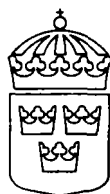


Regeringens proposition 1994/95:202



Mervärdesskatten på omsättning av begagnade varor, m.m.

Prop.
1994/95:202

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 6 april 1995

Mona Sahlin

Göran Persson
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen lämnas förslag till nya regler för mervärdesbeskattningen av handeln med begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Förslagen utgör en anpassning till regler som nyligen antagits inom EG. Samtidigt föreslås att reglerna i mervärdesskattelagen om rätt till avdrag för fiktiv skatt skall slopas. Vidare föreslås att EG-anpassade regler om beskattning av viss resebyråverksamhet arbetas in i mervärdesskattelagen.

I propositionen lämnas vidare förslag till undantag från mervärdesskatt i följande fall.

Skattefrihet föreslås för omsättning av vissa tjänster till en företagare i annat EU-land om denne skulle haft rätt till återbetalning av skatten. De tjänster som avses är värdering av och arbete på lös egendom samt vissa transporttjänster och tjänster som tillhandahålls som ett led i sådana transporttjänster.

Skattefrihet föreslås även för omsättning av vissa posttjänster.

Skattefrihet föreslås slutligen för viss omsättning av varor som transporteras till internationella organisationer och diplomater i andra EU-länder. Vidare skall en internationell organisation eller diplomat som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt vid förvärv av vissa varor i Sverige också kunna förvärva motsvarande varor från andra EU-länder utan skatt.

Härutöver föreslås ändringar av i huvudsak administrativ och teknisk natur.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1995. De särskilda bestämmelserna för resebyråverksamhet skall dock tillämpas först från och med den 1 januari 1996. Bestämmelserna om skattefrihet för vissa tjänsteomsättningar till utländska företagare och för omsättning av vissa posttjänster samt för omsättningar till och förvärv av internationella organisationer och diplomter bör dock tillämpas redan för tid från och med den 1 januari 1995.

1 Förslag till riksdagsbeslut	5
2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	5
3 Ärendet och dess beredning	28
4 Beskattningen av begagnade varor m.m.	29
4.1 Bakgrund	29
4.2 De svenska bestämmelserna om fiktiv skatt m.m.	30
4.3 EG:s regler för beskattning av begagnade varor m.m.	32
4.3.1 Inledning	32
4.3.2 Allmänt om beskattning av säljarens vinstmarginal	33
4.3.3 Definitioner	34
4.3.4 Beskattningsunderlag och skattesatser	36
- normal marginalbeskattning	36
- förenklad marginalbeskattning	36
- offentliga auktioner	37
- valmöjlighet beträffande beskattningsunderlag och skattesatser	38
4.3.5 Avdragsrätten	39
4.3.6 Särskilt om begagnade transportmedel	39
4.3.7 Administrativa föreskrifter	40
- allmänt	40
- särskilt om offentliga auktioner	41
4.3.8 Övergångsbestämmelser avseende handeln mellan medlemsländerna	41
4.4 Nytt system för beskattning av begagnade varor m.m.	42
4.5 Beskattning av konstverk m.m.	44
4.6 Definitioner	45
4.7 Beskattningsunderlag och skattesatser	48
- normal marginalbeskattning	48
- förenklad marginalbeskattning	49
- offentliga auktioner	51
- valmöjlighet beträffande beskattningsunderlag och skattesatser	52
4.8 Avdragsrätten	53
4.9 Särskilt om begagnade transportmedel	54
4.10 Särskilt om vissa samlarföremål	56
4.11 Administrativa föreskrifter	57
4.12 Särskilda bestämmelser avseende handeln med andra EG-länder	57
4.13 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	58
5 Beskattningen av viss resebyråverksamhet	61
5.1 Inledning	61
5.2 Resebyråverksamhet och mervärdesskattelagen	61
5.3 EG:s regler för beskattning av resebyråverksamhet	62
5.4 Nytt system för beskattning av resebyråverksamhet	64
5.5 Införandetidpunkt	66

6	Undantag för omsättning av vissa tjänster till utländska företagare	67
7	Undantag för omsättning av vissa posttjänster	68
8	Undantag för omsättning till och förvärv av internationella organisationer, diplomater m.fl.	70
9	Ikraftträdande av förslagen i avsnitt 6-8	72
10	Statsfinansiella effekter	72
11	Författningskommentar	73
Bilaga 1	Förteckning över remissinstanser	90
Bilaga 2	Lagradsremissens lagförslag	91
Bilaga 3	Lagrådets yttrande	107
Bilaga 4	Förteckning över åberopade EG-direktiv m.m.	112
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 april 1995		113
Rättsdatablad		114

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

2 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 8 kap. 12 och 18 §§ samt 11 kap. 7 § skall upphöra att gälla, *dels* att 3 kap. 11, 23, 30 a och 30 d §§, 5 kap. 11 §, 7 kap. 1 och 2 §§, 8 kap. 2, 5, 7, 9 och 16 e §§, 10 kap. 2, 6–8, 11 och 12 §§, 13 kap. 16 § samt 14 kap. 3 och 17 §§ och 19 kap. 13 § samt rubriken närmast före 3 kap. 30 a § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 1 kap. 2 a och 2 b §§ samt 3 kap. 30 f och 30 g §§, av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya kapitel 9 a, 9 b och 10 a av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 a §

Skattskyldighet föreligger inte för en upphovsman eller dennes dödsbo för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och

2. beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt understiger 300 000 kronor.

2 b §

På begäran av den som enligt 2 a § inte är skattskyldig skall skattemyndigheten besluta att skattskyldighet skall föreligga oavsett beskattningsunderlagens storlek. Skattemyndighetens beslut gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

3 kap.

11 §

Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning *och, där så anges, införsel:* Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning:

1. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1,4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

2. omsättning och införsel av sådana alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag, vilka ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo och vilka inte utgör fotografiska verk,

3. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,

4. tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,

5. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

6. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

7. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

8. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

2. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,

3. tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,

4. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

5. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

6. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

7. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

23 §¹

Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster:

¹ Senaste lydelse 1994:1798.

1. sedlar och mynt som är *eller har varit* gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt *präglade 1967* eller *senare* som omsätts efter sitt metallvärde,

2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,

3. modersmjölk, blod eller organ från människor,

4. flygbensin och flygfotogen,

5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,

6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats,

7. *frimärken, dock inte när de omsätts eller förs in i landet i särskilda förpackningar som är avsedda för butiksförsäljning, och*

8. guld som levereras till Sveriges riksbank.

1. sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte *samlarföremål* eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde,

6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats, *och*

7. guld som levereras till Sveriges riksbank.

Undantag för viss omsättning till andra EG-länder

Vissa undantag för omsättning till och förvärv från andra EG-länder

30 a §²

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

1. köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor, *eller*

2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson.

1. köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor,

2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson,

3. *köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet, eller*

² Senaste lydelse 1994:1798.

4. köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket 1 från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

30 d §³

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska företagare om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

Från skatteplikt undantas även gemenskapsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning skulle föreligga enligt 10 kap. 6 och 7 §§.

I 10 a kap. finns särskilda bestämmelser om undantag från skatteplikt för viss omsättning till utländsk företagare.

30 f §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i 9 a kap.

Skattefriheten enligt första stycket gäller endast under förutsättning att den utländske återförsäljaren utfärdat en faktura eller jämförlig handling som innehåller uppgift om att beskattning skett i enlighet med vad som anges i första stycket.

³ Senaste lydelse 1994:1798.

30 g §

Från skatteplikt undantas omsättning av transporttjänster och därtill anslutna tjänster som ett postbefordringsföretag som bedriver sådan postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) tillhandahåller ett utländskt postbefordringsföretag i samband med distribution inom landet av inkommande brev eller paket för detta företags räkning.

5 kap.

11 §⁴

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–8 §§ anses som omsättning utomlands då det är fråga om:

1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

2 a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till utlandet, 2 a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG,

2 b. transport eller annan tjänst inom landet som avser varor som en speditör eller fraktförare tillhandahåller en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varan,

3. alla tjänster som avser varor utom uthyrning, om varorna förts in i landet endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet till en plats utanför EG,

4. reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort,

5. upplåtelse för trafik av bro eller tunnel mellan Sverige och ett annat land, och

6. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EG antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 9 §.

7 kap.

1 §⁵

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

⁴ Senaste lydelse 1994:1798.

⁵ Senaste lydelse 1994:1798.

Skatten tas ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

- a) vatten från vattenverk,
- b) spritdrycker, vin och starköl som tillhandahålls av det detaljhandelsbolag som avses i 15 § andra stycket lagen (1977:293) om handel med drycker, och
- c) tobaksvaror.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

- | | |
|---|---|
| 1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet, | |
| 2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse, och | 2. personbefordran utom sådan befordran där resemomentet är av underordnad betydelse, |
| 3. transport i skidliftar. | 3. transport i skidliftar, |
| | 4. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och |
| | 5. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§. |

2 §⁶

Vid omsättning som anges i 3 och 4 §§ beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i det i nämnda paragrafer angivna värdet. Beskattningsunderlaget utgörs av detta värde minskat med

- 1. 20 procent när skattesatsen enligt 1 § är 25 procent,
- 2. 17,36 procent när skattesatsen är 21 procent, och
- 3. 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent.

Vid omsättning som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-4 utgörs dock beskattningsunderlaget av det i 3 § angivna värdet utan sådan minskning som anges i första stycket.

I 9 a kap. finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i vissa fall av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

I 9 b kap. finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i viss resebyråverksamhet.

⁶ Senaste lydelse 1994:1798.

8 kap.
2 §⁷

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänförs sig till ersättning för

1. förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats,

2. förvärv inom landet av varor, om överlåtelsen av varorna är skattepliktig men överlåtaren ändå inte är skattskyldig för överlåtelsen,

3. förvärv inom landet av tillgångar från någon som inte är skattskyldig för överlåtelsen, om överlåtelsen annars skulle ha varit skattepliktig men undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 §.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänförs sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket, eller

2. import till landet.

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänförs sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

5 §

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 - 19 §§.

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 och 19 §§.

7 §

Om ingen är skattskyldig för utgående skatt för den omsättning genom vilken ett förvärv av varor har gjorts, uppgår den ingående skatten

1. vid andra förvärv än sådana som anges i 2 och 3: till 20 procent av ersättningen,

2. vid förvärv av sådana varor för vilka skattesatsen är den som anges i 7 kap. 1 § andra stycket: till 17,36 procent av ersättningen, och

Vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

⁷ Senaste lydelse 1994:1798.

3. vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4: till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

9 §⁸

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,
2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370),
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § tredje stycket, eller
4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

*19 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 §
finns ytterligare begränsningar av
rätten till avdrag för ingående
skatt.*

16 e §⁹

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas, om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. eller återföring av skatt enligt 9 kap. 5 §.

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas, om en förändring i användandet av en investeringsvara föranleder uttagsbeskattning enligt 2 kap. eller återföring av skatt enligt 9 kap. 5 eller 6 §.

Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas, om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10.

Om avdrag som gjorts för ingående skatt skall jämkas till följd av ändrad användning skall avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena under hela året.

*9 a kap. Särskilt om begagnade
varor, konstverk, samlarföremål
och antikviteter*

Tillämpningsområde

1 §

Detta kapitel tillämpas vid en

⁸ Senaste lydelse 1994:1798.

⁹ Senaste lydelse 1994:1798.

skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en näringsidkare,

2. en näringsidkare som skall redovisa mervärdesskatt enligt detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

4. en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en näringsidkare i ett annat EG-land om näringsidkarens omsättning understiger gränsen för redovisningsskyldighet i det landet och den förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos honom.

2 §

Om en skattskyldig återförsäljare begär det skall skattemyndigheten besluta att återförsäljaren skall tillämpa detta kapitel vid försäljning av

1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Ett beslut enligt första stycket gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

3 §

Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en skattskyldig återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av bestämmelserna i detta kapitel.

Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel

4 §

Med *b e g a g n a d e v a r - o r* avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av

1. fastigheter enligt 1 kap. 11 §,
2. konstverk, samlarföremål eller antikviteter,

3. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller

4. oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

5 §

Med *k o n s t v e r k* förstås

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nummer 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

2. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och

3. handvävda tapisserier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de utförts för hand efter upphovsmannens original i högst åtta exemplar.

6 §

Med s a m l a r f ö r e m å l för-
står

1. frimärken och beläggnings-
stämplar, frankeringsstämplar, för-
stadagsbrev samt kuvert, brevkort,
kortbrev och liknande försedda
med frimärke, under förutsättning
att de är makulerade eller, om de
är omakulerade, inte gångbara och
inte avsedda som lagligt betal-
ningsmedel, allt enligt KN-nummer
9704 00 00, och

2. samlingar och samlarföremål
av zoologiskt, botaniskt, mineralo-
giskt, anatomiskt, historiskt, arke-
ologiskt, paleontologiskt, etnogra-
fiskt eller numismatiskt intresse,
allt enligt KN-nummer 9705 00 00.

7 §

Med a n t i k v i t e t e r förstår
varor som är mer än 100 år gamla
och som inte är konstverk eller
samlarföremål.

8 §

Med s k a t t s k y l d i g
å t e r f ö r s ä l j a r e förstår en
skattskyldig person som inom ra-
men för sin ekonomiska verksamhet
förvärvar eller importerar begag-
nade varor, konstverk, samlarföre-
mål eller antikviteter i syfte att
sälja dem vidare.

Första stycket gäller även om
den skattskyldiga personen handlar
för en annan persons räkning inom
ramen för ett avtal enligt vilket
provision skall betalas vid köp eller
försäljning.

Beskattningsunderlag

9 §

Vid sådan omsättning av begag-
nade varor, konstverk, samlarföre-
mål och antikviteter som avses i 1
eller 2 § utgörs beskattningsunder-

laget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänförs sig till vinstmarginalen.

Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris, om inte annat följer av 11 §.

Har en näringsidkare själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter skall som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänförs sig till importen.

10 §

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan får skillnaden räknas av mot vinst som uppkommit vid försäljning av andra varor endast i det fall som avses i 11 §.

Beskattningsunderlag vid förenklad marginalbeskattning

11 §

När flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen för sådana varor under redovisningsperioden enligt 13 kap., om inte annat följer av tredje stycket.

Om inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör den huvudsakliga delen av en återförsäljares inköp eller försäljningar under redovisningsperioden, får även andra omsättningar som avses i 1 eller 2 § ingå i beskattningsunderlag enligt första stycket.

Första och andra styckena gäller i fråga om motorfordon endast om de förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

12 §

Om värdet av inköp av varor som avses i 11 § under en redo-

visningsperiod överstiger värdet av försäljningar av sådana varor under perioden, får det överskjutande beloppet läggas till värdet av inköpen under en efterföljande period, om beskattningsunderlaget bestäms enligt 11 § första eller andra stycket.

Ingående skatt

13 §

Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en skattskyldig återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt detta kapitel får en skattskyldig återförsäljare inte göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

14 §

Om en skattskyldig återförsäljare har valt att enligt 3 § tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning som annars skulle ha omfattats av detta kapitel, skall den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom.

Räkenskaper**15 §**

*Den som redovisar mervärdes-
skatt både enligt de allmänna be-
stämmelserna i denna lag och
enligt detta kapitel är skyldig att i
sina räkenskaper särskilja de trans-
aktioner som hänför sig till om-
sättning som beskattas enligt detta
kapitel.*

Faktura**16 §**

*När detta kapitel tillämpas vid
beskattning av en omsättning, får
skattens belopp eller underlag för
beräkning av beloppet inte anges i
faktura.*

Övriga bestämmelser**17 §**

*Att en omsättning av en vara i
vissa fall anses som en omsättning
utomlands föreskrivs i 5 kap. 9 §.*

18 §

*Bestämmelserna i 3 kap. 30 a §
första stycket samt 5 kap. 2 §
första stycket 4, andra och tredje
styckena tillämpas inte på omsätt-
ning som beskattas enligt detta
kapitel.*

19 §

*Vid omsättning till annat EG-
land av ett sådant transportmedel
som avses i 1 kap. 13 a § tillämpas
inte detta kapitel.*

**9 b kap. Särskilt om viss resebyrå-
verksamhet****1 §**

*Detta kapitel tillämpas vid sådan
omsättning av resor som en rese-
byrå tillhandahåller resenärer, om
resebyrån som ett led i den omsätt-
ningen förvärvar varor och tjänster*

från andra näringsidkare eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vid resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär skall anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Med resebyrå avses även researrangör.

2 §

Vid omsättning av en resetjänst utgörs beskattningsunderlaget av resebyråns marginal.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt till godo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget skall resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

3 §

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§.

4 §

Omsättning av resetjänsten omfattas av 5 kap. 8 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, skall resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 6. Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 6 endast för

*den del av omsättningen av rese-
tjänsten som avser varor och tjän-
ster tillhandahållna utanför EG.*

5 §

*Om mervärdesskatt skall redovi-
sas enligt bestämmelserna i detta
kapitel, får resebyrån underlåta att
redovisa skattens belopp eller
underlag för beräkning av beloppet
i fakturan eller en jämförlig hand-
ling.*

*Om köparen av resetjänsten är
en näringsidkare erinras dock om
vad som i de allmänna bestäm-
melserna i denna lag föreskrivs om
en fakturas innehåll för rätten till
avdrag för eller återbetalning av
ingående skatt.*

6 §

*Om resenären är en näringsid-
kare vars verksamhet medför rätt
till avdrag för eller återbetalning
av ingående skatt, får resebyrån i
stället tillämpa de allmänna be-
stämmelserna i denna lag på en
sådan omsättning som omfattas av
detta kapitel.*

10 kap.

2 §¹⁰

En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en
uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt
avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten
endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han
förvärvat varan eller tjänsten direkt.

Ingående skatt som avser förvärv eller import av en vara ger inte rätt
till återbetalning, om varan förvärvas eller förs in för att inom landet
levereras till en köpare.

*Ingående skatt som avses i 8
kap. 2 § första stycket 2 och 3 ger
inte rätt till återbetalning.*

*I 9 b kap. 3 § finns ytterligare
begränsningar av rätten till åter-
betalning av ingående skatt.*

¹⁰ Senaste lydelse 1994:1798.

6 §¹¹

Utländska beskickningar, lönade konsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,

2. inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,

3. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,

3. *motorfordon samt tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,*

4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor och motorfordon som anges i 1-3,

5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren, *och*

5. *teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,*

6. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi skall tas ut.

6. *sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi skall tas ut, och*

7. alkohol- och tobaksvaror.

7 §

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och lönade konsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

1. radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,

2. kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,

3. hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,

4. skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,

5. möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,

6. tillbehör eller utrustning till sådana varor som anges i 1-5 *eller till motorfordon,*

6. *motorfordon samt tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges i 1-5,*

7. tjänster på sådana varor som anges i 1-6 eller på motorfordon,

¹¹ Senaste lydelse 1994:1798.

8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor som anges i 3, och

9. sådana bränslen som avses i 6 § 6.

8. tjänster på en fastighet i samband med inmontering av sådana varor som anges i 3,

9. sådana bränslen som avses i 6 § 6, och

10. alkohol- och tobaksvaror.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådana förvärv som anges i första stycket, om Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

8 §

Ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ger inte rätt till någon återbetalning enligt 5–7 §§.

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1–8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura eller jämförlig handling uppgår till minst 1 000 kronor.

11 §¹²

Den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 8, 30 a §, 30 c § eller 30 e §.

Rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § samt 23 § 1, gäller endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten inte bedriver verksamhet inom EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG.

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 8, 30 a §, 30 c § eller 30 e §.

Rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § samt 23 § 1, gäller endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG.

¹² Senaste lydelse 1994:1798.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till tjänster som skall anses omsatta i ett annat EG-land. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 22 § eller 30 e §.

I 10 a kap. finns ytterligare bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt.

12 §¹³

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 1, 2 eller 4, 30 c § eller 30 e §.

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna utomlands utan att han kan visa att varorna under en tid av fem år före förvärvet innehafits endast av skattskyldiga eller av andra återbetalningsberättigade än honom själv. Om varorna omsätts efter en redovisningsperiod då avdrag gjorts, skall den återbetalningsberättigade återföra den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 13 kap. 27 §.

Andra stycket gäller

1. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina men som inte omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 12 §,

2. naturpärlor samt naturliga och syntetiska ädelstenar,

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

4. andra vapen än sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973:1176),

5. alster av bildkonst,

¹³ Senaste lydelse 1994:1798.

- 6. konstalster av glas, porslin
eller annan keramik,
- 7. möbler, och
- 8. fartyg eller luftfartyg.

10 a kap. Undantag för viss omsättning till utländsk företagare.

1 §

Från skatteplikt undantas omsättning till en utländsk företagare som är registrerad till mervärdes-skatt i ett annat EG-land, om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av skatten med anledning av omsättningen skulle ha förelegat och omsättningen utgör

1. värdering av varor som är lös egendom,

2. arbete på, däri inbegripet kontroll eller analys av, varor som avses i 1 dock inte sådant arbetsbeting som avses i 2 kap. 1 § första stycket 2,

3. en transporttjänst som avser en varutransport som utförs här i landet, om varutransporten har ett direkt samband med en varutransport till eller från ett annat EG-land, eller

4. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som utförs här i landet och som tillhandahålls som ett led i en sådan transporttjänst som avses i 3.

2 §

En omsättning som avses i 1 § medför rätt till återbetalning av sådan ingående skatt som hänförs sig till omsättningen.

3 §

För att en omsättning enligt 1 § första stycket 1 och 2 skall undantas från beskattning krävs att säljaren kan visa upp ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den utländske företagarens hemland utvisande den utländske företagarens registreringsnummer till mervärdesskatt

och att han där bedriver verksamhet som medför skyldighet att betala mervärdesskatt.

4 §

För att en omsättning enligt 1 § första stycket 3 och 4 skall undantas från beskattning krävs att säljaren kan visa upp en förklaring från den utländske företagaren om att dennes verksamhet är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land och att förutsättningarna för återbetalning av skatten enligt 10 kap. 1-4 §§ av skatten skulle ha förelegat. Säljaren skall även kunna dokumentera att fråga är om en sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 3 och 4.

5 §

En faktura eller jämförlig handling skall i fall som avses i 1 § utöver vad som anges i 11 kap. 5 § innehålla uppgift om den utländske företagarens registreringsnummer till mervärdesskatt och om att omsättningen görs under de förutsättningar som anges i 1 §.

13 kap.

16 §¹⁴

Om inget annat följer av 17-23 §§, skall ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken	Om inget annat följer av 17-23 §§ eller av 9 a kap. 14 §, skall ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken
---	--

1. den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller importen, eller

2. den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

¹⁴ Senaste lydelse 1994:1798.

14 kap.

3 §¹⁵

En skattskyldig som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering skall redovisa skatten i en särskild deklaration. Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor och som inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 eller 5, eller omsätter varor enligt 3 kap. 30 a §, skall dock redovisa skatten i en sådan särskild självdeklaration som anges i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Är den skattskyldige inte skyldig att lämna särskild självdeklaration skall han redovisa skatten i särskild deklaration.

En skattskyldig som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering skall redovisa skatten i en särskild deklaration. Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor skall dock redovisa skatten i en sådan särskild självdeklaration som anges i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Skyldighet att lämna särskild deklaration föreligger dock alltid

1. för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 eller 5,

2. för den som omsätter varor enligt 3 kap. 30 a §,

3. för den som inte är skyldig att lämna särskild självdeklaration, eller

4. om det finns särskilda skäl och skattemyndigheten beslutat att den skattskyldige skall redovisa skatten i en särskild deklaration även om han enligt första stycket skall redovisa skatten i en särskild självdeklaration.

17 §

En deklarationsskyldig skall i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörandet av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklarationerna och för beskattningen. Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända.

Om skyldighet att föra räkenskaper finns särskilda bestämmelser.

¹⁵ Senaste lydelse 1994:1798.

För den som redovisar skatt enligt de särskilda bestämmelserna i 9 a kap. finns ytterligare bestämmelser om underlaget för redovisningen i 9 a kap. 15 §.

19 kap.

13 §

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 10, 11 eller 12 § och inte registreras enligt 14 kap. 1 § skall ändå registreras, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § skall alltid registreras.

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och inte skall lämna särskild deklaration enligt 14 kap. 3 § skall ändå lämna sådan deklaration, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § skall alltid lämna särskild deklaration.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.
 2. Bestämmelserna i 9 b kap. tillämpas dock inte i fråga om rese-tjänster som omsätts före den 1 januari 1996.
 3. Äldre bestämmelser skall tillämpas på omsättning av varor som omfattas av bestämmelserna i 9 a kap. i de fall rätt till avdrag för skatt som hänförs sig till förvärvet eller importen av varorna inträtt före ikraftträdandet.
 4. Vid omsättning efter ikraftträdandet av en vara som före ikraftträdandet förvärvats genom en omsättning som varit undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 1 eller 7, får en skattskyldig återförsäljare tillämpa bestämmelserna i 9 a kap. oavsett de inskränkningar som följer av 1 §. Kan återförsäljaren inte visa varans inköpspris skall detta anses ha varit 50 procent av priset vid försäljning efter ikraftträdandet.
 5. Bestämmelserna i 3 kap. 30 a och 30 d §§ samt 10 kap. 6 och 7 §§ i sin nya lydelse liksom bestämmelserna i den nya paragrafen 30 g och i det nya kapitlet 10 a tillämpas dock för tid från och med den 1 januari 1995.

Sveriges medlemskap i EU har ställt krav på anpassning av den svenska mervärdesbeskattningen till EG:s mervärdesskatteregler. Ändringar i detta avseende har gjorts genom lagstiftning den 1 januari 1995 (jfr prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798). Ändringarna bygger på de förslag som Utredningen (Fi 1991:09) om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna lämnade i sitt slutbetänkande (SOU 1994:88).

De svenska reglerna om rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt saknar motsvarighet i EG:s mervärdesskatteregler. Under våren 1994 antogs inom EG nya regler för beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (rådets direktiv 94/5/EG). De nya reglerna skulle ha införts av EU:s medlemsländer senast den 1 januari 1995. Av tidsskäl kunde emellertid inte de ändringar som dessa regler föranleder i den svenska mervärdesskattelagen utarbetas så att de kunde träda i kraft samtidigt med övriga lagförslag (jfr prop. 1994/95:57 s. 75).

