsordningen bör därför i huvudsak omfatta sådana förvärv för vilka avdragsrätt enligt de allmänna reglerna i 17 § ML inträder den 1 januari 1991 eller senare.

För varor eller tjänster som anskaffats före ikraftträdandet bör dock vissa begränsningar göras. Det finns annars risk för att sådana åtgärder vidtas före den 1 januari 1991 att vissa kommuner får en omotiverat stor avdragsrätt under 1991 eller senare. Så skulle kunna ske genom att varor eller tjänster som förvärvas under tiden före ikraftträdandet anskaffas på sådana villkor att avdragsrätt enligt de nya reglerna kan tillgodogöras. Olika typer av leasingavtal kan användas i sådant syfte. En sådan verksamhet har enligt vad

jag erfarit i betydande omfattning redan påbörjats. En avdragsrätt även för sådana transaktioner är omotiverad och riskerar att rubba den totala ekonomiska relationen mellan staten och kommunerna. De planerade förfarandena kan också komma att medföra orättvisor mellan kommunerna.

Mot bakgrund av vad jag nu har sagt bör avdragsrätt enligt de nya reglerna inte medges i fråga om förvärv av varor där varorna levererats till kommunen före ikraftträdandet. Motsvarande restriktion bör också gälla tjänster åt kommun som består i uthyrning av varor. Dessa övergångsregler innebär visserligen en avdragsbegränsning även för normala långsiktiga leasingavtal, men effekterna av en sådan begränsning kan beaktas vid den ekonomiska avräkningen mellan staten och kommunerna.

Regeringen avser att föreslå riksdagen att mervärdesskatten tillfälligt höjs under tiden den 1 juli 1990–den 31 december 1991. Omläggningen av beräkningssättet för mervärdesskatten bör därför anstå tills dess den nu gällande skattesatsen åter skall tillämpas. En regel av denna innebörd har därför införts i punkt 6 av övergångsbestämmelserna.

3 Punktskatter

I detta kapitel behandlas punktskatterna på energiområdet i avsnitten 3.1–3.8. Förslagen till en koldioxidskatt och en svavelskatt tas upp i avsnitt 3.2 resp. 3.6. I avsnitten 3.9–3.14 behandlas vissa övriga punktskatter, nämligen den särskilda varuskatten, dryckesskatten, videaskatten, kassettskatten, stämpelskatten vid förvärv av skepp samt skatten på omsättning av vissa värdepapper. I avsnitt 3.15 behandlar jag ikraftträdandet av förslagen på punktskatteområdet.

3.1 Allmänt om punktskatter på energi

Flera utredningar har samtidigt utrett energibeskattningen eller frågor som har nära anknytning till denna beskattning. KIS har i sitt betänkande (SOU 1989:35) Reformerad mervärdesskatt m.m. behandlat bl.a. den framtida energibeskattningen. Miljöavgiftsutredningen, MIA, har i två delbetänkanden, (SOU 1989:21) Sätt värde på miljön! – Miljöavgifter på svavel och klor samt (SOU 1989:83) Ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken – Energi och trafik, föreslagit ekonomiska styrmedel på energi- och trafikområdet. Nedsättningssystemets utformning och betydelse har utretts av utredningen om konkurrensvillkoren för elintensiv industri, EL 90, i delbetänkandet (SOU 1989:82) Nedsättning av energiskatter. Samtliga nämnda betänkanden har remissbehandlats. EL 90 har lämnat sitt slutbetänkande i mars 1990 och MIA skall lämna sitt slutbetänkande sommaren 1990.

Såsom nämnts i avsnitt 1 kommer jag i fråga om energiområdet att i det följande behandla vissa återstående frågor av mer lagteknisk natur på grundval av KIS:s betänkande. Vidare kommer jag att behandla förslagen om ekonomiska styrmedel för att minska koldioxid- och svavelutsläppen samt förslaget om differentierad energiskatt på olja som lämnats i MIA:s betänkande.

den samt förslaget som avser nedsättning av allmän energiskatt.

Prop. 1989/90:111

Jag har i dessa frågor samrått med cheferna för miljö- och energi- resp. industridepartementet.

3.1.1 Allmänna utgångspunkter för miljörelaterade pålagor på energi

Sverige har i likhet med andra industriländer hittills huvudsakligen använt administrativa styrmedel för att nå uppsatta miljömål. Till sådana styrmedel hör t.ex. tillståndsprövning och tillsyn enligt miljöskyddslagen (1969:387). Vid den individuella tillståndsprövningen åläggs den som utövar miljöfarlig verksamhet vissa miljöskyddskrav som måste uppfyllas för att verksamheten skall tillåtas. Dessa miljöskyddskrav kan betraktas som minimikrav från samhällets sida. Tillståndsprövningen ger dock inte företagen några direkta incitament att därutöver reducera sina utsläpp. Samma resonemang kan föras om miljöskyddskraven utformas som normföreskrifter. Ekonomiska styrmedel är därför av intresse som komplement till andra regleringar, förutsatt att de kan på ett både verkningsfullt och kostnadseffektivt sätt förebygga och minska utsläpp och annan miljöförstöring genom att ge incitament till företag och enskilda att själva utveckla och ta i bruk ny miljövänlig teknik och nya produktions- eller reningsmetoder samt till att byta ut farliga produkter eller ämnen mot mindre farliga sådana.

Ett miljöproblem som observerats allt mer under senare år är utsläppen av klimatpåverkande gaser, s.k. växthusgaser. Dessa gaser kan orsaka klimatförändringar. De mest betydelsefulla växthusgaserna är koldioxid, CFC-föreningar (s.k. freoner), metan och dikväveoxid.

De svenska koldioxidutsläppen beräknas under år 1970 ha uppgått till ca 95 milj. ton. År 1988 var utsläppen ca 61 milj. ton. Dessa utsläpp har således minskat under denna tidsperiod. Minskningen hänför sig främst till uppvärmningssektorn och till industrins energianvändning. Under samma tid har dock koldioxidutsläppen från trafiksektorn ökat kraftigt. Utsläppen av koldioxid kan med nuvarande förutsättningar förväntas öka, på kort sikt främst som en följd av ökningen inom trafiksektorn.

I samband med 1988 års miljöpolitiska beslut (prop. 1987/88:85, JoU 23, rskr. 373) anförde jordbruksutskottet i fråga om koldioxidutsläppen, att regeringen borde klarlägga energianvändningens effekter på koldioxidhalten i atmosfären och utarbeta ett program för att minska utsläppen till vad naturen tål. Som ett nationellt delmål borde dessutom, enligt utskottet, anges att koldioxidutsläppen inte borde ökas utöver den nivå de då hade. Riksdagen beslutade i enlighet med detta uttalande. Ekonomiska styrmedel bör enligt samma riksdagsbeslut i ökad omfattning komplettera de nuvarande styrmedlen. Avgifter på förorenande utsläpp bör enligt beslutet successivt kunna införas där så är praktiskt möjligt och där sådana avgifter ger avsedd effekt på miljön.

De bedömningar som gjorts visar att ytterligare miljöpolitiska åtgärder krävs om detta mål skall kunna nås. Energi- och trafiksektorerna svarar för vardera drygt en tredjedel av utsläppen av koldioxid.

En strategi för minskad klimatpåverkan måste omfatta såväl ett längre som ett kortare tidsperspektiv. Det längre perspektivet behövs på grund av

att det i många fall tar tid att genomföra anpassningar för att minska t.ex. koldioxidutsläppen. Det kan gälla t.ex. investeringar i kollektivtrafik och i energianläggningar. Det kortare perspektivet är också nödvändigt för att vidta åtgärder för en effektivare energianvändning genom att t.ex. gammal utrustning byts ut mot ny, eller för en effektivare bränsleanvändning vid t.ex. den dagliga skötseln av förbränningsanläggningar.

Mot denna bakgrund föreslår MIA dels att en koldioxidavgift införs på bl.a. vissa bränslen som bör motsvara 25 öre per kg koldioxidutsläpp och dels att den allmänna energiskatten på bränslena samtidigt sänks med 50 %.

Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Svenska Naturskyddsföreningen* anser att en koldioxidavgift och den nuvarande allmänna energiskatten inte skiljer sig åt på något så avgörande sätt att det finns anledning att upprätthålla en distinktion dem emellan. *Naturskyddsföreningen* föreslår därför att energiskatten helt ersätts av en koldioxidavgift. *Vattenfall*, *Svenska Kraftverksföreningen*, *Svenska Gasföreningen* m.fl. avstyrker att en sådan skatt införs innan motsvarande skattesystem införs i andra länder eftersom koldioxiden i första hand har en global verkan.

Energibeskattningen har under 1970- och 1980-talen haft stor betydelse för att minska användningen av fossila bränslen och därmed också koldioxidutsläppen. Med tanke på de ökade kunskaperna om klimatfrågans betydelse anser jag att det finns starka skäl att ge energibeskattningen en skarpare miljöprofil. Jag delar därför MIA:s uppfattning i denna del. Enligt min bedömning är den föreslagna nivån på den allmänna energiskatten och pålagan på kolinnehållet väl avvägd. Jag kommer att i fortsättningen använda beteckningen koldioxidskatt på pålagan (se avsnitt 3.1.2).

Försurning är ett annat allvarligt miljöproblem. Utsläppen av svavel är en viktig orsak till försurningen. Mer än hälften av de svenska svavelutsläppen kommer från energisektorn.

Riksdagen beslutade våren 1985 (prop. 1984/85:127, JoU 28, rskr. 275) att de svenska utsläppen av svavel skall minska med 65 % till år 1995, räknat från 1980 års nivå. I samband med 1988 års miljöpolitiska beslut (prop. 1987/88:85, JoU 23, rskr. 373) lade riksdagen fast som ett mål att minska svavelutsläppen med 80 % från 1980 års nivå fram till sekelskiftet. Ytterligare åtgärder krävs för att klara detta mål.

Nuvarande styrmedel för att minska utsläppen av svavel är administrativa och finns främst i miljöskyddslagen (1969:387) och lagen (1976:1054) om svavelhaltigt bränsle. Riksdagen har fastställt riktlinjer för svavelutsläppen från befintliga koleldade anläggningar (prop. 1983/84:158, NU 44, JoU 28, rskr. 389 och 390). I propositionen (1987/88:85) om miljöpolitiken inför 1990-talet aviserade regeringen skärpningar i bestämmelserna i förordningen (1976:1055) om svavelhaltigt bränsle. Statens naturvårdsverk utarbetar för närvarande på regeringens uppdrag ett förslag till ny handlingsplan mot luftföroreningar och försurning. I uppdraget ingår bl.a. att föreslå nya bestämmelser för utsläpp av svavel. MIA föreslår en svavelavgift på olja, kolbränsle och torv och att avgiften bör motsvara 30 kr per kg svavelutsläpp. Flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran.

Som jag nyss har påpekat talar starka skäl för att ge energibeskattningen

en skarp miljöprofil. Jag anser i likhet med MIA att det finns skäl att komplettera de administrativa styrmedlen med ett ekonomiskt styrmedel på svavel i vissa bränslen. En sådan påлага bör syfta till att svavelfattigare bränslen används och att reningsåtgärder vidtas, vilket bl.a. bör kunna leda till att utsläppen snabbare minskar ned till de nivåer som enligt nämnda riktlinjer m.m. kommer att krävas vid mitten av 1990-talet samt ge incitament för ytterligare minskningar av utsläppen. Jag anser i likhet med vad MIA föreslagit att en påлага som motsvarar 30 kr per kg svavelutsläpp är en lämplig nivå för att svavelutsläppen skall kunna minska. Även denna påлага kommer jag att beteckna som skatt (se avsnitt 3.1.2).

3.1.2 De miljörelaterade pålagornas statsrättsliga karaktär

I MIA:s båda delbetänkanden har beteckningen miljöavgift använts för de pålagor som hänför sig till utsläppen av koldioxid och svavel.

En avgift i statsrättslig mening föreligger i princip endast i de fall det utgår ett specificerat vederlag för den erlagda penningprestationen. En avgift föreligger även för det fall penningprestationen tas ut endast i näringsreglerande syfte och i sin helhet tillförs näringsgrenen i fråga enligt särskilda regler. Exempel på sådana avgifter är de som tas ut som prisregleringsavgifter inom jordbruket och fisket. Övriga penningprestationer till det allmänna är, med undantag för viten, böter och andra straffrättsliga pålagor, att anse som skatter.

MIA:s förslag om koldioxidavgift och svavelavgift bygger inte på att ett specificerat vederlag skall tillfalla dem som betalar avgifterna. Inte heller skall på annat sätt någon del av intäkterna från avgifterna återföras till dem som utövar den verksamhet som skall avgiftsbeläggas. Pålagorna är därför statsrättsligt att beteckna som skatter. Den beteckning som i det särskilda fallet satts på en påлага är i och för sig inte avgörande för dess statsrättsliga karaktär. Det förekommer att beteckningen avgift används om en penningpåлага som rätteligen är en skatt, t.ex. i fråga om vissa arbetsgivaravgifter inom socialförsäkringsområdet. Självfallet bör dock när en ny påлага införs – som de nu aktuella – den adekvata statsrättsliga beteckningen användas. I fortsättningen kommer jag således att genomgående använda beteckningarna koldioxidskatt resp. svavelskatt eller skatt då jag behandlar dessa pålagor.

3.1.3 Allmänt om hur miljörelaterade skatter skall tas ut

I avsnitt 3.1.1 har redovisats de allmänna utgångspunkterna för valet av administrativa och ekonomiska styrmedel och för uttagande av miljörelaterade skatter.

I direktiven till MIA anfördes bl.a. att ekonomiska styrmedel kan baseras på t.ex. faktiska utsläpp. Vidare anfördes att debiteringar som grundas på mätresultat kräver tillförlitliga och entydiga mätningar. MIA har beträffande förslagen till ekonomiska styrmedel för att reducera utsläppen av koldioxid och svavel inte ansett det praktiskt möjligt att införa pålagor som beräknas på utsläppen. I stället menar MIA att mättekniska och praktiska skäl talar för att skatterna tas ut på insatsvarorna. Utsläppen av koldioxid och svavel

vid förbränning beror främst på bränslets sammansättning. Huvuddelen av bränslets innehåll av kol och svavel finns i rökgaserna om inga reningsåtgärder vidtas. Att bestämma kol- och svavelhalten i ett bränsle är betydligt mindre tekniskt komplicerat än att mäta mängden föroreningar i rökgaserna.

Flera remissinstanser har framhållit att en miljörelaterad skatt av principiella skäl bör inriktas mot utsläppens storlek och inte mot det innehåll av miljöskadliga ämnen som ingår i insatsvarorna till olika processer.

Som tidigare framhållits skall de föreslagna pålagorna ge användaren ett incitament att vidta reningsåtgärder för att på så sätt minska utsläppen. Jag anser att denna avsedda effekt kan uppnås även om skatten läggs på insatsvarorna, om användaren som genomför effektiva reningsåtgärder får en möjlighet till någon form av skattereducering. Därigenom uppkommer en direkt anknytning till utsläppen. Mina överväganden om MIA:s förslag i denna del redovisas i avsnitt 3.2.4 och 3.6.4.

Jag anser i likhet med MIA att det är lämpligt att koldioxidskatten och svavelskatten utformas och administreras som punktskatter. På så sätt kan en samordning ske med ett existerande administrativt system. Det innebär att lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och förordningen (1984:247) om punktskatter och prisregleringsavgifter blir tillämpliga på de miljörelaterade skatterna. Dessa författningar behandlar beskattningsförfarandet för och administrationen av punktskatterna.

I avsnitt 3.2 och avsnitt 3.6 redovisas mina förslag om koldioxidskatt och svavelskatt.

3.2 Koldioxidskatt på vissa bränslen

3.2.1 Det skattepliktiga området

Mitt förslag: En koldioxidskatt införs på kol, fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, motorbrännolja, eldningsolja, naturgas, gasol och bensin. Skatt tas inte ut på biobränslen, avfall, torv samt metanol och etanol.

MIA:s förslag: Förslaget överensstämmer i huvudsak med mitt. Utredningen föreslår dock en annan lagteknisk lösning.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inget att erinra mot denna del av förslaget. RSV framhåller dock att koldioxidskatten bör omfatta även andra oljeprodukter än sådana som i dag är energibeskattade, t.ex. fotogen och råolja. *Göteborgs kommun* anser inte att en koldioxidskatt skall tas ut vid sopförbränning då den absoluta merparten av kolet i soporna har biologiskt ursprung.

Remissinstansernas inställning till frågan om koldioxidskatt på torv varierar. *Sveriges Geologiska Undersökning (SGU)* anser att torv inte skall betraktas som ett fossilt bränsle och inte heller belastas med koldioxidskatt. Enligt SGU är den avgörande frågan huruvida torvanvändningen ger ett net-

totillskott av växthusgaser under en viss tidsperiod. SGU menar att det i dag inte finns tillräckliga vetenskapliga skäl för att besluta om koldioxidskatt. En beskattning skulle sannolikt leda till en avveckling av inhemsk torvproduktion. *Statens Naturvårdsverk* anser däremot att även utsläpp från förbränning av torv bör belastas med koldioxidskatt. Liknande synpunkter framförs av bl.a. *Svenska Naturskyddsföreningen*, som dock anser att man under en övergångsperiod bör medge undantag för torvförbränning i redan existerande eller lovgivna pannor. *Statens energiverk* konstaterar att den sammantagna internationella kunskapsnivån är låg när det gäller den obrutna torvmarkens produktion av växthusgaser.

Skälen för mitt förslag: Koldioxid bildas vid förbränning av kolhaltiga bränslen. Utsläppen är därför beroende av det bränsle som används. För närvarande finns det ingen ekonomiskt rimlig möjlighet att avskilja koldioxid från rökgaserna och deponera den (jfr avsnitt 3.2.4). Detta innebär att det finns ett direkt samband mellan ett bränsles kolinnehåll och den koldioxid som bildas vid förbränning. En skatt som är avsedd att träffa utsläppen av koldioxid kan därför tas ut på kolinnehållet i insatt bränsle. Någon mätning av koldioxid i t.ex. rökgaser behövs således inte.

Det skattepliktiga området bör i första hand omfatta de bränslen som vid förbränning tillför fossilt bundet kol till kretsloppet mellan atmosfären och biomassan. Detta medför att de bränslen som är skattepliktiga enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt, EL, dvs. kol, fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, eldningsolja, motorbrännolja, naturgas och gasol också skall beläggas med koldioxidskatt.

Miljö- och rättviseskäl talar i och för sig för att det skattepliktiga området utvidgas till att omfatta även vissa andra oljeprodukter, såsom t.ex. råolja och spillolja, som i dag inte energibeskattas. Från miljösynpunkt är det dock mest väsentligt att nu skattebelägga de produkter som sammantagna står för den större andelen utsläpp av koldioxid. Avsikten med en koldioxidskatt är att minska koldioxidutsläppen vid förbränning av vissa bränslen. Skattebeläggningen är således miljömässigt betingad och minskade koldioxidutsläpp är det önskade resultatet. Detta måste få väga tyngre än frågan att utvidga skatteplikten av rättviseskäl. Det kan dock finnas skäl att senare överväga en utvidgning av det skattepliktiga området till t.ex. råoljor och spilloljor. Inför ett sådant ställningstagande krävs emellertid en utredning om konsekvenserna av en sådan utvidgning.

Trafiksektorn svarar för en stor del av koldioxidutsläppen. Det är därför naturligt att också bensin beläggs med koldioxidskatt. Skatteplikten bör omfatta sådana varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § lagen (1961:372) om bensinskatt, BL. Vad gäller motoralkoholer i form av metanol och etanol, kan sådana framställas ur både fossila och förnybara bränslen. Att beskatta sådana motoralkoholer beroende på hur de framställs är emellertid inte en lämplig lösning. Då återstår att antingen skattebelägga dessa motoralkoholer oberoende av deras framställningssätt, eller att undanta dem från beskattning. Användningen av metanol och etanol är begränsad. Med hänsyn härtill och till att ett undantag från skatteplikten för sådana motoralkoholer torde främja utvecklingen av förnybara motorbränslen anser jag i likhet med MIA att metanol och etanol kan undantas från en koldioxidbeskattning. Om

utvecklingen skulle ske mot en betydande användning av fossilbaserade motoralkoholer bör detta ställningstagande omprövas. Att högre alkoholer däremot skall omfattas av skatten behandlas i specialmotiveringen.

Som nämnts föreslås även att all gasol beläggs med koldioxidskatt. Det innebär således att t.ex. gasol som används för drift av motorfordon, s.k. motorgas, belastas med koldioxidskatt.

En koldioxidskatt bör införas även på inrikes flygtrafik. Den bör tas ut i den ordning som gäller för uttagande av den befintliga miljöskatten på utsläpp av kolväten och kväveoxider enligt lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik. Detta behandlas närmare i avsnitt 3.3.1.

Beträffande vissa andra bränslen kan följande sägas. Biobränslen, t.ex. trädbränslen och energigrödor, avger visserligen koldioxid vid förbränning, men anses inte ge något nettotillskott av koldioxid till atmosfären. Detta gäller under förutsättning att man inte tar ut mer biomassa än vad som motsvarar tillväxten. Förnybara bränslen ingår i det kretslopp inom vilket kol cirkulerar mellan atmosfären och biomassan. Jag anser i likhet med MIA att sådana bränslen mot denna bakgrund inte bör skattebeläggas.

Andelen fossilt kol varierar kraftigt mellan olika typer av avfall. Nettotillskottet av koldioxid till atmosfären vid avfallsförbränning torde dock vara lägre än det nettotillskott som förbränning av fossila bränslen ger. Vid förbränningen släpps emellertid även föroreningar ut, t.ex. dioxiner och kvicksilver.

Ett alternativ till förbränning är deponering av avfall. Även sådan avfallshantering kan komma att påverka klimatet, eftersom det i avfallsupplagen vanligen efter hand bildas koldioxid och metan. Metan har från klimatsynpunkt en kraftigare påverkan än koldioxid. Det kan därför vara ett sämre alternativ att deponera avfallet än att förbränna det.

MIA anser att en skattebeläggning av avfallshanteringen förutsätter att en bedömning görs av hela avfallshanteringen. Jag delar denna uppfattning och är därför för närvarande inte beredd att lägga något förslag om koldioxidskatt på avfall. Det kan nämnas att MIA avser att behandla frågan om ekonomiska styrmedel på avfallsområdet i sitt slutbetänkande.

Enligt MIA:s uppfattning kan torv inte på samma sätt som biomassa ses som ett förnybart bränsle, eftersom tillväxten av torvmossor är relativt långsam. MIA anser dock att torv under en övergångstid bör undantas från skatten. Stora investeringar har gjorts under 1980-talet, delvis med statligt stöd, för brytning och förbränning av torv i syfte att bl.a. minska oljeberoendet. En skatt på torv skulle därför enligt MIA förändra de ekonomiska förutsättningarna för de torvanvändare och torvproducenter som under senare år gjort stora investeringar. Remissyttrandena visar att det råder stor osäkerhet om nettoeffekten av utsläppen av koldioxid och andra växthusgaser vid brytning och förbränning av torv. Vid nu angivna förhållanden är jag inte beredd att föreslå en koldioxidskatt på torv innan frågan har utretts närmare.

Mitt förslag: Koldioxidskatten bör motsvara 25 öre per kg utsläppt koldioxid. Skatten blir för oljeprodukter 720 kr per m³, för kol 620 kr per ton, för naturgas 535 kr per 1000 m³, för gasol som används för drift av motorfordon 40 öre per liter, för gasol som används för annat ändamål än drift av motorfordon 750 kr per ton samt för bensin 58 öre per liter.

MIA:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran. Några är dock negativa till beräkningsgrunden. *Statskontoret* anser att det är en fördel att koldioxidskatten ges en entydig beräkningsgrund, så att förbrukarna själva kan beräkna hur förändringar i skatten kan påverka kostnaderna för olika energislag.

Skälen för mitt förslag: Koldioxidskatten bör, som jag tidigare framhållit, uppgå till 25 öre per kg utsläppt koldioxid (se avsnitt 3.1.1). Skattens storlek, räknat i kronor per enhet, bör beräknas med utgångspunkt i bränslenas genomsnittliga kolinnehåll.

Tabell Beräkning av skatten på kolinnehållet i vissa bränslen

Bränsle	Värmevärde kWh/enhet	CO ₂ -ut- släpp kg/MJ _{br} ^b	CO ₂ -ut- släpp kg/enhet ^c	CO ₂ - skatt ^d kr/enhet
	(1)	(2)	(3)	(4)
Eo1	9 900 kWh/m ³	0,077	2 744 kg/m ³	686kr/m ^{3e}
Eo5	10 700 kWh/m ³	0,077	2 966 kg/m ³	742 kr/m ^{3e}
Kol	7 500 kWh/ton	0,092	2 484 kg/ton	621 kr/ton
Natur- gas	10 800 kWh/1000 m ³	0,055	2 138 kg/1 000 m ³	535 kr/1000 m ³
Gasol ^a	12 790 kWh/ton	0,065 ^b	3 002 kg/ton	748 kr/ton
Bensin	8 720 kWh/m ³	0,074	2 323 kg/m ³	581 kr/m ³

^a Avser gasol som används för annat ändamål än drift av motorfordon. Skatten på gasol för drift av motorfordon är avrundat 40 öre/l, och beräknas enligt följande. 1 kg gasol motsvarar ca 2 l gasol. 3 kg CO₂-utsläpp/l ger då 1,5 kg CO₂-utsläpp/l som multiplicerat med 0,25 kr/kg CO₂ blir ca 40 öre/l.

^b MJ_{br} är lika med megajoule bränsle.

^c Kolumn 3 erhålls genom att kolumn 1 multipliceras med kolumn 2 och därefter med en omräkningsfaktor på 3,6 MJ_{br}/kWh.

^d Kolumn 4, dvs. koldioxidskatten i kr per enhet, erhålls genom att kolumn 3 multipliceras med 0,25 kr/kg CO₂.

^e Medelvärde för skatten på Eo1 och Eo5 är 714 kr/m³.

Utsläppen varierar inte enbart mellan bränsletyper utan även mellan bränslekvaliteter. De värden som anges i tabellen är typvärden för bränslets energinnehåll för de bränslen som används i Sverige. Värdena överensstämmer med dem som använts av MIA. Ingen av remissinstanserna har haft synpunkter på dessa värden. Jag anser att det är lämpligt att koldioxidutsläppen beräknas med utgångspunkt i de typvärden som anges i tabellen.

Av tabellen framgår att en strikt tillämpning av utsläppskoefficienterna leder till olika skattesatser för tunn och tjock eldningsolja. MIA anser att skattetekniska skäl talar för att all eldningsolja och motorbrännolja bör belastas med samma skattenivå och föreslår en skatt med 720 kr per m³.

För egen del vill jag anföra att en konsekvent differentiering av skattesatserna skulle leda till att i princip också olika typer av kol, t.ex. stenkol, bri-ketter av stenkol och koks, skulle beskattas enligt olika skattesatser. Skatten på kol har tidigare varit differentierad efter sådana kvaliteter. Även skatten på olja har varit differentierad. Denna differentiering slopades på grund av tillämpningssvårigheter när det gällde att hänföra bränslena till de olika kvaliteterna. Mot denna bakgrund anser jag att en enhetlig koldioxidskatt bör tas ut på de olika energislagen, oavsett vad de har för kvalitet. Jag anser därför att utsläppskoefficienterna inte bör tillämpas strikt. På grund av att olika oljors värmevärden kan variera kraftigt bör utgångspunkten för en koldioxidskatt beräknas på oljornas genomsnittliga värmevärde och kolinnehåll. Ett sådant genomsnittligt värde ger avrundat 720 kr per m³. Denna skattesats bör gälla för fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer samt motorbrännoljor och eldningsoljor. Skattesatserna för övriga bränslen bör avrundas och blir då 620 kr per ton kol, 535 kr per 1 000 m³ naturgas och 750 kr per ton gasol. Skatten på gasol som används för drift av motorfordon bör vara 40 öre per liter och skatten på bensen och s.k. högre alkoholer 58 öre per liter.

3.2.3 Skattskyldighet, avdrag i deklaration m.m.

Mitt förslag: Vid uttagande av koldioxidskatt på bränsle eller bensen tillämpas de bestämmelser om skatt- och registreringskyldighet, skattskyldighetens inträde, avdrag i deklaration som gäller för allmän energiskatt och bensinskatt.

MIA:s förslag: Överensstämmer med mitt förslag, dock att MIA föreslår att avdrag inte får göras för koldioxidskatt på bränsle som förbrukats av eller sålts till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål.

Remissinstanserna: De har endast haft synpunkter på föreslagna avdragsbestämmelser. Flera remissinstanser är kritiska till att avdrag medges för skatten på bränslen som används till elproduktion men inte för värmeproduktion. Detta anser de bl.a. leder till att elproduktionen blir billigare och att fel signaler därigenom ges till elmarknadens aktörer. En del remissinstanser menar att kraftvärme och kondenskraft bör beskattas lika. *Statens energiverk* anser att frågan om likställighet i beskattningen av el och värme bör utredas.

Statens energiverk och *Statens Naturvårdsverk* anser att koldioxidskatten bör omfatta även sjöfarten. *Transportrådet* anser att det bör undersökas vilka delar av färjesjöfarten och annan inre sjöfart som kan styras mot minskade miljöstörande utsläpp. *Naturskyddsföreningen* anser att koldioxidskatten snarast bör införas på färjetrafikens bunkeroljor. *Sveriges Redareförening* framhåller att sjöfarten till sin karaktär är internationell och att miljöåt-

gärder rimligen måste vidtas av både svenska och utländska fartyg för att de skall få någon effekt.

Skälen för mitt förslag: I motsats till MIA föreslår jag att koldioxidskatten regleras i en särskild lag. I likhet med MIA anser jag att koldioxidskatten på oljeprodukter, kol, naturgas, gasol och bensin bör tas ut på samma sätt som andra punktskatter på energiområdet. Detta innebär att de regler som finns i EL och BL om skatt- och registreringsskyldighet, skattskyldighetens inträde, avdrag i deklaration, inköp mot försäkran om användning av bränsle eller bensin för visst skattefritt ändamål m.fl. är tillämpliga, om inte annat sägs. En närmare redogörelse för dessa regler ges i specialmotiveringen till den föreslagna 3 § lagen om koldioxidskatt.

Här skall dock behandlas några frågor som hänför sig till avdragsbestämmelserna.

De bestämmelser i EL och BL som behandlar avdrag för skatt på bränsle eller bensin, för vilken skattskyldighet tidigare har inträtt, återgång av köp, export och kundförlust utgör alla generella avdragsbestämmelser som är gemensamma för alla punktskatter. Dessa avdrag får anses väl motiverade och bör därför också tillämpas vid uttagande av koldioxidskatten. De aktuella avdragsbestämmelserna innehåller även skattespecifika avdrag som överensstämmer i stort med punktskatteförfattningarna på energiområdet. De skiljer sig i stället i första hand i förhållande till de punktskatter som inte hör till detta område. Även dessa avdragsbestämmelser bör därför i princip tillämpas vid uttagandet av koldioxidskatten.

MIA har emellertid föreslagit att spårbunden trafik beläggs med koldioxidskatt genom att den avdragsrätt som finns i EL för skatt på bränsle som förbrukats av eller försålts till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål inte skall vara tillämplig vid beräkning av koldioxidskatten på bränsle. MIA har däremot inte föreslagit att motsvarande inskränkning görs vid tillämpning av avdragsbestämmelserna i BL. MIA har inte heller föreslagit några ändringar i de skatteplikts- eller avdragsbestämmelser som avser fartygs- och flygtrafikområdet. Däremot har utredningen föreslagit en koldioxidskatt på inrikes flygtrafik (se avsnitt 3.3.1). Med hänsyn till att Statens Järnvägar för närvarande befinner sig i en rekonstruktionsperiod för att sanera verkets ekonomi finns det skäl för att i dagsläget avvakta med en koldioxidskatt för spårbunden trafik. Avdraget för spårbunden trafik vid uttagandet av koldioxidskatten på bränslen bör därför enligt min mening tills vidare finnas. I denna fråga har jag samrått med chefen för kommunikationsdepartementet.

När det gäller bunkeroljor, dvs. oljor som används inom sjöfarten, har jag erfarit att MIA avser att återkomma till frågan om beskattningen av dessa bränslen i sitt slutbetänkande. Enligt vad jag erfarit kommer MIA även att i sitt slutbetänkande behandla frågan om raffinaderibränslenas beskattning. Jag anser att ett ställningstagande till dessa frågor bör avvaktas.

Mitt förslag: Har utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av annat bränsle än bensin begränsats medger RSV efter ansökan återbetalning av eller kompensation för den koldioxidskatt som belastat bränslet.

MIA:s förslag: MIA har föreslagit en särskild avdragsregel för koldioxidskatt, som innebär att avdrag får göras, i den mån avdrag inte har gjorts enligt någon av de i avsnitt 3.2.3 behandlade avdragsmöjligheterna, för koldioxidskatt på visst bränsle till den del koldioxidutsläppet begränsats genom reningsåtgärd eller bindning i någon produkt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Det är tekniskt möjligt att avskilja koldioxid ur de rökgaser som bildas vid förbränning av fossila bränslen. Koldioxiden kan t.ex. absorberas i en vattenlösning eller annan vätska, återvinnas ur denna och sedan komprimeras till vätska för vidare befordran till slutförvaring. Investeringskostnaden för absorptionssteget är emellertid hög. Till detta kommer kostnaden för deponering av den avskilda koldioxiden. Det går åt energi för absorptionen, vilket leder till sänkt verkningsgrad med några procent för den aktuella anläggningen. För närvarande finns dock inga möjligheter att till en rimlig kostnad avskilja koldioxid ur förbränningsgaser. Det kan emellertid inte uteslutas att den tekniska utvecklingen leder fram till en sådan möjlighet. Den skattskyldige bör därför enligt MIA ges en möjlighet att tillgodoräkna sig betald skatt när åtgärder vidtagits som innebär minskade koldioxidutsläpp i samband med förbrukning av bränslet. Det kan i och för sig sättas i fråga om det är motiverat att införa en sådan möjlighet när det i dagens läge saknas tillräckliga tekniska och ekonomiska fundament att stå på. Ett sådant system utgör å andra sidan ett incitament att utveckla tekniken mot kostnadseffektiva åtgärder för minskade koldioxidutsläpp. Jag anser därför i likhet med MIA att den som begränsat utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av bränslet bör kunna få tillgodoräkna sig detta och att en sådan möjlighet bör tas in i lagen.

Den avdragsbestämmelse MIA föreslår avviker emellertid från de befintliga avdragsbestämmelserna inom punktskattelagstiftningen. Utredningens förslag i denna del innebär att skatten tas ut, vid t.ex. leverans till oregistrerad köpare, per vikt- eller volymenhet efter en skattesats som beräknats efter en genomsnittligt vid förbränning bildad mängd koldioxid från bränslet i fråga, medan avdraget skall göras i förhållande till begränsningen av mängden koldioxidutsläpp. Koldioxid bildas först vid förbränning och utgör en förening av kol och syre. Skatten tas således ut på bränslet medan det är koldioxidutsläppen som begränsas vid reningsåtgärder. De befintliga avdragsbestämmelserna i punktskattelagstiftningen är i stället så utformade att ett avdrag görs för samma ämne eller varuslag som skatt tagits ut för. Jag anser att det därför är lämpligare att den skattskyldige får tillgodoräkna sig koldioxidskatten genom ett återbetalningsförfarande. Om koldioxidutsläppet har begränsats i samband med förbrukning av bränslet medger RSV efter

ansökan av den skattskyldige återbetalning av inbetald koldioxidskatt i förhållande till det minskade utsläppet. Det ankommer därvid på den skattskyldige att visa att han har rätt till återbetalning. För förbrukare som inte är skattskyldig framför allt småförbrukare som inte uppfyller kraven för att registreras som skattskyldig skall en motsvarande möjlighet ges att få tillbaka den skatt som belastar bränslet genom ett kompensationsförfarande.

Lagrådet har bl.a. anfört att det inte av vare sig motiv eller lagtext framgår hur storleken av återbetalningen skall beräknas och att det är nödvändigt att ett förtydligande görs på denna punkt. För egen del vill jag anföra följande. Både återbetalnings- och kompensationsystemet bygger på att någon form av mätning görs av t.ex. de rökgaser som bildats vid förbränning av bränslet. Hur denna mätning skall gå till rent praktiskt får det ankomma på RSV, efter samråd med naturvårdsverket, att närmare utforma rekommendationer om. När mätning gjorts kan det belopp som skall återbetalas eller kompenseras beräknas utifrån den skattesats som gäller för det aktuella bränslet. Som ett exempel kan följande fall nämnas. Antag att mätningen visar att den skattskyldige har minskat utsläppet av koldioxid vid förbrukning av kol med 10 % i förhållande till utsläppen om ingen begränsning har förekommit. Det belopp som skall återbetalas bör då beräknas utifrån den för bränslet gällande skattesatsen och uppgår i detta fall till 10 % av 720 kr, dvs. 72 kr per ton. Administrativa skäl talar dock för att en gräns införs för vilket belopp som skall kunna betalas ut av RSV. Jag anser att en lämplig sådan gräns för den sammanlagda återbäringen är 1 000 kr per kalenderkvartal. Understiger beloppet denna nivå skall således ingen återbäring eller kompensation ske.

Om lämnade uppgifter inte är riktiga bör utbetalat belopp kunna återkrävas inom en femårsperiod. En motsvarande återkravsbestämmelse finns i andra punktskatteförfattningar.

Återbetalnings- och kompensationsystemet gäller inte för koldioxidskatt på bensin och s.k. högre alkoholer, eftersom det inte finns möjligheter att individuellt mäta koldioxidutsläppen vid förbränning av dessa bränslen.

3.3 Miljöskatt på inrikes flygtrafik

3.3.1 Koldioxidskatt

Mitt förslag: En koldioxidskatt tas ut på inrikes flygtrafik som motsvarar 79 öre per kg förbrukat flygbränsle.

MIA:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Några remissinstanser menar att en skatt på koldioxidemissioner vid flygning inte får tillräckliga styreffekter. Det anförs bl.a. att skatten inte kan påskynda utbytet av flygplan till moderna miljövänliga plan utan snarare kan lägga ekonomiska hinder för miljövänliga nyinvesteringar. RSV anser att en möjlighet att beräkna utsläppet av koldioxid med ledning av flygplanets högsta tillåtna startvikt bör införas när uppgift om bränsleförbrukning saknas.

Skälen för mitt förslag: Det vanligaste förekommande flygbränslet, *flygfo-*

togen, är inte belagt med bränsleskatt. Sådant bränsle används av civilflyget. Bensin som är särskilt avsedd för användning i flygplan, s.k. *flygbensin*, är undantagen från bensinskatt. Sådant bensin används i små flygplan för drift av kolvmotorer. Jag har i prop. 1989/90:50 (s. 85 f) redogjort för skälen varför flygfotogen och flygbensin inte bör beläggas med bränsle- eller bensinskatt. Av min föredragning framgår att möjligheten att beskatta internationell flygtrafik hindras av internationella överenskommelser. Möjligheten att beskatta inrikes flygtrafik begränsas av att delar av den nationella flygplansflottan har möjlighet att välja mellan att tanka inom landet eller göra en s.k. ekonomitankning utomlands. Vid uttagande av koldioxidskatt är det därför lämpligare att i stället utgå från det system som finns vid beskattning av utsläpp av kolväten och kväveoxider enligt lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik. Jag föreslår således, i likhet med MIA, att en koldioxidskatt tas ut på inrikes flygtrafik efter flygplanstyp och förbrukad mängd flygbränsle.

Koldioxidskatten på inrikes flygtrafik bör schablonberäknas efter den genomsnittliga bränsleförbrukningen av flygbränsle för den aktuella flygplanstypen på samma sätt som gäller för uttagande av den befintliga miljöskatten på utsläppen av kolväten och kväveoxider i inrikesflyget. Det innebär att koldioxidskatten på inrikes flygtrafik skall beräknas för varje flygning med ledning av beräknade utsläppsmängder från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka. Någon mätning av utsläppen skall således inte ske. I stället skall beräkningen ske schablonmässigt med ledning av uppgifter från luftfartsverket. I uppgifterna ingår data om bränsleförbrukning för en viss motortyp. Utifrån dessa uppgifter kan den genomsnittliga bränsleförbrukningen och därmed utsläppen av koldioxid beräknas för varje flygning. Jag anser i likhet med vad MIA föreslagit att det inte är nödvändigt att bränsleförbrukningen för den aktuella flygningen får beräknas med ledning av flygplanets högsta tillåtna startvikt enligt dess luftvärdighetsbevis om tillförlitliga uppgifter om bränsleförbrukning skulle saknas, eftersom sådana uppgifter får förutsättas alltid vara tillgängliga hos luftfartsverket.

Koldioxidutsläppen vid förbränning av flygbränsle kan beräknas till 2 500 kg per m³ bränsle. En skatt på 25 öre per kg koldioxid motsvarar 625 kr per m³ bränsle, eller ca 63 öre per liter. Eftersom flygbränslets densitet är ca 0,8 kg per liter motsvarar detta 79 öre per kg.

Enligt vad jag erfarit avser MIA att behandla frågan om avgiftsbeläggning av den internationella flygtrafiken i sitt slutbetänkande.

3.3.2 Ändrad schablonberäkning

Mitt förslag: Schablonberäkningen av miljöskatten på inrikes flygtrafik ändras på så sätt att skatten beräknas för varje kg utsläpp av kolväten och kväveoxider i stället för som nu efter femtal kg.

MIA:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har lämnat förslaget utan

crinran. Av de som har yttrat sig anser några att nuvarande miljöskatt på inrikes flygtrafik bör höjas till 40 kr per kg utsläppta kolväten och kväveoxider.

Skälen för mitt förslag: Miljöskatten på inrikes flygtrafik beräknas schablonmässigt för varje flygning med ledning av beräknade utsläppsmängder av kolväten och kväveoxider från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka. Utsläppen beräknas i första hand med ledning av uppgifter som finns hos luftfartsverket. Skatten tas ut för varje flygning med 30 kr om den beräknade utsläppsmängden kolväten och kväveoxider uppgår till högst 5 kg. Är utsläppen större tas skatt ut med ytterligare 60 kr för varje påbörjat helt femtal kg däröver. MIA anser att denna beräkning efter femtal kg har medfört tröskeleffekter som gör lagen svårtilämpbar. Vissa flygplan som är vanliga i inrikestrafiken har utsläppsvärden som ligger precis i gränsområdet mellan två skattenivåer. I syfte att minska dessa tröskeleffekter föreslår jag i likhet med MIA att skatten bör beräknas för varje kg utsläpp i stället för femtal kg utsläpp. Skäl att höja skatten på sätt vissa remissinstanser förespråkar anser jag inte föreligga i detta sammanhang.

3.4 Den särskilda skatten för oljeprodukter, kol och bensin

Mitt förslag: Den särskilda skatten för oljeprodukter, kol och bensin slopas och omvandlas till allmän energiskatt resp. bensinskatt.

KIS:s förslag överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: De som har yttrat sig i denna del är positiva till förslaget. RSV påpekar att intäkterna till energiteknikfonden upphör om ingen åtgärd vidtas. I dag tillförs fonden ett belopp på 10 kr per m³ olja från intäkterna av den särskilda skatten.

Skälen för mitt förslag: Enligt 1 § lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol, LSO, tas en särskild skatt ut för motorbrännolja, eldningsolja, kolbränslen och bensin. Skatten är 118 kr per m³ för olja, 10 kr per ton för kol och 6 öre per liter för enligt BL skattepliktig bensin som är avsedd för motordrift, dock inte motoralkoholer, samt vissa blandningar.

Energipolitiska åtgärder, som har vidtagits efter oljekrisen 1973, har delvis finansierats genom den särskilda skattens föregångare, den särskilda avgiften på främst olja. Ursprungligen benämndes den särskilda skatten för beredskapsavgift. Den skulle finansiera kostnaden för beredskapslagring av råolja. År 1982 ändrades namnet till särskild avgift. En höjning av avgiftsnivån 1983 skulle finansiera ett investeringsprogram inom det energipolitiska området och åtgärder mot förorening. Vissa av inkomsterna från avgiften redovisades fram till 1986 över olika fonder. För att öka klarheten om bl.a. budgetsaldots utveckling upphörde detta redovisningssätt 1986 och skatten tillfördes statsbudgeten. Avgifterna omvandlades till skatt med i övrigt oförändrat innehåll i LSO. Budgettekniskt har skatten efter 1986 redovisats under särskilda inkomstitlar. Av inkomsterna av denna skatt redovisas 9 kr per

m³ avseende oljeprodukter under inkomsttitel 1435 för särskild avgift mot förurning och 10 kr per m³ avseende oljeprodukter till en särskild energiteknikfond. Resten av skatten redovisas tillsammans med den särskilda kärnkraftskatten i budgeten under inkomsttitel 1431.

Den särskilda skatten får numera anses ha förlorat sitt ursprungliga syfte. Den utgör i stället i huvudsak en vanlig punktskatt och ett komplement till den allmänna energiskatten och bensinskatten. Framförallt administrativa skäl talar för att skatten slopas. Skatten gav 1,3 miljarder kr i statsinkomster 1988. På grund av skattens statsfinansiella betydelse anser jag i likhet med KIS att den bör omvandlas till allmän energiskatt resp. bensinskatt.

Bunkerolja nämns inte bland de oljor som räknas upp som skattepliktiga i LSO. Däremot ingår den benämningen i EL. Bunkerolja är sådan motorbrännolja eller eldningsolja som används i sjötrafik. Benämningen härrör således endast från oljans användningsområde. I praxis har därför bunkerolja behandlats på samma sätt som eldningsolja. Jag föreslår i mitt förslag till ändring i EL att benämningen bunkerolja slopas. Den höjning av allmänna energiskatten som blir följd av en omvandling av den särskilda skatten skall omfatta all olja som är skattepliktig enligt gällande regler i EL, dvs. även s.k. bunkerolja.

Motoralkoholer, dvs. metanol, etanol och högre alkoholer, omfattas inte enligt gällande regler av den särskilda skatten. Jag anser att detta också bör gälla i framtiden.

Efter omvandlingen av den särskilda skatten till allmän energiskatt bör de belopp som för närvarande avskiljs från den särskilda skatten på olja, 9 kr per m³ till avgift för förurning resp. 10 kr per m³ till energiteknikfonden, i stället avskiljas från den allmänna energiskatten.

3.5 Allmän energiskatt och bensinskatt

3.5.1 Skattenivån

Mitt förslag: Den allmänna energiskatten på kol, fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, motorbrännolja, eldningsolja, naturgas och gasol för annat ändamål än drift av motorfordon sänks med 50 %. Energiskatten på gasol som används för drift av motorfordon sänks också.

MIA:s förslag överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran. Av dem som yttrat sig är några positiva till att behålla punktskatterna. Andra menar att punktskatterna bör slopas. *Kraftsam* anser t.ex. att punktskatter drabbar produktionen negativt, varken är neutrala eller optimala och skapar stor osäkerhet hos hushåll och företag om framtida priser på energivaror. *Transportrådet* menar att några skäl att sänka punktskatterna med just 50 % inte redovisas. *Statens energiverk* menar att den föreslagna sänkningen med 50 % framstår som förhållandevis godtycklig.

Skälen för mitt förslag: Dagens punktskatter på energiområdet är utfor-

made på grundval av såväl energi- och miljöpolitiska som statsfinansiella skäl. Punktskatterna är bl.a. utformade så att en styrning kan ske av konsumtionen i enlighet med de energi- och miljöpolitiska målen. I likhet med MIA anser jag att nuvarande punktskatter på energiområdet bör behållas vid sidan av miljörelaterade skatter. På så sätt kan en differentiering behållas i skatteuttaget mellan bränslena, som är motiverad av energipolitiska skäl. Samtidigt kan en viss kontinuitet i beskattningen upprätthållas. För att uppnå en lämplig total skattebelastning på kol, fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, olja, naturgas och gasol för annat ändamål än drift av motorfordon vid införandet av koldioxidskatt bör den allmänna energiskatten på dessa bränslen emellertid sänkas. I denna sänkning bör ingå den omvandlade särskilda skatten (se avsnitt 3.4). En alltför kraftigt ökad skattebelastning på energiområdet skulle kunna innebära stora anpassningssvårigheter för många branscher och hushåll. En sådan effekt mildras dock för industrin av reglerna om nedsättning av allmän energiskatt. Jag återkommer till nedsättningsreglerna i avsnitt 3.7. En lämplig sänkning av den allmänna energiskatten anser jag i likhet med MIA vara 50 %. I samband därmed bör en avrundning av skattesatserna göras. Detta behandlas i avsnitt 3.8.

Skatten på gasol som används för drift av motorfordon bör också sänkas. MIA menar att skatten på sådan gasol bör sänkas med 7 öre per liter. Jag anser att en sådan sänkning är lämplig. Energiskatten på sådan gasol blir då 85 öre per liter.

MIA anser att en lämplig total skattebelastning av bensen uppnås genom att bensinskatten sänks med 24 öre per liter för såväl blyad som oblyad bensen, samtidigt som skillnaden i beskattning mellan oblyad och blyad bensen ökas genom att bensinskatten på blyad bensen höjs med 4 öre per liter. Nettohöjningen blir då enligt MIA 34 öre per liter för blyfri bensen och 38 öre per liter för blyad bensen. En sådan höjning har redan genomförts från den 1 januari 1990 (prop. 1989/90:50, SkU 10, rskr. 95, SFS 1989:1029). Mervärdesskatt på bl.a. bensen har införts den 1 mars 1990. Beskattningen av bensen har därmed höjts med ytterligare ca 1,10 kr per liter. Därtill kommer ett slopande av den särskilda skatten på bensen och en omvandling till bensinskatt som föreslagits i avsnitt 3.4. En sådan omvandling innebär emellertid ingen ökad skattebelastning på bensen.

Lagtekniskt bör den del av nuvarande bensinskatten som kan anses utgöra koldioxidskatt brytas ut ur BL och regleras i lagen om koldioxidskatt.

Den totala skattebelastningen på vissa bränslen och på bensen redovisas i avsnitt 3.8.

3.5.2 Yrkesmässig distribution av elkraft

Mitt förslag: En ny bestämmelse om vad som är att anse som yrkesmässig distribution av elkraft tas in i EL.

KIS:s förslag överensstämmer i princip med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran.

Skälen för mitt förslag: Vid uttagande av skatt på elkraft har yrkesmässighetsbegreppet betydelse för att bestämma dels om elkraften är skattepliktig och dels vem som är skattskyldig. Enligt 2 § andra stycket a) EL tas skatt inte ut för elkraft som framställs inom landet av producent, som förfogar över en installerad generatoreffekt av mindre än 100 kilowatt och som inte yrkesmässigt distribuerar kraften. Enligt 11 § första stycket 1 EL är den skattskyldig som yrkesmässigt distribuerar eller förbrukar egenproducerad skattepliktig elkraft eller yrkesmässigt distribuerar av annan producerad dylik kraft.

I motsats till övriga punktskatteförfattningar finns på detta område en egen definition av yrkesmässighetsbegreppet i fråga om distribution av elkraft. Den återfinns i 4 § förordningen (1964:351) om allmän energiskatt. Där sägs att om inte RSV bestämmer annat skall yrkesmässig distribution av elkraft anses föreligga när distributionen sker över ett distributionsnät med anslutning av fler än 10 förbrukare, eller när den distribuerade kraften utgör mer än 20 000 kilowattimmar (kWh) per år. RSV har endast undantagsvis tillämpat denna möjlighet till bedömning av yrkesmässighet i det enskilda fallet.

Det sagda innebär t.ex. att om en producent som utöver sin egenförbrukning distribuerar elkraft till färre än 10 förbrukare, men den distribuerade kraften utgör mer än 20 000 kWh per år, blir hela elproduktionen skattepliktig.

Från branschhåll har gjorts gällande att den nuvarande definitionen är ålderdomlig och att den bör ändras.

I punktskatteförfattningar som innehåller ett yrkesmässighetsbegrepp ges ingen definition. I stället har RSV anknutit begreppet till KL och i anvisningar till vissa punktskatteförfattningar uttalat att yrkesmässig verksamhet föreligger när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av rörelse enligt KL.

Från den 1 mars 1990 tas mervärdesskatt ut också på energi. I likhet med KIS anser jag att övervägande skäl talar för att i princip samma definition av begreppet yrkesmässighet används vid tillämpningen av såväl EL och övriga punktskatteförfattningar som i ML. Härigenom knyts yrkesmässighetsbegreppet inom den indirekta beskattningen till den direkta beskattningen, vilket torde göra att bedömningen av om yrkesmässighet föreligger eller inte blir mer enhetlig inom skatteområdet. Detta innebär att distribution av elektrisk kraft anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt KL eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), eller när distributionen sker i former jämförbara med näringsverksamhet.

3.5.3 Differentierad energiskatt på vissa oljeprodukter

Mitt förslag: Den allmänna energiskatten på motorbränslen och eldningsolja differentieras i tre miljöklasser beroende på innehållet av svavel och aromatiska kolväten samt oljans kokintervall. Motsvarande föreslås gälla för fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer.

MIA:s förslag överensstämmer i huvudsak med mitt.

Remissinstanserna: Av de remissinstanser som yttrat sig i denna del är flertalet positiva till förslaget. Några remissinstanser avstyrker förslaget på grund av att det kan leda till gränsdragningsproblem. *Transportrådet* menar att det inte på det material utredningen presenterar går att avgöra om de föreslagna skattenivåerna är optimala för ändamålet. *Storstadstrafikkommittén* och *Svenska Lokaltrafikföreningen* anser att skattedifferensen mellan miljöklasserna bör vara större än som föreslås.

Skälen för mitt förslag: Ekonomiska styrmedel kan användas för att stimulera utvecklingen av förbättrade bränslekvaliteter, bl.a. när det inte är möjligt att omedelbart föreskriva om administrativa begränsningar genom t.ex. kemikalielagstiftningen. Ekonomiska styrmedel gör det också möjligt att gynna en förbättrad bränslekvalitet för vissa ändamål, t.ex. tätortstrafik.

En förbättrad bränslekvalitet är särskilt angelägen för oljor som används i dieselmotorer, s.k. motorbrännolja. Motorbrännoljans kvalitet har stor betydelse för trafikens påverkan på hälsa och miljö. Bättre kvalitet på motorbrännolja innebär lägre utsläpp av ämnen som kan orsaka cancer och skador på arvsmassan. Många sådana ämnen binds till de partiklar som släpps ut vid förbränningen. Partikelmängden hör nära ihop med svavelhalten och aromathalten i bränslet. Låg svavelhalt leder till minskade svavelutsläpp och är en förutsättning för att partikelfällor och katalysatorer skall kunna användas för rening av avgaserna. Ett ytterligare mått på bl.a. motorbrännoljans egenskaper är det av MIA benämnda kokpunktsintervallet. Om den nedre gränsen för kokpunkten är låg är flyktigheten stor och det finns en risk för att kolväteutsläppen ökar. Om den övre gränsen är hög innehåller oljan tunga kolväten som kan vara särskilt hälsovådliga.

En bibehållen enhetlig skatt på de aktuella oljeprodukterna skulle i och för sig ge en viss enkelhet och neutralitet i beskattningen. Mot bakgrund av att energibeskattningen i framtiden bör ha en mer markerad miljöprofil anser jag det dock vara befogat att differentiera den allmänna energiskatten på motorbrännolja och eldningsolja utifrån dess miljökvaliteter på det sätt MIA har föreslagit. Skatten på fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer bör differentieras på samma sätt.

Egenskaperna hos nämnda oljeprodukter är sådana att de kan ersätta varandra vid användningen i motorer och villapannor. Det går därför inte att särskilja fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer och motorbrännolja från sådan tunn eldningsolja som används i t.ex. villapannor. En skattedifferentiering måste således gälla oavsett hur nämnda bränslen används.

En differentiering bör således ske utifrån svavelhalt och halt av aromatiska kolväten, samt det av MIA benämnda kokpunktsintervallet. Beträffande denna benämning anser jag i likhet med vad generaltullstyrelsen föreslagit att den nomenklatur på det petroleumtekniska området som publicerats av Tekniska Nomenklaturcentralen i Petroleumteknisk Ordlista (TNC 48) bör tillämpas. Där används uttrycket kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd.

I övrigt bör den indelning i tre miljöklasser tillämpas som föreslås av MIA. Detta medför att till miljöklass I hänförs oljeprodukter som innehåller högst

0,001 viktprocent svavel och högst 5 volymprocent aromatiska kolväten. Oljeprodukter i miljöklass 2 får innehålla högst 0,02 viktprocent svavel och högst 20 volymprocent aromatiska kolväten. Kvaliteterna skall ha ett kokintervall av olika bredd inom 180–300° C. Oljeprodukter som inte uppfyller dessa krav hänförs till miljöklass 3.

Med denna differentiering hör vanlig eldningsolja normalt till miljöklass 3.

Vid bestämmande av skattens storlek i de olika miljöklasserna är en lämplig utgångspunkt att skatten i miljöklass 3 bör motsvara dagens skattesats för motorbrännolja och eldningsolja, inkl. en omvandlad särskild skatt (se avsnitt 3.4), reducerad med 50 %, vilket ger avrundat 540 kr per m³. Detta innebär att om fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående motorer är att hänföra till miljöklass 3 belastas den med en omvandlad särskild skatt fastän denna produkt enligt dagens regler inte omfattas av den särskilda skatten. Praktiska skäl talar dock för denna ordning.

Skattedifferensen mellan miljöklass 3 och övriga miljöklasser bör bestämmas med utgångspunkt i kostnaden för att producera de olika bränslekvaliteterna. Motorbrännolja och eldningsolja kan sägas utgöra en form av standardbränsle, varför kostnaden för att byta från sådan olja hänförlig till miljöklass 3 till bättre miljöklasser bör vara utgångspunkten vid bestämmande av skattens storlek i miljöklass 1 och 2.

Kostnaden för att byta från motorbrännolja eller eldningsolja hänförlig till miljöklass 3 till sådan olja hänförlig till miljöklass 2 kan uppskattas till högst 17 öre per liter. Mot denna bakgrund bör den allmänna energiskatten för oljeprodukter i miljöklass 2 vara avrundat 15 öre per liter lägre än i miljöklass 3. Detta motsvarar en lägre skatt på 150 kr, vilket ger skattesatsen 390 kr per m³. Motsvarande kostnad för byte till motorbrännolja eller eldningsolja hänförlig till miljöklass 1 är ca 20–50 öre per liter i raffinaderier med hydrocrackers och 40–80 öre per liter i raffinaderier med annan teknik. För denna bästa kvalitet bör skattefördelen bestämmas utifrån medelkostnaden för produktion av denna bränslekvalitet, vilket lämpligen kan bestämmas till 35 öre per liter. Det motsvarar en sänkning av skattesatsen i förhållande till miljöklass 3 med 350 kr. Skatten i miljöklass 3 bör därför vara 190 kr per m³.

Vad gäller differentieringen av skatten på motorbrännoljor och eldningsoljor vill jag anföra följande. Det pågår enligt vad jag erfarit en snabb utveckling för att ta fram från miljösynpunkt bättre bränslekvaliteter, vilket inte minst har betydelse för buss- och lastbilstrafiken i tätorterna. Som en följd av denna utveckling kan de krav som ställs på bränslena i de skattemässigt gynnade miljöklasserna behöva ändras i framtiden.

