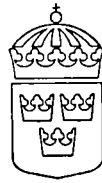


# Regeringens proposition 1990/91:72

om återbetalning av mervärdeskatt till utländska  
företagare



Prop.  
1990/91:72

---

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som tagits upp i bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 6 december 1990.

På regeringens vägnar

*Ingvar Carlsson*

*Erik Åsbrink*

## Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att utländska företagare som inte är skattskyldiga till mervärdeskatt i Sverige, skall få rätt till återbetalning av den mervärdeskatt som belöper på förvärv av varor och tjänster här i landet. Återbetalning föreslås i princip ske i den omfattning i vilken en här i landet skattskyldig företagare skulle ha haft rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt för motsvarande förvärv.

Den föreslagna ordningen syftar till att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan inhemska och utländska företagare och motsvarar den ordning som i allmänhet gäller inom EG enligt EGs trettonde mervärdeskatte-direktiv.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 april 1991 och omfatta mervärdeskatt som belöper på varor som levererats och tjänster som utförts den 1 januari 1991 eller senare.

## Lag om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

Häri genom föreskrivs följande.

### Inledande bestämmelser

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om återbetalning till utländska företagare av skatt enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

2 § Termer som används i denna lag har samma betydelse som i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

### Rätten till återbetalning

3 § En utländsk företagare som inte är skattskyldig enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt har rätt till återbetalning av mervärdeskatt under förutsättning att

1. mervärdeskatten hänför sig till verksamhet som han bedriver i utlandet,
2. verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt om den bedrivits här i landet, och
3. mervärdeskatten i så fall skulle ha varit avdragsgill.

4 § En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av mervärdeskatt endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

Mervärdeskatt vid införsel av en vara ger inte rätt till återbetalning, om varan förs in för att inom landet levereras till en köpare.

Mervärdeskatt som avses i 17 § åttonde stycket lagen (1968:430) om mervärdeskatt ger inte rätt till återbetalning.

5 § Rätten till återbetalning inträder när en vara har levererats eller har förts in i landet eller när en tjänst har utförts.

### Ansökan

6 § Den som vill få återbetalning av mervärdeskatt enligt denna lag skall ansöka om detta hos riksskatteverket.

7 § En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

8 § Ansökan skall göras på blankett som fastställs av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer. Till ansökan skall fogas

1. faktura eller jämförlig handling som innehåller sådana uppgifter som enligt 16 och 17 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt och anvisningarna därtill utgör förutsättning för avdrag för ingående skatt, och

2. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning, exempelvis bevis om hans verksamhet i utlandet.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

**9 §** En ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

Prop. 1990/91: 72

### **Minimibelopp**

**10 §** Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden därav får återbetalning medges av belopp om minst 200 kronor.

I annat fall får återbetalning medges endast om beloppet uppgår till minst 1 500 kronor.

### **Betalningsmottagare**

**11 §** Återbetalning skall göras till en av den sökande angiven betalningsmottagare här i landet.

### **Omprövning m. m.**

**12 §** Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av mervärdeskatt skall på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare mervärdeskatt för en period för vilken beslut meddelats.

Om en fråga som avser återbetalning av mervärdeskatt har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får omprövning inte göras.

En begäran om omprövning skall vara skriftlig. Den skall ha kommit in till riksskatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller.

**13 §** Om mervärdeskatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende, är den sökande skyldig att betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut därom skall betala tillbaka får räknas av mot mervärdeskatt som han har rätt att återfå på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.

**14 §** Åtgärder för att ta ut oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet utbetalats.

### **Vissa förfarandebestämmelser**

**15 §** Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare och om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket. Verkets beslut får överklagas hos kammarrätten. Beslut om avräkning enligt 13 § andra stycket får överklagas antingen i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket eller särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet är felaktigt.

**16 §** Beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

**17 §** Den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift som är ägnad att leda till att mervärdeskatt återbetalas med ett för högt belopp döms till böter eller fängelse i högst sex månader, om inte gärningen är belagd med strängare straff i brottsbalken.

---

Denna lag träder i kraft den 1 april 1991 och gäller i fråga om varor som levereras och tjänster som utförs den 1 januari 1991 eller senare.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 december 1990

Närvarande: statsministern Carlsson, orförande, och statsråden Engström, S. Andersson, Göransson, Dahl, R. Carlsson, G. Andersson, Lönnqvist, Thalén, Freivalds, Wallström, Lööw, Persson, Molin, Sahlin, Larsson och Åsbrink

Föredragande: statsrådet Åsbrink

---

## Proposition om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

### 1 Inledning

Den 18 januari 1990 tillkallade chefen för finansdepartementet en särskild utredningsman (regeringsrådet Leif Lindstam) för att genomföra en teknisk översyn av mervärdeskatten (dir. 1990:01).

Utredningen, som antagit namnet utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattlagen, har i september 1990 i ett delbetänkande (SOU 1990:67) redovisat ett förslag om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare. Utredningen föreslår att utländska företagare, som inte är skattskyldiga till mervärdeskatt i Sverige, skall få rätt till återbetalning av mervärdeskatt i princip i den omfattning i vilken en svensk skattskyldig skulle ha haft rätt till avdrag för ingående skatt vid motsvarande förvärv.

Utredningens betänkande har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanfattning av remissyttrandena bör fogas till protokollet som *bilaga 1*.

Regeringen beslutade den 22 november 1990 att inhämta lagrådets yttrande. Lagrådet lämnade det remitterade lagförslaget utan erinran. Lagrådets yttrande bör fogas till protokollet som *bilaga 2*.