Av samma skäl lämnades inte något förslag avseende den särskilda beskattningsprincip som krävs enligt EG-reglerna för omsättning i resebyråverksamhet och som föreslagits av utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna. Dessa regler bygger delvis på samma principer som gäller för omsättning av begagnade varor m.m. Frågan om lagstiftning med anledning av EG:s bestämmelser inom dessa områden bör därför lämpligen hanteras samtidigt.

Inom Finansdepartementet har under hösten 1994 utarbetats en promemoria med förslag till ändringar i mervärdesskattelagen när det gäller beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Promemorian, som har remissbehandlats, finns tillgänglig i lagstiftningsärendet. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*. En sammanställning av remissyttrandena har upprättats inom Finansdepartementet och finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi 95/92).

Förslaget rörande resebyråverksamheten har remissbehandlats. En sammanställning av remissyttrandena har gjorts inom Finansdepartementet och finns tillgänglig i det lagstiftningsärende (dnr 2328/94) som ligger till grund för prop. 1994/95:57.

EG:s regelverk för beskattningsordningen som nu införts i den svenska mervärdesskattelagen är av komplicerad karaktär. Då reglerna tillämpats av medlemsländerna har olika tekniska problem uppkommit. För att avhjälpa dessa problem beslutas kontinuerligt inom EU om förenklingar och förbättringar. Således har rådet beslutat om skattefrihet för omsättning av vissa tjänster till en företagare i annat EU-land om denne ändå skulle haft rätt till återbetalning av skatten. De tjänster som avses är värdering av och arbete på lös egendom, transporttjänster som anses omsatta i Sverige men som har direkt samband med varutransporter inom EU samt lastning, lossning och andra tjänster som utförs inom landet och som avser sådana transporttjänster. I propositionen föreslås att en motsvarande skattefrihet införs i ML.

I propositionen lämnas även förslag om skattefrihet för vissa omsättningar till eller förvärv som görs av internationella organisationer och diplomater. Ändringarna beror på att EG antagit sekundärrätt på området och på att den tidigare skattefriheten genom ett importförfarande inte längre kan tillämpas vid införsel från andra EU-länder.

Slutligen föreslås skattefrihet för omsättning av vissa posttjänster samt görs vissa andra ändringar av i huvudsak teknisk och administrativ natur.

Under ärendets beredning i nu nämnda avseenden har diskussioner förts med företrädare för Riksskatteverket. Beträffande frågan om den föreslagna skattefriheten för vissa omsättningar till utländska företagare har diskussioner även förts med Sveriges Industriförbund.

Regeringen beslutade den 16 mars 1995 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 2*. Lagrådets yttrande över förslaget finns i *bilaga 3*. Lagrådet har föreslagit vissa sakliga ändringar till vilka regeringen återkommer i det följande. Lagrådets granskning har vidare lett till vissa redaktionella ändringar. Regeringen har följt Lagrådets förslag i dessa delar.

De övriga ändringar i mervärdesskattelagen som föreslås i propositionen avser vissa tekniska förändringar till följd av det svenska medlemskapet i EU. Ändringsförslagen har tillkommit efter det att regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över lagförslaget i *bilaga 2*. En lagrådsgranskning även i dessa delar skulle fördröja avsländet av propositionen så att det inte vore möjligt att åstadkomma en avslutad riksdagsbehandling under våren. En fördröjning skulle kunna medföra avsevärt men bl.a. med hänsyn till de konkurrenssnedvridande effekter som utformningen av den nuvarande lagen medför. Yttrande från Lagrådet bör därför inte inhämtas över lagförslagets övriga delar.

Regeringen avser nu att ta upp frågan om lagstiftning med anledning av promemorian om beskattning av omsättning av begagnade varor m.m. och det förslag rörande beskattning av omsättning i resebyråverksamhet som utredningen (Fi 1991:09) lämnat samt de övriga frågor som redogjorts för i detta avsnitt.

Hänvisningarna i det följande till bestämmelser i EG:s direktiv avser, om inte annat anges, direktiv 77/388/EEG, i fortsättningen kallat det sjätte direktivet, i den lydelse direktivet har efter antagandet av direktiv 94/5/EG.

En förteckning över åberopade EG-direktiv m.m. finns i *bilaga 4*.

4 Beskattningen av begagnade varor m.m.

4.1 Bakgrund

En beskattning enligt mervärdesskatteprincipen bygger på att skatt skall tas ut i varje led i en produktions- och distributionskedja och att den av en företagare i ett led debiterade mervärdesskatten skall vara avdragsgill hos nästa företagare i kedjan. Först när en vara eller tjänst tillhandahålls

någon som inte är skattskyldig till mervärdesskatt, och som därför inte har rätt att göra avdrag för den av leverantören debiterade mervärdesskatten (dvs. till vad som i fortsättningen kallas en konsument) uppkommer en reell skattebelastning. Om konsumenten på nytt för ut varan i den kommersiella handeln, t.ex. genom att sälja den till en företagare som handlar med varor, är varan belastad med mervärdesskatt till den del varans värde inte har konsumerats. När varan på nytt säljs skall säljaren redovisa mervärdesskatt på hela försäljningspriset. Om inga särskilda föreskrifter medför annat kommer varan därefter att delvis ha beskattats dubbelt; mervärdesskatt har tagits ut dels på värdet av varan vid den ursprungliga försäljningen till konsument, dels på den del av försäljningspriset vid den andra försäljningen till konsument som motsvarar vad handlararen betalat till den ursprunglige konsumenten vid inköpet från denne. Om mervärdesskatt vid den andra försäljningen till konsument i stället tas ut på säljarens marginal uppkommer inte någon dubbel beskattning.

Ett regelverk som är utformat på detta sätt missgynnar de företagare som yrkesmässigt handlar med varor som de köper från konsumenter i förhållande till konsumenters köp och försäljningar direkt med varandra.

Den dubbla beskattningen kan undvikas på i huvudsak två olika sätt. Den yrkesmässige säljaren kan medges avdrag för en beräknad – fiktiv – mervärdesskatt bestämd med ledning av gällande skattesats och inköpspriset, när inköpet sker från någon som inte är skattskyldig till mervärdesskatt. Det andra sättet innebär att säljaren inte har rätt till något avdrag för ingående mervärdesskatt men får redovisa utgående skatt endast på sin egen marginal, dvs. på skillnaden mellan vad han betalat vid inköpet och priset vid den efterföljande försäljningen.

I Sverige uppmärksammades problemet med den dubbla beskattningen redan när mervärdesskatten infördes år 1969 men åtgärder vidtogs då endast i fråga om de kanske mest betydelsefulla begagnade varorna, nämligen de begagnade personbilarna. Den lösning som då valdes var att göra begagnade personbilar skattefria. Först många år senare infördes mer generella regler om beskattningen av begagnade varor. Man valde då systemet med avdrag för fiktiv ingående skatt.

När EG nu antagit gemensamma regler för beskattningen av begagnade varor m.m. har det andra systemet valts – den som yrkesmässigt handlar med begagnade varor m.m. får under vissa förutsättningar betala mervärdesskatt endast på sin vinstmarginal.

4.2 De svenska bestämmelserna om fiktiv skatt m.m.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen (ML) om rätt till avdrag för fiktiv mervärdesskatt tillämpas i princip på alla begagnade varor, inräknat konstverk, samlarföremål och antikviteter. Bestämmelserna innebär följande.

Den grundläggande bestämmelsen om köparens avdragsrätt finns i 8 kap. 3 § första stycket ML. Enligt denna bestämmelse får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel i verksamheten. Ingående skatt definieras i 2 §. Av intresse i detta sammanhang är bestämmelserna i 2 § första stycket 2 och 3. Där anges att ingående skatt är skatt som hänför sig till ersättning för *dels* förvärv inom landet av varor, om överlåtelsen av varorna är skattepliktig men överlåtaren ändå inte är skattskyldig för överlåtelsen, *dels* förvärv inom landet av tillgångar från någon som inte är skattskyldig för överlåtelsen, om överlåtelsen annars skulle ha varit skattepliktig men undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 §.

Det första fallet omfattar konsumenter. Deras försäljningar av varor är skattepliktiga enligt 3 kap. 1 § och omfattas i allmänhet inte av något undantag i 3 kap. (utom när det gäller konsumenters – liksom f.ö. företagens – försäljningar av vissa slag av varor, se 3 kap. 23 § 1 och 7 som undantar vissa sedlar, mynt och frimärken). Däremot är en konsument inte skattskyldig för sin försäljning eftersom denna inte görs i en yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap.

Det andra fallet avser undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 24 §, nämligen överlåtelse i vissa fall av andra tillgångar än omsättningstillgångar. Enligt nämnda bestämmelse undantas överlåtelse av sådana tillgångar från skatteplikt om den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor och tjänster som tillförts tillgången. Vidare gäller undantag från skatteplikten om den överlåtna tillgången har överförs från en verksamhet till en annan och denna överföring har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 3.

Enligt 8 kap. 12 § ML får avdrag för fiktiv skatt inte göras vid förvärv av varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid förvärvet av varan understiger 175 procent av metallvärdet. Avdrag får inte heller göras vid förvärv av skrot, avfall eller någon liknande vara som innehåller guld, silver eller platina.

I 10 kap. ML finns bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt. Sådan rätt har bl.a. företagare som omsätter varor eller tjänster genom export. Skälet till att bestämmelser om återbetalning behövs i dessa fall är att någon skattskyldighet inte föreligger vid omsättning genom export (jfr 1 kap. 1 och 2 §§) och att därför inte heller någon rätt till avdrag för ingående skatt finns. I 10 kap. 12 § andra och tredje styckena föreskrivs att rätten till återbetalning inte omfattar förvärv av bl.a. vissa varor av ädelmetall, konstverk, fartyg och luftfartyg.

Särskilda bestämmelser har också meddelats om storleken av den ingående fiktiva skatten (8 kap. 7 §), om hur den ingående skatten skall styrkas (8 kap. 18 §), om skyldighet för säljaren att lämna vissa uppgifter (11 kap. 7 §), om ordningen för återföring av skatt (13 kap. 27 §) och om ansökan om återbetalning av ingående skatt (19 kap. 11-13 §§).

Genom det undantag från skatteplikt för omsättning av fastigheter som finns i 3 kap. 2 § ML uppnås bl.a. att några kumulativa skatteeffekter normalt inte uppkommer då fastigheter som innehafts av en konsument säljs till en skattskyldig köpare för vidareförsäljning.

I det sjätte direktivet har tagits in särskilda regler som kan användas vid beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter på auktion. Med anledning därav bör nämnas bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML. Den innebär bl.a. att en vara som säljs på auktion normalt anses omsatt av såväl auktionsförrättaren som dennes huvudman. Auktionsförrättaren behandlas därför i mervärdesskattehanseende på samma sätt som en återförsäljare.

4.3 EG:s regler för beskattning av begagnade varor m.m.

4.3.1 Inledning

Den grundläggande rättsakten om mervärdesskatt inom EG är det sjätte mervärdesskattedirektivet, antaget år 1977. Direktivet har från början inte innehållit några särskilda regler om beskattningen av begagnade varor av olika slag. Enligt den numera upphävda artikel 32 skulle rådet, på förslag från kommissionen, före den 31 december 1977 besluta om gemensamma regler för beskattning av begagnade varor, konstverk, antikviteter och samlarföremål. Det är emellertid först genom rådets direktiv 94/5/EG som det i sjätte direktivet har införts regler om beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Även om det sjätte direktivet före 1994 års ändring saknade särskilda bestämmelser om begagnade varor fanns det vissa bestämmelser, som kunde ha betydelse även för sådana varor. Artikel 4.3 tillåter att en enstaka omsättning av varor beskattas, dvs. omsättning som görs av i övrigt icke skattskyldiga personer. Artikel 5.4 c medger att överföring av varor (nya och begagnade) enligt ett avtal som innebär att kommission skall betalas behandlas som omsättning av varor. Enligt artikel 12.3 a får medlemsstaterna tillämpa reducerade skattesatser på omsättning av vissa angivna slag av varor. I artikel 13 B c finns en bestämmelse om undantag från skatteplikt för varor som använts endast i en verksamhet som inte medför skattskyldighet (motsvarar 3 kap. 24 § första stycket 1 ML). Slutligen har medlemsstaterna också möjlighet att från beskattning undanta omsättning av guld för annat ändamål än industriell användning.

De nya bestämmelser som förts in i det sjätte direktivet genom 1994 års ändringar innebär i korthet att beskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter hos en skattskyldig återförsäljare av sådana varor skall grundas endast på säljarens vinstmarginal. Detta system skall i princip tillämpas på varor av angivna slag som säljaren förvärvat från privatpersoner eller andra personer som inte haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid sina förvärv av varorna. Förvärven kan ske i vilket medlemsland som helst.

Vinstmarginalen kan bestämmas antingen separat för varje vara eller för samtliga varor som sålts under en redovisningsperiod. Vid tillämpning av dessa bestämmelser om marginalbeskattning får den skattskyldige återförsäljaren inte göra något avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varor som omfattas av marginalbeskattningen. Särskilda bestämmelser gäller bl.a. vid transaktioner mellan medlemsländerna och vid export. Vidare finns särskilda regler om beskattningsunderlaget vid försäljning av begagnade varor m.m. vid offentlig auktion. Direktivet innehåller därutöver omfattande övergångsregler.

Direktivets bestämmelser är i huvudsak tvingande i den meningen att medlemsländerna är skyldiga att i sin interna lagstiftning ha bestämmelser, vars innehåll överensstämmer med direktivets. På flera punkter är direktivets bestämmelser fakultativa, dvs. medlemsländerna ges möjlighet att själva besluta om de vill införa vissa bestämmelser i sin nationella lagstiftning.

Medlemsländerna skall senast den 1 januari 1995 ha anpassat sin nationella lagstiftning till bestämmelserna i direktivet.

4.3.2 Allmänt om beskattning av säljarens vinstmarginal

De särskilda bestämmelserna om beskattning av säljarens vinstmarginal finns i artikel 26a B. Enligt artikel 26a B.1 skall en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter beskattas enligt det särskilda system för beskattning av återförsäljarens marginal som artikeln innehåller.

I artikel 26a B.2 anges tillämpningsområdet för vinstmarginalbeskattningen. Den omfattar endast varor av de angivna slagen som tillhandahållits den skattskyldige återförsäljaren inom landet eller i ett annat EG-land. Vidare skall varorna ha tillhandahållits honom av

- en person som inte är näringsidkare (t.ex. en privatperson),
- en annan näringsidkare, om dennes omsättning är undantagen från beskattning enligt artikel 13 B c (dvs. omsättningen avser varor som används i en verksamhet utan att rätt till avdrag för ingående skatt föreligger, antingen för att verksamheten är skattebefriad eller för att avdragsförbud enligt artikel 17.6 gäller för varorna),
- en annan näringsidkare, om dennes omsättning är undantagen från beskattning enligt artikel 24 (som innehåller föreskrifter om undantag för små företag) och omsättningen avser anläggningstillgångar, eller
- en annan näringsidkare om även dennes omsättning omfattas av vinstmarginalbeskattningen.

Enligt artikel 26a B.4 första stycket skall medlemsländerna tillåta att en skattskyldig återförsäljare som så önskar får tillämpa bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen även i andra fall än sådana som avses i artikel 26a B.2. Denna valmöjlighet gäller vid omsättning av:

- konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv importerat,
- konstverk som tillhandahållits återförsäljaren av dess upphovsman eller dennes dödsbo, eller
- konstverk som tillhandahållits återförsäljaren av en annan näringsidkare som inte är en skattskyldig återförsäljare om tillhandahållandet beskattas med en reducerad skattesats enligt artikel 12.3 c.

Medlemsländerna skall fastställa närmare regler angående skattskyldiga återförsäljares rätt att frivilligt använda sig av det särskilda systemet. En återförsäljare som väljer att frivilligt gå in i systemet skall utnyttja detta under en tid av minst två kalenderår.

En skattskyldig återförsäljare som använder sig av de särskilda bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen skall ha möjlighet att för vilken omsättning som helst avstå från att tillämpa detta och i stället tillämpa det normala systemet (artikel 26a B.11). Ett sådant avstående kan utnyttjas både för omsättningar som obligatoriskt omfattas av det särskilda systemet och för omsättningar som kan omfattas av det systemet efter ansökan av återförsäljaren.

En skattskyldig återförsäljares omsättning som sker enligt artikel 15, dvs. genom export, skall undantas från tillämpning av det särskilda systemet. Liksom beträffande omsättningar som beskattas enligt det normala systemet skall någon skatt således inte utgå vid export.

4.3.3 Definitioner

I artikel 26a A och i bilaga I till sjätte direktivet definieras vad som vid tillämpning av bestämmelserna i artikeln skall förstås med

- konstverk,
- samlarföremål,
- antikviteter,
- begagnade varor,
- skattskyldig återförsäljare,
- auktionsförrättare, och
- uppdragsgivare för auktionsförrättare.

Med *konstverk* avses

1. tavlor, collage och liknande dekorativa målningar och teckningar, som är utförda helt för hand av konstnären, med undantag för planritningar, andra ritningar samt teckningar för arkitektoniskt, ingenjörstekniskt, industriellt, kommersiellt, topografiskt eller liknande ändamål, föremål dekorerade för hand, teaterkulisser, ateljéfonder o.d. målade på textilvävnad (KN-nummer 9701),

2. konstgrafiska originalblad, avtryck och litografier, tryckta i begränsat antal direkt i svartvitt eller färg från en eller flera tryckformar som konstnären framställt helt för hand, oavsett vilken teknik och vilket material som använts, dock med undantag för mekaniska eller fotomekaniska förfaranden (KN-nummer 9702 00 00),

3. originalskulpturer oavsett materialet, under förutsättning att de är helt utförda av konstnären; avgjutningar vars utförande är begränsat till åtta stycken och övervakat av konstnären eller hans efterföljande rätt-sinnehavare (KN-nummer 9703 00 00), i undantagsfall som fastställs av medlemsstaterna får detta antal utökas för skulpturer som utförts före den 1 januari 1989,

4. handvävda tapisserier (KN-nummer 5805 00 00) och väggbonader (KN-nummer 6304 00 00) handgjorda efter originalritningar av konstnären, under förutsättning att det finns högst åtta exemplar av varje,

5. unika exemplar av föremål i keramik helt utförda av konstnären och signerade av honom,

6. emaljer på koppar, utförda helt för hand, begränsade till åtta nummerade exemplar signerade av konstnären eller verkstaden, med undantag för smycken samt guld- och silverföremål,

7. fotografier tagna av konstnären, tryckta av honom eller under hans tillsyn, signerade och nummerade samt begränsade till 30 exemplar, oavsett storlek och underlag.

Medlemsländerna har möjlighet att inte betrakta föremål som anges i 5–7 som konstverk.

Med *samlarföremål* avses

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadsbrev, kuvert, brevkort, kortbrev o.d. försedda med frimärke, makulerade, eller om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel (KN-nummer 9704 00 00),

2. samlingar och föremål för samlingar av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse (KN-nummer 9705 00 00).

Med *antikviteter* avses föremål, andra än konstverk och samlarföremål, med en ålder överstigande 100 år (KN-nummer 9706 00 00).

Med *begagnade varor* avses lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag av ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition.

Med *skattskyldig återförsäljare* avses en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet köper eller förvärvar för sitt företag, eller importerar i syfte att sälja vidare, begagnade varor eller konstverk, samlarföremål eller antikviteter vare sig denna skattskyldiga person handlar i eget namn eller för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning.

Med *auktionsförrättare* avses varje skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet erbjuder varor till försäljning vid en offentlig auktion i syfte att överlåta dem till högstbjudande.

Med *uppdragsgivare till auktionsförrättare* förstås varje person som överlämnar varor till en auktionsförrättare som ett led i ett avtal enligt vilket provision skall betalas på följande villkor:

- auktionsförrättaren erbjuder varorna till försäljning i eget namn men för uppdragsgivarens räkning,
- auktionsförrättaren överlåter varorna i eget namn men för uppdragsgivarens räkning till den högstbjudande vid den offentliga auktionen.

4.3.4 Beskattningsunderlag och skattesatser

Normal marginalbeskattning

De särskilda reglerna om beskattning av skattskyldiga återförsäljares vinstmarginal innebär att beskattningsvärdet vid en omsättning skall motsvara vinstmarginalen hos återförsäljaren, utom mervärdesskatt som hänförs till marginalen. Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan återförsäljarens försäljningspris och inköpspris för de aktuella varorna.

Med *försäljningspris* avses hela den ersättning som återförsäljaren har erhållit eller kommer att erhålla från köparen eller från en tredje part. Häri skall inräknas bidrag som har ett direkt samband med transaktionen, skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor. Vidare skall ingå bikostnader såsom t.ex. provisions-, emballage-, frakt- och försäkringskostnader som återförsäljaren tar ut av kunden. I försäljningspriset skall dock inte inräknas sådana belopp som anges i artikel 11 A.3 (dvs. prisnedsättningar, rabatter och ersättning för utlägg som säljaren haft för köparens räkning).

Med *inköpspris* avses motsvarande ersättning som nu angetts, som leverantören har erhållit eller skall erhålla av den skattskyldiga återförsäljaren.

Om en skattskyldig återförsäljare väljer att frivilligt gå in i systemet enligt artikel 26a B.4 skall beskattningsvärdet bestämmas på samma sätt som enligt det obligatoriska systemet. Vid omsättning av varor som återförsäljaren själv importerat skall inköpspriset motsvara beskattningsunderlaget vid import bestämt enligt artikel 11 B, inklusive den mervärdesskatt som erlagts eller skall erläggas i anledning av importen.

Förenklad marginalbeskattning

Direktivet ger möjlighet för medlemsländerna att tillämpa ett förenklat system för skatteuppbörden. Sådana regler kan, efter konsultationer med EG:s mervärdesskattekommitté enligt artikel 29, införas för vissa transaktioner eller för vissa skattskyldiga återförsäljare. Det förenklade systemet innebär att beskattningsunderlaget avseende omsättningar som omfattas av vinstmarginalbeskattningen bestäms för varje redovisningsperiod. I sådana fall skall beskattningsunderlaget motsvara den totala vinstmarginalen minskad med den mervärdesskatt som hänförs till marginalen.

Den totala vinstmarginalen skall utgöras av skillnaden mellan

- det sammanlagda värdet av omsättningar under redovisningsperioden av varor som beskattas enligt de särskilda bestämmelserna för beskattning av vinstmarginalen; detta värde skall motsvara det sammanlagda försäljningspriset bestämt på sätt anges ovan, och
- det sammanlagda värdet av inköp av varor som återförsäljaren gör under perioden; detta värde skall motsvara det sammanlagda inköpspriset bestämt på sätt anges ovan.

Medlemsländerna skall se till att de skattskyldiga som berörs varken uppnår fördelar som de inte är berättigade till eller lider oberättigade förluster.

Offentliga auktioner

Enligt det sjätte direktivet kan bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen vid försäljning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter tillämpas även då varorna säljs på offentlig auktion. I artikel 26a C ges dock medlemsländerna möjlighet att, med vissa avvikelser från de särskilda reglerna som gäller för skattskyldiga återförsäljare, införa särskilda regler för fastställande av beskattningsunderlaget vid försäljning på offentlig auktion. Bestämmelserna gäller omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som en auktionsförrättare säljer i eget namn men för annans räkning. Försäljningen skall ske enligt avtal om ersättning i form av provision. Enligt definitionen av auktionsförrättare (se avsnitt 4.3.3) skall denne vara en näringsidkare.

Reglerna gäller endast om uppdragsgivaren har en viss status, nämligen om denne är

- en person som inte är näringsidkare,
- en näringsidkare, om dennes omsättning av varan är undantagen från beskattning enligt artikel 13 B c (gäller varor som används i en verksamhet men där inte medför rätt till avdrag för ingående skatt, antingen för att verksamheten är skattebefriad eller för att avdragsförbud enligt artikel 17.6 gäller för omsättning av varorna),
- en annan näringsidkare, om dennes omsättning av varan är undantagen från beskattning enligt artikel 24 (som avser undantag för små företag) såvitt gäller kapitaltillgångar, eller
- en skattskyldig återförsäljare, om dennes omsättning beskattas enligt bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen.

Beskattningsunderlaget vid försäljning på offentlig auktion skall motsvara det belopp som faktureras kunden av auktionsförrättaren, minskat med:

- det belopp som auktionsförrättaren skall utge eller har utgett till uppdragsgivaren, och
- skatten i anledning av försäljningen vid auktionen.

Det belopp som auktionsförrättaren har betalat eller skall betala till uppdragsgivaren utgörs av skillnaden mellan det klubbade priset för varan vid auktionen och den provision som auktionsförrättaren erhållit eller skall erhålla från uppdragsgivaren enligt kontraktet mellan dem.

Vad som utgör beskattningsunderlag är alltså i princip den ersättning som auktionsförrättaren erhåller från uppdragsgivaren.

Valmöjlighet beträffande beskattningsunderlag och skattesatser

Enligt artiklarna 11 A.4, 11 B.6, 12.3 c och 12.5 ges medlemsländerna rätt att under vissa omständigheter föreskriva att beskattningsunderlaget skall utgöra endast en andel av det normala beskattningsunderlaget eller att en reducerad skattesats skall tillämpas på viss import eller omsättning.

Enligt artikel 11 B.6 får medlemsländer, som den 1 januari 1993 inte utnyttjade möjligheten att tillämpa en eller två reducerade skattesatser, föreskriva att beskattningsunderlaget vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter (men inte begagnade varor) skall utgöra endast en andel av det beskattningsunderlag som annars skall bestämmas, dock inte en mindre andel än att mervärdesskatten uppgår till minst 5 procent av detta senare beskattningsunderlag.