3.5.4 Industriell kraftvärmeproduktion

Mitt förslag: För kraftvärmeproduktion som används i egen industriell verksamhet skall finnas möjlighet att välja mellan att göra avdrag för skatten på bränsle eller skatten på elkraft.

En bestämmelse i EL slopas som ger RSV möjlighet att medge att skatt på bränsle och elkraft, som förbrukas vid värmeproduktion i kraftvärmeverk, redovisas på grundval av uppmätt värmeförbrukning hos abonnenterna.

KIS:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: De remissinstanser som yttrat sig i denna del är positiva till förslaget. RSV påpekar att förslaget innebär att möjligheten att göra avdrag på elsidan inte kommer att gälla för avloppsreningsverk och soptippar, eftersom deras verksamhet inte utgör industriell verksamhet i EL:s mening. Dessa använder rötgas som bränsle vid kraftvärmeproduktion. Om inte skatten på elkraft får dras av vid elproduktion kanske en utbyggnad av sådan kraftvärmeproduktion därmed inte kommer till stånd.

Skälen för mitt förslag: Kraftvärmeproduktion innebär att elkraft och värme produceras samtidigt. S.k. mottrycksteknik är den vanligaste kraftvärmetekniken. Den innebär att upphettad vattenånga driver en ångturbin som i sin tur driver en elgenerator. Den återstående värmen i ångan utnyttjas för att värma t.ex. vatten som cirkulerar i ett fjärrvärmesystem. Ofta används benämningen industriellt mottryck för anläggningar inom industrin.

Enligt dagens energiskattesystem beskattas elkraft i förbrukarledet och ibland även i produktionsledet. Tyngdpunkten har lagts på beskattning i förbrukarledet. För att undvika dubbelbeskattning får en eventuell energiskatt på bränsle som används för elproduktion dras av. Vid kraftvärmeproduktion får således avdrag göras för skatten på det bränsle som används för elproduktion men inte för det bränsle som används för värmeproduktion.

För s.k. industriellt mottryck gäller i dag en särskild beskattningsregel. Den är omvänd i förhållande till vad som gäller för sådan kraftvärmeproduktion som inte sker med mottrycksteknik i egen industriell verksamhet. Beskattningsregeln innebär att skatten på den elkraft som produceras och används internt får dras av men att skatt tas ut på det bränsle som går åt för elproduktionen. Skatt tas också ut på det bränsle som går åt för värmeproduktionen.

Denna beskattningsregel infördes år 1979. Syftet var att stimulera mottrycksproduktion. Skatten på elkraft var då högre än skatten på bränsle. Nu är förhållandet det omvända. Detta gynnar mottrycksproduktion med obeskattade bränslen inom bl.a. massaindustrin, men missgynnar sådan produktion med beskattade bränslen.

För att undvika framtida krav på förändringar av skattereglerna beroende på ändrade skatte- och prisrelationer och för att undanröja eventuella skattemässiga hinder för att utnyttja industriella kraftvärmeanläggningar optimalt anser jag i likhet med KIS att den som producerar kraftvärme och som förbrukat producerad elkraft i egen industriell verksamhet skall ges möjlighet att välja mellan nuvarande beskattningsregel och den regel som gäller för övrig kraftvärmeproduktion. Kravet på att elproduktion skall ha skett i mottrycksanläggning slopas således. RSV:s förslag att valmöjligheten även skall omfatta t.ex. förbrukning i avloppsreningsverk och soptippar är avsett att främja bl.a. användning av rötgas som bränsle vid kraftvärmeproduktion, vilket har stora miljöfördelar. Jag anser dock att denna fråga bör övervägas ytterligare. Den möjlighet att välja mellan att betala skatt på insatt bränsle för elproduktion och på producerad elkraft som jag föreslår avser således endast förbrukning av elkraft som producerats i industriella kraftvärmeanläggningar.

Enligt 3 § EL kan RSV medge att skatt på bränsle och elkraft som förbru-

kas vid värmeproduktion i kraftvärmeverk skall redovisas på grundval av uppmätt värmeförbrukning hos abonnenterna. Därigenom kan det beräknas hur stor del av bränsleåtgången som har gått åt till värmeproduktion. Resten av den totala bränsleåtgången anses ha gått åt till elproduktion och är således avdragsgill. Tillämpningen av denna bestämmelse upphörde emellertid i början av 1980-talet. I stället har man återgått till de vanliga avdragsreglerna i EL. Det innebär att man mäter hela bränsleåtgången och hela elproduktionen och sedan räknar ut hur stor del av bränslet som gått åt till elproduktionen och gör avdrag för skatten på detta bränsle. Eftersom bestämmelsen i 3 § EL således inte tillämpas numera saknar den praktisk betydelse. Den kan därför slopas.

I detta sammanhang finns det också anledning att nämna något om ett förslag av KIS som berör s.k. spillvärme. Förslaget innebär att skatten på det bränsle som i ett kondenskraftverk åtgår för värmeproduktion, s.k. spillvärme, till skillnad från vad som gäller enligt dagens bestämmelser, inte längre skall vara avdragsgill. Flera remissinstanser har avvisat förslaget. Även MIA har avstyrkt förslaget till en sådan s.k. spillvärmeskatt. Det främsta skälet är enligt MIA att denna skatt i kombination med de sammanlagda energi- och miljörelaterade skatter som MIA föreslår innebär en risk för att elprishöjningarna blir stora. MIA anser att ett stödsystem för elproduktion med miljöfördelar är att föredra framför en spillvärmeskatt.

Vid nu angivna förhållanden anser jag att starka skäl talar för att behålla avdragsreglerna för energiskatter när det gäller elproduktion.

3.5.5 Nya regler om registrering

Mitt förslag: För att få bli registrerad som skattskyldig för energi- resp. bensinskatt krävs att verksamheten också skall medföra skattskyldighet till mervärdeskatt.

Skälen för mitt förslag: Mervärdeskatt tas fr.o.m. den 1 mars 1990 ut på i huvudsak all energi (se avsnitt 1). Mervärdeskatt tas ut på priset, inkl. punktskatter. Av 8 § EL och 5 § BL följer att skattskyldigheten inte inträder vid leverans av bränsle resp. bensin till registrerad köpare. Detta innebär att den slutförbrukare som köper bränsle resp. bensin och är registrerad enligt EL resp. BL får betala mervärdeskatt *exkl.* punktskatt, medan den oregistrerade köparen betalar mervärdeskatt *inkl.* punktskatt. Detta innebär att en sådan slutförbrukare som använder bränslet resp. bensinen i verksamhet som inte medför skattskyldighet för mervärdeskatt kommer att betala lägre mervärdeskatt än den förbrukare som inte är registrerad enligt EL resp. BL. I syfte att undanröja denna effekt av mervärdeskattbeläggningen på energiområdet föreslår jag att vissa ändringar görs i registreringsbestämmelserna i EL och BL.

Enligt 7 § första stycket EL och 4 § första stycket BL skall den som är skattskyldig enligt dessa lagar vara registrerad hos RSV. Enligt lagrummens andra stycken kan den som i större omfattning återförsäljer eller förbrukar bränsle resp. bensin registreras hos RSV. Även annan som förbrukar bränsle

resp. bensen kan om det finns särskilda skäl registreras hos RSV. I 1 § förordningen (1964:351) om allmän energiskatt och 1 § förordningen (1981:432) om bensinskatt finns angivet när "större omfattning" skall anses föreligga. Uppfylls dessa krav kan registrering inte vägras. Jag föreslår att som en ytterligare förutsättning för registrering skall gälla att den verksamhet som är i fråga i sin helhet skall medföra skattskyldighet enligt ML. Då 7 § andra stycket sista meningen EL och 4 § andra stycket sista meningen BL saknar större praktisk betydelse anser jag att dessa bestämmelser kan slopas. Denna ändring bör träda i kraft snarast möjligt.

3.6 Skatt på svavel i kol, torv och olja

3.6.1 Skattepliktiga bränslen

Mitt förslag: Svavelskatt skall erläggas på svavel i kolbränsle, torvbränsle och olja.

MIA:s förslag: Överensstämmer i huvudsak med mitt förslag. MIA har emellertid föreslagit att en svavelskatt skall tas ut även på sådan torv som används för annat ändamål än förbränning.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som uttalat sig i frågan tillstyrker utredningens förslag. *Stockholm Energi* påpekar att lagförslaget medför att t.ex. råoljor och spilloljor blir fria från skatt men att det inte finns anledning till undantag för dessa oljor. *Generalullstyrelsen* anser bl.a. att ordet torv bör bytas ut mot torvbränsle för att skatten endast skall omfatta torv som bränsle.

Skälen för mitt förslag: MIA föreslår att det skattepliktiga området skall vara detsamma som gäller för kolbränslen, motorbrännolja och eldningsolja enligt EL.

Dessutom föreslår MIA att skatt skall tas ut på torv. Jag delar generalullstyrelsens uppfattning att skatt bör tas ut endast på torv som används som bränsle. Jag anser således att det inte finns anledning att i detta sammanhang skattebelägga svavel i torv som används för andra ändamål än som bränsle, t.ex. jordförbättring.

Miljö- och rättviseskäl talar i för sig för att det skattepliktiga området utvidgas till att omfatta även t.ex. råolja och spillolja. Såsom påpekats i avsnitt 3.2.1 är det dock från miljösynpunkt mest väsentligt i detta första steg att införa miljörelaterade skatter att skattebelägga stora produktgrupper som sammantagna står för den större andelen utsläpp av, såvitt nu är i fråga, svavel. Jag vill här erinra om att avsikten med svavelskatten är att åstadkomma en minskning av svavelutsläppen i samband med förbränning av kol, torv och olja. Det är alltså en miljöpolitiskt betingad åtgärd där minskade svavelutsläpp är det önskade resultatet. Denna effekt måste få väga tyngre än frågan att utvidga skatteplikten av rättviseskäl.

Det kan dock finnas skäl att senare överväga att utvidga skatteplikten till att omfatta även t.ex. råoljor och spilloljor. Inför ett ställningstagande i

denna fråga krävs dock en närmare utredning om konsekvenserna av en sådan utvidgning.

Vid nu angivna förhållanden föreslår jag därför att skatten tas ut på kolbränsle (ur tulltaxenr 27.01, 27.02 eller 27.04), torvbränsle (ur tulltaxenr 27.03) samt motorbrännolja och eldningsolja (ur tulltaxenr 27.10), alla tulltaxenr enligt tulltaxelagen (1987:1068).

3.6.2 Svavelskattens storlek

Mitt förslag: Svavelskatt skall betalas med 30 kr per kg svavel i kolbränsle och torvbränsle. Vidare skall svavelskatt betalas med 27 kr per m³ olja för varje tiondels viktprocent svavel i oljan. För olja som har en svavelhalt som understiger 0,1 viktprocent utgår ingen skatt.

MIA:s förslag: Förslaget överensstämmer i huvudsak med mitt, dock att MIA föreslår att skatten på svavel i olja bestäms till 30 kr per m³ olja och tiondels viktprocent svavel.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inget att erinra mot MIA:s förslag. Enligt *Svenska Petroleum Institutet* återspeglar emellertid inte den föreslagna skatten om 30 kr per m³ olja och tiondels viktprocent svavel i olja marknadens s.k. svavelpremie, som för tung eldningsolja för närvarande synes röra sig inom intervallet 5-15 kr per m³ olja. Petroleum Institutet påpekar också att ett så lågt skatteintervall som 1/10 av 1 % leder till mycket svårhanterliga logistiska, uppbördsrättsliga och administrativa problem.

Skälen för mitt förslag: MIA anser att skatten på svavel i olja bör sättas lika med eller något över den s.k. svavelpremien, varmed avses merkostnaden för lågsavlig olja jämförd med högsavlig, för att erforderlig styreffekt skall nås. Denna svavelpremie uppskattar utredningen till motsvarande 10–55 kr per m³ olja och tiondels viktprocent svavel. MIA anger vidare att kostnaden för avskiljning av svavel varierar mellan 10 och 40 kr per kg avskilt svavel.

Enligt vad jag tidigare har framhållit anser jag att syftet med en svavelskatt bör vara att svavelfattigare bränslen används samt att reningsåtgärder vidtas, vilket bör kunna leda till att de gränser för svavelutsläpp som kommer att införas under 1990-talet kan uppnås tidigare än annars (jfr avsnitt 3.1.1). Mot denna bakgrund anser jag i likhet med MIA att en lämplig skattenivå för svavelskatten är 30 kr per kg svavelutsläpp.

MIA har utifrån denna skattenivå föreslagit att skatten på olja bestäms till 30 kr per m³ olja och tiondels viktprocent svavel. Några remissinstanser har pekat på att den skattenivån inte motsvarar exakt 30 kr per kg svavelutsläpp. Oljans densitet är mindre än 1 ton per m³, i allmänhet 0,85–0,95 ton per m³. Det innebär att den föreslagna skattesatsen på svavel i olja i stället motsvarar en skattenivå på mellan 31 och 35 kr per kg svavel.

En förutsättning för att utsläppen skall minska på ett kostnadseffektivt sätt är att skatten per enhet förorening är lika för alla utsläppsskällor. Jag föreslår därför att skatten på svavel i olja tas ut med 27 kr per m³ olja och

tiondels viktprocent svavel. Skatten på kol- och torvbränsle bör tas ut med 30 kr per kg svavel.

Skattens uttagande förutsätter att bränslets svavelhalt mäts. Detta torde i princip inte leda till några praktiska svårigheter eftersom mätningar måste göras enligt den befintliga lagstiftningen om svavelhaltigt bränsle, se t.ex. 7 § förordningen (1976:1055) om svavelhaltigt bränsle och 6 och 8 §§ lagen (1985:426) om kemiska produkter. De myndigheter som är närmast berörda, RSV och naturvårdsverket, har inte haft några erinringar i detta avseende.

Det finns flera metoder att mäta svavelhalten. Valet av metod kan påverka mätresultatet. Det är därför av vikt att RSV, i egenskap av beskattningssmyndighet, efter samråd med naturvårdsverket meddelar rekommendationer om de mätmetoder som bör användas vid beräkning av svavelskatten. Eftersom skatt skall betalas för den svavelhalt som bränslet har vid skattskyldighetens inträde måste svavelhalten mätas vid denna tidpunkt (se förslaget 2 § tredje stycke lagen om svavelskatt). Detta innebär t.ex. att då skattskyldigheten inträder vid förbrukningen av skattepliktigt bränsle skall svavelhalten mätas vid denna förbrukning.

3.6.3 Skattskyldighet, avdrag i deklaration m.m.

Mitt förslag: Vid uttagande av svavelskatt tillämpas i huvudsak de bestämmelser om skatt- och registreringskyldighet, skattskyldighetens inträde, avdrag i deklaration m.m. som gäller för allmän energiskatt.

MIA:s förslag: Förslaget överensstämmer med mitt förslag, med två avvikelser. MIA har föreslagit att avdrag får göras för skatt på svavel i kolbränsle och torv, men inte för skatt på svavel i olja som förbrukats i industriella processer. Vidare har utredningen föreslagit att avdrag endast får göras för skatten på svavel i olja som används för tillverkning av till svavelskatt skattepliktig olja.

Remissinstanserna: Många remissinstanser har lämnat förslaget utan erinran. *Statskontoret* menar dock att det saknas belysning av den myndighetsapparat som skall hantera skatten, och att en beskattning av svavelhalten i olika bränslen kan leda till besvärliga certifierings- och kontrollproblem. RSV anser att övervägande skäl talar för att en tvångsvis skattskyldighet för svavelskatten införs för dem som är skattskyldiga enligt EL.

Flera remissinstanser har synpunkter på föreslagna avdragsbestämmelser. Några anser att avdrag för raffinaderibränsle inte bör medges eftersom syftet med skatten är att styra mot användning av mindre svavelhaltig olja, vilket också bör gälla raffinaderierna. *Värmeverksföreningen*, *Lantbrukarnas Riksförbund* m.fl. anser det vara av stor vikt att Sverige aktivt bidrar till att få en snabb överenskommelse på internationell basis vad avser begränsning av svavelhalten i bunkerolja. RSV framhåller att den föreslagna avdragsbestämmelsen om avdrag för skatt på kol och torv som används i industriella processer kommer att leda till gränsdragningsproblem. I samband med industriella processer förekommer det ibland att det uppstår ett överskott på värme som i form av hetvatten levereras till ett kommunalt fjärrvärmnät.

Om värmeöverskottet är en direkt följd av den industriella processen anser RSV att även överskottsvärmen bör vara undantagen från skatt. RSV anser att förslaget bör tolkas så att även relativt enkla industriprocesser, som endast fordrar energitillförsel med hetvatten eller ånga vid måttliga temperaturer skall undantas. *Trädgårdsnärings Riksförbund* föreslår att skatten skall tas ut enligt utredningsförslaget utom för kol som energikälla, där skatten för den del av växthusodlingen som i dag utnyttjar denna energiform bör införas stegvis och belastas med full skatt först under det fjärde året efter införandet.

Skälen för mitt förslag: MIA anser att svavelskatten bör tas ut i enlighet med vad som gäller för andra punktskatter på energiområdet och att motsvarande regler om skatt- och registreringskyldighet, skattskyldighetens inträde, avdrag i deklaration och inköp mot försäkran om användning av bränsle för visst skattefritt ändamål m.m. som redan finns i EL tas in i en särskild lag. Jag ansluter mig till detta förslag med, förutom vissa redaktionella ändringar som kommenteras i specialmotiveringen, två avvikelser från förslaget när det gäller rätten till avdrag. *Lagrådet* har förordat att lagen benämns lag om svavelskatt. Jag ansluter mig till detta.

Genom att anknyta till gällande punktskattesystem åstadkoms en samordning med ett administrativt system som det redan finns erfarenheter av. Detta anser jag vara fördelaktigt.

Förfarandereglerna på punktskatteområdet förutsätter att endast den som är skattskyldig skall registrera sig hos RSV. Någon tvångsvis skatt- och registreringsskyldighet av det slag som RSV förordar kan därför inte införas.

När det gäller avdragsbestämmelserna för svavelskatten är det viktigt att dessa är miljömässigt betingade. I avsnitt 3.2.3 har emellertid behandlats varför även miljörelaterade skatter bör omfattas av de generella gemensamma avdragsbestämmelserna för punktskatterna och i princip också de skattespecifika avdragen för punktskatterna på energiområdet.

Mitt förslag till avdragsbestämmelser i lagen om svavelskatt överensstämmer med två avvikelser med de som finns i 24 § EL och som föreslås gälla vid uttagandet av koldioxidskatt på vissa bränslen (se avsnitt 3.2.3). Ett avdrag för spårbunden trafik torde dock sakna praktisk betydelse vid uttagande av svavelskatt eftersom främst lågsavlig motorbränsolja används inom detta trafikområde. I syfte att styra bränsleanvändningen vid elproduktion mot lågsavliga bränslen bör ett avdrag för skatt på bränslen som åtgår vid elproduktion inte heller införas.

MIA har föreslagit att avdrag skall göras dels för skatten på svavel i olja, kolbränsle och torv som förbrukats eller sålts för förbrukning för annat ändamål än förbränning och dels för skatten på svavel i kolbränsle och torv som förbrukats eller sålts för förbrukning i industriella processer. MIA har inte lämnat någon motivering till att olika avdragsbestämmelser således föreslås gälla, beroende på vilket bränsle som har förbrukats. MIA har inte heller närmare redovisat vad som avses med begreppet industriella processer.

Några remissinstanser har påpekat att dessa avdragsbestämmelser kan leda till tillämpningsproblem. Begreppet industriella processer skulle t.ex. kunna ges en så vid tolkning att all förbränning inom industrin kommer att

omfattas av avdragsrätten, t.ex. framställning av ånga eller hetvatten vid måttliga temperaturer. Eftersom en sådan tillämpning enligt min mening inte är önskvärd bör dessa avdragsbestämmelser ges en något annorlunda utformning, där det som i EL närmare anges vad som är avdragsgillt. Jag föreslår därför att avdrag skall medges för skatt på svavel i kolbränsle, torvbränsle och olja som förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring (jfr 24 § första stycket f) EL). En sådan avdragsrätt innebär t.ex. att avdrag får göras även för skatt på svavel i bränsle som förbrukats i reduktionsprocesser. Med 24 § andra stycket EL som förebild bör också införas en avdragsrätt, i den mån avdrag inte gjorts för annat ändamål än energialstring, för skatt på svavel i bränsle som förbrukats eller försålts för förbrukning i metallurgiska processer eller processer för framställning av andra mineraliska ämnen än metaller, vari även skall anses ingå den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer. Denna avdragsrätt innebär att avdrag får göras för skatten på svavel i bränsle som förbrukats i processer för framställning av bl.a. tegel, cement, kalk, glas och mineralull. Avdragsrätten bör dessutom omfatta skatten på bränslen som förbrukas eller försålts för förbrukning i s.k. sodapannor. Med sodapannor avses de särskilda pannor inom skogsindustrin i vilka främst restprodukter från massa-produktionen förbränns för kemikalieåtervinning och energięndamål. Motsvarande pannor finns i sulfittmassaindustrin och brukar inom den industrin benämnas lutpannor. Avdraget bör omfatta även dessa pannor. Däremot anser jag inte att det finns skäl att generellt undanta bränsle som används i industrins pannor för framställning av ånga, hetvatten eller liknande för energięverföring.

I detta sammanhang kan nämnas att enligt vad jag erfarit avser MIA att i sitt slutbetänkande behandla frågan om ekonomiska styrmedel för att begränsa utsläpp från industriella processer. Jag är därför inte beredd att nu ta slutlig ställning till frågan om de industriella processernas framtida svavelbeskattning.

Enligt 24 § första stycket g) första ledet EL får avdrag göras för skatt på bränsle som förbrukats för framställning av bensin eller energiskattepliktigt bränsle. MIA har föreslagit att avdrag får göras för skatt på svavel i olja som förbrukats för framställning av för svavelskatt skattepliktig olja. Någon motsvarande avdragsrätt har däremot inte ansetts behövlig för skatt på svavel i kol och torv, eftersom sådana bränslen inte framställs utan importeras eller utvinns inom landet. Avdrag för skatt på svavel i olja medges således inte enligt förslaget för tillverkning av andra bränslen än sådan olja som är skattepliktig enligt lagen om svavelskatt, t.ex. fotogen och oljor med en svavelhalt om högst 0,1 %. Inte heller medges skatteavdrag för tillverkning av bensin. En stor del av raffinaderiernas bränsleåtgång sker emellertid för just bensintillverkning. Svavelskatten kommer därför enligt utredningens förslag att delvis belasta raffinaderibränsle. Enligt MIA avser utredningen att återkomma till frågan om beskattningen av raffinaderibränsle i slutbetänkandet, när man har utrett konsekvenserna för raffinaderibranschen av en beskattning. Vid nu angivna förhållanden anser jag det inte vara motiverat att nu införa ett avdrag som begränsar avdragsrätten för svavelskatt som belastar raffinaderibränsle. I syfte att även sådant bränsle som används för framställ-

ning av icke skattepliktig olja, dvs. olja med en svavelhalt på högst 0,1 viktprocent, skall vara avdragsgillt bör bestämmelsen – i avvaktan på MIA:s ställningstagande i slutbetänkandet – ges en något annorlunda utformning än motsvarande avdragsbestämmelse i EL. Detta innebär således att avdrag får göras för svavelskatten på bränsle som används för framställning av bensin eller sådant bränsle som anges i 1 § 3 lagen om svavelskatt, dvs. motorbrännolja och eldningsolja.

Jag anser i likhet med flera remissinstanser att det är angeläget att begränsa svavelutsläppen från sjöfarten. Åtgärder avseende sjöfartens svavelutsläpp bör utformas i ett internationellt samarbete om någon miljöeffekt skall kunna nås. Så länge internationella överenskommelser saknas är det inte motiverat att belasta s.k. bunkerolja med svavelskatt. Dessutom anser jag att MIA:s fortsatta överväganden i denna fråga bör avvaktas.

3.6.4 Återbetalning m.m. av svavelskatt

Mitt förslag: Har utsläpp av svavel begränsats medger RSV efter ansökan av den skattskyldige återbetalning med 30 kr per kg svavel i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat. En möjlighet till kompensations ges för den som inte är skattskyldig och som har begränsat svavelutsläpp.

MIA:s förslag: Utredningen har föreslagit en särskild avdragsbestämmelse för svavelskatt på olja, kol och torv, som innebär att avdrag får göras med 30 kr per kg svavel som genom reningsåtgärd eller genom bindning i någon produkt eller i aska visas ha avskilts i samband med förbrukning av skattepliktigt bränsle.

Remissinstanserna: *Stockholm Energi* noterar att en oljeanvändare tvingas betala en viss svavelskatt även om han skulle lyckas rena bort allt svavel. Detta beror på att skatten är 30 kr per m³ olja och tiondels viktprocent svavel, medan avdraget är 30 kr per kg renat svavel. Skatten blir högre än 30 kr per kg renat svavel, eftersom oljans densitet är mindre än ett. Denna effekt förstärks av avrundningsregeln i förslagets 2 §. Enligt *Värmeverksföreningen* bör en faktisk skattefrihet föreligga då inget svavelutsläpp sker. Föreningen avstyrker därför utredningens förslag till nivå för restitution och föreslår i stället, med hänsyn till att oljans densitet är lägre än 1, att restitution sker med 33 kr per kg svavel vid utredningens skattenivå.

Skälen för mitt förslag: Till skillnad från vad som gäller i fråga om koldioxidutsläppen kan svavelutsläppen från förbränning av kol, torv och olja med en ekonomisk rimlig teknik minskas genom åtgärder före, under eller efter förbränningen. Minskning kan ske t.ex. genom att rökgaserna renas genom olika åtgärder. Har svavlet avskilts genom reningsåtgärd eller genom bindning i någon produkt eller i aska vid förbrukning av skattepliktigt bränsle bör detta tillgodoräknas den skattskyldige. Den avdragsbestämmelse MIA föreslår avviker emellertid från de befintliga avdragsbestämmelser som finns inom punktskattelagstiftningen. Utredningens förslag i denna del innebär att skatten tas ut på det svavel som finns i bränslet t.ex. vid leve-

ranstillfället till oregistrerad köpare eller vid egenförbrukning, medan avdraget skall göras i förhållande till den mängd svavel som har avskilts genom reningsåtgärd vid förbränningen. I likhet med vad som sagts i avsnitt 3.2.4 om koldioxidskatten anser jag att det är lämpligare att skatten kommer den skattskyldige till godo genom ett återbetalningsförfarande, om svavel har avskilts i samband med förbrukning av skattepliktigt bränsle. Det ankommer därvid på den skattskyldige att visa att han har rätt till sådan återbetalning. För den förbrukare som inte är skattskyldig och som har begränsat svavelutsläppet föreslås ett kompensationsförfarande som ger en motsvarande möjlighet för denne att få tillbaka den skatt som belastar bränslet. I avsnitt 3.2.4 har behandlats *lagrådets* påpekanden i fråga om utformningen av kompensationsbestämmelser i koldioxidskattelagen. Lagrådet har lämnat motsvarande synpunkt beträffande compensation enligt lagen om svavelskatt. I likhet med vad som gäller compensation enligt den lagen kan compensation enligt lagen om svavelskatt erhållas av framför allt småförbrukare som inte uppfyller kraven för att registreras som skattskyldig.

Stockholm Energi och Värmeverksföreningen har i sitt remissvar anført att underlaget för återbetalning eller compensation bör höjas från föreslagna 30 kr till 33 kr per kg svavel. Jag har i avsnitt 3.6.2 föreslagit att skattesatsen på svavel i olja bestäms till en lägre nivå än den av MIA föreslagna. Jag anser att nämnda synpunkter därigenom har blivit tillgodosedda.

Såsom påpekats i avsnitt 3.2.4 får det ankomma på RSV att efter samråd med naturvårdsverket närmare utforma rekommendationer om hur mätning bör göras av t.ex. svavelinnehållet i de rökgaser som bildats vid förbränning av ett skattepliktigt bränsle. Antag att mätningen visar att en skattskyldig har minskat utsläppet av svaveloxider vid förbrukning av olja med 20 % i förhållande till svavelinnehållet före vidtagen reningsåtgärd eller bindning i produkt eller aska. Det belopp som skall återbetalas bör då beräknas utifrån svavelinnehållet. Antag att oljan har en svavelhalt av 0,3 viktprocent och att densiteten är 0,9 ton per m³. En sådan olja innehåller således (0,003 x 900 kg =) 2,7 kg svavel per m³. Om 20 % av den svavelmängden inte släpps ut kan återbetalning ske med (20 % x 2,7 kg svavel per m³ x 30 kr per kg =) 16,20 kr per m³. Av administrativa skäl bör dock en gräns införas för vilka belopp som skall kunna betalas ut av RSV. Jag anser därvid att en lämplig gräns är 1 000 kr per kalenderkvartal. Understiger det sammanlagda beloppet denna nivå skall således ingen återbetalning eller compensation ske för kalenderkvartalet.

Är lämnade uppgifter oriktiga eller felaktiga kan utbetalt belopp – på motsvarande sätt som föreslås gälla för koldioxidskatten – återkrävas inom en femårsperiod (se avsnitt 3.2.4).

3.7 Nedsättning av allmän energiskatt

3.7.1 Industriell tillverkning

Mitt förslag: Koldioxidskatten på andra bränslen än bensin skall ingå i underlaget för industrins nedsättning av skatt på energi.

MIA:s och EL 90:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som behandlar nedsättningsreglerna anser att någon form av nedsättning behövs för den energiintensiva industrin och att denna också skall gälla för koldioxidskatten. Några remissinstanser anser dock att nedsättningsreglerna bör utformas så att de stimulerar till energihushållning och minskade koldioxidutsläpp.

Bakgrunden till mitt förslag: Har elkraft eller bränsle förbrukats vid industriell tillverkning tas enligt 2 § första stycket lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt (NEL) den allmänna energiskatten ut med sådant belopp att skatten inte överstiger 3 % av de tillverkade produkternas försäljningsvärde fritt fabrik. Det är RSV som skall besluta om denna nedsättning. Vid bedömningen av skattebelastningen tas enligt 3 § NEL hänsyn endast till den genomsnittliga storleken av skatten i förhållande till försäljningsvärdet för företagen inom en bransch eller för grupp av företag med likartad tillverkning.

Enligt 2 § andra stycket NEL kan regeringen medge nedsättning för visst företag utöver vad RSV kan besluta om. Ansökan görs hos finansdepartementet. Som förutsättning för nedsättning gäller att särskilda skäl föreligger. Regeringens beslut för de senaste åren har inneburit att den sammanlagda energiskatten för elkraft och bränslen har begränsats till 1,7 % av de tillverkade produkternas faktiska eller beräknade försäljningsvärde fritt fabrik. Enligt besluten får hela energiskatten på elkraft, kolbränslen, gasol och naturgas beaktas vid beräkningen av skattebelastningen. För olja gäller att endast 291 kr per m³ av den allmänna energiskatten får beaktas. Den särskilda skatten på olja och kol får inte beaktas. Nedsättningen omfattar främst cement-, kalk- och tegelindustrin, massa- och pappersindustrin, järn- och stålindustrin samt kemi- och gruvindustrin. Regeringen beviljade år 1988 och 1989 drygt 100 industriföretag nedsättning av den allmänna energiskatten. Nedsättningen uppgick till ca 700 milj. kr. per år.

Skälen för mitt förslag: Möjligheterna att på kort sikt reducera koldioxidutsläppen är begränsade. En koldioxidskatt påverkar de energiintensiva företagens internationella konkurrenskraft på samma sätt som den allmänna energiskatten. MIA och EL 90 har framhållit att koldioxidskatten bör ingå i nedsättningsunderlaget i avvaktan på att motsvarande åtgärder avseende koldioxidutsläpp genomförs i den svenska industrins viktigaste konkurrentländer. Det finns därför, enligt min mening, skäl att tills vidare låta koldioxidskatten ingå i det beskattningsunderlag som omfattas av nedsättningsreglerna. En sådan lösning har också accepterats av flertalet remissinstanser. Jag föreslår därför att bestämmelserna i NEL ändras så att den koldioxidskatt som utgår på sådant bränsle som avses i 1 § första stycket lagen om koldioxidskatt också får ingå i underlaget för industrins nedsättning av skatt.

Enligt MIA och EL 90 kan olika skäl anses tala för en mer genomgripande förändring av nuvarande nedsättningssystem. En sådan förändring av nedsättningsreglerna bör då enligt EL 90 föregås av ett särskilt utredningsarbete. Flera remissinstanser har haft synpunkter på de nuvarande nedsättningsreglernas utformning. Enligt min mening finns det starka skäl för att göra en fullständig översyn av den energiintensiva industrins skattenedsättningsregler. En särskild utredare bör tillkallas för detta ändamål.

Mitt förslag: Koldioxidskatten på andra bränslen än bensin skall tas ut efter en skattesats som svarar mot 15 % av den skattesats som gäller enligt lagen om koldioxidskatt för sådant bränsle som används för växthusuppvärmning.

Skälen för mitt förslag: Enligt 1 § NEL tas allmän energiskatt ut på elkraft och bränsle, som används för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling enligt en skattesats som svarar mot 15 % av den skattesats som gäller enligt EL. Skälet till denna nedsättningsbestämmelse är att svenska trädgårdsodlare har ansetts möta konkurrens på den svenska marknaden från utländska odlare, som i sina hemländer får ekonomiskt stöd i olika former. Enligt EL 90 uppgick denna nedsättning till 87 milj. kr. 1988.

De skäl som föranlett införandet av denna nedsättningsregel kan även anföras då det gäller koldioxidskattens inverkan på de svenska trädgårdsodlarnas konkurrenskraft. Jag anser det därför vara skäligt att även koldioxidskatten på andra bränslen än bensin tills vidare skall få tas ut efter en skattesats som svarar mot 15 % av den skattesats som gäller enligt lagen om koldioxidskatt för sådant bränsle som används för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling. Jag föreslår därför att 1 § NEL ändras på detta sätt.

Även när det gäller växthusnäringen finns enligt min mening skäl för en översyn av nedsättningsreglerna. Den särskilda utredare som ser över den energiintensiva industrins skattenedsättningsregler, bör därför även se över växthusnäringens nedsättningsregler.

3.8 Skattebelastning på vissa bränslen

Med beaktande av förslagen i avsnitt 3.2 om koldioxidskatt, avsnitt 3.4 om omvandlingen av den särskilda skatten och avsnitt 3.5.1 om sänkta punktskatter blir den totala punktskattebelastningen av koldioxidskatt och allmän energiskatt resp. bensinskatt som följer av nedanstående tabell. Till detta kommer för vissa bränslen en ökad belastning till följd av svavelskatten. Denna varierar och beror på bränslets svavelinnehåll. Dessutom tillkommer den mervärdeskatt som införts den 1 mars 1990 och som beräknas på energipriset, inkl. punktskatter.

Energiskatten har således beräknats så att summan av den allmänna energiskatten och den särskilda skatten har reducerats 50 %. Sänkningen av den allmänna energiskatten på gasol som används för drift av motorfordon är däremot inte procentuell utan sker med 7 öre per liter. Bensinskatten höjs med hela den omvandlade särskilda skatten, 6 öre per liter.

Totalt innebär förslaget att punktskattebelastningen av allmän energiskatt och koldioxidskatt ökar med t.ex. 182 kr per m³ för oljeprodukter i miljöklass 3, 390 kr per ton för kol, 360 kr per 1000 m³ för naturgas och med 645 kr per ton för annan gasol än den som används för drift av motorfordon (jfr avsnitt 3.2.2). Däremot ökar inte punktskattebelastningen nu på bensin, eftersom skatten redan har höjts den 1 januari 1990.

Bränsleslag/ enhet	Energiskatt resp. bensinskatt inkl. om- vandlad sär- skild skatt	Koldioxid- skatt	Total skatte- belastning	
	kr	kr	kr	öre/kWh
Oljeprodukter/m ³				
– miljöklass 1	190	720	910	9,5
– miljöklass 2	390	720	1 110	11,6
– miljöklass 3	540	720	1 260	12,0
Kol/ton	230	620	850	11,4
Naturgas/1000 m ³	175	535	710	6,6
Gasol				
– för drift av motorfordon/l	0,85	0,40	1,25	18,4
– annan/ton	105	750	855	6,7
Bensin/l				
– oblyad	2,40	0,58	2,98	34,2
– blyad	2,64	0,58	3,22	35,8

Fotnot: 12 öre/kWh avser en genomsnittlig beskattning för tunna och tjocka eldningsolja. Skatteintervallet ligger inom 11,8 – 12,7 öre/kWh.

3.9 Den särskilda varuskatten

3.9.1 Kemisk-tekniska preparat

Mitt förslag: Den särskilda varuskatten på kemisk-tekniska preparat slopas.

KIS:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: De som har yttrat sig i denna del har tillstyrkt förslaget. RSV har framhållit att beskattningen av kemisk-tekniska preparat ger upphov till avsevärda tillämpningsproblem.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt lagen (1941:251) om särskild varuskatt (LSV) utgår skatt på omsättning och införsel av bl.a. vissa för personligt bruk avsedda kemisk-tekniska preparat (kosmetika). De skattepliktiga varorna anges i en bilaga till LSV. Varorna i bilagan är systematiserade under sina resp. tulltaxenummer. I förteckningen finns angivet vilka varor under resp. tulltaxenummer som undantagits från skatteplikt. Härutöver är även varor som bereds av apotek för försäljning enligt recept av läkare, tandläkare eller veterinär undantagna från skatten. Skatten på kemisk-tekniska preparat utgår med 50 % av varans beskattningsvärde. Ett preparats beskattningsvärde är lika med det pris som den skattskyldige i allmänhet betingar sig för varan vid försäljning till detaljhandlare (huvudregeln). Förekommer ingen försäljning till detaljhandeln, t.ex. vid försäljning till grossist eller direkt till konsument, skall beskattningsvärdet bestämmas utifrån ett antaget pris till detaljhandlare. Beräkning av beskattningsvärdet sker i dessa fall enligt någon av de två hjälpregler som RSV anvisat. I varans pris räknas inte

skattens belopp eller mervärdeskatten in. Som beskattningsvärde får inte anges pris som gäller endast för en mindre betydande del av den skattepliktiga försäljningen. Skatteuppbörden från den särskilda varuskatten på kemisk-tekniska preparat var år 1989 491 milj. kr. Antalet skattskyldiga var 152.

Skälen för mitt förslag: Tillämpningen av LSV, i den del lagen behandlar kemisk-tekniska preparat, medför avsevärda svårigheter såväl för den skattskyldige som för RSV. Tillämpningssvårigheterna består dels i att avgöra om ett preparat är skattepliktigt eller inte och dels i att fastställa beskattningsvärdet. Frågan huruvida ett preparat är skattepliktigt eller inte uppkommer i första hand när en ny produkt introduceras på marknaden. Frågor om skatteplikt kan dock uppkomma även när det gäller produkter som redan finns i handeln. Skatteplikten för puderkrämer och smink är t.ex. anknuten till preparatets pudersubstans. Innehåller ett sådant preparat högst fem viktprocent pudersubstans är det skattefritt. För att kunna fastställa skatteplikten i dessa fall krävs ofta en laboratorieundersökning av produkten. Produkter som för konsumenten ter sig likvärdiga, t.ex. två puderkrämer, kan således komma att få olika skattemässig behandling beroende på produktens pudersubstans. Svårigheterna att bestämma ett riktigt beskattningsvärde kan också vara avsevärda. Regeln för beräkning av beskattningsvärdet tillkom vid en tid då de flesta kemisk-tekniska preparat såldes från tillverkaren eller importören direkt till parfymaffären. I dag säljs preparaten ofta till stora varuhuskedjor eller via grossister. En allt större del av försäljningen sker numera också direkt till konsument, t.ex. genom postorderförsäljning. De hjälpregler som RSV har utformat för beräkning av beskattningsvärdet i ovan nämnda situationer har visat sig vara svåra att tillämpa. De på marknaden allt vanligare förekommande rabatterbjudandena och "gåvorna" bidrar också till att försvåra beräkningen av beskattningsvärdet. Svårigheterna med såväl skattepliktsbedömningen som bestämmandet av det rätta beskattningsvärdet medför att RSV, för att det nuvarande beskattningssystemet skall fungera på ett fullt tillfredsställande sätt, måste ha möjlighet att avsätta stora resurser och stort kunnande för kontroll m.m. av LSV:s tillämpning på detta område.

Den nuvarande beskattningsformen för kemisk-tekniska preparat är således förenad med avsevärda svårigheter. Statens intäkter från skatten är dock, som KIS påpekat, av sådan storlek att skatten inte utan mycket goda skäl kan avskaffas. KIS har emellertid konstaterat att problem med beskattningen av kemisk-tekniska preparat skulle kvarstå även om en annan beskattningsform skulle väljas. KIS har vidare anförut att beskattningen av kemisk-tekniska preparat ursprungligen motiverats av dess karaktär av lyx. Ett flertal av de skattepliktiga produkterna, t.ex. deodoranter och vissa hårvårdsprodukter, torde numera i likhet med de skattefria produkterna tvål och tandkräm uppfattas som nödvändiga hygienprodukter. Det finns således enligt min mening tungt vägande skäl att utvidga det skattefria området till att avse även dessa produkter. Skatteintäkterna från deodoranter och hårvårdsprodukter uppgår till drygt 50 % av de totala skatteintäkterna från kemisk-tekniska preparat. Om dessa produkter skulle undantas från beskattning skulle inkomsterna av skatten bli av sådan relativt blygsam storlek

att ett slopande av skatten på hela det aktuella området framstår som rimligt. Till detta synsätt bidrar också det förhållandet att en växande del av försäljningen av dyrare kemisk-tekniska preparat sker skattefritt i samband med utlandsresor. Med hänsyn till de tillämpningssvårigheter som jag tidigare nämnt och vad jag anfört i övrigt delar jag KIS uppfattning att den särskilda varubeskattningen av kemisk-tekniska preparat bör slopas. Jag anser att skattens slopande bör komma konsumenterna till del genom sänkta priser på de kemisk-tekniska preparat som efter ikraftträdandet blir fria från särskild varuskatt. Jag avser därför att föreslå regeringen att ge statens pris- och konkurrensverk i uppdrag att inför skattens slopande föranstalta om en särskild prisövervakning på detta område.

3.9.2 Choklad och konfektyrer

Mitt förslag: Den särskilda varuskatten på choklad- och konfektyrvaror samt vissa söta kex, småkakor och wafers slopas.

KIS:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna: De som har yttrat sig i denna del har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran. *Generaltullstyrelsen* har påpekat att som en konsekvens av att LSV upphävs bör även lagen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk samtidigt upphävas. *Statens jordbruksnämnd* har anfört att om den särskilda beskattningen på detta område slopas bör de uppgifter som åligger RSV enligt lagen (1967:340) om prisreglering på jordbrukets område och förordningen (1981:639) om utjämning av industrins kostnader för jordbruksråvaror överföras till statens jordbruksnämnd, eftersom nämnden administrerar övriga utjämningsavgifter och utjämningsbidrag.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt LSV utgår skatt på omsättning och införsel av vissa choklad- och konfektyrvaror tillhörande tulltaxenummer 17.04, 18.06 och 21.06 samt vissa söta kex, småkakor och wafers tillhöriga tulltaxenummer 19.05. De skattepliktiga varorna anges i den tidigare nämnda bilagan till LSV. För de skattepliktiga produkterna utgår skatt med 5 kr. per kg av varans nettovikt. Skatteuppbörden var under år 1989 417 milj. kr. Antalet skattskyldiga var 154.

Skälen för mitt förslag: Den särskilda varuskatten på choklad- och konfektyrvaror samt vissa söta kex, småkakor och wafers är inte helt konkurrensneutral. Vissa produkter, vilka för konsumenten kan tyckas vara likartade dem som beskattas, är undantagna från beskattning. Skatteplikten omfattar enligt LSV t.ex. vissa livsmedelsprodukter innehållande kakao (chokladsås och frukostflingor m.m.) medan andra livsmedelsprodukter är undantagna från skatteplikt (glasspulver, glasspasta, puddingar och andra liknande efterrätter samt pulver, flingor, pastor och flytande beredningar endast avsedda för framställning av pudding eller annan liknande efterrätt eller dryck). Detta förhållande kan för konsumenten framstå som svårförståeligt och det kan också ge upphov till gränsdragningsproblem. I detaljhandeln finns numera ett stort antal produkter som konkurrerar med de beskattade varorna. Framför allt kan s.k. snacks, dvs. potatiships, jordnötter och popcorn

m.m., sägas vara en konfektyr och wafers närstående varugrupp. Dessa omfattas för närvarande inte av någon punktbeskattning. Frågan har dock behandlats i skatteutskottet med anledning av motioner om den särskilda varuskatten. Skatteutskottet ansåg då frågan vara förtjänt av viss uppmärksamhet även om inga åtgärder vidtogs (SkU 1977/78:36). Den särskilda varuskatten på choklad- och konfektyrvaror samt vissa söta kex, småkakor och wafers tillkom av statsfinansiella skäl samt av hänsyn till det önskvärda i att dämpa konsumtionen av sötsaker. Motsvarande överväganden torde även kunna motivera en beskattning av snacks. Även det förhållandet att snacks och vissa former av choklad- och konfektyrvaror utgör substitut talar för en sådan beskattning. Beskattningen skulle kunna ske inom ramen för den särskilda varuskatten. Mot en beskattning av snacks talar, såsom KIS anført, i första hand att svårlosta avgränsningsproblem kan befaras. Varugruppen låter sig i många fall inte helt lätt skiljas från vissa bröd- och potatisprodukter som det inte finns några bärande skäl att punktbeskatta. Mot en beskattning talar också de relativt blygsamma intäkter som en beskattning skulle medföra. Under år 1987 uppgick snacksförsäljningen i Sverige till ca 900 milj. kr. En beskattning av snacks som i skattebelastning motsvarar beskattningen av choklad- och konfektyrvaror skulle, vid oförändrad konsumtion, inbringa ca 60 milj. kr. per år till statskassan. Det förhållandet att denna varugrupp innehåller en rad olika produkter som skiljer sig från varandra ifråga om vikt etc. torde dessutom medföra svårigheter såvitt avser den tekniska utformningen av en punktskatt. Vissa av de konkurrensneutralitets- och gränsdragningsproblem som jag berört skulle eventuellt kunna minskas genom förändringar i den befintliga lagstiftningen. Andra är emellertid av sådan natur att de kanske inte ens genom genomgripande reformer kan lösas. Med hänsyn härtill, samt mot bakgrund av att jag anser det angeläget att antalet punktskatter minskas, finner jag i likhet med KIS det motiverat att föreslå ett slopande även av den särskilda varubeskattningen av choklad- och konfektyrvaror samt vissa söta kex, småkakor och wafers. Skattens slopande bör komma konsumenterna till del varför jag även på detta område avser att föreslå regeringen att ge statens pris- och konkurrensverk i uppdrag att inför skattens slopande föranstalta om en särskild prisövervakning på detta område.

Såsom generaltullstyrelsen påpekat bör även lagen om avgift vid införsel av vissa bakverk upphävas när den särskilda beskattningen av choklad- och konfektyrvaror samt vissa söta kex, småkakor och wafers slopas. Denna chokladutjämningsavgift har till uppgift att fördyra importvarorna på samma sätt som den särskilda varuskatten fördyrar inhemska, i sig inte varuskattebelagda, bakverk vari använts varuskattebelagda chokladmassor. Jag föreslår därför att denna lag upphör att gälla när den särskilda varuskatten slopas.

Förslaget att slopa den särskilda varuskatten på detta område innebär att vissa smärre ändringar måste göras i lagen om prisreglering på jordbrukets område och i förordningen om utjämning av industrins kostnader för jordbruksråvaror. Eftersom denna lagstiftning för närvarande är föremål för stora förändringar får regeringen senare återkomma till nu aktuella följdändringar. Jag har i denna fråga samrått med chefen för jordbruksdepartementet.

Mitt förslag: Dryckesskatten på läskedrycker och bordsvatten slopas.

KIS:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran eller tillstyrkt förslaget.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt lagen (1977:306) om dryckesskatt skall skatt erläggas till staten vid omsättning inom landet och vid införsel av bl.a. läskedrycker. Skatten på läskedrycker utgår per liter med 40 öre för kolsyrad läskedryck och med 20 öre för annan läskedryck. Skatteuppbörden från läskedrycker och bordsvatten var under budgetåret 1987/88 181 milj. kr. Antalet skattskyldiga för malt- och läskedrycker var 34.

Skälen för mitt förslag: Skatt på läskedrycker infördes 1940. Utformningen av denna beskattning har i huvudsak varit oförändrad allt sedan dess tillkomst. Skatten på lättöl avskaffades under år 1988 bl.a. med hänsyn till önskemålet att styra över konsumtionen till alkoholsvaga produkter. Lättölet är en vanlig måltidsdryck och det kan därför från konkurrenssynpunkt anses angeläget att andra vanliga måltidsdrycker erhåller en med lättölet likartad skattemässig behandling. Så är för närvarande inte fallet eftersom s.k. bordsvatten beskattas i enlighet med vad som gäller för läskedrycker. Ett slopande enbart av dryckesskatten på bordsvatten torde dock komma att medföra vissa gränsdragningsproblem. Härvid tänker jag i första hand på det förhållandet att det finns olika former av smaksatt bordsvatten på marknaden. Dessa produkter låter sig inte alltid helt lätt skiljas från läskedryckerna. Läskedrycker kan, i motsats till lättöl och bordsvatten, inte entydigt anses som en måltidsdryck. De konkurrensneutralitetsskäl som jag tidigare angivit kan därför inte ensamt motivera ett slopande av skatten på läskedrycker. En med läskedrycker konkurrerande produkt är emellertid drycker som framställs från automater av s.k. postmixtyp. Sådana drycker omfattas inte av dryckesskatten, och en beskattning av sådana drycker skulle bli komplicerad. Konkurrenssnedvridningen torde från teknisk synpunkt bäst lösas genom att även läskedrycker befriades från dryckesskatt. Jag anser således i likhet med KIS att skäl föreligger för att slopa dryckesskatten på såväl bordsvatten som läskedrycker. Jag förutsätter att slopandet av dryckesskatten slår igenom på dessa dryckers konsumentpris.

3.11 Videoskatten

Mitt förslag: Skatten på videobandspelare slopas.

KIS:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt lagen (1982:1200) om skatt på video-

bandspelare skall videorskatt betalas vid omsättning eller uthyrning inom landet eller vid införsel till landet av videobandspelare, inbegripet videoutuners och videomonitorer med inbyggd utrustning för inspelning eller återgivning av videosignaler. Videorskatt utgår med 600 kr. per bandspelare. Skattesatsen är oberoende av priset på bandspelaren och det är utan betydelse om bandspelaren är ny eller begagnad när skattskyldigheten inträder. Skatteintäkterna för år 1989 uppgick till 185 milj. kr. Antalet skattskyldiga var 24.

Skälen för mitt förslag: Skatt på videobandspelare infördes 1983. Införandet av skatten får ses mot bakgrund av de övergripande ekonomiska åtgärder som den då nyttillträdde regeringen företog under slutet av 1982. Punktskatten på videobandspelare tillkom inte i syfte att styra konsumtionen utan fick i första hand ses som en intäktskälla för staten. Jag anser att det nu finns ekonomiska möjligheter att slopa skatten. För att skatten slopas talar det generella önskemålet att minska antalet punktskatter i samband med att skattesystemet nu reformeras. Slopandet av skatten bör komma konsumenterna till del genom sänkta priser på videobandspelare. I likhet med vad jag anfört beträffande slopandet av den särskilda varuskatten avser jag att föreslå regeringen att ge statens pris- och konkurrensverk i uppdrag att genomföra särskild prisövervakning på detta område när skatten slopas.

3.12 Kassettskatten

Mitt förslag: Skatten på kassetband slopas.

KIS:s förslag överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran. *Stiftelsen Svenska Filminstitutet* har anfört att om filmområdet beläggs med mervärdesskatt samtidigt som kassettskatten avskaffas uppkommer frågan om hur Filminstitutets verksamhet skall finansieras. *Sveriges Videodistributörers Förening* och *Svenska Teaterförbundet* har framhållit att lagen om skatt på vissa kassetband bör ersättas av en civilrättslig avgift på tomkassetter.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband (LSK) skall skatt erläggas vid omsättning eller uthyrning inom landet eller vid införsel till landet av inspelade eller oinspelade videokassetband och oinspelade ljudkassetband. Kassettskatten för videokassetband är 15 kr. per band och för ljudkassetband 1 kr. 50 öre per band. Skattesatsen är densamma oavsett bandets speltid. Avdrag medges i deklarationen bl.a. för skatt som redovisats på band för vilka sådan avgift som avses i 1982 års film- och videoavtal, med de ändringar och tillägg som följer av den 22 december 1988 slutet avtal, erlagts till stiftelsen Svenska Filminstitutet. Avgiften till Svenska Filminstitutet, SFI-avgiften, betalas bl.a. av den som bedriver yrkesmässig uthyrning av videogram och utgår för de videogram som utges genom att föras ut i handeln för uthyrning till kunder för enskilt bruk. Avgiften är 60 kr. för varje videogram som innehåller en långfilm enligt särskilt angiven definition. För videogram som innehåller en kortfilm är avgif-

ten 36 kr. För videogram som säljs utgår fr.o.m. den 1 juli 1989 SFI-avgift med 20 kr. Avgiftsmedlen skall finansiera verksamhet vid Svenska Filminstitutet. I LSK finns bestämmelser om kompensation. Dessa riktar sig till sådana som inte är registrerade hos RSV och som betalar SFI-avgift till Svenska Filminstitutet. Kompensation utgår med belopp som motsvarar den kassettskatt som erlagts för bandet. Ansökan om kompensation görs hos RSV. Skatteintäkterna för år 1989 uppgick till 165 milj. kr. Antalet skattskyldiga var 184.

Skälen för mitt förslag: Kassettskatten infördes 1982. I propositionen 1981/82:159 där den nya skatten föreslogs angavs att den kraftigt ökande hemkopieringen av musik och bild lett till förfång för rättighetsinnehavare av olika slag genom att deras verk och prestationer utnyttjades på ett sätt som inte varit avsett. Kopieringsverksamheten ansågs också försämra möjligheterna till ett brett utbud av musik på fonogram samt kulturpolitiskt angelägen film- och videoproduktion. Departementschefen ansåg att dessa negativa verkningar av hemkopieringen skulle kompenseras genom direkt ekonomisk ersättning till grupper av rättighetsinnehavare och genom andra insatser på bl.a. musik- och filmområdena. Kassettskatten skulle skapa ekonomiskt utrymme för dessa åtgärder. Departementschefen ansåg också att en beskattning av kassetthand var motiverad av statsfinansiella skäl. Riksdagen ställde sig bakom dessa uttalanden (rskr. 1981/82:359).

Ljud- och videokassetthand punktbeskattas i flera andra europeiska länder. Närliggande länder som Danmark och England har dock inte någon sådan beskattning. Skattesatsen är högre i Sverige än t.ex. i Västtyskland. Det förhållandet att det i närliggande länder går att köpa kassetthand skattefritt eller med en väsentligt lägre skattebelastning har, enligt uppgifter som KIS inhämtat från branschen, medfört en ökad smuggling av kassetthand. Uppgifter som KIS inhämtat från tullverket och RSV bekräftar i viss mån branschens uppfattning. De insmugglade kassetthand kan sedan säljas på den svenska marknaden till ett väsentligt lägre pris än vad som annars är möjligt. Förhållandet är till förfång för den seriösa handeln med kassetthand. Smugglingen innebär också att tullmyndigheten måste avsätta inte oväsentliga resurser för bekämpning av densamma.

Såsom jag tidigare anförat var det huvudsakliga motivet för införandet av kassettskatten att skapa ekonomiska förutsättningar att kompensera rättighetsinnehavare av olika slag för att deras verk, till följd av hemkopieringen, utnyttjas på ett sätt som inte varit avsett. Enligt LSK medges, såsom jag redovisat ovan, avdrag i deklarationen för den skatt som redovisats på videokassetthand för vilka avgift till Svenska Filminstitutet utgått. Videofilmuthyrarna har således möjlighet att avmagnetisera de band som tidigare använts i uthyrningsverksamheten och sälja dessa i obeskattat skick till priser som väsentligt understiger dem som den vanliga handeln kan erbjuda.

Skattens utformning har således kommit att medföra vissa konkurrensneutralitetsproblem. För det fall kassettskatten skall behållas även fortsättningsvis bör åtgärder vidtas i syfte att komma till rätta med de olägenheter som jag har beskrivit. Detta torde dock inte kunna ske utan att lagstiftningen blir svårtillgänglig. Väsentliga tillämpnings- och kontrollproblem kan också förutses. Redan nu medför bestämmelserna om kompensation en belastning

för RSV. Kassettskatten ger relativt blygsamma statsintäkter. Skattens andel av konsumentpriset har under senare år blivit allt större. Kassettskatten i sig kan inte antas bidra till att stärka upphovsrätten. Skatten utgör enligt min mening inte heller en förutsättning för den kompensation till rättighetsinnehavare som omnämndes i lagmotiven. Det bör finnas andra sätt att kompensera rättighetshavarna enligt de intentioner som riksdagen uttryckt i lagstiftningsärendet om kassettskatten. Kopplingen mellan kassettskatten och 1982 års film- och videoavtal kan inte anses motivera skatten, och ett avskaffande av skatten kan enligt min mening inte utgöra ett hinder mot SFI-avgiftens fortbestånd. Med hänsyn till vad jag nu anfört anser jag, i likhet med KIS, att kassettskatten bör slopas. Jag förutsätter att slopandet av kassettskatten slår igenom på konsumentpriset.

3.13 Stämpelskatten vid förvärv av skepp

Mitt förslag: Stämpelskatten vid förvärv av skepp slopas.

Skälen för mitt förslag: Enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter tas stämpelskatt ut vid förvärv av skepp och andelar i skepp med vissa särskilt angivna undantag. Skatten är tio kr. för varje fullt tusental kronor av skeppets värde vid tiden för förvärvet, dock lägst femtio kronor. Såväl köpare som säljare är skattskyldiga och solidariskt ansvariga för skattens betalning.

Sveriges redareförening har hemställt att stämpelskatten vid förvärv av skepp slopas eftersom någon motsvarande skatt inte tas ut vid förvärv av t.ex. flygplan eller andra transportmedel och då importen av utländskt skepp är skattebefriad. Enligt redareföreningen är vidare det administrativa arbetet med skatten betungande för både redare och myndighet. *RSV*, *sjöfartsverket*, *transportrådet* och *Stockholms tingsrätt (sjöfartsregistret)* har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran.

Frågan om slopande av stämpelskatten på skepp togs upp i den sjöfartspolitiska propositionen 1979/80:166 s. 54–55. Där avvisades ett förslag om att slopa skatten. I stället förordades en mer liberal praxis i fråga om de beslut om befrielse från skatten som regeringen kan meddela med stöd av 42 § stämpelskattelagen. Befrielse från skatten har därefter också medgetts i ett utökat antal fall. Betydande gränsdragningssvårigheter har därvid emellertid uppstått. Enligt min mening är nuvarande ordning otillfredsställande. Jag anser därför att den mest lämpliga åtgärden är att helt avskaffa skatten. Intäktsbortfallet torde uppgå till ca 38 milj. kr. beräknat efter de genomsnittliga skatteintäkterna per år under de senaste fem åren.