Jag avser nu att ta upp frågan om lagstiftning på grund av utredningens förslag.

## 2 Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare

Prop. 1990/91: 72

**Mitt förslag:** Utländsk företagare som inte är skattskyldig till mervärdeskatt i Sverige medges rätt till återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till förvärv av skattepliktiga varor eller tjänster inom landet för verksamhet som han bedriver i utlandet. Återbetalning medges endast i de fall den verksamhet som företagaren bedriver skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdeskatt om den hade bedrivits här i landet.

**Utredningens förslag** överensstämmer med mitt.

**Remissinstanserna** har i huvudsak tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran.

**Skälen för mitt förslag:** Svenska företag har i betydande omfattning rätt till återbetalning av mervärdeskatt som debiteras i länder som tillhör EG. Utredningen har funnit det naturligt att företagare från sådana länder medges en motsvarande rätt till återbetalning av svensk mervärdeskatt. Det innebär att utländska företagare medges rätt till återbetalning för den mervärdeskatt som belöper på kostnader för t.ex. resor, konferenser, mässor och andra aktiviteter i Sverige i den mån kostnaderna är att hänföra till den bedrivna verksamheten.

Det grundläggande syftet med en sådan återbetalningsordning är att åstadkomma neutralitet mellan inhemska och utländska företagare. Enligt utredningen bör därför återbetalning kunna ges även om en företagare inte kommer från ett EG-land eller annat land med motsvarande återbetalningssystem. Även praktiska och administrativa skäl talar för detta.

Jag delar denna uppfattning. Behovet av ett återbetalningssystem ökar också väsentligt i och med de breddningar av mervärdeskattens bas som har beslutats. Till detta medverkar också att bemyndigandet för regeringen i nuvarande 2 § tredje stycket lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) och de på bemyndigandet grundade besluten om skattskyldighet för bl.a. vissa utländska företagare upphör att gälla vid utgången av år 1990. Sådana beslut har efter ansökan meddelats bl.a. utländska flygbolag och rederier som därigenom erhållit avdragsrätt för den mervärdeskatt som hänför sig till i Sverige gjorda förvärv för den bedrivna verksamheten.

För att syftet med ett återbetalningssystem, dvs. konkurrensneutralitet, skall kunna uppnås, bör rätten till återbetalning ha i princip samma omfattning som avdragsrätten för ingående mervärdeskatt för här i landet skattskyldiga företagare med samma slag av verksamhet. En grundläggande förutsättning för att återbetalning skall kunna ske är således att den utländske företagaren utomlands bedriver en verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdeskatt om den hade bedrivits här i landet. Det bör däremot inte ha någon betydelse om företagarens verksamhet medför skattskyldighet i hans hemland. Det bör också förutsättas att den bedrivna verksamheten skulle medföra obligatorisk skattskyldighet

här i landet. Återbetalning bör inte ske i de fall den utländske företagaren bedriver en verksamhet för vilken skattskyldighet förutsätter beslut enligt 2 § tredje stycket ML, s.k. frivillig skattskyldighet.

Vidare bör enligt utredningen rätten till återbetalning inte omfatta sådan mervärdeskatt som inte skulle ha varit avdragsgill för en företagare som är skattskyldig här i landet. Jag delar denna uppfattning. Således bör bestämmelserna om avdragsrätt i 17 och 18 §§ ML och anvisningarna till 17 § i princip äga motsvarande tillämpning i fråga rätten till återbetalning. Den beslutande myndigheten torde dock i de flesta fall komma att sakna närmare underlag för en bedömning av den utländske företagarens verksamhet. Vad som i samband med prövning av avdragsrätten för ingående mervärdeskatt utgör konkreta bedömningar i det enskilda fallet måste därför med nödvändighet i allmänhet ersättas av mer generella bedömningar och antaganden om vad som typiskt sett omfattas av avdragsrätten i verksamheter av likartat slag.

Utredningen har föreslagit vissa begränsningar i övrigt av rätten till återbetalning. Vid förmedling av vara eller tjänst bör enligt utredningen rätt till återbetalning för den mervärdeskatt som belöper på varan eller tjänsten föreligga endast i de fall det kan visas att uppdragsgivaren skulle ha haft rätt till återbetalning om han förvärvat varan eller tjänsten direkt. Jag delar denna uppfattning. Rätten till återbetalning av den mervärdeskatt som kan belöpa på förmedlarens egna kostnader för utförandet av förmedlingstjänsten i övrigt bör naturligtvis prövas enligt de allmänna bestämmelserna.

Enligt utredningen bör inte mervärdeskatt som betalas vid införsel av en vara grunda rätt till återbetalning, om varan förs in i landet för att levereras till en köpare. Jag delar utredningens uppfattning. Om även denna mervärdeskatt omfattades av rätten till återbetalning skulle det medföra att en vara i sådana fall över huvud taget inte belastades med mervärdeskatt.

Rätten till återbetalning bör enbart omfatta debiterad mervärdeskatt. Återbetalning skall därför inte ske för belopp motsvarande avdrag för s.k. fiktiv skatt enligt 17 § åttonde stycket ML.