Om ett medlemsland väljer att bestämma beskattningsunderlaget på detta sätt får man också – enligt artikel 11 A.4 – föreskriva att en motsvarande regel skall gälla vid omsättning av ett konstverk, när detta omsätts

- av upphovsmannen eller dennes dödsbo eller
- vid ett enstaka tillfälle av en näringsidkare som inte är en skattskyldig återförsäljare, om denne själv har importerat konstverket eller om detta tillhandahållits åt honom av upphovsmannen eller dennes dödsbo eller om han haft rätt till avdrag för hela den ingående mervärdesskatt som hänfört sig till förvärvet av konstverket.

Enligt artikel 12.3 c ges medlemsländer, som i enlighet med artikel 12.3.a i det sjätte direktivet tillämpar en eller flera reducerade skattesatser, möjlighet att låta en av dessa omfatta även import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Om denna möjlighet utnyttjas får man också föreskriva att den reducerade skattesatsen skall gälla vid sådan omsättning av konstverk som avses i artikel 11 A.4.

Enligt artikel 12.5 skall samma skattesats gälla vid import av vissa varor och vid omsättning inom landet av samma varor. Detta gäller dock inte då ett medlemsland utnyttjar möjligheten att tillämpa reducerad skattesats vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter. Det är därför möjligt att ta ut reducerad skatt vid import av sådana varor och full skatt vid omsättning av varorna inom landet.

Enligt artikel 26a B.6 får en skattskyldig person inte göra avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor från en skattskyldig återförsäljare, om dennes omsättning av varorna omfattas av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen.

En skattskyldig återförsäljare vars omsättning av varor omfattas av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen har enligt artikel 26a B.7 inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till sådana varor när det är fråga om

- konstverk, samlarföremål och antikviteter som han själv har importerat,
- konstverk som tillhandahålls honom av upphovsmannen eller dennes dödsbo, eller
- konstverk som tillhandahålls honom av en näringsidkare som inte är en skattskyldig återförsäljare.

Några särskilda begränsningar av avdragsrätten i övrigt gäller inte. En skattskyldig återförsäljare har därför rätt till avdrag för annan ingående skatt i verksamheten, t.ex. sådan som avser reparationer och förbättringar av varor som omfattas av systemet för beskattning av vinstmarginalen.

Om en skattskyldig återförsäljare utnyttjar möjligheten att tillämpa de vanliga skattebestämmelserna på omsättning av begagnade varor m.m. har han rätt till avdrag för ingående skatt enligt vad som sägs i artikel 26a B.11. Om omsättningen avser

- konstverk, samlarföremål eller antikviteter som han importerat själv får han göra avdrag för den skatt som hänför sig till importen av varorna,
- konstverk som förvärvats från upphovsmannen eller dennes dödsbo eller från en näringsidkare som inte är en skattskyldig återförsäljare får han göra avdrag för den skatt som hänför sig till förvärvet.

Denna rätt till avdrag inträder vid den tidpunkt då skattskyldigheten inträder för återförsäljarens omsättning av varorna.

4.3.6 Särskilt om begagnade transportmedel

I princip gäller enligt det sjätte direktivet att mervärdesbeskattningen skall ske i konsumtionslandet. Detta uppnås genom att transaktioner, där säljaren och köparen finns i olika medlemsländer, beskattas i köparens land och inte i säljarens. Särskilda regler gäller dock i vissa fall då köparen är en icke skattskyldig person (beskattningen sker då vanligen i förvärvslandet).

För nya transportmedel (motordrivna marktransportmedel samt fartyg och luftfartyg) skall mervärdesskatten alltid tas ut i det land till vilket det nya transportmedlet förs för att användas permanent. För begagnade transportmedel gäller de allmänna reglerna för varuhandeln, vilket innebär att en privatpersons inköp normalt beskattas i förvärvslandet. Till

kategorin nya transportmedel räknas emellertid även fordon av olika slag som endast använts i mindre omfattning (artikel 28a.2 b).

I artikel 26a D anges att sådana nya transportmedel inte omfattas av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen såvitt avser handeln mellan medlemsländer. Vid handel internt i ett medlemsland kan emellertid dessa beskattningsregler tillämpas för samtliga begagnade transportmedel. Skälet till att bestämmelsen införts är att även transportmedel som på grund av vad som anges i artikel 28a.2 b anses som nya kan anses som begagnade enligt artikel 26a A d.

I artikel 28o.1 i det sjätte direktivet har tagits in en övergångsordning som gäller omsättning av begagnade transportmedel. Bestämmelserna innebär att ett medlemsland som den 31 december 1992 tillämpade särskilda bestämmelser – andra än sådana som avser beskattning av vinstmarginalen – för omsättning av begagnade transportmedel, får fortsätta att göra det under en övergångstid.

För att ett medlemsland skall få tillämpa en sådan övergångsordning förutsätts att ett antal krav är uppfyllda. I korthet skall de särskilda reglerna innebära att skatt beräknas på samma sätt som enligt det normala mervärdesskattesystemet, men att avdrag får göras för den skatt som anses ingå i inköpspriset. Fråga är alltså om ett system som liknar det svenska systemet med rätt till avdrag för fiktiv skatt. Tillämpningsområdet för övergångsordningen är dock mera begränsad än det svenska systemet. Exempelvis får de särskilda reglerna inte leda till en lägre beskattning än om systemet för beskattning av vinstmarginalen hade tillämpats. Ytterligare begränsningar finns.

Övergångstiden sträcker sig till utgången av år 1996 eller till den senare dag då ett slutligt system för beskattning av transaktioner mellan medlemsländerna träder i kraft.

4.3.7 Administrativa föreskrifter

Allmänt

En skattskyldig återförsäljare som tillämpar både det normala mervärdesskattesystemet och det särskilda systemet för beskattning av vinstmarginalen, måste i sin redovisning särskilja vilka transaktioner som hör till respektive skattesystem. Varje medlemsland bestämmer regler för hur redovisningen skall gå till. På faktura eller motsvarande handling som en skattskyldig återförsäljare utfärdar får inte anges skatt i anledning av omsättning som beskattas enligt det särskilda systemet. Detta hänger samman med att sådan skatt inte är avdragsgill för köparen (jfr avsnitt 4.3.5).

En auktionsförrättare skall uppfylla vissa skyldigheter. Till den som förvärvar en vara vid en auktion skall auktionsförrättaren utfärda faktura eller motsvarande handling (artikel 26a C.4). På fakturan skall anges:

- det klubbade priset för varan vid auktionen,
- skatter, tullar, importavgifter och andra avgifter, och
- bikostnader, såsom provisions-, emballage-, frakt- och försäkringskostnader som auktionsförrättaren debiterar köparen av varan.

På fakturan får inte anges någon mervärdesskatt.

Auktionsförrättaren skall vidare utfärda en avräkningsnota till uppdragsgivaren (artikel 26a C.5). På denna handling skall det klubbade priset för varan vid auktionen - minskat med auktionsförrättarens provision - anges. Avräkningsnotan skall vidare fungera som sådan faktura som uppdragsgivaren enligt artikel 22.3 är skyldig att utfärda. Detta förutsätter dock att uppdragsgivaren är skattskyldig.

Även vissa skyldigheter beträffande räkenskaper föreligger för en auktionsförrättare.

4.3.8 Övergångsbestämmelser avseende handeln mellan medlemsländerna

Artikel 26a D innehåller övergångsbestämmelser avseende handel mellan medlemsländerna. Reglerna gäller under den tid som anges i artikel 28I, dvs. till utgången av år 1996 eller till den senare dag då ett slutligt system för beskattning av transaktioner mellan medlemsländerna träder i kraft.

Enligt artikel 26a D a omfattas nya transportmedel i vissa fall inte av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen (jfr avsnitt 4.3.6).

Enligt artikel 26a D b skall gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter inte beskattas, om säljaren är en skattskyldig återförsäljare eller auktionsförrättare i ett annat medlemsland och varorna har beskattats i det landet i enlighet med systemet för beskattning av vinstmarginalen eller enligt reglerna för särskild beräkning av beskattningsunderlag för auktionsförrättare. Under samma förutsättning skall enligt artikel 26a D c inte heller bestämmelserna om distansförsäljning respektive bestämmelserna om undantag för omsättningar till andra medlemsländer tillämpas. Det sagda innebär att en skattskyldig återförsäljare i ett annat medlemsland kan sälja varor av de aktuella slagen till köpare i Sverige och tillämpa den skattesats som gäller för sådan omsättning i återförsäljarens hemland.

Regeringens förslag: Nya regler för beskattning av omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter införs i mervärdesskattelagen. Till följd härav slopas de nuvarande reglerna om rätt till avdrag för fiktiv skatt. De nya bestämmelserna införs i huvudsak i ett nytt kapitel (9 a) i lagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna motsätter sig att nya regler för beskattning av begagnade varor m.m. införs. Några remissinstanser, däribland *Riksskatteverket*, anser dock att införandet av de nya bestämmelserna bör ske vid en senare tidpunkt.

Skälen för regeringens förslag: Avsaknaden av gemensamma regler inom EG för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter har medfört konkurrenssnedvridningar för handeln över gränserna med sådana varor. Skillnaderna i beskattningssystem har också medfört att det kunnat uppkomma situationer med dubbelbeskattning eller där beskattning helt kunnat undvikas. Sådana skillnader har också kunnat bidra till en oriktig fördelning av kostnaderna för finansieringen av EU:s budget, eftersom den mervärdesskatteberoende delen av EU:s inkomster bygger på att mervärdesskattebasen är harmoniserad. Det är mot denna bakgrund man skall se de harmoniserade reglerna för beskattningen av begagnade varor m.m. som antagits genom direktivet 94/5/EG.

För svensk del är det väsentligt att en anpassning snarast sker till de nya EG-reglerna. En bristande sådan anpassning skulle bl.a. leda till betydande svårigheter i fråga om gränsöverskridande handel med varor av ifrågavarande slag. Sverige har naturligtvis också en formell skyldighet att införa reglerna i nationell lagstiftning, enligt direktivet redan från den 1 januari 1995. Som angetts i prop. 1994/95:57 fanns under hösten 1994 inte möjlighet att hinna utarbeta förslag till nödvändiga ändringar i lagstiftningen. Lagstiftning bör emellertid ske nu. Någon möjlighet att, som vissa remissinstanser föreslagit, ytterligare skjuta upp lagstiftningen finns inte, vare sig formellt eller i betraktande av den internationella varuhandelns krav.

I svensk mervärdesskattelagstiftning bör således nu införas bestämmelser som motsvarar de obligatoriska EG-reglerna för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Detta kan lagtekniskt ske på i princip två olika sätt. Antingen förs bestämmelserna in i ML i anslutning till de olika bestämmelser med vilka de har ett sakligt samband, eller så samlas bestämmelserna i ett eget kapitel i lagen. Nackdelen med den förra metoden är att bestämmelserna skulle finnas på flera olika ställen och därmed bli svåra att hitta. Sådana problem undviks till stora delar om man använder den senare metoden. Nackdelen med denna metod är att den till viss del bryter mot lagens allmänna upp-

byggnad. Regeringen anser dock att fördelarna med att föra samman de särskilda bestämmelserna om beskattning av begagnade varor m.m. i ett särskilt kapitel överväger. Det nya kapitlet föreslås bli betecknat som kapitel 9 a.

De bestämmelser i ML som reglerar rätten till avdrag för fiktiv mervärdesskatt skall slopas. Detta gäller i första hand bestämmelserna i 8 kap. 2 § 2 och 3 ML samt de bestämmelser i 8 kap. 7 § som avser fiktiv skatt.

Reglerna i ML om rätt till avdrag för fiktiv skatt har ett vidare tillämpningsområde än de regler för beskattning av begagnade varor m.m. som nu föreslås införda. Avdragsrätten för fiktiv skatt omfattar inte endast begagnade varor utan i vissa situationer även varor av annat slag. Exempel på sådana situationer är då en privatperson säljer bär, svampar eller honung till någon som är skattskyldig. Enligt gällande regler har förvärvaren av varorna rätt att göra avdrag för fiktiv skatt, oavsett om varorna är belastade med någon mervärdesskatt eller ej. Avdragsregeln kan i dessa fall närmast anses innebära ett stöd till ifrågavarande verksamheter, givet inom mervärdesskattens ram. Denna typ av mervärdesskatteanknutna åtgärder är inte möjliga när vårt mervärdesskattesystem nu skall anpassas till EG-reglerna.

Det föreslagna systemet med beskattning av säljarens vinstmarginal är heller inte tillämpligt i dessa situationer eftersom det är fråga om varor som inte omfattas av reglerna. Den som omsätter varor av ifrågavarande slag förvärvade från någon som inte är skattskyldig måste alltså erlägga skatt enligt normala regler.

Ytterligare en situation som har medfört rätt till avdrag för fiktiv skatt men som inte omfattas av de nya marginalbeskattningsreglerna, är då ett företag från en privatperson förvärvar varor, exempelvis inventarier, som är avsedda att brukas i verksamheten. Eftersom avsikten inte är att sälja varorna vidare är reglerna om vinstmarginalbeskattning inte tillämpliga vid en efterföljande omsättning (jfr ovan angående definitionen av skattskyldig återförsäljare). Det bör dock beaktas att denna omsättning i fråga om inventarier omfattas av undantaget från skatteplikten i 3 kap. 24 §.

Bestämmelserna i artikel 26a B 1, 2 och 4, som reglerar i vilka fall marginalsyste­met skall tillämpas, är obligatoriska. Motsvarigheter till dessa bestämmelser skall således införas i ML. Detta bör ske genom att de får bilda 1 och 2 §§ i det nya kapitlet 9 a.

Några särskilda bestämmelser om små företag finns inte i ML utöver vad som föreskrivs i 14 kap. 3 § om redovisning av mervärdesskatt i särskild självdeklaration. Bestämmelsen om att systemet för beskattning av vinstmarginalen skall tillämpas när ett förvärv har skett från en näringsidkare vars omsättning är undantagen från beskattning enligt bestämmelserna om små företag i artikel 24 kommer därför i huvudsak endast att omfatta förvärv från näringsidkare i ett annat EG-land. När det gäller en konstnärs överlåtelse av egna verk föreslås dock nu en regel om begränsning av skattskyldigheten vid låg omsättning, se vidare avsnitt

4.5. Även vid förvärv i dessa fall skall marginalbeskattningsregeln användas vid en vidareförsäljning.

Prop. 1994/95:202

Bestämmelserna i 9 a kap. 1 och 2 §§ behandlas vidare i författningskommentaren.

4.5 Beskattning av konstverk m.m.

Regeringens förslag: Undantaget i 3 kap. 11 § 2 mervärdesskattelagen för omsättning eller införsel av alster av bildkonst slopas. Samtidigt införs i 1 kap. 2 a § ML en begränsning av skattskyldigheten vid låg omsättning.

Promemorians förslag: Innebär endast att uttrycket bildkonst i 3 kap. 11 § 2 ML ersätts med begreppet konstverk enligt EG:s regler.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* anser att undantaget i 3 kap. 11 § första stycket 2 skall slopas. Även *Svenska Galleriförbundet* anser att sistnämnda undantag skall tas bort.

Skälen för regeringens förslag: Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna föreslog i sitt slutbetänkande Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88) att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 2 ML, som avser omsättning eller införsel av alster av bildkonst vilka inte utgör fotografiskt verk, skulle upphävas (anf. betänkande s. 131 ff). Skälet till förslaget var att EG:s mervärdesskatteregler inte innehåller något motsvarande undantag. Av kulturpolitiska skäl föreslogs samtidigt en begränsning av skatteplikten på så sätt att en konstnär inte skulle bli skattskyldig för omsättning av alster av bildkonst om beskattningsunderlagen för beskattningsåret kunde beräknas understiga 90 000 kr.

Utredningens förslag remissbehandlades. De remissinstanser som berörde förslaget var i princip positiva till att skattefriheten för konstverk togs bort och att en gräns för skattskyldigheten samtidigt infördes. *Konstnärernas Riksorganisation* och *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd* ansåg emellertid dels att en gräns för skattskyldigheten kan förorsaka tillämpningsproblem, dels att en högre gräns för skattskyldigheten borde övervägas. *Konstnärernas Riksorganisation* ansåg vidare att en skattesats om 5 procent borde införas för dessa omsättningar.

Utredningens förslag ledde emellertid inte till lagstiftning eftersom regeringen ansåg att frågan behövde övervägas ytterligare (se prop. 1994/95:57 s. 106).

Införandet av särskilda regler för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter aktualiserar ånyo frågan om undantaget i 3 kap. 11 § 2. Det kan därvid åter konstateras att någon motsvarighet till undantaget inte finns i sjätte direktivet. Undantaget skall därför slopas. Åtgärden bör genomföras nu i samband med införandet av

nya regler för handeln med konstverk m.m. Att ha kvar skattefriheten för konstnärernas omsättning skulle, förutom att det strider mot EG-reglerna, skapa osäkerhet om i vad mån marginalbeskattningsprincipen kan tillämpas i senare led eller ej. Marginalbeskattningen förutsätter nämligen, med något enstaka ej aktuellt undantag, att fråga är om varor som genomgående är skattepliktiga.

Såsom föreslogs av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (se ovan) kan emellertid skattskyldigheten begränsas i de fall omsättningen är låg. Regeringen anser emellertid att en väsentligt högre omsättningsgräns bör gälla än vad som utredningen föreslog. Skattskyldighet för de ifrågavarande subjekten bör således föreligga endast om de sammanlagda beskattningsunderlagen under beskattningsåret uppgår till minst 300 000 kr. En sådan gräns för skattskyldigheten kan dock endast avse omsättningar inom landet. Bakgrunden härtill är att import av varor får undantas från beskattning endast om motsvarande omsättning inom landet undantas från beskattning (artikel 14.1. a – jfr 3 kap. 1 § ML). Ett slopande av undantaget i 3 kap. 11 § 2 innebär att omsättning av konstverk i sig kommer att omfattas av skatteplikten, men i de fall den föreslagna skattskyldighetsgränsen inte överskrids sker ingen beskattning. Import av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo skall emellertid alltid beskattas. En bestämmelse av nämnda innebörd föreslås införd i 1 kap. 2 a § ML.

En konstnär eller dennes dödsbo bör ha möjlighet till frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet. En sådan regel föreslås införd i 1 kap. 2 b § ML.

EG:s regler medger att omsättning av konstverk av upphovsmannen eller dennes dödsbo omfattas av en reducerad skattesats (jfr avsnitt 4.3.4). Denna möjlighet bör utnyttjas. Därvid bör skattesatsen enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML, dvs. 12 procent användas. Samma skattesats kommer därmed att gälla för omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo som för import av konstverk (se vidare avsnitt 4.7).

4.6 Definitioner

Regeringens förslag: Definitioner av vissa centrala begrepp för beskattningen av begagnade varor m.m. införs i 9 a kap. mervärdesskattelagen. Definitionerna utformas i enlighet med EG:s regler.

Promemorians förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag. Regeringens förslag innebär emellertid att ädelmetaller och ädelstenar i viss omfattning skall omfattas av definitionen av begagnade varor och därmed kunna beskattas enligt systemet för beskattning av vinstmarginalen.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inga invändningar mot förslaget. *Svenska Revisorsamfundet* anser att definitionerna i förekommande fall bör uttryckas i klartext och ej endast genom hänvisning till den Kombinerade Nomenklaturen. *Konstnärernas Riksorganisation* samt *Föreningen Sveriges Konsthantverkare och Industriformgivare* anser att definitionen av konstverk skall ändras så att den omfattar alla material och inte enbart föremål av keramik. *Bukowski Auktions AB, Stockholms Auktionsverk* och *Sveriges Konst- och Antikhandlareförening* anser att föremål av ädelmetaller eller av ädelstenar såsom smycken skall omfattas av definitionen av begagnade varor. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att som skattskyldig återförsäljare även skall anses den som brukar en sådan vara som omfattas av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning.

Skälen för regeringens förslag: De definitioner som intagits i bilaga I till sjätte direktivet är bindande för medlemsstaterna. I ML skall därför införas bestämmelser som har ett sådant innehåll att det motsvarar dessa definitioner. Några ändringar eller tillägg till definitionerna kan inte göras av ett enskilt medlemsland.

Vad först gäller begagnade varor bör definitionen härav i princip utformas enligt EG:s regler. Enligt 1 kap. 6 § ML förstås med vara materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Eftersom EG-reglerna endast omfattar lös egendom bör från definitionen av begagnade varor uteslutas vad som enligt 1 kap. 11 § ML utgör fastighet.

Enligt EG:s regler skall ädla metaller och ädelstenar inte räknas som begagnade varor vid tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning. Det ankommer på varje medlemsland att bestämma vad som skall förstås med ädla metaller och ädelstenar. Enligt vad regeringen har erfarit får detta emellertid inte leda till att från tillämpningen av reglerna om beskattning av vinstmarginalen utesluts varor, särskilt smycken, som framställts av ädla metaller och ädelstenar. Det är således endast obearbetat eller i huvudsak obearbetat material som inte skall omfattas av definitionen av begagnade varor.

De nuvarande bestämmelserna i ML om avdrag för fiktiv skatt gäller enligt 8 kap. 12 § inte för varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina (om ersättningen vid förvärvet av varan understiger 175 procent av metallvärdet på dagen för förvärvet av guld, silvret eller platinan i varan) och inte heller för skrot, avfall eller någon annan liknande vara som innehåller guld, silver eller platina. I 10 kap. 12 § ML, som reglerar rätten till återbetalning av ingående skatt vid export, anges vidare att sådan återbetalning inte medges i fråga om bl.a. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina men som inte omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 12 § och inte heller i fråga om naturpärlor samt naturliga och syntetiska ädelstenar.

Nu nämnda bestämmelser i ML är i vissa avseenden mer omfattande än ifrågavarande EG-bestämmelse. ML:s regler torde vad gäller ädelstenar även avse infattade ädelstenar, t.ex. i smycken. Vidare kan

naturpärlor inte anses utgöra ädelstenar och torde därför inte omfattas av EG-regeln. Mot bakgrund härav bör definitionen av begagnade varor för vinstmarginalbeskattningen inte omfatta:

- varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid förvärvet av varan understiger 175 procent av metallvärdet på dagen för förvärvet av guld, silver eller platinan i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
- oinfattade naturliga och syntetiska ädelstenar.

Definitionen av konstverk bygger på EG:s tulltaxa (rådets förordning [EEG] nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan). I definitionerna hänvisas också till tulltaxan. Motsvarande hänvisningar kan göras i de svenska bestämmelserna. Utformningen av definitionen av konstverk behandlas närmare i författningskommentaren.

Den nuvarande avgränsningen i 3 kap. 11 § 2 ML av de skattefria områdena torde innebära att keramikföremål och emaljarbeten är skattefria konstverk endast om de utgör originalsulpturer. Den möjlighet som gemenskapsrätten ger (artikel 26a A a) att inte behandla sist nämnda varor som konstverk bör därför utnyttjas. Detsamma bör gälla för fotografiska verk, som för närvarande inte omfattas av skattefriheten för konstverk enligt ML. De nu nämnda varorna skall således inte anses utgöra konstverk vid tillämpning av de nya reglerna i 9 a kap. Det innebär att de vanliga mervärdesskattereglerna tillämpas. Om sådana varor när de omsätts anses begagnade enligt den allmänna definitionen därom, torde dock reglerna för försäljning av begagnade varor vara att tillämpa.

Samlarföremål och antikviteter bör i ML definieras på det sätt som gjorts i det sjätte direktivet.

Definitionen av skattskyldig återförsäljare bör tas in i ML. Det kan anmärkas att det som utmärker en skattskyldig återförsäljare i förhållande till andra näringsidkare endast är att han i sin näringsverksamhet omsätter sådana varor som omfattas av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning.

I enlighet med EG-reglerna skall som skattskyldig återförsäljare endast avses den som förvärvar varor i syfte att sälja dessa vidare. Varor som i och för sig omfattas av definitionerna i 9 a kap. 4–7 §§ men som förvärvas för att brukas av en näringsidkare, skall inte omfattas av systemet med vinstmarginalbeskattning (jfr avsnitt 4.4).

Som framgår av avsnitt 4.7 föreslås inte att motsvarigheter till de särskilda bestämmelserna om beskattningsunderlag vid försäljning på offentlig auktion införs i ML. Något behov av att definiera vad som skall förstås med auktionsförrättare och uppdragsgivare till auktionsförrättare finns därför inte.

Regeringens förslag: I mervärdesskattelagen införs EG-anpassade regler om hur beskattningsunderlaget skall bestämmas vid omsättning av begagnade varor m.m. av en skattskyldig återförsäljare. För vissa angivna fall ges möjlighet för en återförsäljare att bestämma beskattningsunderlag för en hel redovisningsperiod. Om denna möjlighet utnyttjas skall det vara möjligt att kvitta ett underskott som uppstått under en redovisningsperiod mot ett överskott som uppkommer under en senare period.

För import av konstverk, samlarföremål och antikviteter skall skattesatsen vara 12 procent. Även för en upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk skall skattesatsen vara 12 procent.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I promemorian föreslås dock att kvittningsrätten för underskott vid förenklad marginalbeskattning endast skall få utnyttjas mot överskott som uppstår under samma kalenderår. Vidare innehåller promemorian inte något förslag om reducerad skattesats för en upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser anser att kvittning av underskott vid förenklad marginalbeskattning skall få ske utan begränsning i tid. Några remissinstanser anser att kvittning även skall få ske vid normal marginalbeskattning. Som alternativ till kvittning förordar några instanser att återbetalning av skatt skall kunna ske. Slutligen anser några remissinstanser att den reducerade skattesatsen på viss import av konstverk skall vara lägre än 12 procent.

Skälen för regeringens förslag: I 7 kap. ML finns bestämmelser om beskattningsunderlaget. Dessa bestämmelser har utformats för att motsvara EG:s regler om beskattningsunderlag. De särskilda definitioner av försäljningspris och inköpspris som skall tillämpas vid beskattning av vinstmarginalen och som finns i artikel 26a B.3 andra stycket avviker inte från vad som föreskrivs i 7 kap. 3 a § ML. Några motsvarande definitioner behöver därför inte föras in i ML.

