

Översyn av mervärdeskatten Del XI

Ref

Mervärdeskatten och den offentliga
sektorn, skatteskyldighet för film- och
videoproduktion m.m.

SOU 1987:45

Betänkande avgivet av
mervärdeskatteutredningen





Statens offentliga utredningar
1987:45
Finansdepartementet

Översyn av mervärdeskatten Del XI

Mervärdeskatten och den offentliga sektorn, skatte-
skyldighet för film- och videoproduktion m.m.

Betänkande avgivet av
mervärdeskatteutredningen

Beställningsadress:
Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 STOCKHOLM
Tel: 08/739 96 30

Beställare som är berättigade till remissexemplar eller friexemplar kan beställa sådana under adress:

Regeringskansliets förvaltningskontor
SOU-förrådet

103 33 STOCKHOLM

Tel: 08/763 23 20 Telefontid 8¹⁰– 12⁰⁰ (externt och internt)
08/763 10 05 12⁰⁰– 16⁴⁰ (endast internt)

Till

Statsrådet och chefen för finansdepartementet

Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05)¹ har i uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdeskatten. Genom hittills lämnade tio delbetänkanden har uppdraget slutförts i väsentliga delar. I detta, utredningens elfte betänkande, behandlas frågor som återstått för att uppdraget med en teknisk översyn av skatten kan anses som slutfört. Häri ingår en prövning av skattens tillämpning för offentlig verksamhet, och meddelade tilläggsdirektiv (Dir. 1983:2) angående skattens tillämpning på viss laboratorieverksamhet. Härutöver behandlas några frågor, där en omprövning av gällande bestämmelser framstått som särskilt angelägen, bl.a. i fråga om film och video.

I enlighet med det anförda överlämnas härmed utredningens slutbetänkande.

Stockholm i augusti 1987

Hans Fridolin

/Göran Olofsson

¹ I utredningen ingår som utredningsman f.d. departementsrådet H Fridolin, som experter professorn D Helmers, rättschefen L Lindstam, f.d. byråchefen L Mellbin, skattechefen B Norrman, skattedirektören R Yregård, direktören L Toftered, kanslichefen W Rüdél samt som sekreterare avdelningsdirektören G Olofsson och departementsrådet G Skarell.

I N N E H Å L L	<u>Sid.</u>
SAMMANFATTNING	7
FÖRFATTNINGSFÖRSLAG	23
1 INLEDNING	39
2 MERVÄRDESKATTEN OCH DEN OFFENTLIGA SEKTORN	43
2.1 Allmänt	43
2.2 Gällande bestämmelser i ML m.m.	44
2.3 Det danska systemet	49
2.3.1 Mervärdeskatten	49
2.3.2 Utjämningsystemet	51
2.4 Den norska mervärdeskatten	53
2.5 Utredningens överväganden och förslag	57
2.5.1 Sakförhållandena	57
2.5.2 Kommunal verksamhet	63
2.5.2.1 Några inledande synpunkter	63
2.5.2.2 Omfattningen av kommunal upphandling	65
2.5.2.3 Kommunförbundets undersökning	67
2.5.2.4 Den danska modellen	72
2.5.2.5 Byggnads- och anläggningsarbeten	75
2.5.3 Statlig verksamhet	85
3 VISS LABORATORIEVERKSAMHET	89
3.1 Uppdraget	89
3.2 Gällande bestämmelser m.m.	90
3.3 Utredningens överväganden	91
4 TRANSPORTER	95
4.1 Gällande bestämmelser m.m.	95
4.2 Utredningens överväganden	96

	<u>Sid.</u>
5 FILM OCH VIDEOGRAM	99
5.1 Gällande bestämmelser m.m.	99
5.2 Utländska bestämmelser	102
5.3 Utredningens överväganden och förslag	103
5.3.1 Rätt till film- och videoinspelningar	103
5.3.2 Tjänster för inspelning av kinofilm och videogram	107
5.3.3 Rätt till fotografisk bild	107
5.3.4 Kopiering av viss undervisningsfilm	108
5.3.5 Sammanfattning	109
6 KYRKOGRÄDSFÖRVALTNING	111
6.1 Tillämpningen av ML	111
6.2 Gällande bestämmelser om begravningsplatser	111
6.3 Utredningens överväganden och förslag	113
7 FÖRSÄLJNING AV VERKSAMHETSTILLGÅNGAR I VISSA FALL	119
7.1 Gällande bestämmelser m.m.	119
7.2 Utredningens överväganden och förslag	120
7.2.1 Försäljning av tillgångar i blandad verksamhet	120
7.2.2 Omsättning av tillgångar som undantagits från skatteplikt i 8 § 10 ML	123

Använda förkortningar

KL Kommunalskattelagen

ML Mervärdeskattelagen

RR Regeringsrätten

RSN Riksskattenämnden

RSV Riksskatteverket

SAMMANFATTNING

Mervärdeskatteutredningen, som tillkallats med uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdeskatten har tidigare avlämnat tio delbetänkanden. I detta slutbetänkande tar utredningen upp de återstående frågor som bedömts falla inom ramen för en teknisk översyn.

I betänkandet behandlas mervärdeskatten och den offentliga sektorn, skattskyldighet för viss laboratorieverksamhet, mervärdeskatten inom transportsektorn, skattskyldigheten för film- och videoproduktionen och därmed förenade tjänster, mervärdeskatten inom kyrkogårdsförvaltningen samt vissa speciella frågor om skattskyldigheten vid avyttring och överlåtelse av verksamhetstillgångar.

Den fortsatta redogörelsen följer dispositionen i betänkandet.

Mervärdeskatten och den offentliga sektorn (Kap. 2)

Statlig och kommunal verksamhet som bedrivs för tillgodoseende av eget behov räknas enligt ML inte som yrkesmässig och omfattas därmed inte av skattskyldighet. Verksamheterna belastas dock med kostnader för skatt som belöper på gjorda skattepliktiga förvärv för verksamheterna.

I den offentliga verksamheten finns ofta en valmöjlighet mellan att bedriva viss verksamhet i egen regi eller att härför anlita enskilda leverantörer eller uppdragstagare. Under förutsättning att upphandlingen avser skattepliktiga varor eller tjänster har anlitad näringsidkare att redovisa utgående skatt som beräknas på det vederlag han betingar sig för gjord leverans eller tillhandahållande av tjänst.

Följaktligen uppkommer ofta en skillnad i faktisk skattebelastning om staten eller kommun väljer att tillgodose visst behov genom utförande i egen regi eller genom att anlita skattskyldiga näringsidkare. Det mervärde som skapas i den offentliga egenregiverksamheten tas inte till beskattning.

I den svenska mervärdeskatten tillämpas emellertid reducerad beskattning vid omsättning av bl.a. byggnads- och anläggningsentreprenader och andra tjänster som avser fastighet. Det har framhållits att tillämpningen av reduceringsreglerna många gånger ger upphov till vad som kan betecknas som en negativ beskattning hos anlitade entreprenörer, dvs. entreprenörernas ingående skatt som hänför sig till gjorda förvärv är högre än den utgående skatten.

Det har gjorts gällande att skattesystemet kan ge upphov till konkurrenssnedvridningar. Skillnader i den faktiska skattebelastningen skulle i vissa fall kunna styra valet av verksamhetsform.

Mervärdeskatten som en konkurrenssnedvridande faktor i valet mellan offentlig egenregiverksamhet och upphandling har ägnats stor uppmärksamhet i Danmark och också lett till ett regleringssystem vid sidan av beskattningsförfarandet till undanröjande av där konstaterade konkurrenssnedvridningar.

Utredningen har enligt särskilt uttalande av finansministern närmare studerat det danska systemet. En redogörelse härför lämnas i avsnitt 2.3.

Kommunal verksamhet (2.5.2)

Under senare år har allt större uppmärksamhet riktats mot upphandlingen av entreprenader för tillgodoseende av skilda behov inom den kommunala sektorn. Någon samlad bild av i vilken omfattning och inom vilka verksamhetsområden kommunerna har valt upphandlingen som ett alternativ till utförande i egen regi har hittills saknats.

Inom Svenska kommunförbundet påbörjades under hösten 1986 en omfattande enkätundersökning, riktad till landets samtliga kommuner. Utredningen som fått del av denna undersökning lämnar i avsnitt 2.5.2.3 en sammanfattning härav i de delar som direkt varit av intresse för den nu aktuella skattefrågan.

Av undersökningen framgår att upphandlingen som ett alternativ till egenregiverksamhet i stora delar rör verksamhetsområden som faller utanför ramen för mervärdesskatten, exempelvis hela omsorgsverksamheten varunder kan räknas barnstugeverksamheten, skolskjutsar, färdtjänst, vård i enskilda hem m.m. Motsvarande gäller om lokalstädning, fastighets-skötsel, bevakningstjänster, m.m. Verksamheterna inom dessa områden omfattas inte av skattskyldighet vare sig de bedrivs i egen regi eller om de tillgodoses genom upphandling från enskilda entreprenörer.