Mitt förslag: Vid omsättning av aktier och vissa andra värdepapper halveras skatten och tas ut med fem promille av överlåtelsesumman (vederlaget).

Vid omsättning av köp- och säljoptioner som avser aktier, aktieindex eller konvertibla skuldebrev skall skatt tas ut med en procent av vederlaget för optionen.

Bakgrunden till mitt förslag: Enligt gällande regler i lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper (LVP) tas skatt ut på bl.a. omsättning av aktier, konvertibla skuldebrev, skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning, skuldebrev förenade med optionsrätt till köp av aktier, teckningsbevis, interimisbevis, emissionsbevis, inköpsrättsbevis, optionsbevis, terminkontrakt, som avser aktier, aktieindex eller konvertibla skuldebrev med en procent av överlåtelsesumman (vederlaget) i såväl säljledet som i köpledet. Vid omsättning av köp- och säljoptioner som avser aktier, aktieindex eller konvertibla skuldebrev tas skatt ut med två procent av vederlaget för optionen.

I propositionen 1989/90:83 om ändringar i LVP har regeringen utlovat att under våren 1990 föreslå riksdagen att omsättningsskatten på aktiemarknaden skall halveras fr.o.m. den 1 januari 1991.

Skälen för mitt förslag: Den 1 januari 1984 infördes skatt på omsättning av aktier. Skatteuttaget har sedermera höjts och skatteunderlaget breddats. En särskild punktskatt på värdepappershandeln motiverades av den kraftiga kursuppgången och den höga aktiviteten på aktiemarknaden under början och mitten på 1980-talet. Från 1979 till 1986 steg omsättningen från ca 2 miljarder kr. till 142 miljarder kr. per år. Under samma period steg börsvärdet i genomsnitt med 35 % per år, eller från 44 miljarder kr. till 433 miljarder kr. Devalveringarna 1981 och 1982 och de på devalveringarna följande vinstökningarna hos företagen var av avgörande betydelse för den kursutveckling som ägde rum. Den strama ekonomiska politik som fördes under de efterföljande åren krävde betydande återhållsamhet från löntagarna när det gällde löneökningar. Fördelningspolitiska skäl talade sålunda för att även den finansiella sektorn skulle lämna ett större bidrag till den allmänna sektorn.

De problem som motiverade ett införande och sedermera en höjning av värdepappersskatten har minskat i betydelse. Aktiviteten på aktiebörsen har dämpats under senare år. I synnerhet gäller detta för aktier i små och medelstora företag. I vissa aktier är omsättningen så låg att en fungerande handel är svår att upprätthålla. Kursutvecklingen har också varit betydligt mer dämpad under senare tid. Fondbörsens roll som en likvid marknadsplats för svenska aktier är av stor betydelse för en fortsatt god riskkapitalförsörjning. Slopandet av valutaregleringen och den fortgående internationella integrationen på det finansiella området förstärker behovet av en väl fungerande aktiemarknad. Skattereformen kommer att medföra att beskattningen av

den finansiella sektorn effektiviseras. Jag anser därför att omsättningsskatten på aktier och andra värdepapper som avses i 1 § första stycket a) LVP samt på köp- och säljoptioner som avser aktier, aktieindex eller konvertibla skuldebrev bör halveras.

3.15 Ikraftträdande

De förslag till lagändringar avseende punktskatter på energiområdet som behandlas i avsnitt 3.2–3.9 bör träda i kraft den 1 januari 1991.

Den särskilda varuskatten, dryckesskatten på läskedrycker och bordsvatten, videaskatten, kassettskatten och stämpelskatten vid förvärv av skepp bör av statsfinansiella och stabiliseringspolitiska skäl tas ut även under år 1991 och 1992 och följaktligen slopas den 1 januari 1993. De förändrade avdragsreglerna beträffande dryckesskatten och tobaksskatten bör dock träda i kraft den 1 januari 1991.

Förslaget om en halvering av skatten på omsättning av vissa värdepapper på aktiemarknaden bör träda i kraft den 1 januari 1991 och tillämpas på värdepappershandel där avslut sker efter ikraftträdandet.

Vissa remissinstanser har framfört önskemål om kompensationsregler eller andra övergångsregler när den särskilda varuskatten, dryckesskatten på läskedrycker och bordsvatten, videaskatten och kassettskatten slopas. Med hänsyn till den långa tid som ligger mellan offentliggörandet av förslaget och ikraftträdandet bör det vara möjligt för branscherna att anpassa sin lagerhållning av dessa varor med hänsyn till skatternas avskaffande. Jag anser därför att skäl inte föreligger att föreslå sådana regler.

4 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt,
2. lag om upphävande av vissa författningar på mervärdeskatteområdet,
3. lag om särskilt bidrag till kommuner,
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om ändring i taxeringslagen (1990:000),
6. lag om ändring i lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
7. lag om koldioxidskatt,
8. lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt,
9. lag om ändring i lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt,
10. lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt,
11. lag om ändring i lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik,
12. lag om svavelskatt,
13. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
14. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
15. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

16. lag om upphävande av lagen (1941:251) om särskild varuskatt,
17. lag om upphävande av lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol,
18. lag om upphävande av lagen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk,
19. lag om ändring i lagen (1977:306) om dryckesskatt,
20. lag om ändring i lagen (1961:394) om tobaksskatt,
21. lag om upphävande av lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare,
22. lag om upphävande av lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband,
23. lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
24. lag om ändring i lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper.

Lagrådet har granskat de under 1 och 3–12 upptagna lagförslagen. Övriga lagförslag är av den beskaffenheten att lagrådets hörande skulle sakna betydelse. Yttrande från lagrådet behöver därför inte inhämtas över dessa förslag.

5 Specialmotivering

5.1 Lagen om mervärdeskatt

Kommittén för indirekta skatter har i sitt betänkande anmärkt, att ML är i behov av en genomgripande teknisk översyn och att det av tidsskäl inte varit möjligt för kommittén att genomföra en sådan översyn. Det här lämnade förslaget till författningsändringar vilar i huvudsak på kommitténs förslag. Liksom detta inskränker sig således förevarande förslag i princip till att avse sådana ändringar som är nödvändiga för genomförandet av de materiella ändringar som här är aktuella. Jag delar kommitténs uppfattning om behovet av en genomgripande teknisk översyn. Som jag redan tidigare framhållit har en särskild utredare tillkallats med uppgift att göra en sådan översyn.

1 §

Ordet införsel har bytts ut mot import. Ändringen föranleds av att vissa tjänster föreslås bli importbeskattade. Begreppet införsel, som endast avser import av varor, har därmed en alltför begränsad räckvidd.

Bemyndigandet för regeringen att förordna om mervärdeskatt i samband med utförsel har slopats. Denna ändring har behandlats i avsnitt 2.7. Samtidigt föreslås upphävande av den med stöd av bemyndigandet utfärdade förordningen (1968:591) om mervärdeskatt i vissa fall vid utförsel. Förordningens bestämmelser föreslås i sak överförda till 2 a § sista stycket, 14 § och 18 § sista stycket.

2 §

Ändringarna i första stycket föranleds av att skattepliktens omfattning och utformning ändras.

För att bestämmelserna om fastställelse av skatt m.m. skall kunna tillämpas även vid beskattning av import av tjänster enligt 60 § har i andra stycket angivits att också den som har att erlagga sådan skatt är skattskyldig. Konsekvenserna av denna ändring behandlas även i anslutning till specialmotive-ringarna till 17 och 60 §§.

Bemyndigandet i det nuvarande tredje stycket har slopats. Detta har kommenterats i avsnitt 2.7.

I det nuvarande fjärde stycket finns bestämmelser om frivilligt inträde i mervärdeskattesystemet för fastighetsägare vid uthyrning eller bostadsrättsupplåtelse av fastighet för stadigvarande användning i sådan verksamhet som medför skattskyldighet för nyttjanderättshavaren. Denna möjlighet till frivilligt inträde föreslås bli utsträckt till att gälla i vissa fall, även om nyttjanderättshavarens verksamhet inte medför skattskyldighet. De fall som avses är uthyrning eller bostadsrättsupplåtelse åt primär- och landstingskommuner samt åt staten. Med staten avses annan statlig myndighet än de statliga affärsverken. Det framgår av föreslagna 3 § tredje stycket. Enligt den bestämmelsen skall de statliga affärsverken utgöra självständiga skattesubjekt. I specialmotiveringen till bestämmelsen anges vad som skall förstås med statlig myndighet. Genom regleringen i 3 § begränsas i praktiken beskattningsområdet såvitt avser statliga myndigheter, till att avse uthyrning eller bostadsrättsupplåtelse åt sådana myndigheter som omfattas av det särskilda kompensationsystem som behandlats i avsnitt 2.3.2. Primär- och landstingskommuner kommer att få avdragsrätt enligt föreslagna 18 a § för här aktuell mervärdeskatt. Det nuvarande kravet på stadigvarande användning kvarstår. Det kravet gäller således här användningen i kommunens eller myndighetens verksamhet över huvud taget. Vad som bortfaller är kravet på verksamhetens art i dessa fall. Bestämmelserna har utformats i enlighet med vad *lagrådet* förordat i sitt yttrande.

Förslaget syftar till att säkerställa konkurrensneutralitet vid kommunernas eller statens val mellan verksamhet på egna respektive upplåtna fastigheter. Mitt förslag överensstämmer i sak med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 219 f och 234).

Denna paragraf reglerar skattskyldigheten. Nuvarande sista stycket är dock en hänvisning till bestämmelser om skatt vid införsel. Stycket behövs inte och bör därför utgå.

I enlighet med vad *lagrådet* föreslagit bör orden "tills vidare" utgå i nuvarande fjärde och sjätte styckena. Det bör framhållas att särskilda skäl enligt sjätte stycket i dess nuvarande lydelse i allmänhet inte längre kan anses föreligga då förhållandena vid tiden för beslutet om skattskyldighet inte ändras framöver. Detta kan vara fallet då skattskyldighet medgivits för att möjliggöra avdragsrätt under uppbyggnadsskedet av en verksamhet utan att någon verksamhet sedan påbörjas inom rimlig tid. Skattemyndigheten kan då bestämma att beslutet om skattskyldighet skall upphöra att gälla. Någon förändring av denna ordning är inte avsedd.

Ändringarna i tredje stycket, vilka i huvudsak överensstämmer med kommitténs förslag, är i allt väsentligt en följd av att skatteplikten på tjänsteområdet utvidgas. I detta stycke anges tjänster som räknas som exporttjänster trots att de utförs i Sverige. För merparten av dessa tjänster gäller enligt anvisningarna att export i sådant fall anses föreligga endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

Paragrafen innehåller enligt den föreslagna ordalydelsen ingen begränsning till omsättning av skattepliktiga varor och tjänster. Erforderlig begränsning uppnås emellertid genom att skattskyldigheten för export är i 2 § andra stycket begränsad till att avse den som omsätter vara eller tjänst som är skattepliktig eller kvalificerat undantagen från skatteplikt. Mot bakgrund härav och införandet av generell skatteplikt för tjänster har hänvisningarna till bestämmelserna om skatteplikt tagits bort i förevarande paragrafs nuvarande tredje stycke 2), 5), 9) och 10). Ändringarna i 1) är gjorda närmast i förtydligande syfte. Denna punkt kommer att få ökad betydelse i och med att skatteplikten enligt förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdesskatt för hamn- och flygplatsverksamhet överförs till ML och förordningen upphävs. Exportbestämmelserna i 5 § första meningen i förordningen motsvaras i ML av förevarande punkt. Denna kommer att omfatta t.ex. den skatteplikt som följer av här föreslagna punkt 8 andra stycket d av anvisningarna till 8 § avseende upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats. Ändringen i 3) är en konsekvens av att förmedling av tjänster förs in under skatteplikten. Ändringen i 4) är en följd av att skatteplikten föreslås utsträckt till att även gälla personbefordran. Den närmare innebörden av bestämmelsen i denna del framgår av vad som sägs i avsnitt 2.2.3. om internationell personbefordran. Resgodsbefordran bör ses som en del av personbefordran. Bestämmelsen i föreslagna punkten 6) motsvarar 5 § andra meningen i förordningen om skattskyldighet till mervärdesskatt för hamn- och flygplatsverksamhet. Denna förordning föreslås som tidigare nämnts upphävd. Nuvarande punkten 7) angående lagring har kompletterats med förvaring, detta för att undvika tillämpningsproblem. Som en följd av att 10 § upphävs, slopas hänvisningen i nuvarande punkten 9).

Den föreslagna punkten 12) i tredje stycket motsvarar den nuvarande punkten 11) men har utvidgats, främst med hänsyn till den utvidgade skatteplikten för immateriella rättigheter. I förhållande till lagrådsremissen har emellertid gjorts den ändringen att upphovsrätter undantas från skatteplikt inte bara såvitt avser upphovsmannens transaktioner utan generellt. Endast vissa upphovsrätter kvarstår i förslaget som skattepliktiga. Som *lagrådet* påpekat är rätten till datasystem och datorprogram att anse som en sådan rättighet enligt upphovsrättslagen, om systemet eller programmet har sådan originalitet att s.k. verkshöjd föreligger. I enlighet med lagrådets yttrande bör därför exportbestämmelsens nuvarande lydelse om system och program omformuleras till att endast gälla enkla, upphovsrättsligt oskyddade system och program. Därigenom undviks således en dubbelreglering av de skyddade systemen och programmen.

Nuvarande tredje stycket punkten 12) angående automatisk databehandling har utsträckts till att även gälla systemering eller programmering för automatisk databehandling. I en ny punkt tas därefter upp tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare. Denna punkt avser tillhandahållande av alla slag av information, således även datorbaserad information. Utformningen av dessa båda punkter är gjord i enlighet med *lagrådets* yttrande. Den föreslagna punkten 16) gäller annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförbar art. Denna punkt avser sådana tjänster i vidsträckt bemärkelse. Vissa av de föregående punkterna kan i och för sig falla in under denna punkt. Tills vidare bör dock förevarande stycke ges denna utformning för att i möjligaste mån undgå tillämpningsproblem.

I det femte stycket finns särskilda exportbestämmelser angående reparationer m.m. av utländska lastbilar eller släpvagnar till sådana. Med hänsyn till att skatteplikten föreslås utvidgad till att även gälla personbefordran, föreslås här att dessa exportbestämmelser även blir tillämpliga på utländska bussar och släpvagnar till sådana. Detta förslag fanns inte i *lagrådsremissen*.

Det föreslagna sista stycket motsvarar bestämmelser i förordningen (1968:591) om mervärdesskatt i vissa fall vid utförsel. Denna förordning föreslås upphävd som en konsekvens av att bemyndigandet i 1 § slopas. Förslaget överensstämmer i sak med nuvarande ordning. I enlighet med *lagrådets* yttrande har lydelsen jämkats i förhållande till lydelsen i *lagrådsremissen*. Innebörden av regleringen är följande. Enligt förevarande paragraf andra stycket 4) räknas som export leverans av varor inom landet för bl.a. försäljning på fartyg i utrikes trafik. I samma stycke 3) finns dessutom en bestämmelse om att som export räknas leverans av vara inom landet i frihamn. Bestämmelsen gäller vara som inte är avsedd att användas i frihamnen. I det föreslagna sjunde stycket görs emellertid undantag från bestämmelserna i andra stycket såvitt avser leverans av annat än vissa särskilt uppräknade varor till fartyg i viss internordisk trafik. Sådana leveranser räknas inte som export och mervärdesskatt skall alltså utgå trots bestämmelserna i andra stycket. Beträffande leveranser av de i sjunde stycket särskilt uppräknade produkterna gäller emellertid bestämmelserna i andra stycket. Dessa leveranser räknas således som export och föranleder därmed inte någon utgående skatt. Bestämmelserna i sjunde stycket är utformade så att de blir tillämpliga beträffande leveranser såväl till fartyg på linje mellan Sverige och annat nordiskt land som till fartyg på annan internordisk linje. Den som levererar till fartyget har avdragsrätt enligt ML:s allmänna regler för ingående skatt. Den som försäljer varor från fartyget får anses tillhandahålla dessa som export enligt förevarande paragraf första eller fjärde stycket. För ingående skatt hänförlig till försäljningen föreligger enligt ML:s allmänna regler avdragsrätt. Av föreslagna 18 § sista stycket framgår emellertid att säljaren saknar rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på sådana varor som inte särskilt räknas upp i förevarande paragraf sjunde stycket och som således beskattats vid leveransen till fartyget.

I ett nytt tredje stycke anges att för verksamhet som bedrivs av statligt affärsverk är verket skattskyldigt. Vidare anges att när det i lagen talas om staten avses inte sådant verk. Bestämmelserna är utformade i enlighet med vad som förordas i *lagrådets* yttrande. Angående innebörden och konsekvenserna av bestämmelserna vill jag anmärka följande.

Bestämmelserna är att se som en specialreglering beträffande de statliga affärsverken. Varje affärsverk kommer att utgöra ett självständigt skattesubjekt i mervärdesskattesammanhang. För staten i övrigt upprätthålls emellertid den nuvarande huvudprincipen nämligen att staten utgör ett enda subjekt.

Syftet med specialregleringen är främst att uppnå konkurrensneutralitet mellan å ena sidan privata företag och å andra sidan affärsverken. Genom att varje affärsverk kommer att utgöra ett självständigt skattesubjekt blir samma regler tillämpliga som när det gäller privata företag. Affärsverken kommer således att debiteras mervärdeskatt vid tillhandahållanden från annan statlig myndighet. Bestämmelserna om uttagsbeskattning och importbeskattning blir tillämpliga på affärsverken i samma mån som på privata företag.

Affärsverken blir skattskyldiga oavsett om kunden är en statlig myndighet eller någon annan. Detta torde emellertid komma att sakna större betydelse från konkurrenssynpunkt. Det beror på att flertalet myndigheter som inte blir självständiga skattesubjekt kommer att få automatisk kompensation för ingående mervärdeskatt på sätt som anges i avsnitt 2.3.2. Detta kompensationsystem är ett internt redovisningsförfarande inom staten.

Det nu nämnda kompensationsystemet kommer inte att omfatta affärsverken. Dessa myndigheter kommer därför – i motsats till övriga statliga myndigheter – att få avdragsrätt för ingående skatt enligt ML:s allmänna regler (jfr föreslagna 18 a §).

Affärsverken utgörs för närvarande av postverket, televerket, luftfartsverket, affärsverket FFV, domänverket, statens vattenfallsverk, sjöfartsverket och statens järnvägar. Framdeles kan det bli aktuellt att i specialregleringen ta in även andra myndigheter än affärsverken.

Beträffande staten i övrigt gäller, som tidigare nämnts, att när det i ML talas om staten avses inte de statliga affärsverken. Med uttrycket staten förstås således de statliga myndigheter som inte är affärsverk. Begreppet statlig myndighet har här samma innebörd som i grundlagarna och förvaltningslagen (1986:223), dvs. som statliga myndigheter anses alla organ som tillhör den offentliga statliga organisationen. Detta inkluderar t.ex. de allmänna försäkringskassorna men inte organ som är organiserade i privaträttsliga former, t.ex. statliga aktieföretag, stiftelser eller liknande. Även om ett sådant organ har anförtrodd offentliga förvaltningsuppgifter eller t.o.m. myndighetsutövning med stöd av 11 kap. 6 § RF, är det inte en myndighet i RF:s mening.

Staten, i den här angivna betydelsen, kommer alltså att liksom nu utgöra ett enda skattesubjekt. Tillhandahållanden av varor eller tjänster inom staten utgör således inte omsättning i ML:s mening. Staten, men inte affärsver-

ken, föreslås undantagna från bestämmelserna om uttagsbeskattning såvitt avser ianspråktagande av egna varor och tjänster för eget behov samt från bestämmelserna om skatt vid import av tjänster (jfr punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § resp. 60 § tredje stycket). På grund av det förut nämnda kompensationsystemet föreslås staten – i motsats till affärsverken – inte få rätt till avdrag enligt ML för ingående skatt, även om den hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet för staten (jfr 18 a § första stycket).

4 §

Ändringen är av redaktionell natur. Bestämmelserna i nuvarande punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 41 § KL föreslås i samband med inkomstskattereformen bli överförda till punkt 1 anvisningarna till 24 § KL.

5 §

Inledningsvis bör anmärkas att verksamhetsbegreppet enligt förslaget inte längre knyter an till förvärvskälla enligt KL. Detta sker genom att första stycket av anvisningarna till förevarande paragraf upphävs. Genom bestämmelserna i 75 § kommer begreppet verksamhet att få samma innebörd som i den nya lydelsen av 18 § KL. Detta behandlas i specialmotiveringen till nämnda anvisningar.

Den nuvarande första meningen i 5 § angående redovisningsperioder föreslås bilda ett eget stycke. I det följande stycket anges först den nuvarande huvudregeln om att redovisning skall ske genom att en deklaration för varje verksamhet avges. Därefter föreslås en särskild bestämmelse avseende verksamhet som bedrivs av primär- eller landstingskommun. Denna bestämmelse har kommenterats i avsnitt 2.3.3. Bestämmelsen innebär att en kommun skall avlämna en enda mervärdeskattedeclaration för sina verksamheter.

Vidare föreslås att den nuvarande bestämmelsen om möjlighet att redovisa samtliga verksamheter i en deklaration utgår. I stället anges att skattemyndigheten kan besluta om undantag från huvudregeln om en deklaration för varje verksamhet eller om undantag från den särskilda bestämmelsen avseende kommunerna. Ett sådant beslut kan meddelas på ansökan eller självant. Förslaget innebär den förändringen att ett frångående av huvudregeln inte behöver innebära att samtliga verksamheter skall redovisas gemensamt. För en kommuns redovisning kan ett beslut innebära att vissa verksamheter redovisas för sig eller gemensamt i stället för i sådan deklaration som skall lämnas enligt den speciella bestämmelsen för kommuner.

Det nya sista stycket är betingat av att vissa tjänster föreslås bli importbeskattade i 60 §. För samtliga importörer av sådana tjänster gäller att skatten skall redovisas som utgående skatt. För importörer, som är skattskyldiga även för annat än tjänsteimporten, är skatten dessutom att anse som ingående skatt. I annat fall skulle det inte föreligga möjlighet till den avdragsrätt som följer av 60 § fjärde stycket. Denna avdragsrätt kommenteras i specialmotiveringarna till 17 och 60 §§.

Övriga ändringar är av redaktionell art.

De nuvarande bestämmelserna föreslås utgå. Det är en konsekvens av det i avsnitt 2.5 föreslagna reformerade redovisningsförfarandet. Bestämmelsen i andra stycket nuvarande anvisningarna till paragrafen föreslås överförda till denna. I samband därmed har gjorts en redaktionell förändring av den överförda bestämmelsen.

7 §

En grundval för reformeringen av mervärdeskatten är en generell beskattning av i princip all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. En sådan ordning innebär att varor och tjänster är skattepliktiga om inte annat anges för visst slag av vara eller tjänst. Denna generella skatteplikt gäller såvitt avser varor redan enligt den nuvarande lydelsen av 7 § första stycket. Den nuvarande uppräknningen i 10 § ML av skattepliktiga tjänster bör mot bakgrund av det nu sagda ersättas av att en generell skatteplikt fastslås i 7 § första stycket för jämväl tjänster. En sådan förändring av ML:s systematik medför att det i lagen måste anges inte bara vad som skall förstås med vara utan även vad som skall förstås med tjänst. Mitt förslag överensstämmer i sak med kommitténs (betänkandet del I s. 153 f. och del II s. 101).

I andra och tredje styckena finns bestämmelser om vad som skall förstås med vara. I likhet med kommittén finner jag att även kyla bör, i enlighet med vad som är gängse internationellt, anges utgöra vara. Liksom kommittén finner jag att varubegreppet tills vidare inte bör utsträckas till att avse även fastighet. I likhet med EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv bör tjänstebegreppet definieras negativt. I ett nytt sista stycke bör sålunda anges att med tjänst förstås annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet än vara eller fastighet. Denna formulering avviker något från kommitténs förslag men har exakt samma innebörd.

Definitionerna av vara och tjänst medför följande. Endast överlåtelse av äganderätt till fastighet faller utanför den generella skatteplikten. Vid annan yrkesmässig omsättning regleras skatteplikten genom undantagen från skatteplikt i föreslagna 8 §. Med omsättning av en vara förstås – i likhet med vad som är fallet med EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv – enbart överlåtelse av äganderätten till varan. Som omsättning av tjänst avses således exempelvis upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara eller fastighet. Detsamma gäller upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter. Mot bakgrund av det nu sagda föreslås att det nuvarande fjärde stycket utgår. Samtliga transaktioner med där angivna rättigheter kommer att betraktas som omsättning av tjänst. Det bör framhållas att förmedling av såväl skattefria varor som fastigheter är att hänföra till tjänstebegreppet. Det medför att exempelvis en fastighetsmäklares förmedling av en fastighet är att anse som omsättning av tjänst. Det kan här anmärkas att sådan tjänst inte är undantagen från skatteplikt enligt 8 §. Fastighetsmäklartjänster har även behandlats i avsnitt 2.2.6.

I paragrafen anges samtliga varor och tjänster som undantas från skatteplikt. I överensstämmelse med varu- och tjänstebegreppens konstruktion innebär undantagen följande. Ett undantag för ett visst slag av vara innebär att från skatteplikt undantas överlåtelse av äganderätten till en sådan vara. Härtill kommer att enligt 58 § skall skatt inte erläggas vid import av varan. I flera fall begränsas undantagen från skatteplikt för viss vara eller tjänst till att endast gälla vissa omsättningsförhållanden. Det gäller t.ex. skattefriheten för s.k. alster av bildkonst. Skattefriheten anges omfatta upphovsmannens eller dennes dödsbos överlåtelse av alstret. Detta är i överensstämmelse med nuvarande ordning.

Skattefrihet för exempelvis upplåtelse av nyttjanderätt eller annan rätt till en skattefri vara förutsätter att rättigheten särskilt undantas från skatteplikt. Detsamma gäller överlåtelse av den upplåtna rättigheten. Såväl upplåtelsen som överlåtelsen utgör nämligen tillhandahållande av tjänst och skattefrihet för varan omfattar inte tjänster avseende denna.

Ett undantag från skatteplikt för vara eller tjänst gäller inte förmedling av varan eller tjänsten annat än om det anges uttryckligen. Ett undantag från skatteplikt medför att den särskilda bestämmelsen i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § ML. angående kommissionärer m.fl. inte blir tillämplig.

För att uppnå större överskådlighet behandlas här även anvisningarna till paragrafen. Lagrådet har i sitt yttrande lämnat synpunkter på paragrafens och anvisningarnas utformning. I det följande görs hänvisningar till yttrandet, som dock även legat till grund för utformningen av andra delar av författningstexten än de som hänvisningarna gäller.

Lagrådet har i sitt yttrande föreslagit en inledande punkt om undantag från skatteplikt för "vara och tjänst som tillhandahålls som ett led i myndighetsutövning av bolag, förening, samfällighet, stiftelse eller enskild individ med stöd av 11 kap. 6 § tredje stycket regeringsformen." Som framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 2.2.7, har det förslaget inte föranlett någon ändring i propositionen.

1) Sjukvård, tandvård och social omsorg

I punkt 1 undantas från skatteplikt bl.a. sjukvård. Bestämmelsen motsvaras av punkt 1 i anvisningarna. Förslaget har kommenterats i avsnitt 2.2.6 och överensstämmer i huvudsak med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 196 ff och del II s. 102). Utöver vad som framgår av den allmänna motiveringen bör framhållas följande angående anvisningarna. Skattefriheten gäller inte bara behandling av sjukdomar, kroppsfel och skador utan även vaccinations- och diagnostiktjänster samt förlossningsvård. Skattefriheten avser sjukvården som sådan. Den omfattar således endast varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren som ett led i vården. Vad en entreprenör tillhandahåller åt vårdgivaren eller åt dennes patienter faller således liksom nu utanför skattefriheten. I enlighet med *lagrådets* yttrande bör anmärkas att med vårdgivare förstås den näringsidkare, det företag, den institution eller den organisation, i vars regi vården ges, och givetvis inte anställda, oavsett deras tjänsteställning.

Anvisningarna knyter an till sjukvård vid inrättning som drivs av det allmänna och sjukvård vid inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. Med det allmänna förstås här staten, primärkommun och landstingskommun. Sjukvård vid inrättningar som drivs av annan – liksom enskild sjukvård i övrigt – blir skattefri genom hänvisningen till 1 § nämnda stadga eller genom de följande hänvisningarna till 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring eller bestämmelserna om särskild legitimation. De inrättningar som i 2 § stadgan undantas från stadgans tillämpningsområde, omfattas givetvis av hänvisningen till 1 § stadgan och därmed även av skattefriheten.

För s.k. hälsohem innebär de föreslagna bestämmelserna följande. Skattefriheten omfattar inte sådana hälsohem som närmast fungerar som pensionat eller rekreationsanläggningar med friskvård och kostomläggning på programmet. För denna typ av hälsohem gäller lagen (1966:742) om hotell- och pensionat rörelse men inte den nämnda stadgan. Verksamheter av detta slag kommer således liksom enligt nuvarande ordning att medföra skatteplikt. Om ett hälsohem bedriver både sådan verksamhet och sådan vård som avses i 1 § stadgan, kommer det således att föreligga en s.k. blandad verksamhet, dvs. delvis skattepliktig och delvis skattefri.

Bestämmelsen om sjukvårdsersättning avser endast huruvida vården i sig är av beskaffenhet att berättiga till sjukvårdsersättning. Sådan vård skall omfattas av skattefriheten, oavsett om vårdgivaren är ansluten till försäkringen eller inte. I enlighet med vad *lagrådet* förordat behöver i förevarande bestämmelse en uttrycklig hänvisning till lagen om allmän försäkring enbart göras till 2 kap. 5 §.

Vid sidan av sådan vård som föranleder sjukvårdsersättning, skall skattefriheten omfatta annan sjukvård under förutsättning att vårdgivaren har särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Bestämmelser om särskild legitimation finns i lagen (1984:542) om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården m.m. Denna skattefrihet gäller då tjänsten tillhandahålls i sådan verksamhet som avses i nämnda lag. I förhållande till lagrådsremissen bör anvisningstexten ges en vidare innebörd än vad som gjordes i remissen. Sålunda bör skattefriheten anses omfatta tjänster som tillhandahålls av legitimerade personer, oavsett om deras verksamhet bedrivs som enskild näringsverksamhet eller i t.ex. bolagsform. Utanför skattefriheten faller legitimerade personers verksamhet av annat slag än sådan som omfattas av kravet på legitimation.

Genom att anvisningarna knyter an till vårdbegreppet upprätthålls gränsen mot skattepliktig försäljning av glasögon o.d. Den särskilda legitimationen för glasögonoptiker faller således inte in under bestämmelsen om vård som tillhandahålls av någon med särskild legitimation. Glasögonoptikers försäljningar kommer därmed att liksom nu vara skattepliktiga.

I enlighet med *lagrådets* yttrande har tagits in en bestämmelse om att skattefriheten även omfattar sjuktransporter. Dessa har definierats i enlighet med 6 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763). Begreppet sjuktransporter omfattar inte sjukresor till och från vårdgivare.

Som motsvarighet till nuvarande 11 § 9) har införts en särskild bestämmelse om skattefrihet för kontroller eller analyser av prov som tillhandahålls

vårdgivaren som ett led i sjukvården. Bestämmelsen syftar till att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan vårdgivarens egen laboratorieverksamhet och vårdgivarens upphandling av tjänster från fristående laboratorier.

I paragrafens första punkt undantas även tandvård. I enlighet med *lagrådets* yttrande har i punkt 2 anvisningarna intagits en uttrycklig definition av tandvård. Definitionen ansluter, med något förtydligande, till vad som anges i 1 § tandvårdslagen (1985:125). Som ett andra stycke i anvisningarna har intagits en motsvarighet till nuvarande 8 § 14) angående skattefrihet för dentaltekniska produkter. Liksom enligt nuvarande ordning omfattar undantaget även tjänster avseende sådana produkter. Skattefriheten gäller då produkten eller tjänsten tillhandahålls åt vårdgivaren, dentaltekniker eller konsumenten själv. Begreppet vårdgivare har motvarande innebörd som den som angetts i sjukvårdsavsnittet.

Skattefriheten för tandvård omfattar vården som sådan. Skattefriheten omfattar endast varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren som ett led i vården, såvida inte den särskilda bestämmelsen om dentaltekniska produkter är tillämplig. Skattefrihetens räckvidd överensstämmer således i princip med skattefriheten för sjukvård.

Även social omsorg undantas i paragrafens första punkt. Punkten motsvaras, såvitt nu är i fråga, av punkt 3 i anvisningarna. Förslaget har kommenterats i avsnitt 2.2.6 och överensstämmer i sak med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 198 f). I andra stycket av anvisningarna klargörs att skattefriheten gäller omsorgen som sådan. Skattefriheten innefattar endast varor och tjänster som den som bedriver omsorgen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna. Detta tillhandahållande skall alltså utgöra ett led i omsorgen.

2) Utbildning

I punkten 2 undantas utbildning. Denna punkt motsvaras av punkt 4 i anvisningarna. Förslaget, som har kommenterats i avsnitt 2.2.6, överensstämmer i sak med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 199 ff). I första stycket i anvisningspunkten anges att skattefriheten endast avser varor och tjänster som den som bedriver utbildningen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna. Skattefriheten omfattar endast vad som tillhandahålls som ett led i utbildningen.

Undantaget från skatteplikt omfattar även utbildningsgivarens tillhandahållande av kost åt dem som åtnjuter utbildningen. Det kan alltså gälla kosten åt skolelever och åt värnpliktiga under utbildning. Av första stycket i anvisningarna följer att undantaget inte omfattar tillhandahållande av kost åt anställd personal, t.ex. lärare och yrkesbefäl. Undantaget gäller i princip även om kosten tillhandahålls mot en viss ersättning. Som framgår av det tidigare sagda förutsätter skattefriheten dock att tillhandahållandet är att se som ett led i tillhandahållandet av själva utbildningen.

I anvisningspunktens andra stycke anges uttryckligen att skattefriheten för utbildning inte omfattar sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållandet av skattepliktig vara eller tjänst. Vad som i praktiken utgör ett led i försäljningen eller uthyrningen faller således utanför skattefriheten.

I punkten 3) i paragrafen undantas från skatteplikt bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet. Punkten motsvaras av punkt 5 i anvisningarna. Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 2.2.5. De överensstämmer i sak med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 192 ff och 202 samt del II s. 102). De har utformats i enlighet med vad *lagrådet* förordat i sitt yttrande.

Med bank- och finansieringstjänster avses finansiella tjänster såsom in- och utlåningstjänster och betalningsförmedling. Vad som skall förstås med värdepappershandel och därmed jämförliga tjänster anges i anvisningspunkten. Enligt denna förstås omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej. Det innebär att värdepappershandeln i princip i sin helhet undantas från skatteplikt. Skattefriheten avser handeln med rättigheter som sådana och inte handel med värdepapper i deras egenskap av samlarobjekt. Detta korresponderar med andra stycket av anvisningarna till 7 §. Skattefriheten gäller givetvis såväl den traditionella värdepappershandeln som den dokumentlösa värdepappershandeln. Detta har behandlats närmare i *lagrådets* yttrande.

I anvisningspunktens andra stycke anges att undantaget för bank- och finansieringstjänster inte omfattar notariatverksamhet, inkassotjänster, uthyrning av förvaringsutrymmen eller finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget. I begreppet notariatverksamhet innefattas normalt bl.a. förvaltning av värdepapper, förvaltning av lån för annan part, förvaltning av omyndigs medel, juridiska tjänster åt kunder samt andra rådgivartjänster. Förslaget innebär emellertid att värdepappershandeln alltid skall vara skattefri, således också i den mån sådan handel bedrivs av en notariatavdelning. Det innebär att skatteplikten för notariatverksamhet inte omfattar courtageavgifter vid förmedling av värdepapper. Den i anvisningspunkten angivna skatteplikten för uthyrning av förvaringsutrymmen avser exempelvis bankfacksuthyrning och nedsättning i öppet förvar i bankvalv.

Det bör slutligen anmärkas att den föreslagna skattefriheten inte sträcker sig längre än till vad som redan enligt nuvarande ordning är skattefritt. Den nuvarande gränsdragningen mellan vederlag och ränta vid beskattningsvärdets bestämmande påverkas inte. Detsamma gäller gränsdragningen mellan överlåtelse av vara och överlåtelse av fordran.

4) Försäkringstjänster

Från skatteplikt undantas i punkten 4) försäkringstjänster. Punkten motsvaras av punkten 6 i anvisningarna. Förslaget har behandlats i avsnitt 2.2.5 och överensstämmer i sak med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 192 ff.). Första meningen i anvisningarna är utformad i enlighet med EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv.

5) Viss kulturverksamhet

Punkten 5) avser viss bestämd kulturverksamhet. Punkten är ny i förhållande till kommitténs förslag. Den här föreslagna skattefriheten har kom-

menterats i avsnitt 2.2.4 och 2.2.7 (såvitt avser vissa immateriella rättigheter m.m.) Tekniskt sett bör punkten i princip ses enbart som en hänvisning till uppräknningen i punkt 7 i anvisningarna. Denna anvisningspunkt har utformats i enlighet med *lagrådets* yttrande i den mån inget annat sägs. Det följande hänför sig endast till anvisningspunkten.

Första stycket a) avser upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen, dock inte såvitt avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling och inte heller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Denna punkt har kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 2.2.7, angående immateriella rättigheter m.m. Jämfört med lagrådsremissen har skattefriheten inte begränsats till de fall upplåtelsen eller överlåtelsen görs av upphovsmannen. I lagrådsremissen hade översättningar generellt ställts utanför skattefriheten. I enlighet med vad *lagrådet* förordat har detta utgått. Sammantaget innebär det nu sagda att den här föreslagna skattefriheten även omfattar överlåtelse eller upplåtelse av rätt till sådan översättning som omfattas av 4 § upphovsrättslagen. Beträffande gränsen mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner avseende översättningar hänvisas till lagrådets yttrande.

Angående upphovsrätterna bör slutligen anmärkas att med överlåtelse eller upplåtelse av sådana rättigheter avses alla transaktioner varigenom upphovsrätten helt eller delvis övergår till annan person. Här ligger att skattefriheten även innefattar exempelvis ersättningar som utgår till upphovsmän på grundval av avtal mellan å ena sidan organisation som företräder upphovsmän och å andra sidan mediaföretag. En sådan omsättning är här att jämställa med upplåtelse eller överlåtelse även om upphovsmannen inte är medlem i organisationen.

I första stycket b) undantas från skatteplikt överlåtelse av äganderätten till eller import av sådant alster av bildkonst som avses i 1 § upphovsrättslagen och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Den på detta sätt föreslagna skattefriheten motsvarar nuvarande 8 § 8). I enlighet med *lagrådets* yttrande har direkt knutits an till 1 § upphovsrättslagen. Som framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 2.2.4, har den nuvarande skattefriheten för upphovsmannen och dennes dödsbo inte utsträckts enligt vad lagrådet förordat till att gälla även den till vilken äganderätten övergått på grund av bodelning, arv eller testamente.

Beträffande förhållandet mellan upphovsrätten till ett alster av bildkonst, första stycket a), och äganderätten till ett sådant alster, första stycket b), kan anmärkas följande. Om en konstnär överlåter äganderätten till ett eget bildkonstalster, dvs. själva exemplaret, så blir överlåtelsen skattefri enligt b). En annan sak är om konstnären i stället (eller dessutom) upplåter eller överlåter upphovsrätten till bildkonstaltret. Det kan alltså gälla rätten att mångfaldiga och sprida exemplarets innehåll. Denna upplåtelse eller överlåtelse blir skattefri enligt a).

Utanför begreppet alster av bildkonst faller exempelvis brukskonstverk. En överlåtelse av äganderätten till ett sådant verk omfattas således inte av den skattefriheten som avses i b). Om överlåtelsen avser både äganderätten och upphovsrätten kan emellertid transaktionen komma att bli skattefri på grund av a). Upphovsrätten till verket omfattas nämligen av 1 § upphovs-

rättslagen. Huruvida transaktionen på så sätt är skattefri enligt a) beror på var överlåtelsens tyngdpunkt ligger. Denna gränsdragning mellan skatteplikt och skattefrihet finns redan enligt nuvarande ordning. Det här lämnade förslaget är inte avsett att inverka på gränsdragningen.

I första stycket c) undantas en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning av framförandet.

Med utövande konstnär avses här sångare, musiker, skådespelare, recitörer och andra utövande konstnärer. I mervärdesskattesammanhang innebär detta att utanför skattefriheten faller i allmänhet t.ex. föredragshållare och andra informatörer. Dessa agerar normalt inte i egenskap av utövande konstnärer. Denna gräns för skattefriheten gäller även om framförandet avser ett litterärt eller konstnärligt verk. Med sådant verk avses här ett upphovsrättsligt skyddat verk. Utövande konstnärers framförande av annat än sådana verk faller i praktiken utanför inkomstslaget näringsverksamhet och därmed utanför mervärdesskattesystemet.

Genom skattefriheten för rättighet i fråga om ljud- eller bildupptagning undantas royalties och andra ersättningar som erhålls för att t.ex. gramfon- eller videospelningar används av radio- och televisionsföretag eller annan. Jämfört med lagrådsremissen har skattefriheten utsträckt till att gälla inte endast rättighet som innehas av konstnären själv. Ett gramfonbolags ersättning från ett radio- eller televisionsföretag för användandet blir således inte skattepliktig.

I första stycket d) undantas biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar. Med jämförliga föreställningar avses t.ex. revy-, operett- eller musicalföreställningar. Som framgår av den allmänna motiveringen omfattar skattefriheten inte konsertföreställningar.

Genom första stycket e) undantas från skatteplikt biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar. Denna skattefrihet innefattar även tillhandahållande av kopior av böcker etc. Den innefattar inte bara direkta avgifter för själva tillhandahållandet av böckerna etc. utan även därtill förknippade avgifter såsom årsavgifter, beställnings- och köavgifter. Skattefriheten gäller även släktforskningsavgifter i form av avgifter för tillhandahållande av bibliotekens egna kopior av exempelvis kyrkböcker. Förmedlingsavgifter för tillhandahållande av kopia som biblioteket beställer från landsarkiv o.d. blir skattefria enligt denna punkt i förening med f). Informationsverksamhet blir liksom för alla andra subjekt skattepliktig. Enda undantaget är bibliografiska upplysningar. Med detta uttryck avses enbart upplysningar om vilka verk som finns tillgängliga på biblioteket eller på andra bibliotek för utlåning.

I första stycket f) undantas från skatteplikt arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur. Med tillhandahållande av arkivhandlingar förstås även tillhandahållande av kopior därav. Skattefriheten omfattar inte ett arkivs sammanställning och bearbetande av uppgifter ur egna eller andras handlingar.

Första stycket g) innehåller ett undantag från skatteplikt för museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhandahållande av före-

mål för utställning. Skattefriheten innefattar ett museums inträdesavgifter, guideavgifter och vederlag för tillhandahållande av vandringsutställningar o.d. Skattefriheten innefattar däremot inte uppdragsverksamhet som exempelvis utfärdande av äkthetsintyg och värderingsintyg avseende tavlor och annat, konservatorsarbeten (renoveringar av byggnadsfasader och skulpturer m.m.), utredningar om fornlämnningar (jfr 11 § lagen 1988:950/ om kulturminnen m.m.) eller inventering och bedömning av den fysiska miljön (byggnader och landskap). Sistnämnda slag av inventering utförs i regel av läns museerna med stat eller kommun som uppdragsgivare.

6) Rättighet till fastighet

Punkten 6) i paragrafen avser fastighetsområdet. Punkten innehåller ett generellt undantag från skatteplikt för överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet, om inte annat anges i anvisningarna. I anvisningarna, punkt 8 andra stycket, anges vissa överlåtelser eller upplåtelser som inte omfattas av undantaget från skatteplikt. I anvisningspunktens första stycke anges vissa tillhandahållanden som skall anses ingå i en upplåtelse av fastighet oavsett om upplåtaren särdebiterar tillhandahållandena eller ej och som därmed omfattas av en skattefrihet för själva fastighetsupplåtelsen.

Beträffande överlåtelse av äganderätt till fastighet bör anmärkas att sådana överlåtelser faller utanför den generella skatteplikten på den grunden att enligt den föreslagna lydelsen av 7 § andra och sista styckena är en fastighet varken en vara eller tjänst, jfr specialmotiveringen till 7 §. Skattefriheten för äganderättsöverlåtelser följer således direkt av 7 § utan tillämpning av förevarande paragraf. Som framgår av specialmotiveringen till 7 § omfattar dock den generella skatteplikten yrkesmässig förmedling av fastighet. Sådan förmedling är inte undantagen från skatteplikt.

Undantaget från skatteplikt anges gälla överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet eller del av fastighet. Med "del av fastighet" avses en materiell del. Vad som utgör fastighet eller del därav framgår av 7 § andra stycket. Upplåtelse av del av fastighet skall anses föreligga endast i den mån delen under upplåtelse tiden ingår i upplåtarens fastighet. I övrigt föreligger således upplåtelse av lös egendom, med påföljd att undantaget från skatteplikt inte blir tillämpligt. Överlåtelse av ideell del av fastighet innebär överlåtelse av äganderätt till fastigheten. En sådan överlåtelse faller, som tidigare nämnts, på grund av 7 § andra och fjärde styckena utanför den generella skatteplikten.

Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetshavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå. I andra

stycket av anvisningspunkten föreslås dock infört vissa utvidgningar av skatteplikten i särskilda fall, såsom vid upplåtelse av förvaringsboxar. Gränsen mellan skattepliktiga reklamtjänster enligt nuvarande 10 § första stycket 9) och å andra sidan skattefri upplåtelse av fastighet är i princip följande. Som skattepliktig tjänst anses upplåtelse av reklamutrymme med anordningar. Som skattefri upplåtelse av fastighet anses däremot att fastighetshavaren endast upplåter rätten att på fastigheten sätta upp affischer eller reklamskyltar. Skattefriheten förutsätter således att han inte låtit vidta någon särskild åtgärd för affiseringen eller skyltningen. Denna skillnad bör inte kvarstå i ett generellt skattesystem. Härtill kommer att skillnaden blir beroende av hur fastighetsbegreppet definieras i 7 § andra stycket. Utformningen av det begreppet måste emellertid bestämmas med andra utgångspunkter än räckvidden av skatteplikten för reklam. På nu anförda skäl bör i andra stycket av anvisningspunkten anges att undantaget för upplåtelse av fastighet inte gäller vid upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet.

Som framgår av det förut sagda föreslås att begränsningarna av skattefriheten anges i andra stycket av anvisningspunkten. Sålunda anges i andra stycket a att undantaget från skatteplikt inte gäller vid sådan upplåtelse för vilken skattskyldighet medgivits enligt 2 § tredje stycket. Detta överensstämmer med nuvarande ordning. I andra stycket b undantas från skattefriheten upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende och rätt till tillgodogörande av vissa naturtillgångar. Även detta överensstämmer med nuvarande ordning (jfr den gällande lydelsen av 7 § fjärde stycket). Från skattefrihet undantas i andra stycket c rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Denna skatteplikt motsvarar nuvarande 10 § första stycket 7). Liksom enligt nuvarande ordning kommer skatteplikten således att även omfatta uthyrning av stugor i stugbyar och semesterbyar eller på campingområden. I andra stycket c har som ny skattepliktig upplåtelse införts upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skatteplikten omfattar upplåtelse av plats för tält eller husvagnar eller av sådana enklare stugor på campingområde som skatteplikten för rumsuthyrningen inte ansetts innefatta (jfr RSV Im 1977:5). Skatteplikten gäller givetvis även upplåtelse av näringsidkares egna uppställda tält eller husvagnar.

I anvisningspunktens andra stycke d undantas från skattefrihet upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet. Med upplåtelse av parkeringsplats avses här upplåtelse av parkeringsplats för fordon på marken eller i byggnad. Skatteplikten omfattar givetvis även parkeringsverksamhet som kommun eller statlig myndighet bedriver i former jämförbara med näringsverksamhet (jfr den föreslagna lydelsen av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 §). Utanför skatteplikten faller sådana upplåtelser som inte sker i parkeringsverksamhet. Därmed blir upplåtelser i samband med t.ex. bostadsuthyrning skattefria. Detsamma gäller i allmänhet arbetsgivares upplåtelse åt anställda.

I andra stycket d undantas från skattefriheten även upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats. Bestämmelsen ersätter 1 § förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdesskatt för hamn- och flygplatsverksamhet såvitt avser upplåtelse för fartyg och luftfartyg. Skatteplikten utsträcks emellertid till att gälla inte bara handelshamn utan även annan

hamnrörelse. Upplåtelse av hamnutrustning såsom kranar o.d. blir i allmänhet överhuvudtaget inte att anse som upplåtelse av fastighet. Skatteplikt föreligger då således utan tillämpning av förevarande bestämmelse. I förhållande till lagrådsremissen bör påpekas att med fartyg bör i förevarande sammanhang jämföras luftkuddefarkost. Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avser upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av plan. Bestämmelsen innebär en utvidgning i förhållande till 1968 års förordning. Denna gäller nämligen endast flygplats som är trafikflygplats eller som drivs av luftfartsverket eller kommun. Några sådana begränsningar föreslås inte här. – I förhållande till lagrådsremissen (d:o 8 § andra stycket d) är författningstexten förtydligad. Genom förtydligandet klargörs att skatteplikten avser upplåtelse av hamnplats o.d. för fartygen och motsvarande för luftfartygen. Den nuvarande gränsdragningen mot upplåtelse av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. skall bestå (jfr RSV/FB Im 1980:2 angående flygplatsavgifter m.m.).

Från skattefriheten undantas i andra stycket d vidare upplåtelse av förvaringsbox. Det innefattar bl.a. uthyrning av bankfack. Härmed bör likställas upplåtelse av annat sådant förvaringsutrymme som avses i punkt 5 av anvisningarna angående uthyrning av förvaringsutrymme (jfr specialmotiveringen d:o). Det har inte berörts i lagrådsremissen eller i *lagrådets* yttrande. Beträffande upplåtelser av förvaringsboxar i allmänhet kan anmärkas att upplåtelseerna ofta inte torde vara att anse som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom. I sådant fall blir således 8 § 6) överhuvudtaget inte tillämplig.

I andra stycket d undantas från skattefriheten också upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet. Denna skatteplikt har behandlats tidigare i samband med redogörelsen för upplåtelsebegreppets räckvidd. Slutligen införs skatteplikt beträffande upplåtelse av byggnad eller mark för djur. Därmed försvinner den nuvarande gränsdragningen mellan å ena sidan skattepliktigt tillhandahållande av djurskötsel, fodervärdskap eller betesservitut och å andra sidan skattefri upplåtelse av fastighet.

I den inledande översikten till denna specialmotivering om skattefriheten för fastighetsupplåtelser har berörts innebörden av anvisningspunktens första stycke. Här skall endast tillfogas att formuleringen angående näutrustning inte medför skattefrihet för fastighetsupplåtares förmedling av program. *Lagrådet* har föreslagit att stycket inarbetas i lagtexten.

7) Postverkets befordringsverksamhet

Från skatteplikt undantas postverkets befordran av annat än postpaket, gruppkursband eller varor i diligenstrafiken. Undantaget har behandlats i avsnitt 2.2.3 och överensstämmer med nuvarande ordning (jfr den nuvarande lydelsen av punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 2 §).

8) Frimärken, sedlar och mynt

Undantaget har kommenterats i avsnitt 2.2.7 och överensstämmer med nuvarande 8 § 13). Vad som sägs om guldmynt har dock förts över från de nuvarande anvisningarna. I samband därmed har gjorts en ändring i förtydligande syfte.

I de föreslagna punkterna 9)–12) finns bestämmelser om undantag från skatteplikt beträffande allmänna nyhetstidningar, 9), periodiska medlemsblad eller periodiska personaltidningar eller vissa s.k. organisationstidskrifter, 10), viss annonsering i sistnämnda slag av publikationer, 11), och framställning m.m. av sådana publikationer, 12). Bestämmelserna motsvaras av de föreslagna anvisningspunkterna 9)–11). De nuvarande bestämmelserna finns i 8 § 5) och 6) jämte femte och sjätte styckena av anvisningarna samt 11 § 1) och 17 § första stycket andra meningen. Förslaget, som behandlats i avsnitt 2.2.2 och 2.8.1, överensstämmer med nuvarande ordning utom i följande avseenden.

Vad som anges i 8 § 9)–12) om undantag från skatteplikt har även gjorts tillämpligt på radiotidningar och kassettidningar. Detta framgår av anvisningspunkten 11.

Med radiotidning förstås här för synskadade avsedda radioprogram som utgör version av tryckt allmän nyhetstidning, vilken är skattefri enligt 8 § 9). Det avgörande är att förlagan är skattefri. Med radiotidning avses även program som är avsedda för synskadade och som innehåller sammanställning av flera sådana tidningar som nyss angivits. Det kan anmärkas att innebörden här av uttrycket radiotidning således i princip motsvarar innebörden av samma uttryck i lagen (1981:508) om radiotidningar. Den lagen innehåller särskilda tillståndsbestämmelser. – Med kassettidning förstås i förevarande lagstiftning en för synskadade avsedd version av en sådan publikation som är skattefri enligt 8 § 9) eller 10) och som sprids i form av kassetband eller annan sådan upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på något annat sätt uppfattas endast med ett tekniskt hjälpmedel. För detta fall gäller, liksom beträffande radiotidningar, att det avgörande för skattefriheten är att förlagan är skattefri. Vad som sägs om radiotidningar som utgör sammanställningar har motsvarande tillämpning beträffande kassettidningar. Innebörden av uttrycket kassettidning motsvarar i princip innebörden av samma uttryck i 1 § lagen (1982:521) om ansvarighet för radio- och kassettidningar. Skattefriheten omfattar emellertid även kassettidningar utan tryckt förlaga, men som till sitt innehåll och med hänsyn till formerna för tillhandahållandet är att jämföras med från skatteplikt undantagna publikationer.

I 8 § 11) föreslås – i enlighet med *lagrådets* yttrande – den ändringen att ordet "tryckalster" byts ut mot "publikation". Ändringen görs i förtydligande syfte. Lagbestämmelsen rör annonsering i sådana publikationer som anges i den föregående punkten, dvs. periodiska medlemsblad m.m. För att omfattas av sistnämnda punkt anses en publikation behöva vara framställd genom tryck. Med tryck förstås emellertid inte bara reproducering genom vanlig tryckning för hand eller på maskin (högtryck, litografiskt tryck och offsettryck, helio- och fotogravyr etc.) utan även reproducering genom etsning, duplicering, prägling, fotografering etc. (jfr RSN 1969:125.8). Som framgått av det förut sagda föreslås 8 § 11) bli tillämplig även på annonsering i kassettidning.

8 § 12) innebär ett s.k. kvalificerat undantag från skatteplikt för framställning av sådan publikation som anges i punkten 10) och för tjänst som fram-

ställaren tillhandahåller i samband därmed. Den här behandlade punkten ersätter de nuvarande bestämmelserna i 11 § 1) och 17 § första stycket andra meningen. Det är alltså samma slag av tjänster som omfattas av den här föreslagna kvalificerade skattefriheten. Bestämmelsen blir emellertid tillämplig på envar som framställer publikationen. I praxis torde nuvarande 11 § 1) tillämpas enbart på tryckerier i egentlig bemärkelse och inte på bokbinderier som utför samma slag av tjänster. Det finns inte skäl att upprätthålla denna skillnad. Bestämmelsen föreslås, som tidigare nämnts, även bli tillämplig på s.k. kassettidningar.

I övrigt har endast gjorts ändringar av redaktionell art.

13) Sveriges Radio-koncernen

Punkten 13 är ny i förhållande till kommitténs förslag och har behandlats i avsnitt 2.2.2. Införandet av generell skatteplikt för tjänster medför att all radio- och televisionsverksamhet blir skattepliktig i den mån undantag inte görs. Förevarande undantag från skatteplikt medför att vad Sveriges Radio-koncernen uppbär av TV-avgiftsmedlen eller i form av statsanslag inte blir skattepliktig intäkt för koncernen. Till den del koncernföretagen uppbär vederlag för skattepliktiga tillhandahållanden blir ersättningarna skattepliktiga. Skatteplikt uppkommer t.ex. i den mån nämnda koncernföretag erhåller vederlag för upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering. Som framgår av den föreslagna författningstexten omfattas televerkets tjänster inte av undantaget från skatteplikt. Som exempel på sådana tjänster kan nämnas televerkets s.k. programinsamling och programdistribution. Vad televerket uppbär av TV-avgiftsmedlen kommer således att utgöra skattepliktig intäkt för televerket.

14)–16) Läkemedel, organ m.m. och flygbensin m.m.

Punkten 14) överensstämmer med nuvarande 8 § 3). Punkten 15) är ny. Den införs för att nå överensstämmelse med EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv. Punkten 16) överensstämmer med nuvarande 8 § 4).

17) Lotterier

Punkten har behandlats i avsnitt 2.2.7. Med lotterier förstås här detsamma som i lotterilagen (1982:1011). Undantaget från skatteplikt innebär att en lotteriarrangör eller dennes ombud eller en kommissionär inte skall ta ut skatt på vederlaget från köparen av lottsedlar, tipsspel m.m. Beträffande kommissionärer framgår det av vad som sagts inledningsvis i motiveringen till förevarande paragraf. Skattefriheten omfattar emellertid inte förmedling av lottsedlar, tipsspel m.m. Mervärdeskatt utgår således på förmedlingsprovisioner och -avgifter.

18) Verksamhetstillgångar

Punkten motsvarar nuvarande 8 § 10) och har behandlats i avsnitt 2.2.7. Bestämmelsen föreslås utformad så att som en förutsättning för skattefriheten anges att förvärvaren är skattskyldig. I övrigt har gjorts en genomgripande redaktionell ändring av bestämmelsen.

Punkten är ny och behandlas i avsnitt 2.8.2.

13 §

Ändringen har kommenterats i avsnitt 2.6. Skattesatsen anges alltså som påslagsprocent. Det förhållandet rubbar givetvis inte nuvarande ordning som innebär att vid yrkesmässig omsättning av skattepliktiga varor och tjänster anses mervärdeskatten utgöra en del av vederlaget oberoende av den skattskyldiges intentioner och oberoende av hans eventuella särdebitering av mervärdeskatten.

14 §

Samtliga reduceringsregler utgår. Sista meningen i den föreslagna lydelsen anger beskattningsvärdet vid uttag för försäljning från fartyg i vissa fall. De fall som avses är då varorna har levererats skattefritt som export till fartyget under de förutsättningar som anges i 2 a § andra stycket 3) eller 4) och den därefter följande försäljningen är sådan att leveransen på grund av 2 a § sjunde stycket inte skulle ansetts ha utgjort export. Det nu sagda är behandlat i *lagrådets* yttrande och bestämmelsen är utformad i enlighet med vad lagrådet föreslagit. Bestämmelsen motsvarar i princip uttagsbestämmelsen i förordningen (1968:591) om mervärdeskatt i vissa fall vid utförsel. Denna förordning föreslås upphävd som en följd av att bemyndigandet i 1 § slopas.