Normal marginalbeskattning

I enlighet med vad som föreskrivs i artikel 26a B.3 första stycket skall det i ML anges att beskattningsunderlaget är återförsäljarens vinstmarginal, minskad med den mervärdesskatt som hänför sig till vinstmarginalen, och att vinstmarginalen i sin tur är skillnaden mellan återförsäljarens försäljningspris och inköpspris. Vidare skall, för det fallet att en skattskyldig återförsäljare själv har importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter, föreskrivas att inköpspriset skall motsvara beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av beloppet av den

mervärdesskatt som hänför sig till importen. Bestämmelserna bör tas in i 9 a kap. 9 §.

Innebörden av de nya reglerna för bestämmande av beskattningsunderlaget kan åskådliggöras med ett exempel.

En vara köps av en skattskyldig återförsäljare från en privatperson för 1 000 kr. Ingen mervärdesskatt utgår i anledning av denna omsättning. Varan säljs därefter för 2 000 kr. Detta belopp anges på fakturan. På denna anges dock inte någon mervärdesskatt (jfr artikel 26a B.4). Priset kan dock sägas innefatta även mervärdesskatt eftersom säljaren måste kompensera sig för den skatt som han skall erlagga till staten.

Säljarens vinstmarginal uppgår till $(2\,000 - 1\,000) = 1\,000$ kr (jfr artikel 26a B.3). Detta belopp kan även sägas utgöra säljarens mervärde inklusive mervärdesskatt.

Beskattningsunderlaget skall motsvara säljarens vinstmarginal (mervärde) exklusive skatten på denna marginal (artikel 26a B.3). Beskattningsunderlaget blir därför $1\,000$ kr minskat med skatten härav (dvs. 20 %) eller $1\,000 \times 0,8 = 800$ kr.

Den utgående skatten (vad som skall erläggas till staten) blir således $800 \times 0,25 = 200$ kr.

För det fall att inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för samma vara, eller med andra ord en negativ vinstmarginal uppkommer, får mellanskillnaden inte avräknas mot vinst som uppkommit beträffande andra omsatta varor. Detta skulle strida mot principen att skatten skall beräknas på varje enskild vara. En avräkning av negativa marginaler kan endast göras om de särskilda reglerna för förenklad marginalbeskattning tillämpas (se nedan). En bestämmelse av denna innebörd bör tas in i 9 kap. 10 §.

I 7 kap. 2 § ML bör en hänvisning till bestämmelserna i 9 a kap. tas in.

Förenklad marginalbeskattning

Enligt det normala marginalbeskattningssystemet skall vinstmarginalen beräknas för varje omsatt vara som omfattas av systemet. Det är dock uppenbart att vissa skattskyldiga återförsäljare på grund av arten av den verksamhet de bedriver inte kommer att kunna beräkna vinstmarginalen för varje enskild vara. Detta gäller då flera varor har köpts in för en klumpsumma, varför det inte finns något individuellt inköpspris för de olika varorna. Det gäller också då inköpspriserna för enskilda varor visserligen är kända men varorna säljs för en klumpsumma.

För att undvika dessa svårigheter kan medlemsländerna enligt artikel 26a B.10 medge skattskyldiga återförsäljare att beräkna mervärdesskatten periodvis på skillnaden mellan periodens försäljningspriser och inköpspriser (se avsnitt 4.3.4). För att ett land skall få införa sådana bestämmelser krävs att konsultation enligt artikel 29 skett.

Det framstår som väsentligt att Sverige utnyttjar möjligheten att medge periodvis beräkning av beskattningsunderlaget. Det kan här nämnas att

Sverige har inlett konsultationer enligt artikel 29. Skäl att anta att dessa skulle påverka möjligheten att införa regler av de slag som anges i promemorian finns ej. Bestämmelser om periodvis beräkning av vinstmarginalen föreslås därför införda i 9 a kap. 11 §.

När vinstmarginalen beräknas individuellt för varje omsättning får som nämnts tidigare en förlust på en transaktion inte räknas av mot vinsten på en annan. Vid periodvis beräkning av vinstmarginalen summeras periodens inköp och dras från periodens försäljningar, vilket leder till att eventuella förluster på enskilda transaktioner räknas av mot vinster på andra.

Periodvis beräkning av vinstmarginalen får enligt reglerna i direktivet tillåtas för vissa transaktioner eller vissa slag av skattskyldiga återförsäljare. En första förutsättning för tillämpning av detta beräkningssätt bör vara att det inte är möjligt eller i vart fall förenat med påtagliga svårigheter att bestämma vinstmarginalen för enskilda varor. Så är i första hand fallet om de enskilda varornas inköpspris eller försäljningspris inte är känt, vilket gäller om de köpts in eller sålts för en klumpsumma. I dessa fall bör det i princip vara möjligt att tillåta periodvis beräkning av vinstmarginalen.

Det kan ifrågasättas om inte vissa begränsningar av möjligheten att använda periodvis redovisning bör gälla. Vissa av EU:s medlemsländer tillåter inte att varor av högre värde får omfattas av den periodvisa beräkningen av beskattningsunderlaget. Exempelvis får enligt tysk rätt varor med ett inköpsvärde av minst 1 000 D-mark inte ingå i den periodvisa beräkningen. En sådan beloppsgräns kan innebära vissa fördelar ur kontrollsynpunkt, men kan å andra sidan leda till administrativt merarbete för de skattskyldiga återförsäljare som förvärvar varor av större värde för en klumpsumma. Sammantaget finner regeringen att det för närvarande inte finns tillräckliga skäl att bestämma någon beloppsgräns. Den som tillämpar metoden får alltså göra det oavsett varornas värde.

Vissa slag av varor bör emellertid undantas från bestämmelserna om periodvis beräkning av vinstmarginalen. Detta gäller motorfordon. Sådana är i regel registrerade och därför lätta att identifiera. De har oftast ett högt värde i jämförelse med begagnade varor i övrigt. Begagnade motorfordon bör därför generellt ställas utanför detta system. Detta skulle dock kunna orsaka svårigheter i det fall en bil förvärvas för att skrotas och säljas i delar. Bestämmelsen bör därför utformas så att den gäller motorfordon endast om de förvärvats för att efter skrotning säljas i delar. Uttrycket motorfordon har i detta sammanhang den betydelse som anges i fordonskungörelsen (1972:595).

En skattskyldig återförsäljare som får tillämpa periodvis redovisning av vinstmarginalen bör kunna ha möjlighet att i viss utsträckning låta denna redovisning omfatta också andra varor, för vilka bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen får tillämpas. Detta bör gälla endast om inköp eller försäljningar i klump utgör den huvudsakliga delen av verksamhetens inköp eller försäljningar. Huruvida denna förutsättning är för handen får avgöras i varje enskilt fall. En omständighet som därvid

särskilt får beaktas är värdet eller omfattningen av inköp respektive omsättningar i klump jämfört med totala inköp eller omsättningar.

Om en periodvis beräkning av vinstmarginalen visar att de sammanlagda inköpspriserna under perioden överstiger de sammanlagda försäljningspriserna under perioden är det inte möjligt att återbetala mervärdesskatten på skillnaden (jfr artikel 26a B.10 fjärde stycket). Däremot medger systemet med periodvis beräkning av vinstmarginalen att den överskjutande delen av en periods inköpspriser får föras över till nästa period och inräknas i inköpspriserna under den perioden. Om även denna period resulterar i en negativ vinstmarginal, får detta underskott överföras till nästa period osv.

I promemorian föreslås att överföring av negativ vinstmarginal endast skall få göras till en senare period under samma kalenderår. Innebörden av en sådan regel blir att ett underskott som uppkommer under den sista perioden under året inte kan kvittas mot ett senare överskott. Detta kan i sin tur resultera i att regeln får en styrande inverkan på beslut om när transaktioner skall företas. Mot bakgrund härav, och då EG-reglerna inte innehåller någon dylik begränsning, finner regeringen att det inte finns skäl att förhindra att kvittning av ett underskott sker under ett senare år.

En bestämmelse av nämnda innebörd föreslås införd i 9 a kap. 12 § ML.

Offentliga auktioner

De särskilda bestämmelserna för beskattning av vinstmarginalen omfattar även den som i eget namn men för annans räkning förmedlar begagnade varor m.m. (jfr. 9 a kap. 4 §). En auktionsförrättare som säljer varor på uppdrag av en sådan person som anges i 9 a kap. 1 § ML är således att anse som en skattskyldig återförsäljare. Om inget annat föreskrivs skall en auktionsförrättare därför under samma förutsättningar som gäller för andra skattskyldiga återförsäljare kunna tillämpa systemet för beskattning av vinstmarginalen när han säljer begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

De särskilda bestämmelserna i artikel 26a C tillåter – men kräver inte – att ett medlemsland föreskriver att beskattningsunderlaget vid försäljning av begagnade varor m.m. på auktion bestäms på ett något annat sätt än enligt bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen. Detta får ske om auktionsförrättarens uppdragsgivare är en sådan person från vilken en skattskyldig återförsäljare skall förvärva begagnade varor m.m. för att kunna tillämpa systemet med beskattning av vinstmarginalen. Enligt artikel 26a C 2 är det särskilda beskattningsunderlaget för varje omsättning på auktion det sammanlagda belopp som auktionsförrättaren fakturerar köparen minskat med det nettobelopp som han betalar till uppdragsgivaren och med beloppet av den mervärdesskatt som hänför sig till auktionsförrättarens omsättning.

Vid tillämpning av de särskilda bestämmelserna i ML för beskattning av vinstmarginalen räknas vad auktionsförrättaren betalar till uppdrags-

givaren som hans inköpspris och vad han får från köparen som hans försäljningspris. Uppdragsgivarens inköpspris är vad han betalat till sin leverantör och hans försäljningspris vad han får från auktionsförrättaren. Någon avgörande skillnad mellan en beskattning grundad på de särskilda bestämmelserna om beskattningsunderlaget vid omsättning på auktion och en beskattning grundad på bestämmelserna om beskattning av vinstmarginal finns inte. De särskilda bestämmelserna om auktionsförsäljning bör därför inte införas i ML.

Valmöjlighet beträffande beskattningsunderlag och skattesatser

Bestämmelserna i artikel 11 A.4 och artikel 11 B.6 om fastställande av beskattningsunderlaget som en andel av vad som annars skulle gälla, får endast tillämpas av medlemsländer som den 1 januari 1993 inte använde sig av reducerade skattesatser (jfr avsnitt 4.3.4). Sverige tillämpade vid denna tidpunkt reducerade skattesatser. Det måste därför anses stå bäst i överensstämmelse med tanken bakom de nu aktuella bestämmelserna i direktivet att dessa inte kan tillämpas av Sverige. Någon motsvarighet till bestämmelserna om reducerat beskattningsunderlag bör därför inte föras in i ML.

För att det i Sverige skall vara möjligt att tillämpa en reducerad skattesats vid t.ex. import av konstverk krävs att vi tillämpar en reducerad skattesats vid omsättning av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H till det sjätte direktivet. Så är fallet beträffande omsättning av livsmedel, persontransporter och uthyrning av hotellrum (7 kap. 1 § ML). Sverige kan därför tillämpa någon av skattesatserna 12 eller 21 procent i de fall som avses i artikel 12.3 c. Vid bedömning av om denna möjlighet bör utnyttjas eller inte bör följande beaktas.

Om full skatt tas ut vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter medan omsättning inom EG beskattas enligt bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning kommer det att vara skattemässigt fördelaktigare för icke skattskyldiga personer att förvärva sådana varor från en skattskyldig återförsäljare i ett EG-land än att importera dem från tredje land. Detta talar för att reducerad skatt bör tas ut vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter.

Enligt artikel 12.3 c får ett medlemsland som utnyttjar möjligheten att tillämpa reducerad skattesats på import av konstverk m.m. tillämpa denna reducerade skattesats på bl.a. omsättning av konstverk som görs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. I avsnitt 4.5 har föreslagits att det nuvarande undantaget för omsättning av alster av bildkonst i 3 kap. 11 § 2 skall slopas. En upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk skall således, med vissa föreslagna begränsningar, beskattas. För att inte konkurrenssnedvridningar skall uppstå bör även dessa omsättningar beskattas med tillämpning av den reducerade skattesatsen om 12 procent.

Skäl att tillämpa reducerad skattesats i några övriga av de fall som anges i artikel 12.3 c föreligger ej.

7 kap. 1 § ML bör således ändras på så sätt att den reducerade skattesats som anges i paragrafens tredje stycke skall tillämpas dels vid import av konstverk i det fall som avses i artikel 12.3 c första stycket, dels vid en upphovsmans eller dennes dödsbos omsättning av konstverk. Möjlighet att bestämma en lägre skattesats än 12 procent finns ej.

4.8 Avdragsrätten

Regeringens förslag: I mervärdesskattelagen införs EG-anpassade regler om att avdrag inte får göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv från en skattskyldig återförsäljare vars omsättning beskattas enligt reglerna för beskattning av vinstmarginalen. Avdragsrätt skall inte heller föreligga för ingående skatt som hänför sig till viss import och vissa förvärv som görs av en skattskyldig återförsäljare.

En särskild bestämmelse om tidpunkten för avdragsrättens inträde införs för de fall då en skattskyldig återförsäljare väljer att tillämpa det normala mervärdesskattesystemet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte anfört några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Systemet med beskattning av vinstmarginalen förutsätter att den som förvärvar varor från en skattskyldig återförsäljare inte skall kunna göra avdrag för skatten i anledning av förvärvet. En bestämmelse av denna innebörd finns i artikel 26a B.6 (se avsnitt 4.3.5). Motsvarighet till denna avdragsbegränsning föreslås införd i 9 a kap. 13 § första stycket. Såsom *Lagrådet* föreslagit bör avdragsförbudet även gälla vid förvärv av varor från annat EG-land om omsättning- en beskattas enligt det landets regler för beskattning av vinstmarginalen.

Om en skattskyldig återförsäljare utnyttjar möjligheten enligt 9 a kap. 2 § att tillämpa vinstmarginalsystemet för försäljning av vissa varor, skall det inte föreligga någon avdragsrätt för skatt i anledning av förvärv av dessa varor (artikel 26a B.7, se avsnitt 4.3.5). Motsvarande bestämmelser föreslås införda i 9 a kap. 13 § andra stycket. Såsom *Lagrådet* föreslagit bör avdragsförbudet även gälla vid förvärv av varor från annat EG-land om omsättningen beskattas enligt det landets regler för beskattning av vinstmarginalen.

En skattskyldig återförsäljare som väljer att tillämpa de normala mervärdesskattereglerna skall enligt artikel 26a B.11 ha rätt till avdrag för ingående skatt som han erlagt för sådan import respektive sådana förvärv för vilka möjlighet till frivillig tillämpning av marginalskattesyste- met finns (jfr ovan). Denna avdragsrätt följer av gällande bestämmelser i ML och kräver inte några ändringar. I ML måste däremot införas en bestämmelse som anger att avdragsrätten i dessa fall – med avvikelse från vad som annars gäller – inträder först då skattskyldighet inträder för återförsäljarens omsättning. En sådan bestämmelse föreslås införd i 9 a kap. 14 §.

4.9 Särskilt om begagnade transportmedel

Regeringens förslag: Omsättning av begagnade transportmedel skall omfattas av de särskilda reglerna om beskattning av vinstmarginalen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket*, *Motorbranschens Riksförbund* och *Sveriges Industriförbund* anser att reglerna om fiktiv skatt bör behållas beträffande omsättning av begagnade motorfordon.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av avsnitt 4.3.6 medger artikel 280.1 att ett medlemsland som den 31 december 1992 tillämpade andra särskilda bestämmelser än systemet för beskattning av vinstmarginalen vad gäller begagnade transportmedel kan fortsätta därmed under den s.k. övergångsperioden. Denna särordning gäller endast för sådana transportmedel som anges i artikel 28a.2 a (jfr 1 kap. 13 a § ML), dvs. för vissa slag av motorfordon, fartyg och luftfartyg. Det kan hävdas att denna regel, som formellt endast torde avse de länder som var medlemmar i EU den 31 december 1992, är tillämplig även för svensk del, även om detta framstår som osäkert. Detta innebär dock inte att en eventuell sådan möjlighet också bör utnyttjas. I den frågan kan följande anmärkas.

Förutsättningarna för att ett medlemsland skall få använda ett särskilt system för beskattning av begagnade transportmedel är att detta är utformat så att det i mycket hög grad liknar systemet med beskattning av vinstmarginalen och ger i stort sett samma beskattningsresultat. Det krävs t.ex. att bilhandelsföretaget inte redovisar mervärdesskatten i faktura vid försäljningen (artikel 280.1 e). Vid sådant förhållande kan den nuvarande svenska ordningen inte fungera på avsett sätt.

Vidare kommer komplikationer att kunna uppstå vid handel över gränserna inom EG med begagnade transportmedel, om ett sådant särskilt nationellt system används. Beskattningsordningen skall tillämpas även för handel över gränserna, vilket inte är fallet med nuvarande svenska regler om avdrag för fiktiv skatt. Ett eventuellt avdrag för fiktiv skatt avseende förvärv från ett annat EU-land skulle få ske med användning av det landets skattesats. Samtidigt måste beaktas att skatten på en omsättning som omfattas av de särskilda reglerna inte får vara lägre än om beskattning i stället hade skett enligt marginalsystemet. Regelsystemet skulle således kunna bli ytterst komplicerat.

De anförda komplikationerna får anses utgöra avgörande skäl mot att systemet med avdrag för fiktiv skatt behålls för ifrågavarande slag av omsättningar. Vad som ytterligare utgör skäl mot att försöka behålla tekniken med avdrag för fiktiv skatt är de praktiska problem som förekomsten av två olika system för beskattning av begagnade varor för med

sig. Detta gäller generellt sett men i särskilt hög grad för skattskyldiga återförsäljare som omsätter både begagnade varor i allmänhet, t.ex. båtmotorer, båttillbehör, husvagnar, släpvagnar etc. och begagnade transportmedel av de slag som avses här. Särordningen gäller endast vissa slag av motorfordon, medan exempelvis husvagnar och släpvagnar inte omfattas av de särskilda övergångsbestämmelserna. En återförsäljare skulle därför kunna bli tvungen att tillämpa tre olika system för mervärdesbeskattningen, nämligen ett system för nya varor (det normala mervärdesskattesystemet), ett annat system för begagnade motorfordon (fiktiv skatt) och ett tredje system för övriga begagnade varor (marginalsystemet).

Vad som kan tala för ett bibehållande av rätten till avdrag för fiktiv skatt är att för just dessa transaktioner skulle de berörda skattskyldiga tills vidare under övergångsperioden till viss del kunna behålla nuvarande redovisningssystem. Sådana synpunkter har bl.a. framförts av *Motorbranschens Riksförbund*. Vidare kommer övergången från nuvarande regler till ett system för beskattning av vinstmarginalen att medföra vissa likviditetsansträngningar för berörda företag.

Regeringen anser dock att de administrativa svårigheterna inte skall överdrivas. För varor som företagen har i ineliggande lager kommer de nuvarande reglerna att tillämpas. En viss eftersläpning med tillämpningen av de nya reglerna kan därför förväntas. Slopandet av rätten till avdrag för fiktiv skatt medför naturligtvis en viss likviditetsförsämring för handeln med begagnade fordon, liksom för handeln med begagnade varor, konstverk m.m. i stort. En övergång till det nya systemet för mervärdesskatteredovisning av skatten på försäljningsmarginalen innebär att en motsvarande likviditetsvinst uppkommer för staten. Denna likviditetsvinst för staten kan, vad gäller handeln med begagnade bilar, beräknas motsvara en långsiktig helårseffekt för den konsoliderade offentliga sektorn om 75 milj. kr.

Regeringen finner sammanfattningsvis att det inte bör komma i fråga att behålla bestämmelser om rätt till avdrag för fiktiv skatt för begagnade transportmedel, när motsvarande regler i övrigt slopas i det svenska mervärdesskattesystemet.

Under den s.k. övergångsperioden skall vid handeln mellan medlemsländer nya transportmedel inte omfattas av systemet för beskattning av vinstmarginalen (artikel 26a D a – jfr avsnitt 4.3.8). Ett transportmedel som definieras som nytt (enligt artikel 28a 2 a – jfr 1 kap. 13 a § ML) kan nämligen ändå anses begagnat i viss utsträckning och därigenom även omfattas av definitionen av begagnade varor. En bestämmelse av innebörd att reglerna i 9 kap. inte skall tillämpas vid handel med nya transportmedel föreslås införd i 9 a kap. 19 §. Det är att märka att denna övergångsbestämmelse ej gäller för omsättningar inom Sverige.

Regeringens förslag: Skatteplikt införs för sedlar och mynt med karaktär av samlarföremål samt för frimärken.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Frimärkshandlareförbund* anser att den nuvarande skattefriheten för frimärken bör behållas. *Posten AB* anser att nuvarande rutiner i fråga om förskottsbetalda posttjänster måste kunna behållas.

Skälen för regeringens förslag: Vissa slag av samlarföremål har i mervärdesskattehanseende uppmärksamats särskilt. Det gäller samlarföremål i form av frimärken, mynt och sedlar. Dessa varor omsätts, möjligen i högre grad än andra slag av samlarföremål, mellan samlare direkt, på auktion samt av skattskyldiga återförsäljare. Vad som sannolikt också skiljer dem från andra samlarföremål är att de är lätta att transportera, t.ex. per post. Bl.a. dessa förhållanden har medfört att de undantagits från mervärdesskatteplikt. Undantaget finns infört i 3 kap. 23 § ML.

Enligt 3 kap. 23 § 1 och 7 ML undantas från skatteplikt omsättning av

- sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade 1967 eller senare som omsätts efter sitt guldvärde, och
- frimärken, dock inte när de omsätts eller förs in i landet i särskilda förpackningar som är avsedda för butiks försäljning.

EG-reglerna innebär att samlarföremål av dessa slag genomgående skall beskattas, och att föremålen omfattas av reglerna om vinstmarginalbeskattning. Även enligt EG-reglerna finns dock skattefrihet för sådana sedlar och mynt som används som betalningsmedel och som inte har karaktär av samlarföremål (artikel 13 B d.4). Vidare undantas från beskattning frimärken som tillhandahålls mot nominella värdet och som är giltiga för postbefordran inom landet (artikel 13 B e). Det sistnämnda undantaget får ses i samband med att EG-reglerna förutsätter att posttjänster inte beskattas.

Några särskilda bestämmelser som endast behandlar samlarföremål finns inte i det sjätte direktivet. De vanliga bestämmelserna om beskattning av vinstmarginal, gemenskapsinterna förvärv och distansförsäljning skall därför gälla. Det innebär att skatteplikt skall införas även för sedlar, mynt och frimärken.

När det gäller frimärken med karaktär av samlarföremål gör regeringen följande bedömning. Införandet av mervärdesskatt på brevbefordran i Sverige har medfört osäkerhet om hur skattefriheten för frimärken skall tolkas. I praxis ses nu försäljning av frimärken som mottagande av förskott för en skattepliktig omsättning av en brevdistributionstjänst. Något behov av en regel som undantar frimärket från beskattning finns inte i detta fall. Övriga frimärksförsäljningar, när frimärkena inköps för

att bli samlarföremål, bör inte heller undantas från beskattning. Undantaget från skatteplikt för frimärken kan därför helt slopas. Det innebär bl.a. att Posten AB:s försäljning av samlarfrimärken till nominella värdet, dvs. till det belopp som är tryckt på frimärkena, också kommer att bli mervärdesskattepliktig.

4.11 Administrativa föreskrifter

Regeringens förslag: En skattskyldig återförsäljare som tillämpar såväl det normala mervärdesskattesystemet som det särskilda systemet för beskattning av vinstmarginalen måste i sin redovisning särskilja vilka transaktioner som hör till respektive system. Vid omsättning som beskattas enligt de särskilda bestämmelserna för beskattning av vinstmarginalen får mervärdesskatten inte anges i faktura eller jämförlig handling.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte anfört några erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Det sjätte direktivets föreskrifter om skyldighet för en skattskyldig återförsäljare som tillämpar både det normala mervärdesskattesystemet och systemet med beskattning av vinstmarginalen att i sin redovisning skilja mellan transaktioner som hör till det ena eller andra systemet saknar motsvarighet i ML. En bestämmelse härom skall därför tas in i ML (9 a kap. 15 §). Detsamma gäller förbudet att i faktura eller jämförlig handling särskilt ange mervärdesskatt (9 a kap. 16 §).

Övriga bestämmelser i det sjätte direktivet som rör begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter och som reglerar skyldigheten att utfärda faktura eller avräkningsnota, sådana handlingars innehåll och bokföringen kräver inte några ändringar i ML.

4.12 Särskilda bestämmelser avseende handeln med andra EG-länder

Regeringens förslag: Gemenskapsinterna förvärv undantas från skatteplikt om omsättningen i det land från vilket varan sänds har beskattats enligt det landets särskilda regler för beskattning av säljarens vinstmarginal.

Promemorians förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Har inte anfört några principiella erinringar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Särskilda regler som gäller för beskattningen av transaktioner mellan medlemsländerna finns i artikel 26a D (jfr avsnitt 4.3.8). Även om dessa regler är av övergångskaraktär måste motsvarigheter därtill införas i ML.

I avsnitt 4.5 har föreslagits att motsvarighet till bestämmelsen angående nya transportmedel i artikel 26a D a skall införas i 9 a kap. 19 §.

Motsvarigheten till artikel 26a D b, som stadgar om undantag från beskattning av gemenskapsinterna förvärv av varor som i avgångslandet beskattats enligt marginalsyste­met, föreslås införas i 3 kap. 30 f § som ett nytt undantag från skatteplikten.

Riksskatteverket anser att det av kontrollskäl bör framgå av den faktura som utställs av den skattskyldige återförsäljaren i det EG-land varifrån varorna sänds att omsättningen beskattats enligt särskilda regler för beskattning av vinstmarginalen. Regeringen delar denna bedömning. Bestämmelser av nämnd innebörd bör tas in i 3 kap. 30 f §.

Vid s.k. distansförsäljning anses en vara omsatt i det land där varan finns då försändelsen eller transporten till förvärvaren är avslutad. Säljaren skall därför betala mervärdesskatt i det landet för sin omsättning enligt bestämmelserna där. Denna grundläggande bestämmelse är förenad med flera olika förutsättningar och inskränkningar. Det framgår dock av artikel 26a D c att bestämmelserna om distansförsäljning inte är tillämpliga på omsättning av varor som omfattas av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen. En bestämmelse med denna innebörd föreslås införas i 9 a kap. 18 §.