Utredningen har särskilt behandlat frågan om vid vilken tidpunkt rätten till återbetalning skall uppstå. Utredningen har funnit att övervägande skäl talar för att rätten till återbetalning bör anses uppkomma när den vara eller tjänst som grundar återbetalningsrätten levereras respektive tillhandahålls. Således bör det inte ställas något krav på att betalning skall ha skett, för att återbetalning skall kunna ske. Ett sådant krav skulle enligt utredningen medföra ökade kontrollkrav och därmed ökad administrativ belastning utan att några väsentliga fördelar vinnas. Jag delar denna uppfattning. Av samma skäl bör återbetalningsrätten inte uppkomma vid förskottsbetalningar, dvs. då betalning erlagts innan varan levererats eller tjänsten utförts. Det bör ankomma på sökanden att visa att leverans resp. tillhandahållande har skett.

Rätten att besluta om återbetalning bör ligga hos en enda myndighet. Både informations- och kontrollskäl talar för en sådan ordning. Riksskatteverket meddelar redan nu beslut i fråga om återbetalning av mervärdeskatt enligt 76 a och 76 b §§ ML liksom i fråga om återbetalning av bensinskatt till utländska beskickningar m.fl. Utredningen har för sin del

inte funnit skäl för en annan ordning beträffande återbetalning enligt det nu föreliggande förslaget. Jag delar denna uppfattning.

I 2 a § ML finns ett antal bestämmelser om när ett tillhandahållande skall anses ske genom export. Ett antal av dessa bestämmelser fyller i viss utsträckning samma funktion som det nu föreslagna återbetalningssystemet. Dessa bestämmelser motsvaras dock av bestämmelser i EGs sjätte mervärdeskattedirektiv om skattefrihet vid export eller liknande transaktioner eller om kundens hemland som beskattningsland. Enligt utredningen skulle ett upphävande av dessa svenska exportbestämmelser innebära ett avlägsnande från vad som gäller inom EG. Detta skulle försvåra det fortsatta arbetet med att samordna de svenska bestämmelserna med vad som gäller inom EG. Ett upphävande skulle vidare innebära en ökad administrativ belastning på det föreslagna återbetalningssystemet. Jag delar denna uppfattning. Samtliga exportbestämmelser bör kvarstå oförändrade i avvaktan på den fortsatta översynen av ML.

### 3 Ikraftträdande m.m.

De nya bestämmelserna bör träda i kraft den 1 april 1991. Mervärdeskatteformen och de basbreddningar som sammanhänger med denna träder i kraft den 1 januari 1991. Med hänsyn härtill bör rätten till återbetalning omfatta också sådan mervärdeskatt som hänför sig till förvärv som görs den 1 januari 1991 eller senare.

### 4 Upprättat lagförslag

I enlighet med det anförda har inom finansdepartementet upprättats förslag till  
lag om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare.

### 5 Specialmotivering

I avvaktan på den fortsatta tekniska översynen av lagen om mervärdeskatt (ML) bör de nya bestämmelserna om återbetalning tas upp i en egen författning. I samband med översynen bör de arbetas in i ML.

#### 1 §

Paragrafen anger lagens huvudsakliga innebörd. Om det finns förutsättningar för rätt till återbetalning skall avgöras på grundval av de följande paragraferna.



Med utländsk företagare förstås här endast näringsidkare som saknar sådan anknytning till Sverige som i princip är en förutsättning för inkomst-taxering och därmed skattskyldighet till mervärdeskatt. Av detta följer att den här föreslagna lagen blir tillämplig endast på näringsidkare som inte är bosatta eller stadigvarande vistas här i landet eller – om det är fråga om juridiska personer – har fast driftställe här i landet. För rätt till återbetaling krävs dessutom att sådana näringsidkare inte är skattskyldiga enligt de speciella bestämmelserna i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML. Syftet med dessa avgränsningar är naturligtvis att företagare inte skall ha rätt till såväl avdrag i egenskap av skattskyldiga i Sverige som återbetalning enligt förslaget. Det kan anmärkas, att en svensk näringsidkare med filial utomlands i princip torde ha avdragsrätt enligt ML för filialens eventuella mervärdeskattkostnader (jfr RÅ 1984 I: 27).

Mervärdeskatten skall hänföra sig till näringsverksamhet som bedrivs i utlandet. Det skall alltså vara fråga om skatt för vara eller tjänst som förvärvats eller importerats i näringsverksamheten. Verksamheten skall vara bedriven i utlandet vid tidpunkten för förvärvet eller importen. Mervärdeskatten skall utgöra en egen kostnad i verksamheten, inte ett utlägg för annans verksamhet. Endast den förstnämnda verksamhetens innehavare kan anses som berättigad till återbetalning av skatten. Den sökandes verksamhet skall vara av sådan art att den enligt ML obligatoriskt skulle ha medfört skattskyldighet. Fall motsvarande sådana som kan berättiga till frivilligt inträde för fastighetsägare enligt 2 § tredje stycket ML kan inte föranleda rätt till återbetalning.

Det är nödvändigt men inte tillräckligt att skattepliktiga eller s.k. kvalificerat skattefria varor eller tjänster omsätts i verksamheten. Om detta visserligen är fallet men företagaren skulle ha varit frikallad från skattskyldighet, så har han ingen rätt till återbetalning. Exempelvis kan en utländsk ideell förening i allmänhet inte få rätt till återbetalning eftersom en svensk ideell förening vanligen inte är skattskyldig enligt ML. Här som annars måste den sökande visa att förutsättningarna finns för rätten till återbetalning.

Det avgörande för rätten till återbetalning är bestämmelserna i ML om skattskyldighet. Det saknar i princip betydelse om den utländske företagaren är skattskyldig till mervärdeskatt i sitt hemland.