Det framgår vidare att upphandlingen utgör det klart dominerande alternativet i den kommunala byggnads- och anläggningsverksamheten. Omfattningen av upphandlingens andel i den kommunala byggnads- och anläggningsverksamheten varierar mycket kraftigt kommunerna emellan.

Utredningen har sökt bilda sig en uppfattning om i vad mån den danska tekniken skulle kunna leda till en bättre neutralitet. Enligt det danska systemet ges kommunerna restitution av all skatt som hänförs till gjorda förvärv för verksam-

het som inte omfattas av skattskyldighet men samtidigt påförs en uttaxering på kommunerna med belopp som motsvarar statens kostnader för restitutionsförfarandet, men då fördelat efter inkomstskattekraft och inte i förhållande till kommunernas faktiska, skattebelastade konsumtion.

Utredningen har kunnat konstatera att tillämpliga reduceringsregler framför allt den s.k. 20-procentsregeln som i princip gäller för den kommunala anläggningsverksamheten ofta ger en högre skattebelastning på egenregiverksamheten än på upphandlingen. Utredningen är av den uppfattningen att en beskattning av anläggningsentreprenaderna enligt 60-procentsregeln, som gäller för övriga tjänster som avser fastighet, i åtskilliga fall skulle ge en mera likformig skattebelastning verksamhetsformerna emellan. Utredningen har dock avstått från att lägga förslag härom med motiveringen att nya snedvridningar entreprenadupphandlingen till nackdel skulle uppkomma för entreprenader med låg materialinsats. Ett slopande av 20-procentsregeln skulle dessutom leda till kostnadsökningar även utanför den kommunala sektorn.

Utredningen har vidare övervägt förslag om generell skattskyldighet för all kommunal byggnads- och anläggningsverksamhet, varigenom neutral beskattning skulle nås på detta betydande verksamhetsområde. Utredningen anser dock att en faktisk konkurrenssituation mellan verksamhetsformerna endast föreligger hos kommuner inom vilka den totala verksamheten på området har den omfattningen att en faktisk egenregikapacitet därmed föreligger eller kan byggas upp. Vissa kommuner har av skatteskal lagt över egenregiverksamheten inom anläggningssektorn på helägda aktiebolag som utför för kommunens räkning erforderliga anläggningsarbeten som tidigare utförts i egen regi. Bolagsbildningen ger kommunerna i realiteten vissa möjligheter att organisera verksamheten på ett sätt som ger den fördelaktigaste beskattningseffekten.

Utredningen har för sin del funnit att den enklaste lösningen på de konkurrensproblem som onekligen föreligger inom vissa delar av den kommunala byggnads- och anläggningssektorn måste vara att medge kommuner, som därav är betjänta, rätt att räkna i egen regi bedriven byggnads- och anläggningsverksamhet som yrkesmässig. Beskattningstekniken skulle därmed bli densamma som den som nu gäller när enskilda byggföretag i egen regi utför eller låter utföra tjänster på fastigheter som utgör lagertillgång i bedriven byggnadsrörelse.

Utredningen föreslår därför att bestämmelser tas in i anvisningarna till 2 § ML enligt vilka kommun äger rätt att efter därom till länsskattemyndigheten gjord anmälan räkna för eget behov bedriven byggnads- och anläggningsverksamhet som yrkesmässig. Enlig föreslagna bestämmelser skall sådan verksamhet omfatta även tjänst som kommunen utför eller låter utföra på egen eller av kommunen förvaltd fastighet.

Statlig verksamhet (2.5.3)

För staten är skatt som belöper på förvärv för tillgodoseende av egna behov i grunden ingen bestående kostnad. Vad statliga köpare och uppdragsgivare erlägger i betalning för skatt som fakturerats av anlitad leverantör inflyter till statskassan i form av inbetalad skatt.

Det är denna syn på de slutliga beskattningseffekterna vad gäller statlig verksamhet som i Danmark motiverat den där tillämpade ordningen. De statliga danska institutionerna medges i särskild ordning restitution av skatt som hänför sig till skattepliktiga förvärv för verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet. Institutionerna skall därför numera i sin budgetering endast beakta kostnaderna exkl. skatt.

Utredningen anser för sin del att beskattningen av statliga förvärv i grunden knappast kan leda till konkurrenssnedvridningar. De statliga institutionerna skall också enligt upphandlingsförordningen bortse från sådana kostnadsökningar som kan uppkomma genom att anbudsgivande näringsidkare har att redovisa mervärdeskatt.

Med hänvisning till vad utredningen anfört om det danska systemet med skattereduktion, tillämpat på den kommunala upphandlingen, har utredningen inte funnit att den danska tekniken är direkt överföringsbar på den svenska statliga upphandlingen. Utredningen anser dock att de statliga institutionerna hos vilka upphandlingen utgör ett seriöst alternativ till utförande i egen regi i sina anslagsäskanden borde kunna redovisa skillnader i skattebelastningen mellan utförandeformerna och att dessa också beaktas vid medelstilldelningen.

Med hänvisning till den nu beslutade allsidiga utredningen av den svenska indirekta beskattningen där mervärdeskatten utgör en viktig del, anser sig utredningen inte nu kunna föreslå ändringar i ML som enbart syftar till undanröjande av vad utredningen betecknar som fiktiva skillnader i beskattningen av statlig egenregiverksamhet och statlig upphandling.

Viss laboratorieverksamhet (Kap. 3)

Utredningen har genom särskilda tilläggsdirektiv (Dir. 1983:2) fått i uppdrag att behandla mervärdeskattens tillämpning på viss laboratorieverksamhet. Bakgrunden till detta uppdrag var att AB Svensk laboratorietjänst (Svelab) genom riksdagsbeslut ombildats med uppgift att svara för viss regional laboratorieverksamhet inom kommunala ansvarsområden, exempelvis livsmedelskontroll, vattenkontroll och flera

andra liknande områden. Från kommunförbundets sida hade vid förhandlingar som förs om laboratorieverksamheten framhållits att mervärdeskatten kunde ge skiljaktigheter i skattebelastningen på laboratorietjänster om dessa utförs i egen regi eller genom anlitande av ett självständigt företag.

Utredningen har inte funnit att bestämmelserna i ML på ett avgörande sätt skulle kunna påverka kommunernas val mellan upphandling eller utförande i egen regi av just laboratorieverksamheten. Svelabs verksamhet riktar sig till större delen till skattskyldiga uppdragsgivare. Det är enligt utredningen angeläget att sådan uppdragsverksamhet till förhindrandet av kumulativa beskattningseffekter också inryms under skattskyldigheten. Utredningen har ansett att några särbestämmelser om skattefrihet för här avsedda tjänster när de tillhandahålls kommunal uppdragsgivare inte kan komma i fråga.

I samband med diskussionerna om skattskyldigheten för laboratorietjänster har fråga uppkommit om nu gällande undantag från skatteplikt för vatten från vattenverk (8 § 9 ML) också skall medföra skattefrihet för laboratoriemässig undersökning av vatten från vattenverk. I lämnat förhandsbesked har dock RSV:s rättsnämnd förklarat tjänsten skattepliktig. RR har inte gjort någon ändring i det överklagade beskedet.

Utredningen föreslår att till förtydligande av lagtexten bestämmelserna i 8 § 9 ML ges den lydelsen att från skatteplikt undantas vatten vid leverans från vattenverk.

Transporter (Kap. 4)

Enligt 10 § 6 ML föreligger skatteplikt för transport av vara samt förmedling av sådan transporttjänst. Kvalificerat undantag från skatteplikt har dock gjorts i 11 § 3 ML för transport i samband med renhållning samt omhändertagande och förstöring av vara. Skattskyldig som omsätter de från skatteplikt enligt 11 § 3 undantagna tjänsterna åtnjuter därför rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på gjorda förvärv för verksamheterna.

I särskild framställning har Svenska Åkeriförbundet begärt omprövning av gällande bestämmelser om beskattningen av transporter. Motivet härför har varit de konkurrenssnedvridningar som beskattningen av yrkesmässigt omsatta transporter ger upphov till genom att pålägg för skatt måste göras med f.n. 23,46 procent på priset före skatt. Den nu gällande ordningen är enligt förbundet till nackdel för transportföretagen vad gäller transportbehoven inom den offentliga sektorn och där ett utförande i egen regi och med egna fordon endast beskattas genom avskuren rätt till avdrag för ingående skatt.

Utredningen anser utifrån den syn som anlagts på mervärdesskattens roll i den statliga upphandlingen att problemen i allt väsentligt gäller transporter för tillgodoseende av kommunala behov.

Utredningen menar att neutralitet till stora delar råder i systemet med den tekniska skattskyldighet som föreligger för den kommunala renhållningen inkl. kommunal snöröjning samt för avfallshanteringen och därmed förenade transporter.

Utredningen har också anfört att kommunerna, bortsett från beskattningseffekterna, måste ha viss transportkapacitet i egen regi av serviceskäl och andra förhållanden.