4.13 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De nya bestämmelserna för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter skall träda i kraft den 1 juli 1995. Särskilda övergångsbestämmelser skall gälla för varor som förvärvats före ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser anser att de nya bestämmelserna om beskattning av begagnade varor m.m. bör träda i kraft senare än den 1 juli 1995.

Skälen för regeringens förslag: EG:s medlemsländer skall ha infört det sjätte direktivets bestämmelser om beskattning av begagnade varor m.m. senast den 1 januari 1995. Även om reglerna inte hade trätt i kraft i samtliga länder vid denna tidpunkt kommer, enligt vad som erfarits, så att ske med endast några månaders fördröjning. För att inte problem skall uppstå i handeln med andra EG-länder anser regeringen att det är av stor vikt att de svenska bestämmelserna i ämnet träder i kraft så snart som möjligt. Regeringen föreslår att ikraftträdandet bestäms till den 1 juli 1995.

Införandet av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen innebär att ett helt nytt system för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter införs och ersätter det svenska systemet med rätt till avdrag för fiktiv skatt. Skillnaden mellan de två systemen är inte främst det materiella beskattningsresultat som uppnås utan tekniken för att uppnå detta. Övergången till det nya systemet kräver särskilda överväganden.

Vid ikraftträdandet kommer en skattskyldig återförsäljare som omfattas av det nya systemet att i sitt lager kunna ha varor av i huvudsak fyra slag:

- varor som han förvärvat eller importerat med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet eller importen,
- varor som han förvärvat med rätt till avdrag för fiktiv ingående skatt,
- varor som han förvärvat utan skatt på grund av att den omsättning genom vilken förvärvet skett varit undantagen från skatteplikt (t.ex. konstverk, sedlar, mynt och frimärken), och
- varor som han förvärvat från en skattskyldig återförsäljare vars omsättning av varan beskattats i ett annat EG-land enligt det landets bestämmelser om beskattning av vinstmarginalen.

Varor som förvärvats med rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärvet skall vid återförsäljarens omsättning av samma varor beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Tillämpning av de särskilda bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen är utesluten på grund av att förvärvet inte har skett från en person som anges i artikel 26a B.2. När dessa varor säljs skall beskattning ske enligt de normala mervärdesskattereglerna, dvs. full skatt skall tas ut och, när så är föreskrivet, debiteras öppet på faktura eller jämförlig handling med den vanliga rätten för köparen till avdrag för ingående skatt.

Detta resultat kan uppnås genom att handlarna under en övergångstid tillämpar parallella regler. För varor som de har i lager vid ikraftträdandet får nuvarande regler tillämpas, medan de nya reglerna blir tillämpliga för varor som de förvärvar efter ikraftträdandet. Övergångsbestämmelsen bör utformas så att det är avdragsrättens inträde som avgör om de äldre bestämmelserna fortfarande skall tillämpas. Har avdragsrätt inträtt för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor som kan omfattas av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen skall äldre bestämmelser gälla. Det materiella beskattningsresultatet blir härigenom korrekt och är förenligt med EG-reglerna.

Det andra varuslaget omfattar varor som återförsäljaren förvärvat med rätt till avdrag för fiktiv ingående mervärdesskatt. Enligt nuvarande bestämmelser skall återförsäljarens omsättning av varorna beskattas enligt de allmänna bestämmelserna i ML. Att efter ikraftträdandet beskatta dem enligt de särskilda bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen skulle därför innebära en omotiverad materiell förändring. Det skulle dessutom strida mot den tanke som ligger bakom utformningen av direktivets bestämmelser om beskattningen av begagnade varor m.m., nämligen att dessa bestämmelser skall tillämpas när en skattskyldig återförsäljare förvärvat varor till vilka någon avdragsgill ingående

mervärdesskatt inte kan hänföras. Även i dessa fall bör äldre bestämmelser därför tillämpas när avdragsrätt inträtt före ikraftträdandet.

Det tredje varuslaget omfattar skattefria varor som konstverk, sedlar, mynt och frimärken. När det gäller konstverk är det endast upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättning som är undantagen från skatteplikt. När en skattskyldig återförsäljare som förvärvat ett konstverk skattefritt omsätter det är han därför skyldig att betala mervärdesskatt på omsättningen. Återförsäljaren har haft anledning att räkna med att hans omsättning skulle vara skattepliktig och har kunnat ta hänsyn till detta förhållande vid bestämmande av inköpspriset. Några särskilda övergångsbestämmelser är därför inte motiverade när det gäller konstverk.

Förhållandena kan däremot vara annorlunda i fråga om sedlar, mynt och frimärken. I den mån skattefrihet föreligger för omsättning av dessa varor omfattar den i princip all omsättning av varorna. En del av de varor av detta slag som en skattskyldig återförsäljare har i sitt lager vid ikraftträdandet torde ha förvärvats till ett pris som bestämts under förutsättning att skattefrihet skulle föreligga även för återförsäljarens omsättning.

Det får antas att de flesta varor av detta slag i en återförsäljares lager har förvärvats från någon som inte är skattskyldig för sin omsättning, i huvudsak privatpersoner. Förvärven uppfyller då kravet i artikel 26a B. 2 på att de skall ha skett från vissa angivna personer för att bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen skall vara tillämpliga. En återförsäljares omsättning av sedlar, mynt och frimärken efter ikraftträdandet bör därför kunna beskattas enligt bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen. I den mån förvärven skett från andra personer bör av praktiska skäl detsamma gälla. Det innebär att bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen får tillämpas även för sedlar, mynt och frimärken som före ikraftträdandet inköpts från näringsidkare. Regeln har förtydligats i förhållande till det till *Lagrådet* remitterade förslaget. I förhållande till *Lagrådets* förslag till formulering av den aktuella övergångsbestämmelsen, har det angetts att marginalsyste­met för ifrå­gavarande varuslag även får användas beträffande varor som förvärvats av annan person än sådan som anges i 9 a kap. 1 §.

Om en återförsäljare inte kan visa inköpspriset för en vara av det slag som nu diskuteras bör det vara möjligt för honom att få redovisa mervärdesskatt på en schablonmässigt bestämd vinstmarginal.

I promemorian föreslås att vinstmarginalen i dessa fall skall bestämmas på så sätt att inköpspriset på varan antas uppgå till 50 procent av försäljningspriset. Några remissinstanser anser att inköpspriset bör bestämmas till en högre andel av försäljningspriset. Sålunda föreslår *Sveriges Frimärkshandlareförbund* att inköpspriset bör utgöra 85 procent av försäljningspriset medan *Sveriges Konst- och Antikhandlareförening* anser att procentsatsen bör vara 70–80 procent. *Sveriges Mynthandlares Förening* anser att inköpspriset i de aktuella fallen bör bestämmas till 80 procent av försäljningspriset. Som skäl för att ett högre inköpspris bör bestämmas anför att vinstmarginaler om 50 procent inte förekommer i någon av de aktuella branscherna.

Vinstmarginalerna är självfallet inte desamma för de berörda branscherna utan av varierande storlek. Marginalen kan också variera inom en och samma bransch, dels i tid, dels mellan olika delar av landet. För att erhålla ett praktiskt fungerande system måste dock en gemensam marginal bestämmas för de nu aktuella fallen. Den i promemorian föreslagna procentsatsen framstår i vart fall inte som för låg. En skattskyldig återförsäljare som inte kan visa inköpspriset för sedlar, mynt eller frimärken som han förvärvat skattefritt får således beräkna detta till 50 procent av försäljningspriset.

Det fjärde varuslaget avser varor som en skattskyldig återförsäljare har förvärvat från en skattskyldig återförsäljare i ett annat EG-land och för vilka denne skall redovisa skatt enligt de särskilda bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen. För dessa varor skall de nya bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning tillämpas. Några särskilda övergångsbestämmelser krävs inte.

5 Beskattningen av viss resebyråverksamhet

5.1 Inledning

En researrangörs huvudsakliga verksamhet kan sägas bestå i omsättning och marknadsföring av resor till allmänheten där de i resorna ingående tjänsterna och varorna köps in från trafikföretag, hotell, restauranger m.fl. eller förmedlas i eget namn till allmänheten för flygbolagets, hotellets m.fl. räkning. Resebyråer (researrangörer) förmedlar även resor i annans namn mot provision. De omständigheter som gör denna verksamhet speciell är främst dels att det bakom ett reseköp ligger minst ett trepartsförhållande (en resenär – en researrangör/resebyrå – en säljare av varor eller tjänster), dels att de i reseköpet ingående varorna och tjänsterna kan anses bli konsumerade i ett eller flera andra länder. Bl.a. dessa omständigheter har medfört att EG har funnit det mest ändamålsenligt att skapa ett särskilt regelsystem för den del av verksamheten, som består i att en resebyrå eller researrangör för egen räkning eller i eget namn tillhandahåller resenärer resetjänster, i fortsättningen benämnd resebyråers tillhandahållanden i eget namn.

5.2 Resebyråverksamhet och mervärdesskattelagen

Det finns i ML inte några bestämmelser som specifikt reglerar resebyråverksamhet. Sådan verksamhet faller därför under ML:s allmänna bestämmelser om skattskyldighet m.m. Då det gäller förmedlingsverksamhet är enligt ML en förmedlare skyldig att betala mervärdesskatt på provisionen, dvs ersättningen för förmedlingstjänsten. Detta följer av 1 kap. 1 och 2 §§. Provisionen på förmedlingstjänsten beskattas efter den generella skattesatsen även om omsättningen av den förmedlade tjänsten skulle beskattats efter en reducerad skattesats. I 6 kap. 7 § finns en

särskild skattskyldighetsregel av vilken framgår att någon som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten blir skattskyldig för sin omsättning på samma sätt som en återförsäljare. Omsättningen beskattas därvid efter den skattesats som gäller för omsättning av varan eller tjänsten i fråga.

Av intresse i detta sammanhang är vidare ML:s bestämmelser i 5 kap. om omsättningsland då det gäller att avgöra var en omsättning skall beskattas.

I 10 kap. som bl.a. innehåller regler om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare finns i 2 § en bestämmelse om att en utländsk förmedlare har rätt att få återbetalning av skatten endast om uppdragsgivaren skulle ha varit berättigad till sådan återbetalning om han köpt varan eller tjänsten utan någon förmedling. Bestämmelsen har tillkommit särskilt med tanke på utländska resebyråer (prop. 1990/91:72 s. 10).

5.3 EG:s regler för beskattning av resebyråverksamhet

I artikel 26 i sjätte direktivet regleras i särskild ordning beskattningen av sådan resebyråverksamhet som innebär att resebyrån i eget namn tillhandahåller kunder reseprestationer och för detta ändamål använder varor och tjänster från andra näringsidkare. Den föreskrivna ordningen är obligatorisk för medlemsländerna. Med resebyrå ("travel agent") avses enligt artikel 26.1 även researrangör ("tour operator"). Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller resenären betraktas som omsättning av en enda tjänst, här betecknad resetjänsten. Denna beskattas i det land där resebyrån har sitt fasta driftställe. Beskattningsunderlaget utgörs av resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan priset (exklusive mervärdes-skatt) för resetjänsten och den faktiska kostnaden (inklusive mervärdes-skatt) för varor och tjänster som tillhandahållits resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt tillgodo. Mervärdes-skatten som ingår i dessa kostnader är inte avdragsgill mot någon utgående skatt om kostnaderna hänför sig till förvärv av varor och tjänster i resebyråns eget land, och är heller inte återbetalningsbar enligt reglerna om återbetalningsrätt för utländska företagare (artikel 17.4/åttonde direktivet 79/1072/EEG). Om resebyrån använder varor och tjänster som andra näringsidkare tillhandahåller byrån utanför EG, undantas däremot omsättningen av resetjänsten från beskattning såsom exportomsättning. Om varorna och tjänsterna tillhandahålls både inom och utanför EG, skall endast den del av resebyråns marginal som hänför sig till varor och tjänster tillhandahållna utanför EG undantas. Ingående skatt som hänför sig till resebyråns förvärv utanför EG är avdragsgill.

Vid omsättning av en resetjänst inom EG kan beräkningen av resebyråns marginal, dvs. beskattningsunderlaget, åskådliggöras genom följande exempel:

1. Resenärens pris 10 000 kr Prop. 1994/95:202
(inkl. mervärdesskatt)
2. Resebyråns kostnader, inkl. mervärdesskatt, 8 000 kr
för inköp från andra näringsidkare och som
kommer resenären direkt tillgodo (t.ex. kostnad
för persontransporttjänster, hotelltjänster
etc. inkl. av leverantören debiterad mervärdesskatt)
3. Vad som kommer resenären indirekt
tillgodo (t.ex. kontorskostnader) 1 000 kr
(varav mervärdesskatt) 200 kr
4. Marginalen, beräknas som skillnaden mellan
1 och 2 10 000 kr
- 8 000 kr
= 2 000 kr
inkl. mervärdesskatt eller
1 600 kr exkl. mervärdesskatt
vid skattesatsen 25 %
5. Utgående skatt på marginalen enligt 4
 $1\,600 \times 25\% = 400$ kr
6. I deklarationen redovisas utgående skatt enligt 5
och ingående skatt enligt 3:
- Utgående skatt 400 kr
Ingående skatt 200 kr
Skatt att betala 200 kr

Den i artikel 26 valda beskattningstekniken för resebyråer kan sägas vara baserad på destinationsprincipen eftersom beskattningen av resebyråns marginal vad avser resor inom EG indirekt resulterar i att resenärens konsumtion beskattas i de medlemsländer där tillhandahållandena faktiskt äger rum. Resebyran kan sägas träda i resenärens ställe såtillvida att den får bära den (utländska) mervärdesskatt som resenären skall betala för resan. Trots att beskattningslandet är det land där resebyran verkar innebär ordningen – genom att marginalen beräknas utifrån vad resenären betalat exklusive mervärdesskatt och genom att resebyran inte har avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till omsättningen av varorna och tjänsterna – att resenärens konsumtion beskattas där den sker.

Bortsett från de särskilda avvikelser i övergångsordningen som kommenteras nedan, är således särreglerna för beskattning av resebyråers omsättningar inte tillämpliga på sådana transaktioner som andra näringsidkare utför åt resebyran utanför EG som ett led i omsättningen av rese-tjänsten. Eftersom artikel 26.1 endast avser resebyråer som handlar i eget namn och använder varor och tjänster av andra näringsidkare kommer beskattningen av resebyråns tillhandahållanden emellertid också i övrigt att bli beroende av på vilket sätt de genomförs.

Särordningen tillämpas således inte vid sådan omsättning där resebyrån endast handlar som mellanhand och i avräkningskonto redovisar belopp som erhållits från kunden som ersättning för utlägg i kundens namn och för dennes räkning. Om resebyrån exempelvis förmedlar hotell- eller transporttjänster mellan sin uppdragsgivare och kunden beskattas provisionen på förmedlingstjänsten och beskattning sker i det land denna skall anses omsatt enligt reglerna om omsättningsland för förmedlingstjänster.

Resebyråer som i eget namn tillhandahåller egna (eller leasade) transportmedel eller egna hotelltjänster anses bedriva samma verksamhet som gäller för andra transport- eller hotellrörelser och blir därmed föremål för beskattning enligt de allmänna principerna i sjätte direktivet.

Enligt övergångsbestämmelserna till de permanenta reglerna har vissa medlemsländer medgivits rätt att tills vidare avvika från den särskilda ordningen i artikel 26. Således kan vissa länder med stöd av artikel 28.3 a och punkt 15 i bilaga E tills vidare fortsätta att beskatta tillhandahållande av utanför EG omsatta resebyråtjänster. Med stöd av artikel 28.3 b och punkt 27 i bilaga F kan de medlemsländer som vid reglernas ikraftträdande den 1 januari 1978 inte beskattade resebyråtjänster vid resor inom EG fortsätta att från beskattning undanta tillhandahållande av sådana tjänster. Slutligen kan vissa medlemsländer med stöd av artikel 28.3 g avvika från artikel 26.3 genom att fortsätta att inte medge avdragsrätt för ingående skatt i fråga om resor vilka tillhandahålls utanför gemenskapen. Dessa undantag tillämpas av vissa av de nuvarande medlemsländerna och är betingade av antingen förhållandena vid införandet av det sjätte direktivet den 1 januari 1978 eller av förhandlingsresultat i samband med vissa länders senare anslutning till gemenskapen. För Sveriges del har sådana avvikelser inte reglerats i anslutningsfördraget, och reglerna i artikel 26 skall därför tillämpas fullt ut.

5.4 Nytt system för beskattning av resebyråverksamhet

Regeringens förslag: EG-anpassade regler för viss resebyråverksamhet arbetas in i mervärdesskattelagen. De nya bestämmelserna införs i lagen i ett nytt kapitel, 9 b.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Dock skall resebyrån ha rätt att redovisa mervärdesskatt enligt de allmänna bestämmelserna i lagen om resenären har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt.

Remissinstanserna: Förslaget tillstyrks i sak. Flera remissinstanser anser dock att avgränsningen av den verksamhet som omfattas av reglerna är oklar. Vidare bör möjligheten att avvika från den särskilda ordningen undersökas ytterligare. *Riksskatteverket* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer* framhåller olägenheten i att inte på fakturan eller

motsvarande kunna specificera den totala skatt som ingår i resetjänsten utan endast mervärdesskatten på marginalen. Skattskyldiga köpare av resetjänsten kan därmed inte göra avdrag för ingående skatt på exempelvis hotell- och resekostnader. *Föreningen Auktoriserade Revisorer* och *Svenska Resebyråföreningen* anser att skatt- och redovisningsskyldighet inte bör inträda vid tidpunkten för förskottsbetalning av sådana resetjänster som skall beskattas enligt marginalmetoden eftersom det kan antas att flera kostnadskomponenter då inte är kända för resebyrån. I stället bör det vara möjligt att redovisa skatten då tjänsten tillhandahålls.

Skälen för regeringens förslag: Som tidigare framgått är den i artikel 26 reglerade ordningen obligatorisk för medlemsländerna. Motsvarande bestämmelser föreslås därför inarbetade i ML och där utgöra ett eget kapitel (9 b) placerat efter beskattningsreglerna för handeln med begagnade varor m.m., vilka är konstruerade efter delvis samma principer. I sjätte direktivet används motsvarande systematik. Hänvisningar till det nya kapitlet bör göras i 7 kap. 2 §, 8 kap. 9 § och 10 kap. 2 § ML.

Några remissinstanser har anfört att reglerna om skattskyldighetens och redovisningsskyldighetens inträde vid förskottsbetalning inte bör tillämpas vid beskattning enligt marginalmetoden.

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldigheten när en tjänst tillhandahållits eller dessförrinnan när ersättning inflyter kontant. Samtidigt inträder redovisningsskyldigheten för utgående skatt (jfr 13 kap. 6 § ML). Reglerna står i överensstämmelse med EG:s bestämmelser i artikel 10.2 (artikel 28d) och artikel 22.4 (artikel 28h). Någon särskild bestämmelse för resebyråverksamhet finns inte. Den föreslagna beskattningsmetoden för resebyråverksamhet bör inte heller för svensk del medföra avsteg från principerna för skatt- och redovisningsskyldighetens inträde. Frågan bör i stället kunna lösas genom rättstillämpningen.

Med begreppet resenär i artikel 26 bör inte avses annat än den som själv eller genom någon annan förvärvar en sådan resetjänst som omfattas av de särskilda beskattningsreglerna, jfr 3 § lagen (1992:1672) om paketresor. Begreppet kan således omfatta såväl företag som privatpersoner. Från remisshall har framförts att resebyråer som redovisar skatt enligt marginalmetoden också bör ges tillfälle att redovisa skatt enligt ordinär metod eller på annat sätt på faktura eller motsvarande kunna specificera den totala skatt som ingår i resetjänsten. Detta för att skattskyldiga köpare av resetjänsten skall kunna erhålla skattebärande faktura och på vanligt sätt kunna göra avdrag för skatten. Regeringen gör följande bedömning. Mot bakgrund av vad som angivits ligger det i sakens natur att berörda parter kommer att vidta åtgärder för att den särskilda beskattningsordningen inte skall bli tillämplig. EG:s regler om beskattning enligt marginalmetoden torde främst avse omsättning av resetjänster till icke skattskyldiga. I tysk och österrikisk lagstiftning tillämpas reglerna om marginalbeskattning inte på omsättningar till företag. En motsvarande bestämmelse bör kunna införas även för svensk del. För omsättningar till en resenär som har rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt skall således de allmänna bestämmelserna

kunna tillämpas. Även i dessa fall bör resebyrån dock ha kvar möjligheten att tillämpa marginalmetoden.

När det gäller innehållet i den faktura som en resebyrå är skyldig att utfärda kan EG-reglerna inte anses ge några entydiga anvisningar. Jämfört med handeln med begagnade varor etc. finns för resebyråverksamheten inte något avdragsförbud i sjätte direktivet för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från någon som beskattas enligt marginalmetoden. Inte heller finns någon bestämmelse om att skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet inte får anges i faktura (jfr föreslagna 9 a kap. 13 och 16 §§ ML). För resebyråer som tillämpar marginalmetoden föreligger således tveksamhet om EG-reglernas tillämpning då det gäller kravet på att utgående skatt öppet skall framgå av fakturan (jfr artikel 22.3.b). Regeringen har därvid stannat för att låta resebyråerna ha en valfrihet i detta avseende. Jämfört med det till *Lagrådet* remitterade förslaget har därför i 9 b kap. lagts till en bestämmelse om att den som utnyttjar marginalmetoden får underlåta att öppet ange skatten på fakturan. Enligt lagens allmänna bestämmelser krävs dock att skatten öppet framgår av fakturan för att en skattskyldig köpare skall kunna göra avdrag för den ingående skatten hänförlig till resebyråns marginal (jfr 8 kap. 17 § och 11 kap. 5 § ML). En erinran om detta förhållande görs i den föreslagna bestämmelsen.

Lagrådet har anfört att en resebyrå först när resan säljs vet om det finns förutsättning för att tillämpa de allmänna bestämmelserna för beskattning i stället för beskattning enligt marginalmetoden och att det i det läget kan vara för sent att göra avdrag för ingående skatt i enlighet med de allmänna bestämmelserna i 13 kap. *Lagrådet* har därför ifrågasatt om inte någon form av särreglering behövs för sådana fall.

Regeringen gör följande bedömning. För de resebyråer som valt att tillämpa de allmänna bestämmelserna gäller det normala systemet för redovisning av ingående skatt, omprövning av skattebeslut, m.m. Det bör inte nu införas någon särordning för resebyråer med avseende på redovisningsprinciperna. Skulle emellertid svårigheter uppkomma i praktiken bör övervägas regler om separat redovisning i olika verksamheter eller verksamhetsgrenar av sådana omsättningar som beskattas enligt bestämmelserna i 9 a kap. och sådana som beskattas enligt de allmänna bestämmelserna.

5.5 Införandetidpunkt

EG:s särskilda beskattningsregler för resebyråverksamhet skulle, enligt de förpliktelser som Sveriges medlemskap i EU medför, ha trätt i kraft den 1 januari 1995. Tidpunkten för införandet av de nya reglerna för resebyråverksamhet bör dock, med beaktande av de särskilda villkor som gäller inom denna bransch, med förskottsbetalning av resor, utfärdande av prislistor etc., avvägas så att de skattskyldiga och Riksskatteverket får en rimlig tid för de åtgärder som erfordras vid en anpassning till de nya reglerna. En viss senareläggning bör enligt regeringens uppfattning inte

leda till alltför stora komplikationer avseende handeln med andra EG-länder. De nya reglerna bör mot denna bakgrund tillämpas på sådana omsättningar av resetjänster som görs först från och med den 1 januari 1996.

6 Undantag för omsättning av vissa tjänster till utländska företagare

Regeringens förslag: Undantag från mervärdesskatt införs för vissa omsättningar till en utländsk företagare i ett annat EU-land om denne skulle haft rätt till återbetalning av skatten. De omsättningar som avses är värdering av och arbete på lös egendom, tillhandahållande av en transporttjänst som anses omsatt inom landet men som har direkt samband med en varutransport inom EU samt tjänster som anses omsatta i Sverige men som tillhandahålls som ett led i en sådan transporttjänst.

Skälen för regeringens förslag: Den s.k. övergångsordningen för mervärdesskatt enligt sjätte direktivet innebär att ett flertal tjänster skall beskattas i det land de utförs. Detta får till följd att även en näringsidkare som inte hör hemma i det aktuella landet får erlagga mervärdesskatt när en sådan tjänst omsätts till honom. Näringsidkaren kan därefter begära återbetalning av skatten. Antalet ansökningar om återbetalning har därmed kommit att öka, vilket verkat hämmande på handeln med sådana tjänster inom gemenskapen. Detta förhållande har medfört att rådet under åren 1993 och 1994 beslutat medge elva av de tolv äldre medlemsländerna en rätt att införa temporära undantag från beskattning av omsättning av vissa tjänster, om de tillhandahålls en näringsidkare som inte hör hemma i beskattningslandet men som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat medlemsland och som skulle haft rätt till återbetalning av skatten om omsättningen inte undantagits. De berörda tjänsterna avser värdering av och arbete på lös egendom (jfr artikel 9.2 c tredje och fjärde strecksatsen), transporttjänster som anses omsatta inom landet och som har direkt samband med transport av varor inom gemenskapen (jfr artikel 28b.C 1) samt lastning, lossning och liknande tjänster som utförs inom landet och som avser de nämnda transporttjänsterna (jfr artikel 9.2 c andra strecksatsen). Med undantaget från beskattning följer också en avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till omsättningen av tjänsterna.

Kommissionen har i mars 1994 i ett direktivförslag om förenklingsåtgärder på mervärdesskatteområdet, det s.k. andra förenklingsdirektivet COM (94)58, bl.a. föreslagit bestämmelser som avser att ersätta den nu nämnda särregleringen. Direktivförslaget bygger emellertid delvis på andra principer än de som används i den här beskrivna särregleringen.