15 §

Ändringarna i femte och tionde styckena är en följd av förslagen om ändringar i nuvarande 2 § fjärde stycket (enligt förslaget tredje stycket) resp. punkt 2 första stycket av anvisningarna till 2 §.

16 §

I första stycket finns bestämmelser om skyldighet att öppet debitera mervärdeskatten vid omsättning för vilken skatt skall utgå. I andra stycket anges bl.a. att sådan skyldighet inte föreligger vid "detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet". Vad som på så sätt gäller för "med detaljhandel jämförlig verksamhet" får tillämpning på nya tjänster i och med att skattebasen breddas. Det blir fallet med verksamhet inom t.ex. nöjes- och kultursektorn eller resesektorn. Skattens belopp behöver således inte framgå av entrébiljett till föreställningar och liknande. Detsamma gäller beträffande biljett eller annat resedokument som utfärdas i samband med personbefordran. Motsvarande gäller även vid parkeringsupplåtelser och andra former av korttidsuthyrning. Den som för sin mervärdeskatteredovisning är beroende av en öppen skattedebitering, måste således – liksom vid inköp från detaljhandeln – särskilt begära faktura eller motsvarande handling av vilken skattens belopp framgår.

Ändringen i femte stycket är betingad av att nuvarande 2 § fjärde stycket i den föreslagna lydelsen blir tredje stycket.

Borttagandet i nuvarande första stycket första meningen av anknytningen till den som är redovisningsskyldig är en följd av att bestämmelserna om redovisningsskyldighet reformeras på sätt anges i avsnitt 2.5. Avdragsbestämmelsen i andra meningen i samma stycke utgår. De tjänster som där avses kommer i stället att omfattas av det kvalificerade undantaget från skatteplikt enligt den föreslagna lydelsen av 8 § 12). Därigenom kvarstår avdragsrätten, trots att avdragsbestämmelsen slopas. Det föreslagna andra stycket innebär att första stycket inte är tillämpligt på statlig och kommunal verksamhet i de hänseenden som framgår av 18 a §. Ändringarna i nuvarande sjätte stycket angående fiktiv skatt har kommenterats i avsnitt 2.6.

I det föreslagna första stycket införs en hänvisning till avdragsbegränsningar i 60 § angående skatt vid import av vissa tjänster. Beträffande förhållandet mellan 17 § och 60 § kan nämnas följande. Den i 17 § angivna avdragsrätten för import avser både varor och tjänster. Av 60 § fjärde stycket följer emellertid att avdragsrätten för skatt hänförlig till import av tjänst är begränsad till import i s.k. blandad verksamhet. Detta behandlas i specialmotiveringen till 60 §. Det kan anmärkas, att det av 60 § fjärde stycket första meningen framgår, att skattskyldigheten för en tjänsteimport aldrig i sig kan medföra avdragsrätt för någon annan ingående skatt. Eventuell avdragsrätt för sådan skatt avgörs i stället av huruvida verksamheten är av sådant slag att den medför skattskyldighet. Det är således nödvändigt att verksamheten är skattepliktig eller kvalificerat undantagen från skatteplikt.

18 §

Ändringen i fjärde stycket är en följd av att nuvarande 17 § sjätte stycket i förslaget har blivit åttonde stycket. Bemyndigandet i det nuvarande femte stycket upphävs. Det har behandlats i avsnitt 2.7. Regeringen har med stöd av bemyndigandet förordnat om avdragsförbud i förordningen (1968:591) om mervärdesskatt i vissa fall vid utförsel. Bestämmelsen i det nya stycket i förevarande paragraf har i sak överförs från förordningen. Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad som förordas i *lagrådets* yttrande. Förordningen föreslås upphävd i sin helhet till följd av att bemyndigandena i förevarande paragraf och i 1 § slopas. Innebörden av regelsystemet har redovisats i specialmotiveringen till föreslagna 2 a § sjunde stycket.

18 a §

Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 2.3. De har formulerats i enlighet med vad *lagrådet* föreslagit i sitt yttrande, dock har den föreslagna lydelsen av andra stycket jämkats. I förhållande till lagrådsremissen innebär formuleringen av första stycket en ändring i sak.

I första stycket föreskrivs ett generellt avdragsförbud för staten. Som framgår av det föreslagna 3 § tredje stycket och specialmotiveringen därtill förstås med staten annan statlig myndighet än statligt affärsverk. Vad som avses med statlig myndighet anges i nämnda specialmotivering. Det generella avdragsförbudet för staten är en konsekvens av att i princip alla statliga

myndigheter, utom affärsverken, kommer att kompenseras för sin ingående mervärdeskatt i särskild ordning på sätt som redogörs för i avsnitt 2.3.2. Beträffande affärsverken kommer ML:s allmänna bestämmelser om avdragsrätt att gälla.

Andra stycket gäller avdragsrätten för primär- och landstingskommuner. Genom styckets första mening får dessa kommuner avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till verksamhet som inte medför skattskyldighet. Denna avdragsrätt har behandlats i avsnitt 2.3.3. I andra meningen klargörs, att de allmänna avdragsbestämmelserna i föreslagna lydelsen av 17 § tredje- tionde styckena jämte anvisningar och 18 § gäller i tillämpliga delar på den här aktuella avdragsrätten. Kommunernas avdragsrätt för ingående skatt i verksamhet som medför skattskyldighet följer direkt av 17 § första stycket.

19 §

Ändringarna är huvudsakligen en följd av det i avsnitt 2.5 i den allmänna motiveringen kommenterade förslaget till ny redovisningsordning.

I första stycket knyts således skyldigheten att anmäla sig för registrering direkt till omsättningen och det anges att registreringen skall ske i hemortskommunen. Vidare tillägs i första stycket att den som är skattskyldig till mervärdeskatt men som inte skall lämna självdeklaration alltid skall anmäla sig för registrering oavsett omsättningens omfattning.

I femte stycket föreslås att det införs bestämmelser om ytterligare möjligheter till registrering och avseende registrerings varaktighet. Motsvarande förhållanden regleras i dag i bestämmelserna om redovisningsskyldighet i 6 § ML.

21 §

Paragrafen är ny.

I första stycket anges att redovisning av mervärdeskatt skall ske i allmän självdeklaration i de fall registrering inte skall ske enligt 19 § och att de förfaranderegler som gäller avseende sådan deklaration skall gälla för förfarandet med denna mervärdeskatt i stället för ML:s motsvarande bestämmelser. Den föreslagna bestämmelsens placering och allmänna utformning har gjorts i enlighet med vad *lagrådet* anförde. Lagrådets tveksamhet inför den föreslagna ordningen kommenteras i avsnitt 2.5 i den allmänna motiveringen.

I andra stycket anges att skattetillägg enligt taxeringslagen skall utgå med 20 % till den del beräkningsunderlaget avser mervärdeskatt enligt första stycket. Avsikten med stycket är att förhindra att ett mer betungande skattetillägg utgår på felaktigheter avseende mervärdeskatt i en allmän självdeklaration än om motsvarande felaktighet anges i en mervärdeskattedeklaration. I det förslag som lämnades i lagrådsremissen skulle samma effekt uppnås genom att bestämmelsen om skattetillägg i 64 a § ML även skulle gälla avseende sådan mervärdeskatt som skulle redovisas i allmän självdeklaration. Jag anser dock att det nu lämnade förslaget är en bättre lösning.

I enlighet med vad *lagrådet* har anfört föreslås bemyndigandet i tredje stycket sista meningen utgå. Övriga ändringar föranleds av det föreslagna redovisningsförfarandet.

49 §

Ändringen är av redaktionell art.

51 §

Ändringarna i första stycket 4 är en följd av det ändrade redovisningssystemet.

58 §

Ändringen i föreslagna första stycket första meningen är en följd av att kyla i 7 § andra stycket förs in under varubegreppet. I enlighet med vad *lagrådet* förordat föreslås att bemyndigandet i den andra meningen utgår. I den föreslagna tredje meningen har en hänvisning gjorts till bestämmelserna i 13 § angående skattesatsen. Denna hänvisning ersätter 59 § första stycket första meningen, som föreslås upphävd. Det föreslagna andra stycket har i sak överförs från nuvarande 8 § 12). Övriga ändringar är av redaktionell art.

59 §

Nuvarande första stycket första meningen utgår på grund av att en hänvisning till 13 § föreslås införd i 58 §. Styckets andra mening utgår som en följd av att reduceringsreglerna slopas.

Ändringarna i nuvarande andra stycket är en följd av att skattesatsen utformas som en påläggsprocent. Ändringen av vad som skall utgöra beskattningensvärdet korresponderar med den föreslagna hänvisningen i 58 § till 13 § och motsvaras såvitt avser omsättning inom landet av den föreslagna ändringen i första stycket av anvisningarna till 14 §.

60 §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 2.5 i den allmänna motiveringen. Vid utformningen av paragrafen har de synpunkter som *lagrådet* framfört beaktats.

Av första stycket framgår att det är den som importerar en tjänst som skall erlägga förekommande importskatt. Mervärdeskatt skall vid import endast erläggas för vissa i första stycket uppräknade tjänster. I listan över skattepliktiga tjänster vid import har, i enlighet med vad som anförts av några remissinstanser, tillägg i förhållande till kommitténs förslag gjorts avseende import av vissa immateriella rättigheter. Denna punkt har utformats i enlighet med vad som föreslås i 2 a § tredje stycket 12) avseende export av sådana rättigheter. Den av kommittén föreslagna lydelsen av punkten 6 (enligt kommitténs förslag i tredje stycket av 60 § ML) bör ändras från "analys eller värdering av vara" till "kontroll eller analys av vara". Härigenom uppnås

korrespondens med 2 a § tredje stycket 7) i dess föreslagna lydelse. Dessutom undviks dubbelbeskattningsproblem i förhållande till EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv.

Punkten 8, "annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförbar art", korresponderar med föreslagna 2 a § tredje stycket 16). Med begreppet avses främst att täcka in olika typer av konsulttjänster. Det kan gälla tjänster utförda av advokater, andra juridiska rådgivare, revisorer m.m. Begreppet inrymmer även finansiella tjänster och försäkringstjänster. Dessa tjänster importbeskattas dock inte eftersom importbeskattningen enligt andra stycket inte skall träffa någon tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § ML.

I andra stycket förklaras vad som avses med import av tjänst. Tjänsten skall tillhandahållas eller förmedlas av en utländsk företagare som inte är skattskyldig här i landet. Tillhandahållanden av utländska företagare som är skattskyldiga här i landet enligt punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § skall beskattas på vanligt sätt hos tillhandahållaren. Om tillhandahållaren inte är en företagare som skulle ha beskattats om han haft sådan anknytning till Sverige som anges i ovan angiven anvisningspunkt skall importskatt inte utgå.

Vidare skall tjänsten tillgodogöras inom landet. Den som har etablerat sin affärsverksamhet i Sverige, har fast driftställe eller är bosatt inom landet får som huvudregel anses här tillgodogöra sig de tjänster han erhåller. Tjänster som t.ex. inhandlas under resa i utlandet för behov under resan eller tjänster avseende tillgångar eller verksamhet i utlandet skall dock inte anses tillgodogjorda i Sverige.

I tredje stycket anges att skatt inte skall erläggas av vissa importörer. Detta gäller mervärdeskattskyldiga importörer för import i den skattepliktiga verksamheten samt staten och primär- eller landstingskommun. Med staten förstås här annan statlig myndighet än affärsverken (jfr föreslagna 3 § tredje stycket och specialmotiveringen därtill). Undantagna från skyldighet att erlagga skatt är vidare privatpersoner och andra som inte bedriver näringsverksamhet under förutsättning att värdet av den totala importen för beskattningsåret uppgår till högst 30 000 kr.

De föreslagna bestämmelserna i 2 § om att den som skall erlagga mervärdeskatt för import av tjänst är skattskyldig och i 5 § om vad som skall utgöra utgående skatt vid importbeskattning av tjänst, bidrar till att göra de allmänna reglerna i ML tillämpliga på import av tjänst.

Skatt skall således erläggas med 23,46 % av vederlaget enligt 13 och 14 §§ ML. Skatten skall om importen sker i en skattepliktig verksamhet redovisas i denna verksamhet och annars som en egen verksamhet. Bestämmelserna om registrering och redovisning gäller även avseende importskatten. Den skatt som skall erläggas, redovisas som utgående skatt. I den mån avdragsrätt finns enligt fjärde stycket skall det avdragsgilla beloppet redovisas som ingående skatt. Av det nu sagda följer att även bestämmelserna om restavgift blir tillämpliga liksom bestämmelserna i 64 a – 64 k §§ om skattetillägg m.m.

I fjärde stycket anges att undantag från de allmänna reglerna skall göras avseende rätten till avdrag. Den som är skattskyldig endast på grund av tjänsteimporten (jfr föreslagna 2 § andra stycket andra meningen) har, bero-

ende på förevarande styckes första mening och första meningen 17 §, inte avdragsrätt för importskatten. Han har inte heller rätt till avdrag för annan mervärdeskatt som i och för sig skulle kunna anses hänförlig till importen. Av andra meningen följer att den som skall erlägga skatt för import av tjänst endast har rätt att göra avdrag med motsvarande belopp till den del importen sker för en i övrigt skattepliktig verksamhet.

73 §

Sista meningen i andra stycket utgår som en följd av det föreslagna redovisningsförfarandet.

76 b §

Paragrafen har ändrats i överensstämmelse med vad *lagrådet* förordat.

Anvisningar

till 1 §

Ändringen i andra stycket är en följd av att bemyndigandet i paragrafen slopats.

till 2 §

punkt 1

Det nuvarande första stycket har delats upp i två stycken. I det föreslagna första stycket har yrkesmässigheten knutits till det av mig i samband med inkomstskattereformen föreslagna inkomstslaget näringsverksamhet. Denna ändring beror alltså på att jag föreslagit att de tre nuvarande inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse skall ersättas med ett enda inkomstslag, näringsverksamhet. Kriterierna för detta inkomstslag är i princip – liksom för rörelse – varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Utöver vad som framgår av det nu sagda innebär de föreslagna inkomstskatterättsliga ändringarna följande av intresse. Inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet föreslås försvinna. Vissa inkomster i det inkomstslaget blir i stället hänförliga till näringsverksamhet. Inkomstslaget kapital kommer uteslutande att vara beskattningsunderlag för statlig inkomstskatt. Bestämmelser om inkomstslaget kapital föreslås därför endast i SIL. Vissa inkomster som i dag hänförs till kapital kommer i stället att hänföras till näringsverksamhet. Schablonbeskattningen av fastigheter tas bort från inkomstbeskattningen.

I det första stycket föreslås att verksamhet skall anses som yrkesmässig inte bara när inkomsten är intäkt av näringsverksamhet enligt KL utan också när den är det enligt SIL. Ändringen, som är ny i förhållande till lagrådsremissen, betingas främst av att den i punkten 2 första stycket f) föreslagna uttagsbeskattningen annars inte träffar sådana juridiska personer, vars intäkter inte utgör inkomst av näringsverksamhet enligt KL men väl enligt SIL (jfr 2 § 7 mom. SIL). En konsekvens av hänvisningen till SIL är visserligen att för sådana juridiska personer som enligt förslaget om reformerad in-

komstskatt endast skall ha en förvärvskälla och då i inkomstslaget näringsverksamhet enligt SIL, kommer yrkesmässighetsbegreppet enligt ML även att innefatta kapitalintäkter. Erforderliga begränsningar av skattskyldigheten enligt ML fås emellertid i stället genom de i 8 § föreslagna undantagen från skatteplikt.

Det första styckets nuvarande hänvisning till anvisningarna till 35 § KL har ersatts av en hänvisning till 25 § 2 mom. tredje stycket SIL. Regleringen avser vissa upplåtelser av avverkningsrätter och vissa fall av avyttring av skogsprodukter. Dessa upplåtelser eller avyttringar kan av den inkomstskattskyldige hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet i stället för till inkomstslaget jordbruksfastighet. ML:s hänvisning till KL innebär att skattskyldigheten till mervärdesskatt kvarstår i ett sådant fall. När nu inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet föreslås avskaffat föreslås samtidigt att den nuvarande valfriheten mellan inkomstlagen jordbruksfastighet och tillfällig förvärvsverksamhet ersätts av en motsvarande valfrihet mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. Den här föreslagna ändringen i ML innebär att den nuvarande mervärdesskattskyldighetens omfattning bibehålls.

I det föreslagna andra stycket har hänvisningen till 24 § 2 mom. KL ersatts av en hänvisning till 5 § andra och tredje styckena KL. Denna ändring beror på att schablonbeskattningen av fastigheter föreslås slopad i inkomstskattesammanhang och att 24 § 2 mom. KL således upphävs. I stället införs begreppen privatbostad och näringsfastighet i KL. Den här föreslagna hänvisningen till 5 § KL avser således det där föreslagna begreppet privatbostad. Det kan anmärkas att själva innehavet av en privatbostad inte kommer att inkomstbeskattas. En näringsfastighet kommer däremot att inkomstbeskattas och då i inkomstslaget näringsverksamhet.

I det föreslagna andra stycket har begreppet rörelseliknande ersatts av "former jämförbara med näringsverksamhet". Ordet rörelseliknande former hänför sig till det nuvarande inkomstslaget rörelse. I och med att detta inkomstslag ersätts av inkomstslaget näringsverksamhet är det inte lämpligt eller ändamålsenligt att behålla denna anknytning. Det bör uppmärksammas att kriterierna för alla former av näringsverksamhet blir, som tidigare nämnts, desamma som i dag gäller för inkomstslaget rörelse, nämligen varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Det finns inte bärande skäl att i mervärdesskattehänseende då göra någon skillnad mellan olika näringslag. Någon praktisk verkan av betydelse synes ändringen inte få. I det föreslagna tredje stycket, som kommenteras senare, föreslås att vinstkriteriet inte skall tillämpas om en skattepliktig vara eller tjänst mot vederlag tillhandahålls av staten, ett statligt affärsverk, en primärkommun eller en landstingskommun. Vinstkriteriet skall däremot tillämpas på kyrkliga kommuners verksamheter.

Införandet av beloppsgränsen i andra stycket har behandlats i avsnitt 2.5. I förhållande till lagrådsremissen har tillagts en bestämmelse angående skattskyldigheten för delägare i ett enkelt bolag och för andelsägare vid samäganderätt. Bestämmelsen motsvarar vad som enligt nuvarande första stycket av anvisningarna till 6 § föreskrivs beträffande den nu gällande omsättningsgränsen för redovisningsskyldighet. Skattskyldighet för delägare i s.k. gruvbolag och i partrederi följer regelmässigt direkt av första stycket.

Övriga ändringar i de föreslagna första och andra styckena är av redaktionell art.

Det nuvarande andra stycket angående yrkesmässig byggnadsverksamhet utgår. Bestämmelserna har i erforderliga delar förts över till punkt 2 första stycket e) av förevarande anvisningar.

I lagrådsremissen fanns infört ett nytt tredje stycke angående yrkesmässigheten vid egenregiverksamhet. Stycket innehöll bestämmelser som åsyftade att utsträcka yrkesmässighetsbegreppet till att avse även viss egenregiverksamhet på fastigheter som utgör tillgång i näringsverksamhet som inte medför skattskyldighet. Denna utsträckning skulle ligga till grund för den uttagsbeskattning som föreslås i punkt 2 första stycket f) av anvisningarna beträffande sådan egenregiverksamhet. I lagrådsremissen angavs att en verksamhet anses som yrkesmässig i ML:s mening först då näringsidkaren även i utåtriktad verksamhet tillhandahåller de tjänster som det är fråga om att beskatta (jfr exempelvis prop. 1978/79:141 s. 62-65 angående kriterier för yrkesmässig byggnadsverksamhet). *Lagrådet* har emellertid i sitt yttrande intagit den ståndpunkten att den i lagrådsremissen föreslagna regleringen, såvitt nu är i fråga, är obehövlig och kan utgå. I yttrandet utvecklas skälen för denna ståndpunkt. Jag har inte anledning att frångå lagrådets bedömning. Bestämmelserna om utsträckning av yrkesmässighetsbegreppet har således – i enlighet med vad som förordas i lagrådets yttrande – tagits bort. För att uttagsbeskattningen även skall omfatta sådana fastighetsägare vars intäkter inte utgör inkomst av näringsverksamhet enligt KL, men väl enligt SIL, är det dock erforderligt att det första stycket av anvisningarna kompletteras i enlighet med vad som anges i specialmotiveringen till det stycket. I det i lagrådsremissen föreslagna stycket fanns även vissa bestämmelser som skulle begränsa omfattningen av den uttagsbeskattning som föreslås i punkten 2 av anvisningarna. Dessa bestämmelser har – också i enlighet med vad lagrådet förordat – förts över till uttagsbestämmelserna.

Lagrådet har även förordat att vad som i lagrådsremissen föreslås om offentlig verksamhet, elfte och tolfte styckena i remissen, i stället tas in som ett nytt tredje stycke. Så är nu gjort i förslaget. *Lagrådet* har även föreslagit att bestämmelserna på visst sätt förkortas och förenklas. Utformningen överensstämmer med lagrådets så när som på att bestämmelsen i sista meningen uttryckligen anger för vilket fall den är avsedd, nämligen myndighetsutövning.

Beträffande det sålunda föreslagna tredje stycket bör anmärkas följande. I första meningen anges att om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller skattepliktiga varor eller tjänster mot vederlag utan att tillhandahålllet ingår som ett led i en myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig, oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej. Bestämmelsen är alltså endast tillämplig på staten, statliga affärsverk och kommuner. Som framgår av det föreslagna 3 § tredje stycket och specialmotiveringen därtill förstås i ML med staten annan statlig myndighet än statligt affärsverk. Vad som avses med statlig myndighet anges i nämnda specialmotivering. Med kommun förstås enligt det i förevarande anvisningspunkt följande stycket primärkommun och landstingskommun. Med kommun avses således inte kyrklig kommun.

Bestämmelsen i det här behandlade tredje stycket innebär att i den mån de nämnda offentliga subjekten tar ut vederlag för skattepliktiga varor eller

tjänster, så föreligger yrkesmässig verksamhet även om verksamheten bedrivs utan vinstsyfte. Bestämmelsen är inte tillämplig på verksamhet som bedrivs av kyrkliga kommuner. Tekniskt sett utgör den föreslagna bestämmelsen enbart en inskränkning av yrkesmässighetsrekvisitet i de föreslagna första och andra styckena. Närmast gäller det rekvisitets anknytning till det nuvarande inkomstslaget rörelse och framdeles således till det föreslagna inkomstslaget näringsverksamhet. Kriterierna för dessa inkomstslag är, som tidigare nämnts, i princip varaktighet, självständighet och vinstsyfte. I vilken mån vinstkriteriet även gäller offentlig verksamhet, som drivs under s.k. rörelseliknande former, har inte alltid varit lätt att avgöra. Förevarande stycke innebär att vinstkriteriet inte skall tillämpas när staten, de statliga affärsverken eller nyssnämnda kommuner bedriver verksamheten i former som i övrigt är jämförbara med näringsverksamhet. För kyrkliga kommuners verksamhet är det däremot mest ändamålsenligt att vinstkriteriet tillämpas.

Bestämmelsen i det föreslagna tredje stycket första meningen innebär inte bara den nu angivna regleringen av sådan offentlig verksamhet som bedrivs utan vinstsyfte. Bestämmelsen innebär även en uttrycklig reglering av sådan verksamhet som ingår som ett led i en myndighetsutövning och som bedrivs av staten, de statliga affärsverken och nyssnämnda kommuner. Genom bestämmelsen fastslås att tillhandahållande av varor eller tjänster inte medför skattskyldighet, om tillhandahållandet ingår som ett led i en myndighetsutövning. Någon särskild reglering av sådana tillhandahållanden från kyrkliga kommuner är inte behövlig. För kyrkliga kommuner skall nämligen, som tidigare nämnts, vinstrekvisitet gälla. De kyrkliga kommunernas myndighetsutövning blir därmed inte att anse som yrkesmässig. Om annan än statlig eller kommunal myndighet med stöd av 11 kap. 6 § RF anförtrots offentliga förvaltningsuppgifter som innebär myndighetsutövning, blir utförandet av dessa uppgifter att anse som yrkesmässig verksamhet oaktat den här föreslagna bestämmelsen. Detta överensstämmer med nuvarande ordning. *Lagrådet* har i sitt yttrande föreslagit en ändring i 8 §, som skulle innebära att skattskyldighet inte heller uppkom vid sådan myndighetsutövning. Som framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 2.2.7, har detta inte föranlett någon ändring i propositionen.

Med det föreslagna begreppet myndighetsutövning förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur (jfr prop. 1972:5 s. 311 f. och prop. 1975:78 s. 141 ff.). I förhållande till lagrådsremissen vill jag tillägga följande angående innebörden av begreppet myndighetsutövning. Ett på författning grundat statligt eller kommunalt monopol på något visst slag av tjänst, medför således inte att det är fråga om någon myndighetsutövning. Detsamma gäller även om myndighet eller kommun i en författning direkt ålagts att bedriva en viss form av verksamhet. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten eller kommunen och å andra sidan den enskilde.

Det bör uppmärksammas, att den här föreslagna författningstexten inte innebär att själva tillhandahållandet i sig måste utgöra en myndighetsutöv-

ning. Det är tillräckligt att tillhandahållandet utgör ett led i en sådan utövning. Vad som skall anses utgöra ett sådant tillhandahållande överensstämmer i princip med innebörden av begreppet "vid myndighetsutövning" i 3 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207) och 20 kap. 1 § första stycket brottsbalken. Det måste emellertid beaktas att den här föreslagna regeln avses tillgodose andra syften än de båda nämnda bestämmelserna i skadeståndslagen och brottsbalken (jfr motsvarande problem angående förhållandet mellan dessa båda bestämmelser, prop. 1988/89:113 s. 23 f.). Här är det närmast fråga om att bestämma omfattningen av skattskyldigheten för offentlig utåtriktad verksamhet med hänsyn till bl.a. konkurrensneutralitet och fiskala intressen. Mot bakgrund härav har förslaget inte formulerats som gällande tillhandahållanden "vid" myndighetsutövning. Som exempel på den här föreslagna bestämmelsens tillämplighet kan nämnas den situationen att en myndighet tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att myndigheten meddelar beslut innebärande myndighetsutövning. Sådana tillhandahållanden omfattas i princip av den här föreslagna skattefriheten, även om myndigheten tar ut särskild avgift för handlingarna eller kopiorna.

I det föreslagna tredje stycket andra meningen anges att omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening, som sker mot vederlag, är att anse som yrkesmässig verksamhet, även om åtgärderna ingår som ett led i en myndighetsutövning. I förhållande till lagrådsremissen bör anmärkas följande. Bestämmelsen föreslås mot bakgrund av att den enskilde på grund av offentlighetsrättsliga regler i många fall är skyldig att låta få utförd den här typen av åtgärder. I sådant fall ingår alltså åtgärderna som ett led i den statliga eller kommunala myndighetsutövningen, om den enskilde är skyldig att låta åtgärderna utföras av staten eller kommunen. Det bör emellertid inte komma i fråga att låta det allmännas utförande av dessa åtgärder vara skattefritt medan motsvarande åtgärder blir skattebelagda då de utförs i privat regi. Bestämmelser om vem som skall utföra åtgärder av här avsett slag grundar sig på bedömningar som i princip saknar betydelse för den skattemässiga behandlingen av verksamheten.

Med omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening avses här uppsamling, förvaring och bortförande av materialet samt därpå följande deponering, återanvändning, rening eller förstöring eller annat slutligt omhändertagande. Det kan gälla inte bara hantering av material i form av sopor, skrot, uttjänta anläggningsdelar eller andra saker utan även hantering av jord, luft eller vatten som förorenats genom t.ex. radioaktivitet eller tungmetallutsläpp.

I ett nytt fjärde stycke föreslås en definition på vad som menas med kommun. Med en sådan skall i ML förstås, liksom enligt nuvarande ordning, primärkommun och landstingskommun. Med primärkommun avses således inte kyrklig kommun. *Lagrådet* har i sitt yttrande förordat att med kommun skall även förstås kommunalförbund. Som framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 2.3.3., har detta inte föranlett någon ändring.

Det föreslagna femte stycket överensstämmer med det nuvarande tredje styckets första och andra mening. Den tredje meningen i sistnämnda stycke utgår till följd av att de undantag från skatteplikt som anges i nuvarande 8 § 1) upphävs.

I ett nytt sjätte stycke införs en särskild begränsning avseende skattskyldigheten vid tillhandahållande av kost åt personal. Det gäller tillhandahållanden som medför skattskyldighet enbart på grund av sådan servering. I annat fall blir bestämmelsen över huvud inte tillämplig. Det kan anmärkas följande. Tillhandahållande av kost åt egen personal är en i sig yrkesmässig verksamhet även när tillhandahållandet sker i en i övrigt skattefri verksamhet eller i något som inte är verksamhet över huvud taget i ML:s mening. Som exempel kan nämnas personalservering vid sjukhem resp. vid regementenas officersmässar. Förslaget överensstämmer i sak med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 205) och är betingat av praktiska och administrativa skäl. Mitt förslag skall ses mot bakgrund av införandet av skattskyldighet för personalserveringar den 1 mars 1990. När nu redovisningsgränsen föreslås slopad, finns det behov av att i de här avsedda fallen införa en nedre gräns för skattskyldigheten. Gränsen avser det allmänna saluvärdet, dvs. marknadsvärdet (jfr föreslagna femte stycket av anvisningarna till 14 §), för de tillhandahållna serveringstjänsterna under beskattningsåret. Som gränssbelopp har satts 30 000 kr. Det överensstämmer med den föreslagna skattskyldighetsgränsen i andra stycket och med den nuvarande gränsen för redovisningsskyldighet.

Det föreslagna sjunde stycket överensstämmer med den i sista meningen i det nuvarande tredje stycket.

Det i förslaget upptagna åttonde stycket angående program och kataloger utgör fjärde stycket i anvisningspunktens nuvarande lydelse. I motsats till vad kommittén föreslagit bör stycket kvarstå. Detta beror på praktiska och administrativa skäl.

De nionde och tionde styckena i förslaget angående utländska företagare utgör femte respektive sjätte stycket i den nuvarande lydelsen av anvisningspunkten.

Det nuvarande sjunde stycket utgår helt och hållet. Därmed upphävs den nuvarande bestämmelsen om ekonomiskt samgående på den offentliga sektorn. Förslaget överensstämmer i denna del med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 235). De nuvarande bestämmelserna om statlig eller kommunal verksamhet för eget behov fanns i omformulerat skick i lagrådsremissen (trettonde stycket i denna). På de av *lagrådet* anförda skälen har bestämmelserna emellertid nu tagits bort. Definitionen av kommun har förts upp i det nya, tidigare kommenterade, fjärde stycket.

Bestämmelserna i det nuvarande åttonde stycket utgår till följd av att de där behandlade frågorna kommer att regleras genom uttryckliga regler om uttagsbeskattning, skatteplikt och avdragsrätt. Bemyndigandet i det nuvarande nionde stycket upphävs i enlighet med vad som anförts i avsnitt 2.7.

De nuvarande tionde och elfte styckena angående rennärning, biblioteksverksamhet m.m. utgår i enlighet med kommitténs förslag (betänkandet del I s. 203 f. och s. 212 ff.). Detta har kommenterats i avsnitt 2.2.4 och 2.2.7.

Ändringen i nuvarande tolfte stycket (fjortonde stycket i förslaget) är betingad av att det nuvarande fjärde stycket i 2 § blir tredje stycket.

Det nuvarande trettonde stycket 1) och 2) ersätts av de föreslagna bestämmelserna i 8 § om undantag från skatteplikt. Detta har kommenterats i avsnitt 2.2.6 om sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Ändringen angående ideella föreningar är av redaktionell art.

Nuvarande första stycket c) angående skepp m.m. utgår som en följd av att skattebasen breddas. Nuvarande första stycket d) om uttag av tjänst blir således betecknat som c). Punkten har ändrats i enlighet med vad *lagrådet* föreslagit. Ändringarna görs enbart i förtydligande syfte och innebär inte att bestämmelsen skall ges någon ny innebörd. En ny punkt d) angående serveringstjänster införs som komplement till c). Detta har behandlats i avsnitt 2.8.3. Punkten har utformats på sätt *lagrådet* föreslagit. Det bör uppmärksammas att uttagsbeskattning enligt c) eller d) av personalserveringar kan vara utesluten på grund av den föreslagna yrkesmässighetsregeln i punkt 1 sjätte stycket. Utagsbeskattning enligt c) eller d) skall ske oberoende av huruvida det gäller en personalservering som drivs av arbetsgivaren själv eller på entreprenad enligt avtal med arbetsgivaren.

I första stycket e) har erforderliga justeringar gjorts till följd av att nuvarande punkt 1 andra stycket av anvisningarna upphävs. Dessa justeringar medför att upphävandet inte förändrar omfattningen av uttagsbeskattningen vid yrkesmässig byggnadsverksamhet. Första stycket e) jämte det sista stycket har utformats i huvudsaklig överensstämmelse med vad *lagrådet* förordat. Sålunda har de uttagsbeskattade tjänsterna konkretiserats i första stycket c) och en uttrycklig begränsning i lagrådsremissen av tillämpningsområdet tagits bort. Begränsningen fanns i ett sjunde stycke i lagrådsremissen. Utagsbeskattningen enligt första stycket c) skulle enligt den bestämmelsen inte ske i vissa fall vid uttag av tjänst som utfördes på sådan fastighet som utgör s.k. privatbostad enligt de i samband med inkomstskattereformen föreslagna 5 § andra och tredje styckena KL. Denna bestämmelse i remissen har alltså tagits bort. De fall som bestämmelsen gällde var då fastigheten av den skattskyldige själv stadigvarande nyttjades som bostad eller för fritidsändamål. Begränsningen motsvarade vad som nu gäller enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna såvitt avser schablonbeskattade en- och tvåfamiljsfastigheter. Genom att s.k. privatbostäder inte kan utgöra lagertillgång i näringsverksamhet, blir emellertid uttagsbestämmelsen i punkt 2 första stycket e) överhuvudtaget inte tillämplig såvitt nu är i fråga. Någon särskild begränsningsregel behövs således inte. Genom det föreslagna sista stycket klargörs att fastighetsskötsel faller utanför området för uttagsbeskattningen enligt e).

I första stycket f) föreslås en uttagsbeskattning av vissa tjänster som utförs av ägaren på en fastighet som han använder i en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger. Denna uttagsbestämmelse har kommenterats i avsnitt 2.2.1. Det kan här dock särskilt anmärkas följande. Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad *lagrådet* förordat i sitt yttrande, dock har den gjorts tillämplig även på fastighetsskötsel. Utanför uttagsbeskattningen faller kamerala och administrativa arbeten. Tillämpningsområdet begränsas genom det föreslagna nya näst sista stycket till egenregiarbeten av viss omfattning. Det stycket kommenteras längre fram.

Utagsbeskattningen omfattar sådana fastighetsägare som bedriver näringsverksamhet enligt KL eller SIL utan att skattskyldighet enligt ML föreligger för denna verksamhet. De som är skattskyldiga för yrkesmässig byggnadsverksamhet uttagsbeskattas i stället enligt första stycket c). Övriga

skattskyldiga uttagsbeskattas inte alls. Uttagsbeskattningen kan gälla egenregiarbeten hos exempelvis bostadsföretag, försäkringsföretag eller fastighetshandlande företag. Det spelar ingen roll om fastigheterna utgör anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Byggmästare som enbart bygger på egna fastigheter som sedan säljs kommer att omfattas av den här föreslagna uttagsbeskattningen och inte av uttagsbeskattningen i första stycket e).

Som framgår av det nu sagda är det utmärkande för uttagsbeskattningen enligt första stycket f) att den träffar egenregiarbeten i den mån dessa hänför sig till sådan näringsverksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. Om någon innehar en fastighet som tillgång i såväl skattepliktig som skattefri verksamhet, kommer uttagsbeskattningen att träffa den del av egenregiarbeten som hänför sig till den verksamhet som inte medför skattskyldighet. Beskattningsvärdet i nuvarande åttonde stycket av anvisningarna till 14 § (sjunde stycket i förslaget) skall således fördelas i enlighet härmed.

Slutligen bör erinras om att uttagsbeskattningen föreslås utan att bestämmelserna i punkten 1 om yrkesmässighetsbegreppet ändras på annat sätt än att näringsverksamhet enligt SIL jämföras med näringsverksamhet enligt KL. Detta har behandlats i specialmotiveringen till punkten 1.

I ett nytt andra stycke anges att statens eller en kommuns ianspråktagande av egna varor eller tjänster för eget behov skall inte anses som uttag. Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad *lagrådet* förordat. Jag vill tillfoga följande. Den föreslagna bestämmelsen behövs, eftersom punkten 1 av anvisningarna ändras på så sätt att den inte längre kommer att innehålla någon bestämmelse om att statlig eller kommunal verksamhet för eget behov inte är att anse som yrkesmässig verksamhet. Eftersom ett statligt affärsverk enligt det föreslagna 3 § tredje stycket utgör ett eget skattesubjekt och således inte omfattas av bestämmelser som anges gälla staten, blir ML:s uttagsregler tillämpliga fullt ut på ett sådant verk. I lagrådsremissen föreslogs även en särskild bestämmelse i detta stycke om att statliga och kommunala personalserveringar skulle uttagsbeskattas. En sådan bestämmelse är dock onödig. Statens eller en kommuns tillhandahållande av serveringstjänster åt sina anställda är inte verksamhet som bedrivs för statens eller kommunens "eget behov".

Ändringarna i det nuvarande andra stycket (tredje stycket i förslaget) är av redaktionell art. Det nuvarande tredje stycket (fjärde stycket i förslaget) ändras. Ändringarna innebär att bestämmelsen omfattar även uttag av tjänst samt att den omfattar uttag av såväl anläggnings- som omsättningstillgångar. I övrigt har bestämmelsen ändrats i förtydligande syfte.

Det nuvarande fjärde stycket (i förslaget femte stycket) har ändrats som en följd av ändringarna i skattepliktens omfattning. Det nuvarande femte stycket utgår till följd av det här föreslagna andra stycket. Sjätte stycket angående personbil kvarstår oförändrat.

I ett nytt näst sista stycke begränsas uttagsbeskattningen enligt första stycket f) till att gälla endast om de nedlagda lönekostnaderna för arbetena, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna, för beskattningsåret överstiger 150 000 kr. Bestämmelsen har utformats i enlighet med vad *lagrådet* förordat dock att beloppsgränsen satts lägre än i lagrådsremissen. Jag vill

här tillägga följande. De avgifter som avses är inte endast arbetsgivaravgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter utan även andra avgifter som belastar arbetsgivaren enligt offentligrättsliga bestämmelser eller enligt avtal. Bestämmelsen i ML omfattar således avgifter av sådant slag som anges i lagen (1982:423) om allmän löneavgift eller lagen (1989:484) om arbetsmiljöavgift. Det kan anmärkas att sistnämnda lag upphör att gälla före ikraftträdandet av här aktuell lagstiftning. Vad som inte omfattas är sådana avgifter, som arbetsgivare förmedlar för arbetstagares räkning och som således belastar arbetstagarens lönefordran mot arbetsgivaren. Som exempel kan nämnas förmedling av fackföreningsavgifter. Beloppsgränsen avser givetvis sammanlagda lönekostnaden vid arbeten på flera fastigheter. Om flera personer äger en fastighet, så gäller beloppsgränsen delägarnas sammanlagda lönekostnader.

Det föreslagna sista stycket angående fastighetsskötsel har berörts i samband med första stycket e). Bestämmelsen åsyftar främst att klargöra gränsen för uttagsbeskattning av underhåll och reparationer.

till 2 a §

Ändringarna innebär att de särskilda kraven på uppdragsgivarens verksamhet utsträcks till att även gälla de tjänster som anges i nuvarande 2 a § tredje stycket 10)–12). Det finns inte bärande skäl att bibehålla det nuvarande tillämpningsområdet. Övriga ändringar föranleds av att exportbegreppet vidgas.

till 5 §

Med verksamhet förstås enligt nuvarande anvisningar detsamma som förvärvskälla enligt KL. Förvärvskällebegreppet föreslås emellertid ändrat i förslaget till reformerad inkomst- och företagsbeskattning. Ändringarna kommer att framgå av den nya lydelsen av 18 § KL och 2 § 1 mom. SIL. Begreppet verksamhet i 18 § KL kommer emellertid att i huvudsak överensstämma med det nuvarande förvärvskällebegreppet.

Genom att första stycket i anvisningarna upphävs, kommer verksamhetsbegreppet i ML inte längre att motsvara förvärvskällebegreppet i KL. Bestämmelserna i 75 § kommer att medföra att begreppet verksamhet i stället får samna innebörd som motsvarande begrepp i den nya lydelsen av 18 § KL.

till 8 §

Dessa anvisningar har behandlats i specialmotiveringen till 8 §.

till 14 §

Ändringen i första stycket är en följd av att skattesatsen föreslås ändrad i 13 § så att den beräknas som en påläggsprocent. Detta har kommenterats i avsnitt 2.6 och i specialmotiveringen till 13 §. I det femte stycket föreslås en anpassning till de ändringar av 42 § KL jämte anvisningar som görs i förslaget om reformerad inkomst- och företagsbeskattning. Anpassningen över-

ensstämmar med vad *lagrådet* påpekat i sitt yttrande med anledning av ändringarna i KL. I sista stycket av förevarande anvisningar har gjorts en följdändring i förhållande till anvisningarna till 2 § samt ett förtydligande av vad bestämmelsen avser. Övriga ändringar är en följd av att reduceringsreglerna slopas. Lagrådet har pekat på behov av översyn av vissa kvarvarande bestämmelser. En sådan översyn kan dock inte göras i detta sammanhang.

till 16 §

Ändringen i sista meningen är en följd av att det nuvarande sjätte stycket i 17 § blir åttonde stycket genom förslaget om ändringar i den paragrafen. Övriga ändringar i förevarande anvisningar är en följd av förslaget om reformerat redovisningssystem (jfr avsnitt 2.5).

till 17 §

Ändringarna i första stycket andra meningen görs i klargörande syfte. Övriga ändringar är en följd av ändringar i andra bestämmelser.

till 19 §

Första stycket upphävs. När i lagen talas om hemortskommun förstås detsamma som i 14 § SIL. Detta följer av 75 § ML. Ändringarna i det nuvarande andra stycket är en följd av den ändrade styckesindelningen i punkt 1 av anvisningarna till 2 § och av införandet av hemortskommun som avgörande för var registrering skall ske.

till 22 §

Ändringen i andra stycket är en följd av det föreslagna redovisningssystemet.

Övergångsbestämmelserna

Dessa har behandlats i avsnitt 2.9.

5.2 Lagen om särskilt bidrag till kommuner

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.3.3. Förslaget är utformat i enlighet med vad *lagrådet* förordat i sitt yttrande, med det tillägget att RSV:s beslut om bidrag inte får överklagas. Liksom beträffande ML anser jag, till skillnad från *lagrådet*, inte att kommunalförbund nu bör likställas med primär- och landstingskommuner.

1 §

Endast borgerlig kommun är att anse som primärkommun vid tillämpningen av denna lag. Kyrkliga kommuner omfattas således inte av lagens tillämpningsområde. Med sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning förstås detsamma som i förslaget till 8 § ML. Med näringsidkare avses envar som driver näringsverksamhet. Det innefattar således även idcella föreningar, stiftelser, samfund m.m.

I paragrafen har regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer bemyndigats att utfärda schabloner för beräkningen av bidrag. Tillämplig schablon bestämmer helt bidragets storlek i det enskilda fallet. Detta skall ses mot bakgrund av att det ur konstitutionell synvinkel är fråga om ett statsbidrag. En schablon kan utformas med hänsyn till exempelvis verksamheter-
nas art. Den kan även vara utformad med hänsyn till utgifternas natur (t.ex. löpande driftsbidrag i förhållande till anläggningsbidrag).

I paragrafen bemyndigas regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer även att utfärda föreskrifter om förfarandet för ansökan om bidrag. Föreskrifterna kan utgöras av t.ex. regler om löpande bokföring av utgifterna och bidragen enligt i föreskrifterna bestämd utformning, regler om skyldighet att redovisa beloppet periodvis samt regler om skyldighet att tillhandahålla staten den löpande bokföringen. I föreskrifterna kan anges att om en kommun inte uppfyller föreskrifterna, bortfaller rätten till bidrag.

5.3 Uppbördslagen

Med förslagen till ändringar i lagen avses att anpassa uppbördslagens regler så att de kan användas för uppbörd av sådan mervärdeskatt som enligt mitt förslag skall redovisas i allmän självdeklaration. Det föreslagna redovisningssystemet beskrivs närmare i avsnitt 2.5 i den allmänna motiveringen.

1 §

I paragrafens första stycke tilläggs att med skatt enligt uppbördslagen även skall förstås sådan mervärdeskatt som skall redovisas i allmän självdeklaration enligt ML enligt 21 §.

2 § 1 mom.

I momentet tilläggs att beteckningar som används i ML skall ha samma betydelse i uppbördslagen.

2 § 2 mom.

Momentet innehåller olika definitioner. Definitionen av slutlig skatt ändras inte till ordalydelsen utom vad gäller hänvisningen till lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer, som numera saknar aktualitet. Men begreppet kommer till följd av tillägget i 1 § uppbördslagen att omfatta även sådan överskjutande utgående mervärdeskatt som redovisats i allmän självdeklaration. Definitionerna av ingående och utgående skatt finns i ML. I momentet tilläggs en definition av begreppet överskjutande ingående skatt.

I definitionen av kvarstående skatt tilläggs att avräkning från slutlig skatt skall göras även för överskjutande ingående mervärdeskatt. Vidare införs en definition av överskjutande skatt, som förutom preliminär skatt får innefatta även överskjutande ingående mervärdeskatt. Samtidigt ändras i 68 och 84 §§ begreppet överskjutande preliminär skatt till överskjutande skatt.

Mervärdeskatten skall inte ingå i den preliminära B-skatten, jfr avsnitt 2.5 i den allmänna motiveringen. Momentet har ändrats i enlighet med detta.

27 § 2 mom.

Den skattskyldige har rätt att återfå överskjutande ingående mervärdeskatt. Sådan skatt skall därför liksom preliminär skatt, gottskrivas vid debitering av slutlig skatt.

27 § 3 mom.

I momentet anges förutsättningarna för uttag av kvarskatteavgift. Mervärdeskatten påverkar dessa förutsättningar på olika sätt. I den mån det förekommer överskjutande ingående mervärdeskatt minskar behovet av inbetalning av preliminär skatt i motsvarande mån. Om det förekommer överskjutande utgående skatt måste å andra sidan ytterligare betalning av preliminär skatt göras för att den skattskyldige skall undgå kvarskatteavgiften. Av skäl som närmare har redogjorts för i avsnitt 2.5 i den allmänna motiveringen skall kvarskatteavgift dock inte utgå på betalning som avser mervärdeskatt och som har gjorts senast den 30 april. Vidare tilläggs ändrad tillgodoräkning av överskjutande ingående mervärdeskatt bland de omständigheter som skall medföra ny beräkning av kvarskatteavgift.

68 § 1 mom.

Ändringarna avser att göra bestämmelserna om restitution tillämpliga även på överskjutande ingående mervärdeskatt. Jämför vad som sägs ovan avseende begreppet överskjutande skatt i 2 § 2 mom.

68 § 4 mom.

Överskjutande ingående mervärdeskatt jämföras med erlagd preliminär skatt.

69 § 1 mom.

I momentet görs ett tillägg om att även överskjutande ingående skatt skall beaktas vid beräkning av ö-skatteränta.

69 § 2 mom.

I momentet görs ett tillägg om att även överskjutande ingående mervärdeskatt skall beaktas vid beräkning av restitutionsränta och jämföras med senast under taxeringsåret betald preliminär skatt.

70 § 2 mom.

I momentet görs ett tillägg om att även felaktigheter avseende överskjutande ingående mervärdeskatt skall kunna beaktas vid fastställelse av belopp att erlägga enligt momentet.

1 §

Koldioxidskatten omfattar samma bränslen som är skattepliktiga enligt EL.

Skatten omfattar vidare bensin som är skattepliktig enligt BL, dock inte metanol och etanol. Av 1 § första stycket b) BL framgår att med motoralkoholer menas inte bara metanol och etanol utan även s.k. högre alkoholer. En lägre bensinskattesats tas ut för metanol och etanol, medan den för bensin gällande skattesatsen tas ut för högre alkoholer. Motsvarande tillämpning bör gälla vid avgränsningen av vilka alkoholer som bör beläggas med koldioxidskatt. Det innebär att metanol och etanol undantas från beskattning medan högre alkoholer belastas med skatten. Metanol och etanol skall inte heller beskattas när de ingår i sådant annat motorbränsle än bensin, som innehåller minst 70 viktprocent bensin.

Att skatt inte tas ut på biobränslen, avfall och torv behandlas i avsnitt 3.2.1.

2 §

Skattesatserna har behandlats närmare i avsnitt 3.2.2. I enlighet med *lagrådets* påpekande har 2 och 3 §§ i lagrådsremissen bytt plats.

3 §

Paragrafen har i enlighet med vad *lagrådet* påpekat getts en annan redaktionell utformning än som föreslogs i lagrådsremissen beträffande bl.a. hänvisningstekniken såvitt avser BL. Paragrafen har också i förhållande till lagrådsremissen kompletterats med en hänvisning till 2 § tredje stycket BL, som innebär att koldioxidskatt inte skall tas ut på i bensin inblandad smörjolja samt med en bestämmelse i andra stycket som motsvarar 1 § tredje stycket BL.

Enligt paragrafen gäller vissa regler i EL och BL när koldioxidskatt tas ut på de skattepliktiga bränslena. Dessa regler anger vem som är skatt- och registreringskyldig, skattskyldighetens inträde, vilka avdrag som får göras i deklaration, när inköp får göras mot försäkran om användning av bränsle eller bensin för visst skattefritt ändamål m.m.

Tillämpliga regler om skatt- och registreringskyldighet och om skattskyldighetens inträde finns i 6 – 8 §§ EL avseende bränslen och i 3 – 5 §§ BL avseende bensin.

Den som är skyldig att registrera sig hos RSV enligt koldioxidskattelagen måste göra det även om han redan är registrerad enligt EL eller BL.

Bestämmelser som motsvarar dem som finns om registrering i 1 § förordningen (1964:351) om allmän energiskatt och 1 § förordningen (1981:432) om bensinskatt bör tas in i en förordning om koldioxidskatt.

För oljor som har en temperatur som överstiger 70^o C när skattskyldigheten inträder får volymen räknas om till 50^o C. Detta följer av hänvisningen till 10 § andra stycket EL. Se även kommentaren till den bestämmelsen.

Tillämpliga avdragsbestämmelser finns i 24 § och 25 § tredje stycket EL samt i 7 § BL. Skattespecifika avdrag för koldioxidskatt på bränsle är avdrag

för förbrukning i luftfartyg o.d., för förbrukning för annat ändamål än energialstring och för raffinaderibränsle (jfr 24 § första stycket d), f) samt g) första ledet EL).

Av hänvisningen till 26 § EL och 7 § 2 mom. BL följer att den som inte är registrerad som skattskyldig för koldioxidskatt hos RSV och som använder bränsle eller bensin för visst skattefritt ändamål får köpa bränsle eller bensin utan koldioxidskatt eller med nedsatt skatt mot en försäkran om användning för sådant ändamål.

I 27 § EL och 6 § BL finns regler om återbetalning av energiskatt på bränsle och bensinskatt till diplomater o.d. Regeringen har utfärdat tillämpningsföreskrifter i förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m. Denna förordning bör ändras så att den blir tillämplig vid uttagandet av koldioxidskatt.

I 32 § EL finns regler om bokföring o.d. som är tillämpliga vid uttagandet av koldioxidskatt.

Av hänvisningen till 33 § EL följer att reglerna i lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter är tillämpliga i fråga om förfarandet vid uttagande av koldioxidskatten.

4 §

Såsom påpekats i avsnitt 3.2.4 finns det för närvarande inte några möjligheter att till en rimlig kostnad avskilja koldioxid ur förbränningsgaser. Sådana begränsningsåtgärder kan emellertid bli verklighet i framtiden. Ett återbetalnings- och kompensationssystem med motsvarande utformning som det som föreslås gälla vid uttagandet av svavelskatten tas därför in i lagen beträffande de bränslen som är skattepliktiga enligt koldioxidskattelagens 1 § första stycke. Bestämmelsen är något annorlunda utformad i koldioxidskattelagen i jämförelse med 6 § lagen om svavelskatt. I 4 § första stycket sägs endast att den skattskyldige skall ha begränsat utsläpp av koldioxid i samband med förbrukning av bränslet. Det ges således ingen exemplifiering på vilka åtgärder som bör vidtas, motsvarande den som ges i 6 § första stycket lagen om svavelskatt. Skälet för detta är att det finns ett flertal teoretiska möjligheter att begränsa utsläppen.

Kompensation medges efter ansökan för skatt som belastar bränsle för det fall att förbrukaren inte är skattskyldig och har begränsat utsläppet av koldioxid. De som kan komma i fråga att få kompensation är framförallt småförbrukare som inte uppfyller förutsättningarna för att kunna registreras som skattskyldiga.

Ett återbetalnings- och kompensationssystem av nämnda slag förutsätter att det är möjligt att mäta utsläppen. Några sådana mätningar är inte praktiskt möjliga att göra vad gäller de varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § andra stycket koldioxidskattelagen, t.ex. bensin och högre alkoholer. På grund härav omfattar inte återbetalnings- och kompensationssystemet koldioxidskatt på dessa varuslag.

Enligt 5 kap. 6 och 13 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter betalar staten ränta på utbetalat belopp endast om skatten har sänkts för den aktuella redovisningsperioden. Vid återbetalning eller kom-

pensation enligt förslaget är det inte fråga om en skattesänkning. Någon ränta utgår därför inte på det belopp som utbetalas.

Prop. 1989/90:111

Återbetalnings- och kompensationsbestämmelserna behandlas även i avsnitt 3.2.4.

5 §

I andra stycket har en beloppsgräns på 1 000 kr. per kalenderkvartal tagits in i lagen i fråga om när återbetalning eller kompensation kan ske. Om inte den sammanlagda återbäringen uppgår till detta belopp under ett kalenderkvartal skall således ingen återbetalning eller kompensation ske.

7 §

Tiden för överklagande är tre veckor. Detta följer av 23 § förvaltningslagen (1986:223). Besvärinstans är kammarrätten i Stockholm.

Bilaga

Bilagan är utformad på motsvarande sätt som bilaga 1 till EL.

5.5 Lagen om allmän energiskatt

2 §

I paragrafen har införts skattefrihet för s.k. reservkraft. Med sådan kraft avses elkraft som framställs i ett reservkraftsaggregat vid avbrott i den ordinarie krafttillförseln från utomstående kraftdistributör eller för driftprov i sådant aggregat.

2 a §

För att undvika att gasol som, med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning, har karaktär av butiksvara beskattas för både allmän energiskatt och mervärdesskatt har sådan gasol undantagits från skatteplikt i EL. Gasol anses nämligen enligt ML ha karaktär av butiksvara, om den är förpackad i flaskor med en vikt upp till och med 45 kg. Sådan gasol har sedan lång tid tillbaka varit belagd med mervärdesskatt. Eftersom all energi, dvs. även gasol, från den 1 mars 1990 har belagts med mervärdesskatt saknas skäl att behålla nuvarande undantag. Detta innebär att d) i paragrafen kan slopas.

6 §

Se kommentaren till bilaga 1.

7 §

Ändringen i paragrafen har kommenterats i avsnitt 3.5.5.

8 §

Se kommentaren till bilaga 1.

Ändringen i paragrafens första stycke är föranledd av en i skattehänseende ändrad benämning på gasol, se kommentaren till bilaga 1. I stycket har även vissa redaktionella ändringar gjorts.

I det föreslagna andra stycket har en bestämmelse tagits in om beräkning av skatt på vissa uppvärmda oljor. Denna bestämmelse ersätter nuvarande anmärkning i bilaga 1 till EL, se kommentaren till denna bilaga. Skälet till en sådan bestämmelse är att det hos vissa storförbrukare av eldningsolja som är registrerade som skattskyldiga förekommer att oljan måste värmas upp extra mycket innan den används. Det gör att volymen eldningsolja är större än om skatt redovisades för volymen vid lagringstemperaturen. Dessa förbrukare skulle annars få betala skatt för den övervolym som uppstått vid temperaturhöjningen.

I tredje – femte styckena har definitioner tagits in om vad som menas med miljöklass 1, 2 och 3 när den allmänna energiskatten på vissa oljeprodukter differentieras i bilaga 1. Detta har kommenterats närmare i avsnitt 3.5.3.

Andra stycket i paragrafen i dess nuvarande lydelse har slopats av konstitutionella skäl.

11 a §

I denna nya paragraf har tagits in en definition av vad som menas med yrkesmässig distribution av elkraft. Verksamheter som bedrivs av t.ex. stat och kommun inkomstbeskattas inte. Inkomster från sådana verksamheter kan därför inte hänföras till något inkomstslag och kan därför inte heller vara yrkesmässig i KL:s eller SIL:s mening. Exempelvis kommuner kan emellertid vara registrerade som skattskyldiga för verksamhet enligt punktskatteförfattningarna. I syfte att sådan verksamhet skall kunna anses som yrkesmässig enligt EL, även om den inte är att anse som inkomst av näringsverksamhet enligt KL eller SIL, införs en bestämmelse om att även sådan distribution av elektrisk kraft som sker under former jämförbara med näringsverksamhet är att anse som yrkesmässig. Härigenom kan bestämmelserna i EL om yrkesmässig distribution tillämpas även för sådan verksamhet som inte beskattas som näringsverksamhet enligt KL eller SIL, men som konkurrerar med sådan skattepliktig näringsverksamhet. Avsikten är att bestämmelsen skall motsvara begreppet rörelseliknande former som i dag återfinns i ML. Detta överensstämmer med vad som föreslås gälla enligt ML. Se även avsnitt 3.5.2.

24 §

Avdragsrätten för s.k. provning i första stycket f) andra ledet saknar motsvarighet i flertalet övriga punktskatteförfattningar. Avdraget slopas i syfte att göra avdragsbestämmelserna mer enhetliga på punktskatteområdet och då detta avdrag dessutom torde ha begränsad ekonomisk betydelse. Se även kommentarerna till 7 § BL, 13 § lagen om dryckesskatt och 7 § lagen om tobaksskatt.

Paragrafens första stycke a) har kompletterats med ett tillägg som innebär att avdrag får göras för skatt på elkraft även om förbrukaren, t.ex. ett kommunikationsföretag, själv är skattskyldig.

Ändringen i första stycket b) är av redaktionell art.

Ändringen i första stycket d) innebär att kravet att elproduktion skall ha skett i en mottrycksanläggning slopas. Genom denna ändring och genom en ändring i paragrafens tredje stycke införs en möjlighet att vid elproduktion i industriella kraftvärmeanläggningar välja mellan att göra avdrag antingen på elsidan eller på bränslesidan. Förslaget har kommenterats närmare i avsnitt 3.5.4. Ändringen i paragrafens tredje stycke innehåller även en ändring av redaktionell art.

26 §

Bestämmelsen om möjligheten att köpa bränsle utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkran har ändrats av konstitutionella skäl. 7 § första stycket förordningen (1964:351) om allmän energiskatt har arbetats in i paragrafens nya lydelse.