Transportbehoven torde vara särskilt stora inom den kommunala byggnads- och anläggningssektorn. Viss del av denna avser de kommunala energiverken vars verksamhet omfattas av teknisk skattskyldighet och där upphandlingen av transporter inte ger upphov till någon bestående kostnad för skatt.

Vad gäller övrig byggnads- och anläggningsverksamhet tillgodoses den i betydande omfattning genom upphandling från enskilda entreprenörer. I den mån entreprenörerna anlitar självständiga transportföretag utgör skatten som dessa fakturerar avdragsgill ingående skatt i entreprenadverksamheten. Snedvridningar kan uppkomma endast vad gäller upphandlade transporter för kommunal byggnads- och anläggningsverksamhet som bedrivs i egen regi. Många kommuner har en mycket begränsad egenregiverksamhet inom denna sektor och saknar kapacitet för uppbyggnad av egenregiverksamhet för tillgodoseende av begränsade transportbehov. Det föreligger en faktisk konkurrenssituation först när egenregiverksamheten inom byggnads- och anläggningssektorn är betydande.

Utredningen anser också att om förslagen om frivillig skattskyldighet för kommunal byggnads- och anläggningsverksamhet genomförs kommer kommuner med omfattande egenregiverksamhet också att begagna sig av den möjligheten. Därmed elimineras också nu föreliggande problem vad gäller skiljaktigheter i skattebelastningen på upphandlade och i egen regi utförda transporter för denna verksamhet.

Utredningen konstaterar dock att skiljaktigheter i beskattningen fortfarande kommer att föreligga mellan utförande i egen regi eller upphandling vad avser tillgodoseende av kommunala transportbehov. Dessa skiljaktigheter ger dock enligt utredningen inte upphov till konkurrenssnedvridningar av generell natur och kan därför inte motivera en särbehandling i ML av sådana transporttjänster som tillhandahålls kommunala uppdragsgivare.

Film och videogram (Kap. 5)

Enligt 7 § fjärde stycket ML räknas som vara visningsrätt och annan rätt till kinematografisk film som avser reklam eller information. Visningen av kinematografisk film är enligt 11 § 6 ML undantagen från skatteplikt.

Tidigare produktion av kinematografisk film har numera i betydande omfattning ersatts med videoinspelningar. Genom dom i RR har fastslagits att ML:s bestämmelser om rätt till kinematografisk film inte äger tillämpning på motsvarande inspelningar som gjorts med videoteknik.

Tidigare har i praxis filmkopior som införts till landet som bärare av från utlandet upplåten visningsrätt, exempelvis för visning på biografer och i TV, beskattats i samband med införseeln. Sedan denna praxis numera underkänts genom dom i RR gäller att utländska film och videoproduktioner till vilka visningsrätten upplåts här i landet inte belastas med annan svensk skatt än sådan som hänför sig till inländska förvärv för distribution av visningsrätt.

Frågan om skattskyldighet för de svenska producenterna som bedriver inspelning av film för reklam eller information är därför beroende av tillämpad inspelningsteknik. Vad särskilt angår videoinspelningar som avser reklam eller information och som görs för skattskyldiga beställare uppkommer vid nu gällande ordning kumulativa beskattningseffekter.

Bortsett från reklamfilm belastas svensk film- och videoproduktion av kostnader för ej avdragsgill ingående skatt medan däremot utländska produktioner som visas här i landet har en obetydlig skattebelastning. Svenska produktioner var till visningsrätten upplåts i utlandet är belastad med svensk skatt på de skattepliktiga förvärven för verksamheten.

Flertalet svenska producenter driver verksamhet som endast delvis omfattas av skattskyldighet, dvs. för produktion av reklam- och informationsfilm, medan verksamheten i övrigt inte omfattas av skattskyldighet i den mån den utmynnar i rättighetsupplåtelse. Detta leder till mycket stora redovisnings- och kontrollproblem och konkurrenssnedvridningar till nackdel för den svenska produktionen.

Utredningen anser att den svenska filmproduktionen oavsett inspelningsteknik och produktionsinriktning bör inordnas under skattskyldigheten och därmed tillförsäkras obeskuren rätt till avdrag för ingående skatt. Detta är en grundförutsättning för en likformig beskattning av svenska och utländska produktioner.

Utredningen föreslår därför att i 7 § ML tas in bestämmelser enligt vilka som vara skall räknas visningsrätt eller annan rätt till film, videogram eller annan för återgivning gjord inspelning.

Utredningen har dessutom funnit att biografernas visning av film knappast kan belastas med högre skatt än f.n. Detta skulle ge hävningsgrund för det mellan staten och biografbranschen gällande filmavtalet.

Biografernas förvärv av visningsrätt till utländsk film belastas inte med svensk skatt i nämndvärd omfattning. Av det skälet och med beaktande av det mellan staten och biografbranschen träffade filmavtalet föreslår utredningen att i 8 § ML ett kvalificerat undantag från skatteplikt görs för rätt till biograffilm eller videogram när inspelningen godkänts av statens biografbyrå för sådan offentlig visning, som avses i förordningen (1959:348) med särskilda bestämmelser om biografföreställningar m.m.

Svenska producenter gör inspelningar som upplåts för visning i televisionssändning. Sveriges Television AB och Utbildningsradion AB driver en omfattande produktion i egen regi för egna sändningar. Denna verksamhet omfattas inte av skattskyldighet enligt de allmänna grunderna för ML. Ett betydande programinslag består av utländska produktioner vartill visningsrätten förvärvas. Denna kan inte beskattas enligt regelsystemet i den svenska mervärdeskatten. Av konkurrensskäl föreslår utredningen därför att i 8 § ML tas in ytterligare ett kvalificerat undantag från skatteplikt och som gäller rätt till film, videogram eller annan jämförlig inspelning, när den upplåts eller överlåts till den som erhållit tillstånd till televisionssändning enligt radiolagen (1966:755) eller lagen (1985:667) om lokala kabelsändningar.

Svenska filmproducenter kan ofta medverka genom tekniska insatser för inspelning av film på ren uppdragsbasis, där rätten till den gjorda inspelningen tillfaller uppdragsgivaren. Viss tvekan har rått om i vilken omfattning sådana inspelningstjänster är skattepliktiga enligt nu gällande bestämmelser. Till undanröjande härav och till undvikande av uppkomsten av kumulativa beskattningseffekter föreslår utredningen att i anvisningarna till 10 § ML tas in bestämmelser enligt vilka till skattepliktig tjänst (avseende skattepliktig vara) hänförs även upptagning av ljud eller bild på gram-mofonskiva, film eller annan anordning för återgivning eller sändning i ljudradio eller television.

Utredningen har uppmärksammat på att en ny teknik som ersätter fotografisk bildframställning har börjat komma till användning. Enligt 7 § fjärde stycket ML räknas som vara reproduktionsrätt och annan rätt till fotografisk bild. Utredningen föreslår att bestämmelserna byggs ut på så sätt att som vara skall räknas reproduktionsrätt och annan rätt till fotografisk bild eller annan genom jämförlig teknik framställd bild.

Sammanfattningsvis utmynnar förslagen i att film- och video-produktionen skall omfattas av skattskyldighet även till den del den utmynnar i rättighetsupplåtelser av skilda slag. Skattskyldigheten kommer dock till den del den avser upplåtelser av visningsrätter till den rena biograffilmen och sändning i svensk television vara av teknisk natur, dvs. utan skyldighet att redovisa skatt på uppburna vederlag.

Oinskränkt skattskyldighet kommer däremot att gälla rättighetsupplåtelser som avser all annan film- och videoinspelning. Detta kommer att gälla om bl.a. rätt till reklamfilm samt undervisnings- och informationsfilm och oavsett inspelningsteknik.

Kyrkogårdsförvaltning (Kap. 6)

I praxis har kyrkogårdsförvaltningarna som regel registrerats som skattskyldiga för tjänster som avser gravöppning och skötsel av gravar åt innehavare av gravplats. Enligt vad utredningen erfar har dock beskattningsmyndigheterna i flera fall avstått från att registrera förvaltningarna som skattskyldig av det skälet att uttagna ersättningar inte gett kostnadstäckning och att verksamheterna för den skull inte ansetts som yrkesmässiga.

Arbetsgruppen för översyn av begravningslagstiftningen har numera avgivit betänkande (SOU 1987:16) med förslag till begravningslag. Enligt lagförslaget skall liksom nu gravöppning endast få utföras genom kyrkogårdsmyndighetens försorg. Vidare skall kyrkogårdsförvaltningen enligt förslaget på begäran av gravrättsinnehavare tillhandahålla sådan skötsel av gravar som krävs för att gravplatsen inte skall falla i vanvård.

Utredningen har för sin del funnit att kyrkogårdsförvaltningarnas tillhandahållande av här avsedda tjänster sker under former som inte bör räknas som yrkesmässiga i ML:s mening och därför inte bör omfattas av skattskyldighet. Utredningen föreslår att bestämmelser tas i in anvisningarna till 2 § ML enligt vilka verksamhet, vari omsätts tjänst som avser gravöppning och gravskötsel, inte skall räknas som yrkesmässig när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats.