Förslaget, som nyligen behandlats av ministerrådet, skall genomföras samtidigt i medlemsländerna den 1 januari 1996.

Prop. 1994/95:202

Trots att tiden formellt löpt ut för de aktuella särlösningarna tillämpas de fortfarande. Intill dess bestämmelserna i det andra förenklingsdirektivet kan genomföras i svensk lagstiftning talar därför starka konkurrensskäl för att samma skattebefrielse som tillämpas av övriga medlemsländer snarast införs även i Sverige för de berörda omsättningarna.

Bestämmelser av motsvarande innebörd föreslås således inarbetade i ML. De angivna besluten innehåller förutom de materiella förutsättningarna för att omsättningen skall undantas från beskattning också ett antal bestämmelser om vilka formaliteter som måste uppfyllas för att skattefriheten skall uppnås. Lagtekniskt bör de olika bestämmelserna föras samman till ett nytt kapitel (10 a) om undantag från skatteplikt för viss omsättning till utländska företagare. Denna metod bryter delvis mot lagens allmänna uppbyggnad men bör kunna accepteras eftersom avsikten är att regleringen inom kort skall kunna ersättas av bestämmelser grundade på EG:s andra förenklingsdirektiv. En hänvisning till de föreslagna bestämmelserna i 10 a kap. bör göras i 3 kap. 30 d § och i 10 kap. 11 §.

7 Undantag för omsättning av vissa posttjänster

Regeringens förslag: Postbefordringsföretags omsättning i postverksamhet av transporttjänster avseende brev och paket som distribueras inom landet för ett utländskt postbefordringsföretags räkning undantas från skatteplikt.

Skälen för regeringens förslag: Det tidigare Postverket ombildades den 1 mars 1994 till aktiebolag. Den nya konkurrenssituation som uppstod på postområdet genom bildandet av Posten AB och genom de möjligheter för andra att bedriva postverksamhet som samtidigt infördes i och med den nya postlagen (1993:1684), medförde att det tidigare undantaget från skatteplikt till mervärdesskatt för brevbefordran inte längre kunde bibehållas.

De brevbefordringstjänster som omsätts av Posten AB liksom av andra postbefordringsföretag omfattas således av den generella skatteplikten till mervärdesskatt. Skatteplikten omfattar även befordran av brev till såväl annat EU-land som till land utanför EU. I övriga länder inom EU – utom Finland – omfattas postförvaltningarnas omsättning av motsvarande tjänster av undantag från skatteplikten i enlighet med bestämmelserna i artikel 13 A 1 (a) i sjätte direktivet. Dessa bestämmelser innebär att omsättningar som görs av offentliga postförvaltningar skall undantas från skatteplikt.

Mervärdesskattelagen innehåller inte några särskilda regler i övrigt beträffande brevbefordran eller postverksamhet. Sådana tjänster behandlas således i den svenska mervärdesskattelagstiftningen i princip som övriga varutransporter.

Vid den anpassning av de svenska mervärdesskattereglerna till EG:s regelsystem som genomförts dels i viss utsträckning i samband med införandet av den nya mervärdesskattelagen (1994:200), dels i samband med inträdet i EU den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798), infördes nya regler för bestämmande av beskattningsland för bl.a. transporttjänster. Dessa regler ersatte till viss del de tidigare bestämmelserna om export och innebär, såvitt nu är ifråga, att en transporttjänst som utförs inom landet skall anses omsatt i Sverige och således skall beskattas här i landet, även om tjänsten har ett samband med en transport till eller från ett annat EG-land. Om den för vars räkning transporttjänsten utförs är registrerad till mervärdesskatt i något annat EG-land kan han medges återbetalning enligt reglerna i 10 kap. mervärdesskattelagen för den mervärdesskatt han har betalat.

Tjänster av detta slag som en speditör eller fraktförare tillhandahåller en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EU i samband med import eller export av varor anses däremot som en omsättning utomlands och beskattas således inte i Sverige.

De nya bestämmelserna har medfört att s.k. terminalavgifter, dvs. de ersättningar som svenska Posten AB erhåller för att distribuera inkommande post från utländska postförvaltningar eller postföretag till mottagare inom landet, blir skattepliktiga när tjänsterna tillhandahålls postförvaltningar i andra EU-länder. Motsvarande tjänster som tillhandahålls postförvaltningar i länder utanför EU omfattas däremot inte av mervärdesskatten.

Ersättningar som Posten AB betalar till postförvaltningar i andra länder för motsvarande distributionstjänster omfattas inte av någon mervärdesskatt.

Enligt vad regeringen erfarit pågår för närvarande inom EU-kommissionen ett arbete med att se över direktivets bestämmelser i fråga om beskattning av postverksamhet. Med hänsyn härtill och med beaktande av de negativa effekter som de nuvarande skillnaderna i beskattningen av terminalavgifterna kan ge upphov till, anser regeringen att starka skäl talar för att de svenska bestämmelserna bör ändras. Regeringen föreslår därför att transporttjänster och därtill anslutna tjänster av annat slag som ett svenskt postbefordringsföretag tillhandahåller ett postbefordringsföretag i ett annat land i samband med distribution till mottagare i Sverige av inkommande brev eller paket skall undantas från skatteplikten. Det innebär att svenska postbefordringsföretag såvitt avser terminalavgifter eller motsvarande ersättningar behandlas på samma sätt som sina utländska motsvarigheter. Det innebär vidare att tjänster av detta slag behandlas på ett enhetligt sätt oavsett om de utförs åt postförvaltningar i länder inom EU eller i tredje land.

För att undvika konkurrenssnedvridningar bör undantaget inte vara begränsat till tjänster av detta slag som omsätts av Posten AB, utan bör gälla för alla postbefordringsföretag som bedriver postverksamhet i enlighet med bestämmelserna i postlagen (1993:1684). Med postverksamhet avses enligt 3 § postlagen regelbunden befordran mot avgift av brev eller av brev och paket. Sådan verksamhet får enligt 4 § postlagen jämförd med 2 § postförordningen (1993:1709), bedrivas först efter anmälan till Post- och Telestyrelsen.

Förslaget innebär att en ny 30 g § införs i 3 kap. ML.

För att uppnå neutralitet i jämförelse med motsvarande verksamhet i andra EU-länder skall rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt inte föreligga i fråga om de från skatteplikt undantagna tjänsterna.

8 Undantag för omsättning till och förvärv av internationella organisationer, diplomater m.fl.

Regeringens förslag: Skattefrihet införs i vissa fall för omsättning av varor som transporteras till internationella organisationer och diplomater i andra EU-länder. Vidare skall en internationell organisation eller diplomat som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt vid förvärv av varor i Sverige kunna förvärva motsvarande varor utan skatt från andra EU-länder. Reglerna om rätt till återbetalning av mervärdesskatt för internationella organisationer och diplomater utvidgas till att omfatta även motorfordon, alkohol och tobak.

Skälen för regeringens förslag: Varken Wienkonventionen eller några andra allmänna internationella överenskommelser innehåller bestämmelser om skattefrihet för internationella organisationer, diplomater m.fl. när det gäller mervärdesskatt och punktskatter. I Wienkonventionen artikel 34 sägs således att den skattefrihet som där regleras inte omfattar sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varornas eller tjänsternas priser. I samband med import föreskrivs emellertid i artikel 36 frihet för "tullar, avgifter och liknande pålagor", vilket åtminstone i Sverige tillämpas så att frihet medgetts även för indirekta skatter i importsituationen.

Överenskommelserna grundar således inte någon skyldighet att medge skattefrihet på mervärdesskatteområdet. Sådan skattefrihet har dock kommit att medges i större eller mindre utsträckning, varvid olika begränsningar och förfaranden tillämpas av olika länder.

De nuvarande svenska reglerna omfattar skattefrihet för ett visst antal varugrupper, som uppräknats i lagstiftningen, 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Skattefriheten medges i form av återbetalning i efterhand.

Bestämmelserna har kommit att aktualiseras vid Sveriges inträde i EU. Det beror dels på att EG har antagit viss sekundärrätt på området, dels

på att ordningen med skattefrihet genom ett importförfarande i princip inte längre kan tillämpas vid införsel från EU-länderna.

Regler om mervärdesskattefrihet för diplomater m.fl. återfinns i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, artikel 15.10. Bestämmelsen innebär att EU:s medlemsstater från beskattning skall undanta tillhandahållande av varor och tjänster

- inom ramen för diplomatiska och konsulära förbindelser
- till erkända internationella organisationer och till medlemmar av organisationerna, med de begränsningar och på de villkor som fastställs i konventioner eller avtal om upprättande av organisationerna
- till vissa Natostyrkor etc.

Vidare anges att till dess EG antagit gemensamma regler om omfattningen av skattefriheten, skall värdlandet för diplomaten/organisationen fastställa de villkor och begränsningar som skall gälla för skattefriheten. Det är således inte det land där varan eller tjänsten tillhandahålls som bestämmer i vad mån skattefrihet skall medges, utan stationeringslandet. De begränsningar i skattefriheten som det landet fastställt för omsättningar inom landet, skall gälla för organisationens/diplomatens förvärv även i andra EU-länder.

Medlemsstaterna får, när det gäller tillhandahållande av varor inom landet samt generellt när det gäller tjänster medge skattefriheten genom återbetalning. Motsättningsvis gäller att skattefriheten vid förvärv av varor från ett annat EU-land skall ske med direkt skattefrihet. Det finns en överenskommelse om en gemensam blankett som skall användas vid sådana gränsöverskridande förvärv med skattefrihet.

De svenska reglerna om mervärdesskattefrihet finns i 10 kap. 5-8 §§ ML. Reglerna avser endast sådant som tillhandahållits organisationer/diplomater som är stationerade här. Detaljregler finns i förordningen (1994:224), ändrad senast (1994:1783), om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. Ansökan om återbetalning skall ges in till Utrikesdepartementet. Beslut om återbetalning prövas sedan av Skattemyndigheten i Kopparbergs län.

Vad som nu angetts innebär att det föreligger behov av vissa ändringar i ML. Svenska leverantörer skall ges möjlighet att leverera mervärdesskattefritt till en internationell organisation eller diplomat stationerad i annat EU-land, om det är styrkt att sådan leverans där är skattebefriad. Detta kräver ändringar i 3 kap. 30 a § ML.

I vissa fall kan även en diplomat, en beskickning eller en internationell organisation bli föremål för mervärdesbeskattning i Sverige när varor sänds hit från ett annat EG-land, 2a kap. 3 § ML. Sådana förvärv bör av praktiska skäl helt undantas från förvärvsbeskattning här, i de fall återbetalning av skatten ändå skulle ske efter ansökan. En regel om detta bör införas i 3 kap. 30 d § ML.

De nuvarande återbetalningsreglerna avser i första hand förvärv inom Sverige, men enligt ordalydelsen utesluts inte förvärv även från ett annat EG-land. Bestämmelserna innebär en precisering av vilka varor och

tjänster som omfattas av skattefriheten. I huvudsak bör dessa regler kvarstå oförändrade tills vidare, särskilt som det kan förutses att förslag om mer enhetliga regler i detta avseende kan komma att läggas fram inom EU inom en relativt snar framtid. Ett par kompletteringar bör dock införas redan nu.

Motorfordon omfattas ej av återbetalningsreglerna. De har hittills undantagits från beskattning genom ett importförfarande. En återbetalningsmöjlighet bör emellertid finnas. Återbetalning är redan möjlig i fråga om tillbehör, reparationer etc. 10 kap. 6 och 7 §§ ML bör kompletteras i enlighet med detta.

När det gäller alkohol och tobak finns inte återbetalningsregler vare sig på mervärdesskatte- eller punktskattesidan. Även här har skattefrihet hittills uppkommit genom ett importförfarande. I prop. 1994/95:213 om ändringar av vissa förfaranderegler m.m. för punktskatter har emellertid föreslagits att återbetalningsregler införs för alkoholdrycker och tobaksvaror. En motsvarande möjlighet bör införas på mervärdesskatteområdet genom ändringar i 10 kap. 6 och 7 §§ ML.

De närmare förutsättningarna för skattebefrielse enligt 3 kap. 30 a och 30 d §§ bör framgå av förordningen (1994:224).

9 Ikraftträdande av förslagen i avsnitt 6-8

De nya bestämmelser som föreslås i avsnitt 6-8 bör träda i kraft den 1 juli 1995.

Bestämmelserna om vissa tjänster i 10 a kap. (avsnitt 6) och om vissa posttjänster (avsnitt 7) bör dock tillämpas retroaktivt och avse omständigheter som gjorts redan fr.o.m. den 1 januari 1995. Omprövning av redan lämnade deklarationer kan dock inte initieras av skattemyndigheten med anledning av de nya reglerna.

Till dess ändringar i lagstiftningen avseende skattefriheten för internationella organisationer, diplomater m.fl. av det slag som kommenteras i avsnitt 8 kan genomföras, kan i vissa fall skatt komma att tas ut i situationer där så inte bort ske. Lagstiftningen bör därför ges retroaktiv verkan från 1 januari 1995.

10 Statsfinansiella effekter

I detta avsnitt redovisas budgeteffekterna för staten och den konsoliderade offentliga sektorn av de föreslagna förändringarna av mervärdesskatten. Ett avskaffande av systemet med fiktiv moms och ett införande av ett system med beskattning av vinstmarginalen på begagnade varor m.m. är i ekonomisk mening i princip likvärdigt med en senareläggning av avdragsrätten. Detta medför att företagen gör en likviditetsförlust och att staten gör en motsvarande likviditetsvinst. De föreslagna förändringarna innebär vidare en slopad avdragsrätt för fiktiv moms vid uppköp av bär, honung, svamp etc från privatpersoner. Som en följd av bristande

statistiskt underlag har beräkningarna av budgeteffekterna begränsats till två volymmässigt viktiga områden: handeln med begagnade bilar och uppköp av bär från privatpersoner. Budgeteffekterna av de föreslagna åtgärderna för dessa områden redovisas i nedanstående tabell. Den varaktiga budgetförstärkningen för den konsoliderade offentliga sektorn beräknas till 0,10 miljarder kronor.

Förslaget till nytt system för beskattning av resebyråverksamhet innebär att en beskattning införs av researrangörens marginal vid egna arrangemang avseende resor inom EG. Den föreslagna förändringen kan beräknas medföra en varaktig budgetförstärkning för den konsoliderade offentliga sektorn på 0,37 miljarder kronor.

Budgeteffekter av slopad fiktiv moms och beskattning av resebyråers marginal, miljarder kronor.

	Varaktig nettoeffekt konsoliderad offentlig sektor	Statsbudgeten, budgetår		
		95/96	95/96-96	1997
Slopad fiktiv moms på bär och begagnade bilar	0,10	0,11	0,16	0,10
Beskattning av resebyråers marginal	0,37	0,14	0,36	0,39

Förslagen under avsnitt 6 innebär endast en administrativ omläggning som inte påverkar skatteintäkterna. Den i avsnitt 7 föreslagna skattefriheten från och med den 1 januari 1995 innebär i förhållande till situationen före detta datum inte något inkomstbortfall för staten. Förslagen under avsnitt 8 innebär att den skattefrihet som tidigare åstadkommits inom ramen för tullförfaranden kan bestå även vid det svenska medlemskapet i EU.

11 Författningskommentar

Förslag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

1 kap.

2 a och 2 b §§

I 2 a § föreslås att det införs en beloppsgräns för skattskyldighet vad gäller omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Bakgrunden härtill är den utökade skatteplikt som följer av att undantaget i 3 kap. 11 § 2 föreslås slopat (se vidare allmänmotiveringen avsnitt 4.5). Som anges i den allmänna motiveringen avser belopps-

gränsen 300 000 kr konstnärens eller dödsboets beskattningsunderlag för omsättning av konstverk inom landet. Omsättning av andra varor eller tjänster skall inte påverka bedömningen av om skattskyldighet föreligger eller ej. Om gränsen för skattskyldighet överskrids medför detta att all omsättning skall beskattas.

Enligt föreslagna 2 b § skall emellertid den vars omsättning understiger gränsen i 2 a § ha rätt att frivilligt behandlas som skattskyldig. Denna rätt följer av artikel 24.6. Ett beslut av skattemyndigheten bör gälla under viss period. Sålunda föreslås beslutet gälla till utgången av andra året efter det år under vilket beslutet fattades. Som *Lagrådet* anfört bör beslutet kunna gälla från dagen för beslutet eller, på den skattskyldiges begäran, från annan tidpunkt. Motsvarande princip torde gälla för andra beslut av motsvarande slag enligt ML, och någon uttrycklig lagregel om beslutets innehåll i detta avseende bör därför inte införas här. Skattemyndighetens beslut kan överklagas enligt bestämmelsen i 20 kap. 1 § första stycket 5.

3 kap.

11 §

Skattefriheten enligt punkt 2 för upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättning och import av alster av bildkonst slopat. Se vidare avsnitt 4.5 samt 1 kap. 2 a och 2 b §§.

23 §

Ändringen i punkt 1 avser att från beskattning undanta omsättning av sådana sedlar och mynt som inte är samlarföremål enligt bestämmelserna i 9 a kap.

Undantaget i punkt 7 för frimärken föreslås slopat. Skälen härför anges i den allmänna motiveringen avsnitt 4.10.

30 a §

Motivet till förslaget framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 8.

30 d §

Andra stycket

Ändringen kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.

I andra stycket erinras om bestämmelserna i det föreslagna 10 a kap. om undantag för omsättning till utländska företagare, jfr den allmänna motiveringen avsnitt 6.

30 f §

Paragrafens första stycke motsvarar innehållet i artikel 26a D b.

Andra stycket i bestämmelsen saknar direkt motsvarighet i EG:s regler. För att en rimlig kontroll skall kunna ske av de förhållanden som medför att förvärvet undantas från skatteplikt fordras dock att det av faktura eller jämförlig handling framgår att så är fallet. Den svenske köparen måste alltså vid förvärvet se till att fakturan innehåller uppgifter om att försäljningen av varan i det andra EG-landet beskattats med tillämpning av marginalprincipen.

30 g §

Motiven till den här föreslagna paragrafen framgår av kommentaren i den allmänna motiveringen, avsnitt 7.

5 kap.

11 §

Ändringen i punkt 2 a innebär ett förtydligande om att tillämpningsområdet för de i punkten angivna tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG.

7 kap.

1 §

I enlighet med vad som framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 4.7) har paragrafen utformats så att den lägsta reducerade skattesatsen enligt ML, 12 procent, skall tillämpas vid omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo samt vid import av konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5–7 §§.

2 §

I paragrafen har en hänvisning till de särskilda bestämmelserna om fastställande av beskattningsunderlag i 9 a kap. och 9 b kap. intagits.

2 §

Ändringen i paragrafen motiveras av att bestämmelserna om avdrag för fiktiv ingående mervärdesskatt slopas.

5 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att 18 § föreslås upphävd.

7 §

Bestämmelserna om avdrag för fiktiv mervärdesskatt skall utgå ur ML. Reglerna om den ingående skattens storlek i 7 § 1 och 2 har endast betydelse i fråga om fiktiv skatt. De bör därför utgå. Paragrafen kommer härefter endast att reglera frågan om ingående skatt vid vissa fastighetsförvärv.

9 §

Paragrafen har endast tillförts hänvisningar till de avdragsbegränsningar som finns i 9 a kap 13 § och 9 b kap. 3 §.

12 §

Bestämmelsen avser endast fiktiv mervärdesskatt och skall därför slopas.

16 e §

I paragrafen anges i vilka fall jämkning av avdragen ingående skatt inte skall ske. Så är fallet bl.a. då återföring av skatt skett enligt 9 kap. 5 §. Detsamma bör gälla om återföring skett enligt 9 kap. 6 §. Paragrafen har kompletterats i enlighet härmed.

18 §

Bestämmelsen avser endast fiktiv mervärdesskatt och skall därför slopas.

1 §

I paragrafen finns den grundläggande bestämmelsen i systemet för beskattning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Det omfattar en skattskyldig återförsäljares omsättning av nämnda varor. Återförsäljaren skall ha förvärvat varorna i syfte att sälja dem vidare och förvärvet skall ha skett i Sverige eller inom EG från någon som inte haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid sitt förvärv av varorna.

Vad som förstås med skattskyldig återförsäljare och de olika varuslagen definieras i 4–9 §§. Vidare formuleras kravet på att förvärvet skall ha skett från någon som inte haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt så att förvärvet skall ha skett från personer som uppfyller vissa angivna krav.

Enligt artikel 26a B.2 får de särskilda bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen tillämpas bl.a. om ett förvärv har skett från en näringsidkare vars omsättning av varan är undantagen från skatteplikt enligt artikel 13 B c. I sistnämnda artikel anges att omsättning av varor undantas från skatteplikt om varorna har använts helt i en verksamhet som inte medför skattskyldighet och inte gett rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller om det är fråga om varor som enligt artikel 17.6 inte medför rätt till avdrag för ingående skatt (utgifter som inte är av förvärvsmässig karaktär).

Den föreslagna bestämmelsen i punkt 3 innebär t.ex. att bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen kan komma till användning då en skattskyldig återförsäljare köpt en begagnad personbil från en näringsidkare. Om säljaren på grund av bestämmelsen i 8 kap. 15 § första stycket 1 inte haft rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärvet av bilen, är hans försäljning av bilen undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § ML.

I förhållande till lagrådsremissen har, i enlighet med *Lagrådets* förslag, hänvisningen till 10 kap. 11 § utgått.

2 §

I paragrafen finns den bestämmelse som enligt artikel 26a B.4 skall göra det möjligt för en skattskyldig återförsäljare som vill det att tillämpa bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen i vissa fall. Bestämmelsen i artikeln om inköpspriset vid import återfinns i 9 a kap. 9 § tredje stycket. Av 13 § följer att avdrag inte får göras för den ingående skatt som erlagts i anledning av importen.

Enligt den nämnda artikeln skall utnyttjandet av denna valmöjlighet under alla omständigheter omfatta en tid av minst två kalenderår. Detta krav tillgodoses genom att det beslut som skattemyndigheten skall fatta föreslås gälla till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

I förhållande till lagrådsremissen har, på förslag av *Lagrådet*, paragrafens andra stycke tagits bort.

Prop. 1994/95:202

3 §

I paragrafen anges att en skattskyldig återförsäljare får tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på en omsättning som i och för sig omfattas av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen. Denna möjlighet gäller såväl omsättningar som obligatoriskt skall beskattas enligt marginalsyste­met (1 §) som omsättningar vilka efter den skattskyldiges begäran omfattas av syste­met (2 §). Vidare är möjligheten inte begränsad till den redovisning av skatt på vinstmarginalen som avses i 9 § utan omfattar också den situationen att vinstmarginalen beräknas periodvis enligt 11 §.

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådet*s förslag.

4 §

I paragrafen definieras begagnade varor. Antikviteter och många konstverk och samlarföremål är i vanlig mening begagnade varor. Vissa bestämmelser om beskattning av vinstmarginalen gäller endast konstverk medan andra gäller konstverk, samlarföremål och antikviteter och flertalet gäller samtliga slag av varor. Från definitionen av begagnade varor utesluts därför de andra tre varuslagen.

I förtydligande syfte har, efter förslag av *Lagrådet*, angetts att varor skall ha varit i bruk för att anses som begagnade.

5 §

Paragrafen innehåller definitionen av konstverk. Som anges i allmänmotiveringen bygger definitionen i stor utsträckning på EG:s tulltaxa i förordningen (EEG) 2658/87. Därvid kan följande anmärkas.

Enligt tulltaxan hänförs till KN-nummer 9701 målningar och teckningar utförda helt för hand, andra än teckningar enligt 4906 och andra än handdekorerade föremål; collage och liknande prydnadstavl­or. Av anmärkningarna till kapitel 97 i tulltaxan framgår att kapitlet inte omfattar teaterkulisser, ateljéfonder o.d., målade på textilvävnad (KN-nummer 5907) med undantag av sådana som klassificeras enligt KN-nummer 9706 (antikviteter).

KN-nummer 9702 00 00 i tulltaxan omfattar konstgrafiska originalblad. Därmed förstås enligt anmärkningarna avtryck som gjorts i svartvitt eller färg direkt från en eller flera tryckformar som av konstnären framställts helt för hand, oavsett vilken teknik och vilket material som använts, dock med undantag för mekaniska eller fotomekaniska förfaranden.

Den i definitionen av konstverk ingående beskrivningen av tavlor m.m. och originalgravyrer m.m. synes helt motsvara vad som är hänförligt till KN-nummer 9701 och 9702 00 00. Dessa slag av konstverk har därför angetts som varor hänförliga under KN-nummer 9701 och 9702 00 00.

Originalskulpturer, oavsett material, hänförs till KN-nummer 9703 00 00. Dit hänförs dock inte masstillverkade reproduktioner eller produkter av vanligt hantverk med karaktär av handelsvaror. I mervärdesskattelhänseende skall gälla att inte endast originalskulpturer utan också avgjutningar i högst åtta exemplar vilka framställts under övervakning av konstnären eller dennes dödsbo anses som konstverk. Bestämmelsen i ML har därför getts detta innehåll. Någon anledning att utnyttja möjligheten att föreskriva om högre antal avgjutningar än åtta kan inte anses inte föreligga.

I fråga om tapisserier och väggbonader har bestämmelsen i ML utformats på samma sätt som i det sjätte direktivet.

6 §

Paragrafen innehåller en definition av samlarföremål. Bestämmelserna har utformats i nära anslutning till EG-reglerna.

7 §

Paragrafen innehåller definitionen av antikviteter, och har utformats enligt EG:s regler.

8 §

I paragrafen anges vad som förstås med skattskyldig återförsäljare (jfr avsnitt 4.6). Bestämmelsen motsvarar artikel 26a A e.

I andra stycket anges att även förmedlare av varor omfattas av reglerna för beskattning av vinstmarginalen. Detta kan t.ex. gälla omsättningar av auktionsförrättare. Som framgår av allmänmotiveringen föreslås inte att motsvarigheter till de särskilda reglerna för auktionsförrättare i artikel 26a C skall införas i ML.