Som en förutsättning för rätten till återbetalning anges i punkten 3 att mervärdeskatten skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet. Bestämmelsen innebär följande.

I 18 § ML finns bestämmelser om inskränkningar av avdragsrätten för vissa slag av utgifter. Genom bestämmelsen i punkten 3 inskränks återbetalningsrätten i motsvarande mån.

Även andra bestämmelser får betydelse för återbetalningsrätten. Det gäller närmast bestämmelserna om uppdelning av ingående skatt efter skälighetsgrund då en skattskyldig också bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet (jfr anvisningarna till 17 § ML och 18 § tredje stycket ML). Även MLs schablonregler om avdragsrättens omfattning, t.ex. vid hyra av

personbil eller motorcykel, kommer att få tillämpas. I den allmänna motiveringen har vissa tillämpningsfrågor kommenterats.

Prop. 1990/91:72

#### 4 §

##### Första stycket

Förmedlingsverksamhet är skattepliktig enligt ML, oberoende av om den förmedlade varan eller tjänsten är skattepliktig. I fråga om återbetalning bör emellertid även fästas avgörande vid uppdragsgivarens/kundens verksamhet. Annars skulle de grundläggande bestämmelserna i 3 § med lätthet kunna kringgås. Den här föreslagna bestämmelsen innebär att förmedlaren kan få mervärdeskatten återbetald endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till återbetalning om han köpt varan eller tjänsten utan någon förmedling. Om förmedling skett i flera led, skall det nu ställda kravet gälla såväl samtliga led i förmedlingen som den som slutligen förvärvar varan eller tjänsten. Det är den sökande som måste visa att kunden och eventuella mellanled har bedrivit sådan verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet och avdragsrätt. Begreppet förmedlingsverksamhet bör med hänsyn till bestämmelsens syfte tolkas i vid bemärkelse. Bestämmelsen är tillkommen särskilt med tanke på utländska resebyråer.

Som exempel på innebörden av bestämmelsen om förmedlingsverksamhet kan nämnas följande. En utländsk resebyrå, A, köper upp hotellövernattningar och busstransport i Sverige. A blir då debiterad mervärdeskatt. A överlåter sedan sin rätt till B, exempelvis en annan utländsk resebyrå eller en utländsk förening. Denna säljer i sin tur hotellövernattningarna och busstransporten till personer som skall bo på hotellet i Sverige och transporteras med bussen. För att få återbetalning av den erlagda mervärdeskatten måste A visa, att såväl B som B:s kunder uppfyller kraven i 3 §. Om förutsättningarna brister beträffande B, så har A inte någon rätt till återbetalning. Om förutsättningarna i stället brister beträffande någon eller några av B:s kunder, så har A i motsvarande omfattning inte rätt till återbetalning.

##### Andra stycket

Bestämmelsen tar sikte på varor som levereras exempelvis fritt Sverige. Om säljaren skulle få importskatten återbetald skulle detta göra det möjligt för utländska företagare att sälja varor till svenska konsumenter utan någon mervärdeskattebelastning. Någon rätt till återbetalning av skatt bör därför inte finnas i dessa fall. Om däremot en utländsk företagare importerar varor hit t.ex. för utdelning som gratisprover på en mäs sa eller utställning bör mervärdeskatten omfattas av rätten till återbetalning.

##### Tredje stycket

Återbetalningsrätten avser endast skatt som en svensk skattskyldig debitorat, inte s.k. fiktiv skatt enligt 17 § åttonde stycket ML.

## 5 §

I denna paragraf behandlas tidpunkten för återbetalningsrättens inträde. Denna tidpunkt har betydelse för de ansökningsperioder som anges i 7 § och den ansökningstid som anges i 9 §.

Återbetalningsrätten inträder när en vara anses levererad/införd resp. en tjänst anses utförd. Bedömningen bör i princip vara densamma som enligt MLs allmänna bestämmelser. Det saknar därvid betydelse om den utländske företagaren ännu inte har betalat mervärdeskatten till leverantören då han ansöker om återbetalning. I lagtexten anges inte något om återbetalningsrätt vid import av tjänst. Någon återbetalningssituation torde nämligen inte kunna uppstå.

Det är inte alltid lätt att avgöra när en tjänst skall anses utförd. Vid tillämpningen av denna paragraf bör dock beaktas följande. Om det inte framgår av faktura eller jämförlig handling att tjänsten är utförd vid tiden för ansökan, så är den sökande skyldig att visa det på annat sätt (jfr 8 § första stycket punkten 2). Ett beslut om återbetalning måste grunda sig på en helhetsbedömning av om det svenska företaget kan anses ha fullgjort den tjänst för vilken mervärdeskatten söks återbetald. En tjänst bör dock, när det gäller återbetalning av mervärdeskatt, i princip anses utförd till den del det fakturerade beloppet avser förfluten tid. Som exempel kan nämnas en uthyrning som enligt hyreskontraktet skall pågå under flera månader med hyresinbetalningar förskottsvis för kalendermånad. Rätt till återbetalning inträder då efter utgången av resp. kalendermånad.

Den här givna regleringen är visserligen fristående i förhållande till de speciella bestämmelserna i ML om avdragsrättens inträde för skattskyldiga. För byggnads- och anläggningsentreprenader blir resultatet dock likartat. Här uppstår återbetalningsrätten, liksom avdragsrätten, först då den utländske företagaren efter slutbesiktning fått slutfaktura med uppgift om skattens belopp. I det sannolikt ovanliga fallet att en utländsk företagare som inte är skattskyldig här förvärvar avverkningsrätt till skog, så uppstår rätten till återbetalning redan vid förvärvet, detta i motsats till avdragsrätten som inträder i takt med betalningarna.