Försäljning eller överlåtelse av verksamhetstillgångar i vissa fall (Kap. 7)

Förvärv av inventarier och andra verksamhetstillgångar i sk blandad verksamhet avser ofta endast delvis den verksamhet som omfattas av skattskyldighet. Beloppet av den avdragsgilla ingående skatten skall då enligt anvisningarna till 17 § ML bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Vid en senare avyttring av tillgångarna medför omsättningen oinskränkt skattskyldighet. Utredningen har uppmärksammat på fall där den utgående skatten vid avyttring av inventarier vida överstiger den vid förvärvet avdragsgilla ingående skatten.

Utredningen föreslår att i anvisningarna till 17 § ML tas in bestämmelser enligt vilka den skattskyldige vid redovisningen av utgående skatt som hänför sig till omsättning av vara för vilken avdrag för ingående skatt vid förvärvet medgivits genom uppdelning efter skälig grund skall få göra ett särskilt avdrag för fiktiv ingående skatt med belopp, vilket motsvarar så stor andel av den utgående skatten, som svarar mot andelen ej avdragsgill skatt vid förvärvet.

Enligt 8 § 10 ML undantas från skatteplikt varulager, inventarier och annan tillgång som hör till verksamhet, när överlåtelsen sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande. Bestämmelserna tar direkt sikte på överlåtelse till den som är skattskyldig och har rätt till avdrag för skatt som hänför sig till gjorda förvärv.

Utredningen har uppmärksammat på att bestämmelserna i vissa fall getts den tolkningen att undantaget från skatteplikt skulle gälla oavsett om övertagna tillgångar är avsedda för omsättning eller bruk i verksamhet som medför skattskyldighet eller ej. Sådana tolkningar kan ge upphov till omotiverade skattebortfall. Utredningen föreslår därför att i anvisningarna till 8 § ML tas in bestämmelser enligt vilka undantaget från skatteplikt endast gäller vara som är avsedd för omsättning eller bruk i verksamhet för vilken den till vilken överlåtelsen sker är skattskyldig och redovisningsskyldig.

Förslag tillLag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att 2, 7, 8 och 11 §§ samt anvisningarna till 2, 8, 10 och 17 §§ lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹ skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse2 §²

Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter

- | | |
|-------------------------------------|------------------------------------|
| 1) skattepliktig vara eller tjänst, | |
| 2) vara som anges i 8 § | 2) vara som anges i 8 § |
| 1-5, tjänst som anges i 10 § | 1-5, <u>15 och 16</u> , tjänst som |
| första stycket och avser vara | anges i 10 § första stycket |
| som nu nämnts eller tjänst | och avser vara som nu nämnts |
| som anges i 11 § 1, 3, 4 | eller tjänst som anges i 11 § |
| eller 10. | 1, 3, 4 eller 10. |

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

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

Länsskattemyndigheten kan efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne tills vidare skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt denna lag för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Vad nu har sagts tillämpas även i fråga om upplåtelse av bostadsrätt.

¹ Lagen omtryckt 1979:304.

Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:885.

² Senaste lydelse 1986:1289.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

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

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

(Se vidare anvisningarna)

7 §³

Vara är skattepliktig om ej annat följer av 8 §.

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

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

³ Senaste lydelse 1985:1116.

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

Med vara likställs även
a) rätt till jordbruksarrende,
b) avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet,
c) rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt,
d) rätt till jakt, fiske eller bete,
e) reproduktionsrätt eller annan rätt till fotografisk eller annan genom jämförligt förfarande framställd bild,
f) visningsrätt eller annan rätt till film, videogram eller annan för återgivning gjord jämförlig inspelning,
g) rätt till patent,
h) nyttjanderätt till konstruktion eller uppfinning som avser skattepliktig vara,
i) rätt att nyttja system eller program för automatisk databehandling.
 (Se vidare anvisningarna)

8 §4

Från skatteplikt undantas

1) skepp för yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering, bärgning eller livräddning, luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran samt del, tillhör och utrustning till sådant fartyg eller luftfartyg, när varan säljs

⁴ Senaste lydelse 1985:1116.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

eller uthyrs till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar detta enligt avtal med ägaren eller när varan införts till landet för ägarens eller nyttjanderättsinnehavarens räkning,

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

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

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

5) allmän nyhetstidning,

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

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

9) vatten från vattenverk,

9) vatten, vid leverans från vattenverk,

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

12) trycksak som är tullfri enligt tulltaxan (1977:975) och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt spritdryck, vin, starköl och tobaksvara vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt,

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

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

15) rätt till biograffilm eller videogram, när inspelningen godkänts av statens biografbyrå för sådan offentlig visning, som avses i förordningen (1959:348) med särskilda bestämmelser om biografföreställningar m.m.

16) rätt till film, videogram eller annan därmed jämförlig inspelning, när den upplåts eller överlåts till den som erhållit tillstånd till televisionssändning enligt radiolagen (1966:755) eller lagen (1985:667) om lokala kabelsändningar.
(Se vidare anvisningarna)

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse11 §⁵

Från skatteplikt undantas

1) tjänst som tillhandahålls av ett tryckeri med avseende på ett av tryckeriet framställt tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6,

2) postbefordran av annat än postpaket och gruppkursband samt resgodsbefordran,

3) transport i samband med renhållning; omhändertagande och förstöring av vara,

4) bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och transport i anslutning till sådan bärgning,

5) införing eller ackvisition av annons i tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6,

6) visning av kinematogra-
fisk film,

6) visning av film, videogram
och annan därmed jämförlig
inspelning,

7) obligatorisk kontrollbesiktning av fordon och obligatorisk besiktning av kilometerräknarapparat hos Aktiebolaget Svensk bilprovning,

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär,

9) kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård,

10) tjänst enligt 10 § 1 som avser skötsel genom samebys försorg av renar.

(Se vidare anvisningarna)

Anvisningar

till 2 §

1.⁶ Verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet, av annan

⁵ Senaste lydelse 1984:357.

⁶ Senaste lydelse 1986:1382.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

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

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

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

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

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

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

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

Nuvarande lydelse

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov, om ej annat följer av elfte eller trettonde styckena. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkursband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning av vara som avses i 8 § 4, transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

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

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

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

Föreslagen lydelse

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov, om ej annat följer av elfte, trettonde eller fjortonde styckena. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkursband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning av vara som avses i 8 § 4, transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av

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

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

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

4) tjänst som avser grav-
öppning och gravskötsel, när
tjänsten tillhandahålles av
huvudmannen för allmän be-
gravningsplats.

Kommun äger rätt att efter
därom till länsskattemyndig-
heten gjord anmälan räkna för
eget behov bedriven byggnads-
och anläggningsverksamhet som
yrkesmässig. Sådan verksamhet
omfattar då även tjänst som
kommunen utför eller låter
utföra på egen eller av kom-
munen förvaltd fastighet.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelsetill 8 §⁷

Som yrkesmässig sjöfart anses även transport med skepp av eget gods. Undantaget för skepp gäller icke sådan farkost, för vilken förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Flodspruta, pontonkran, flytdocka och annan till tulltaxenummer 89.03 hänförlig farkost än bärgningsfartyg utgör skattepliktig vara.

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

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

Undantag för gas och annat bränsle gäller icke vara, som med hänsyn till försäljningsform, kvantitet eller förpackning har karaktär av butiksvara.

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

Undantag för periodisk publikation under 6 gäller svenskt och utländskt alster av angivet slag, som enligt utgivningsplan utkommer med normalt fyra nummer om året. Till sammanlutning med huvdsakligt syfte att verka för idrottsligt ändamål hänföres endast sammanslutning som är ansluten till Sveriges riksidrottsförbund eller Svenska korporations-idrottsförbundet eller är representerad inom Sveriges olympiska kommitté. Som försvarsfrämjande sammanslutning räknas

⁷ Senaste lydelse 1986:490.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

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

Undantaget under 10 gäller endast vara som är avsedd för omsättning eller bruk i verksamhet för vilken den, till vilken överlåtelsen sker, är skattskyldig och redovisningsskyldig.

till 10 §⁸

Skatteplikt föreligger icke för lagring av vara åt annan än skattskyldig eller för tvätt av utrustning till icke skattepliktigt fartyg eller luftfartyg. Tjänst under 1 som avser sådan krigsmateriel, som anges i 8 § under 2 och som äges av staten, är skattefri.

Med tillverkning på beställning avses förfärdigande av vara av material som huvudsakligen tillhandahålls av beställaren. Till skattepliktig tjänst enligt 1 räknas även inseminering och betäckning av djur.

Som skattepliktig uthyrning anses icke tillhandahållande av mätare, apparat eller dylikt vid abonnemang på gas, vatten, värme, elektrisk kraft, teletjänst eller liknande.