9 §

I paragrafen anges hur beskattningsunderlaget eller vinstmarginalen skall fastställas vid tillämpning av de särskilda reglerna för marginalbeskattning. De två första styckena motsvarar artikel 26a B.3. Angående beräkningen av vinstmarginalen hänvisas till exemplet i avsnitt 4.7.

I andra stycket avses med försäljningspris varans pris så som det bestäms enligt 7 kap. 3 a § och med inköpspris avses den på motsvarande

sätt bestämda ersättning som näringsidkaren betalat eller skall betala till sin leverantör.

Tredje stycket motsvarar artikel 26a B 4 fjärde stycket. Av bestämmelsen framgår att i beskattningsunderlaget skall för de fall som avses i 2 § 1 ingå den skatt som erlagts i anledning av importen.

10 och 11 §§

Beträffande innehållet i dessa paragrafer hänvisas till den allmänna motiveringen (avsnitt 4.7).

Såvitt gäller 11 § har *Lagrådets* förslag till utformning av paragrafen följts.

12 §

I den omfattning vinstmarginalen får beräknas periodvis föreskrivs i paragrafen att ett underskott under en period får föras över till en efterföljande period. Avsikten är att överföring skall kunna göras inte bara till närmast följande period utan från den perioden till andra efterföljande perioder så länge det föreligger ett underskott som hänför sig till den periodvisa beräkningen av vinstmarginalen. Till skillnad från promemori-ans förslag medger bestämmelsen kvittning under obegränsad tid.

Av 11 § andra stycket framgår att periodvis redovisning av vinstmarginalen kan omfatta en del av en skattskyldig återförsäljares omsättning. Underskott som uppkommer under en period skall kunna räknas av endast mot överskott som senare uppkommer vid periodvis redovisning av vinstmarginalen.

13 och 14 §§

I fråga om innehållet i dessa paragrafer hänvisas till den allmänna motiveringen (avsnitt 4.8).

15 §

Paragrafen är avsedd att motsvara artikel 26a B.8. I artikeln föreskrivs att den som skall redovisa mervärdesskatt både enligt de allmänna bestämmelserna och enligt de särskilda bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen skall ordna sina räkenskaper så att transaktioner som beskattas enligt de sistnämnda bestämmelserna kan följas i räkenskaperna. Detta innebär bl.a. att inköpspriser och försäljningspriser för varor som beskattas enligt bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen måste noteras särskilt i räkenskaperna.

Att mervärdesskatten inte får anges i faktura eller jämförlig handling när bestämmelserna om beskattning av vinstmarginal tillämpas framgår av artikel 26a B.9. I förhållande till EG-regeln har i 16 § lagts till att inte heller underlag för beräkning av skatten får anges.

17 §

Paragrafen innehåller en erinran om att även en omsättning som omfattas av bestämmelserna om beskattning av vinstmarginalen omfattas av reglerna om beskattningsland (5 kap. ML). I de fall en vara av de slag som anges i 4–7 §§ omsätts genom export enligt 5 kap. 9 § skall således beskattning inte ske i Sverige. Paragrafen motsvarar artikel 26a B.5.

Bestämmelsen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

18 §

Paragrafen motsvarar innehållet i artikel 26a D c. Bestämmelsen innebär att omsättningar till andra EG-länder, med avvikelse från 3 kap. 30 a §, skall beskattas i Sverige om de särskilda reglerna för beskattning av vinstmarginalen är tillämpliga. Detta medför å andra sidan att förvärvet i det land till vilket varorna sänds inte skall beskattas (jfr 3 kap. 30 f § beträffande motsvarande förvärv i Sverige).

Vidare medför paragrafen att reglerna om distansförsäljning i 5 kap. 2 § första stycket 4 inte skall tillämpas på omsättningar som beskattas enligt vinstmarginalsystemet. Beskattningen skall således ske i Sverige.

19 §

I 1 kap. 13 a § finns särskilda definitioner av nya transportmedel. Som nytt transportmedel räknas även sådana bilar m.m. som varit i bruk en kortare tid. Regeln har betydelse för beskattningen av gemenskapsinterna förvärv (2 a kap. 3 §), omsättning till andra EG-länder (3 kap. 30 a §) och reglerna om beskattningsland (5 kap. 2 §). Vad som enligt definitionen är nytt transportmedel skall, vid gränsöverskridande handel inom EG, alltid beskattas i det land dit transportmedlet förs för att användas stadigvarande.

Enligt artikel 26a D a skall bestämmelserna om handel med begagnade varor inte omfatta sådana gemenskapsinterna förvärv och försäljningar som avser nya transportmedel enligt den särskilda definitionen. T.ex. skall en bil som är begagnad men som har körts högst 6 000 km eller där mindre än sex månader förflutit från det att den första gången tagits i bruk, inte omfattas av marginalbeskattningen vid gränsöverskridande handel. Vid intern omsättning inom ett EG-land kan emellertid även en

sådan bil, som är nästan ny, beskattas enligt den särskilda marginalbeskattningsmetoden.

Sådana begagnade transportmedel som enligt 1 kap. 13 a § är att betrakta som nya, kan således beskattas enligt reglerna i 9 a kap. endast i de fall omsättningen sker inom Sverige, och där transportmedlet inte skall föras ut ur landet.

9 b kap.

1 §

I paragrafen, som motsvarar artikel 26.1 och del av 26.2, anges tillämpningsområdet för marginalbeskattning av resebyråverksamhet.

Paragrafen avser resebyråer som i eget namn omsätter resor till resenärer. Enligt lagen (1992:1672) om paketresor utförs sådan verksamhet av researrangörer, dvs. den som annat än tillfälligtvis organiserar paketresor och säljer eller marknadsför dem direkt eller genom en återförsäljare. I artikel 26 används emellertid begreppet resebyrå. Det har särskilt angivits att begreppet även innefattar researrangörer. För att uppnå överensstämmelse med EG-direktivet har samma systematik använts i den här föreslagna paragrafen.

Begreppet resenär har kommenterats i allmänmotiveringen, avsnitt 5.4.

Paragrafen innehåller två grundrekvisit som måste uppfyllas för att den särskilda ordningen för resebyråverksamhet skall bli tillämplig. Det första rekvisitet – att resebyrån skall handla i eget namn – föreligger exempelvis då resebyrån tillhandahåller resenären en paketresa utan att denne behöver veta vem som utfört de olika tjänsterna till grund för resan. I dessa fall handlar resenären endast med resebyrån som ställer ut räkning eller faktura i sitt eget namn. Resebyrån anses handla i eget namn oavsett vem som slutligt skall stå risken för att avtalet mellan resebyrån och resenären inte uppfylls.

Rekvisitet innebär vidare att den särskilda ordningen inte blir tillämplig i det fall en resebyrå endast fungerar som mellanhand och bokför på avräkningskonto belopp som mottagits av kunden som ersättning för utlägg som resebyrån gjort i kundens namn och för dennes räkning. Denna avgränsning av tillämpningsområdet omnämns särskilt i artikel 26.1. Vidare hänvisas där till artikel 11.A 3 c beträffande det särskilda kontot.

Det andra rekvisitet – att resebyrån från andra näringsidkare köper in de varor och tjänster som krävs för utförande av reseuppdraget – anses uppfyllt om resebyrån för en viss resas genomförande köper in åtminstone en tjänst från en annan näringsidkare.

Tillämpningsområdet för artikel 26 har bedömts av EG-domstolen (mål C-163/91, dom 12.11.1992). Frågan gällde en resebyrås eller researrangörs uthyrning av semesterbostäder vilka ägdes av andra näringsidkare och där resenären själv arrangerade transporten till semesterbostaden. Den omständigheten att resebyrån/arrangören inte ombesörjde transporten av den resande utan endast ställde en semesterbostad till

förfogande för denne, ansågs av domstolen inte innebära att de tillhandahållna tjänsterna skulle vara uteslagna från tillämpningsområdet för artikel 26.

Artikel 26 har också behandlats i EG:s mervärdesskattekommitté. Frågan var om arrangemang av språkresor skulle falla in under artikelns tillämpningsområde. Kommittén uttalade därvid att även sådana resor avses eftersom artikeln inte ger någon möjlighet att undanta någon specifik typ av resa.

Alla transaktioner (tillhandahållanden av varor och tjänster) som en resebyrå i eget namn utför för genomförandet av en resa anses enligt artikel 26.2 som en enda tjänst tillhandahållen resenären av resebyrån. Omsättningen av denna tjänst, resetjänsten, skall beskattas i det land där resebyrån har det fasta driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls (jfr 5 kap. 8 §). Den generella skattesatsen 25 procent är tillämplig på omsättningen av resetjänsten oavsett vilken skattesats som gäller för omsättning av de underliggande varorna eller tjänsterna.

2 och 3 §§

I 2 § regleras det belopp på vilket skatt skall tas ut (beskattningsunderlaget). Motsvarande bestämmelser finns i artikel 26.2. Beskattningsunderlaget utgörs av den marginal som resebyrån tar ut på omsättningen av resetjänsten. Med marginalen förstås skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande och resebyråns faktiska kostnader inklusive ingående skatt för varor och tjänster som tillhandahålls byrå av andra näringsidkare för resan, under förutsättning att dessa tillhandahållanden kommer resenären direkt till godo. I beskattningsunderlaget skall dock inte medräknas den mervärdesskatt som ingår som en del av skillnaden mellan resenärens pris och resebyråns kostnader. Enligt 3 §, som motsvarar artikel 26.4, föreligger inte någon rätt för resebyrå till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo eller någon rätt för en utländsk resebyrå till återbetalning för sådan ingående skatt. Däremot kan artikel 26.4 inte anses inskränka rätten till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt som hänför sig till andra omsättningar än sådana som kommer resenären direkt till godo, såsom ingående skatt på annonsering, kontorskostnader etc.

Exempel på hur beskattningsunderlaget beräknas finns i allmänmotiveeringen avsnitt 5.3. Närmare bestämmelser om beräkningssättet bör lämpligen ges i form av tillämpningsföreskrifter meddelande av Riksskatteverket med stöd av mervärdesskatteförordningen (1994:224).

Sättet att beräkna beskattningsunderlaget och vad som skall ingå i detta har föranlett flera uttalanden från EG:s mervärdesskattekommitté. En första svårighet har varit att beräkna beskattningsunderlaget vid s.k. gruppbokningar. När en resebyrå gör gruppbokningar av hotellrum eller flygbiljetter som sedan tillhandahålls olika resenärer, är det svårt att beräkna marginalen för en given resa om resebyråns kostnader avser alla

gruppbokningar för en säsong. Det har därvid inte ansetts strida mot artikel 26.2 att i stället beräkna beskattningsunderlaget för alla transaktioner under en viss period men i övrigt på samma sätt, dvs. resebyråns intäkter (exklusive mervärdesskatt) från alla resenärer under en viss period minskat med vad byrån under samma period betalat andra näringsidkare för varor och tjänster till grund för resetjänsterna.

En annan fråga har gällt det förhållandet att resebyrån endast får göra avdrag för kostnader som avser tillhandahållanden som kommer resenären direkt till godo. I EG:s mervärdesskattekommitté behandlades det fallet att en researrangör i ett land sålde resor till orter inom det landet. För att sälja samma resor till turister från andra länder använde researrangören där belägna resebyråer och betalade dem en viss procent av priset för varje såld resa. Omsättningen ansågs av en majoritet i mervärdesskattekommittén inte utgöra ett tillhandahållande som kom resenären direkt tillgodo. Det var således inte möjligt för researrangören att dra av provisionen till resebyrån som en kostnad för resetjänsten vid beräkning av marginalen.

Det kan i detta sammanhang anmärkas att man i Europaparlamentet nyligen uppmärksammat det problem som uppkommer då en researrangör inom EG via en resebyrå i ett land utanför EG där marknadsför paketresor inom EG. Problemet består i att researrangören kommer i ett sämre läge än sina konkurrenter i landet utanför EG, vilka marknadsför samma resor genom att researrangören inte har avdragsrätt för provisionen till resebyrån som en kostnad för resetjänsten vid beräkning av marginalen. På fråga från Europaparlamentet har kommissionen förklarat att man ser över möjligheten att reducera researrangörens beskattningsunderlag vid beräkning av marginalen genom att hänsyn skall kunna tas till provisioner som betalas till resebyråer som marknadsför paketresor.

4 §

Genom paragrafens första stycke blir bestämmelserna i 5 kap. 8 § ML tillämpliga på omsättning av resetjänster. Omsättningen skall således beskattas i Sverige om resetjänsten tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige. I artikel 26.2 finns en motsvarande bestämmelse om beskattningsland.

Paragrafens andra stycke motsvarar bestämmelserna i artikel 26.3. Där anges följande. Om transaktioner som av resebyrån har anförtrotts andra näringsidkare utförs av sådana personer utanför EG, skall resebyråns tjänst behandlas som en förmedlingsverksamhet som är undantagen från skatteplikt enligt artikel 15.14. Om dessa transaktioner genomförs både inom och utanför EG, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför EG undantas från skatt.

I artikel 15.14, som i svensk rätt motsvaras av 5 kap. 11 § 6 ML, anges förutsättningarna för att en förmedlingsverksamhet skall anses omsatt utanför EG och därmed undantas från beskattning såsom export. En resebyrås tillhandahållande enligt artikel 26 är dock inte en förmed-

lingsverksamhet i den i artikel 15.14 angivna meningen eftersom de där undantagna tjänsterna är sådana som tillhandahålls av förmedlare som handlar i någon annans namn för dennes räkning. Artikel 26.3 jämför dock tillhandahållanden som görs i eget namn för någon annans räkning med tillhandahållanden enligt artikel 15.14.

En fördelning är således nödvändig mellan den del av resebyråns kostnader som avser ersättning för omsättningar inom EG och den del som hänför sig till omsättningar gjorda utanför EG. Kostnaden för de senare får inte ingå i det belopp som får dras av från intäkterna vid beräkning av beskattningsunderlaget. Eftersom sådana omsättningar jämföras med export föreligger enligt de allmänna EG-reglerna emellertid, till skillnad från vad som gäller omsättningarna inom gemenskapen, en avdragsrätt för resebyrån för ingående skatt. För svensk del innebär det vid en motsvarande tillämpning av 5 kap. 11 § 6 ML att omsättningen skall anses ha skett utomlands. Någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML är dock inte möjlig eftersom resebyrån inte är skattskyldig för en sådan omsättning. Däremot kan resebyrån få återbetalning av ingående skatt enligt vad som föreskrivs om export i 10 kap. 12 § ML.

I det följande ges exempel på tillämpningen av bestämmelserna i artikel 26.3:

En resebyrå organiserar en 14-dagars resa med uppehåll 7 dagar i Stockholm och 7 dagar i Oslo. Priset för resan uppgår till 10 800 kr. Av kostnaderna till andra näringsidkare för resan kan 5 000 kr hänföras till Stockholm och 4 000 kr till Oslo. Vinstmarginalen för resebyrån blir då 10 800 kr–9 000 kr eller 1 800 kr. Den del av resetjänsten som avser Oslo (dvs. utanför EG) är undantagen från beskattning. Således är 4/9 av vinstmarginalen, eller 800 kr inte föremål för beskattning. Återstående 1 000 kr skall beskattas, dock inte till den del beloppet utgör kompensation för den mervärdesskatt som skall täckas av marginalen. Beskattningsunderlaget blir därför 800 kr och skatten 200 kr.

I EG:s mervärdesskattekommitté har frågan om beskattningsland för tillhandahållande av kryssningar diskuterats. En majoritet av medlemsländerna ansåg att kryssningar är sådana resetjänster som i princip faller under artikel 26. Bestämmelserna i artikeln är därmed tillämpliga på en researrangörs försäljning av kryssningar om han har driftställe inom EG. Likaså ansågs, i de fall kryssningsföretaget säljer kryssningarna direkt till passagerarna ombord på företagets egna fartyg, sådana tjänster falla under artikel 26 som andra näringsidkare förser ett kryssningsföretag med för återförsäljning till passagerare (exempelvis tillhandahållande av utflykter eller hotellrum). För att avgöra beskattningslandet för sådana kryssningstjänster skulle de i princip brytas ned i sina beståndsdelar och beskattningen följa de allmänna reglerna för beskattning av tjänsteomsättningar. Med hänsyn till de tillämpningssvårigheter som artikel 26.3 visat sig medföra vid kryssningsarrangemang ville majoriteten av medlemsländerna dock införa vissa förenklingar. Eftersom transporttjänsten utgör den huvudsakliga tjänsten i kryssningen ansågs att

en av följande tre särordningar skall kunna tillämpas, beroende på var kryssningen äger rum:

1. Om kryssningen utförs enbart mellan EG-hamnar, skall omsättningen i sin helhet anses ha ägt rum inom EG och resebyråns marginal beskattas enligt artikel 26.2, dvs. där byrån har sitt fasta driftställe.

2. Om kryssningen lämnar en EG-hamn för en hamn i ett icke EG-land, skall omsättningen anses ha ägt rum helt utanför EG och resebyråns hela marginal undantas enligt artikel 26.3.

3. Om kryssningen innefattar hamnbesök både inom och utanför EG, skall bara den del av resebyråns kryssningstjänst som avser omsättningar som ägt rum utanför EG undantas enligt artikel 26.3.

Nämnda förenklingsregler ansågs dock inte hindra en beskattning i enlighet med artikel 26.3 om resebyrån så önskar.

Kommittén har också uttalat att resebyråer som exempelvis organiserar resor till Kanarieöarna, Ceuta och Melilla och därvid använder tjänster från andra näringsidkare omsätter resetjänster som enligt artikel 26.3 skall anses tillhandahållna utanför EG. Jfr 1 a § mervärdesskatteförordningen (1994:223).

5 och 6 §§

Bestämmelserna kommenteras i allmänmotiveringen (avsnitt 5.4).

10 kap.

2 §

I paragrafen har lagts till en hänvisning till den begränsning av återbetalningsrätten för ingående skatt som finns i 9 b kap. 3 §.

6 och 7 §§

Ändringarna kommenteras i den allmänna motiveringen, avsnitt 8.

8 §

Bestämmelserna i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 föreslås upphävd. Första stycket i ifrågavarande paragraf kan därmed utgå.

11 §

Första stycket

Ändringen utgör en justering med hänsyn till att en skattepliktig omsättning inom ett land skall medföra skattskyldighet även om näringsidkaren inte bedriver någon verksamhet inom landet i fråga (jfr prop. 1994/95:57 s. 155).

Ändringen i andra stycket utgör ett förtydligande och innebär att bestämmelsen får en lydelse som närmare motsvarar den i artikel 17.3 c (jfr prop. 1994/95:57 s. 143).

Tredje stycket

I paragrafen har i ett nytt tredje stycke tagits in en hänvisning till den återbetalningsrätt av ingående skatt som hänförs sig till omsättningar som avses i 10 a kap.

12 §

Paragrafens andra och tredje stycken innebär endast en begränsning av rätten till återbetalning av fiktiv skatt vid export. De bör därför slopas.

10 a kap.

Bestämmelserna i 1–5 §§ motsvaras av bestämmelser i ett antal beslut som fattats av rådet den 25 oktober 1993 gällande undantag från artikel 2.1 och artikel 17 i sjätte direktivet. Medgivande att anta sådana undantag har av rådet lämnats till Belgien, Danmark, Frankrike, Irland, Italien, Luxemburg, Nederländerna, Portugal, Storbritannien, Tyskland och Spanien (93/555–563/EEC och 94/8/EC).

I 2 § införs en rätt till återbetalning av ingående skatt som är hänförlig till sådana omsättningar som undantas från beskattning enligt bestämmelserna i det föreslagna kapitlet. Bestämmelsen, som motsvarar en i EG medgiven avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till sådana omsättningar, har i systematiskt hänseende anpassats till ML:s regler om återbetalningsrätt för ingående skatt till icke skattskyldiga.

Bestämmelserna i kapitlet har kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 6.

11 kap.

7 §

Bestämmelsen avser endast fiktiv mervärdesskatt och skall därför slopas.

I paragrafen har lagts till en hänvisning till den särskilda bestämmelsen i 9 a kap. 14 § om avdragsrättens inträde.

14 kap.
3 §

Genom ändringen i det nya tredje stycket kan skattemyndigheten om det föreligger särskilda skäl besluta att en skattskyldig som annars skulle redovisa mervärdesskatten i en särskild självdeklaration, dvs. i samband med inkomstskatteredovisningen, i stället skall redovisa skatten i en mervärdesskattedeklaration (s.k. särskild deklaration). Bestämmelsen motsvarar i sak den tidigare bestämmelsen i 14 kap. 1 § andra stycket som innebar att skattemyndigheten om det fanns särskilda skäl kunde besluta om registrering av en skattskyldig som annars inte skulle registreras. Denna bestämmelse slopades i samband med att bestämmelserna om registrering ändrades den 1 januari 1995 (prop 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr 1994/95:151, SFS 1994:1798). Ändringarna innebar bl.a. att alla skattskyldiga till skillnad mot tidigare skall registreras.

Skyldigheten att lämna särskild deklaration och förutsättningarna för att en skattskyldig skall redovisa mervärdesskatten i samband med inkomstskatteredovisningen regleras i 14 kap. 3 §.

Den nu föreslagna bestämmelsen innebär att skattemyndigheten, i likhet med vad som gällde före den 1 januari 1995, kan besluta att en skattskyldig skall lämna särskild deklaration om det finns särskilda skäl. Det kan t.ex. finnas särskilt skäl för ett sådant beslut vid frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokaler enligt bestämmelserna i 9 kap., även om beskattningsunderlagen för beskattningsåret inte uppgår till 200 000 kronor.

17 §

I paragrafen har gjorts en hänvisning till de särskilda bestämmelserna i 9 a kap. 15 § om skyldigheten i vissa fall att ordna räkenskaperna på särskilt sätt.

19 kap.
13 §

I första stycket har gjorts en redaktionell ändring föranledd av att 10 kap. 10 § upphävts genom lagstiftning den 1 januari 1995 (jfr prop. 1994/95:57 s.152 och SFS 1994:1798). Vidare har i första och andra stycket gjorts ändringar till följd av den föreslagna ändringen i 14 kap. 3 §.

I denna del hänvisas till den allmänna motiveringen (avsnitt 4.13 och 5.5 samt avsnitt 9).

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över promemorian Mervärdesskatten på begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter

Prop. 1994/95:202
Bilaga 1

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av Kommerskollegium, Generaltullstyrelsen, Riksskatteverket, Bokföringsnämnden, Konkurrensverket, Statens Kulturråd, Bukowski Auktioner AB, Båtbranschens Riksförbund, Föreningen Sveriges Konsthantverkare och Industriformgivare, Företagarnas Riksorganisation, Konstnärernas Riksorganisation, Konstnärliga och Litterära Yrkesutövers Samarbetsnämnd, Motorbranschens Riksförbund, Näringslivets Skattedelegation, Posten AB, Stockholms Auktionsverk, Svenska Antikvariatföreningen, Svenska Galleriförbundet, Svenska Revisorsamfundet, Sveriges Bokförings- och Revisionsbyråers Förbund, Sveriges Frimärkshandlareförbund, Sveriges Konst- och Antikhandlareförening, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Mynthandlares Förening och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Yttrande har också inkommit från Bildkonst Upphovsrätt i Sverige, Sveriges Industriförbund, Stockholms Handelskammare och Svenska Arbetsgivareföreningen.

Företagarnas Riksorganisation återopar yttrandet från Sveriges Köpmannaförbund.

Sveriges Industriförbund, Stockholms Handelskammare och Svenska Arbetsgivareföreningen återopar yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

Gemensamt yttrande har avlämnats av Konstnärliga och Litterära Yrkesutövers Samarbetsnämnd, COPYSWEDE, STIM, SAMI och Bildkonst Upphovsrätt i Sverige.

Riksskatteverket har bifogat yttrande från Skattemyndigheten i Stockholms län.

Föreningen Auktoriserade Revisorer och Företagens Uppgiftslämnardelegation har förklarat sig avstå från att avge yttrande.

Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen
(1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 8 kap. 12 och 18 §§ samt 11 kap. 7 § skall upphöra att gälla,

dels att 3 kap. 11 och 23 §§, 7 kap. 1 och 2 §§, 8 kap. 2, 5, 7 och 9 §§, 10 kap. 2, 8 och 12 §§, 13 kap. 16 § samt 14 kap. 17 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 1 kap. 2 a och 2 b §§ samt 3 kap. 30 f §, av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya kapitel 9 a och 9 b av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

1 kap.

2 a §

Skattskyldighet föreligger inte för en upphovsman eller dennes dödsbo för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap.

5 §, om

1. konstverket vid omsättningen ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och

2. beskattningsunderlagen för beskattningsåret beräknas sammanlagt understiga 300 000 kronor.

2 b §

Den som enligt bestämmelserna i 2 a § inte är skattskyldig kan hos skattemyndigheten ansöka om att skattskyldighet skall föreligga oavsett beskattningsunderlagens storlek. Skattemyndighetens beslut om sådan skattskyldighet gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

3 kap.

11 §

Från skatteplikt undantas följande slag av omsättning och, där så slag av omsättning anges, införsel:

1. upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1,4 eller 5 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk,

dock inte när det är fråga om fotografier, reklamalster, system och program för automatisk databehandling eller film, videogram eller annan jämförlig upptagning som avser information,

2. omsättning och införsel av sådana alster av bildkonst som avses i 1 § nämnda lag, vilka ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo och vilka inte utgör fotografiska verk,

3. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,

4. tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,

5. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

6. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

7. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

8. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

2. en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk samt upplåtelse eller överlåtelse av rättighet till ljud- eller bildupptagning av ett sådant framförande,

3. tillhandahållande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- och balettföreställningar samt andra jämförliga föreställningar,

4. i biblioteksverksamhet: tillhandahållande av böcker, tidskrifter, tidningar, ljud- och bildupptagningar, reproduktioner av bildkonst samt bibliografiska upplysningar,

5. i arkivverksamhet: förvaring och tillhandahållande av arkivhandlingar och uppgifter ur sådana handlingar,

6. i museiverksamhet: anordnande av utställningar för allmänheten och tillhandahållande av föremål för utställningar, och

7. framställning, kopiering eller annan efterbehandling av kinematografisk film som avser annat än reklam eller information.