## 6 §

Återbetalning får ske endast efter ansökan. Av 8 § följer att en ansökan skall vara skriftlig. Enligt den paragrafen skall en ansökan göras på blankett enligt fastställt formulär.

## 7 §

Här anges de perioder en ansökan kan avse. Det har inte funnits någon anledning att bestämma fasta perioder för ansökan om återbetalning. Inom den ram som anges i bestämmelserna – minst tre månader under ett kalenderår och högst ett helt kalenderår – får den sökande själv bestämma periodens längd. Av praktiska skäl bör perioderna dock endast få omfatta hela kalendermånader. En ansökan måste avse förfluten tid.

Om ett mervärdeskattebelopp är hänförligt till en viss period avgörs genom bestämmelserna i 5 §. Den paragrafen reglerar tidpunkten för återbetalningsrättens inträde. Det är tillräckligt att det sökta beloppet hänförs sig till någon av de månader som ansökan anges avse. Om en företagare får en mervärdeskattekostnad först i mars, kan han således i och med utgången av mars ansöka för januari-mars fastän det inte finns något belopp som hänförs sig till januari eller februari.

Om en ansökan inte uppfyller periodkraven, bör den avvisas (jfr specialmotiveringen till 8 §). Den sökande kan dock få en ny ansökan prövad som omfattar samma period som den avvisade ansökningen och den ytterligare tid som behövs för att periodkravet skall vara uppfyllt. Om ansökningsmyndigheten (RSV; jfr 15 §) har fått in flera ansökningar från en sökande, bör dessa betraktas som en helhet vid prövningen av periodkravet i den mån de avser en sammanhängande period. Från formell synpunkt bör alltså en ny ansökan då i allmänhet behandlas som en komplettering av den tidigare ingivna ansökningen under förutsättning att sistnämnda ansökan ännu inte prövats, avvisats eller avskrivits av RSV. Har den nya ansökningen kommit in efter ett sådant beslut av RSV, bör den således inte behandlas som en komplettering i ett pågående ansökningsärende. Om RSV har avvisat en ansökan med stöd av 7 § och beslutet har överklagats, bör inte en ny ansökan kunna föranleda att besvärinstansen ändrar RSVs avvisningsbeslut.

## 8 §

I denna paragraf lämnas föreskrifter om de formkrav som en ansökan skall uppfylla. Den här gjorda regleringen förutsätter att verkställighetsföreskrifter meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (jfr 8 kap. 13 § regeringsformen).

En ansökan skall vara avfattad på blankett enligt fastställt formulär. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer skall fastställa formuläret. Formuläret bör utformas med beaktande av följande. I sin ansökan bör den sökande ange tid och plats för förvärvet samt förvärvets art. Ansökningen bör vidare innehålla en försäkran om att den sökande under den period som ansökningen avser har bedrivit sådan verksamhet som avses i 3 § och inte har bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet här i landet. I ansökningen bör också tas med uppgifter om senast gjord ansökan och om betalningsmottagare i Sverige (jfr 11 §). Av verkställighetsföreskrifter bör framgå att vidimerad kopia av faktura normalt skall bifogas ansökan men att den som prövar en ansökan om återbetalning om det finns särskilda skäl kan begära in en faktura i original. Fakturan bör i sådana fall förses med påskrift om beslutad återbetalning och naturligtvis återsändas i samband med beslutet. Någon form av aktuellt offentligt verksamhetsbevis bör i allmänhet vara fogat till en ansökan. Av beviset bör kunna utläsas verksamhetens beskaffenhet under den period ansökningen avser.

Frågan om handläggningen av en bristfällig ansökan får avgöras enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer. Brister i en ansökan bör – med

hänsyn till svårigheterna för en svensk myndighet att utreda utländska förhållanden — i allmänhet botas av den sökande själv. Eventuella verkställighetsföreskrifter om exempelvis företeende av faktura i original betingas främst av kontrollskäl, inte av att fakturan i sig utgör ett medel för att visa mervärdeskattkostnaden. I specialmotiveringen till 7§ har behandlats frågan om avvisning av ansökan som inte uppfyller periodicitetskraven i lagrummet. Dessa krav är också betingade av administrativa och hanteringsmässiga skäl.

Slutligen bör dock framhållas att gränsdragningen mellan avvisnings- och avslagsbeslut i många fall kommer att sakna praktisk betydelse. Det beror bl.a. på de omfattande möjligheter till omprövning som anges i 12§.

## 9 §

En ansökan skall ha kommit in till beslutsmyndigheten senast sex månader från utgången av det kalenderår som den avser. Beslutsmyndighet är RSV (jfr 15§). Vilket kalenderår en ansökan skall anses avse avgörs enligt bestämmelserna i 5§. Där regleras tidpunkten för återbetalningsrättens inträde.

## 10 §

Minimibeloppen avser inte det yrkade beloppet utan det återbetalningsbelopp som skulle ha beslutats, om inte denna bestämmelse lagt hinder i vägen. Det saknar således betydelse om det i en ansökan har yrkats ett belopp som överstiger minimibeloppet. En ansökningshandling som avser en tidrymd över ett kalenderårsskifte skall handläggas som två skilda ansökningar. Därav följer att ansökningsbeloppet skall delas upp på de båda kalenderåren vid exempelvis prövningen enligt denna paragraf.