Med servering förstås tillhandahållandet av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal eller plats.

Förmedling under 1 är skattepliktig endast när den sker av den som är handelsagent enligt lagen (1914:45) om kommission,

⁸ Senaste lydelse 1985:1116.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

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

Med omhändertagande och förstöring avses även omhändertagande av sopor och avfall samt rening av avloppsvatten.

Till skattepliktig tjänst under 5 hänförs även tjänst som avser inredning av byggnad eller anläggning. Som skattepliktig tjänst enligt 5 anses inte sådan kontroll eller besiktning som utförs i samband med fastighetsskötares eller vaktföretags normala tillsyn.

Tjänst som innebär bärgning räknas som transporttjänst.

Med annonsering avses ackvisition och utformning av annons samt införande av annons, dvs. upplåtelse av annonsutrymme i tidning eller annan publikation eller i s.k. ljustidning.

Till skattepliktig tjänst under 2 hänförs även sådan tjänst som utförs i hav, sjö, eller annat vattendrag för förbättring av vattnet.

Som skattepliktig automatisk databehandling räknas inte till någon del tillhandahållande via dataterminal av vara eller tjänst som inte är skattepliktig enligt denna lag.

Till skattepliktig tjänst under 1 hänförs även upptagning av ljud eller bild på grammfonskiva, film eller annan anordning för återgivning eller sändning i ljudradio eller television.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelsetill 17 §⁹

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

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

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

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

⁹ Senaste lydelse 1985:1116.

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

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

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

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

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

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

Vid redovisningen av utgående skatt som hänför sig till omsättning av vara för vilken avdrag för ingående skatt vid förvärvet eller införseln medgivits genom uppdelning efter skälig grund

Nuvarande lydelseFöreslagen lydelse

får den skattskyldige göra
ett särskilt avdrag för
fiktiv ingående skatt med
belopp, vilket motsvarar så
stor andel av den utgående
skatten, som svarar mot
andelen ej avdragsgill skatt
vid förvärvet eller
införseln. Rätt till sådant
avdrag föreligger dock inte
om varan innehafts längre tid
än tio år.

Denna lag träder i kraft den

De nya bestämmelserna tillämpas på tillhandahållanden som sker efter utgången av

1 INLEDNING

Sedan utredningen tillkallades med uppdrag att göra en teknisk översyn av lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) har vi lämnat tio betänkanden med förslag till ändringar, som avsett såväl den materiella som den funktionella utformningen av skatten. Av uttalanden i dessa betänkanden har framgått att vi uppfattat uppdraget med en teknisk översyn så att det inte ankom på oss att föreslå ändringar som skulle leda till någon mera avsevärd skärpning av beskattningen av den privata konsumtionen utöver vad som avsågs när mervärdeskatten infördes och direkt avlöste den tidigare utgående allmänna varuskatten (omsen).

I enlighet härmed har vårt arbete inriktats på att inom ramen för ett i stort sett givet skatteutfall åstadkomma förenklingar i tillämpningen och därmed också i kontrollen av skatten samt skapa en bättre konkurrensneutralitet i systemet, bl.a. genom att undanröja s.k. kumulativa skatteeffekter. Vårt arbete har emellertid dessutom påverkats av att vi fått i uppdrag att pröva åtskilliga speciella skattefrågor, som aktualiserats i framställningar till regeringen eller vid behandlingen i riksdagen av propositioner och motioner angående mervärdeskatt.

De av oss framlagda förslagen har till väsentlig del biträttats och lett till omfattande lagändringar. Därmed har det bl.a. skett en viss utvidgning av beskattningsområdet, i huvudsak genom en utsträckt skatteplikt inom tjänsteområdet samt ändringar i tillämpningsområdet för de s.k. reduceringsreglerna, dvs de särskilda bestämmelser som ger nedsatt skattebelastning för vissa varor och tjänster. Trots att åtskilliga av ändringarna tagit sikte på att undanröja kumulativa skatteeffekter och gällt transaktioner, som väsentligen sker mellan skattskyldiga, har de främjat

konkurrensneutraliteten i systemet utan att skärpa beskattningen av den privata konsumtionen. Vissa betydelsefulla ändringar har gällt det redovisningsmässiga och administrativa förfarandet.

Genom de hittills lämnade tio betänkandena har vi kunnat anse vårt uppdrag som fullgjort till en väsentlig del. Det vi tar upp i detta vårt elfte betänkande omfattar sådana frågor som återstår för att vi skall kunna anse vårt uppdrag som slutfört.

En sådan fråga, som vi ägnar särskild uppmärksamhet i detta betänkande, gäller skattens tillämpning på offentlig verksamhet. Kritik har riktats mot att gällande bestämmelser ger olika skattebelastning, om visst offentligt behov tillgodoses genom en i egen regi bedriven verksamhet eller genom upphandling från utomstående företagare. Vi har tidigare anmält att vi avsåg att pröva denna påtalade bristande neutralitet i systemet. I prop. 1985/86:47 uttalade finansministern att vi därvid var oförhindrade att även behandla eller beakta en ordning, som genomförts i Danmark för att åstadkomma en neutral mervärdebeskattning med avseende på den offentliga sektorn. En motsvarande lösning för den svenska mervärdeskatten ingår därför i vår prövning.

I detta sammanhang tar vi också upp en annan neutralitetsfråga, som vi enligt särskilda tilläggsdirektiv (Dir. 1983:2) fått i uppdrag att pröva. Den gäller konsekvenserna av gällande bestämmelser för verksamheten vid företag som bildats för att tillgodose kommunernas behov av vissa laboratorietjänster.

Vi har vidare uppmärksammat på att utvecklingen på filmområdet, inte minst genom videotekniken, skapat tillämpningsproblem i fråga om mervärdeskatten. I ett särskilt kapitel

tar vi upp frågan om skattens tillämpning på filmområdet i dess helhet. Slutligen lägger vi i ett avslutande kapitel fram ytterligare några förslag med anknytning till frågor som vi tidigare behandlat. Bl.a. tar vi upp skattens tillämpning på avyttringar av inventarier i verksamhet som endast delvis omfattas av skattskyldighet.

2 MERVÄRDESKATTEN OCH DEN OFFENTLIGA SEKTORN

2.1 Allmänt

I detta kapitel behandlar vi frågor som avser mervärdeskattens tillämpning på förbrukningen av varor och tjänster inom den offentliga sektorn. Det sker mot bakgrund av den inledningsvis omnämnda kritik som riktats mot att beskattningen av vissa arbeten (skattetekniskt tjänster) blir olika om de utförs i egen regi eller upphandlas och utförs av utomstående, enligt ML skattskyldiga företagare. Särskilt har framhållits att i kommunal regi utförda anläggningsarbeten missgynnas genom att skatten blir högre än den som utgår när utomstående entreprenörer anlitas. Det har emellertid anmärkts att även det motsatta förhållandet föreligger.

Mervärdeskattens tillämpning på offentlig verksamhet och konsumtion har även i Danmark och Norge varit under debatt och föranlett särskilda åtgärder. I Danmark har detta inneburit att ett särskilt och i princip från själva beskattningen fristående regleringssystem genomförts. Som redan inledningsvis framhållits har vi i vår prövning även haft att beakta denna i Danmark genomförda ordning.

I det följande lämnas först en redogörelse för ML:s bestämmelser i aktuella delar. Därefter lämnas en sammanfattning av motsvarande delar av den danska mervärdeskattelagstiftningen och en redogörelse för det speciella regleringssystemet och bakgrunden till detta. Därpå följer en redogörelse för de norska bestämmelserna och för de åtgärder som i frågan vidtagits i den norska skatten.

2.2 Gällande bestämmelser i ML m.m.

Mervärdeskatten är en omsättningsskatt som utformats med sikte på att leda till en beskattning som är neutral i såväl konsumtions- som konkurrenshänseende. För att uppnå detta omfattar skatten samtliga led i produktions- och distributionskedjan, men i varje led beskattas enbart det där tillskapade mervärdet. Detta åstadkommes genom ett speciellt och för denna skatteform karakteristiskt avdragsförfarande vid skattens redovisning till staten. Därigenom utmynnar systemet i en effektiv beskattning av enbart den slutliga inhemska konsumtionen och härvidlag görs i princip ingen skillnad mellan enskild och offentlig konsumtion. Staten och kommunerna träffas av skatten likaväl som den privata konsumenten. Avsteg har gjorts från denna princip, men de är begränsade och genomgående betingade av särskilda skäl.

Redogörelsen i det följande är begränsade till de bestämmelser i ML, som antingen är av särskild betydelse för skattens tillämpning på offentlig verksamhet eller också har en mera direkt anknytning till den aktuella neutralitetsfrågan. Med kommun avses i ML såväl primär- som landstingskommun.