23 §¹

Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster:

1. sedlar och mynt som är eller har varit gällande betalningsmedel, dock inte guldmynt präglade 1967 eller senare som omsätts efter sitt metallvärde,

2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,

3. modersmjölk, blod eller organ från människor,

1. sedlar och mynt som är gällande betalningsmedel, dock inte samlarföremål eller guldmynt som omsätts efter sitt metallvärde,

¹ Senaste lydelse 1994:1798.

- | | |
|---|--|
| <p>4. flygbensin och flygfotogen,</p> <p>5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,</p> <p>6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats,</p> <p>7. frimärken, dock inte när de omsätts eller förs in i landet i särskilda butiksförpackningar som är avsedda för butiksförsäljning, och</p> <p>8. guld som levereras till Sveriges riksbank.</p> | <p>6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för en allmän begravningsplats, och</p> <p>7. guld som levereras till Sveriges riksbank.</p> |
|---|--|

30 f §

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter, om varorna har sålts av en skattskyldig återförsäljare och omsättningen har beskattats i det EG-land där transporten till Sverige påbörjats enligt bestämmelser som motsvarar dem i 9 a kap.

Skattefriheten enligt första stycket gäller endast under förutsättning att den utländske återförsäljaren utfärdat en faktura eller jämförlig handling som innehåller uppgift om att beskattning skett i enlighet med vad som anges i första stycket.

7 kap.

1 §²

Skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Skatten tas ut med 21 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för

- a) vatten från vattenverk,
- b) spritdrycker, vin och starköl som tillhandahålls av det detaljhandelsbolag som avses i 15 § andra stycket lagen (1977:293) om handel med drycker, och
- c) tobaksvaror.

² Senaste lydelse 1994:1798.

Skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för

1. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

2. personbefordran utom sådan 2. personbefordran utom sådan
befordran där resemomentet är av befordran där resemomentet är av
underordnad betydelse, och underordnad betydelse,

3. transport i skidliftar.

3. transport i skidliftar,

4. omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, och

5. import av sådana konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 9 a kap. 5-7 §§.

2 §³

Vid omsättning som anges i 3 och 4 §§ beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i det i nämnda paragrafer angivna värdet.

Beskattningsunderlaget utgörs av detta värde minskat med

1. 20 procent när skattesatsen enligt 1 § är 25 procent,

2. 17,36 procent när skattesatsen är 21 procent, och

3. 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent.

Vid omsättning som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-4 utgörs dock beskattningsunderlaget av det i 3 § angivna värdet utan sådan minskning som anges i första stycket.

I 9 a kap. finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i vissa fall av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

I 9 b kap. finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget för omsättning i viss resebyråverksamhet.

8 kap.

2 §⁴

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänförs sig till ersättning för

1. förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats,

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänförs sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

³ Senaste lydelse 1994:1798.

⁴ Senaste lydelse 1994:1798.

2. förvärv inom landet av varor, om överlåtelsen av varorna är skattepliktig men överlåtaren ändå inte är skattskyldig för överlåtelsen,

3. förvärv inom landet av tillgångar från någon som inte är skattskyldig för överlåtelsen, om överlåtelsen annars skulle ha varit skattepliktig men undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 24 §.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänförs sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket, eller

2. import till landet.

5 §

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 - 19 §§.

Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas enligt vad som föreskrivs i 17 och 19 §§.

7 §

Om ingen är skattskyldig för utgående skatt för den omsättning genom vilken ett förvärv av varor har gjorts, uppgår den ingående skatten

1. vid andra förvärv än sådana som anges i 2 och 3: till 20 procent av ersättningen,

2. vid förvärv av sådana varor för vilka skattesatsen är den som anges i 7 kap. 1 § andra stycket: till 17,36 procent av ersättningen, och

3. vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4: till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

Vid fastighetsförvärv enligt 4 § första stycket 4 uppgår den ingående skatten till den där angivna utgående skatten hos säljaren.

9 §⁵

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänförs sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,

⁵ Senaste lydelse 1994:1798.

2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370),

3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § tredje stycket, eller

4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

**9 a kap. Särskilda bestämmelser
om begagnade varor, konstverk,
samlarföremål och antikviteter**

Tillämpningsområde

1 §

De särskilda bestämmelserna i detta kapitel tillämpas vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter som levererats till honom inom EG av

1. någon annan än en näringsidkare,

2. en näringsidkare som skall redovisa mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land,

3. en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land, och rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 11 § inte förelegat vid förvärvet av varan,

4. en näringsidkare som undantas från skattskyldighet enligt 1 kap. 2 a §, eller

5. en näringsidkare i ett annat EG-land vars omsättning understiger gränsen för redovisningskyldighet i det landet och om den

förvärvade varan utgjort anläggningstillgång hos säljaren.

2 §

Om en skattskyldig återförsäljare begär det skall skattemyndigheten besluta att återförsäljaren skall tillämpa de särskilda bestämmelserna i detta kapitel vid försäljning av

1. konstverk, samlarföremål och antikviteter som återförsäljaren själv har importerat, eller

2. konstverk som återförsäljaren har förvärvat från upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Vad som sägs i första stycket gäller endast under förutsättning att återförsäljaren inte gör avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet eller importen av varorna.

Ett beslut enligt första stycket gäller till utgången av det andra året efter det år under vilket beslutet fattades.

3 §

En skattskyldig återförsäljare får tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som omfattas av bestämmelserna i 1 eller 2 §.

Innebörden av vissa uttryck i detta kapitel

4 §

Med begagnade varor avses varor som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av

1. fastigheter enligt 1 kap. 11 §,
2. konstverk, samlarföremål eller antikviteter,

3. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid förvärvet understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som

ingår i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller

4. oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.

5 §

Med *k o n s t v e r k* förstås

1. tavlor m.m. och konstgrafiska blad m.m. enligt KN-nummer 9701 eller 9702 00 00 i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

2. skulpturer enligt KN-nummer 9703 00 00 och avgjutningar av sådana skulpturer, om de gjutits under upphovsmannens eller dennes dödsbos övervakning i högst åtta exemplar, och

3. handvävda tapisserier enligt KN-nummer 5805 00 00 och väggbonader enligt KN-nummer 6304 00 00, under förutsättning att de är utförda för hand efter upphovsmannens original och inte framställda i mer än åtta exemplar.

6 §

Med *s a m l a r f ö r e m å l* förstås

1. frimärken och beläggningsstämplar, frankeringsstämplar, förstadagsbrev samt kuvert, brevkort, kortbrev och liknande försedda med frimärke, under förutsättning att de är makulerade eller, om de är omakulerade, inte gångbara och inte avsedda som lagligt betalningsmedel, allt enligt KN-nummer 9704 00 00, och

2. samlingar och samlarföremål av zoologiskt, botaniskt, mineralogiskt, anatomiskt, historiskt, arkeologiskt, paleontologiskt, etnografiskt eller numismatiskt intresse, allt enligt KN-nummer 9705 00 00.

7 §

Med *antikviteter* förstås varor som är mer än 100 år gamla och som inte är konstverk eller samlarföremål.

8 §

Med *skattskyldig återförsäljare* förstås en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Vad som sägs i första stycket gäller även om den skattskyldiga personen handlar för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning.

Beskattningsunderlag

9 §

Vid sådan omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter som avses i 1 eller 2 § utgörs beskattningsunderlaget av återförsäljarens vinstmarginal minskad med den mervärdesskatt som hänförs till vinstmarginalen.

Vinstmarginalen utgörs av skillnaden mellan en varas försäljningspris och varans inköpspris, om inte annat följer av 11 §.

Har en näringsidkare själv importerat konstverk, samlarföremål eller antikviteter skall som inköpspris anses beskattningsunderlaget vid importen med tillägg av den mervärdesskatt som hänförs till importen.

10 §

Om inköpspriset för en vara överstiger försäljningspriset för varan får skillnaden räknas av mot vinst som uppkommit vid försäljning av andra varor endast i det fall som avses i 11 §.

*Beskattningsunderlag vid
förenklad marginalbeskattning*

11 §

När flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, skall redovisningen av mervärdesskatt som beräknas enligt bestämmelserna i detta kapitel avse den sammanlagda vinstmarginalen för sådana varor under redovisningsperioden, om inte annat följer av tredje stycket.

Om samlade inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör en betydande del av en återförsäljares inköp och försäljningar, får den periodvisa redovisningen av skatt på vinstmarginalen omfatta även andra omsättningar som avses i 1 eller 2 § under redovisningsperioden.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller i fråga om begagnade transportmedel endast om de förvärvats för att efter skrotning säljas i delar.

12 §

Om värdet av periodens inköp överstiger värdet av periodens försäljningar får det överskjutande beloppet läggas till värdet av inköpen under en efterföljande period, om vinstmarginalen beräknas periodvis enligt 11 § första eller andra stycket.

Ingående skatt

13 §

Avdrag får inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en skattskyldig återförsäljare vars omsättning av varorna beskattas enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Vid sådan omsättning av varor som beskattas enligt bestämmelserna i detta kapitel får en skattskyldig återförsäljare inte göra avdrag

för ingående skatt som hänför sig till

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat,

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom, eller

3. konstverk som en annan näringsidkare än en skattskyldig återförsäljare tillhandahållit honom.

14 §

Om en skattskyldig återförsäljare enligt 3 § har valt att tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på omsättning enligt 1 eller 2 § av vissa varor, skall den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import av varorna dras av för den redovisningsperiod under vilken varorna omsätts av återförsäljaren när det är fråga om

1. konstverk, samlarföremål eller antikviteter som återförsäljaren själv har importerat,

2. konstverk som upphovsmannen eller dennes dödsbo tillhandahållit honom, eller

3. konstverk som en annan näringsidkare än en skattskyldig återförsäljare tillhandahållit honom.

Räkenskaper

15 §

Den som redovisar mervärdes-skatt både enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag och enligt bestämmelserna i detta kapitel är skyldig att i sina räkenskaper särskilja de transaktioner som beskattas enligt bestämmelserna i detta kapitel.

Faktura

16 §

När mervärdesskatt skall redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel får skattens belopp eller underlag för beräkning av beloppet inte anges i faktura.

Övriga bestämmelser

17 §

Omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 9 §.

18 §

Bestämmelserna i 3 kap. 30 a § samt 5 kap. 2 § första stycket 4, andra och tredje styckena tillämpas inte på omsättning av varor som beskattas enligt bestämmelserna i detta kapitel.

19 §

Vid omsättning till annat Emland av ett sådant transportmedel som avses i 1 kap. 13 a §, skall bestämmelserna i detta kapitel inte tillämpas.

9 b kap. Särskilda bestämmelser för omsättning i viss resebyråverksamhet

1 §

De särskilda bestämmelserna i detta kapitel skall tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer och där resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vid resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär skall anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten).

Om resenären är en näringsidkare vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt får resebyrån istället tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en sådan omsättning som omfattas av bestämmelserna i första stycket.

Med resebyrå avses även researrangör.

2 §

Vid sådan omsättning av en resetjänst som avses i 1 § första stycket utgörs beskattningsunderlaget av resebyråns marginal.

Marginalen utgörs av skillnaden mellan ersättningen för resetjänsten och resebyråns kostnader för varor och tjänster som tillhandahålls resebyrån av andra näringsidkare och som kommer resenären direkt tillgodo.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget skall resebyråns kompensation för skatt enligt denna lag inte räknas in i ersättningen.

3 §

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1-4 §§.

4 §

Omsättning av resetjänsten omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 8 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, skall resetjänsten anses omsatt utomlands i enlighet med vad som gäller för i 5 kap. 11 § 6 angivna tjänster. Om förvärven avser varor och tjänster

som den andre näringsidkaren tillhandahållit rese-byrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 6 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

10 kap.

2 §⁶

En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

Ingående skatt som avser förvärv eller import av en vara ger inte rätt till återbetalning, om varan förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare.

Ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ger inte rätt till återbetalning.

I 9 b kap. finns ytterligare begränsningar av rätten till återbetalning av ingående skatt.

8 §

Ingående skatt som avses i 8 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ger inte rätt till någon återbetalning enligt 5-7 §§.

Rätt till återbetalning enligt 7 § första stycket 1-8 föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura eller jämförlig handling uppgår till minst 1 000 kronor.

12 §⁷

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EG. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 12 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 1, 2 eller 4, 30 c § eller 30 e §.

⁶ Senaste lydelse 1994:1798.

⁷ Senaste lydelse 1994:1798.

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger inte om skatten hänför sig till förvärv av varor som anges i tredje stycket och förvärvaren omsätter varorna utomlands utan att han kan visa att varorna under en tid av fem år före förvärvet innehafits endast av skattskyldiga eller av andra återbetalningsberättigade än honom själv. Om varorna omsätts efter en redovisningsperiod då avdrag gjorts, skall den återbetalningsberättigade återföra den avdragna ingående skatten enligt bestämmelserna i 13 kap. 27 §.

Andra stycket gäller

1. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina men som inte omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 12 §,

2. naturpärlor samt naturliga och syntetiska ädelstenar,

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

4. andra vapen än sådana skjutvapen som omfattas av vapenlagen (1973:1176),

5. alster av bildkonst,

6. konstalster av glas, porslin eller annan keramik,

7. möbler, och

8. fartyg eller luftfartyg.

13 kap.

16 §⁸

Om inget annat följer av 17-23 §§, skall ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken

Om inget annat följer av 17-23 §§ eller av 9 a kap. 14 §, skall ingående skatt dras av för den redovisningsperiod under vilken

1. den som förvärvar en vara eller en tjänst eller för in en vara till landet enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet eller importen, eller

2. den som förvärvar en vara eller en tjänst har lämnat förskotts- eller a conto-betalning.

⁸ Senaste lydelse 1994:1798.

14 kap.

17 §

En deklarationsskyldig skall i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för fullgörandet av deklarationsskyldigheten, för kontroll av deklarationerna och för beskattningen. Underlaget skall bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått till ända.

Om skyldighet att föra räkenskaper finns särskilda bestämmelser.

För den som redovisar skatt enligt de särskilda bestämmelserna i 9 a kap. finns ytterligare bestämmelser om underlaget för redovisningen i 9 a kap. 15 §.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1995.
 2. Bestämmelserna i 9 b kap. tillämpas dock först i fråga om resetjänster som omsätts från och med den 1 januari 1996.
 3. Äldre bestämmelser skall tillämpas på omsättning av varor som omfattas av bestämmelserna i 9 a kap. i de fall rätt till avdrag för skatt som hänför sig till förvärvet eller importen av varorna inträtt före ikraftträdandet.
 4. De nya bestämmelserna i 9 a kap. får tillämpas av en skattskyldig återförsäljare vid omsättning av en vara efter ikraftträdandet, om den omsättning genom vilken återförsäljaren före ikraftträdandet förvärvat varan varit undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 1 eller 7 och under förutsättning att återförsäljaren kan visa varans inköpspris. Kan återförsäljaren inte visa varans inköpspris skall detta antas ha varit 50 procent av försäljningspriset.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1995-04-03

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Hamdahl, justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Arne Bækkevold.

Enligt en lagrådsremiss den 16 mars 1995 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kammarrättsassessorn Anders Davidson och kanslirådet Marianne Svanberg.

Förslaget föranleder följande yttrande av *Lagrådet*:

1 kap.

2 a §

Genom paragrafen införs en beloppsgräns för skattskyldighet vad gäller omsättning av konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Enligt förslaget föreligger inte skattskyldighet om beskattningsunderlagen för beskattningsåret "beräknas" sammanlagt understiga 300 000 kronor. Skattskyldigheten skall alltså avgöras på grundval av en beräkning av beskattningsunderlagen. I remissen ges ingen anvisning om hur denna beräkning skall gå till. Det finns inte heller någon motivering till varför man valt att låta en beräkning vara avgörande och inte beloppsgränsen som sådan. Uttalandena i motiven tyder närmast på att det avgörande skall vara om beloppsgränsen faktiskt passeras eller ej. I författningskommentaren sägs sålunda bl.a. att om gränsen för skattskyldighet överskrids detta medför att all omsättning skall beskattas.

Enligt Lagrådets mening är det inte lämpligt att skattskyldigheten skall avgöras på grundval av en beräkning. Det kan medföra komplikationer inte minst i sådana fall där upphovsmannen redovisar mervärdesskatt för kortare redovisningsperiod än kalenderår. Lagrådet förordar därför att föreskriften tar sikte direkt på beloppsgränsen, vilket också överensstämmer med andra föreskrifter i mervärdesskattelagen där skattskyldigheten är beroende av en beloppsgräns (se t.ex. 4 kap. 1-3 §§). Punkt 2 bör i enlighet härmed ges följande lydelse:

"2. beskattningsunderlagen för beskattningsåret sammanlagt understiger 300 000 kronor".

2 b §

Den som enligt 2 a § inte är skattskyldig har enligt förevarande paragraf möjlighet att frivilligt behandlas som skattskyldig. Avsikten är att det skall föreligga en ovillkorlig rätt till frivillig skattskyldighet, dvs. skattemyndigheten skall på begäran besluta om detta. Första meningen av

paragrafen bör formuleras i enlighet härmed. I andra meningen anges enligt förslaget hur länge ett beslut skall gälla. Det framgår emellertid inte från vilken tidpunkt beslutet skall börja gälla. Enligt vad som upplysts vid föredragningen är avsikten att beslutet skall gälla från dagen för beslutet, dvs. beslutet skall gälla för omsättningar för vilka skattskyldighet inträder efter beslutsdagen. Detta bör komma till uttryck i lagtexten. Lagrådet vill dock ifrågasätta om det inte bör vara möjligt för skattemyndigheten att på den skattskyldiges begäran bestämma att beslutet skall börja gälla vid en annan tidpunkt.

9 a kap.

1 §

Tillämpningsområdet för de särskilda bestämmelserna om begagnade varor m.m. omfattar enligt punkt 3 omsättning av varor som levererats till återförsäljaren av en näringsidkare vars omsättning är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 24 § eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. Som ytterligare förutsättning gäller enligt punkt 3 att rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 11 § inte förelegat vid förvärvet av varan. Enligt 10 kap. 11 § föreligger emellertid över huvud taget inte någon rätt till återbetalning i de angivna fallen. Förutsättningen beträffande återbetalning kan därför utgå ur lagtexten.

2 §

Paragrafen reglerar rätten för en återförsäljare att frivilligt tillämpa de särskilda bestämmelserna i kapitlet. I första stycket anges att skattemyndigheten på begäran av återförsäljaren skall besluta att denne skall tillämpa bestämmelserna. I andra stycket anges att första stycket gäller endast under förutsättning att återförsäljaren inte gör avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförs sig till förvärvet eller importen av varorna. Andra stycket är enligt lagrådet överflödigt. Av 13 § följer att den som tillämpar de särskilda bestämmelserna inte får göra avdrag för ingående skatt som hänförs sig till förvärvet. Görs sådant avdrag trots att beslut fattats enligt 2 § innebär det att den skattskyldige i enlighet med 3 § valt att tillämpa de allmänna bestämmelserna i lagen. Lagrådet föreslår således att andra stycket utgår.

Beträffande tredje stycket hänvisas till vad som anförts i fråga om 1 kap. 2 b § andra meningen.

3 §

Lagrådet föreslår att paragrafen arbetas om i redaktionellt hänseende och ges följande lydelse:

"Utan hinder av 1 § eller ett beslut som avses i 2 § får en skattskyldig återförsäljare tillämpa de allmänna bestämmelserna i denna lag på en omsättning som annars skulle omfattas av detta kapitel."

Prop. 1994/95:202
Bilaga 3

4 §

Definitionen av "begagnade varor" bör lämpligen innehålla någon formulering som tar sikte på det första ledet av uttrycket, dvs. ordet "begagnade". Lagrådet föreslår att inledningen av definitionen ges följande lydelse: "Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning - - -".

11 §

Huvudprincipen för marginalbeskattningssystemet är att vinstmarginalen beräknas för varje omsatt vara för sig. Förevarande paragraf ger möjlighet till en förenklad marginalbeskattning när flera varor köps eller säljs utan att de enskilda varornas pris är känt. Enligt paragrafens första stycke utgörs beskattningsunderlaget för sådana varor av den sammanlagda vinstmarginalen under redovisningsperioden. I paragrafens andra stycke utvidgas tillämpningsområdet för det förenklade marginalbeskattningssystemet. Om samlade inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör en "betydande del" av en återförsäljares inköp eller försäljningar får det förenklade systemet omfatta även andra omsättningar av sådana varor som omfattas av kapitlet. Uttrycket "betydande del" innebär inte något krav på att det skall vara fråga om en övervägande del utan det är tillräckligt med en mindre del. Enligt vad som upplysts vid föredragningen är emellertid avsikten att en utvidgning enligt andra stycket av tillämpningsområdet för det förenklade systemet skall få ske bara om inköpen eller försäljningarna enligt första stycket utgör den helt övervägande delen av återförsäljarens totala inköp eller försäljningar. Lagrådet föreslår mot denna bakgrund att "betydande del" ersätts med "den huvudsakliga delen".

Enligt tredje stycket gäller bestämmelserna i första och andra styckena i fråga om "begagnade transportmedel" endast om de förvärvats för att efter skrotning säljas i delar. Uttrycket begagnade transportmedel definieras inte i det remitterade förslaget. Däremot finns en definition av "nya transportmedel" i 1 kap. 13 a §. Det är oklart hur begagnade transportmedel skall tolkas i förevarande sammanhang. Vid föredragningen har emellertid upplysts att bestämmelsen skall rikta sig mot bilar, motorcyklar o.d. Lagrådet föreslår därför att "transportmedel" ersätts med "motorfordon". Sistnämnda uttryck bör ges den innebörd som det har i fordonskatalogeringen (1972:595).

På grund av det anförda och med några redaktionella ändringar föreslås paragrafen få följande lydelse:

"När flera varor köps eller säljs samtidigt utan att de enskilda varornas pris är känt, utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda vinstmarginalen för sådana varor under redovisningsperioden enligt 13 kap., om inte annat följer av tredje stycket.

Om inköp eller försäljningar av varor enligt första stycket utgör den huvudsakliga delen av en återförsäljares inköp eller försäljningar under redovisningsperioden, får även andra omsättningar som avses i 1 eller 2 § ingå i beskattningsunderlag enligt första stycket.

Första och andra styckena gäller i fråga om motorfordon endast om de förvärvats för att efter skrotning säljas i delar."

13 §

Paragrafen innehåller avdragsförbud för ingående skatt vid omsättningar för vilka de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattning tillämpas. Föreskrifterna synes dels utelämna ett fall där avdragsförbud bör gälla, dels omfatta ett fall där något avdragsförbud inte behövs. I första stycket föreskrivs att avdrag inte får göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor från en skattskyldig återförsäljare vars omsättning "beskattas enligt bestämmelserna i detta kapitel". Avdragsförbudet bör omfatta också det fallet att varorna förvärvats från en återförsäljare i ett annat EG-land som beskattats enligt motsvarande bestämmelser. Lagrådet föreslår att föreskriften avslutas enligt följande: "– – – beskattas enligt detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land".

I andra stycket 3. föreskrivs avdragsförbud för ingående skatt som hänför sig till konstverk som en annan näringsidkare än en skattskyldig återförsäljare tillhandahållit honom. Förbudet synes vara överflödigt, eftersom förvärv som avses i lagrummet inte omfattas av det tillämpningsområde för de särskilda bestämmelserna som anges i 1 och 2 §§. Lagrådet föreslår att punkt 3 får utgå.

14 §

Punkten 3 bör utgå av samma skäl som anförts i fråga om punkten 3 i 13 § andra stycket.

17 §

Paragrafen är tydligen avsedd endast som en erinran om att reglerna om beskattningsland gäller också för omsättningar som omfattas av förevarande kapitel. Med hänsyn härtill och för att undvika att paragrafen ger upphov till motsatsslut bör den omformuleras enligt följande:

"Att en omsättning av en vara i vissa fall anses som en omsättning utomlands föreskrivs i 5 kap. 9 §."

Andra stycket ger möjlighet för en resebyrå att i stället för de särskilda bestämmelserna i kapitlet tillämpa de allmänna bestämmelserna i lagen. Stycket bör brytas ut och bilda en egen paragraf sist i kapitlet.

Möjligheten att tillämpa de allmänna bestämmelserna avser fall där resenären är en näringsidkare vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt. Resebyrån vet alltså i regel först när resan säljs om förutsättning föreligger att tillämpa de allmänna bestämmelserna. I det läget kan det emellertid vara för sent att göra avdrag för ingående skatt i enlighet med de allmänna bestämmelserna i 13 kap. Lagrådet ifrågasätter mot denna bakgrund om det inte behövs någon form av särreglering för sådana fall.

Övergångsbestämmelserna

Innebörden av punkt 4 av övergångsbestämmelserna framgår tydligare om punkten får följande lydelse:

"4. Om en skattskyldig återförsäljare före ikraftträdandet förvärvat en vara genom en omsättning som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 1 eller 7 i lagrummens äldre lydelse och återförsäljaren inte kan visa varans inköpspris, skall detta anses ha varit 50 procent av priset vid försäljning efter ikraftträdandet."

77/388/EEG: Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (ur EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1)

94/5/EG: Rådets direktiv av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG – Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (ur EGT nr L 60, 3.3.1994, s. 16)

79/1072/EEG: Rådets åttonde direktiv av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (ur EGT nr L 331, 27.12.1979, s. 11)

Rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (ur EGT nr L 256, 7.9.1987, s. 1)

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 6 april 1995

Närvarande: statsrådet Sahlin, ordförande, och statsråden Hjelm-Wallén, Peterson, Thalén, Freivalds, Wallström, Persson, Tham, Schori, Blomberg, Heckscher, Hedborg, Uusmann, Nygren, Ulvskog, Sundström, Johansson

Föredragande: statsrådet Persson

Regeringen beslutar proposition 1994/95:202 Mervärdesskatten på begagnade varor, m.m.

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upp- häver eller upp- repar ett normgiv- ningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
--------------------	--	---

Mervärdesskattelagen (1994:200)

377L0388
391L0680
392L0111
394L0005
379L1072
386L0560
394L0005