Om minimigränsen underskrids, så skall ansökan lämnas utan bifall. Av specialmotiveringen till 12§ första stycket framgår att nytillkomna fakturabelopp kan innebära att minimigränsen uppnås och att avslagsbeslutet då omprövas.

## 11 §

Utbetalningen skall ske till betalningsmottagare i Sverige. Den sökande skall ange sådan mottagare i ansökan. Som framgår av specialmotiveringen till 8§ bör ansökningsformuläret vara utformat så att uppgift om betalningsmottagare i Sverige är obligatorisk.

## 12 §

Det är angeläget att förfarandet vid återbetalning utformas så att det är enkelt att tillämpa och därmed ställer så små krav som möjligt på resurser. I likhet med vad som beslutats på skatteområdet i övrigt bör det finnas goda möjligheter att få till stånd en omprövning och ändring av meddelade beslut utan att domstolsväsendet belastas (enligt 15§ kammarrätten).

Domstolsprövning bör så långt möjligt komma i fråga endast när den sökande och RSV är oense i sak. Möjligheterna regleras genom 27 § förvaltningslagen (1986:223) och därutöver av den här föreslagna paragrafen.

En annan fråga är möjligheterna för det allmänna att till nackdel för den enskilde ompröva tidigare meddelade beslut om återbetalning. Behovet av sådan omprövning har delvis andra utgångspunkter än den nyss angivna och är mer begränsat. Möjligheterna till detta slag av omprövning bör – liksom i annan kompensationslagstiftning – vara väsentligt mindre. Frågan regleras genom den föreslagna 13 §.

#### Första stycket

Möjligheter till omprövning finns redan enligt 27 § förvaltningslagen. För det fall en ansökan om återbetalning har avvisats eller avslagits bör det emellertid finnas en särskild bestämmelse om omprövning, delvis efter förebild från 33 § ML och 4 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324). Bestämmelsen bör innehålla följande. På begäran av en sökande skall ett beslut omprövas, om beslutet inneburit att en ansökan om återbetalning inte helt har bifallits, dvs. ansökan har helt eller delvis avvisats eller helt eller delvis lämnats utan bifall. Omprövningen skall göras av RSV (jfr 15 §). Någon beloppsgräns föreslås inte. Det finns inte någon möjlighet att avvisa en begäran med hänvisning till att frågan tidigare har omprövats. En företagares begäran om ändring till sin nackdel bör inte kunna föranleda en prövning enligt denna paragraf. I stället kan en sådan begäran föranleda att RSV självmant prövar om det tidigare beslutet skall ändras enligt 13 § första stycket och – om utbetalning har hunnit göras – betalningsskyldighet åläggas företagaren.

Den nu behandlade regleringen är emellertid inte tillräcklig. Det bör nämligen även finnas möjligheter för en företagare att få återbetalat mervärdeskatt som han har underlåtit att ta upp i en tidigare gjord ansökan för vilken beslut om återbetalning redan meddelats. Möjligheterna till återbetalning i detta fall regleras genom andra meningen. Den innebär följande.

En ansökan om återbetalning skall i det här avsedda fallet behandlas som en ansökan om omprövning av det tidigare beslutet. Detta innebär att det nya mervärdeskattbeloppet skall vara hänförligt till den period som omfattas av beslutet. Att någon omprövning inte kan göras när något beslut inte har meddelats förefaller självklart. I en situation kan en omprövning ändå aktualiseras. Detta gäller i följande fall. En ansökan om återbetalning avser t.ex. perioden mars-juli. Sedan RSV har meddelat beslut i fråga om återbetalningen begär den sökande återbetalning av mervärdeskatt som hänför sig till januari och februari. Denna begäran bör behandlas som en ansökan om omprövning av det tidigare beslutet så att det även kommer att omfatta januari och februari. Detta förefaller naturligt mot bakgrund av att någon särskild ansökan inte finns för januari och februari och att den gjorda ansökningen därför kan ses som en ansökan för tiden från årets ingång. Någon särskild föreskrift i detta avseende har inte ansetts nödvändig. När det gäller fakturabelopp som hänför sig till tiden efter juli måste

företagaren på grund av periodkraven i 7 § avvakta till i vart fall utgången av oktober.

Bestämmelserna i 10 § om minimibelopp skall givetvis tillämpas på det samlade återbetalningsbeloppet, dvs. på summan av beloppet i det beslut som omprövas och det ytterligare belopp som följer av omprövningsbeslutet.

#### Andra stycket

Genom den här föreslagna bestämmelsen slås fast att möjligheten till omprövning inte kan gälla en fråga som domstol avgjort. Bestämmelsen är utformad i överensstämmelse med 33 § tredje stycket ML och 4 kap. 8 § taxeringslagen.

Av allmänna principer följer att omprövning inte heller skall ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning (litis pendens). Liksom i ML och taxeringslagen torde det inte behöva anges särskilt (jfr prop. 1989/90: 74 s. 403).

#### Tredje stycket

Av naturliga skäl måste i många fall en ansökan om omprövning kunna ges in efter den frist som enligt 9 § gäller för vanliga ansökningar om återbetalning. I motsats till vad som föreskrivs för omprövning enligt ML och taxeringslagen föreslås här en bestämmelse med en bestämd tidsgräns. Detta beror på svårigheterna för en svensk myndighet att pröva omständigheter som är hänförliga till utländska förhållanden.