Som en huvudregel gäller enligt punkt 1 anvisningarna till 2 § ML att skattskyldig är den som i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktig vara eller tjänst. Som yrkesmässig räknas verksamhet som enligt KL hänförs till förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse samt dessutom annan verksamhet, i vilken omsättningen sker under rörelseliknande former. Genom detta tillägg har under beskattningen inrymts verksamheter, som utan att omfattas av skattskyldighet för inkomst, bedrivs i konkurrens med rörelsedrivande näringsidkare. Tillägget är av betydelse för skattskyldigheten inom den offentliga sektorn.

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

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

den skatt som utgått på skattepliktiga förvärv för verksamheten.

ML innehåller ytterligare några bestämmelser som begränsar skattskyldigheten för offentlig verksamhet. Sålunda gäller att som yrkesmässig räknas inte omsättning av vara eller tjänst i kommunal omsorgsverksamhet och ej heller viss omsättning i verksamhet vid andra gymnasieskolor än sådan som avser jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring. Verksamhet vid offentliga bibliotek, vetenskapliga institutioner och liknande anses som yrkesmässig endast till sådan del verksamheten konkurrerar med skattskyldig näringsverksamhet.

Att nämna är också, att enligt en särskild förordning (SFS 1976:674) är den som bedriver handelshamn skattskyldig inte endast för omsättning, som medför skattskyldighet enligt de allmänna reglerna i ML utan också för omsättning, som avser upplåtelse åt fartyg av hamnen med tillhörande anordningar eller annan tjänst i samband med fartygs begagnande av hamnen med tillhörande anordningar eller varuhanteringen inom hamnanläggningen. Motsvarande äger tillämpning på luftfartsverket och kommun för drift av flygplats. Skattskyldighet föreligger också för den som upplåter drift av handelshamn eller flygplats åt annan.

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

viss verksamhet medför skattskyldighet enligt särskilda bestämmelser i ML.

Övergången till mervärdeskatt föranledde viss utvidgning av det för dess föregångare, den allmänna varuskatten, gällande beskattningsområdet. Detta var nödvändigt bl.a. för att tillgodose kravet på en neutral beskattning utan kumulativa effekter. Avsikten var emellertid inte att övergången skulle medföra någon egentlig skärpning av beskattningen av den privata konsumtionen. Åtgärden innebar egentligen endast att mervärdeskatteprincipen applicerades på den redan utgående skatten. Särskild vikt fästes vid att övergången inte skulle leda till en skärpt beskattning av boendekonsumtionen genom den skattskyldighet, som infördes för byggnadsbranschen i vidsträckt bemärkelse.

Av främst nu antydda skäl tillkom bestämmelser (14 § ML) varigenom skatteuttaget sänkts genom att skatten enligt den allmänna eller generella skattesatsen utgår på reducerade beskattningsvärden. Två reduceringsregler infördes, varigenom beskattningsvärdena begränsas till 60 eller 20 procent av saluvärdet inklusive skattens belopp. Dessa reduceringstal gäller alltså men har efter hand fått ett något vidgat tillämpningsområde. F.n. gäller i huvudsak följande.

60-procentsregeln gäller vid omsättning som avser

- 1) monteringsfärdiga hus, servering samt rumsuthyrning i hotellrörelse eller jämförlig verksamhet,
- 2) byggnads- och anläggningsarbeten och andra tjänster avseende fastighet,
- 3) tvätt av textilt gods, även i förening med uthyrning, när tjänsten tillhandahålls staten eller kommun.

20-procentsregeln gäller vid omsättning av tjänst som avser

- 1) kontroll och besiktning samt projektering, ritning, konstruktion eller jämförlik tjänst beträffande mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt ML samt byggledning,
- 2) yttre ledning för vatten, avlopp, fjärrvärme, gas, olja, elektricitet, teleförbindelse, ånga eller liknande,
- 3) väg, gata, parkeringsplats, spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled,
- 4) mark för idrottsplats, skolgård, lekplats eller liknande anläggning.

Att tillägga till denna sammanställning är endast att den reducerade beskattningen av serverings- och hotelltjänsterna motiverades av att en betydande del av priserna här utgör ersättning för personliga tjänster, som i princip ställts utanför mervärdeskatten. Den reducerade beskattningen av tvätttjänster åt staten och kommunerna tillkom för att på ett schablonmässigt sätt åstadkomma en likvärdig beskattning av tvätt som utförs i egen regi och av tvätt som utförs av fristående skattskyldiga företag.

Avslutningsvis skall här också nämnas att det har utfärdats en särskild upphandlingsförordning (SFS 1986:366), som närmare reglerar upphandling inom den statliga sektorn. Därin stadgas bl.a. att vid jämförelse av anbud från en anbudsgivare som är mervärdeskattskyldig och en som ej är skattskyldig skall den senares anbud räknas upp med belopp motsvarande den skatt som skulle ha tillkommit om skattskyldighet förelegat. Någon motsvarighet härtill förekommer inte för kommunal upphandling.

2.3 Det danska systemet

2.3.1 Mervärdeskatten

Den danska mervärdeskatten infördes den 1 juli 1967, och gavs då en teknisk utformning som nära överensstämde med både svensk och norsk mervärdeskatt. År 1978 anpassades den danska skatten till träffade EG-överenskommelser om harmonisering av lagstiftningen på mervärdeskatteområdet hos medlemsstaterna. Härigenom infördes bl.a. en i princip generell skatteplikt för såväl varor som tjänster men med vissa i lagen särskilt angivna undantag.

Att notera är att beskattningsområdet och speciellt skatteplikten för tjänster redan från början gjordes betydligt vidare än vad som inrymdes under den svenska skatten enligt ML. Bl.a. omfattas energiområdet och betydande delar av nöjesområdet av den danska skatten. För denna gäller vederlaget (priset) exklusive skatt som beskattningsvärde och inte vederlaget inklusive skatt som i Sverige. Någon motsvarighet till de reduceringsregler i ML som ger en reducerad beskattning av serveringstjänster och byggnadsarbeten m.m. ingår inte i det danska systemet.

I fråga om den offentliga sektorns ställning gällde från början liksom enligt ML, att statlig eller kommunal verksamhet för att enbart tillgodose egna behov inte ansågs som yrkesmässig och föranledde inte skattskyldighet. Om det emellertid även ingick en utåtriktad verksamhet, som medförde skattskyldighet, blev följden att också tillgodoseendet av egna behov inrymdes under skattskyldigheten i form av en uttagsbeskattning, den s.k. "afsmitningsregeln". Härjämte ägde finansministern förordna om skattskyldighet för en för enbart egna behov bedriven verksamhet om detta bedömdes som nödvändigt med hänsyn till skattskyldiga företags intressen, dvs. av konkurrensskäl.

Det befanns emellertid snart nödvändigt att förenkla skattens tillämpning inom den offentliga sektorn och en särskild utredning fick i uppdrag att pröva frågan. Följden härav blev att den s.k. "afsmittningsregeln" slopades år 1971 och att generell skattskyldighet för offentlig verksamhet avseende egna behov infördes för verksamhet som avsåg

- a) projektering och uppförande av byggnader;
- b) projektering, nyanläggning eller ombyggnad av gator, vägar, cykelbanor, broar, parkeringsplatser, mötesplatser, hållplatser, rastplatser och liknande samt till anläggningarna hörande skyddsräcken, avloppsledningar, brunnar, skyltar, signalanläggningar och belysning; dock endast om nedlagda kostnader för sådana särskilda arbeten översteg 50 000 dkr.;
- c) nybeläggning eller förstärkning av beläggning av vägar m.m. med asfalt, betong och liknande;
- d) projektering och nyanläggning av avloppsledningar (dock inte anslutningsledningar till befintliga huvudledningar), pumpstationer, reningsverk, regnvattenbassänger och liknande;
- e) projektering och nybyggnad av vattenledningar och kanaler som utförs i enlighet med särskilda lagbestämmelser;
- f) projektering och nyanläggning av idrottsplatser;
- g) fabriksmässig framställning av asfaltprodukter;
- h) fabriks- eller verkstadsmässig framställning av betongvaror.

År 1974 utvidgades skattskyldigheten för egenregiverksamhet till att även omfatta rengöring av annat slag än fönsterputsning, gaturengöring, snöröjning och rengöring på sjukhus, vårdhem, internatskolor och liknande. Skattskyldighet förelåg dock endast, om värdet för utförda skattepliktiga arbeten, enligt direkta lönekostnader inklusive socialavgifter och ett pålägg om 25 procent, översteg 1 miljon dkr för år. Vidare föreskrevs skattskyldighet för i egen regi utförd tvätt, om omsättningen översteg 750 000 dkr för år samt slutligen för viss trycksakstillverkning enligt särskilda detaljerade värderingsregler.

Gränsvärdena för skattskyldighet höjdes efter hand till 2 miljoner dkr för rengöringsarbeten och 1 miljon dkr för tryckeriarbeten, medan skattskyldigheten för byggnads- och anläggningsarbeten avgränsades till sådana projekt som hade ett värde överstigande 130 000 dkr.