27 §

Nuvarande lydelse av bestämmelsen innehåller ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att medge återbetalning av skatt på bränsle som förvärvats av utländska beskickningar m.fl. Med stöd av bemyndigandet har regeringen utfärdat förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m. I enlighet med vad *lagrådet* förordat har i syfte att uppfylla regeringsformens krav vissa bestämmelser i nämnda förordning förts in i 27 §. Detta innebär att det i den föreslagna lydelsen anges de materiella förutsättningarna för återbetalning, beslutsmyndighet och sättet att överklaga ett beslut om återbetalning. Närmare bestämmelser om förfarandet för återbetalning till diplomater m.fl. regleras i nämnda förordning.

Bilaga 1

I bilagan har fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, motorbrännoljor och eldningsoljor differentierats i tre olika miljöklasser. Dessa behandlas närmare i avsnitt 3.5.3.

Enligt gällande bestämmelser i EL indelas gasol i dels sådan som används för motordrift och dels sådan som används för annat ändamål än motordrift. Enligt gällande regler kan t.ex. gasol som används i gasturbiner i kraftvärmeverk beskattas enligt den högre skattesats som gäller för gasol som drivmedel. I syfte att klargöra att sådan gasol inte skall beskattas som drivmedel bör benämningen för sådan gasol ändras till gasol som används för annat ändamål än drift av motorfordon. Gasol som används som drivmedel bör benämnas gasol som används för drift av motorfordon.

Begreppet bunkeroljor utmönstras, eftersom det endast är en benämning på oljors användningssätt.

Den möjlighet som ges i nuvarande anmärkning för RSV att fastställa grund för beräkning av volymen utgör inte en verkställighetsföreskrift enligt regeringsformen. Andra meningen i anmärkningen bör därför slopas av konstitutionella skäl. Att endast utgå från fakturerad volym vid beräkning av den skattepliktiga volymen skulle kunna leda till oegentligheter och kontrollproblem. Hela anmärkningen bör därför slopas. Detta innebär i praktiken en viss skatteskärpning för de oljeförbrukare som hittills har kunnat räkna om volymen till + 15^o C, s.k. normalliter, i enlighet med av RSV tillämpad praxis.

Övergångsbestämmelsen

I förtydligande syfte anges i övergångsbestämmelsen att den som den 1 juli 1990 inte uppfyller de nya förutsättningarna för registrering i 7 § skall avregistreras. Detta innebär ingen ändring av det som följer redan av 5 § förordningen om punktskatter och prisregleringsavgifter, nämligen att den som inte uppfyller förutsättningarna för registrering skall avregistreras.

5.6 Lagen om bensinskatt

2 §

Skattesatserna i första och andra styckena sänks som en följd av att den del av skatten som motsvarar föreslagen koldioxidskatt, 58 öre per liter, bryts ut ur lagen och flyttas till lagen om koldioxidskatt. Samtidigt höjs bensinskatten med 6 öre per liter till följd av att den särskilda skatten slopas och omvandlas till bensinskatt. Se även avsnitt 3.8.

Den möjlighet som ges i paragrafens tredje stycke för RSV att fastställa grund för beräkning av volymen utgör inte en verkställighetsföreskrift enligt regeringsformen. Tredje meningen bör därför slopas av konstitutionella skäl. Att endast utgå från fakturerad volym vid beräkning av den skattepliktiga volymen skulle kunna leda till oegentligheter och kontrollproblem. Även den första meningen i stycket bör därför slopas. Det sagda innebär att den skattepliktiga volymen av bensinen kommer att beräknas efter levererad volym, vilket i praktiken inte innebär någon förändring i sak i förhållande till vad som gäller i dag.

4 §

Ändringen i paragrafen har kommenterats i avsnitt 3.5.5.

6 §

Se kommentaren till 27 § EL.

7 §

Det s.k. provningsavdraget i paragrafens 1 mom. första stycket d) slopas. Skälen för detta har behandlats i kommentaren till 24 § EL. Till följd härav sker vissa redaktionella ändringar i stycket.

Ändringen i 1 mom. andra stycket är av redaktionell art.

Paragrafens 2 mom. har ändrats av konstitutionella skäl och 5 § förordningen (1981:432) om bensinskatt har med vissa redaktionella ändringar arbetats in i den nya lydelsen av denna del av paragrafen.

Övergångsbestämmelsen

Se kommentaren till övergångsbestämmelsen till EL.

5.7 Lagen om miljöskatt på inrikes flygtrafik

6 §

Ändringen är föranledd av att en koldioxidskatt införs på inrikes flygtrafik. Förslaget har kommenterats närmare i avsnitt 3.3.1.

7 §

Den möjlighet som i dag finns enligt paragrafen att när tillförlitliga uppgifter om utsläpp av kolväten och kväveoxider saknas för den aktuella flygplanstypen beräkna skatten med ledning av det aktuella flygplanets högsta tillåtna startvikt enligt dess luftvärdighetsbevis är inte nödvändig för koldioxiddelen av skatten, eftersom det får förutsättas att erforderliga uppgifter alltid finns tillgängliga hos luftfartsverket. Paragrafens tillämpningsområde har därför begränsats till att avse den del av skatten som tas ut för utsläpp av kolväten och kväveoxider. Se även avsnitt 3.3.1.

8 §

Bestämmelsen har ändrats till följd av införandet av en koldioxidskatt på inrikes trafikflyg. Sker flygning med mellanlandning och byte till annan flygplanstyp än den med vilken flygningen började och kan därför skatten för hela flygningen beräknas med ledning av flera skattesatser och flera belopp skall det sammanlagda beloppet för varje flygplanstyp tillämpas för den aktuella flygningen.

5.8 Lagen om svavelskatt

1 §

Svavelskatten omfattar samma kolbränslen och oljor som för närvarande är skattepliktiga enligt EL. Dessutom är torvbränsle skattepliktigt. Däremot skall skatt inte tas ut för torv som används för annat ändamål än förbränning, t.ex. jordförbättring.

2 §

Svavelskatt på olja tas endast ut om oljan innehåller mer än 0,1 viktprocent svavel. Överstiger svavelhalten denna viktprocent skall skatt tas ut på allt svavel i oljan.

Regeln i andra stycket innebär att avrundning skall ske uppåt om svavelin-

nehållet i oljan överstiger 0,1 viktprocent. Detta medför att skatten blir densamma oavsett om svavelhalten är t.ex. 0,21 eller 0,29 %.

Till grund för beräkning av skatten skall ligga svavelhalten vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. I enlighet med *lagrådets* påpekande har en bestämmelse med detta innehåll i förtydligande syfte tagits in i paragrafens tredje stycke. Svavelinnehållet bestäms genom provtagning av skattepliktigt bränsle. Det ankommer på RSV att efter samråd med naturvårdsverket meddela rekommendationer om mätmetoder och dokumentation av svavelinnehållet i bränsle.

3 §

Bestämmelsen har i enlighet med *lagrådets* påpekande utformats på motsvarande sätt som i 3 § lagen om koldioxidskatt med hänvisningar till EL. Därmed kan enhetlighet nås med lagen om koldioxidskatt och lätt konstateras i vilka hänseenden lagen om svavelskatt bygger på vad som gäller beträffande den allmänna energiskatten. Därigenom kan även på ett enkelt sätt utläsas i vilka avseenden de båda nya lagarna skiljer sig från varandra i fråga om tillämpningen av EL.

Lagrådet har pekat på att en hänvisning bör göras till 2 § första stycket EL om undantag från skatteplikt för inhemska fasta bränslen. En sådan hänvisning görs inte eftersom begreppet inhemska fasta bränslen skulle kunna komma att omfatta inhemsk torv. Tillämpliga regler om skatt- och registreringsskyldighet och om skattskyldighetens inträde finns i 6 § första stycket 1-3, 7 § och 8 § första stycket 1, 2 och 4 samt andra stycket EL. Då 6 § första stycket 3 EL tillämpas skall hänvisningarna i den bestämmelsen till avdragsbestämmelserna i 24 § resp. bestämmelsen om inköp utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkringen i 26 § EL i stället avse motsvarande bestämmelser i lagen om svavelskatt, dvs. 4 § om avdrag och 5 § om inköp mot försäkringen.

I paragrafen ges – till skillnad från 3 § lagen om koldioxidskatt – ingen hänvisning till 27 § EL om återbetalning av skatt till utländska beskickningar m.fl. Detta innebär således att svavelskatt inte skall ingå i underlaget för återbetalning enligt den bestämmelsen.

I enlighet med *lagrådets* anmärkning har, på motsvarande sätt som gäller i 3 § koldioxidskattelagen, en hänvisning gjorts till 32 § EL om bokföring o.d.

I enlighet med vad *lagrådet* påpekat har i paragrafens tredje stycke tagits in en bestämmelse om att den som tar upp torv är att anse som producent av torv.

4 §

Avdragsbestämmelserna motsvarar i huvudsak de som finns i 24 § EL. Avdragen i punkt 5 och 6 och avdragen enligt andra stycket har kommenterats i avsnitt 3.6.3. Där har bl.a. kommenterats varför avdragsbestämmelser som motsvarar 24 § första stycket c) och g) andra ledet EL inte har tagits in i förevarande paragraf i lagen om svavelskatt. Där har också motiverats skälet till att avdrag medges för skatt på svavel i bränsle som förbrukats för framställning av bensen eller sådant bränsle som anges i 1 § 3.

Av hänvisningen i 2 § lagen om svavelskatt till 8 § EL följer att skatt skall betalas bl.a. vid leverans till köpare som inte är registrerad. I likhet med vad som gäller enligt EL ges i förevarande paragraf en möjlighet för oregistrerad köpare att köpa bränsle utan svavelskatt eller med nedsatt sådan skatt mot en försäkran att bränslet skall användas för visst i bestämmelsen angivet skattefritt ändamål.

6 §

Återbetalning eller kompensation medges enligt denna bestämmelse om svavlet har hindrats från att komma ut i luften. Utsläpp av svavel kan minskas genom att reningsåtgärd vidtas eller att svavlet binds i produkten vid vissa typer av förbränning, t.ex. mesaombränning inom cellulosaindustrin, kalkbränning inom cement- och kalkindustrin och i slaggen i masugnar. En viss del av svavlet i bränsle binds alltid i den aska som uppkommer vid förbränningen oberoende av vilka reningsåtgärder som vidtas. Vid torveldning är det inte obetydliga mängder svavel som binds i aska. Om det efter provtagning och analys framgår att svavel har bundits i t.ex. torvaska kan återbetalning eller kompensation medges.

Enligt 5 kap. 6 och 13 §§ lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter betalar staten ränta på utbetalat belopp endast om skatten har sänkts för den aktuella redovisningsperioden. Vid återbetalning eller kompensation enligt förslaget är det inte fråga om en skattesänkning. Någon ränta utgår därför inte på det belopp som utbetalas.

Det ankommer på RSV att efter samråd med naturvårdsverket meddela rekommendationer som närmare behandlar mätmetoder för och dokumentation av svavelavskiljningen vid förbrukning av skattepliktigt bränsle.

7 §

I paragrafens andra stycke har, i likhet med vad som föreslås i koldioxidskattelagen, en beloppsgräns på 1 000 kr. per kalenderkvartal tagits in i fråga om när återbetalning eller kompensation kan ske.

9 §

Tiden för överklagande är tre veckor. Detta följer av 23 § förvaltningslagen. Besvärinstans är kammarrätten i Stockholm.

5.9 Lagen om dryckesskatt

13 §

I syfte att göra avdragsrätten mer enhetlig på punktskatteområdet avskaffas rätten till avdrag för skatt på malt- och läskedrycker som tagits i anspråk för provning. Avdragsrätten torde sakna ekonomisk eller annan betydelse för den skattskyldige.

7 §

Rätten till avdrag för skatt på vara som tagits i anspråk för provning samt på vara som tillhandahållits för vetenskapligt, medicinskt eller likartat ändamål avskaffas. Avdragsrätten torde sakna ekonomisk eller annan betydelse för den skattskyldige. Ändringen syftar, på samma sätt som ändringen i bl.a. 13 § lagen om dryckesskatt, till att göra avdragsrätten mer enhetlig på punktskatteområdet.

6 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta förslagen till

1. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt,
2. lag om upphävande av vissa författningar på mervärdesskatteområdet,
3. lag om särskilt bidrag till kommuner,
4. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
5. lag om ändring i taxeringslagen (1990:000),
6. lag om ändring i lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
7. lag om koldioxidskatt,
8. lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt,
9. lag om ändring i lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt,
10. lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt,
11. lag om ändring i lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik,
12. lag om svavelskatt,
13. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
14. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
15. lag om ändring i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.
16. lag om upphävande av lagen (1941:251) om särskild varuskatt,
17. lag om upphävande av lagen (1973:1216) om särskild skatt för oljeprodukter och kol,
18. lag om upphävande av lagen (1968:361) om avgift vid införsel av vissa bakverk,
19. lag om ändring i lagen (1977:306) om dryckesskatt,
20. lag om ändring i lagen (1961:394) om tobaksskatt,
21. lag om upphävande av lagen (1982:1200) om skatt på videobandspelare,
22. lag om upphävande av lagen (1982:691) om skatt på vissa kassettband,

23. lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Prop. 1989/90:111
24. lag om ändring i lagen (1983:1053) om skatt på omsättning av vissa värdepapper.

7 Beslut

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

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1989:35) Reformerad mervärdeskatt m.m.

Prop. 1989/90:111

Bilaga 1

Yttrande över betänkandet har avgetts av datainspektionen, kommerskollegium, överbefälhavaren, försvarets materielverk, socialstyrelsen, televerket, statens järnvägar, vägverket, trafiksäkerhetsverket, sjöfartsverket, luftfartsverket, transportrådet, generaltullstyrelsen, riksskatteverket, konjunkturinstitutet, ekonomiska rådet, riksantikvarieämbetet och statens historiska museer, statens kulturråd, skogsstyrelsen, statens jordbruksnämnd, plan- och bostadsverket, statskontoret, riksrevisionsverket, statistiska centralbyrån, länsstyrelsernas organisationsnämnd, statens pris- och konkurrensverk, konsumentverket, statens naturvårdsverk, statens energiverk, statens vattenfallsverk, hovrätten över Skåne och Blekinge, kammarrätten i Stockholm, kammarrätten i Göteborg, Stockholms fondbörs, Stiftelsen Svenska Filminstitutet, Sveriges turistråd, länsstyrelsen i Gotlands län, länsstyrelsen i Jämtlands län, storstadstrafikkommittén, AB Svensk Bilprovning, Aktionsgruppen för hundar i samhället, Arbetarnas bildningsförbund, Bilindustriföreningen, Bygdegårdarnas riksförbund, Dagligvaruleverantörers förbund, Dalarnas Bygdegårdsdistrikt, Elektriska installatörsorganisationen EIO, Entreprenörföreningen, Finansbolagens Förening, Folkbildningsförbundet, Folkets Hus riksorganisation, Folkrorelserådet Hela Sverige skall leva, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Föreningen Svensk Fackpress, Föreningen Sveriges Filmproducenter, Föreningen Sveriges uppbördschefer, Företagareförbundet, Företagens Uppgiftslämnardelegation, Försäkringstjänstemannaförbundet, Grossistförbundet Svensk Handel, HSB:s Riksförbund, Sveriges Husbilsintressenters riksförbund, Hyresgästernas Riksförbund, International Air Transport Association, juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, juridiska fakultetsstyrelsen vid Uppsala universitet, JU-SEK, Kemisk-Tekniska Leverantörförbundet, Kommittén för alternativmedicin, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd, Kooperativa Förbundet, Kraftsam, Landsorganisationen i Sverige, Landstingsförbundet, Lantbrukarnas Riksförbund, Länsmuséernas samarbetsråd, Motorbranchens Riksförbund, Motormännens Riksförbund, Målaremästarnas Riksförening och VVS-entreprenörernas Arbetsgivareförbund, Mäklarsamfundet, Naturskyddsföreningen, Oberoende filmares förbund, Oscarsteatern m.fl.teatrar i Stockholm, Pensionärernas Riksorganisation, Petroleumhandelns Riksförbund, Researrangörsföreningen i Sverige, Riksbyggen, Riksförbundet Energileverantörerna, Scandinavian Airlines System, Sveriges Djurskyddsföreningars riksförbund, SIF Klubben Sveriges Radio, Småföretagens Riksorganisation, Stockholm Convention Bureau AB, Stockholms handelskammare, Studieförbundet Vuxenskolan, Svensk Teaterunion, Svenska arbetsgivareföreningen, Svenska Bankföreningen, Svenska Bioenergiföreningen, Svenska Bokförläggareföreningen och Föreningen Svenska Läromedelsproducenter, Svenska Busstrafikförbundet, Svenska cellulosa- och pappersbruksföreningen, Svenska Djursjukhusföreningen, Svenska Djurskyddsföreningen, Svenska Elverksföreningen, Svenska Fotvårdsförbundet, Svenska Frisörföreningen, Svenska Försäkringsbolags riks-

förbund, Svenska Gasföreningen, Svenska hamnförbundet, Svenska Hundklubben, Svenska Inkassoföreningen, Svenska Journalistförbundet, Svenska Kennelklubben, Svenska kommunförbundet, Svenska kraftverksföreningen, Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund, Svenska liftanläggningars organisation, Svenska Lokaltrafikföreningen, Svenska Nöjesparkers Förening, Svenska Pensionärspartiet, Svenska Petroleum Institutet, Svenska Resebranschens Förening, Svenska Revisorsamfundet SRS, Svenska sparbanksföreningen, Svenska Taxiförbundet, Svenska teaterförbundet, Svenska tidningsutgivareföreningen, Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå, Svenska Torvproducentföreningen, Svenska Travsportens Centralförbund samt Svenska Galoppsportens Centralförbund och AB Trav och Galopp, Svenska Trädbränsleföreningen, Svenska Turistföreningen, Svenska vatten- och avloppsverksföreningen, Svenska Veckopressens Tidningsutgivareförening, Svenska Venture Capital Föreningen, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Aktiesparares riksförbund, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag, Sveriges Biografägarförbund, Sveriges Bostadsrättsföreningars centralorganisation, Sveriges Campingvärdars Riksförbund Ek. för., Sveriges Djurskyddsföreningars Riksförbund, Sveriges Energiföreningars Riksorganisation, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sveriges Film och Videoproducenters förening, Sveriges Filmuthyrareförening u.p.a., Sveriges Fiskares Riksförbund, Sveriges Frimärkshandlarförbund, Sveriges Föreningsbankers Förbund, Sveriges Författarförbund, Sveriges Galleriförbund, Sveriges Hotell- och Restaurangförbund, Sveriges Jordägareförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Motorcyklisters centralorganisation, Sveriges Mynthandlares Förening, Sveriges Närradioförbund, Sveriges Radio AB, Sveriges redareförening, Sveriges Redovisningskonsulters förbund, Sveriges Riksidrottsförbund, Sveriges Städbredareförening, Sveriges Tandläkarförbund, Sveriges Tvätteriförbund, Sveriges Veterinärförbund, Sveriges Videodistributörers Förening, Sveriges Villaägareförbund, Swedegas AB, Teatrarnas Riksförbund, Tjänsteförbundet, Tjänstemännens Centralorganisation, Vi i Småhus riksförbund, AB Volvo och Saab-Scania AB, Våra Gårdar, Värmeverksföreningen, Värmlands Turistråd.

Näringslivets Byggnadsdelegation, Svensk Industriförening och Sveriges Industriförbund har åberopat ett yttrande från Näringslivets skattedelegation som upprättats på uppdrag av Svenska Arbetsgivareföreningen.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1989:21) Sätt värde på miljön – miljöavgifter på svavel och klor

Yttrande över betänkandet har avgetts av riksskatteverket, fiskeristyrelsen, statens industriverk, statskontoret, riksrevisionsverket, länsstyrelsernas organisationsnämnd, statens naturvårdsverk, koncessionsnämnden för miljöskydd, kemikalieinspektionen, statens energiverk, hovrätten för Övre Norrland, kammarrätten i Stockholm, kammarrätten i Jönköping, kommerskollegium, sjöfartsverket, statens pris- och konkurrensverk, universitets- och högskoleämnet, styrelsen för teknisk utveckling, statens vattenfallsverk, länsstyrelserna i Gävleborgs län, Göteborgs och Bohus samt Malmöhus och

Västernorrlands län, Centralorganisationen SACO/SR, Företagens upp-
giftslämnardelegation, Igelsta Oljelager AB, Landsorganisationen i Sverige,
Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund, Pappersbruksföreningen,
Stockholms Energi AB, Studsvik AB, Svenska kommunförbundet, Svenska
kraftverksföreningen, Svenska Naturskyddsföreningen, Svenska Petroleum
Institutet, Svenska värmeverksföreningen, Sveriges kemiska industrikontor,
Sveriges fiskares riksförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriför-
bund, Tjänstemännens Centralorganisation, Svenska Gasföreningen, AB
Svenska Klorfabrikanter, DoKem AB, Eka Nobel och Domsjö Klor AB.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1989:83-84) Ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken. Energi och trafik

Yttrande över betänkandet har avgetts av trafiksäkerhetsverket, luftfarts-
verket, transportrådet, generaltullstyrelsen, riksskatteverket, statens indu-
striverk, statskontoret, riksrevisionsverket, statens naturvårdsverk, konces-
sionsnämnden för miljöskydd, statens energiverk, svea hovrätt, kammarrät-
ten i Stockholm, statens järnvägar, banverket, vägverket, sjöfartsverket, sta-
tens väg- och trafikinstitut, universitets- och högskoleämbetet, styrelsen för
teknisk utveckling, plan- och bostadsverket, statens mät- och provstyrelse,
näringsfrihetsombudsmannen, statens pris- och konkurrensverk, statens vat-
tenfallsverk, länsstyrelserna i Gävleborgs och Västerbottens län, Stock-
holms stad, Göteborgs kommun, Vilhelmina kommun, svenska kommunför-
bundet, landstingsförbundet, Svenska Naturskyddsföreningen, Sveriges In-
dustriförbund, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svenska kraftverksföre-
ningen, Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Landsorganisationen i
Sverige, delegationen (ME 1989:01) för miljöprojekt västra Skåne, stor-
stadstrafikkommittén (K 1988:01), utredningen (K 1988:04) rörande över-
syn av transportrådets verksamhet, Bilindustriföreningen, Företagens upp-
giftslämnardelegation, Grossistförbundet Svensk Handel, Linjeflyg, Motor-
männens Riksförbund, Scandinavian Airlines System, Stor-Stockholms
Energi AB, AB Svensk Bilprovning, Svenska Bioenergiföreningen, Svenska
Busstrafikförbundet, Svenska Elverksföreningen, Svenska Gasföreningen,
Svenska Lokaltrafikföreningen, Värmeverksföreningen, Svenska Åkeriför-
bundet, Torvproducentföreningen, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag
SABO, Hyresgästernas Riksförbund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Sve-
riges Lantbruksuniversitet, Sveriges geologiska undersökning, Stiftelsen
Svensk Torvforskning, Sågverkens Råvaruförening, Malmö Energi AB,
Swede Gas AB, Sala -Heby Energi AB, Uddevalla Energi AB, Svensk
Energi Utveckling AB, Bergvik Kemi AB, AB Avesta Energiverk, Sandvi-
ken Energi AB, Västerås kommun, Jönköpings Energiverk AB, Sveriges
Redareförening, Igelsta Oljelager AB, Norrlandshandelskamrarnas Trafik-
politiska Råd, Sydgas, Kungsörs kommun, Svenska Trädbränsleföreningen,
Svenska Träskivor Service AB, Ångpanneföreningen – Kolsektionen, Mel-
lansvenska Biobränsle AB, Sveriges energiföreningars riksorganisation,
Universitetet i Uppsala, Skogsindustrierna – Svenska Cellulosa- och Pap-
persbruksföreningen, Trädgårdsnäringens Riksförbund, Råsjö Torv AB,

Svenska Gruvföreningen och Kemikontoret, Drefvikens Energi AB, HSB:s Riksförbund, Sveriges Fastighetsägareförbund, Föreningen Sveriges Energirådgivare, Centrum för Ekologisk Teknik och Svenska Biogasföreningen, Karl Persson, Kraftsam, Härjedalens Mineral AB, Södertörns Fjärrvärme AB och Telge Energi AB, Länsstyrelsen i Skaraborgs län, Kommunförbundet – Norrbottens länsavdelning och Uppsala Energi AB.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över betänkandet (SOU 1989:82) Nedsättning av energiskatter

Yttrande över betänkandet har avgetts av riksskatteverket, riksrevisionsverket, statens pris- och konkurrensverk, statistiska centralbyrån, statskontoret, skogsstyrelsen, statens naturvårdsverk, arbetsmarknadsstyrelsen, statens industriverk, statens energiverk, statens vattenfallsverk, Jernkontoret, Landsorganisationen i Sverige, Svenska Gruvindustriarbetareförbundet, Svenska Metallindustriarbetareförbundet, Svenska Pappersindustriarbetareförbundet, Svenska Träindustriarbetareförbundet, Landstingsförbundet, Svenska Cellulosa- och Pappersbruksföreningen, Svenska Elverksföreningen, Svenska Gasföreningen, Svenska Fabriksarbetareförbundet, Svenska Kommunförbundet, Svenska Kraftverksföreningen, Svenska Värmeverksföreningen, Sveriges Industriförbund, Sveriges Kemiska Industrikontor, Tjänstemännens Centralorganisation, Trädgårdsnäringens riksförbund och Sydkraft AB.

1 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹
*dels att 10–12 och 78 §§ samt anvisningarna till 6, 10 och 11 §§ skall upp-
höra att gälla,*

*dels att 1–5, 6–8, 13–19, 22, 49, 51, 58, 59 och 73 §§, anvisningarna till 1 §,
punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 2 §, anvisningarna till 2 a, 5, 8, 14–
17, 19 och 22 §§ samt rubriken närmast före 58 § skall ha följande lydelse,*

*dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 18 a och 60 §§, av föl-
jande lydelse.*

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Mervärdeskatt *erlägges* enligt be-
stämmelserna i denna lag till staten
vid omsättning inom landet och vid
*införsel samt, när regeringen förord-
nar därom, vid utförsel.*

Mervärdeskatt *erläggs* enligt be-
stämmelserna i denna lag till staten
vid omsättning inom landet och vid
import.

(Se vidare anvisningarna.)

2 §²

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

1) skattepliktig vara eller tjänst,
2) vara som anges i 8 § 1–5, *tjänst
som anges i 10 § första stycket och av-
ser vara som nu nämnts eller tjänst
som anges i 11 § 1, 4 eller 10.*

2) vara eller tjänst som anges i 8 §
första stycket 9, 12, 14 och 16.

Skattskyldig är vidare den som i
yrkesmässig verksamhet omsätter
sådan vara eller tjänst som anges i
första stycket genom export.

Skattskyldig är vidare den som i
yrkesmässig verksamhet omsätter
sådan vara eller tjänst som anges i
första stycket genom export. *Skatt-
skyldig är också den som enligt 60 §
har att erlägga skatt vid import av
tjänst.*

*Regeringen kan efter ansökan för-
ordna om skattskyldighet tills vidare
för omsättning av annan tjänst än så-
dan som anges i 10 § första stycket el-
ler 11 §.*

Skattemyndigheten kan efter an-
sökan av fastighetsägare besluta att
denne tills vidare skall vara skatt-
skyldig för *uthyrning* helt eller delvis

Skattemyndigheten kan efter an-
sökan av fastighetsägare besluta att
denne tills vidare skall vara skatt-
skyldig för *upplåtelse av hyresrätt el-*

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

10 § 1986:1289

11 § 1989:1027

anvisningarna till 10 § 1989:1027, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:000.

anvisningarna till 11 § 1989:1027.

² Senaste lydelse 1989:1027, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:000.

av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. *Vad nu har sagts tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt.*

Överlåts fastighet som avses i fjärde stycket eller del därav utan vederlag inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

När särskilda skäl föreligger, kan skattemyndigheten besluta att den som påbörjat verksamhet tills vidare skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet enligt första eller andra stycket föreligger.

Om skatt vid införsel föreskrives i 58 och 59 §§.

ler bostadsrätt helt eller delvis till sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. *Detsamma gäller vid sådan upplåtelse åt kommun eller åt statlig myndighet som inte omfattas av beslut enligt 18 a § första stycket, även om verksamheten inte medför skattskyldighet.*

Överlåts fastighet som avses i tredje stycket eller del därav utan vederlag inträder förvärvaren på tillträdesdagen i den tidigare ägarens ställe vad gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.

Om skatt vid import föreskrivs i 58–60 §§.

(Se vidare anvisningarna.)

2 a §³

Med export förstås enligt denna lag att vara levereras eller tjänst tillhandahålls utom landet.

Som export räknas även, om inte annat följer av anvisningarna, leverans av vara inom landet

Som export räknas även, om inte annat följer av sjunde stycket eller anvisningarna, leverans av vara inom landet

- 1) om direkt utförsel av varan ombesörjs av speditör eller fraktförare,
- 2) till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet,
- 3) i frihamn om varan ej är avsedd att användas i frihamnen,
- 4) till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådant fartyg eller luftfartyg,
- 5) för försäljning i exportbutik enligt 46 § andra stycket tullagen (1987:1065),
- 6) om varan är personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning.

Som export räknas även, om inte annat följer av anvisningarna, tillhandahållande av

1) tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänst som avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg,

2) annan tjänst enligt 10 § första stycket 1 än uthyrning, om tjänsten avser vara, som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet,

1) tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, *härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller flygplats*, eller tjänst som avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg eller luftfartyg,

2) annan tjänst än uthyrning, om tjänsten avser vara, som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet,

³ Senast lydelse 1988:1152, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:000.

3) förmedling av vara åt utländsk uppdragsgivare,

4) transport, *som ej utgör personbefordran*, direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport,

5) transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med *införseln* eller utförseln,

6) kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

7) lagring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

9) tjänst enligt 10 § första stycket 5 som avser fastighet i annat land,

10) tjänst enligt 10 § första stycket 1 som innefattar produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

11) upplåtelse åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, *som avser skattepliktig vara*, samt rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling,

12) automatisk databehandling åt utländsk uppdragsgivare,

13) annan tjänst åt utländsk uppdragsgivare, när tjänsten kommer denne till godo endast i form av rapport, protokoll eller annan handling eller på annat därmed jämförligt sätt.

Även omsättning av vara eller tjänst på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik räknas som export. Detsamma gäller reparation och leverans av vara, när

3) förmedling av vara *eller tjänst* åt utländsk uppdragsgivare,

4) transport direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport,

5) transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med *importen* eller utförseln,

6) *lastning, lossning eller annan tjänst i hamn- eller flygplatsverksamhet med avseende på vara från eller till utrikes ort*,

7) kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) lagring *eller förvaring* av vara åt utländsk uppdragsgivare,

9) annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

10) tjänst som avser fastighet i annat land,

11) tjänst som innefattar produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

12) upplåtelse *eller överlåtelse* åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, *mönsterrätt, varumärkesrätt, rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild* samt rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling,

13) datatjänst och tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare,

14) skrivtjänst och översättnings-tjänst åt utländsk uppdragsgivare,

15) annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförbar art åt utländsk uppdragsgivare.

tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som ej är skattskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne.

Som export räknas vidare bärgning och reparation av lastbil eller släpvagn till lastbil eller leverans av utrustning till sådant fordon, om fordonet är registrerat eller hemmahörande i annat land och tillhandahållandet sker i anslutning till fordonets användning för yrkesmässig varutransport här i landet.

Har skattskyldig levererat vara här i landet till köpare som är bosatt utom landet anses leveransen, om ej annat följer av anvisningarna, ha skett genom export under förutsättning att säljaren i sina räkenskaper har antingen ett intyg, utfärdat av en av skattemyndigheten godkänd intygsgivare, som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid utresa ur landet, eller handling som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid inresa i annat land. Finns särskilda skäl kan skattemyndigheten medge att leverans som avses i första meningen anses ha skett genom export även om där angivna handlingar inte förekommer.

Som export enligt andra stycket räknas inte leverans av varor för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linje mellan Sverige och Danmark, Finland eller Norge, såvida inte fråga är om sprüdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfym, kosmetiska preparat och toalettmiddel samt choklad- och konfektivaror.

(Se vidare anvisningarna.)

3 §⁴

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

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

För verksamhet som bedrivs av staten åvilar skattskyldigheten den myndighet som omsätter skattepliktig vara eller tjänst. Detsamma gäller vid import av skattepliktig tjänst enligt 60 §. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan dock besluta annat angående omsättning mellan de statliga myndigheter, som inte omfattas av beslut enligt 18 a § första stycket.

4 §⁵

Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd

Skattskyldighet inträder när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Erhålls dessförinnan vederlag helt eller delvis för beställd

⁴ Senaste lydelse 1986:1289, jfr lydelsen enligt proposition 1989/90:000.

⁵ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:73.

vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo, om ej annat följer av andra stycket. Vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog inträder skattskyldighet, i de fall som avses i punkt 1 *sjätte* stycket av anvisningarna till 41 § kommunal-skattelagen (1928:370), när betalning tas emot.

Bestämmelserna i första stycket andra meningen gäller dock endast om den beställda varan eller tjänsten är skattepliktig då vederlaget erhålls.

(Se vidare anvisningarna.)

vara eller tjänst inträder skattskyldighet för vederlaget när det inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo, om ej annat följer av andra stycket. Vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog inträder skattskyldighet, i de fall som avses i punkt 1 *femte* stycket av anvisningarna till 24 § kommunal-skattelagen (1928:370), när betalning tas emot.

5 §⁶

Redovisning för mervärdesskatt sker löpande för bestämda tidsperioder (redovisningsperioder). Redovisning skall ske för varje verksamhet för sig. Driver någon *flera verksamheter* kan skattemyndigheten besluta att *samtliga* verksamheter tills vidare skall anses som en verksamhet i redovisningshänseende.

Med utgående skatt förstås sådan skatt som belöper på skattepliktig omsättning i skattskyldigs verksamhet. Med ingående skatt förstås sådan skatt som belöper på förvärv eller *införsel* för verksamhet.

Redovisning för mervärdesskatt sker löpande för bestämda tidsperioder (redovisningsperioder). Redovisning skall ske för varje verksamhet för sig. *Driver en kommun flera verksamheter skall dessa dock anses som en verksamhet i redovisningshänseende, om inte skattemyndigheten medger annat.* Driver någon *annan än kommun mer än en verksamhet* kan skattemyndigheten besluta att *flera* verksamheter tills vidare skall anses som en verksamhet i redovisningshänseende.

Med utgående skatt förstås sådan skatt som belöper på skattepliktig omsättning i skattskyldigs verksamhet. *Med utgående skatt förstås också sådan skatt som enligt 60 § skall erläggas vid import av tjänst.* Med ingående skatt förstås sådan skatt som belöper på förvärv eller *import* för verksamhet som *medför skattskyldighet*.

(Se vidare anvisningarna.)

6 §⁷

Redovisningsskyldighet föreligger om vederlagen för skattepliktiga varor och tjänster och, vid uttag, saluvärdena av sådana varor och tjänster (skattepliktig omsättning) för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor. När särskilda skäl föreligger kan dock skattemyndigheten medge att skattskyldig skall vara redovisnings-

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

⁶ Senaste lydelse 1986:1289, jfr lydelsen enligt proposition 1989/90:000.

⁷ Senaste lydelse 1986:1289, jfr lydelsen enligt proposition 1989/90:000.

skyldig även i annat fall. Sedan redovisningsskyldighet har inträtt kvarstår den till dess skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra. Har redovisningsskyldigheten inträtt på grund av att den skattepliktiga omsättningen har överstigit 30 000 kronor för beskattningsår, skall sådant beslut meddelas när det kan antas att den skattepliktiga omsättningen varaktigt kommer att uppgå till högst 30 000 kronor.

(Se vidare anvisningarna.)

7 §⁸

Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.

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

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

Med vara likställs vidare rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt, rätt till jakt, fiske eller bete, reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk bild, visningsrätt eller an-

Vara och tjänst är skattepliktig om *inte* annat följer av 8 §.

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

⁸ Senaste lydelse 1985:1116.

nan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information, rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser skattepliktig vara samt rätt att nyttja system eller program för automatisk databehandling.

Med tjänst förstås annat än vara eller fastighet.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §⁹

Från skatteplikt undantas

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

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

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

4) flygbensin och flygfotogen,

5) allmän nyhetstidning,

6) periodiskt medlemsblad eller periodisk personaltidning, när varan tillhandahålls utan vederlag eller till utgivaren, medlem eller anställd eller införes till landet under motsvarande förutsättningar, annan periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlem-

Från skatteplikt undantas

1) vara och tjänst som tillhandahålls av huvudmannen åt vårdtagaren som ett led i sjukvård, tandvård eller social omvårdnad samt vara eller tjänst som tillhandahålls av annan än huvudmannen i de fall som anges i punkt 1 av anvisningarna,

2) utbildningstjänster,

3) bank- och finansieringstjänster, omsättning eller förmedling av aktie, obligation, skuldebrev, presentkort och annan därmed liknande värdehandling i dess egenskap av rättighetsbärare samt omsättning eller förmedling av fordringar som inte grundar sig på sådan värdehandling,

4) försäkringstjänster,

5) i punkt 6 av anvisningarna angivna varor och tjänster inom kulturverksamheten,

6) överlåtelse eller upplåtelse av rättighet till fastighet om inte annat följer av andra stycket,

7) postbefordran av annat än postpaket, gruppkursband samt varor i diligenstrafiken,

8) frimärke, dock inte vid omsättning eller införsel i särskild för butiks försäljning avsedd förpackning, samt sedel och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade den 1 januari 1967 eller senare som omsätts efter sitt metallvärde,

9) allmän nyhetstidning,

10) periodiskt medlemsblad eller periodisk personaltidning, när varan tillhandahålls utan vederlag eller till

⁹ Senaste lydelse 1989:1027.

mar samt utländsk periodisk publikation av annat slag när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant,

8) sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

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

12) trycksak som är tullfri enligt tulltaxelagen (1987:1068) och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införs till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt spritdryck, vin eller starköl och tobaksvara vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt,

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

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

utgivaren, medlem eller anställd eller *införs* till landet under motsvarande förutsättningar, annan periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt, miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller arbetshindrade medlemmar samt utländsk periodisk publikation av annat slag när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant,

11) *införing eller ackvisition av annons i tryckalster av sådant slag som anges i 10,*

12) *framställning av publikation av sådant slag som omfattas av undantaget i 10 samt tjänst som framställaren tillhandahåller i samband därmed,*

13) *produktion och offentliggörande av radio- och televisionsprogram om verksamheten finansieras genom offentligrättslig avgift för innehav av radio- eller televisionssapparat eller genom statsanslag,*

14) läkemedel som utlämnas enligt recept eller säljs till sjukhus eller *införs* till landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning.

15) *organ, blod eller modersmjölk från människa,*

16) flygbensin och flygfotogen,

17) *lotterier, däri inräknat vadhållning och andra former av spel,*

18) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse eller *övertagande* sker i samband med överlåtelse till skattskyldig av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande.

Undantaget i första stycket 6) gäller inte vid

a. sådan upplåtelse för vilken skattskyldighet medgivits enligt 2 § tredje stycket,

b. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrande och av rätt till tillgodogörande av naturtillgång,

c. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingrörelse,

d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,

upplåtelse av hamn eller flygplats,

upplåtelse av förvaringsbox,

upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet,

upplåtelse av fastighet för djur.

(Se vidare anvisningarna.)

13 §¹⁰

Skatten utgår med nitton procent av beskattningsvärdet.

Skatten utgår med 23,46 procent av beskattningsvärdet.

14 §¹¹

Beskattningsvärdet utgör

1) vid omsättning av monteringsfärdigt hus och vid sådan uthyrning eller upplåtelse som avses i 10 § tredje stycket 60 procent av vederlaget och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet,

2) vid omsättning av byggnads- eller anläggningsentreprenad eller annan tjänst som avser fastighet 60 procent av vederlaget och, vid uttag, 60 procent av saluvärdet, om ej annat följer av andra stycket,

3) vid annan omsättning vederlaget och, vid uttag, saluvärdet, om ej annat följer av tredje-femte styckena.

Vid omsättning av tjänst som avses i 10 § första stycket 5 utgör beskattningsvärdet 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet. Motsvarande gäller vid omsättning av

1) tjänst som avser yttre ledning för vatten, avlopp, fjärrvärme, gas, olja, elektricitet, teleförbindelse, ånga eller liknande,

2) tjänst som avser väg, gata, bro, parkeringsplats,

3) tjänst som avser spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled,

4) tjänst som avser mark för id-

Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget och, vid uttag, av saluvärdet. Innebär sådan utförelse som avses i 2 a § sjunde stycket uttag, skall beskattningsvärdet dock utgöras av varans inköpsvärde.

¹⁰ Senaste lydelse 1982:1184.

¹¹ Senaste lydelse 1989:1027.

rottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning,

5) tjänst enligt 10 § första stycket 1 som innefattar kontroll samt projektering, ritning, konstruktion och därmed jämförlig tjänst, när tjänsten avser industritillbehör eller annan maskin, utrustning eller särskild inredning i byggnad, som enligt 7 § andra stycket räknas som vara.

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

15 §¹²

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

Uppkommer förlust på fordran, för vilken utgående skatt har redovisats, får ett mot denna skatt svarande belopp avdragas i redovisningen för den period då förlusten uppkommer. Inflyter därefter betalning för sådan fordran skall beloppet åter upptagas i redovisningen. Återtages vara med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. får avdrag göras för vad säljaren vid avräkning gottskrivar köparen för värdet av den återtagna varan, endast om det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

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

¹² Senaste lydelse 1985:1116.

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

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

Uthyr eller upplåter den som är skattskyldig enligt 2 § tredje stycket, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldighet inträtt enligt meddelat beslut, fastigheten eller del därav till *annan än som anges i 2 § tredje stycket*, skall beloppet av åtnjutna avdrag för ingående skatt för ifrågavarande fastighet eller del därav återföras. Sker sådan uthyrning eller upplåtelse sedan tre men inte sex år har förflutit från utgången av det kalenderår under vilket skattskyldighet har inträtt enligt meddelat beslut skall återföring göras med hälften av det belopp som nu sagts.

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

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

Exporteras en vara av det slag som anges nedan, skall den ingående mervärdeskatt som hänför sig till förvärvet av varan återföras, om den skattskyldige inte visar att varan har innehafts endast av skattskyldiga. De varor som avses är

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

2) naturpärlor, naturliga och syntetiska ädelstenar,

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

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

5) alster av bildkonst,

6) konstalster av glas, porslin eller annan keramik,

7) möbler,

8) fartyg eller luftfartyg.

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

Redovisningen av skatt, som hänför sig till omsättning enligt punkt 2 första stycket f) av anvisningarna till 2 § och som avser nyttjande av personbil, får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår nyttjandet har skett.

Redovisningen av skatt, som hänför sig till omsättning enligt punkt 2 första stycket g) av anvisningarna till 2 § och som avser nyttjande av personbil, får anstå till den sista redovisningsperioden under det kalenderår nyttjandet har skett.

16 §¹³

Skattskyldig skall, om inte annat följer av andra eller sjätte stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §.

Första stycket gäller icke för detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet och ej heller omsättning, för vilken avräkning mellan köpare och säljare sker enligt avräkningsnota som upprättas av köparen.

På frakteringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

Faktura skall, om köparen begär det, utfärdas vid försäljning till skattskyldig köpare av fastighet, som utgör lagertillgång i byggnadsverksamhet och däri har tillförts skattepliktig tjänst utan att därefter ha tagits i bruk av säljaren. Av fakturan skall framgå utgående skatt som säljaren redovisat eller har att redovisa för gjorda uttag av skattepliktiga tjänster för fastigheten.

Säljer den som är skattskyldig enligt 2 § fjärde stycket fastighet skall han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den ingående skatt som han enligt 15 § femte stycket återfört på grund av fastighetsförsäljningen.

Säljer den som är skattskyldig enligt 2 § tredje stycket fastighet skall han, om köparen begär det, utfärda intyg om storleken av den ingående skatt som han enligt 15 § femte stycket återfört på grund av fastighetsförsäljningen.

Uppbär skattskyldig, som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad betalning i förskott eller a conto får faktura eller därmed jämförlig handling utvisande skattens belopp enligt första stycket utfärdas först när redovisningsskyldighet inträder enligt 5 b § tredje stycket.

(Se vidare anvisningarna.)

17 §¹⁴

Skattskyldig som är redovisningsskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt avdraga ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet. Avdrag får göras även för ingående skatt som hänför sig till framställning för utgivares räkning av tryckt upplaga av sådan publikation som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller införseln enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts om ej annat följer av andra eller tredje stycket. Har medgivande enligt 5 a § andra stycket erhållits får avdrag för andra förvärv än sådana som avses i andra eller tredje stycket göras först vid be-

Skattskyldig får med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisning av skatt göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet.

I fråga om rätt att göra avdrag för ingående skatt i statlig och kommunal verksamhet gäller dock bestämmelserna i 18 a §.

Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet eller importen enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts om inte annat följer av fjärde eller femte stycket. Har medgivande enligt 5 a § andra stycket erhållits får avdrag för andra förvärv än sådana som avses i fjärde eller femte stycket göras först vid beskattningsårets utgång eller när betalning dessförin-

¹³ Senaste lydelse 1979:1190.

¹⁴ Senaste lydelse 1989:1027.

skattningsårets utgång eller när betalning dessförinnan har erlagts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, *införsel* eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Har vara förvärvats genom kreditköp med förbehåll från säljaren om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. får avdrag för den ingående skatten, oavsett principerna för den skattskyldiges bokföring, göras för den redovisningsperiod under vilken faktura eller motsvarande handling har mottagits.

Vid förvärv av avverkningsrätt till skog får avdrag för ingående skatt göras endast för vad som har betalats under redovisningsperioden. Rätten till avdrag för ingående mervärdeskatt som tas ut vid införsel till landet inträder tidigast när en av tullverket utfärdad tullräkning har mottagits av den skattskyldige. Har skattskyldig övertagit annan skattskyldigs verksamhet eller del därav äger han rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten, i den mån denne skulle haft rätt till avdrag om skatten hade betalats av honom.

Delägare i samfällighet för vattenreglering, våghållning eller liknande ändamål får avdraga ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv med vad som belöper på hans andel i samfälligheten. Vad som nu har sagts gäller endast i den mån i samfälligheten deltagande fastighet används i verksamhet som medför skattskyldighet.

Äger ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt (moderföretag) mer än nio tiondelar av aktierna i ett eller flera svenska aktiebolag (helägda dotterbolag) och tillhandahåller ett av företagen något annat av företagen en tjänst som inte är skattepliktig får det andra företaget göra avdrag för den skatt som belöper på det förstnämnda företagens förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten, i den mån avdragsrätt hade förelegat om förvärvet eller införseln hade gjorts av det skattskyldiga företaget. Vad nu har sagts gäller även aktiebolag vars aktier till mer än nio tiondelar ägs av ett eller flera helägda dotterbolag.

Förvärvar skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara inom landet från den som *ej* är skattskyldig för omsättning av varan, skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses *det belopp som skulle ha utgjort utgående mervärdeskatt för säljaren om denne hade varit skattskyldig för omsättningen*. Vad nu sagts gäller även den som är

han har erlagts. Avdrag för ingående skatt som hänför sig till förskotts- eller a conto-likvid får göras under den redovisningsperiod då betalning har erlagts eller, i fråga om byggnads- eller anläggningsentreprenad, när faktura med uppgift om skattens belopp har mottagits. Har skattskyldig försatts i konkurs inträder avdragsrätt senast vid konkursutbrottet i fråga om ingående skatt, som hänför sig till förvärv, *import* eller förskotts- eller a conto-likvid före konkursutbrottet.

Förvärvar skattskyldig mot vederlag skattepliktig vara inom landet från den som *inte* är skattskyldig för omsättning av varan, skall som ingående mervärdeskatt för den skattskyldige anses *19 procent av vederlaget*. Vad nu sagts gäller även den som är skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

skattskyldig för förmedling som avses i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 §.

Redovisar skattskyldig olika verksamheter var för sig får överskjutande ingående skatt i en verksamhet kvittas mot utgående skatt i annan verksamhet.

Om återbetalning av överskjutande ingående skatt som ej kunnat kvittas föreskrivs i 49 §.

(Se vidare anvisningarna.)

18 §¹⁵

Avdragsrätt föreligger icke för ingående skatt som belöper på

- 1) stadigvarande bostad,
- 2) anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig återförsäljning eller uthyrning,
- 3) utgifter för representation och liknande ändamål för vilka avdrag vid inkomsttaxeringen inte medges enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370).

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

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

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

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

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

*Avdragsrätt föreligger inte heller för den ingående skatt som belöper på sådan försäljning från fartyg vilken omfattas av 2 a § *sjunde* stycket och som inte avser där särskilt angivna varor.*

¹⁵ Senaste lydelse 1988:705.

18 a §

En statlig myndighet har inte rätt att vid redovisningen av skatt göra avdrag för skatt som belöper på förvärv eller på import, annat än om regeringen har beslutat att sådan rätt föreligger. För statlig myndighet som har rätt till avdrag gäller bestämmelserna i 17 och 18 §§ i tillämpliga delar.

Kommunerna får vid redovisningen av skatt göra avdrag för skatt som hänför sig till förvärv eller import oavsett om verksamheten medför skattskyldighet eller ej. I övrigt gäller bestämmelserna i 17 och 18 §§ i tillämpliga delar. I lagen (1990:000) om särskild kompensation till primärkommuner och landstingskommuner finns föreskrifter om särskild kompensation till kommuner.

19 §¹⁶

Den som är redovisningsskyldig skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten i det län, där den verksamhet drivs som anmälan avser.

Skattskyldig, som bedriver verksamhet i vilken den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 200 000 kr., skall anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten i det län, där hans hemortskommun är belägen. Skattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall dock alltid anmäla sig för registrering.

Anmälan för registrering göres på blankett enligt fastställt formulär. Driver någon flera verksamheter lämnas anmälan för varje särskild verksamhet.

Anmälan görs senast två veckor innan verksamhet som medför redovisningsskyldighet börjar eller övertas. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall skattemyndigheten underrättas inom två veckor.

Anmälan görs senast två veckor innan verksamhet som medför anmälningsplikt börjar eller övertas. Vid ändring i förhållande som upptagits i anmälningshandling skall skattemyndigheten underrättas inom två veckor.

Skattemyndigheten beslutar om registrering och utfärdar särskilt bevis om verkställd registrering. Vid registreringen tilldelas den redovisningsskyldige ett registreringsnummer.

Skattemyndigheten kan, om särskilda skäl föreligger, besluta om registrering även om den skattepliktiga omsättningen inte överstiger 200 000 kr.

¹⁶ Senaste lydelse 1986:1289, jfr lydelsen enligt proposition 1989/90:000.

För att avgöra om *redovisningsskyldighet* föreligger får skattemyndigheten infordra uppgifter från näringsidkare som inte har anmält sig för registrering.

Registrering kvarstår till dess skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra.

För att avgöra om *anmälningsplikt* föreligger får skattemyndigheten infordra uppgifter från näringsidkare som inte har anmält sig för registrering.

(Se vidare anvisningarna.)

22 §¹⁷

Den som är *redovisningsskyldig* skall lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske enligt 19 §. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod så länge *redovisningsskyldighet* föreligger. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

Kan det antas att ingående skatt för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga ingående skatt med minst 1 000 kronor varje månad kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara en kalendermånad. *När särskilda skäl föreligger kan skattemyndigheten för viss skattskyldig besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara halvt eller helt beskattningsår.*

Deklaration skall lämnas till skattemyndigheten i det län, där den skattskyldige registrerats, senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avser, om ej annat följer av anvisningarna. Sker inbetalning av skatt enligt 42 § andra stycket i behörig ordning, anses deklarationen ha lämnats till skattemyndigheten den dag inbetalningskort eller försändelse som innehåller gireringshandling kommit in till postanstalt. Om synnerliga skäl föreligger kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att skattskyldig eller grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som nu nämns.

Deklaration skall avges på heder och samvete samt avfattas på blankett enligt fastställt formulär.

Efter föreläggande skall deklaration lämnas även av den som inte enligt första stycket är deklarationsskyldig.

Bestämmelserna i 4 kap. 2 § lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter gäller i tillämpliga delar i fråga om deklaration för mervärdeskatt.

Den som är *anmälningspliktig enligt 19 § eller som har registrerats enligt 19 § femte stycket* skall lämna uppgift (deklaration) för mervärdeskatt för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske. Deklaration lämnas för varje redovisningsperiod så länge *registrering kvarstår*. Redovisningsperiod omfattar två kalendermånader. Redovisningsperioder är januari och februari, mars och april, maj och juni, juli och augusti, september och oktober samt november och december.

Kan det antas att ingående skatt för viss skattskyldig regelmässigt kommer att överstiga utgående skatt med minst 1 000 kronor varje månad kan skattemyndigheten besluta att redovisningsperiod tills vidare skall vara en kalendermånad.

¹⁷ Med nuvarande lydelse avses lydelsen enligt proposition 1989/90:000.

Skattskyldig som inte är anmälningspliktig enligt 19 § och inte heller registrerats enligt 19 § femte stycket skall redovisa utgående och ingående skatt i allmän självdeklaration för beskattningsåret. För sådan skattskyldig gäller i stället för bestämmelserna i första-sjätte styckena, 22 a-57 samt 64 b-71 §§ bestämmelserna i lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter, taxeringslagen (1990:000) och uppbördslagen (1953:272). Vad som i dessa lagar sägs om taxering skall gälla fastställelse av mervärdeskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

49 §¹⁸

Överstiger ingående avdragsgill skatt enligt deklaration den utgående skatten, återbetalar skattemyndigheten det överskjutande beloppet i den mån kvittning *icke* skett enligt 17 § *åttonde* stycket.

Överstiger skatt som skattskyldig betalat för viss redovisningsperiod skatt som fastställts eller anses fastställd, återbetalar skattemyndigheten det överskjutande beloppet.

Den som i annat fall får nedsättning i eller befrielse från skatt som avkrävts honom, återfår av skattemyndigheten vad han betalat för mycket.

Står den skattskyldige i skuld för mervärdeskatt, har han vid återbetalning enligt första, andra eller tredje stycket rätt att återfå bara vad som överstiger skulden och avgifter som belöper på denna. I lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter finns också föreskrifter som begränsar rätten till återbetalning.

Fordran på överskjutande ingående skatt får ej särskilt överlåtas eller utmätas.

I övrigt gäller uppbördslagens (1953:272) bestämmelser om restitution av skatt i tillämpliga delar beträffande återbetalning av mervärdeskatt.

51 §¹⁹

Följande beslut av skattemyndighet får överklagas hos länsrätten:

- | | |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. beskattningsbeslut i fråga som kan ha betydelse för beskattningen, 2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut, 3. beslut enligt 19 § fjärde stycket i fråga om registrering, samt 4. beslut om skattskyldighet, redovisningsskyldighet, restavgift eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt. | <ol style="list-style-type: none"> 3. beslut enligt 19 § fjärde och femte styckena i fråga om registrering, samt 4. beslut om skattskyldighet, restavgift eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt. |
|---|---|

Följande beslut får inte överklagas:

1. beslut om skatterevision, samt

¹⁸ Senaste lydelse 1986:1289, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:000.

¹⁹ Med nuvarande lydelse avses lydelsen enligt proposition 1989/90:000.

2. skattemyndighetens beslut i fråga om föreläggande av vite.

Skattemyndighetens beslut i övrigt enligt denna lag överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

Införsel

Import

58 §²⁰

Införs annan skattepliktig vara än värme eller elektrisk kraft till landet skall skatt erläggas till tullmyndighet. Tullagen (1987:1065) gäller i fråga om skatten om regeringen inte förordnar annat.

Bestämmelserna i 7 § första och andra styckena samt 8 § gäller i tillämpliga delar i fråga om införsel.

Införs annan skattepliktig vara än värme, kyla eller elektrisk kraft till landet skall skatt erläggas till tullmyndighet. Tullagen (1987:1065) gäller i fråga om skatten om regeringen inte förordnar annat. Bestämmelserna i 7, 8 och 13 §§ gäller i tillämpliga delar i fråga om import av vara.

Skyldighet att erlagga skatt föreligger dock inte för trycksak som är tullfri enligt tulltaxelagen (1987:1068) och framkallad eller enbart expanderad mikrofilm, när varan införts till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt spritdryck, vin eller starköl och tobaksvara vid införsel i landet i den ordning som avses i 18 § 4, 6 eller 7 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt.

(Se vidare anvisningarna.)

59 §²¹

Mervärdeskatt utgår med nitton procent av beskattningsvärdet. För monteringsfärdigt hus utgår dock skatten med elva och fyra tiondels procent av beskattningsvärdet.

Beskattningsvärdet är lika med tullvärdet med tillägg av tull samt annan statligavgift eller skatt, mervärdeskatten inbegripen.

Vid bestämmande av beskattningsvärdet i fall som avses i 15 § lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m. iakttas att, om varan

reparerats i utlandet, beskattningsvärdet är lika med det belopp som betingats för reparationen med tillägg som i andra stycket sägs,

bearbetats på annat sätt eller tillverkats av svenskt eller i Sverige förtullat material, avdrag får medges för vad som i annan ordning belagts med mervärdeskatt,

tillverkats med utnyttjande av svenskt konstruktionsarbete eller annan liknande svensk prestation, avdrag får medges för värdet av sådant arbete eller sådan prestation.

Vid import av vara är beskattningsvärdet lika med tullvärdet med tillägg av tull samt annan statlig avgift eller skatt än mervärdeskatt.

reparerats i utlandet, beskattningsvärdet är lika med det belopp som betingats för reparationen med tillägg som i första stycket sägs,

²⁰ Senaste lydelse 1989:1027.

²¹ Senaste lydelse 1987:1236.

60 §

Vid import av sådan skattepliktig tjänst som anges i tredje stycket skall, om annat inte sägs i femte stycket, mervärdeskatt erläggas av den som importerar tjänsten.

Med import av tjänst avses att en tjänst som skall tillgodogöras inom landet tillhandahålls av en utländsk företagare som inte är skattskyldig här i landet.

Skatt enligt denna paragraf skall endast erläggas för

1. reklamtjänst,
2. datatjänst och tillhandahållande av information,
3. tjänst avseende fastighet i Sverige,
4. skrivtjänst,
5. översättningstjänst,
6. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, som avser skattepliktig vara, mönsterrätt, varumärkesrätt, rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling,
7. kontroll eller analys av vara,
8. annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförlig art,
9. förmedling av sådan tjänst som avses ovan.

Skatten skall erläggas med det belopp som skulle ha utgjort utgående skatt för säljaren om denne hade varit skattskyldig för omsättningen.

Skatt enligt denna paragraf skall inte erläggas

1. av kommun eller av statlig myndighet som inte omfattas av beslut enligt 18 a § första stycket,
2. av den som är skattskyldig enligt 2 § för annat än import av tjänst och som vid motsvarande förvärv inom landet skulle ha haft rätt till avdrag med ett belopp som motsvarar hela den ingående skatten,
3. om importen sker i en verksam-

het som inte är yrkesmässig och värdet av den sammanlagda importen för beskattningsåret 30 000 kr.