### 13 §

#### Första stycket

Paragrafen innehåller förutsättningarna för att dels ändra ett återbetalningsbeslut till den enskildes nackdel, dels – om utbetalning hunnit göras – besluta om skyldighet för den enskilde att betala tillbaka det belopp som han fått. Såväl ändringsbeslut som beslut om betalningsskyldigheten meddelas av RSV (jfr 15 §). Om utbetalning gjorts med högre belopp än det som anges i beslutet om återbetalning, så avgörs skyldigheten att betala tillbaka i stället av allmänna regler om återgång av betalning som erlagts av misstag (condictio indebiti). En skyldighet att betala tillbaka kan i en del fall framstå som uppenbart oskälig med hänsyn till omständigheterna. I sådana fall kommer kammarkollegiet, eller vid belopp överstigande 50 000 kr. regeringen, att kunna besluta om eftergift med stöd av 15 § avskrivningskungörelsen (1965:921). Omständigheter som bör kunna berättiga till eftergift är inte bara sjukdom och andra personliga omständigheter hos den som uppburit medlen utan även felaktig handläggning hos den beslutande myndigheten (jfr JO 1976/77 s. 280).

Det bör framhållas att med uttrycket ”oriktig uppgift” i lagförslaget avses inte endast att en lämnad uppgift i sig är felaktig utan också att

uppgiften är ofullständig. Som framgår av lagtexten krävs att den oriktiga uppgiften resp. förbiseendet lett till att återbetalning medgetts med för högt belopp.

Stycket motsvarar 16 § lagen (1982:691) om skatt på vissa kassetband och 10 § förordningen (1982:798) om kompensation i vissa fall för kostnader på grund av kassettskatt. Motsvarigheter finns även i 6 § lagen (1990:582) om koldioxidskatt och 8 § lagen (1990:587) om svavelskatt. Angående förhållandet till omprövning enligt den föreslagna 12 § hänvisas till specialmotiveringen till den paragrafen.

#### Andra stycket

Bestämmelsen ger möjlighet att kvitta en fordran som avser betalningsskyldighet enligt första stycket mot belopp som den sökande är berättigad till enligt en annan ansökan, men ännu inte fått utbetalade. Beslut om kvittning meddelas av RSV (jfr 15 §). Om beslutet om betalningsskyldighet skulle ändras till den sökandes förmån, så bör kvittningsbeslutet anses som förfallet i motsvarande omfattning. Det innehållna beloppet skall då betalas ut i denna del.

#### 14 §

Motsvarande bestämmelser finns i de lagar som anges i specialmotiveringen till 13 § första stycket. Med hänsyn till den särskilda bestämmelsen i 12 § om betalningsmottagare har tidsfristen uttryckligen knutits till tidpunkten för utbetalning.

#### 15 §

Besvärinstans i förhållande till RSV är kammarrätten i Stockholm. Ett beslut av RSV om avräkning enligt 13 § andra stycket får överklagas endast i samband med att ett beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket överklagas eller särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet som sådant är felaktigt. Ett separat överklagande av ett avräkningsbeslut kan således tas upp till prövning endast till den del det vilar på andra omständigheter än beslutet om betalningsskyldigheten som sådant. Det kan gälla exempelvis att avräkningsbeslutet skiljer sig från beslutet om betalningsskyldighet eller att det sistnämnda beslutet gäller någon annan person än den klagande. En annan ordning än den här föreslagna skulle innebära att samma sak prövades två gånger. Som anmärkts i specialmotiveringen till 13 § andra stycket, så skall ett avräkningsbeslut förfalla i motsvarande omfattning som beslutet om betalningsskyldighet ändras till vederbörandes förmån. Denna verkan skall inträda vare sig företagaren framställt något yrkande om ändring av beslutet om avräkning eller inte.

#### 16 §

Beslut om betalningsskyldighet enligt 13 § första stycket meddelas av RSV (jfr 15 §). Beslut av en förvaltningsmyndighet får verkställas enligt utsök-



ningsbalken (UB) endast om det särskilt föreskrivs (3 kap. 1 § första stycket 6 UB). Genom bestämmelsen i 16 § kan alltså RSVs beslut verkställas enligt UB. Här aktuella mål om utsökning skall handläggas som enskilda mål (jfr 1 kap. 6 § UB), om inget annat föreskrivs i lag. En sådan föreskrift synes inte vara påkallad.

Om RSVs beslut har vunnit laga kraft får det verkställas enligt vad som gäller för lagakraftvunnen dom. Har RSVs beslut inte vunnit laga kraft gäller i huvudsak följande. Beslutet får inte verkställas om den betalningskyldige nedsätter pengar eller ställer pant eller annan säkerhet enligt bestämmelser i 3 kap. 6 § UB. Utmätt egendom får inte säljas utan samtycke från den betalningskyldige förrän beslutet vunnit laga kraft. Försäljning får dock ske utan samtycke, om det gäller lös egendom som hastigt faller i värde eller fordrar alltför kostsam vård (8 kap. 4 § första och andra styckena UB). Medel som har flutit in till kronofogdemyndigheten skall betalas ut till staten utan att staten behöver ställa säkerhet (jfr 13 kap. 14 § och 2 kap. 27 § UB).