Inom näringslivet uppfattades emellertid bestämmelserna om skattskyldighet på det offentliga området som otillräckliga för att tillgodose neutralitet i beskattningen. Krav framfördes om både utvidgningar och skärpningar. Detta ledde till att ett förslag lades fram om skattskyldighet för i princip alla i egen regi utförda arbeten som avsåg fastighet och för all lokalrengöring inklusive fönsterputsning. I förslaget ingick också ett slopande av de särskilda värdegränserna. Men detta förslag utsattes för kritik från kommunalt håll såsom alltför kostnadskrävande. Gjorda beräkningar visade att kommunernas skattebelastning skulle öka med ca 1,2 miljarder dkr för år räknat. Från näringslivets sida ansågs förslaget otillräckligt eftersom det inte omfattade alla områden där det förelåg en faktisk konkurrenssituation. Följden av kritiken blev att förslaget återkallades och att en helt annan lösning utarbetades och genomfördes med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 1985. Tekniskt sett är det fråga om ett från själva beskattningen fristående system för utjämning av mervärdeskatt som belastar kommunerna. Även den statliga upphandlingen beaktades i detta sammanhang.

2.3.2 Utjämningssystemet

Utgångsläget var att man kommit till den slutsatsen att en vidgad och skärpt skattskyldighet för offentlig verksamhet inte var vad som lämpligen borde tillgripas för att skapa neutralitet i mervärdeskatten mellan offentlig egenregiverksamhet och upphandling från utomstående näringsidkare. Att i detta syfte införa reduceringsregler i stil med de svenska

diskuterades, men avvisades. I stället gick man den motsatta vägen och slopade de gällande särbestämmelserna om skattskyldighet för offentlig egenregiverksamhet och kombinerade denna åtgärd med det nämnda fristående utjämnningssystemet.

Skattetekniskt sett innebär det nu sedan 1985 gällande systemet, att all offentlig upphandling från fristående skattskyldiga näringsidkare, beskattas fullt ut enligt de allmänna reglerna i den danska mervärdeskattelagen. Detta gäller även upphandling för egenregiverksamhet, men de mervärden som skapas genom egna insatser tas inte till beskattning. Detta betyder primärt att skattebelastningen på egenregiverksamheten blir konsekvent lägre än den som träffar upphandling från skattskyldiga näringsidkare.

För att med denna ordning likväl uppnå neutralitet i beskattningen på det kommunala området tillskapades ett särskilt restitutionsinstitut, som sorterar under indenrigesministeriet. Enligt detta återbetalas månatligen på grundval av ett särskilt deklarationsförfarande, all sådan skatt som kommunen erlagt för skattepliktiga förvärv, som inte avser sådan utåtriktad verksamhet som allttjämt medför skattskyldighet.

Med denna ordning befrias kommunerna primärt från all skattebelastning. Skatten på gjorda förvärv utgör antingen avdragsgill ingående skatt i kommunens deklarationer för verksamhet som allttjämt medför skattskyldighet eller också skatt som berättigar till restitution. Härav följer att kommunerna i sin budgetering kan och skall bortse från skatt som hänför sig till gjorda förvärv för egen förbrukning. Därmed kan, vilket också är en uttalad mening, anbud och egenregiverksamhet bedömas till priser eller kostnader exklusive mervärdeskatt utan påverkan av eventuella skillnader i skatt.

Det är emellertid inte fråga om någon faktisk skattebefrielse för kommunerna. Staten kompenserar sig fullt ut för de utbetalda restitutionsbeloppen genom en uttaxering på kommunerna av vad som betecknas som "udligningsbidrag". Detta överensstämmer beloppsmässigt med de totalt utbetalade restitutionsbeloppen, men fördelas på de olika kommunerna i förhållande till deras uttag av kommunal inkomstskatt. De på detta sätt fördelade beloppen avräknas därefter hos skattedirektoriatet vid utbetalningen av inkomstskattemedlen till kommunerna. Övergångsvis under en femårsperiod har fördelningen baserats på 1984 års förhållanden.

Den hittills lämnade redogörelsen för utjämnningssystemet har tagit sikte på den för kommunerna gällande ordningen. Som antytts tidigare omfattas även staten av systemet. I denna del gäller, att statsinstitutioner bortsett från vad som betecknas som "statsverksamheter" erhåller restitution av faktiska utgifter för mervärdeskatt för förvärv för annan än sådan verksamhet som omfattas av skattskyldighet enligt de allmänna reglerna. Den begränsningen gäller dessutom, att restitution inte medges för utåtriktad verksamhet av sådant slag som inte medför skattskyldighet för konkurrerande utomstående näringsidkare. Här kvarstår en belastning i form av ingående skatt för både statlig och enskild verksamhet. I andra fall undanröjs skatten på gjorda förvärv genom restitution eller, om verksamheten medför skattskyldighet, genom rätten till avdrag för ingående skatt i skatteredovisningen. Som en följd av denna ordning skall statsinstitutionerna - fr.o.m. finansåret 1985 - inte inräkna sådan skatt som berättigar till restitution eller avdragsrätt i sin budget.

2.4 Den norska mervärdeskatten

Den norska mervärdeskatten infördes den 1 januari 1970 i en form som nära överensstämmer med den svenska. Det är en

skatt, som enligt en enhetlig skattesats utgår vid yrkesmässig omsättning av skattepliktiga varor och tjänster och vid import av skattepliktiga objekt. Beskattningsområdet är vad gäller tjänster något vidare än i ML. Skatten utgår med priset exklusive skatt som beskattningsvärde och utan någon motsvarighet till ML:s reduceringsregler. Den i ML tillämpade tekniken med s.k. teknisk skattskyldighet för omsättning av vissa från skatteplikt undantagna varor och tjänster har tillämpats i mycket begränsad utsträckning.

Staten, kommuner och institutioner som ägs eller drivs av staten eller kommun är skattskyldiga för utåtriktad omsättning av varor och tjänster under samma förutsättningar som de som gäller för näringsidkare. Sådana institutioner som registrerats som skattskyldiga för utåtriktad omsättning är också i princip skattskyldiga för uttag av skattepliktig vara eller tjänst. Om institutionens verksamhet är inriktad på att huvudsakligen (minst 80 procent) tillgodose eget behov begränsas dock skattskyldigheten till att enbart avse den utåtriktade verksamheten.

Om två eller flera offentliga institutioner driver verksamhet i samverkan på annat sätt än aktiebolagsform för att tillgodose medlemmarnas egna behov medför verksamheten inte skattskyldighet.

Statliga institutioner är var för sig att se som självständiga skattesubjekt. Skattepliktiga leveranser av varor eller tillhandahållanden av skattepliktiga tjänster från en statlig institution till en annan medför följaktligen skattskyldighet. Transaktioner mellan olika kommunala verksamheter inom samma kommun räknas dock inte som yrkesmässiga.

Efter en år 1971 vidtagen lagändring kan Konungen efter hörande av en särskild rådgivande nämnd förordna om skatt-

skyldighet för staten, kommun eller offentlig institution för framställning av varor och tjänster för eget behov i verksamhet som i övrigt inte omfattas av skattskyldighet. I förordnandet kan meddelas särskilda bestämmelser om beskattningsvärdets bestämmande och rätten till avdrag för ingående skatt.

En motsvarande bestämmelse gäller också i fråga om enskild näringsverksamhet som inte omfattas av skattskyldighet enligt de allmänna bestämmelserna.

Den rådgivande nämnden har till uppgift att ta upp och pröva i vilka fall tillämpningen av mervärdeskattelagen kan ge upphov till konkurrenssnedvridningar. Nämnden skall dessutom biträda departementet i principiella frågor rörande konkurrenssnedvridningar i beskattningen.

Nämnden har hittills endast underställt ett fåtal frågor och formliga framställningar har endast gjorts från renhållningsbranschen och den grafiska sektorn. Dessa framställningar har hittills inte föranlett några särskilda beslut.

Det uppmärksammades tidigt, att gällande bestämmelser i mervärdeskattelagen skapade allvarliga konkurrenssnedvridningar inom vägsektorn. Statens och kommunernas arbeten i egen regi med anläggande och underhåll av egna vägar omfattades inte av skattskyldighet, medan full skatt utgick om entreprenör eller annan näringsidkare anlätades för sådant arbete. Det mervärde som skapades i den offentliga egenregiverksamheten blev obeskattat.

Olika alternativa lösningar för att undanröja konstaterade och påtalade snedvridningar i beskattningen övervägdes. Ett alternativ var att införa skattskyldighet för staten, kommun och fylkeskommun för verksamhet i egen regi vad gällde

offentliga vägarbeten. Ett andra alternativ innebar undantag från skatteplikt för arbeten som avsåg arbeten på offentliga vägar. Som ett tredje alternativ övervägdes införande av reducerad beskattning för tjänster som avsåg offentliga vägar och innefattade anläggande, underhåll, planering och reparation.