Vid redovisning enligt 5 § skall sådan skattepliktig import av tjänst som till någon del sker för en skattepliktig verksamhet redovisas i denna verksamhet. Annan skattepliktig import av tjänst skall vid redovisning enligt 5 § anses utgöra en särskild verksamhet.

Skattepliktig import av tjänst anses som skattepliktig omsättning. Den som skall erlagga skatt enligt denna paragraf skall alltid anmäla sig för registrering enligt vad som anges i 19 § och skall lämna deklaration enligt 22 § första stycket även om den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret inte överstiger 200 000 kr.

Skyldighet att erlagga skatt enligt denna paragraf medför inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 17 §. Avser erlagd skatt import av tjänst som delvis är hänförlig till skattepliktig verksamhet får dock avdrag enligt 17 § göras efter uppdelning efter skälig grund om inte annat följer av 18 § tredje stycket.

Skyldighet att bevara underlag enligt 24 § andra stycket gäller inte för den som importerar skattepliktig tjänst i verksamhet som inte är yrkesmässig.

73 §

Utgående mervärdeskatt räknas icke som intäkt och ingående sådan skatt icke som kostnad vid inkomsttaxeringen.

Har mervärdeskatt likväl medräknats vid inkomstredovisningen anses skatten i den mån den betalats till staten som sådan speciell skatt, för vilken avdrag får åtnjutas vid inkomsttaxeringen enligt kommunal-skattelagen. Till följd härav utgör återbetalad, avkortad eller avskriven mervärdeskatt, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen. För skattskyldig som icke är redovisningsskyldig utgör dock utgående mervärdeskatt intäkt och ingående sådan skatt kost-

Har mervärdeskatt likväl medräknats vid inkomstredovisningen anses skatten i den mån den betalats till staten som sådan speciell skatt, för vilken avdrag får åtnjutas vid inkomsttaxeringen enligt kommunal-skattelagen. Till följd härav utgör återbetalad, avkortad eller avskriven mervärdeskatt, för vilken avdrag medgivits vid inkomsttaxeringen, skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen.

nad vid inkomstredovisningen enligt kommunalskattelagen.

Har återföring av mervärdeskatt gjorts enligt 15 § femte eller sjätte stycket räknas det återförda beloppet, i den mån det har betalats till staten, som driftkostnad vid beräkning av inkomst av fastighet eller rörelse enligt kommunalskattelagen.

Anvisningar

till 1 §²²

Vad som enligt denna lag förstås med omsättning anges i punkt 2 av anvisningarna till 2 §.

Mervärdeskatt utgår inte vid export om regeringen ej särskilt förordnat att skatt skall erläggas.

Mervärdeskatt utgår inte vid export.

till 2 §

1.²³ Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av *jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av rörelse* enligt kommunalskattelagen (1928:370). Som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 24 § 2 mom. kommunalskattelagen eller 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, uthyrning enligt 2 § fjärde stycket av sådan fastighet, upplåtelse av avverkningsrätt och avyttring av skogsprodukter i fall som avses i punkt 4 tredje stycket av anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen samt annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelseliknande former.

1. Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av *näringsverksamhet* enligt kommunalskattelagen (1928:370) samt när verksamheten avser upplåtelse av avverkningsrätt och avyttring av skogsprodukter i fall som avses i 25 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:526) om statlig inkomstskatt.

Som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av vara från fastighet som avses i 5 § andra och tredje styckena kommunalskattelagen eller 2 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, uthyrning enligt 2 § tredje stycket av sådan fastighet samt annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under näringsverksamhetsliknande former, allt om den skattepliktiga omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

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

²² Senaste lydelse 1979:1190.

²³ Senaste lydelse 1989:1027

kas som bostad eller för fritidsändamål.

Som yrkesmässig verksamhet räknas även av ägaren utförda arbeten på fastighet som hos honom utgör tillgång i annan verksamhet än sådan näringsverksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag om de nedlagda lönekostnaderna, däri inräknat sociala avgifter, för arbetena för beskattningsåret överstiger 500 000 kr. Vad som nu sagts gäller även fastighet som utgör tillgång i verksamhet som bedrivs under näringsverksamhetsliknande former.

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

Försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som *inte* medför skattskyldighet anses *inte* som yrkesmässig. Som yrkesmässig anses dock försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering och finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Om en arbetsgivare tillhandahåller kost åt personal i en verksamhet som i övrigt inte medför någon skattskyldighet räknas detta som yrkesmässig verksamhet först om saluvärdet av den tillhandahållna kosten för beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Skattskyldigs försäljning av personbil eller motorcykel anses som yrkesmässig, endast om rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av fordonet har förelegat.

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

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

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

Med kommun förstås i denna lag primärkommun eller landstingskommun.

En statlig myndighets eller en kommuns verksamhet skall anses som yrkesmässig, oberoende av om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller ej.

En statlig myndighets eller en kommuns tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster skall inte anses som yrkesmässig verksamhet om tillhandahållandet sker som ett led i en myndighetsutövning. Som yrkesmässig skall dock alltid anses verksamhet som innebär tillhandahållande av teletjänster och offentliga distributions- och servicetjänster. Vad som nu sagts gäller även en kyrklig kommuns tillhandahållanden.

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

Verksamhet som bedrivs av en statlig myndighet, som inte omfattas av beslut enligt 18 a § första stycket, eller av en kommun räknas inte som yrkesmässig till den del verksamheten bedrivs för att tillgodose myndighetens eller kommunens eget behov. Verksamhet som staten eller kommun bedriver i bolagsform eller liknande anses som yrkesmässig även om den avser att tillgodose statens eller kommunens eget behov.

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov, om ej annat följer av elfte eller trettonde stycket. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och grupp korsband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning eller ianspråktagande för eget behov av elektrisk kraft, värme samt gas och annat bränsle för uppvärmning eller energialstring, vatten samt transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

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

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

Verksamhet som utövas vid offentliga bibliotek, vetenskapliga institutioner och därmed jämförliga inrättningar räknas som yrkesmässig, till den del den bedrivs i konkurrens med näringsverksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

Fastighetsägare, som avyttrar fastighet eller del därav för vilken han medgivits skattskyldighet enligt 2 § fjärde stycket, skall om han fortsätter uthyrnings- eller upplåtelseverksamheten efter försäljningen vara skattskyldig härför till dess han frånträder fastigheten.

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av

1) vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, sjukvård, hälsovård, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda eller annan social omvårdnad,

2) vara, som tillverkats eller tjänst som utförts som ett led i undervisningen i en annan gymnasieskola än en där jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring bedrivs, när varan eller tjänsten tillhandahålls av huvudmannen,

3) vara eller tjänst i en av en ideell förening bedriven verksamhet, när inkomsten därav utgör sådan inkomst av rörelse för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Fastighetsägare, som avyttrar fastighet eller del därav för vilken han medgivits skattskyldighet enligt 2 § tredje stycket, skall om han fortsätter uthyrnings- eller upplåtelseverksamheten efter försäljningen vara skattskyldig härför till dess han frånträder fastigheten.

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av

1) vara eller tjänst i en av en ideell förening bedriven verksamhet, när inkomsten därav utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt,

2) tjänst som avser gravöppning och gravskötsel, när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats.

2.²⁴ Med omsättning förstås enligt denna lag att vara levereras i samband med försäljning, att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst samt att vara eller tjänst uttas. Med försäljning eller tillhandahållande likställs byte. Med uttag förstås att

a) vara tas i anspråk av den skattskyldige eller överlåts utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, när rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den skattskyldiges förvärv av varan har förelegat,

b) vara överförs från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till verksamhetsgren som ej medför skattskyldighet,

c) skepp, fartyg eller luftfartyg eller del, tillbehör eller utrustning därtill, som vid förvärvet eller införseln har undantagits från skatteplikt enligt 8 § 1, tas i anspråk för ändamål som ej berättigar till sådant undantag,

d) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, om ej annat följer av andra stycket,

e) tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet av annan än den skattskyldige tillförs fastighet som innehås eller nyttjas av den skattskyldige för annat ändamål än stadigvarande bruk i byggnadsverksamheten,

f) personbil, som utgör anläggnings- eller omsättningstillgång hos den som är skattskyldig för omsättning av sådant fordon, eller annan vara, som utgör omsättningstillgång i skattskyldigs verksamhet, utnyttjas av den skattskyldige eller annan för privat bruk, när värdet av det privata utnyttjandet är mer än ringa.

c) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, om inte annat följer av tredje stycket,

d) serveringstjänst utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet,

e) tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet av annan än den skattskyldige tillförs fastighet som hos honom utgör lagertillgång i förvärvskälla hänförlig till näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen om inte annat framgår av sjunde stycket,

f) byggnads- eller anläggningsarbeten eller annan tjänst på fastighet av den skattskyldige utförs i verksamhet som enligt punkt 1 tredje stycket räknas som yrkesmässig,

g) personbil, som utgör anläggnings- eller omsättningstillgång hos den som är skattskyldig för omsättning av sådant fordon, eller annan vara, som utgör omsättningstillgång i skattskyldigs verksamhet, utnyttjas av den skattskyldige eller annan för privat bruk, när värdet av det privata utnyttjandet är mer än ringa.

Till uttag hänförs dock inte en kommuns ianspråktagande av egna varor eller tjänster för eget behov.

²⁴ Senaste lydelse 1989:1027.

Omsättning enligt första stycket d) anses *ej* föreligga, om tjänst som uttas avser nyttjande av personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning. Utför skattskyldig själv tjänst för egen räkning anses omsättning enligt första stycket d) föreligga endast om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde.

Som omsättning anses *ej* uttag av vara, som *utgör omsättningsstillgång*, för användning i verksamhet som medför skattskyldighet.

Som omsättning anses inte heller skadevållandes avhjälpande av skada. *Ersättning som erhålles för annat omhändertagande än sådant som sker i samband med förstörelse av vara anses inte som omsättning för mottagaren.*

Kommuns ianspråktagande för eget behov av sådan vara eller tjänst som avses i punkt 1 åttonde stycket sista meningen utgör inte omsättning enligt denna lag.

Med personbil förstås enligt denna lag även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram.

Detsamma gäller en statlig myndighets ianspråktagande, om myndigheten inte omfattas av beslut enligt 18 a §. Sådan tjänst som avses i första stycket d) anses dock som uttag även då den skattskyldige är kommun eller statlig myndighet som inte omfattas av beslut enligt 18 a § första stycket.

Omsättning enligt första stycket c) anses *inte* föreligga, om tjänst som uttas avser nyttjande av personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning. Utför skattskyldig själv tjänst för egen räkning anses omsättning enligt första stycket c) föreligga endast om han i samband med tjänsten tar ut vara av mer än ringa värde.

Som omsättning anses *inte* uttag av vara *eller tjänst* för användning i verksamhet som *för den skattskyldige* medför skattskyldighet.

Som omsättning anses inte heller skadevållandes avhjälpande av skada.

Bestämmelserna i första stycket e) gäller inte vid uttag av tjänst som utförs på sådan fastighet som avses i 5 § andra och tredje styckena kommunalskattelagen, om fastigheten av den skattskyldige själv stadigvarande nyttjas som bostad eller för fritidsändamål.

Som sådan tjänst på fastighet som avses i första stycket f) räknas även av fastighetsägaren utförd tjänst som innefattar ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst och som avser egen fastighet.

Som omsättning enligt första stycket e) och f) räknas inte lokalstädning, fönsterputsning, renhåll-

*ning och annan sedvanlig fastighets-
skötsel samt administrativa tjänster
som den skattskyldige utför eller låter
utföra på egna fastigheter.*

till 2 a §²⁵

Bestämmelserna i tredje stycket 2, 3, 5–8 eller 13 gäller endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

Bestämmelserna i tredje stycket 2, 3, 5, 7–9 eller 11–15 gäller endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

Bestämmelserna i sjätte stycket tillämpas inte i de fall när köparen är bosatt i Danmark, Finland eller Norge. Vid leverans till sådan köpare av vara eller grupp av varor som normalt utgör en helhet och med ett försäljningspris, exklusive mervärdesskatt, om minst 1 000 kronor anses dock leveransen ha skett genom export under förutsättning att varan i nära anslutning till leveransen av köparen har införts till Danmark, Finland eller Norge och att mervärdesskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt har erlagts vid införseln enligt tullräkning eller motsvarande handling.

till 5 §²⁶

Med verksamhet förstås förvärvskälla enligt kommunalskattelagen (1928:370).

Med ingående skatt avses även skatt som enligt 16 § fjärde eller femte stycket har upptagits i faktura eller intyg.

till 8 §²⁷

Som yrkesmässig sjöfart anses även transport med skepp av eget gods. Undantaget för skepp gäller inte sådan farkost, för vilken förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Flodspruta, pontonkran, flytdocka och annan till tulltaxenr 89.05 tulltaxelagen (1987:1068) hänförlig farkost än bärgningsfartyg utgör skattepliktig vara.

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för att användas vid sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Undantaget för fartyg för livräddning, gäller endast sådant fartyg som ställes till förfogande för Svenska sällskapet för räddning af skeppsbrutne.

1. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar och skador, om åtgärderna avser vård tillhandahållen vid sjukhus eller andra inrätt-

²⁵ Senaste lydelse 1988:1152.

²⁶ Senaste lydelse 1979:304.

²⁷ Senaste lydelse 1989:1027.

ningar som drivs av det allmänna, av enskild efter särskilt tillstånd eller av annan enskild med motsvarande vårdverksamhet. Som sjukvård skall även anses vård, som tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Sådan vård, som kan berättiga till sjukvårdsersättning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, skall alltid anses som sjukvård enligt denna lag. Vad som nu angetts om sjukvård gäller även tandvård.

Som ett led i sjukvård respektive tandvård skall även anses kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller annan sjukvård samt tillhandahållande av dentalteknisk produkt eller av tjänst på sådan, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vilken produkten är avsedd.

Angående tillhandahållande av läkemedel är föreskrivet i 8 § 14).

Som huvudman anses den som bedriver sjukvården eller tandvården.

Undantaget i denna punkt avser inte djursjukvård.

2. Med social omvårdnad förstås tillhandahållande av varor och tjänster som ett led i offentlig eller privat verksamhet inrättad för att ombesörja barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt ingestörda och annan social omsorg.

Som huvudman anses den som bedriver den sociala omvårdnaden.

3. Undantaget för utbildning omfattar endast huvudmannens tillhandahållande av varor eller tjänster åt den som åtnjuter utbildningen.

Undantaget för utbildning omfattar inte sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.

4. Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, uthyrning av förvaringsutrymme eller finansieringsföretags omsättning av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

5. Med försäkringstjänster avses även sådana tjänster hänförliga till återförsäkringsverksamhet samt sådana tjänster utförda av försäkringsmäklare eller annan sådan förmedlare. Undantaget för försäkrings-tjänster avser inte försäkringsföretags omsättning av vara som övertagits i samband med skadereglering.

6. Undantaget från skatteplikt enligt 8 § första stycket 5 gäller

a) sådant alster av bildkonst som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

b) upplåtelse och överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 och 5 §§ lagen (1960:729) om upphovs-rätt till litterära och konstnärliga verk under förutsättning att den som på så sätt förfogar över verket är upphovs-mannen eller dennes dödsbo,

c) utövande konstnärs framfö-rande av ett litterär eller konstnärligt verk,

d) tillhandahållande av biograf-, teater-, opera- och balettforeställ-ningar,

e) biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrif-ter, tidningar, ljudupptagningar, als-ter av bildkonst och motsvarande samt bibliografiska upplysningar,

f) arkivverksamhet i form av för-varing och tillhandahållande av ar-kivhandlingar och uppgifter därur,

g) museiverksamhet i form av ut-ställning för allmänheten samt till-handahållande av föremål för utställ-ning.

Undantaget enligt b) omfattar dock inte

rätt till översättning,

rätt till reklamalster,

rätt till film, videogram eller annan för återgivning gjord jämförlig in-spelning som avser information,

rätt till system eller program för automatisk databehandling.

Undantaget enligt c) gäller även tillhandahållande av rätt att använda ljud- och bildupptagning av sådant framförande som anges där.

7. Med fastighet förstås även del av fastighet.

Undantaget för allmän nyhetstidning gäller sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka.

Undantaget för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

Undantaget för mynt gäller inte guldmynt präglade efter den 1 januari 1967 som omsätts efter sitt metallvärde.

Undantaget från skatteplikt enligt 8 § första stycket 6 gäller även tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet och värme som sker som ett led i fastighetsupplåtelsen. Detsamma gäller tillhandahållande av nätutrustning för radio- och televisionssändningar.

8. Undantaget för allmän nyhetstidning i 8 § första stycket 9 gäller sådan publikation av dagspresskaraktär som normalt utkommer med minst ett nummer varje vecka. *Undantaget gäller även tillhandahållande av sådan tidning i form av radiotidning och sådan ljudinspelning som till sitt innehåll och med hänsyn till omständigheterna i övrigt är att jämställa med allmän nyhetstidning.*

9. Undantaget för periodisk publikation i 8 § första stycket 10 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt minst fyra nummer om året. Till sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporationsidrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas endast sammanslutning som anges i 1 § kungörelsen (1970:301) om frivillig försvarsverksamhet eller som har till uppgift att stödja hemvärnets verksamhet.

Vad som sägs i punkten 8 angående ljudinspelning gäller även här avsedda publikationer.

10. *Med rätt till tillgodogörande av naturtillgång förstås i 8 § andra stycket avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete.*

till 14 §²⁸

I vederlaget eller saluvärdet inräknas mervärdeskatt och annan statlig skatt eller avgift.

I vederlaget, saluvärdet eller inköpsvärdet inräknas varje annan statlig skatt eller avgift *än mervärdeskatt*.

Med vederlag avses vid omsättning mot kontant betalning den erhållna likviden minskad med rabatt som direkt avgår från likviden och vid annan omsättning det pris som överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling. I vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom ränta.

Vid beräkning av beskattningsvärde eller skattepliktig omsättning får avdrag icke göras för s.k. villkorlig rabatt som utgår vid betalning inom viss tid. Ej heller får avdrag göras för diskonto vid diskontering av kundväxel.

Vid omsättning som innebär att ny eller renoverad bilmotor lämnas till bestämt pris mot att en renoveringsbar bilmotor av samma slag tages i byte utan särskild värdering, skall i beskattningsvärdet icke inräknas något värde för den inbytt motor. Vad nu sagts gäller även vid annan jämförlig omsättning.

Varas saluvärde bestäms enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrives i kommunalskattelagen.

Vid sådan försäljning av vara i förening med varans inmontering i fastighet som ej utgör byggnads- eller anläggningsentreprenad och ej ingår såsom ett led i sådan entreprenad, exempelvis försäljning i förening med inmontering av enbart spis eller kylskåp, utgöres beskattningsvärdet av hela vederlaget. Uttages särskild ersättning för inmonteringen, bestäms beskattningsvärdet för denna del av vederlaget enligt vad som gäller för tjänst som avser fastighet. Vid skattepliktig omsättning av inventarium eller annan tillgång som tillhör verksamhet utgöres beskattningsvärdet alltid av vederlaget eller saluvärdet eller, i fråga om monteringsfärdigt hus, 60 procent av vederlaget eller saluvärdet.

Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster, för vilka olika regler för beskattningsvärdets bestämmande gäller eller av vilka en del icke är skattepliktiga, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Motsvarande gäller saluvärde vid uttag.

Utgår gemensamt vederlag vid omsättning av varor eller tjänster, av vilka en del *inte* är skattepliktiga, bestäms beskattningsvärdet genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund. Motsvarande gäller saluvärde vid uttag.

Vid uttag av tjänst som avser fastighet anses saluvärdet motsvara summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete.

²⁸ Senaste lydelse 1985:1116.

Med monteringsfärdigt hus förstås hus avsett för stadigvarande bruk, som för uppförande på fast grund levereras antingen i form av färdigställda byggnadselement, innefattande fullständig sats av bjälklags-, vägg- och takkonstruktioner, även med tillhörande beklädnads- och isoleringsmaterial, samt byggnads-snickerier, eller på motsvarande sätt färdigmonterat.

Vid omsättning enligt punkt 2 första stycket f) av anvisningarna till 2 § anses som beskattningsvärde ett belopp som överensstämmer med det schablonvärde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har fastställts i fråga om tillhandahållande av bilförmån åt anställd.

till 16 §²⁹

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

till 17 §³⁰

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Detta gäller dock inte om säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från

Vid omsättning enligt punkt 2 första stycket g) av anvisningarna till 2 § anses som beskattningsvärde ett belopp som överensstämmer med det schablonvärde som enligt 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare har fastställts i fråga om tillhandahållande av bilförmån åt anställd.

Faktura, avräkningsnota eller motsvarande handling skall utöver beskattningsvärde och skattebelopp innehålla uppgift om utställarens och mottagarens namn och adress eller annan för identifieringen godtagbar angivelse, transaktionens art samt platsen för varans mottagande. I en sådan handling skall också anges registreringsnumret för den som är *skattskyldig* för omsättningen. *Skattskyldig som inte är registrerad enligt 19 § skall ange person- eller organisationsnummer.* Skattemyndigheten får, när det finns särskilda skäl, medge att uppgift om *numret* utelämnas i en avräkningsnota som upprättas av köparen. Vid förvärv som avses i 17 § *åttonde* stycket skall handlingen innehålla uppgift om säljarens personnummer eller organisationsnummer eller, om sådant nummer saknas, en likvärdig uppgift.

Avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. Detta gäller dock inte om säljaren enligt 16 § tredje stycket är undantagen från

²⁹ Senaste lydelse 1986:1289, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:000.

³⁰ Senaste lydelse 1985:1116.

skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp och inte heller vid inköp från detaljhandeln, om vederlaget understiger 200 kronor. Rätt till avdrag för ingående skatt som anges i 17 § *sjätte* stycket föreligger endast om köpehandlingen innehåller sådan uppgift som avses i anvisningarna till 16 § sista meningen.

skyldighet att på sådan handling ange skattens belopp och inte heller vid inköp från detaljhandeln eller *därmed jämförlik verksamhet*, om vederlaget understiger 200 kronor. Rätt till avdrag för ingående skatt som anges i 17 § *åttonde* stycket föreligger endast om köpehandlingen innehåller sådan uppgift som avses i anvisningarna till 16 § sista meningen.

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

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

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

Finansieringsföretag äger rätt till avdrag för ingående skatt som hänör sig till värdet av vara som enligt köpeavtal återtagits av företaget när det kan visas att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

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

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

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

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

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

En fastighetsägare får, i den mån han är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse av fastighet eller del därav enligt 2 § fjärde stycket, inom tre år från förvärvet dra av den skatt som upptagits i ett av säljaren utfärdat intyg enligt 16 § femte stycket. Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

En fastighetsägare får, i den mån han är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse av fastighet eller del därav enligt 2 § tredje stycket, inom tre år från förvärvet dra av den skatt som upptagits i ett av säljaren utfärdat intyg enligt 16 § femte stycket. Motsvarande gäller, om fastigheten används i annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag.

till 19 §

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

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

Utländsk företagare, som enligt punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § skall företrädas av representant, anses driva verksamhet i det län, där representantens hemortskommun är belägen.

till 22 §³¹

Om skattskyldig regelmässigt upprättar kortperiodiska bokslut kan skattemyndigheten medge att redovisningsperiod om en eller två månader får förkortas eller förlängas med ett mindre antal dagar. Deklaration skall dock även i sådant fall lämnas inom den för perioden föreskrivna ordinarie tiden.

Deklaration som avser redovisningsperioden juli-december eller helt kalenderår får lämnas senast den 5 april året därpå.

Deklaration för redovisningsperiod som går till ända den 30 juni får lämnas senast den 20 augusti.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991, om inte annat framgår av punkterna 2–6 nedan. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

2. De nya föreskrifterna i 3 § tredje stycket och i 18 a § första stycket samt, i fråga om statliga myndigheter, 2 § tredje stycket, 17 § andra stycket och 60 § femte stycket 1 träder i kraft den 1 juli 1992. För tid dessförinnan skall de äldre föreskrifterna i punkt 1 åttonde stycket andra meningen samt nionde stycket av anvisningarna till 2 § alltså gälla. Därvid skall, när det gäller punkt 1 åttonde stycket andra meningen av anvisningarna till 2 §, vad som stadgas om statens järnvägars befordran av varor och postverkets befordran av varor i diligensrörelsen i stället gälla för statens järnvägars transporter och postverkets diligensrörelse. För tid före den 1 juli 1992 gäller nuvarande bestämmelser om uttagsbeskattning såvitt avser verksamhet som staten be-

³¹ Senaste lydelse 1986:1289, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:000.

driver för att tillgodose eget behov. Bestämmelserna i punkt 2 första stycket d) av anvisningarna till 2 § skall dock gälla från och med den 1 januari 1991.

3. De beslut som regeringen meddelat med stöd av 2 § tredje stycket, och 12 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt skall inte gälla efter utgången av år 1990. Besluten gäller dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 januari 1991.

4. De beslut som regeringen meddelat med stöd av punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt skall inte gälla efter utgången av juni månad 1992. Besluten gäller dock fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 juli 1992.

5. Avdrag medges inte till någon del för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av vara om den skattskyldige före ikraftträdandet av denna lag inte skulle ha haft rätt till avdrag för motsvarande förvärv eller hyra och om varan före ikraftträdandet vid något tillfälle ägts av den skattskyldige.

6. En kommun har inte rätt till avdrag enligt 18 a § andra stycket för skatt som hänför sig till förvärv av varor som kommunen tagit i bruk eller annars tagit i besittning före den 1 januari 1991. Detsamma gäller för skatt som hänför sig till tjänst avseende uthyrning av vara, om kommunen tagit varan i bruk eller i besittning före den 1 januari 1991. I fråga om skatt på sådana varor eller tjänster föreligger avdragsrätt för kommun endast i den mån detta följer av 17 – 18 §§.

3 Förslag till Lag om särskild kompensation till primärkommuner och landstingskommuner

Härigenom föreskrivs följande

1 § Primärkommuner och landstingskommuner har rätt till kompensation från staten för mervärdeskattekostnader som belöper på utgifter för upphandling från eller bidrag åt näringsidkare som inte är skattskyldiga. Denna rätt till kompensation föreligger endast för utgifter och bidrag avseende verksamheter i form av sjukvård, tandvård, social omvårdnad eller utbildning.

2 § Kompensationsbeloppet skall beräknas enligt schablon. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om schablonberäkningen.

3 § Rätt till kompensation föreligger endast om kommunen redovisat utgifterna eller bidragen enligt föreskrifter som meddelas av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer.

4 § Regleringen av kompensationen sker genom att kommunen tar upp kompensationsbeloppet tillsammans med sin ingående mervärdeskatt i sådan deklaration som anges i 22 § första stycket lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Rätt till kompensation föreligger endast om beloppet tas upp i deklaration som avser den redovisningsperiod då beloppet enligt god redovisningssed bokförts eller borde ha bokförts. Upptagandet av beloppet i deklaration skall anses som skattskyldigs begäran om avdrag för ingående skatt enligt lagen om mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

4 Förslag till Lag om ändring i uppbördslagen (1953:272)

Härigenom föreskrivs i fråga om uppbördslagen (1953:272)¹
dels att i 68 § 2 och 6 mom. samt 84 § orden "överskjutande preliminär
skatt" skall bytas ut mot "överskjutande skatt",

dels att 1 §, 2 § 1–3 mom., 13 § 1 mom. 27 § 2 och 3 mom., 32 §, 68 § 1
och 4 mom., 69 § 1 och 2 mom. och 70 § 2 mom. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Med skatt förstås i denna lag, om
inte annat anges, statlig inkomst-
skatt, statlig förmögenhetsskatt, ut-
skiftningsskatt, ersättningsskatt,
kommunal inkomstskatt, skogsvård-
savgift, vinstdelningsskatt, särskild
vinstdelningsskatt, egenavgifter en-
ligt lagen (1981:691) om socialavgif-
ter, statlig fastighetsskatt, skattetill-
lägg och förseningsavgift enligt taxe-
ringslagen (1990:00) samt annuitet
på avdikningslån.

Med skatt förstås i denna lag, om
inte annat anges, statlig inkomst-
skatt, statlig förmögenhetsskatt, ut-
skiftningsskatt, ersättningsskatt,
kommunal inkomstskatt, skogsvård-
savgift, vinstdelningsskatt, särskild
vinstdelningsskatt, egenavgifter en-
ligt lagen (1981:691) om socialavgif-
ter, statlig fastighetsskatt, skattetill-
lägg och förseningsavgift enligt taxe-
ringslagen (1990:00) annuitet på av-
dikningslån, *sådan mervärdesskatt
som skattskyldig enligt bestämmel-
serna i 22 § sjunde stycket lagen
(1968:430) om mervärdesskatt skall
redovisa i allmän självdeklaration
samt skattetilllägg enligt samma lag.*

Regeringen får, om särskilda omständigheter föranleder det, föreskriva
att i samband med uppbörden av skatt skall uppbäras även andra avgifter än
sådana som anges i första stycket. Har sådan föreskrift meddelats skall, om
inte annat anges, vad i denna lag stadgas angående skatt tillämpas beträf-
fande den avgift som avses med föreskriften.

2 §

1 mom.³ Beteckningar som an-
vänds i kommunalskattelagen
(1928:370), lagen (1947:576) om
statlig inkomstskatt, lagen
(1947:577) om statlig förmögenhets-
skatt eller taxeringslagen (1990:00)
har samma betydelse i denna lag, om
inte annat anges eller framgår av
sammanhanget.

1 mom. Beteckningar som an-
vänds i kommunalskattelagen
(1928:370), lagen (1947:576) om
statlig inkomstskatt, lagen
(1947:577) om statlig förmögenhets-
skatt, taxeringslagen (1990:00) eller
lagen (1968:430) om mervärdesskatt
har samma betydelse i denna lag, om
inte annat anges eller framgår av
sammanhanget.

2 mom.⁴ I denna lag förstås med

slutlig skatt: skatt som har påförts
vid den årliga debiteringen på grund

slutlig skatt: skatt som har påförts
vid den årliga debiteringen på grund

¹ Lagen omtryckt 1972:75. Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:771

68 § 2 mom. 1986:1288, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00

68 § 6 mom. 1985:404

84 § med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:00.

² Senaste lydelse 1989:349, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00.

³ Senaste lydelse 1986:1288, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00.

⁴ Senaste lydelse 1984:669, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00.

av skattemyndighets beslut eller på grund av annat beslut, som enligt gällande föreskrifter skall beaktas vid sådan debitering, och återstår efter iakttagande av bestämmelserna om nedsättning av skatt enligt 4 mom. samt 2 § lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer och 3 § lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift;

preliminär skatt: i 3 § nämnd skatt, som betalas i avräkning på slutlig skatt;

kvarstående skatt: skatt, som återstår att betala, sedan preliminär skatt har avräknats från slutlig skatt;

av skattemyndighets beslut eller på grund av annat beslut, som enligt gällande föreskrifter skall beaktas vid sådan debitering, och återstår efter iakttagande av bestämmelserna om nedsättning av skatt enligt 4 mom. samt 3 § lagen (1982:1193) om skattereduktion för fackföreningsavgift;

kvarstående skatt: skatt, som återstår att betala, sedan preliminär skatt och överskjutande ingående mervärdesskatt har avräknats från slutlig skatt;

överskjutande skatt: sådan preliminär skatt och överskjutande ingående mervärdesskatt som överstiger slutlig skatt;

tillkommande skatt: skatt som skall betalas på grund av eftertaxering eller enligt beslut om debitering sedan påföringen av slutlig skatt har avslutats;

kvarskatteavgift: avgift enligt 27 § 3 mom.;

respirränta: ränta enligt 32 §;

anståndsränta: ränta enligt 49 § 4 mom.;

ö-skatteränta: ränta enligt 69 § 1 mom.;

restitutionsränta: ränta enligt 69 § 2 mom.;

skattereduktion: nedsättning av skatt enligt 4 mom.;

inkomstår: det kalenderår, som närmast har föregått taxeringsåret;

uppbördsår: tiden från och med februari månad ett år till och med januari månad det följande året;

uppbördsmånad: varje månad under uppbördsåret;

gift skattskyldig: skattskyldig som taxeras med tillämpning av 52 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och 11 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt;

ogift skattskyldig: annan skattskyldig fysisk person än nyss har sagts.

3 mom.⁵ Kvarstående skatt och tillkommande skatt samt obetald del av sådan skatt anses belöpa i första hand på annuitet som avses i 1 § och i andra hand på skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen.

3 mom. Kvarstående skatt och tillkommande skatt samt obetald del av sådan skatt anses belöpa i första hand på annuitet som avses i 1 § och i andra hand på skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) eller skattetillägg enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

13 §

1 mom.⁶ Preliminär B-skatt skall tas ut med belopp motsvarande 120 procent av den slutliga skatt som har påförts den skattskyldige året före inkomståret. Understiger den slutliga skatten den ursprungligen debiterade B-skatten tas preliminär B-skatt ut med 110 procent.

⁵ Senaste lydelse 1984:669, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00.

⁶ Senaste lydelse 1988:1525, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00.

Preliminär B-skatt enligt första stycket får inte tas ut med lägre belopp än som motsvarar den preliminära B-skatt som har debiterats för året före inkomståret.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller inte när preliminär B-skatt skall beräknas med ledning av preliminär taxering enligt 2 mom. eller när annars särskilda omständigheter föreligger.

I den slutliga skatt som avses i första stycket skall inte inräknas utskiftningsskatt, ersättningsskatt, skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) eller sådan i denna lag inte omnämnd skatt eller avgift, vilken har påförts enligt bestämmelse i annan författning.

I den slutliga skatt som avses i första stycket skall inte inräknas utskiftningsskatt, ersättningsskatt, skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00), *mervärdesskatt eller skattetillägg enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt* eller sådan i denna lag inte omnämnd skatt eller avgift, vilken har påförts enligt bestämmelse i annan författning.

Vid beräkning av preliminär B-skatt skall, om möjligt, hänsyn tas till preliminär A-skatt som den skattskyldige kan ha att betala på grund av förordnande enligt 3 § 3 mom. andra stycket.

27 §

2 mom.⁷ Vid debitering av slutlig skatt skall skattskyldig gottskrivas:

- 1) debiterad preliminär B-skatt;
- 2) sådan preliminär A-skatt, som den skattskyldiges arbetsgivare i strid mot denna lag eller med stöd av lagen meddelade bestämmelser underlåtit att innehålla genom skatteavdrag och som till följd härav fastställts till betalning; *samt*
- 3) annan än under 1) och 2) avsedd preliminär skatt, som av den skattskyldige erlagts.

3 mom.⁸ Överstiger skattskyldigs slutliga skatt den preliminära skatt som han har betalat senast den 18 januari året efter inkomståret och den preliminära skatt som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. 1 eller 2, skall den skattskyldige betala en avgift (*kvarskatteavgift*) på det överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift utgår med två procent på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har betalats senast den 30 april året efter inkomståret och med tio

- 2) sådan preliminär A-skatt, som den skattskyldiges arbetsgivare i strid mot denna lag eller med stöd av lagen meddelade bestämmelser underlåtit att innehålla genom skatteavdrag och som till följd härav fastställts till betalning;
- 3) annan än under 1) och 2) avsedd preliminär skatt, som av den skattskyldige erlagts; *samt*
- 4) *överskjutande ingående mervärdesskatt.*

3 mom. Överstiger skattskyldigs slutliga skatt, *efter avdrag för överskjutande ingående mervärdesskatt*, den preliminära skatt som han har betalat senast den 18 januari året efter inkomståret och den preliminära skatt som skall gottskrivas honom enligt 2 mom. 1 eller 2, skall den skattskyldige betala en avgift (*kvarskatteavgift*) på det överskjutande beloppet. Kvarskatteavgift utgår med två procent på det överskjutande beloppet till den del det har täckts av preliminär skatt som har

⁷ Senaste lydelse 1974:771.

⁸ Senaste lydelse 1988:1525, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00.

procent på resterande del. Om särskild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.

Avgift, i förekommande fall efter avdrag för ö-skatteänta, påförs inte om beloppet understiger femtio kronor. Vid beräkningen av avgift gäller

att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00),

att avgift inte skall beräknas på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst 20 000 kronor och har betalats senast den 30 april året efter inkomståret,

att belopp som avgiften skall beräknas på avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Ändras debitering eller tillgodoräkning av preliminär skatt eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av kvarskatteavgift. Avgiften bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

betalats senast den 30 april året efter inkomståret och med tio procent på resterande del. Om särskild beräkning i vissa fall föreskrivs i 4 mom.

att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) eller skattetillägg enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, att avgift inte skall beräknas på överskjutande belopp till den del det uppgår till högst den mervärdeskatt som avses i 1 § första stycket jämte 20 000 kronor och har betalats senast den 30 april året efter inkomståret,

Ändras debitering eller tillgodoräkning av preliminär skatt eller överskjutande ingående mervärdeskatt eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av kvarskatteavgift. Avgiften bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om kvarstående och tillkommande skatt skall tillämpas på kvarskatteavgift om inte annat anges.

32 §⁹

På tillkommande skatt skall skattskyldig betala ränta (*respitränta*). Räntebelopp som understiger femtio kronor påförs inte. Ränta utgår för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid utgången av närmast föregående kalenderår med tillägg av tre procentenheter. Vid beräkning av ränta för tid som infaller efter utgången av det år då skatten debiteras tillämpas dock den räntesats som gäller för debiteringsåret.

Vid beräkning av respitränta gäller,

att i den tillkommande skatten icke inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen och ej heller kvarskatteavgift, respitränta och anståndsrenta;

att i den tillkommande skatten icke inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00), skattetillägg enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt och ej heller kvarskatteavgift, respitränta och anståndsrenta;

att ränta utgår från och med den 1 maj året näst efter taxeringsåret, dock att ränta på ö-skatteänta, restitutionsränta och skatt, som återbetalats enligt 68 § 2 mom. och ingår i tillkommande skatt, skall utgå från utgången av den månad, då beloppet utbetalts; samt

⁹ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:00.

att ränta utgår till och med den månad, då skatten förfaller till betalning. Ändras debitering av tillkommande skatt sker ny beräkning av ränta.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall tillämpas på respitränta.

68 §

1 mom.¹⁰ Överstiger erlagd preliminär skatt motsvarande slutliga skatt eller har genom skatteavdrag enligt 40 § 2 mom. andra stycket innehållits mer än som svarar mot den skattskyldige påford kvarstående skatt, skall den skattemyndighet som debiterat skatten, skyndsamt ombesörja att det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige. Återbetalning av överskjutande *preliminär* skatt skall dock ske endast om skatten tillsammans med ö-skatteränta, i förekommande fall efter avdrag för kvarstående skatt och kvarskatteavgift, uppgår till minst tjugofem kronor.

1 mom. Överstiger erlagd preliminär skatt *och överskjutande ingående mervärdeskatt* motsvarande slutliga skatt eller har genom skatteavdrag enligt 40 § 2 mom. andra stycket innehållits mer än som svarar mot den skattskyldige påford kvarstående skatt, skall den skattemyndighet som debiterat skatten, skyndsamt ombesörja att det överskjutande beloppet återbetalas till den skattskyldige. Återbetalning av överskjutande skatt skall dock ske endast om skatten tillsammans med ö-skatteränta, i förekommande fall efter avdrag för kvarstående skatt och kvarskatteavgift, uppgår till minst tjugofem kronor.

Efter beslut, som avses i 45 § 2 mom., skall skattemyndigheten utbetala i beslutet angivet belopp. Detsamma gäller belopp, som anges i beslut enligt 45 § 3 mom., i den mån beloppet inbetalats.

Regeringen får förordna att sådan återbetalning av skatt som avses i första stycket, får verkställas av annan än skattemyndighet.

4 mom.¹¹ Har skattskyldig, som enligt 1 eller 2 mom. är berättigad få tillbaka erlagt skattebelopp eller som är berättigad till ränta enligt 69 § 1 mom., inte betalt honom påford skatt inom i denna lag föreskriven tid, äger han utfå endast vad som överstiger det obetalda beloppet och den restavgift som belöper på detta. Återstoden skall gottskrivas honom till betalning av den obetalda skatten och restavgiften samt i förekommande fall tillställas annan skattemyndighet med tillämpning av bestämmelserna i 3 mom.

Vad i föregående stycke stadgas skall också tillämpas då skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad få tillbaka erlagd preliminär skatt eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att betala tillkommande skatt, som har debiterats på grund av taxering för inkomst eller förmögenhet för det år vartill den preliminära skatten hänförs sig eller på grund av sådant beslut om skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) som avser samma taxering. Har, då återbetalning enligt 1

Vad i föregående stycke stadgas skall också tillämpas då skattskyldig, vilken enligt 1 mom. är berättigad få tillbaka erlagd preliminär skatt, *överskjutande ingående mervärdeskatt* eller ränta enligt 69 § 1 mom., har att betala tillkommande skatt, som har debiterats på grund av taxering för inkomst eller förmögenhet *eller fastställelse av mervärdeskatt* för det år vartill den preliminära skatten *eller överskjutande ingående mervärdeskatten* hänförs sig eller på grund av sådant beslut om skattetillägg el-

¹⁰ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:00.

¹¹ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:00.

mom. skall ske, den tillkommande skatten inte påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av allmän förvaltningsdomstol i mål om taxering eller avgift som nyss har sagts eller av skattemyndighet om höjd debitering eller om rättelse av skattelängd, får den preliminära skatten eller räntan innehållas i avvaktan på att tillkommande skatt påförs.

ler förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) eller skattetillägg enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt, som avser samma taxering. Har, då återbetalning enligt 1 mom. skall ske, den tillkommande skatten inte påförts men kan med fog antagas, att sådan skatt kommer att påföras på grund av beslut av allmän förvaltningsdomstol i mål om taxering eller avgift som nyss har sagts eller av skattemyndighet om höjd debitering eller om rättelse av skattelängd, får den preliminära skatten, överskjutande ingående mervärdeskatten eller räntan innehållas i avvaktan på att tillkommande skatt påförs.

69 §

1 mom.¹² Om preliminär skatt, som har inbetalats eller som, utan att så har skett, skall gottskrivas skattskyldig på grund av att arbetsgivaren gjort skatteavdrag, överstiger den slutliga skatten skall ränta (ö-skatteänta) beräknas på det överskjutande beloppet.

1 mom. Om preliminär skatt, som har inbetalats eller som, utan att så har skett, skall gottskrivas skattskyldig på grund av att arbetsgivaren gjort skatteavdrag, och överskjutande ingående mervärdeskatt överstiger den slutliga skatten skall ränta (ö-skatteänta) beräknas på det överskjutande beloppet.

Vid ränteberäkningen gäller

att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00);

att i den slutliga skatten inte inräknas skattetillägg eller förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:00) eller skattetillägg enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt;

att i den preliminära skatten inte inräknas sådan preliminär skatt som avses i 27 § 2 mom. 3 och som har betalats efter den 30 april året efter inkomst-året;

att det belopp som räntan skall beräknas på, avrundas till närmast lägre hundratal kronor.

Ränta utgår för en beräknad tid av tolv månader. Har preliminär skatt, som avses i 27 § 2 mom. 3, betalats efter den 18 januari året efter inkomståret men senast den 30 april samma år, skall dock ränta på sådan skatt utgå för en tid av sex månader.

Ränta beräknas på den del av överskjutande belopp som inte överstiger 20 000 kronor enligt den räntesats som motsvarar halva det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid utgången av året före taxeringsåret och på övrig del enligt en räntesats som motsvarar fjärdedelen av diskontot.

Räntesatserna bestäms till procenttal med högst en decimal, som i förekommande fall avrundas uppåt.

¹² Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:00.

Ränta, i förekommande fall efter avdrag för kvarskatteavgift, betalas inte ut om beloppet understiger 50 kronor.

Ändras debitering eller tillgoderäkning av preliminär skatt eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av ränta. Räntan bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Ändras debitering eller tillgoderäkning av preliminär skatt *eller överskjutande ingående mervärdeskatt* eller debiteras tillkommande skatt, görs ny beräkning av ränta. Räntan bestäms därvid till belopp som skulle ha utgått, om beräkningen gjorts vid den årliga debiteringen av motsvarande slutliga skatt.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall tillämpas på ö-skatte ränta.

2 mom.¹³ På skatt, kvarskatteavgift, respitränta och anståndsrenta, som återbetalas enligt 68 § 2 mom., och vid utbetalning av skatt eller ränta, som har innehållits med stöd av 68 § 4 mom. andra stycket, utgår ränta (*restitutionsränta*). Restitutionsränta utgår för visst kalenderår efter en räntesats som motsvarar halva det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid utgången av närmast föregående kalenderår. För tid som infaller efter utgången av det år då beslut om återbetalning fattas tillämpas dock den räntesats som gäller för det året. Räntesatsen bestäms till procenttal med högst en decimal, som i förekommande fall avrundas uppåt. Räntebelopp som understiger femtio kronor betalas inte ut.

Vid beräkning av restitutionsränta gäller i övrigt,

att ränta utgår på belopp, som senast under taxeringsåret har betalats som preliminär skatt, från utgången av taxeringsåret och på annat belopp från utgången av den månad, då det har betalats;

att ränta utgår på belopp, som senast under taxeringsåret har betalats som preliminär skatt *och på belopp som avser överskjutande ingående mervärdeskatt*, från utgången av taxeringsåret och på annat belopp från utgången av den månad, då det har betalats;

att, om skatt har betalats före den uppbörds månad, då skatten har förfallit till betalning, skatten anses som betald under nämnda uppbörds månad;

att, om skatten har betalats i flera poster och restitutionen avser endast viss del av det sammanlagda skattebeloppet, det för mycket betalda beloppet avräknas mot det eller de belopp som sist har betalats; samt

att ränta utgår till och med den månad, då beloppet återbetalas.

Har beslut som föranlett restitutionsränta ändrats på sådant sätt att ränta inte skulle ha utgått eller utgått med lägre belopp, om ändringsbeslutet hade beaktats vid ränteberäkningen, är den skattskyldige skyldig att återbetala vad han sålunda har uppburit för mycket. Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt skall också tillämpas på restitutionsränta.

Om restitutionsränta i särskilda fall föreskrivs i 69 a § tredje stycket och 75 a § fjärde stycket.

70 §

2 mom.¹⁴ Har vid granskning hos riksskatteverket av verkställd debitering befunnits, att skatt, kvarskat-

2 mom. Har vid granskning hos riksskatteverket av verkställd debitering befunnits, att skatt, kvarskat-

¹³ Med nuvarande lydelse avses lydelse enligt proposition 1989/90:00.

¹⁴ Senaste lydelse 1986:1288, jfr lydelse enligt proposition 1989/90:00.

teavgift eller ränta blivit obehörigen utesluten från debitering eller påförd till för ringa belopp eller att skattereduktion, särskild skattereduktion, preliminär skatt eller ränta blivit gottskriven med för högt belopp, skall vederbörande skattemyndighet underrättas härom. Skattemyndigheten har att verkställa den utredning i ärendet, som må finnas erforderlig. Föreligger förhållande, som nyss sagts, skall skattemyndigheten, efter hörande av den skattskyldige när så finnes påkallat, fastställa det belopp denne har att erlägga.

Finner skattemyndighet efter anmälan eller eljest sådan felaktighet som avses i föregående stycke vara för handen eller att motsvarande felaktighet föreligger i beslut om arbetsgivarens ansvarighet för arbetstagares skatt, skall myndigheten, efter hörande av den skattskyldige eller arbetsgivaren när så finnes påkallat, fastställa det belopp denne har att erlägga.

Bestämmelserna i denna lag om tillkommande skatt äger motsvarande tillämpning beträffande belopp som fastställts till betalning enligt första eller andra stycket.

teavgift eller ränta blivit obehörigen utesluten från debitering eller påförd till för ringa belopp eller att skattereduktion, särskild skattereduktion, preliminär skatt, *överskjutande ingående mervärdeskatt* eller ränta blivit gottskriven med för högt belopp, skall vederbörande skattemyndighet underrättas härom. Skattemyndigheten har att verkställa den utredning i ärendet, som må innas erforderlig. Föreligger förhållande, som nyss sagts, skall skattemyndigheten, efter hörande av den skattskyldige när så finnes påkallat, fastställa det belopp denne har att erlägga.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

5 Förslag till Lag om ändring i taxeringslagen (1990:000)

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:000) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Denna lag gäller vid fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift (taxering) enligt

1. kommunalskattelagen (1928:370),
2. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
3. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt,
4. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
5. lagen (1927:321) om utskiftningsskatt,
6. lagen (1933:395) om ersättningsskatt,
7. lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift,
8. lagen (1983:1086) om vinstdelningsskatt,
9. lagen (1989:346) om särskild vinstskatt.

Lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.

Lagen innehåller bestämmelser som skall gälla vid handläggning av mål om taxering och särskilda avgifter i allmän förvaltningsdomstol.

Att bestämmelserna i denna lag gäller även i fråga om fastställelse av mervärdeskatt i vissa fall framgår av 22 § sjunde stycket lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Lag om ändring i lag (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 13 § lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

13 §

En allmän självdeklaration skall innehålla uppgifter om

1. den skattskyldiges namn, personnummer eller organisationsnummer, postadress och hemortskommun, beträffande utlänning nationalitet, beträffande utländsk juridisk person det land, där styrelsen haft sitt säte, samt beträffande skattskyldig som bara under någon del av beskattningsåret varit bosatt i Sverige, uppgift om den tid han haft bostad här,

2. alla skattepliktiga förvärvskällor; därvid skall i fråga om förvärvskälla, i vilken skattepliktig fastighet ingått, särskilt anges

a) beskaffenheten av den skattskyldiges innehav av fastigheten,

b) fastighetens taxeringsvärde året näst före taxeringsåret eller, om något sådant inte varit fastställt det året, dess antagliga värde vid taxeringsårets ingång, samt

c) om fastigheten inte ingått i förvärvskällan under hela beskattningsåret eller fastigheten ingått däri endast till viss del, hur lång tid eller till vilken del fastigheten ingått i förvärvskällan,

3. de intäkter och avdrag som är att hänföra till varje förvärvskälla,

4. de allmänna avdrag som den skattskyldige yrkar få vid taxeringen,

5. den skattskyldiges tillgångar och skulder vid slutet av beskattningsåret, även om förmögenheten inte uppgår till skattepliktigt belopp, dock endast om och i den mån han är skattskyldig för förmögenhet,

6. belopp av den preliminära skatt som genom skatteavdrag betalats för året näst före taxeringsåret,

7. om deklarationen avser fåmansföretag, delägars eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav varvid, om det förekommer olika röstvärden för innehavet, dessa skall anges; dock behöver uppgifter inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft annat liknande förhållande med företaget,

8. räntetillägg som skall beaktas vid fastställande av underlag för tilläggsbelopp,

9. om den skattskyldige är delägare i ett handelsbolag, de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag.

9. om den skattskyldige är delägare i ett handelsbolag, de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag,

10. om den skattskyldige enligt 22 § lagen sjunde stycket (1968:430) om mervärdeskatt skall redovisa mervärdeskatt i sin självdeklaration, de uppgifter som behövs för att fastställa mervärdeskatten.

En allmän självdeklaration skall dessutom innehålla de uppgifter som för särskilda fall föreskrivs i 16–24 §§ eller som behövs för beräkning av pen-

sionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller för beräkning av skogsvårdsavgift enligt lagen (1946:324) om skogsvårdsavgift eller fastighetsskatt enligt lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt.

Om en skattskyldig skall taxeras för barns eller någon annans förmögenhet, skall uppgift lämnas även om sådan förmögenhet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

7 Förslag till Lag om koldioxidskatt

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Skatt (koldioxidskatt) skall betalas till staten enligt denna lag för bränslen som anges i bilaga 1 till denna lag.

Skatt skall vidare betalas för de varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § lagen (1961:372) om bensinskatt, med undantag för metanol och etanol. Undantaget gäller även om metanol och etanol ingår i blandningar med motorbränslen som innehåller minst 70 viktprocent bensen.

2 § Bestämmelserna i 3 – 8 §§ lagen (1961:372) om bensinskatt tillämpas i fråga om skatt enligt denna lag på de enligt 1 § andra stycket denna lag skattepliktiga varuslagen, och bestämmelserna i 2 § första stycket, 2 a, 6 – 8 §§, 10 § andra stycket, 24 §, 25 § tredje stycket, 26 – 27 och 32 – 33 §§ lagen (1957:262) om allmän energiskatt tillämpas i fråga om skatt enligt denna lag på övriga bränslen.

3 § Koldioxidskatt tas ut för bränslen med i bilaga 1 angivet belopp för vikt- eller volymenhet. För varuslag som anges i 1 § andra stycket tas skatt ut med 58 öre per liter.

4 § Har utsläpp av koldioxid begränsats genom reningsåtgärd eller bindning i någon produkt i samband med förbrukning av sådant skattepliktigt bränsle som avses i 1 § första stycket och som skatt tagits ut för medger riksskatteverket efter ansökan av den skattskyldige återbetalning av betald koldioxidskatt i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat.

På ansökan av den som utan att vara skattskyldig har begränsat utsläpp av koldioxid på sätt sägs i första stycket medger riksskatteverket kompensation för koldioxidskatt motsvarande hur mycket utsläppet har minskats.

5 § Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 4 § görs skriftligen hos riksskatteverket. Den skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till riksskatteverket inom ett år efter kvartalets utgång.

Återbetalning eller kompensation enligt 4 § medges inte för belopp som understiger 1 000 kronor för ett kalenderkvartal.

6 § Har återbetalning eller kompensation av koldioxidskatt skett med för högt belopp på grund av oriktig uppgift, som sökanden lämnat, eller på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, är mottagaren skyldig att till statsverket återbetala vad han sålunda oriktigt erhållit.

Åtgärd för att ta ut oriktigt erhållet återbetalnings- eller kompensationsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet erhöles.

7 § Beslut enligt 4 eller 6 § överklagas hos kammarrätten.

Bilaga till lagen (1990:000) om koldioxidskatt

Prop. 1989/90:111

Tulltaxenummer enligt tulltaxe- lagen (1987:1068)	Bränsle	Skatt
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04	Kolbränslen	620 kr. per ton
ur 27.10	Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, motorbrännoljor och eldningsoljor som är skattepliktiga enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt	720 kr. per m ³
ur 27.11	Naturgas	535 kr. per 1 000 m ³
ur 27.11 eller ur 38.23	Gasol som används för a) drift av motorfordon b) annat ändamål än drift av motorfordon	40 öre per liter 750 kr. per ton

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1957:262) om allmän energiskatt¹ dels att 3 § skall upphöra att gälla, dels att 2, 2 a, 6, 8, 10 och 24–26 §§ samt bilaga 1 till lagen skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 11 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*2 §²

Skatt utgår icke för inhemska fasta bränslen.

Skatt utgår inte heller för elektrisk kraft, som

a) framställs inom landet av producent, som förfogar över en installerad generatoreffekt av mindre än 100 kilowatt och som inte yrkesmässigt distribuerar elektrisk kraft.

b) till lägre effekt än 50 kilowatt utan avgift levereras av producent eller distributör till någon, som inte står i intressegemenskap med producenten eller distributören,

c) framställs eller förbrukas på fartyg eller annat transportmedel,

d) nyttiggörs inom rörelse för produktion eller distribution av elektrisk kraft eller bortgår till följd av förluster vid överföring, transformering eller omformning hos producent eller distributör, eller

e) förbrukas i en elektrisk panna för produktion av varmluft, hetvatten eller ånga under förutsättning att,

elpannans effekt överstiger en megawatt,

ingen oljebaserad produktion av elektrisk kraft förekommer inom landet av energibalansskäl under den tid som pannan utnyttjas,

värmebehovet under de tider då en elektrisk panna inte utnyttjas kan tillgodoses på annat sätt,

mätaravläsning sker i början och slutet av den period som skattebefrielsen avser, och

i fråga om inköpt kraft, ett särskilt av riksskatteverket godkänt avtal har träffats som innebär att leveransen kan avbrytas av leverantören, när så erfordras av kraftsystemskäl.

d) nyttiggörs inom rörelse för produktion eller distribution av elektrisk kraft eller bortgår till följd av förluster vid överföring, transformering eller omformning hos producent eller distributör,

e) förbrukas i en elektrisk panna för produktion av varmluft, hetvatten eller ånga under förutsättning att,

elpannans effekt överstiger en megawatt,

ingen oljebaserad produktion av elektrisk kraft förekommer inom landet av energibalansskäl under den tid som pannan utnyttjas,

värmebehovet under de tider då en elektrisk panna inte utnyttjas kan tillgodoses på annat sätt,

mätaravläsning sker i början och slutet av den period som skattebefrielsen avser, och

i fråga om inköpt kraft, ett särskilt av riksskatteverket godkänt avtal har träffats som innebär att leveransen kan avbrytas av leverantören, när så erfordras av kraftsystemskäl, eller

f) framställs i ett reservkraftsaggregat.

¹ Lagen omtryckt 1984:994.

² Senaste lydelse 1988:527.

2 a §³

Skatt utgår inte för

- a) inhemskt framställd metan,
- b) naturgas, som bortgår till följd av förluster vid transport eller omformning hos producent eller distributör,
- c) stadsgas eller gasol som används för framställning av stadsgas,
- c) stadsgas eller gasol som används för framställning av stadsgas.
- d) gasol, som med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara.

6 §

Skattskyldig är

1. den som inom landet producerar skattepliktigt bränsle eller förbrukar sådant bränsle för framställning av därmed likvärdig vara,
2. den som har registrerats enligt 7 § andra stycket som återförsäljare eller förbrukare av skattepliktigt bränsle,
3. den som för annat ändamål än som avses i 24 § återförsäljer eller förbrukar bränsle, som förvärvats utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkran enligt 26 §,
4. den som förvärvat gasol för annan användning än *motordrift* men som använder gasolen för *motor-drift*.
4. den som förvärvat gasol för annan användning än *för drift av motorfordon* men som använder gasolen för *drift av motorfordon*.

Den för vars räkning skattepliktig naturgas införs till landet anses som producent.

8 §⁴

Skattskyldigheten inträder

1. för den som är skattskyldig enligt 6 § första stycket 1 eller 2, då bränsle av honom levereras till köpare som inte är registrerad, eller till eget försäljningsställe för detaljförsäljning som inte utgörs av depå eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning,
2. för den som är skattskyldig enligt 6 § första stycket 3, då bränslet levereras till köpare eller tas i anspråk för annat ändamål än försäljning,
3. för den som är skattskyldig enligt 6 § första stycket 4, då bränslet tas i anspråk för *motordrift*, och
3. för den som är skattskyldig enligt 6 § första stycket 4, då bränslet tas i anspråk för *drift av motorfordon*, och
4. för den som upphör att vara registrerad enligt 7 §, när registreringen upphör, varvid skattskyldigheten omfattar det bränsle som då ingår i hans lager.

Om skattepliktigt bränsle förs in i landet av annan än den som är registrerad skall skatten betalas till tullmyndigheten. Därvid gäller tullagen (1987:1065) och 9 kap. 4 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

10 §

Skatten *utgår* med i bilaga 1 angivet belopp för vikt- eller volymenhet. I fall som avses i 8 § första stycket 3 *utgår* dock skatten med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan skatt på gasol för *motordrift*

Skatten *tas ut* med i bilaga 1 angivet belopp för vikt- eller volymenhet. I fall som avses i 8 § första stycket 3 *tas* dock skatten *ut* med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan skatt på gasol *som används*

³ Senaste lydelse 1987:508.