## 17 §

Paragrafen är en ansvarsbestämmelse som utformats i nära överensstämmelse med 83 § vägtrafikskattelagen (1988: 327) och 17 § lagen (1982: 691) om skatt på vissa kassetband. Bestämmelsen är tillämplig endast om gärningen inte är belagd med strängare straff i brottsbalken. Vad som närmast kommer i fråga är bestämmelserna om bedrägeri och grovt bedrägeri i 9 kap. 1 och 3 §§ brottsbalken. 15 kap. 10 § brottsbalken om osann eller vårdslös försäkran blir också tillämplig, eftersom uppgifterna i en ansökan enligt 8 § andra stycket skall lämnas på heder och samvete.

Något ansvar enligt skattebrottslagen (1971: 69) kommer inte i fråga. Den som ansöker om återbetalning gör det nämligen inte i egenskap av skattskyldig. Det är, lagtekniskt sett, i stället fråga om en ansökan att i egenskap av icke skattskyldig få kompensation för mervärdeskattekostnader. Motsvarande bedömning synes ha gjorts vid tillkomsten av den numera upphävda kungörelsen (1974: 113) om kompensation för mervärdeskatt på bostadsbyggande (jfr prop. 1974: 25 s. 11).

Vad som skall förstås med "oriktig uppgift" har behandlats i specialmotiveringen till 13 § första stycket. En skillnad mellan den bestämmelsen och bestämmelsen här är att den oriktiga uppgiften enligt straffbestämmelsen skall vara lämnad uppsåtligt eller av grov oaktsamhet.

Liksom i de inledningsvis angivna båda ansvarsbestämmelserna är det tillräckligt att den oriktiga uppgiften är ägnad att leda till att skatten återbetalas med ett för högt belopp. Det krävs således inte att något beslut om återbetalning alls meddelas eller att ett beslut kommit att innehålla ett för högt belopp..

## 6 Hemställan

Prop. 1990/91: 72

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta förslaget till lag om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare.

## 7 Beslut

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

# Sammanställning av remissyttranden över utredningens om teknisk översyn av mervärdeskattelagen delbetänkande Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (SOU 1990: 67)

Prop. 1990/91: 72  
Bilaga 1

## REMISSINSTANSERNA

Yttrande har lämnats av kommerskollegium, riksskatteverket, kammarrätten i Jönköping, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Svenska Handelskammarförbundet, Sveriges Advokatsamfund, Industriförbundet, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF och Scandinavian Airlines System SAS.

## REMISSUTFALLET

Remissinstanserna har i huvudsak tillstyrkt eller lämnat utredningens förslag utan erinran. De särskilda synpunkter som har lämnats hänför sig i allmänhet till enskilda detaljer i förslaget.

*Riksskatteverket* anser att frågor om återbetalning av mervärdeskatt enligt förslaget inte bör prövas av riksskatteverket utan av en skattemyndighet. Riksskatteverket bör också ges rätt att bestämma vilken skattemyndighet.

*Kammarrätten i Jönköping* anser att 1 § i utredningens lagförslag bör omformuleras för att därmed uppnå ökad tydlighet.

*Föreningen auktoriserade revisorer FAR* anser att utredningens förslag att ansökan om återbetalning skall åtföljas av faktura i original bör omprövas. Enligt FAR talar bl.a. internkontrollskäl för att i betryggande ordning vidimerade kopior bör kunna godtas.

*Svenska Handelskammarförbundet* anser att de beloppsgränser som finns i förslaget inte får avvika från de belopp som är gängse inom EG. Förbundet anser dessutom att reglerna enligt lagtexten skall gälla retroaktivt fr.o.m. den 1 januari 1991.

*Sveriges advokatsamfund* har i princip en positiv inställning till utredningens förslag. Samfundet anser dock att den eftersträlvade konkurrensneutraliteten skulle uppnås på ett bättre och enklare sätt om utländska företagare efter ansökan beviljades frivilligt inträde som skattskyldiga i mervärdeskattesystemet. Ifrågavarande utländska företagare bör enligt samfundet omfattas av de regler som gäller för sådana utländska företagare som är skattskyldiga till mervärdeskatt här i landet trots att någon inkomstbeskattning inte skall ske. En sådan ordning skulle enligt samfundet eliminera behovet av särskilda förfaranderegler och åstadkomma en nödvändig samordning av administrationen avseende utländska företagare.

I fråga om utredningens förslag i övrigt anser samfundet att författningstexten bör förtydligas på vissa punkter. Enligt samfundet bör vidare inte alltför stora krav i bevishänseende ställas på den utländske företagaren.

Samfundet anser också att rätten till återbetalning av konkurrensskäl bör omfatta belopp motsvarande s.k. fiktiv skatt och att återbetalning bör medges vid förskottsbetalningar.

*Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* anser att i förslaget till lagtext bör införas en bestämmelse som innebär att återbetalning skall göras inom sex månader efter det att en korrekt ansökan kommit in. Förbundet anser vidare att en redovisningskonsult bör kunna utses till ställföreträdare i de fall en sådan kan erfordras.

*SAS* har anfört att det föreslagna återbetalningssystemet är otillräckligt för att hantera den mervärdeskatt som kan komma att utgå vid utländska flygbolags införsel av luftfartyg till Sverige.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1990-11-27

**Närvarande:** f.d. regeringsrådet Eskil Hellner, justitierådet Fredrik Sterzel, regeringsrådet Björn Sjöberg.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 22 november 1990 har regeringen på hemställan av statsrådet Åsbrink beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till lag om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare.

Förslaget har inför lagrådet föredragits av departementssekreteraren Torbjörn Boström.

*Lagrådet lämnar förslaget utan crinran.*