⁴ Senaste lydelse 1987:1200.

och annan gasol.

Det ankommer på riksskatteverket att i fråga om fasta bränslen fastställa skattesatser för hektoliter som svarar mot de i förteckningen angivna skattesatserna för ton.

för drift av motorfordon och annan gasol.

För eldningsoljor får volymen räknas om till 50°C om temperaturen överstiger 70°C när skattskyldigheten inträder.

Till miljöklass 1 hör oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 300°C och som innehåller högst 0,001 viktprocent svavel och högst 5 volymprocent aromatiska kolväten.

Till miljöklass 2 hör till miljöklass 1 inte hänförliga oljor som har ett kokintervall (destillationsintervall) av olika bredd mellan 180 och 300°C och som innehåller högst 0,02 viktprocent svavel och högst 20 volymprocent aromatiska kolväten.

Till miljöklass 3 hör övriga oljor.

11 a §

Distribution av elektrisk kraft anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunal-skattelagen (1928:370). Som yrkesmässig distribution räknas även sådan distribution som sker under näringsverksamhetsliknande former.

24 §

I deklaration som avser bränslen får avdrag göras för skatt på bränsle som a) i beskattat skick förvärvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse,

b) återtagits i samband med återgång av köp,

c) förbrukats av eller försållts till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål,

d) förbrukats eller försållts för förbrukning i luftfartyg eller i fartyg, när luftfartyget eller fartyget inte används för fritidsändamål eller annat privat ändamål,

e) av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

f) förbrukats eller försållts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller förbrukning, i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer, för avprovning av motorer å provbädd eller å annan dylik anordning utan att transportmedel därvid framföres,

f) förbrukats eller försållts för förbrukning för annat ändamål än energialstring,

g) förbrukats för framställning av bensin eller i bilaga 1 angivet bränsle eller för produktion av annan skattepliktig elektrisk kraft än sådan som avses i 25 § första stycket d),

h) försålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köpare.

Avdrag får, i den mån avdrag inte har gjorts enligt första stycket f), även göras för kolbränslen som förbrukats eller försålts för förbrukning i metallurgiska processer, vari även skall anses ingå den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer.

Avdrag enligt första stycket h) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på det bränsle som betalningen avser.

25 §⁵

I deklaration som avser elektrisk kraft får avdrag göras förskatt på elektrisk kraft, som

a) levererats till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål eller överförs till annat land,

b) förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning eller vid framställning av bensin eller i *förteckningen* angivet skattepliktigt bränsle,

c) försålts med förlust för den redovisningsskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från förbrukare eller icke registrerad distributör av elektrisk kraft,

d) producerats i *mottrycksanläggning* och förbrukats i egen industriell verksamhet.

Avdrag enligt första stycket c) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av den elektriska kraftens försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på den kraft som betalningen avser.

Avdrag får även göras för skatt för bensin eller annat bränsle, som förbrukats vid produktion av *annan* skattepliktig elektrisk kraft *än sådan som avses* i första stycket d), i den mån avdrag *icke* gjorts enligt 24 § första stycket g) eller enligt 7 § 1 mom. första stycket g) lagen (1961:372) om bensinskatt.

a) *förbrukats av eller* levererats till kommunikationsföretag för bandrift eller därmed likartat ändamål eller överförs till annat land,

b) förbrukats eller försålts för förbrukning för annat ändamål än energialstring eller för användning i omedelbart samband med sådan förbrukning eller vid framställning av bensin eller i *bilaga 1* angivet skattepliktigt bränsle,

d) producerats i *en kraftvärmeanläggning* och förbrukats i egen industriell verksamhet.

Avdrag får även göras för skatt på bensin eller i *bilaga 1* angivet bränsle, som förbrukats vid produktion av skattepliktig elektrisk kraft i den mån avdrag *inte* gjorts enligt första stycket d), enligt 24 § första stycket g) eller enligt 7 § 1 mom. första stycket f) lagen (1961:372) om bensinskatt.

26 §

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer äger om särskilda skäl föreligga medgiva, att bränsle eller elektrisk kraft får inköpas av annan än registrerad utan skatt eller med nedsatt skatt mot försäkran till leverantören angående användningen av bränslet eller kraften.

Annan än den som är registrerad får köpa in bränsle eller elektrisk kraft utan skatt mot avgivande av en försäkran till leverantören att bränslet eller kraften skall användas för ett sådant ändamål som avses i 24 § första stycket c), d) eller f) eller 24 § andra stycket eller 25 § första stycket a) eller b).

⁵ Senaste lydelse 1987:508.

Nuvarande lydelse

Förteckning över vissa bränslen för vilka allmän energiskatt skall erläggas

Tulltaxenr	Bränsle	Skattesats
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04 ur 27.10	Kolbränslen	450 kr. per ton
ur 27.10	<i>Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer</i>	960 kr. per m ³
ur 27.10	Motorbrännolja, eldningsolja och bunkerolja	960 kr. per m ³
ur 27.11	Naturgas	350 kr. per 1 000 m ³
ur 27.11 eller 38.23	Gasol som används för	
	a) motordrift	92 öre per liter
	b) annat ändamål än motordrift	210 kr. per ton
	<i>Ann. Skatten på olja beräknas efter varans fakturerade volym. Kan skatten inte beräknas på sådant sätt eller sker faktureringen annorledes än enligt vedertagna grunder, får beskattningsmyndigheten fastställa grunder för beräkning av volymen.</i>	

Föreslagen lydelse

Förteckning över vissa bränslen för vilka allmän energiskatt skall erläggas

Tulltaxenr	Bränsle	Skattesats
ur 27.01, ur 27.02 eller ur 27.04 ur 27.10	Kolbränslen	230 kr. per ton
ur 27.10	<i>Fotogen med tillsats som möjliggör drift av snabbgående dieselmotorer, motorbrännolja och eldningsolja tillhöriga</i>	
	<i>miljöklass 1</i>	190 kr. per m ³
	<i>miljöklass 2</i>	390 kr. per m ³
	<i>miljöklass 3</i>	540 kr. per m ³
ur 27.11	Naturgas	175 kr. per 1 000 m ³
ur 27.11 eller ur 38.23	Gasol som används för	
	a) drift av motorfordon	85 öre per liter
	b) annat ändamål än drift av motorfordon	105 kr. per ton

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

⁶ Senaste lydelse 1989:475.

9 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att rubriken till lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt¹ samt 1 och 2 §§ lagen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Lag om nedsättning av allmän energiskatt och koldioxidskatt

1 §

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt utgår på elektrisk kraft och bränsle, som användes för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling, efter en skattesats som svarar mot 15 procent av den skattesats som enligt *lagen* gäller för elektrisk kraft eller för ifrågavarande bränsle.

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt *och enligt lagen (1990:000) om koldioxidskatt* utgår på elektrisk kraft och *annat* bränsle *än sådant som anges i 1 § andra stycket lagen om koldioxidskatt*, som användes för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växt-
husodling, efter en skattesats som svarar mot 15 procent av den skattesats som enligt *lagarna* gäller för elektrisk kraft eller för ifrågavarande bränsle.

2 §

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt på elektrisk kraft och bränsle som förbrukas vid industriell tillverkning utgår med sådant belopp, att skatten inte överstiger tre procent av de tillverkade produkternas försäljningsvärde fritt fabrik.

Skatt enligt lagen (1957:262) om allmän energiskatt *och enligt lagen (1990:000) om koldioxidskatt* på elektrisk kraft och *annat* bränsle *än sådant som anges i 1 § andra stycket lagen om koldioxidskatt*, som förbrukas vid industriell tillverkning utgår med sådant belopp, att skatten inte överstiger tre procent av de tillverkade produkternas försäljningsvärde fritt fabrik.

Föreligger särskilda skäl kan regeringen för visst företag medge nedsättning utöver vad som anges i första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

¹ Lagen omtryckt 1984:996.

10 Förslag till Lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs att 2 § och 7 § lagen (1961:372) om bensinskatt¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Skatt *utgår*, om inte annat sägs i andra stycket, med 2 kronor 92 öre per liter för blyfri bensin, varmed avses bensin med en blyhalt om högst 0,013 gram per liter vid 15°C, och med 3 kronor 16 öre per liter för annan bensin.

För metanol och etanol *utgår* skatten med 80 öre per liter. Ingår sådan alkohol i en blandning som avses i 1 § första stycket a) eller b) *utgår* skatten för den inblandade alkoholen med 80 öre per liter och för blandningen i övrigt med 2 kronor 92 öre per liter om den utgörs av blyfri bensin och med 3 kronor 16 öre per liter om den utgörs av annan bensin.

Skatten beräknas efter varans fakturerade volym. I denna skall dock inte inräknas smörjolja som har tillsatts bensinen. Kan skatten inte beräknas på sådant sätt eller sker faktureringen inte enligt vedertagna grunder, får beskattningsmyndigheten fastställa grunder för beräkning av volymen.

Föreslagen lydelse

2 §²

Skatt *tas ut*, om inte annat sägs i andra stycket, med 2 kronor 40 öre per liter för blyfri bensin, varmed avses bensin med en blyhalt om högst 0,013 gram per liter vid 15°C, och med 2 kronor 64 öre per liter för annan bensin.

För metanol och etanol *tas* skatten *ut* med 80 öre per liter. Ingår sådan alkohol i en blandning som avses i 1 § första stycket a) eller b) *tas* skatten *ut* för den inblandade alkoholen med 80 öre per liter och för blandningen i övrigt med 2 kronor 40 öre per liter om den utgörs av blyfri bensin och med 2 kronor 64 öre per liter om den utgörs av annan bensin.

Skatt tas inte ut för smörjolja som är inblandad i bensin.

7 §³

I mom. I deklaration får avdrag göras för skatt på bensin, som har a) förvärvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse och för vilken skattskyldighet tidigare inträtt,

b) återtagits i samband med återgång av köp,

c) förbrukats eller sålts för förbrukning för framdrivande av tåg eller andra järnvägsfordon,

d) förbrukats eller sålts för förbrukning, i samband med fabriksmässig tillverkning av motorer, för avprovning av motorer i provbädd eller annan sådan anordning utan att transportmedel därvid framförs,

¹ Lagen omtryckt 1984:993.

² Senaste lydelse 1989:1029.

³ Senaste lydelse 1987:509.

e) av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur Sverige eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

f) sålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köpare,

g) förbrukats eller sålts för förbrukning vid produktion av skattepliktig elektrisk kraft.

Avdrag enligt första stycket f) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på de varor som betalningen avser.

2 mom. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer äger om särskilda skäl föreligga medgiva att bensin må inköpas av annan än registrerad utan skatt mot försäkran till den skattskyldige angående bensinens användning.

d) av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur Sverige eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

e) sålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänför sig till bristande betalning från köpare,

f) förbrukats eller sålts för förbrukning vid produktion av skattepliktig elektrisk kraft.

Avdrag enligt första stycket e) får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på de varor som betalningen avser.

2 mom. Annan än den som är registrerad får köpa in bensin utan skatt mot avgivande av en försäkran till leverantören att bensinen skall användas för ett sådant ändamål som avses i 1 mom. första stycket c) eller f).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Lag om ändring i lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik

Häri genom föreskrivs att 6 – 8 §§ lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Miljöskatten skall beräknas i första hand med ledning av luftfartsverkets uppgifter om utsläpp av kolväten och kväveoxider från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

Skatten skall tas ut för varje flygning med 30 kronor om den enligt första stycket beräknade utsläppsmängden kolväten och kväveoxider uppgår till högst 5 kilogram. Om utsläppen är större, tas skatt ut med ytterligare 60 kronor för varje påbörjat helt femtal kilogram däröver.

Finns inte tillförlitliga uppgifter som avses i 6 § första stycket för flygplanstypen i fråga, beräknas miljöskatten för den aktuella flygningen med ledning av flygplanets högsta tillåtna startvikt enligt dess luftvärighetsbevis.

Skatten skall i sådant fall tas ut för varje flygning med 30 kronor om den högsta tillåtna startvikten uppgår till högst 10 000 kilogram. Om den högsta tillåtna startvikten är större, tas skatt ut med ytterligare 120 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram till och med högst 35 000 kilogram och med ytterligare 60 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram däröver.

Sker en flygning med olika flygplanstyper och kan skatten därför beräknas med ledning av flera skattesatser, skall den högsta skattesatsen tillämpas.

Föreslagen lydelse

6 §

Miljöskatten skall beräknas i första hand med ledning av luftfartsverkets uppgifter om *bränsleförbrukning* och utsläpp av kolväten och kväveoxider från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

Skatten skall tas ut för varje flygning med 79 öre per kilogram *förbrukat flygbränsle* och med 12 kronor per kilogram *utsläppta* kolväten och kväveoxider *varvid förbrukning och utsläppt mängd beräknas enligt första stycket*.

7 §

Finns inte tillförlitliga uppgifter som avses i 6 § första stycket *om utsläpp av kolväten och kväveoxider* för flygplanstypen i fråga, beräknas miljöskatten för den aktuella flygningen *såvitt gäller dessa utsläpp* med ledning av flygplanets högsta tillåtna startvikt enligt dess luftvärighetsbevis.

Skatten *för dessa utsläpp* skall i sådant fall tas ut för varje flygning med 30 kronor om den högsta tillåtna startvikten uppgår till högst 10 000 kilogram. Om den högsta tillåtna startvikten är större, tas skatt ut med ytterligare 120 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram till och med högst 35 000 kilogram och med ytterligare 60 kronor för varje påbörjat helt femtusental kilogram däröver.

8 §

Sker en flygning med olika flygplanstyper och kan skatten därför beräknas till olika belopp, skall den beräkning som ger det högsta beloppet tillämpas.

12 Förslag till Lag om skatt på svavel i olja, kol och torv

Prop. 1989/90:111

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Skatt (svavelskatt) skall betalas till staten enligt denna lag för svavelinnehållet i

1. motorbrännolja och eldningsolja (ur tulltaxenr 27.10 tulltaxelagen (1987:1068)),
2. kolbränsle (ur tulltaxenr 27.01, 27.02 eller 27.04 tulltaxelagen),
3. torvbränsle (ur tulltaxenr 27.03 tulltaxelagen).

2 § Svavelskatt skall betalas med 27 kronor per kubikmeter olja för varje tiondels viktprocent svavel i sådan olja. Svavelskatt tas inte ut om oljans svavelinnehåll är högst 0,1 viktprocent.

Vid bestämning av skatten på grund av svavelinnehållet, mätt som viktprocent svavel i oljan, skall avrundning göras uppåt till närmaste tiondels viktprocent.

För eldningsoljor får volymen räknas om till 50°C om temperaturen överstiger 70°C när skattskyldigheten inträder.

För kolbränsle och torvbränsle skall svavelskatt betalas med 30 kronor per kilogram svavel i bränslet.

3 § Skattskyldig är

1. den som inom landet producerar skattepliktigt bränsle eller förbrukar sådant bränsle för framställning av därmed likvärdig vara,
2. den som har registrerats enligt 4 § andra stycket som återförsäljare eller förbrukare av skattepliktigt bränsle,
3. den som för annat ändamål än som avses i 6 § återförsäljer eller förbrukar bränsle som förvärvats utan skatt.

4 § Den som är skattskyldig enligt 3 § 1 skall vara registrerad hos riksskatteverket.

Den som i större omfattning återförsäljer eller förbrukar skattepliktigt bränsle eller håller sådana bränslen i lager kan registreras hos riksskatteverket som återförsäljare eller förbrukare av sådant bränsle. Även annan som förbrukar bränsle kan om det finns särskilda skäl registreras som förbrukare.

5 § Skattskyldigheten inträder

1. enligt 3 § 1 eller 2, då bränsle av den skattskyldige levereras till köpare som inte är registrerad eller till den skattskyldiges försäljningsställe för detaljförsäljning om detta inte är depå eller används för annat ändamål än försäljning,
2. enligt 3 § 3, då bränsle levereras till köpare eller används för annat ändamål än försäljning,
3. för den som upphör att vara registrerad enligt 4 §, när registreringen upphör, varvid skattskyldigheten omfattar det bränsle som då ingår i den skattskyldiges lager.

Om skattepliktigt bränsle förs in i landet av annan än den som är registrerad skall skatten betalas till tullmyndigheten. Därvid gäller tullagen (1987:1065) och 9 kap. 4 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

6 § I deklaration får avdrag göras för skatt på svavel i bränsle som har

1. förvärvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse och för vilken svavelskatt har betalats,

2. återtagits i samband med återgång av köp,
 3. förbrukats eller försålts för förbrukning i luftfartyg eller i fartyg, när luftfartyget eller fartyget inte används för fritidsändamål eller annat privat ändamål,

4. av den skattskyldige eller för den skattskyldiges räkning utförts ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

5. förbrukats eller försålts för annat ändamål än energialstring,

6. förbrukats för framställning av bensin eller skattepliktigt bränsle,

7. förbrukats eller försålts för förbrukning i metallurgiska processer eller i processer för framställning av varor av andra mineraliska ämnen än metaller, vari även skall anses ingå den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer, eller förbrukning i sodapannor,

8. försålts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänförs sig till bristande betalning från köpare.

Avdrag enligt första stycket 8. får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försälningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på det bränsle som betalningen avser.

7 § Annan än den som är registrerad får köpa in bränsle utan skatt mot avgivande av en försäkran till leverantören att bränslet skall användas för ett sådant ändamål som avses i 6 § första stycket 3 eller 5 i denna lag.

8 § Regler om förfarandet vid uttag av svavelskatten finns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

9 § Har svavel som skatt tagits ut för avskilts genom reningsåtgärd eller genom bindning i någon produkt eller i aska i samband med förbrukning av skattepliktigt bränsle medger riksskatteverket efter ansökan av den skattskyldige återbetalning med 30 kronor per kilogram svavel i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat.

På ansökan av den som utan att vara skattskyldig avskilt svavel i bränsle på sätt sägs i första stycket medger riksskatteverket kompensation med 30 kronor per kilogram svavel som avskilts.

10 § Ansökan om återbetalning eller kompensation enligt 9 § görs skriftligen hos riksskatteverket. Den skall omfatta en period om ett kalenderkvartal och ges in till riksskatteverket inom ett år efter kvartalets utgång.

Återbetalning eller kompensation enligt 9 § medges inte för belopp som understiger 1 000 kronor för ett kalenderkvartal.

11 § Har återbetalning eller kompensation för skatt utbetalats med för högt belopp på grund av oriktig uppgift, som sökanden lämnat, eller på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende, är mottagaren skyldig att till statsverket återbetala vad han sålunda oriktigt erhållit.

Åtgärd för att ta ut oriktigt erhållit återbetalnings- eller kompensationsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet erhållits.

12 § Beslut enligt 9 eller 11 § överklagas hos kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1991.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1990-03-12

Närvarande: f.d. regeringsrådet Stig Nordlund, justitierådet Fredrik Sterzel, regeringsrådet Ulla Wadell, regeringsrådet Björn Sjöberg.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 25 januari 1990 har regeringen på hemställan av statsrådet Kjell-Olof Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt,
2. lag om särskild kompensation till primärkommuner och landstingskommuner,
3. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
4. lag om ändring i taxeringslagen (1990:000),
5. lag om ändring i lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
6. lag om koldioxidskatt,
7. lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt,
8. lag om ändring i lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt,
9. lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt,
10. lag om ändring i lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik,
11. lag om skatt på svavel i olja, kol och torv.

Lagförslagen 1-5 har behandlats av lagrådet i här angiven sammansättning.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av hovrättsassessorn Carl-Gustav Ohlson, kammarrättsassessorn Per Kjellsson och kanslirådet Lennart Hamberg.

Förslagen föranleder följande yttrande av lagrådet:

Lagen om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Inledning

Allmänna synpunkter

Det förslag till reformerad mervärdebeskattning som läggs fram i remissen innebär i huvudsak att de materiella beskattningsreglerna ändras så att skattebasen blir mer enhetlig. Detta medför att beskattningsområdet utvidgas väsentligt. Framför allt gäller det tjänstområdet, där stora delar hittills legat utanför mervärdebeskattningen.

Mervärdeskatten är en form av allmän konsumtionsskatt, som skall tas ut av den slutlige konsumenten. Den är konstruerad som en skatt på den yrkesmässiga omsättningen inom landet och på importen av varor och tjänster. Skatteuttaget delas upp på flera på varandra följande led i produktions- och distributionskedjan. Varje led svarar gentemot staten för skatten på den värdetillväxt, det s.k. mervärdet, som tillförts objektet genom bearbetning, hantering eller annan prestation i det egna ledet. Den som är redovisningsskyldig för mervärdeskatt skall redovisa skatten på sin omsättning av skattepliktiga varor och tjänster (s.k. utgående mervärdeskatt) med avdrag för den

mervärdeskatt som han själv har betalat till sina leverantörer av varor och tjänster i verksamheten (ingående skatt). Mervärdeskatten blir på detta sätt inte någon slutgiltig kostnad förrän den tas ut vid den sista omsättningen till den slutlige förbrukaren. I vissa fall har avdragsrätt medgivits för ingående skatt fast de omsatta varorna eller tjänsterna är undantagna från skatteplikt och omsättningen alltså inte föranleder någon utgående skatt.

Lagen om mervärdeskatt utfärdades 1968. Den har därefter ändrats ett otal gånger. Snart sagt varje bestämmelse i lagen och anvisningarna till den har ändrats. Någon lagrådsgranskning har tidigare inte förekommit, vare sig vid lagens tillkomst eller vid ändringarna. Med den tid som har stått till buds för behandlingen av förevarande remiss har det inte heller nu varit möjligt att göra någon djupgående granskning av lagen i dess helhet. Den begränsade granskning som gjorts har dock gett anledning till vissa kritiska iakttagelser om lagens uppbyggnad.

Lagen bygger på ett antal begrepp som i detta sammanhang ges specifika innebörder. Ett sådant begrepp är skattskyldighet. Mervärdeskatten är som sagt en konsumtionsskatt som endast skall belasta den slutlige konsumenten. Enligt huvudregeln i ML är emellertid den skattskyldig som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster. Skattskyldigheten innebär alltså en skyldighet att redovisa den mervärdeskatt som uppburits i samband med omsättning av varor eller tjänster. Den skattskyldige fungerar i princip som uppbördsman för staten. Men även den som i yrkesmässig verksamhet omsätter uteslutande skattefria varor eller tjänster betecknas i vissa fall som "skattskyldig", trots att han aldrig redovisar någon utgående skatt. Det är ett konstgrepp i syfte att ändå gottgöra denne för den ingående skatten på de varor och tjänster han anskaffat för verksamheten. Men att begära gottgörelse är ingen skyldighet utan tvärtom en rättighet. Det kan alltså vara ett gynnande beslut att bli förklarad skattskyldig.

Den skattskyldige betecknas i ML också som redovisningsskyldig. Det kan ifrågasättas om man inte kunde undvara begreppet skattskyldighet och nöja sig med redovisningsskyldig som beteckning på den vars skyldighet består i att redovisa uppburen mervärdeskatt till staten. Rätten att gottgöra sig för ingående skatt för den som inte är redovisningsskyldig, kunde stipuleras direkt utan omvägar över något genomgående begrepp.

Det grundläggande begreppet skattskyldighet avser enligt 2 § ML en bestämmd verksamhet, varaktig eller ej, för vilken någon är skattskyldig. Skattskyldigheten avser vidare en verksamhet för vilken den skattskyldige enligt 19 § skall registreras. Enligt 4 § ML används emellertid begreppet skattskyldighet med ytterligare en innebörd. Där regleras "skattskyldighetens inträde", vilket inträffar när vara levereras, tjänst tillhandahålls eller uttag sker. Meningen med bestämmelsen är att lägga fast den tidpunkt då en skattepliktig transaktion har inträffat, med de konsekvenser i fråga om redovisningsskyldighet som knyts till den tidpunkten.

Att det grundläggande begreppet skattskyldighet har flera skilda betydelser är olämpligt och bidrar till att regleringen i ML är svårförståelig och svår att överblicka. För att beteckna tidpunkten för en enskild skattepliktig transaktion bör i stället för begreppet "skattskyldighetens inträde" någon annan

och specifik beteckning användas, om någon ytterligare bestämmning är nödvändig vid sidan av de regler som finns i 5 a § om redovisningsskyldighetens inträde. På denna punkt kan hänvisas till 1977 års sjätte EGdirektiv om harmonisering av mervärdeskatten. Där anges vad som enligt 4 § ML avses med skattskyldighetens inträde med orden "chargeable event" under det att begreppet "taxable" används i fråga om skattskyldighet och skatteplikt.

De föreslagna ändringarna i anvisningarna till 2 § ML innehåller bl.a. att verksamhet skall anses som yrkesmässig när inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen. Begreppet näringsverksamhet har fått en preciserad innebörd i inkomstskattereformen. Det innefattar alltid att verksamheten är yrkesmässig. Men lika fullt behålls längre fram i nämnda anvisningar ett stycke som innebär att försäljning av inventarier och liknande varor i näringsverksamhet inte skall anses som yrkesmässig, om verksamheten inte medför skattskyldighet enligt ML. Vidare föreslås ett nytt stycke i samma anvisningar av innebörd att arbeten, vilka utförts på egen fastighet i näringsverksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML, inte skall räknas som yrkesmässiga om lönekostnaderna understiger visst belopp.

De anförda exemplen kan räcka för att illustrera hur lagstiftaren laborerat med begreppen utan hänsyn till deras mening i andra skattesammanhang och ibland så att de förlorat sin förankring i begreppets språkliga innebörd. ML genomsyras av en begreppsjuridik som är främmande för svensk lagstiftning. Det medför att lagen blir otillgänglig för andra än experterna på området; de som har att fullgöra prestationer enligt lagen har inte möjlighet att själva bedöma om myndigheternas beslut står i överensstämmelse med lagen. Det är särskilt betänkligt när enligt remissförslaget nya stora grupper av näringsidkare blir skattskyldiga till mervärdeskatt.

I remissen redovisas att regeringen har tillkallat en utredningsman (dir 1990:1) för att göra en genomgripande översyn av ML i tekniskt och systematiskt hänseende. Lagrådet vill framhålla att denna översyn måste utmynnas i en helt annan uppläggning av lagen, där regleringen inte sker genom utvidgningar eller inskränkningar av centrala begrepp utan genom en direkt bestämning av vad som är skattepliktigt och vem som har att redovisa skatt.

Lagrådet har avstått från att föreslå ändringar i de lagrum som inte berörs av remissen och har också i sina ändringsförslag i fråga om övriga lagrum iakttagit återhållsamhet beträffande i och för sig önskvärda avvikelser från systematiken i lagen.

Konstitutionella frågor

Departementschefen uttalar i avsnitt 2.7 av remissen att de bemyndiganden för regeringen som finns i ML bör upphävas. Dessa bemyndiganden har nämligen tillkommit före den nuvarande regeringsformens tillkomst och är i många fall inte förenliga med de begränsningar i möjligheterna att delegera normgivningsmakt som anges i den. De får för närvarande tillämpas med stöd av regeringsformens övergångsbestämmelser.

Lagrådet tillstyrker förslagen i detta avseende. Emellertid innehåller ML vissa bestämmelser i bemyndigandeform, som inte berörts i remissen.

I detta hänscende noterar lagrådet att 47 § tredje stycket ML innehåller en hänvisning till 58 § 2 mom. uppbördslagen i fråga om befrielse från restavgift, vilken bestämmelse i sin tur innefattar ett bemyndigande för riksskatteverket att meddela föreskrifter i fråga om befrielse från skyldighet att erlagga restavgift.

Ytterligare en bestämmelse finns i 76 a § ML, som bemyndigar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att medge återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till varor eller tjänster som förvärfvas av utländska beskickningar, konsulat etc. och internationella organisationer samt deras personal. Med stöd av bemyndigandet har utfärdats en särskild förordning (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall.

Vidare finns i 76 b § en bestämmelse, utformad som ett motsvarande bemyndigande att medge återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor som gjorts av FN-organ, statliga biståndsorgan eller riksomfattande hjälporganisationer, när varorna är avsedda att föras ut ur landet för utomlands bedriven verksamhet. Till bemyndigandet ansluter en förordning (1986:77) i ämnet.

Som redan har konstaterats får bemyndiganden av ifrågavarande karaktär tillämpas endast med stöd av regeringsformens övergångsbestämmelser. 76 b § har tillkommit genom lagstiftning år 1985 och kan således inte stödjas på dessa övergångsbestämmelser. Bestämmelsen synes emellertid endast till formen vara ett bemyndigande och i själva verket vara ett, om än missvisande, uttryck för avsikten att återbetalning av mervärdeskatt i de av bestämmelsen omfattade situationerna alltid skall ske. Den till 76 b § anslutande förordningen föreskriver nämligen en generell återbetalningsskyldighet i de i paragrafen avsedda fallen. Förordningen innehåller i övrigt att återbetalningsfrågan prövas av riksskatteverket med kammarrätten som besvärinstans, varjämte ansökningsförfarandet regleras. Lagrådet förordar således att bestämmelsen i 76 b § omformuleras för att fastslå denna innebörd och ange beslutande myndighet jämte besvärsväg.

Liknande synpunkter kan anläggas på bestämmelsen i 76 a §. Såsom framgår av prop. 1972:119 (s. 11) har det sakliga innehållet i de bestämmelser, som med stöd av bemyndigandet givits i förordningsform om återbetalning av mervärdeskatt, dessförinnan underställts riksdagens granskning genom propositionen. Bestämmelserna har därmed enligt gängse betraktelsesätt blivit riksdagsbundna. Något bemyndigande i egentlig mening är det alltså inte fråga om. För att regeringsformens krav skall uppfyllas förordar lagrådet att paragrafen omformuleras till att ange dels de materiella förutsättningarna för rätt till återbetalning av mervärdeskatt i de där angivna fallen, dels beslutsmyndighet och besvärsväg, varefter förfarandet för återbetalning regleras i verkställighetsföreskrifter.

Såvitt gäller bestämmelsen i 47 § tredje stycket ML, vari hänvisas till 58 § 2 mom. uppbördslagen, erinrar lagrådet om att det i 58 § 2 mom. uppbördslagen intagna bemyndigandet för riksskatteverket vid upprepade tillfällen föranlett påpekanden vid lagrådsgranskningen, se i första hand prop. 1987/88:40 med förslag till ändring i lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (s. 49 f) och nu senast prop. 1989/90:17 om ändring i lagen (1972:435) om överlaga avgift (s. 40). Bestämmelsen i uppbördslagen förorsa-

kar således upprepade problem vid granskningen av nya lagar – så har skett även vid granskningen av förevarande lagförslag. Det är alltså angeläget att lagstiftningen i förevarande avseende snarast bringas i överensstämmelse med den nya regeringsformen och inte längre stöds enbart på dess övergångsregler.

Utöver nu kommenterade bestämmelser innehåller 22 § ML en bestämmelse, som bemyndigar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att medge att skattskyldig eller grupp av skattskyldiga får lämna deklaration senare än som framgår av paragrafen. Sådant medgivande lär tidigare ha generellt givits skattskyldiga som eljest skulle ha varit skyldiga att deklarera kort efter årsskiftet. Sedan redovisningsperioderna i lagen har ändrats har emellertid bemyndigandet inte behövt utnyttjas. Vidare har särskilda anståndsregler föreslagits införda i en ny 22 a § ML genom prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m. Mot denna bakgrund förordar lagrådet att bemyndigandet i 22 § ML upphävs.

Ett annat bemyndigande finns i 58 § första stycket ML, vars andra mening innehåller att tullagen gäller i fråga om mervärdesskatt om inte regeringen förordnar annat. Även detta bemyndigande är, enligt vad som upplysts vid föredragningen inför lagrådet, numera obehövligt och kan därför utan svårighet utmönstras.

De föreslagna ändringarna i paragraferna och anvisningarna till dessa

Lagrådet övergår härnäst till synpunkter på de paragrafer i ML och anvisningarna till dessa som föreslås ändrade i remissen. I samband med behandlingen av 8 § ML har lagrådet tagit del av skrivelser som kommit in till lagrådet från Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd, Scandinavian Airlines System, Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå (STIM) och Sveriges Veterinärförbund.

2 § jämte anvisningar

I 2 § tredje och femte styckena anges att skattemyndigheten kan meddela tillsvidarebeslut i fråga om skattskyldighet. Det ger intrycket att myndigheten kan återkalla beslutet när den så finner lämpligt. Besluten är emellertid till sin innebörd av gynnande karaktär och kan därför inte återkallas annat än vid ändrade förhållanden. Lagrådet föreslår att orden "tills vidare" slopas i de båda styckena.

I tredje stycket föreslås vidare i remissen att ordet "uthyrning" ändras till "upplåtelse av hyresrätt eller bostadsrätt" samt att sista meningen utgår. Lagrådet förordar att den hittillsvarande lydelsen behålls i klarhetens intresse. Dessutom tilläggs i förslaget en bestämmelse av innehåll att skattemyndigheten kan besluta om skattskyldighet också vid upplåtelse åt statlig myndighet eller kommun. Lydelsen av denna bestämmelse kan förenklas, om det som lagrådet föreslår beträffande 3 § tredje stycket följs.

"Skattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Detsamma gäller vid uthyrning åt staten eller en kommun, även om uthyrningen sker för verksamhet som inte medför skattskyldighet. Vad som har sagts om uthyrning tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt."

Slutligen föreslår lagrådet beträffande 2 § att sista stycket utgår. Det hör systematiskt inte hemma i denna paragraf.

I punkt 1 av anvisningarna anges när verksamhet skall anses yrkesmässig. Huvudfallet är enligt remissen att inkomsten utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen. I första och andra styckena anges vissa ytterligare fall som skall hänföras till yrkesmässig verksamhet. Tredje stycket, som är nytt, innehåller bestämmelser som är oförenliga med begreppet näringsverksamhet i kommunalskattelagens mening. Detta begrepp omfattar givetvis även förvärvsverksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML, t.ex. därför att verksamheten avser sådana varor eller tjänster som inte är skattepliktiga. Definitionsmässigt måste all verksamhet som faller inom ramen för näringsverksamhet anses som yrkesmässig, även arbeten i egen regi på fastighet som används i verksamheten. Syftet med bestämmelserna i tredje stycket är enligt specialmotiveringen att lägga grunden för den utvidgade uttagsbeskattning på fastighetsområdet som föreslås i punkt 2 av anvisningarna och samtidigt begränsa räckvidden av denna uttagsbeskattning. För detta ändamål behövs emellertid inga särskilda regler om yrkesmässig verksamhet. Hela regleringen bör i stället ske i anvisningspunkten 2.

Det föreslagna tredje stycket i punkt 1 bör alltså utgå. I stället kan lämpligen på denna plats införas regleringen i elfte och tolfte styckena om när statlig myndighets och en kommuns verksamhet skall anses som yrkesmässig verksamhet. Regleringen kan förenklas och förkortas avsevärt. Den kan med beaktande av vad lagrådet föreslår i fråga om 3 § förslagsvis sammanföras i ett stycke av följande lydelse:

Om staten, ett statligt affärsverk eller en kommun tillhandahåller skattepliktiga varor eller tjänster mot vederlag utan att tillhandahållandet ingår som ett led i en myndighetsutövning, är verksamheten att anse som yrkesmässig, oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller ej. Omhändertagande och förstöring av avfall och föroreningar samt avloppsrening är alltid att anse som yrkesmässig verksamhet, om det sker mot vederlag.

Omedelbart härefter bör i ett fjärde stycke följa en definition på vad som menas med kommun. Utöver vad som sägs i det föreslagna tionde stycket i remissen bör nämnas kommunalförbund, som också kan vara huvudman för verksamhet där skattepliktiga varor och tjänster tillhandahålls. Stycket bör då lyda: "Med kommun förstås i denna lag primärkommun, landstingskommun och kommunalförbund."

Det föreslagna trettonde stycket bör utgå. Verksamhet som staten eller en kommun bedriver för eget behov bör anses som yrkesmässig när verksamhe-

ten i övrigt är det. Erforderliga regleringar av uttagsbeskattning och avdragsrätt bör göras enbart i samband med de allmänna reglerna därom. Sista meningen i det här behandlade stycket gäller verksamhet "som staten eller kommun bedriver i bolagsform eller liknande". Verksamhet bedriven av sådan juridisk person som avses kan emellertid aldrig anses bedriven av staten eller kommun. I frågan om myndighetsutövning genom bolag och andra enskilda subjekt återkommer lagrådet vid granskningen av 8 § ML.

Enligt det föreslagna sista stycket 2) i anvisningspunkten 1 skall som yrkesmässig verksamhet inte räknas omsättning av tjänster som avser gravöppning och gravskötsel och som tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats. Som skäl härför har i motiveringen avsnitt 2.8.2 angivits att tillhandahållandet av sådana tjänster snarast bör anses som en form av myndighetsutövning. Lagrådet kan inte instämma i denna bedömning utan anser att tjänsterna faller in under den beskrivning som ges i elfte stycket av anvisningspunkten. De är således att betrakta som yrkesmässiga. Anses ett undantag från skatteplikt behövligt, bör det alltså föras in i 8 §.

Punkt 2 av anvisningarna innehåller en uppräknning av olika förfaranden som skall föranleda uttagsbeskattning. Bland dessa förfaranden ingår enligt nuvarande d) – som i sak oförändrad föreslås omrubricerad till c) – att en tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet. Härmed avses att beskriva situationen att en näringsidkare, som i sin vanliga verksamhet tillhandahåller tjänster till marknadspris, vid sidan därav utför sådana tjänster åt sig själv eller någon annan gratis eller mot lägre vederlag. Lagtextens uttryck "för egen eller för annans räkning" är emellertid missvisande i sammanhanget, eftersom det ligger nära till hands att tolka det så, att näringsidkaren i det beskrivna fallet utför tjänster i eget namn eller som företrädare för den andre.

Enligt lagrådets mening kan emellertid det här kritiserade uttrycket avvaras utan att bestämmelsens innebörd förändras. Lagrådet föreslår således följande lydelse:

c) tjänst, som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamhet, utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet, om inte annat följer av tredje stycket,

Det kritiserade uttrycket återkommer i den föreslagna nya d), vilken talar om serveringstjänster som utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige för egen eller annans räkning utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet. Innebörden av förslaget i denna del är enligt remissen, att uttagsbeskattning skall kunna ske även i det fallet att personalservering förekommer utan samband med sådan serveringsrörelse som omfattas av c). Även här bör dock det kritiserade uttrycket utmönstras och dessutom bestämmelsens karaktär av tillägg till den föregående markeras. Den föreslås därför få följande lydelse:

d) serveringstjänst som, i annat fall än som avses i c), utförs eller tillhandahålls av den skattskyldige i personalservering utan vederlag eller mot vederlag som understiger det allmänna saluvärdet,

I punkt 2 första stycket e) och f) anvisningarna till 2 § upptas fall då byggnads- och anläggningsarbeten skall föranleda uttagsbeskattning. Bestämmelserna bör ges ett mera konkret innehåll och kan lämpligen inrymma vad som sägs i de föreslagna åttonde och nionde styckena. I ett nytt åttonde stycke kan i stället tas upp den begränsningsregel i anslutning till f), som i remissförslaget bildar tredje stycket i anvisningspunkten 1). Med en viss justering även av sista stycket i punkten 2 skulle de här behandlade reglerna förslagsvis få följande lydelse:

e) byggnads- eller anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst i yrkesmässig byggnadsverksamhet av annan än den skattskyldige tillförs en fastighet som hos den skattskyldige utgör lagertillgång i näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen,

f) byggnads- eller anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, samt ritning, projektering, konstruktion eller därmed jämförlig tjänst utförs av ägaren på en fastighet som han använder i en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger, ---

Bestämmelserna i första stycket f) gäller endast om de nedlagda lönekostnaderna för arbetena, inräknat avgifter som grundas på lönekostnaderna, för beskattningsåret överstiger 500 000 kronor.

Som omsättning enligt första stycket e) och f) räknas inte lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan sedvanlig fastighetsskötsel.

I punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § anges att till uttag inte hänförs en kommuns ianspråktagande av egna varor eller tjänster för eget behov och att detsamma gäller en statlig myndighets ianspråktagande om myndigheten inte omfattas av beslut enligt 18 a §. Om vad lagrådet föreslår beträffande 3 § tredje stycket följs, bör hänvisningen till 18 a § utgå och lydelsen i övrigt förenklas. Följande lydelse föreslås.

Statens eller en kommuns ianspråktagande av egna varor eller tjänster för eget behov skall inte anses som uttag.

2 a §

I paragrafen regleras vad som skall förstås med export vid mervärdebeskattningen. Huvudregeln är, då det gäller tjänster, att de för att hänföras till export skall tillhandahållas utom landet. Men även åtskilliga tjänster som tillhandahålls inom landet skall räknas som export. Det gäller enligt paragrafens tredje stycke i dess nuvarande lydelse vissa tjänster åt utländska användare eller uppdragsgivare, bl.a. upplåtelse av rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling (punkt 11), automatisk databehandling (punkt 12) och viss informationsöverföring (punkt 13).

Enligt 2 a § tredje stycket 12) i remissförslaget skall upplåtelse åt utländsk användare av rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk anses som export. Vidare föreskrivs särskilt att även upplåtelse av rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling skall anses som export. Rätten till datasystem och datorprogram är oftast upphovsrättsligt skyddad enligt lagen 1960:729. Sådana system och program anses normalt fylla de förutsättningar på originalitet m.m. som krävs för s.k. verkshöjd och skydd enligt nämnda lag. För de redan skyddade

systemen och programmen behövs således inte någon särskild föreskrift i punkten 12 utöver hänvisningen till upphovsrättslagen. Emellertid skall enligt 2 a § i dess nuvarande lydelse upplåtelse av rätt till alla slag av datasystem och datorprogram – dvs. även enkla, upphovsrättsligt oskyddade system och program – anses som export (se prop. 1985/86:47). Såvitt framgår av remissen åsyftas inte någon saklig förändring i denna del. Punkten 12 bör mot bakgrund härav formuleras om så att en dubbelreglering av de skyddade systemen och programmen undviks och innebörden av bestämmelsen blir klarare.

I remissen föreslås vidare att ADB-tjänster och informationstjänster också i fortsättningen skall räknas som export. Bestämmelsen om detta finns i 2 a § tredje stycket 13) där det sägs att datatjänst och tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare skall räknas som export. Enligt specialmotiveringen avses med datatjänst såväl automatisk databehandling som enbart en informationsåtergivning i form av ett överförande av datorbaserad information. Uttrycket tillhandahållande av information sägs därmed komma att få betydelse endast för sådant tillhandahållande som inte utgör datatjänst.

Begreppet datatjänst i den föreslagna punkten 13 definieras inte i lagtexten och den avsedda innebörden av begreppet är inte helt tydlig. Enligt lagrådets mening vinner reglerna om data- och informationstjänsterna i klarhet på att liksom nu vara uppdelade på skilda punkter, av vilka den ena avser endast tjänster som direkt anknyter till datorbearbetning och den andra avser tillhandahållande av alla slag av information, således även datorbaserad information.

Lagrådet förordar att 2 a § tredje stycket i berörda delar ges följande lydelse:

12) upplåtelse eller överlåtelse åt utländsk användare av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt, rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system och program för automatisk databehandling som inte är skyddade genom förstnämnda lag.

13) automatisk databehandling och utarbetande av system eller program för automatisk databehandling åt utländsk uppdragsgivare,

14) tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare.

Som följd av vad lagrådet förordat bör de båda föreslagna följande punkterna i paragrafen betecknas 15) och 16).

Beträffande sista stycket i paragrafen har under föredragningen inför lagrådet upplysts, att den nordiska konvention som ligger till grund för bestämmelsen avser all färjetrafik mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge, oavsett varifrån trafiken utgår. Stycket bör därför jämkas. Lydelsen kan dessutom förenklas. Stycket kan lämpligen ges följande lydelse:

Leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord räknas som export enligt andra stycket 3) eller 4) endast då fråga är om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat och toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror.

Paragrafen innehåller specialregler om vem skattskyldigheten åvilar främst vid vissa bolagsformer och för dödsbon.

I det remitterade förslaget har i ett nytt tredje stycke tagits in materiellt sett nya bestämmelser om skattskyldigheten för statens verksamhet. För närvarande gäller att staten behandlas som ett enda skattesubjekt vid mervärdebeskattningen utom såvitt gäller vissa affärsverk och någon enstaka ytterligare myndighet.

Det föreslagna tredje stycket innehåller till en början en allmän bestämmelse om statens skattskyldighet för mervärdeskatt. I första meningen sägs således att skattskyldighet för verksamhet som bedrivs av staten åvilar den myndighet som omsätter skattepliktig vara eller tjänst. Vidare har i tredje meningen föreslagits ett bemyndigande för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att föreskriva annat om vissa statliga myndigheters skattskyldighet än vad som sägs i första meningen.

De myndigheter, för vilka särskilda föreskrifter föreslås kunna utfärdas, är sådana som enligt 18 a § i remissförslaget inte medgivits avdragsrätt för ingående skatt. Sådan avdragsrätt skall enligt 18 a § kunna medges statlig myndighet endast efter beslut av regeringen.

Det föreslagna skattskyldighetsbegreppet är nytt på så sätt att de statliga myndigheterna var för sig i stället för staten som sådan skall vara skattesubjekt.

Då det gäller transaktioner mellan statliga myndigheter och interna åtgärder hos dem är syftet med förslagen i 3 § tredje stycket och 18 a § första stycket att myndigheterna som regel – genom ett särskilt redovisningsmässigt kompensationsystem – skall avräkna påförda utgifter för mervärdeskatt mot budgetens inkomstsida. För myndigheter med rätt till sådan avräkning skall ett generellt avdragsförbud gälla för den ingående skatten. De myndigheter som inte ingår i det redovisningsmässiga kompensationsystemet skall enligt 18 a § ha avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. I fråga om de myndigheter som ingår i detta system har regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer enligt 3 § tredje stycket bemyndigats att besluta om skattskyldigheten vid omsättning mellan myndigheterna.

Skälen till den föreslagna nya ordningen synes främst vara dels önskemål om förenklingar av myndigheternas budgetering och redovisning, dels konkurrenshänsyn. För att nå det avsedda syftet har, som nyss berörts, i remissförslagets 3 § tredje stycket och 18 a § första stycket tagits in bemyndiganden för regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter och särskilda beslut om skatt.

Bemyndiganden att föreskriva om skatt är som behandlats inledningsvis i yttrandet inte förenliga med de begränsningar i möjligheterna att delegera normgivningsmakt som anges i regeringsformen. Lagrådet kan därför inte tillstyrka att det föreslagna bemyndigandet införs i 3 § tredje stycket. Den lösning av de förevarande problemen som enligt lagrådets mening ligger närmast till hands är att det nuvarande skattskyldighetsbegreppet för staten behålls och att en revidering görs av berörda interna statliga budgeterings- och redovisningsregler.

Vad som nu har sagts innebär att det föreslagna tredje stycket enligt lagrådets mening inte kan införas. Lagrådet förordar att där i stället införas en specialbestämmelse om att vissa myndigheter som särskilt anges skall vara skattskyldiga. Detta synes vara aktuellt i fråga om affärsverken, dvs. postverket, televerket, luftfartsverket, FFV, domänverket, statens vattenfallsverk, sjöfartsverket och statens järnvägar. I övrigt utgör staten – liksom enligt nu gällande regler – ett skattesubjekt utan att särskild föreskrift lämnas om det.

Lagrådet föreslår alltså att 3 § tredje stycket får följande lydelse:

För verksamhet som bedrivs av statligt affärsverk är verket skattskyldigt. När i lagen talas om staten avses inte sådant verk.

7 §

I paragrafens andra stycke definieras vara enligt huvudregeln som materiellt ting som inte är fastighet. Samma definition av vara föreslås i 7 § andra stycket i remissen. I fjärde stycket föreslås att tjänst skall definieras som annat än vara eller fastighet.

Vad som utgör fastighet har således avgörande betydelse för klassificeringen av det skattepliktiga området vid mervärdebeskattningen. Definitionen av fastighetsbegreppet anges i 7 § andra stycket ML. Den har flyttats över med i sak oförändrat innehåll till motsvarande bestämmelse i remissförslaget. Den bygger på det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Med utgångspunkt från den civilrättsliga definitionen meddelas för olika funktioner inom skatterätten de särskilda föreskrifter som behövs i de olika sammanhangen (jfr prop. 1973:162 s. 295).

Det allmänna skatterättsliga fastighetsbegreppet, som t.ex. tillämpas vid fastighetsbeskattning, reavinstbeskattning och fastighetstaxering, omfattar förutom vad som inom civilrätten avses med fastighet också byggnad som är lös egendom (1 kap. 4 § kommunalskattelagen (1928:370), 3 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, 1 § lagen (1984:1052) om fastighetsskatt och 1 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt). Byggnadstillbehör till sådan byggnad omfattas också av fastighetsbegreppet, om de tillhör byggnadens ägare. Detsamma gäller främst vid inkomsttaxeringen i fråga om motsvarande industritillbehör.

I stort sett omfattar fastighetsbegreppet vid mervärdebeskattningen, sedan detta omarbetats 1974, samma egendom som allmänt gäller för fastighetsbegreppet inom skatterätten i övrigt (se prop. 1974:169 s. 29-30, 36-37). Några särskilda regler finns emellertid. Förutom byggnad på annans mark räknas enligt ML också ledning, stängsel och liknande anläggning på annans mark som fastighet. Till fastighet hänförs däremot inte industritillbehör enligt 2 kap. 3 § jordabalken eller s.k. verksamhetstillbehör. Med verksamhetstillbehör avses vid mervärdebeskattningen annan maskin, utrustning e.dyl. än industritillbehör, om den anskaffats för direkt nyttjande i särskild verksamhet på en fastighet. I 7 § tilläggs vidare särskilt att viss utrustning för vatten, avlopp, värme o.dyl. skall utgöra fastighet, om den enligt 2 kap. 2 § jordabalken tillhör byggnad.

Det sistnämnda tillägget om utrustning för värme m.m. som utgör byggnadstillbehör synes onödigt, då det av civilrättens regler klart framgår att sådan utrustning utgör fastighet.

Enligt kommittéförslaget skulle de s.k. verksamhetstillbehören inte undantas från fastighetsbegreppet. Det framgår inte av vilket skäl remissförslaget avviker från kommitténs förslag på denna punkt. Bl.a. med hänsyn till de avsevärda omläggningar av de materiella skattereglerna som föreslås i lagrådsremissen har lagrådet inte underlag för att bedöma konsekvenserna för beskattningen av klassificeringen av verksamhetstillbehören eller av utformningen i övrigt av fastighetsbegreppet.

Reglerna i 7 § om fastighetsbegreppet framstår som onödigt omfångsrika och otympliga. Även reglernas sakliga innehåll behöver övervägas ytterligare. De bör därför av både formella och materiella skäl ses över. I den mån det uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdeskatten, som regeringen lämnat till en särskild utredare, inte omfattar en materiell översyn av fastighetsbegreppet vid mervärdebeskattningen, bör uppdraget kompletteras i detta hänseende.

Definitionen av tjänst i det föreslagna fjärde stycket av paragrafen som "annat än vara eller fastighet" har fått en olycklig utformning. Anses en definition nödvändig föreslår lagrådet följande lydelse:

Med tjänst förstås annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet än vara eller fastighet.

8 § jämte anvisningar

Till 8 § och anvisningarna till denna paragraf, som behandlar undantagen från skatteplikt, har överförts en del av de undantag från skatteplikten för tjänster som tidigare behandlades i 11 §. Ett av de undantag som inte överförts och alltså enligt remissen skall upphävas i samband med att 11 § enligt förslaget upphör att gälla är det i punkt 7 upptagna. Undantaget avser obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerräknarapparatur hos Aktiebolaget Svensk Bilprovning. De skäl som i propositionen har anförts för sloandet går ut på att obligatorisk kontrollverksamhet alltid skulle medföra skattskyldighet när den bedrivs i bolagsform och att det särskilda undantaget för kontrollbesiktningarna är ett avsteg härifrån, för vilket något bärande skäl i övrigt inte kan anföras. Jämförelse görs också med den kontrollverksamhet som bedrivs av Aktiebolaget Svensk Anläggningsprovning och Svenska Elektriska Materialkontrollanstalten AB.

Förslaget väcker en principiell fråga.

Statliga förvaltningsuppgifter kan enligt 11 kap. 6 § sista stycket regeringsformen överlämnas till bolag, förening, samfällighet, stiftelse eller enskild individ. Innefattar uppgiften myndighetsutövning skall det ske med stöd av lag.

Aktiebolaget Svensk Bilprovning befogenheter vid den obligatoriska kontrollbesiktningen av fordon och den obligatoriska besiktningen av kilometerräknarapparatur innefattar uppenbarligen myndighetsutövning. Detta torde också vara motivet till att dessa förrättningar – till skillnad från bolagets övriga verksamhet – ursprungligen undantogs från mervärdeskatteplikt.

Frågan om mervärdeskatt skall tas ut i samband med myndighetsutövning

har berörts i samband med den precisering av begreppet yrkesmässig verksamhet som föreslås beträffande det allmänna i olika former i lagrådsremissen i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML. Lagrådets förslag i detta hänseende, som i sak överensstämmer med det remitterade förslaget, innebär att statens eller ett statligt affärsverks eller en kommuns tillhandahållande av skattepliktiga varor eller tjänster mot vederlag inte anses som yrkesmässigt, om tillhandahållandet ingår som ett led i en myndighetsutövning. I och med att tillhandahållandet inte anses som yrkesmässigt föreligger inte mervärdeskatteplikt. Den princip som härigenom kommit till uttryck får enligt lagrådets mening anses generellt tillämplig. Således även i det fall att myndighetsutövning genom särskild lagstiftning anförtrots ett bolag, en förening, en samfällighet, en stiftelse eller en enskild individ.

Lagrådet föreslår därför att som en första punkt i 8 § görs undantag från skatteplikt för "vara och tjänst som tillhandahålls som ett led i myndighetsutövning av bolag, förening, samfällighet, stiftelse eller enskild individ med stöd av lag enligt 11 kap. 6 § tredje stycket regeringsformen".

I anvisningarna till 8 § bör innebörden av denna punkt preciseras, i första hand genom att det nuvarande undantaget i 11 § punkt 7 införs där.

Lagrådet övergår härfter till de i remissen föreslagna ändringarna i olika punkter av 8 §.

1) Sjukvård, tandvård och social omvårdnad

Omfånget av det föreslagna undantaget från mervärdeskatteplikt framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 2.2.6. Såvitt gäller den föreslagna lydelsen av 8 § punkt 1 anser lagrådet mindre lämpligt att tala om varor och tjänster och förordar att i lagtexten enbart räknas upp de undantagna områdena, som lämpligen kan benämnas "sjukvård, tandvård och social omsorg". De närmare definitionerna får sedan – med lagstiftningens nuvarande systematik – tas in i anvisningarna. Någon särskild hänvisning till anvisningarna behövs inte.

Beträffande den föreslagna definitionen av sjukvård i anvisningarna sägs i specialmotiveringen att med sjukdomar och skador förstås även kroppsfel och barns börd. Detta bör emellertid i klarhetens intresse sägas ut i anvisningstexten. Lagrådet förordar i övrigt en omredigering av anvisningspunkten i syfte att göra innebörden klarare. Därvid bör en anknytning göras till den i allmänmotiveringen nämnda stadgan om enskilda vårdhem. Uttrycklig hänvisning till lagen (1962:381) om allmän försäkring torde enbart behöva göras i fråga om sådan vård som nämns i 2 kap. 5 § nämnda lag, dvs. vård av privatpraktiserande läkare, sjukgymnaster m.fl. Sådan vård skall omfattas av undantaget, oavsett om vårdgivaren är ansluten till försäkringen eller inte. Detta kan markeras genom att det sägs att vården är av den beskaffenhet som avses i lagrummet. Vid sidan av sådan vård, som alltså föranleder sjukvårdsersättning, skall undantaget omfatta annan vård under förutsättning att vårdgivaren har särskild legitimation. I anvisningarna bör även anges att undantaget omfattar sjuktransporter som avses i 6 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763).

I anvisningarna bör vidare ges en definition av tandvård. Denna kan lämpligen ansluta till den definition som finns i 1 § tandvårdslagen (1985:125).

Den i remissen föreslagna anvisningstexten innehåller särskilda definitioner av termen "huvudman" för vart och ett av de i punkten avsedda områdena. Definitionerna innebär att huvudman är den som bedriver verksamheten. Termen huvudman är emellertid mångtydig, varför lagrådet föreslår att den undviks och att i bestämmelserna direkt anges den som bedriver verksamheten. Härmed förstås den näringsidkare, det företag, den institution eller den organisation, i vars regi vården eller omsorgen ges, och givetvis inte anställda oavsett tjänsteställning.

I remissens föreslagna lagtext har angivits att undantaget omfattar även vissa varor och tjänster som tillhandahålls av annan än huvudmannen. Av de i remissen föreslagna anvisningarna framgår att utvidgningarna gäller vissa tillhandahållanden i sjukvård och tandvård men inte i social omsorg. Utvidgningarna innebär till en början att skatteplikt inte föreligger för analyser av prover som tagits i samband med sjukvård, även om analysen görs av ett från vårdgivaren fristående laboratorium och debiteras denne. Likaledes utvidgas vid tandvård undantaget från skatteplikt vid tillhandahållande av dentaltekniska produkter och tjänster på sådana till att gälla inte bara då de tillhandahålls patienten av den vårdgivande tandläkaren utan också då de tillhandahålls patienten/kunden av en fristående dentaltekniker och i tidigare led då de tillhandahålls vårdgivaren eller en dentaltekniker.

Lagrådet förordar således att anvisningarna till 8 § såvitt avser sjukvård, tandvård och social omsorg utformas på följande sätt:

1. Med sjukvård förstås åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbröd, om åtgärderna avser vård vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller vid inrättning som avses i 1 § stadgan (1970:88) om enskilda vårdhem m.m. Som sjukvård skall även anses vård av sådan beskaffenhet som berättigar till sjukvårdsersättning enligt 2 kap. 5 § lagen (1962:381) om allmän försäkring samt vård som i övrigt tillhandahålls av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Även sjuktransporter som utförs med därför särskilt inrättade fordon hänförs till sjukvård.

Undantaget beträffande sjukvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även sådana analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren av annan. Undantaget avser inte vård av djur.

2. Med tandvård avses åtgärder för att förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel och skador i munhålan.

Undantaget beträffande tandvård omfattar, förutom varor och tjänster som tillhandahålls vårdtagaren direkt av vårdgivaren, även dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Undantaget avser inte vård av djur.

3. Med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan jämförlig social omsorg.

Undantaget beträffande social omsorg omfattar varor och tjänster som den som bedriver omsorgen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna.

3) Bank- och finansieringstjänster m.m.

Finansiella tjänster är enligt gällande regler undantagna från mervärdebeskattningen. I avvaktan på resultatet av en pågående utredning om beskatt-

ningen av den finansiella sektorn (Fi 1989:02) har någon ändring av beskattningen i denna del inte föreslagits i lagrådsremissen. Enligt 8 § första stycket punkt 3 i den föreslagna lagtexten omfattas således liksom enligt gällande regler finansiella tjänster inte av skatteplikt.

Undantaget för finansiella tjänster omfattar enligt den föreslagna bestämmelsen – förutom bank- och finansieringstjänster – också omsättning och förmedling dels av vissa uppräknade slag av värdehandlingar och andra därmed liknande värdehandlingar, dels av fordringar som inte grundar sig på sådana värdehandlingar. Förslaget innebär att värdepappershandeln i princip i sin helhet skall vara undantagen från skatteplikt. Lagrådet anser att detta bör framgå tydligare av bestämmelsen. Det är vidare enligt lagrådets mening lämpligt att den närmare beskrivning av värdepappershandeln som kan behövas lämnas i anvisningarna i stället för i lagtexten såsom föreslagits i remissen.

Lagrådet föreslår således att de undantagna finansiella tjänsterna i lagtexten betecknas som "bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet".

Vad som förstås med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet bör som nyss sagts närmare anges i anvisningarna till bestämmelsen. Den avser givetvis handeln med värdepapper av traditionellt slag. Men den tar också sikte på värdepappershandeln i det s.k. papperslösa samhället. Den dokumentlösa värdepappershanteringsens ökande betydelse följer bl.a. av den nya aktiekontolagen (1989:827), som innebär en övergång från en fysisk värdepappershantering till ett dokumentlöst, kontobaserat system med datormässig registrering av aktier m.m. hos Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (prop. 1988/89:152), samt den motsvarande verksamhet med obligationer som avses komma till stånd hos Penningmarknads Centralen AB. Mot bakgrund av det anförda bör det av en inledande definition i anvisningspunkten om de finansiella tjänsterna klarare framgå att värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet omfattar transaktioner avseende rättigheter av alla slag som ingår i värdepappersmarknaden, även i de fall de inte är bundna till dokument.

I den föreslagna anvisningspunkten har bank- och finansieringstjänster definierats så att vissa tjänster, bl.a. notariatverksamhet och inkassoverksamhet, inte hänförs till denna typ av tjänster. De omfattas därför inte av undantaget från skatteplikt. Lagrådet föreslår att bestämmelsen omformuleras så att det direkt framgår att undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster inte gäller för notariatverksamhet, inkassoverksamhet m.m. Slutligen kan anmärkas att värdepappershandel enligt förslaget alltid skall vara skattefri. Detta gäller således också i den mån sådan handel bedrivs av ett notariat.

Lagrådet föreslår att anvisningarna till 8 § såvitt avser bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet ges följande lydelse:

5. Med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej.

Undantaget för bank- och finansieringstjänster omfattar inte notariatverksamhet, inkassotjänster, uthyrning av förvaringsutrymmen eller finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Den nuvarande anvisningspunkten 5. blir då nummer 6. och bör med smärre jämkningar förslagsvis få följande lydelse:

6. Med försäkringstjänster avses även tjänster hänförliga till återförsäkringsverksamhet samt tjänster utförda av försäkringsmäklare eller annan förmedlare av försäkringar. Undantaget beträffande försäkringstjänster omfattar inte försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering.

5) Kulturverksamhet

Denna punkt i lagen, som är ny även i förhållande till kommitténs förslag, saknar ett självständigt materiellt innehåll. Den hänvisar endast till anvisningarna. Några av de bestämmelser som har tagits upp där återspeglar föreskrifter i 7 och 8 §§ gällande lag.

Mot den lagstiftningsteknik som har kommit till användning här kan principiella invändningar resas. Som ett allmänt krav bör gälla att lagens huvudtext upptar det väsentliga materiella innehållet, medan anvisningarna ger de ytterligare förtydliganden och konkretiseringar som kan behövas för den praktiska tillämpningen. En punkt i lagen som endast hänvisar till en punkt i anvisningarna borde från denna utgångspunkt inte godtas.

Den valda lagstiftningstekniken sammanhänger synbarligen främst med dels det behandlade områdets bredd och olikartade innehåll, dels avvikelser på väsentliga punkter från kommitténs förslag. Redan det kulturpolitiska området som sådant (2.2.4) är svårt att avgränsa, och här till kommer att en enhetlig behandling av olika immaterialrätter (2.2.7) har eftersträfvats även där dessa rättigheter i sak sträcker sig utanför det kulturpolitiska fältet.

De nu ifrågasatt bestämmelserna i lagen och i anvisningarna hör till det som måste bli föremål för uppmärksamhet i samband med den förestående lagtekniska översynen av ML. Lagrådet utgår från att detta arbete bl.a. kommer att leda till att lagtexten och anvisningarna förs samman.

Lagrådet har mot denna bakgrund stannat för att man tills vidare kan godta punkten 5) i lagtexten. Vid granskningen av motsvarande punkt i anvisningarna har lagrådet i huvudsak utgått från de sakliga ställningstaganden som gjorts i remissen.

I ett par hänseenden vill dock lagrådet ifrågasätta om inte de bevekelsegrunder som ligger bakom förslaget att undanta vissa immateriella rättigheter från skatteplikten bort leda till en annan reglering.

I anvisningarna undantas från skatteplikt upphovsmannens upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen. Från skattefriheten undantas dock bl.a. översättning av litterära verk. Motivet här till är att översättningar tillhandahålls i stor omfattning inom näringslivet samt att det skulle medföra hanterings- och tillämpningsproblem att skilja dessa från översättningar av litterära verk.

De översättningar av allehanda texter som behövs i näringslivet och som inte är hänförliga till litterära verk bör även enligt lagrådets mening omfattas

av skatteplikten. När det däremot är fråga om översättningar av litterära verk bör de i fråga om mervärdebeskattningen följa samma regler som originalverken. Det förekommer att en författare av litterära verk också översätter andras verk. Vidare är det inte ovanligt att lyriker i en samling av egna dikter tar in översättningar av andras. Om skattepliktsreglerna vore olika för verken och översättningarna skulle onekligen tillämpningsproblem uppkomma i dessa fall. Däremot torde det inte vara svårare att bestämma vad som är en översättning av ett litterärt verk än att fastställa vad som är ett litterärt verk. F.ö. torde det mera sällan förekomma att tillhandahållandet av en översättning inom näringslivet får formen av en upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätten till översättningen.

Mot bakgrund av det anförda förordar lagrådet att översättning inte undantas från den i anvisningarna föreskrivna skattefriheten. Genom att andra översättningar än sådana som avses i 4 § upphovsrättslagen inte undantas från skatteplikten blir de skattepliktiga enligt huvudregeln i 7 § första stycket.

I remissen föreslås att upphovsmans dödsbo skall behandlas på samma sätt som upphovsmannen, när det gäller undantag från skatteplikten vid upplåtelse eller överlåtelse av upphovsrätt. Det ligger i linje med detta förslag att med upphovsmannen jämställa dem som upphovsrätten övergått till genom ett familjerättsligt, således icke kommersiellt förvärv. Då borde emellertid även den till vilken rätten övergått på grund av bodelning, arv eller testamente jämställas med upphovsmannen. Lagrådet förordar en sådan utvidgning.

Rörande lagtekniska enskildheter i fråga om denna punkt i anvisningarna kan till en början följande anföras. Även lagrådet finner det naturligt att disponera den så, att den börjar med de immateriella rättigheterna och därefter går över till den allmänna kulturverksamheten. Det framstår emellertid som mest naturligt att inleda med den underpunkt som direkt ansluter till upphovsrättslagen. I förhållande till remissen bör således a) och b) byta plats. Vidare är det önskvärt att arbeta in remissens andra och tredje stycken i huvudtexten; det rör sig om undantag från undantaget resp. om en utvidgning av det primära undantaget. I stället kan lämpligen ett andra stycke ta upp den nyss behandlade bestämmelsen om att dödsbo m.fl. skall behandlas lika med upphovsman. Härigenom kan man förenkla huvudtexten i första stycket.

Första stycket a) bör utformas så att den avser upphovsmannens upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § upphovsrättslagen, dock inte såvitt avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling och inte heller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information. Första stycket b) bör direkt anknyta till 1 § upphovsrättslagen. Därigenom klargörs att begreppet alster av bildkonst givetvis har samma innebörd i a) och b). I övrigt bör såväl b) som c) preciseras. I c) bör, som nyss sagts, remissens tredje stycke inarbetas.

Följande punkter avser den allmänna kulturverksamheten. Det centrala i d) är teaterföreställningar. I remissen sägs att undantaget också bör omfatta med teater jämförbara verksamheter, t.ex. revy-, operett- eller musicalföreställningar. Vidare sägs att undantaget bör omfatta opera- och balettföre-

ställningar, eftersom de ofta har en nära anknytning till teaterverksamhet såväl sakligt som organisatoriskt. Det senare men inte det förra har kommit till uttryck i remissens författningstext. Enligt lagrådets mening bör man för att täcka in remissens intentioner lägga till orden "och därmed jämförliga föreställningar".

I första stycket e) förordar lagrådet ett förtydligande så att det klart framgår, att även tillhandahållande av bildupptagningar och reproduktioner omfattas och inte bara alster av bildkonst i trängre mening.

Till f) bör anmärkas att den allmänna motiveringen torde gå för långt då det sägs att även sådan uppdragsverksamhet, som avser bearbetande av arkivets egna handlingar, bör kunna ske skattefritt. Enligt ordalagen skulle även kvalificerade uppdrag och utredningar omfattas av skattefriheten, vilket inte lär vara åsyftat. Ett förtydligande bör göras på denna punkt i propositionen.

Det nu anförda innebär att första stycket a) och b) endast kommer att tala om upphovsman och c) endast om utövande konstnär. Ett andra stycke bör, som förut sagts, ta upp utvidgning till dödsbo och familjerättsliga förvärv.

Förevarande punkt av anvisningarna skulle, om lagrådets synpunkter följs, kunna ges följande lydelse:

7. Undantaget från skatteplikt enligt 8 § 5 gäller

a) upphovsmannens upplåtelse eller överlåtelse av rättighet som omfattas av 1, 4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte såvitt avser reklamalster eller system och program för automatisk databehandling och inte heller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information.

b) upphovsmannens överlåtelse eller import av sådant alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag.

c) en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt konstnärens rätt i fråga om ljud eller bildupptagning av framförandet,

d) biograf-, teater-, opera-, balett- och därmed jämförliga föreställningar,

e) biblioteksverksamhet i form av tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

f) arkivverksamhet i form av förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter därur,

g) museiverksamhet i form av utställning för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställning.

Vad som sägs i a) – b) om upphovsmannen och i c) om utövande konstnärs rätt gäller också dennes dödsbo samt den till vilken rättigheten eller alstret övergått på grund av bodelning, arv eller testamente.

6) Rättigheter till fastighet

I punkten bör anges vilka rättigheter som avses. Till denna punkt bör också överföras vad som sägs i remissförslagets punkt 7 i anvisningarna. I stället synes det lämpligt, att i anvisningarna som punkt 8 införa det som tagits upp i andra stycket i 8 §. Punkten 6) i denna paragraf och punkten 8 i anvisningarna kan då förslagsvis få följande lydelse:

6) överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet samt upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, – – –

8. Undantaget i 8 § 6) gäller inte vid

a. sådan upplåtelse för vilken skattskyldighet medgivits enligt 2 § tredje stycket,

b. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete,

c. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,

d. upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet, upplåtelse av hamn eller flygplats, upplåtelse av förvaringsbox, upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet, upplåtelse av byggnad eller mark för djur.

11) Vissa annonser

Punkten har i remissen getts samma avfattning som i nuvarande 11 § 5) ML. Lagrådet ifrågasätter emellertid om inte ordet "tryckalster" leder till en ej åsyftad begränsning av skattefriheten. Lagrådet erinrar om att tryckfrihetsförordningen har gjorts tillämplig även på vissa publikationer som inte kan betecknas som tryckalster. Lagrådet erinrar också om de överväganden rörande publikationer, framställda med annan än den traditionella trycktekniken, som redovisades av reklamskatteutredningen (SOU 1988:17).

På nu anförda skäl förordar lagrådet att ordet "tryckalster" ersätts med ordet "publikation".

13) Radio- och televisionsverksamhet m.m.

Med avvikelse från kommitténs förslag åsyftas med remissen att Sveriges Radio-koncernens verksamhet även fortsättningsvis skall ligga utanför det skattepliktiga området. Däremot avses inte att något undantag skall gälla för televerkets verksamhet med s.k. programinsamling och programdistribution. Genom den avgränsning, som remissens lagförslag innehåller, uppnås emellertid inte det angivna syftet. Lagrådet förordar att punkten i stället ges följande avfattning, i vilken för tydlighets skull såväl Sveriges Radio-koncernen som TV-avgiften nämns direkt i lagtexten:

13) Sveriges Radio-koncernens verksamhet för produktion och utsändning av radio- och televisionsprogram, i den mån verksamheten finansieras genom TV-avgiften eller statsanslag.

Dessutom bör för att tillgodose intentionerna i remissen anvisningarna kompletteras med två punkter av förslagsvis följande lydelse:

11. Undantagen i 8 § 9) – 12) omfattar även publikation i form av radiotidning eller kassettidning.

12. Undantaget i 8 § 13) omfattar inte upplåtelse eller överlåtelse av rätt till program.

14 §

I paragrafen, som definierar beskattningsvärdet, behandlas som ett specialfall uttag av varor med anknytning till 2 a § sjunde stycket. Sistnämnda bestämmelse avser leveranser till fartyg i internordisk trafik för kioskförsäljning ombord och innebär, att leveranserna till fartyget av kioskvaror – från-

sett sprit, vin, tobak och vissa andra uppräknade varor – inte skall anses som export; de skall således mervärdeskattebeläggas. Bestämmelsen i 14 § avser, enligt vad som upplysts vid föredragningen inför lagrådet, det fall att kioskvaror levererats till fartyget utan att bestämmelsen i 2 a § sjunde stycket iakttagits, exempelvis på grund av att varorna antagits vara avsedda för fartygsrestaurangens behov. Leveransen har således skett som export, dvs. utan mervärdeskattebeläggning. Skulle sedan varorna tas ut för kioskförsäljning, är avsikten med bestämmelsen i 14 § att uttaget skall beläggas med mervärdeskatt baserad på varornas inköpsvärde vid leveransen till fartyget. Resultatet härav blir att förfarandet skattemässigt likställs med fallet att leveransen beskattats enligt bestämmelserna i 2 a § sjunde stycket. Bestämmelsen i 14 § bör emellertid omformuleras så att innebörden framgår klarare. Följande lydelse föreslås:

Beskattningsvärdet utgörs av vederlaget och, vid uttag, av saluvärdet. Vid uttag för försäljning från fartyg i fall som avses i 2 a § sjunde stycket, av andra än där uppräknade varor, skall dock beskattningsvärdet utgöras av varans inköpsvärde.”

Lagrådet har uppmärksammat viss oenhetlighet vid användningen i ML, bl.a. i 14 § jämte anvisningar, av olika värdebegrepp. Då remissförslaget inte närmare behandlar dessa frågor vill lagrådet utan att framlägga något ändringsförslag peka på några av de regler som har samband med värdebegreppen och som synes böra övervägas ytterligare.

Vid uttag är beskattningsvärdet enligt huvudregeln i 14 § lika med saluvärdet. Enligt femte stycket i anvisningarna bestäms varas saluvärde enligt ortens pris enligt samma grunder som föreskrivs i kommunalskattelagen. Den åsyftade bestämmelsen i kommunalskattelagen är 42 § andra stycket enligt vilken värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner i visst fall beräknas efter ortens pris. Närmare bestämmelser om vad som avses med ortens pris finns i andra stycket av anvisningspunkt 1 till 42 §. Emellertid skall enligt lagrådsremissen avseende reformerad inkomstoch företagsbeskattning uttrycket ”ortens pris” i 42 § bytas ut mot begreppet ”marknadsvärdet” och anvisningarna till 42 § föreslås i förevarande avseende delvis få en annan utformning. Det förefaller genom den hänvisning som görs till kommunalskattelagen klart att det värde som uttagsbeskattningen skall utgå ifrån är det i kommunalskattelagen angivna marknadsvärdet. Femte stycket av anvisningarna bör därför hänvisa till marknadsvärdet enligt vad som föreskrivs om detta i kommunalskattelagen.

I punkt 2 av anvisningarna till 2 § ML anges att uttagsbeskattning skall ske om vara (punkt a) eller tjänst (punkterna c och d i förslaget) överläts respektive utförs eller tillhandahålls utan vederlag eller till vederlag som understiger det allmänna saluvärdet. Det värde, det allmänna saluvärdet, som sålunda enligt 2 § är utgångspunkten för frågan om huruvida uttagsbeskattning skall ske, måste såvitt kan bedömas vara samma värde som det saluvärde, numera definierat som marknadsvärde, som enligt 14 § utgör beskattningsvärdet vid uttagsbeskattningen. Marknadsvärde och allmänt saluvärde är vidare identiska värdebegrepp. Samma begrepp bör mot bakgrund av det anförda användas i 14 § och anvisningarna till 2 och 14 §§ om uttagsbeskattning.

Det begrepp som därvid bör komma till användning är marknadsvärdet. Detta bör även beaktas vid en genomgång som bör ske av hur värdebegreppen används i ML. Därvid bör även beaktas att värde till grund för uttagsbeskattningen skall bestämmas inte bara för vara, som sägs i femte stycket av anvisningarna till 14 §, utan också för tjänst.

Vidare är de föreslagna anvisningarna till 14 § om beskattningsvärdet vid uttag av tjänst som avser fastighet (sjunde stycket) och nyttjande av personbil för privat bruk (åttonde stycket) till sitt innehåll sådana att de borde föras in i lagtexten.

Slutligen kan framhållas att anvisningen om uttag av tjänst som avser fastighet är ytterst otydlig i den del den anger att saluvärdet (bör vara beskattningsvärdet) skall beräknas som summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital. Det är olämpligt att använda uttrycket eget kapital, om det inte svarar mot innehållet i det vedertagna bokföringsbegreppet. Någon sådan identitet synes inte föreligga. Bestämmelsen lämnar bl.a. därför inte någon vägledning för tolkningen av vilken ränta som skall inräknas i beskattningsvärdet.

18 §

Sista stycket avser sådan kioskförsäljning på fartyg i internordisk trafik som lagrådet förut har behandlat i samband med 2 a och 14 §§. I överensstämmelse med den enklare lydelse, som lagrådet har förordat beträffande 2 a § sjunde stycket, bör även förevarande stycke kunna förenklas väsentligt. Följande lydelse föreslås:

Avdragsrätt föreligger inte heller för ingående skatt på försäljning från fartyg enligt 2 a § sjunde stycket.

18 a §

I första stycket föreslås att statlig myndighet inte skall ha rätt till avdrag för ingående skatt annat än efter särskilt beslut av regeringen. Förslaget utgör ett led i ett ändrat system för skattskyldigheten för staten och statliga myndigheter.

Lagrådet har kommenterat den föreslagna ändringen i samband med 3 § och har avstyrkt förslaget av främst konstitutionella skäl. I konsekvens härmed kan lagrådet inte heller tillstyrka den föreslagna bestämmelsen i 18 a § första stycket.

Vidare synes ordalydelsen i andra stycket i paragrafen böra jämkas.

Lagrådet föreslår att paragrafen får följande lydelse:

Staten har inte avdragsrätt för ingående skatt.

En kommun har rätt att göra avdrag för ingående skatt, oavsett om skatten hänförs till en verksamhet som medför skattskyldighet eller ej. Om avdragsrätt för kommuner gäller i övrigt 17 och 18 §§ i tillämpliga delar.

19 §

Mervärdebeskattning sker för närvarande endast av skattskyldiga som är registrerade hos skattemyndigheten enligt 19 § ML. (Vid import av varor gäller

dock särskilda regler.) En skattskyldig skall registreras, om den skattepliktiga omsättningen i en verksamhet som han bedriver är högre än 30 000 kr.

I lagrådsremissen föreslås att beloppsgränsen för registreringen enligt huvudregeln i 19 § skall höjas från 30 000 kr till 200 000 kr. Till detta förslag anknyter nya regler i remissen om deklarationsförfarandet. Den föreslagna huvudregeln i 22 § är liksom nu att de registrerade skattskyldiga skall lämna sina deklarationer till skattemyndigheten för särskilda redovisningsperioder, som regel varannan månad. De icke registrerade skattskyldiga skall enligt förslaget i stället lämna sin skatteredovisning för mervärdeskatten till skattemyndigheten i allmän självdeklaration för beskattningsåret, således en gång per år.

Den breddning av skattebasen för mervärdeskatten som sker enligt remissförslaget medför en stor ökning av antalet skattskyldiga. I avsnitt 2.5 i lagrådsremissen framhålls också den mycket stora belastning på skattemyndigheterna som skulle komma till stånd om beloppsgränsen för registreringen inte höjdes. Om systemet för redovisning av mervärdeskatt inte ändras, skulle ytterligare ett stort antal skattskyldiga inordnas i det tämligen omständliga registreringsförfarandet och enligt förslaget regelmässigt avge minst sex mervärdeskattedeklarationer per år.

Registreringsförfarandet regleras i huvudsak i 19 § och innebär i stort sett följande. Registreringen sker i regel efter anmälan av den skattskyldige. Anmälan skall göras på särskild blankett och avse varje verksamhet som den skattskyldige driver. Anmälan skall göras senast två veckor innan verksamheten börjar eller övertas. Vid underlåten anmälan kan vite föreläggas. Skattemyndigheten beslutar om registrering och utfärdar särskilt registreringsbevis. Anmälningsskyldig skall inom två veckor anmäla till skattemyndigheten om de förhållanden ändrats som föranlett registreringen. Vid registreringen tilldelas den skattskyldige ett registreringsnummer.

Ytterligare bestämmelser om registreringen och mervärdeskatteregistret finns i förordningen (1968:431) om mervärdeskatt. Enligt 24 § i förordningen meddelar riksskatteverket närmare föreskrifter om mervärdeskatteregistret.

Lagrådet delar uppfattningen att en begränsning av antalet skattskyldiga som skall registreras är önskvärd av administrativa skäl. Även för de skattskyldiga med en lägre omsättning innebär förslaget åtskilliga fördelar. Registreringsförfarandet och de därmed sammanhängande, tätt upprepade deklarationstillfällena undviks. Viten i samband med registreringen och restavgifter i samband med deklarationerna kommer inte i fråga. Risken för förseningsavgifter och skattetillägg minskar. Någon införing i det särskilda mervärdeskatteregistret aktualiseras inte. Detta bör beaktas då man ser på förslagen i 19, 22 och 60 §§ i remissen om att vissa skattskyldiga, oavsett den skattepliktiga omsättningens storlek, och vissa importörer av tjänster inte skall omfattas av undantaget från registreringsplikten och det därmed sammanhängande enklare deklarationsförfarandet.

I 19 § första stycket andra meningen i remissen föreslås att skattskyldiga till mervärdeskatt som inte är deklarationsskyldiga vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen skall vara skyldiga att registrera sig. En utvidgning av anmälningsskyldigheten för registrering föreslås också i 60 § sjunde stycket andra

meningen i remissen att avse alla importörer av tjänster med yrkesmässig verksamhet, oavsett omsättningens storlek, samt annan importör av tjänster värda mer än 30 000 kr.

Lagrådet vill först peka på några av de svårigheter som kan uppkomma om man knyter anmälningsplikten och registreringen till deklarationsskyldigheten vid taxeringen. Deklarationsskyldigheten är beroende av att den skattskyldige haft intäkter av i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter föreskriven storlek eller av andra i den lagen angivna förutsättningar. Det kan i vissa fall inte avgöras om förutsättningarna i fråga är uppfyllda förrän den skattskyldige skall deklarera året efter det att transaktionerna i fråga inträffat eller andra för deklarationsskyldigheten avgörande förhållanden förelegat. Lagrådet anser att den föreslagna allmänt hållna, till deklarationsskyldigheten vid taxeringen knutna bestämmelsen om anmälningsplikt och registrering i dessa fall knappast är praktiskt genomförbar. Förslaget har inte motiverats närmare i lagrådsremissen eller i förarbetena i övrigt. Motsvarande gäller utvidgningen av registrerings- och deklarationsförfarandet för vissa importörer.

Ett antal skattskyldiga som avses i 19 § första stycket andra meningen kommer således vid tidpunkten för en skattepliktig transaktion inte att kunna avgöra om de är anmälningspliktiga. Bl.a. på grund härav men också med hänsyn till den gällande inriktningen, att personregistrering som inte är nödvändig skall undvikas, anser lagrådet att den föreslagna registreringsplikten går för långt och kan inte förorda att bestämmelsen införs.

Det har vid föredragningen inför lagrådet upplysts att önskemålet om en registrering av skattskyldiga, som inte är deklarationsskyldiga vid taxeringen, främst gäller handelsbolag och vissa andra juridiska personer; i kommittéförslaget upptogs endast kommanditbolag eller annat handelsbolag. Det framstår vid sådant förhållande som en bättre lösning att i 19 § föreskriva om anmälningsplikt och registrering av handelsbolag m.fl. Övriga skattskyldiga till mervärdeskatt som inte är deklarationsskyldiga vid taxeringen skulle kunna lämna sin deklaration för mervärdeskatteredovisningen i samband med att de allmänna självdeklarationerna avges. Hithörande förfarandefrågor har inte behandlats närmare i lagrådsremissen. Det är bl.a. därför inte möjligt att vid lagrådsbehandlingen överblicka konsekvenserna av en reglering i denna del. Lagrådet avstår därför från att lämna förslag om lagteknisk lösning av frågan.

22 §

Som anförts redan i inledningen bör bemyndigandet i tredje stycket för regleringen rensas ut.

I ett nytt sista stycke av 22 § införs enligt remissförslaget bestämmelser om redovisning av mervärdeskatt för skattskyldiga som inte är registreringsskyldiga. Dessa skall enligt förslaget redovisa ut- och ingående skatt i den allmänna självdeklarationen och för förfarandet i dessa fall skall inte ML:s regler gälla utan i stället lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, taxeringslagen och uppbördslagen. Motiven för den föreslagna ordningen redovisas i avsnitt 2.5 av remissen och sägs innebära, att samma uppbördsförfa-

rande skall tillämpas som beträffande inkomstskatten. Den reella innebörden av förslaget är emellertid att i stort sett alla bestämmelser om beskattningsproceduren i ML – ett trettiotal paragrafer – för dessa skattskyldiga ersätts av motsvarande bestämmelser inom systemet för den vanliga inkomstskatten. I kommittébetänkandet (kap. II avsnitt 12.4.2) diskuteras i stort sett enbart att ränteförluster o.dyl. kan uppkomma för staten som följd av det mer utdragna uppbördsförfarandet enligt uppbördslagen. Någon systematisk genomgång av de frågor som uppkommer, när de för inkomsttaxeringen gällande procedurreglerna skall tillämpas på ett helt nytt område, redovisas däremot inte. En sådan genomgång har enligt vad som upplysts vid lagrådsföredragningen inte gjorts, bl.a. av det skälet att inkomsttaxeringsförfarandet samtidigt varit föremål för reformering.

Lagrådet har viss förståelse för de tankegångar som har motiverat förslaget att för de ekonomiskt sett obetydligare fallen låta mervärdebeskattningen ingå i inkomsttaxeringen. Principiellt måste man emellertid utgå från att ett så specialiserat system som inkomsttaxeringsprocessen inte utan svårigheter kan oförändrat tillämpas på en indirekt skatt som mervärdeskatten med dess speciella uppbyggnad. Likaledes måste man a priori ställa sig skeptisk till att enhetliga materiella resultat uppnås om två olika uppsättningar procedurregler samtidigt skall gälla för mervärdebeskattningen. Någon sådan systematisk genomgång, som skulle behövas för att undersöka utfallet av den föreslagna ordningen med utgångspunkt från dessa hypoteser, har inte kunnat göras under lagrådsgranskningen.

Härtill kommer emellertid att såväl taxeringsförfarandet som skatteförvaltningens organisation har förändrats väsentligt enligt förslag som lagts fram sedan förevarande utredningsförslag utarbetades. Den nya taxeringslag, som föreslås i prop. 1989/90:74, innebär att taxeringsnämnderna försvinner och att skattemyndigheten – som träder i stället för såväl den nuvarande länsskattemyndigheten som de lokala skattemyndigheterna – får hand om både inkomsttaxeringen och mervärdebeskattningen. Lagrådet ifrågasätter med hänsyn till denna utveckling om skälen för att låta mervärdeskattefrågorna behandlas i två skilda förfaranden kvarstår. Den enklaste lösningen är enligt lagrådets mening, mot bakgrund av den skisserade skatteorganisationen, att sådana mervärdeskattskyldiga som inte skall vara registrerade får avge mervärdeskattedeklaration en gång årligen i samband med den allmänna självdeklarationen, varefter mervärdeskattedeklarationen behandlas enligt förfaranderegler i ML med eventuellt nödvändiga modifikationer. Detta skulle göra de till lagrådet remitterade förslagen till ändringar i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, taxeringslagen och uppbördslagen överflödiga.

Anses det ändå påkallat att genomföra den i remissen föreslagna ordningen, förutsätter lagrådet att en sådan systematisk genomgång av de frågor som lagrådsgranskningen väckt kommer till stånd med det snaraste, exempelvis som ett första led i den aviserade översynen av ML.

Redaktionellt föreslår lagrådet, för att göra lagregleringen mera överskådlig, att bestämmelserna i det föreslagna sista stycket av 22 § om redovisning av mervärdeskatt för skattskyldiga, som inte är registreringsskyldiga enligt 19 §, bryts ut och tas in i en särskild paragraf, lämpligen 21 § som är ledig.

Bestämmelsen kan, om den i remissen föreslagna ordningen bibehålls, ges Prop. 1989/90:111
följande lydelse:

Skattskyldig som inte är anmälningsskyldig enligt 19 § och inte heller registrerat enligt 19 § femte stycket skall redovisa utgående och ingående skatt i allmän självdeklaration för beskattningsåret. I fråga om förfarandet vid beskattningen av sådan skattskyldig gäller inte bestämmelserna i 22 – 57 och 64 b – 71 §§ utan i stället bestämmelserna i lagen (1990:000) om självdeklaration och kontrolluppgifter, taxeringslagen (1990:000) och uppbördslagen (1953:272).

Rubriken över 22 § – "Deklarationsskyldighet m.m." – bör då flyttas till närmast före 21 § och första meningen i 22 § lämpligen erhålla följande lydelse:

I annat fall än som avses i 21 § skall en särskild deklaration lämnas för varje verksamhet för vilken särskild registrering skall ske.

60 §

Den föreslagna nya mervärdebeskattningen av import av tjänster regleras i 60 § i det remitterade förslaget i de delar beskattningen av dessa tjänster inte skall följa de allmänna reglerna i ML. Förutom en definition av vad som skall avses med import av tjänst innehåller 60 § materiella regler om vem som är skattskyldig samt om skattepliktens, skattskyldighetens och avdragsrättens omfattning. Vidare finns administrativa regler främst om vad som vid importbeskattningen skall avses med en verksamhet, om anmälningsskyldighet och registrering samt om skyldighet att bevara underlag för beskattningen.

I 60 § *första stycket* i förslaget finns en allmän bestämmelse om skattskyldigheten vid import av tjänst. Lagrådet konstaterar att en sådan bestämmelse tagits in redan i 2 § andra stycket i remissförslaget där det läggs fast att importören är den skattskyldige. Motsvarande bestämmelse i 60 § bör därför utgå.

Definitionen i 60 § *andra stycket* av import av tjänst såsom vissa tjänster som tillhandahålls av utländsk företagare bör kompletteras att avse också tjänster som förmedlas av utländsk företagare. Punkten 9 i det föreslagna tredje stycket skall därvid utgå.

Vid uppräknningen av skattepliktiga importtjänster i det föreslagna *tredje stycket* i 60 § bör punkten 2 avseende "datatjänst och tillhandahållande av information" utformas i enlighet med vad lagrådet förordat beträffande motsvarande bestämmelse i 2 a § tredje stycket. Detsamma gäller i fråga om förslaget i punkten 6 avseende upplåtelse av rätt att utnyttja system eller program för automatisk databehandling.

Det föreslagna *fjärde stycket* i 60 § avser beräkningen av skatten på de importerade tjänsterna. Mervärdeskatteberäkningen görs enligt 14 § ML med utgångspunkt från beskattningsvärdet. Beskattningsvärdet utgör vederlaget enligt huvudregeln. Vederlaget avser normalt vid mervärdebeskattningen vad den skattskyldige erhåller då han omsätter vara eller tjänst. Vid import kan dock annat vederlag än det som erlagts av importören inte komma i fråga. Lagrådet anser därför att bestämmelsen är onödig och kan utgå.

I 60 § *femte stycket* föreslås regler som inskränker skattskyldigheten för vissa importörer av tjänster. Enligt punkt 1 skall skatt inte erläggas "av kom-

mun eller av statlig myndighet utom sådan som omfattas av beslut enligt 18 a § första stycket". I konsekvens med vad lagrådet föreslagit om statens, statliga myndigheters och statliga affärsverks skattskyldighet i 3 och 18 a §§ bör undantaget från skattskyldigheten i punkten 1 avse staten och kommun.

I *sjätte stycket och i sjunde stycket* första meningen föreslås förtydligande bestämmelser om redovisningen i olika verksamheter respektive om skattepliktig omsättning. Enligt lagrådets mening tillför de föreslagna bestämmelserna inte något utöver den reglering som redan finns i förevarande hänseenden i 5 respektive 6 §. De bör därför utgå.

Enligt *andra meningen i sjunde stycket* skall varje importör med yrkesmässig verksamhet samt annan som importerar tjänster, värda mer än 30 000 kronor, anmäla sig för registrering hos skattemyndigheten. Till följd därav skall importören registreras av myndigheten och lämna deklaration till denna för särskilt bestämda redovisningsperioder. Då det gäller andra skattskyldiga till mervärdeskatt föreslås detta registrerings- och deklarationsförfarande i princip endast för dem som har en skattepliktig omsättning som överstiger 200 000 kr (19 § förslaget). Övriga mervärdeskattskyldiga registreras inte och lämnar enligt förslaget mervärdeskatteredovisningen i sin allmänna självdeklaration. Enligt lagrådets mening kan det inte anses föreligga några bärande skäl för att särbehandla vissa importörer i registrerings- och deklarationshänseende såsom föreslås i 60 § sjunde stycket. På grund härav och av de skäl som anförts för lagrådets ställningstagande till förslaget i 19 § om registrering av dem som inte är deklarationsskyldiga vid taxeringen, särskilt uppfattningen att personregistrering som inte är nödvändig skall undvikas, avstyrker lagrådet att bestämmelsen i sjunde stycket andra meningen införs.

I 60 § *nionde stycket* föreslås att den i 24 § ML föreskrivna skyldigheten att i sju år bevara underlag för deklaration inte skall gälla för den som importerar i verksamhet som inte är yrkesmässig. Enligt lagrådets mening har det inte framkommit något bärande motiv för att särbehandla ifrågavarande importörer då det gäller deklarationsunderlaget. Bestämmelsen bör därför utgå.

De särskilda reglerna om importbeskattningen av tjänster bör även i övrigt i förtydligande syfte jämkas i några delar.

Lagrådet föreslår att 60 § får följande lydelse:

Vid import skall mervärdeskatt erläggas av importören för följande tjänster

1. reklamtjänst,
2. automatisk databehandling och utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
3. tillhandahållande av information,
4. tjänst avseende fastighet i Sverige,
5. skrivtjänst och översättningstjänst,
6. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till patent, nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning, mönsterrätt, varumärkesrätt och rätt som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk eller av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild samt rätt att utnyttja sådana system eller program för automatisk databehandling som inte är skyddade genom lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,
7. kontroll eller analys av vara.

8. annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförlig art.

Med import av tjänst avses att en tjänst som skall tillgodogöras inom landet tillhandahålls eller förmedlas av en utländsk företagare som inte är skattskyldig här i landet. Skatteplikten avser endast tjänst som skulle ha varit skattepliktig om den tillhandahållits eller förmedlats av någon som är skattskyldig här i landet.

Skatt enligt denna paragraf skall inte erläggas

1. av staten eller en kommun,
2. av den som, om tjänsten anskaffats inom landet, skulle ha haft rätt till avdrag motsvarande hela den ingående skatten,
3. om importen inte sker i en yrkesmässig verksamhet och dess sammanlagda beskattningsvärde uppgår till högst 30 000 kronor för beskattningsåret.

Skyldighet att erlagga skatt enligt denna paragraf medför inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt 17 §. Avser erlagd skatt import av tjänst som delvis är hänförlig till skattepliktig verksamhet, får dock avdrag göras på sätt som anges i andra stycket tredje meningen anvisningarna till 17 §.

Övergångsbestämmelserna

Enligt de föreslagna övergångsbestämmelserna, punkt 5, får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av en vara om den skattskyldige före ikraftträdandet av de nya bestämmelserna inte skulle ha haft rätt till avdrag för motsvarande förvärv eller hyra och varan före ikraftträdandet vid något tillfälle har ägts av denne.

Syftet med bestämmelsen är att förhindra transaktioner av skatteplaneringskaraktär i samband med basbreddningen. Vad som därvid närmast synes ha åsyftats är att förhindra att ägaren, mot bakgrund av de föreslagna bestämmelserna, inför ikraftträdandet säljer egendomen för att därefter återköpa eller hyra denna med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Bestämmelsen synes emellertid långtgående genom att den utan tidsbegränsning omfattar alla fall då varan vid något tillfälle före ikraftträdandet ägts av den senare förvärvaren eller förhyraren. Enligt lagrådets mening kan den härigenom komma att omfatta även fall där dispositioner gjorts innan basbreddningen av mervärdesskatten aktualiserats och således får antas ha haft andra motiv än de nu berörda skatteplaneringsaspekterna. Lagrådet förordar därför en tidsbegränsning av tillämpligheten till exempelvis de senaste två åren före ikraftträdandet och föreslår således, med någon jämkning av bestämmelsen i övrigt, att den ges följande lydelse:

5. Avdrag medges inte för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av en vara, om den skattskyldige enligt äldre bestämmelser skulle ha saknat rätt till avdrag och tidigare har ägt varan vid något tillfälle under de senaste två åren före ikraftträdandet.

Lagen om särskild kompensation till primärkommuner och landstingskommuner

Den föreslagna lagen innehåller bestämmelser om statsbidrag till primär- och landstingskommuner. Bidragen skall motverka konkurrenssnedvridningar vid kommunernas val mellan å ena sidan verksamhet i egen regi och å andra sidan upphandling från eller verksamhetsbidrag åt icke skattskyldiga

näringsidkare. Det är således inte fråga om föreskrifter om skatt. Det nu sagda bör framgå på ett tydligare sätt i såväl lagens rubrik som den inledande paragrafen. I överensstämmelse med vad lagrådet förordat i anslutning till ändringarna i lagen (1968:430) om mervärdeskatt bör kommunalförbund likställas med primär- och landstingskommun.

Förfaranderegler bör ges i form av föreskrifter från regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. De i 3 och 4 §§ föreslagna bestämmelserna bör således utgå.

Om skattemyndigheterna skall besluta om bidragen, bör det ske utan samband med beskattningsbeslut. Överklagande av skattemyndighets beslut om statsbidrag bör ske till riksskatteverket.

Mot bakgrund av det nu sagda förordar lagrådet att lagen får följande lydelse.

Lag om särskilt bidrag till kommuner

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Statsbidrag utgår till en kommun för att kompensera denna för de ökade kostnader som till följd av bestämmelserna om mervärdeskatt uppkommer vid upphandling i jämförelse med egen verksamhet inom sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning. Sådant bidrag till kommun utgår även då en kommun lämnar bidrag till näringsidkare för dennes verksamhet inom nämnda områden.

Med kommun förstås i denna lag primärkommun, landstingskommun och kommunalförbund.

2 § Bidragsbeloppet beräknas enligt schablon. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om schablonberäkningen och om förfarandet för ansökan om bidrag.

3 § Skattemyndigheten beslutar om bidrag. Dess beslut överklagas till riksskatteverket.”

Lagarna om ändring i uppbördslagen (1953:272), taxeringslagen (1990:000) och lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Som lagrådet anförde i anslutning till 22 § i det remitterade förslaget om ändring i lagen om mervärdeskatt blir rubricerade lagändringar överflödiga, om den av lagrådet förordade lösningen följs. Mot utformningen av dessa ändringar har lagrådet ingen erinran.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1990-03-12

Närvarande: justitierådet Boret Palm, regeringsrådet Bertil Werner, justitierådet Lars K Beckman.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 25 januari 1990 har regeringen på hemställan av statsrådet Kjell-Olof Feldt beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt,
2. lag om särskild kompensation till primärkommuner och landstingskommuner,
3. lag om ändring i uppbördslagen (1953:272),
4. lag om ändring i taxeringslagen (1990:000),
5. lag om ändring i lagen (1990:00) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
6. lag om koldioxidskatt,
7. lag om ändring i lagen (1957:262) om allmän energiskatt,
8. lag om ändring i lagen (1974:992) om nedsättning av allmän energiskatt,
9. lag om ändring i lagen (1961:372) om bensinskatt,
10. lag om ändring i lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik,
11. lag om skatt på svavel i olja, kol och torv.

Lagförslagen 6-11 har behandlats av lagrådet i här angiven sammansättning.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Maj-Britt Remstam.

Förslagen föranleder följande yttrande av *lagrådet*:

Som ett led i strävandena att skapa ekonomiska styrmedel i miljöpolitiken föreslås i remissen två nya punktskatter på energiområdet. I remissen används uttrycket "miljörelaterade" för att karakterisera dessa skatter. Syftet med koldioxidskatten och svavelskatten är att minska utsläppen av koldioxid resp. svavel. Av mättekniska och praktiska skäl tas skatterna inte ut på utsläppen utan på insatsvarorna. Den skattskyldige skall ges incitament att vidta reningsåtgärder för att minska utsläppen genom en möjlighet till skatteåterbetalning i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat. I remissen konstateras dock att det f.n. inte är möjligt att till en rimlig kostnad avskilja koldioxid ur förbränningsgaser (se avsnitt 3.2.4). Möjligheten till skatteåterbetalning skall dessutom enligt förslaget inte föreligga i fråga om bensin och s.k. högre alkoholer, eftersom det beträffande dessa varuslag inte är praktiskt möjligt att mäta koldioxidutsläppen (se bl.a. specialmotiveringen till 4 § förslaget till lag om koldioxidskatt). Till skillnad från vad som gäller i fråga om koldioxidutsläppen kan svavelutsläppen med en ekonomiskt rimlig teknik minskas genom åtgärder före, under eller efter förbränningen (se avsnitt 3.6.4). Också genom övergång där det kan ske till mindre miljöfarliga bränslen kan en viss effekt av den nya skattebelastningen väntas.

Några remissinstanser har tagit upp frågan hur de avgifter som föreslagits av miljöavgiftsutredningen kan tänkas påverka prövningen enligt miljöskyddslagen (1969:387). Denna fråga har uppmärksamats i en den 15 feb-

ruari 1990 beslutad lagrådsremiss om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion (se avsnitt 2.1 i den remissen). Där har angetts att miljöavgiftsutredningen kommer att behandla frågan i sitt slutbetänkande.

Lagrådet har inga principiella invändningar mot att de föreslagna nya skatterna nu införs. Lagrådet kommer i det följande att lämna vissa synpunkter på hur förslagen bör utformas.

Förslaget till lag om koldioxidskatt

Med instämmande i vad som föreslås i remissen anser lagrådet att koldioxidskatten bör regleras i en särskild lag och alltså inte i lagen om allmän energiskatt, vilket utredningen föreslog.

2 §

I paragrafen hänvisas till 3-8 §§ lagen (1961:372) om bensinskatt. Hänvisningen bör avse även 2 § tredje stycket i den lydelse som föreslås i lagrådsremissen. Vidare bör hänvisningen kompletteras med en motsvarighet till 1 § tredje stycket lagen om bensinskatt. Med vissa redaktionella ändringar – bl.a. beträffande hänvisningstekniken såvitt gäller bensinskattelagen – föreslår lagrådet att paragrafen ges följande lydelse:

I fråga om bränslen som avses i 1 § första stycket tillämpas 2 § första stycket, 2 a, 6-8 §§, 10 § andra stycket, 24 §, 25 § tredje stycket, 26, 27, 32 och 33 §§ lagen (1957:262) om allmän energiskatt.

I fråga om varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § andra stycket tillämpas lagen (1961:372) om bensinskatt utom 1 § och 2 § första och andra styckena. Bestämmelserna om bensen i nämnda lag gäller de varuslag som är skattepliktiga enligt 1 § andra stycket denna lag.

Lagrådet föreslår vidare att 2 och 3 §§ i det remitterade förslaget byter plats.

4 §

En skattskyldig som har vidtagit åtgärder för att begränsa utsläpp av koldioxid skall enligt första stycket i förevarande paragraf kunna få tillbaka betald koldioxidskatt i förhållande till hur mycket utsläppet har minskat. Som redan har berörts tas koldioxidskatten emellertid ut på insatsvarorna och inte på utsläppet av koldioxid. De föreslagna skattesatserna har enligt motiven bestämts med utgångspunkt i önskemålet att skatten bör motsvara 25 öre per kilogram utsläppt koldioxid (se avsnitt 3.1.1). Hur storleken av återbetalningen skall beräknas framgår dock inte av vare sig motiv eller lagtext. Det är enligt lagrådets mening nödvändigt med ett förtydligande på denna punkt.

Den som utan att vara skattskyldig har begränsat utsläpp av koldioxid föreslås få en möjlighet till kompensation för skatt som han har belastats med (se avsnitt 3.2.4 i remissprotokollet och andra stycket i förevarande paragraf). Förslaget bygger inte på något utredningsförslag och behovet av bestämmelsen har inte närmare utvecklats i remissprotokollet. Det bör anges vilka situationer som avses.

27 §

I lagrådsremissen föreslås inte någon ändring av denna paragraf som innehåller bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att medge återbetalning av skatt på bränsle som förvärvats av utländska beskickningar m.fl. Paragrafen tillkom genom lagstiftning 1984. Med stöd av bemyndigandet har regeringen utfärdat förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m. I konsekvens med vad lagrådet har förordat i fråga om 76 a § lagen om mervärdesskatt (se yttrande denna dag av lagrådet i annan sammansättning) vill lagrådet föreslå att 27 § omformuleras så att den blir förenlig med regeringsformens krav. Sålunda bör i paragrafen anges dels de materiella förutsättningarna för rätt till återbetalning av skatt på bränsle, dels beslutsmyndighet och besvärsväg. Förfarandet för återbetalning bör kunna regleras i verkställighetsföreskrifter.

Förslaget till lag om ändring i lagen om bensinskatt

2 §

I tredje stycket av paragrafen i nuvarande lydelse ges regler för beräkning av skatten. Därvid anges att skatten beräknas efter varans fakturerade volym, i vilken dock inte skall inräknas smörjolja som har tillsatts bensinen. Vidare anges att beskattningsmyndigheten får fastställa grunder för beräkningen av volymen om skatten ej kan beräknas på angivet sätt eller om faktureringen inte sker enligt vedertagna grunder. I lagrådsremissens förslag anges i tredje stycket endast att skatt inte skall tas ut för smörjolja som är inblandad i bensin. I specialmotiveringen sägs att bestämmelsen justerats av konstitutionella skäl. I övrigt finns inte några motiv till ändringen. Lagrådet anser det påkallat att frågan belyses närmare.

6 §

Lagrådsremissen innehåller inte något förslag till ändring av denna paragraf, som tillkom genom lagstiftning 1984. Lagrådet förordar att paragrafen ändras i enlighet med vad som har föreslagits i fråga om 27 § lagen om allmän energiskatt.

Förslaget till lag om skatt på svavel i olja, kol och torv

Lagen om koldioxidskatt är enligt remissförslaget utformad så att hänvisningar ges till energiskattelagen resp. bensinskattelagen i den mån bestämmelser i dessa lagar är tillämpliga beträffande koldioxidskatten. På det sättet kan lätt konstateras i vilka hänseenden den nya koldioxidskattelagen bygger på vad som gäller beträffande energiskatt eller bensinskatt.

I fråga om förslaget till lag om skatt på svavel i olja, kol och torv har i stället valts metoden med en helt fristående lag som i text återger också sådana bestämmelser ur nu gällande lag – dvs. i detta fall enbart energiskattelagen – som skall gälla för svavelskatten. Enligt lagrådet bör i stället så långt

det kan ske hänvisningar göras på motsvarande sätt som i koldioxidskattelagen. Därmed kan på ett enkelt sätt också utläsas i vilka avseenden de båda nya lagarna om miljörelaterade skatter skiljer sig från varandra i fråga om energiskattelagens tillämpning.

Lagrådet, som förordar att lagens rubrik förkortas till "Lag om svavel-skatt", lämnar i enlighet med det sagda förslag till omarbetad lagtext avseende 1-8 §§ i det remitterade förslaget. I lagrådets förslag får dessa paragrafer nummer 1-5 och därmed 9-12 §§ i remissförslaget nummer 6-9.

I anslutning till förslaget vill lagrådet anföra följande.

I 2 § förslaget har för tydlighets skull uttryckligen angetts att det är svavelhalten vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde som skall ligga till grund för skatten.

Lagrådet anmärker att det remitterade lagförslaget, utan att detta kommenterats av departementschefen, saknar motsvarigheter till vissa bestämmelser i energiskattelagen, vilka däremot remissförslaget till koldioxidskattela upptar. Det gäller 2 § första stycket om undantag för inhemska fasta bränslen, 24 § första stycket c och g, andra ledet, om vissa avdrag, 27 § om återbetalning av skatt till utländska beskickningar m.fl. och 32 § om bokföring m.m.

Enligt 6 § första stycket i energiskattelagen, vartill hänvisas nedan i 3 § svavelskattelagen, är bl.a. den som inom landet producerar skattepliktigt bränsle att anse som skattskyldig. I remissprotokollet uttalas att den som tar upp torv är att anse som producent av torv. Enligt lagrådets mening bör detta komma till uttryck i lagtexten. Lagrådet har tagit in en sådan bestämmelse i 3 § förslaget.

Enligt 6 § första stycket 6 i det remitterade förslaget till lag om skatt på svavel i olja, kol och torv får i deklaration avdrag göras för skatt på svavel i bränsle som har förbrukats för framställning av bensin eller skattepliktigt bränsle. Avdrag får därmed inte göras om bränsle används för framställning av olja med en svavelhalt om högst 0,1 viktprocent, eftersom den är undantagen från skatteplikt. Detta framstår inte som adekvat i förhållande till lagens syfte och det har under lagrådsföredragningen angetts att ställningstagandet i denna del kan komma att ändras i propositionen. Lagrådet har självfallet inte någon erinran mot att det sker.

Lagrådet har också vidtagit en del redaktionella ändringar i förhållande till förslaget i lagrådsremissen.

Lagrådets förslag:

1 § Svavelskatt skall betalas till staten enligt denna lag för svavelinnehållet i

1. kolbränsle (ur tulltaxenr 27.01, 27.02 eller 27.04 tulltaxelagen 1987:1068),

2. torvbränsle (ur tulltaxenr 27.03 tulltaxelagen),

3. motorbrännolja och eldningsolja (ur tulltaxenr 27.10 tulltaxelagen).

2 § För kolbränsle och torvbränsle tas svavelskatt ut med 30 kronor per kilogram svavel i bränslet.

För motorbrännolja och eldningsolja tas svavelskatt ut med 27 kronor per kubikmeter olja för varje tiondels viktprocent svavel i sådan olja. Svavelskatt tas inte ut om oljans svavelinnehåll är högst 0,1 viktprocent. Vid bestämning av skatten på grund av svavelinnehållet, mätt som viktprocent svavel i oljan, skall avrundning göras uppåt till närmaste tiondels viktprocent.

Svavelhalten vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde skall ligga till grund för beräkningen av skatten.

3 § Bestämmelserna i 6 § första stycket 1-3, 7 §, 8 § första stycket 1, 2 och 4 samt andra stycket, 10 § andra stycket och 33 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt tillämpas i fråga om svavelskatt. Hänvisningarna i 6 § första stycket 3 lagen om allmän energiskatt till 24 respektive 26 § i den lagen skall härvid i stället avse 4 respektive 5 § i denna lag.

I fråga om torvbränsle är den som tar upp torven att anse som producent.

4 § I deklaration får avdrag göras för skatt på svavel i bränsle som

1. i beskattat skick förvärvats för återförsäljning eller förbrukning i egen rörelse,

2. återtagits i samband med återgång av köp,

3. förbrukats eller försållts för förbrukning i luftfartyg eller i fartyg, när luftfartyget eller fartyget inte används för fritidsändamål eller annat privat ändamål,

4. av den skattskyldige eller för hans räkning utförts ur riket eller förts till svensk frihamn för annat ändamål än att förbrukas där,

5. förbrukats eller försållts för förbrukning för annat ändamål än energialstring,

6. förbrukats för framställning av bensin eller skattepliktigt bränsle,

7. försållts med förlust för den skattskyldige, i den mån förlusten hänförs till bristande betalning från köpare.

Avdrag får, i den mån avdrag inte har gjorts enligt första stycket 5, även göras för skatt på svavel i bränsle som har förbrukats eller försållts för förbrukning i metallurgiska processer eller processer för framställning av varor av andra mineraliska ämnen än metaller, vari även skall anses ingå den gas- och värmeproduktion som sker till följd av sådana processer, eller i sodapanor.

Avdrag enligt första stycket 7 får göras med belopp som svarar mot så stor del av skatten som förlusten visas utgöra av varans försäljningspris. Har sådant avdrag gjorts och inflyter därefter betalning skall redovisning åter lämnas för skatten på det bränsle som betalningen avser.

5 § Annan än den som är registrerad får köpa in bränsle utan skatt eller med nedsatt skatt mot avgivande av en försäkran till leverantören att bränslet skall användas för ett sådant ändamål som avses i 4 § första stycket 3 eller 5 eller andra stycket.

Lagrådet framhåller slutligen att vad som anförts tidigare vid bestämmelsen i 4 § lagen om koldioxidskatt, om kompensation för skatt, är tillämpligt också i fråga om svavelskatten (jfr avsnitt 3.6.4 och 9 § andra stycket i det remitterade förslaget till lag om skatt på svavel i olja, kol och torv).

Lagförslagen 8 och 10

Förslagen lämnas utan erinran.

Innehåll

Prop. 1989/90:111

Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Propositionens lagförslag	3
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 29 mars 1990.	82
1 Inledning	
1.1 Reformarbetet	82
1.2 En reformerad indirekt beskattning	83
1.3 Lagrådet	85
2 Mervärdeskatten	85
2.1 Allmänt	85
2.2 Beskattningens omfattning	86
2.2.1 Fastighetsområdet	88
Uthyrning av fastighet	88
Slopade reduceringsregler.	90
Övriga tjänster avseende fastighet	91
Uttagsbeskattning av vissa fastighetsarbeten i egen regi	92
2.2.2 Massmedia	94
Radio- och televisionsverksamhet	94
Dagstidningar.	96
Periodiska medlemsblad och periodiska personaltidningar m.m.	96
2.2.3 Kommunikationer	97
Personbefordran	97
Postbefordran.	99
Teletjänster	100
2.2.4 Kultur och nöjen	101
2.2.5 Finansiella tjänster och försäkringstjänster	104
Allmänt	104
Beskattning av vissa tjänster	104
2.2.6 Personliga tjänster m.m.	105
Allmänt	105
Sjukvård och tandvård	106
Social omsorg	108
Utbildning	109
2.2.7 Beskattningens omfattning på vissa andra områden	111
Informationstjänster	111
Tvättjänster	111
Uthyrning av arbetskraft	112
Immateriella rättigheter m.m.	112
Fartyg och luftfartyg	114
Krigsmateriel	115
Verksamhetstillgångar	116
Frimärken, sedlar och mynt	117
Aktiebolaget Svensk Bilprovning	118
Rennäringen	119
Lotterier och vadhållning m.m.	120

2.3	Offentlig verksamhet	120
2.3.1	En konkurrensneutral beskattning	120
2.3.2	De statliga myndigheterna	122
2.3.3	Primär- och landstingskommuner	125
	En generell kompensationsordning	125
	Bidrag vid viss upphandling m.m.	128
2.4	Importbeskattning	130
2.5	Redovisningsskyldighet m.m.	132
2.6	Beskattningsvärde	135
2.7	Konstitutionella frågor	136
2.8	Övriga mervärdeskattefrågor	138
2.8.1	Undantag från skatteplikt för kassettdningar	138
2.8.2	Kyrkogårdsförvaltning	139
2.8.3	Uttagsbeskattning av serveringstjänster	140
2.9	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	140
3	Punktskatter	143
3.1	Allmänt om punktskatter på energi	143
3.1.1	Allmänna utgångspunkter för miljörelaterade pålagor på energi	144
3.1.2	De miljörelaterade pålagornas statsrättsliga karaktär	146
3.1.3	Allmänt om hur miljörelaterade skatter skall tas ut	146
3.2	Koldioxidskatt på vissa bränslen	147
3.2.1	Det skattepliktiga området	147
3.2.2	Koldioxidskattens storlek	150
3.2.3	Skattskyldighet, avdrag i deklaration m.m.	151
3.2.4	Återbetalning m.m. av koldioxidskatt	153
3.3	Miljöskatt på inrikes flygtrafik	154
3.3.1	Koldioxidskatt	154
3.3.2	Ändrad schablonberäkning	155
3.4	Den särskilda skatten för oljeprodukter, kol och bensin	156
3.5	Allmän energiskatt och bensinskatt	157
3.5.1	Skattenivån	157
3.5.2	Yrkesmässig distribution av elkraft	158
3.5.3	Differentierad energiskatt på vissa oljeprodukter	159
3.5.4	Industriell kraftvärmeproduktion	161
3.5.5	Nya regler om registrering	163
3.6	Skatt på svavel i kol, torv och olja	164
3.6.1	Skattepliktiga bränslen	164
3.6.2	Svavelskattens storlek	165
3.6.3	Skattskyldighet, avdrag i deklaration m.m.	166
3.6.4	Återbetalning m.m. av svavelskatt	169
3.7	Nedsättning av allmän energiskatt	170
3.7.1	Industriell tillverkning	170
3.7.2	Yrkesmässig växthusodling	172
3.8	Skattebelastning på vissa bränslen	172

3.9	Den särskilda varuskatten	173	Prop. 1989/90:111
3.9.1	Kemisk-tekniska preparat	173	
3.9.2	Choklad och konfektyrer	175	
3.10	Dryckesskatten på läskedrycker och bordsvatten	177	
3.11	Videoskatten	177	
3.12	Kassettskatten	178	
3.13	Stämpelskatten vid förvärv av skepp	180	
3.14	Skatten på omsättning av vissa värdepapper	181	
3.15	Ikraftträdande	182	
4	Upprättade lagförslag	182	
5	Specialmotivering	183	
5.1	Lagen om mervärdeskatt	183	
5.2	Lagen om särskilt bidrag till kommuner	215	
5.3	Uppbördslagen	216	
5.4	Lagen om koldioxidskatt	218	
5.5	Lagen om allmän energiskatt	220	
5.6	Lagen om bensinskatt	223	
5.7	Lagen om miljöskatt på inrikes flygtrafik	224	
5.8	Lagen om svavelskatt	224	
5.9	Lagen om dryckesskatt	226	
5.10	Lagen om tobaksskatt	227	
6	Hemställan	227	
7	Beslut	228	
	Bilaga 1 Remissinstanserna	229	
	Bilaga 2 De till lagrådet remitterade lagförslagen	233	
	Bilaga 3 Lagrådets yttrande	293	
	Bilaga 4 Lagrådets yttrande	321	