Man fann att definitiva lösningar inte var möjliga. I stället förordnades med verkan fr.o.m. den 1 januari 1973 som en temporär åtgärd att från skattskyldighet skulle undantas tjänster i sista ledet som gällde planläggning, projektering, anläggning, reparation och underhåll av offentlig väg.

År 1974 utvidgades den medgivna skattefriheten för offentliga vägarbeten till att även omfatta tjänster i sista omsättningsledet avseende spåranläggningar för skenbunden persontrafik. Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1981 utvidgades skattefriheten till att även omfatta omsättning i sista ledet av fabrikstillverkade väg- och järnvägsbroar samt delar därtill. Slutligen utvidgades år 1986 skattefriheten för vägarbeten till att gälla förutom offentliga (allmänna) vägar även andra för allmän samfärdsl upplåtna vägar, broar och tunnlar.

Med det nu gällande regelsystemet, som inte är tidsbegränsat, beskattas endast det ianspråktaga materialet. Entreprenörerna har dock rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på inventarieförvärv. Å andra sidan är enligt norsk lag skattskyldiga näringsidkare skyldiga att erlagga investeringsavgift om 13 procent på gjorda investeringar. Denna avgift uppbärs genom samma deklarationsförfarande som gäller för mervärdeskatten.

2.5 Utredningens överväganden och förslag

2.5.1 Sakförhållandena

Det föreligger stor samstämmighet i fråga om den tekniska uppbyggnaden av de gällande systemen för en allmän konsumtionsbeskattning enligt mervärdesskatteprincipen. Allmänt gäller att skatten utgår vid yrkesmässig (kommersiell) omsättning av varor och tjänster i varje led i produktions- och distributionskedjan, att beskattningsområdet har en generell omfattning, att kumulativa skatteeffekter undanröjs genom en i princip omedelbar avdragsrätt för skatt på förvärv för skattepliktig verksamhet samt att importen beskattas på ett likvärdigt sätt medan exporten är i princip helt skattefri. Med denna utformning skapas förutsättningar för att uppnå målet om en beskattning som är neutral i såväl konsumtions- som konkurrenshänseende både nationellt och internationellt.

Inom ramen för en enligt dessa huvudprinciper uppbyggd generell beskattning har i allmänhet vissa av praktiska, sociala och andra särskilda skäl betingade undantag eller avsteg gjorts. Dessa är av varierande omfattning i olika nationella system. Som exempel härpå kan nämnas att bestämmande för utformningen av den svenska mervärdeskatten enligt ML var att beskattningen av den privata konsumtionen skulle bli i stort sett densamma som enligt dess föregångare, den allmänna varuskatten. Följden härav blev bl.a. att det för denna skatt gällande beskattningsområdet bibehölls för mervärdeskatten med endast sådana ändringar och tillägg som betingades av själva mervärdeskattetekniken. Som en konsekvens av denna inställning är också att se de för den svenska mervärdeskatten unika reduceringsreglerna, vars syfte var bl.a. att förhindra en skärpt beskattning av bostadskonsumtionen.

Denna inställning till den svenska mervärdeskatten medförde också att beskattningsområdet i likhet med vad som gällde för den allmänna varuskatten utformades med en i princip generell skatteplikt för varor med endast specifikt angivna undantag och med en till specifikt angivna prestationer avgränsad skatteplikt för tjänster. Härigenom fick skatten från början en snävare ram än de utländska mervärdeskatterna, som allmänt utformats med utgångspunkt i en generell skatteplikt för såväl varor som tjänster. Bl.a. blev följden härav att åtskilliga tjänster, som näringslivet är i behov av, ställdes utanför skatteplikten. Då detta gav upphov till kummulativa skatteeffekter och dessutom praktiska tillämpningsproblem föreslog vi i vårt nionde delbetänkande vissa och därefter efter sedvanlig riksdagsbehandling genomförda utvidgningar av skatteplikten för sådana tjänster (SFS 1985:1116).

I betänkandet framhöll vi att förhållandena aktualiserade frågan om en anpassning av beskattningsområdets utformning i ML till den för de utländska mervärdeskatterna allmänt tillämpade tekniken. En sådan åtgärd krävde enligt vår uppfattning en omfattande och inträngande kartläggning beträffande i princip alla former av tjänster. Vi inriktade därför vår prövning på sådana delar, där framträdande tillämpningsproblem förelåg och ändrade regler var angelägna. Vi konstaterade också att våra förslag inte motverkade en senare omläggning till en enhetligt utformad generell skatteplikt för både varor och tjänster.

Genom de vidtagna ändringarna har skattens generella karaktär förstärkts ytterligare och kravet på neutralitet i beskattningen blivit bättre tillgodosett. Ett genomgående drag för de undantag från en generell beskattning, som gjorts i de olika gällande mervärdeskattesystemen är också att de är begränsade och dessutom av sådant slag att de inte eller endast högst obetydligt kan inverka på konkurrensneutrali-

teten i beskattningen. Detta får anses gälla även den svenska skatten. För denna har dessutom tekniken med s.k. teknisk skattskyldighet ytterligare bidragit till att undanröja en belastning i form av s.k. ingående skatt. Exempel härpå är den tekniska skattskyldighet som gäller för företag inom energiområdet.

Inom den offentliga sektorn förekommer en betydande förbrukning av varor och tjänster för vad som kan betraktas som egenregiverksamhet i vidsträckt bemärkelse. Det rör sig om förbrukning för de samhällsuppgifter som staten och kommunerna har att fullgöra och ansvara för. I allt väsentligt finansieras verksamheten genom skatter och avgifter. I betydande utsträckning är det också fråga om verksamhet som inte kan eller får överlåtas på enskilda. I dessa delar föreligger inte någon konkurrenssituation som kräver något särskilt beaktande i mervärdeskattehanseende. Det är därför endast i de fall, där offentlig verksamhet kan bedrivas i egen regi eller genom anlitan av utomstående näringsidkare, som en faktisk konkurrenssituation kan vara för handen. Föreligger därvid en realistisk valmöjlighet är det av betydelse att mervärdeskatten är neutral. Det är också i denna del det framförallt från kommunalt håll riktats kritik mot att skatten i sin nuvarande form missgynnar viss egenregiverksamhet och gynnar upphandling. Det motsatta förhållandet har emellertid också påtalats.

Genom att mervärdeskatten, liksom normalt andra indirekta skatter, de s.k. punktskatterna, av rent praktiska eller tekniska skäl har skattskyldigheten knuten till dem som bedriver yrkesmässig verksamhet är det ofrånkomligt att vissa konsumtionsvärden inte blir beskattade. Mervärden som tillskapas privat eller i verksamhet som inte anses som yrkesmässig undgår beskattningen. Skatteeffekten begränsas här

till den skatt som utgår på inköpen av skattepliktiga varor och tjänster för den egna hanteringen.

Detta är ett förhållande, som det normalt inte finns någon anledning att anmärka på. När det rör sig om att genom egna insatser tillgodose enbart egna behov, kan några konkurrensstörningar svårligen tänkas uppstå av sådant besvärande slag att skattemässiga åtgärder behöver övervägas. För detta torde enligt vår uppfattning få krävas, att vad vi i det följande sammanfattar under begreppet egenregiverksamhet är av mera betydande omfattning utan att därför enligt ML:s bestämmelser medföra skattskyldighet samt att detta får konsekvenser i konkurrenshänseende.

Den offentliga egenregiverksamheten utmynnar sällan i varutillverkning. Varuförsörjningen för offentliga behov torde regelmässigt tillgodoses genom upphandling. Problemet med konkurrensneutralitet i beskattningen kan därför begränsas till tjänsteområdet och inte ens där har det generell räckvidd.

Med de avgränsningar som getts åt det skattepliktiga tjänsteområdet har sådana för samhället viktiga samhällsfunktioner som barnomsorg, undervisning, hälso- och sjukvård, äldreomsorg m.m. ställts utanför beskattningsområdet. Detta innebär att verksamheterna på dessa områden, oavsett om de bedrivs i egen regi eller genom anlitade entreprenörer, inte omfattas av skattskyldighet enligt ML. Detsamma gäller ifråga om sådana tjänster som lokalstädning, fönsterputsning, fastighetsskötsel och bevakningstjänster. En lång rad av tjänster som enligt ML inte är skattepliktiga skulle här kunna anges. Inom den ej skattepliktiga tjänstesektorn kan mervärdeskatten inte utgöra en konkurrensfaktor i valet mellan utförande i offentlig egenregiverksamhet eller genom upphandling från

näringsidkare. I båda fallen belastas verksamheten med den skatt som belöper på gjorda skattepliktiga förvärv.

Vid teknisk skattskyldighet förligger en oinskränkt rätt till avdrag för ingående skatt som belöper på gjorda förvärv och skattefrihet för all omsättning eller uttag av varor och tjänster. Detta gäller t.ex. producenter och distributörer av el, värme, och gas. På samma sätt föreligger teknisk skattskyldighet för samtliga tjänster som faller in under den kommunala renhållningsverksamheten genom i ML gällande kvalificerat undantag från skatteplikt för tjänster som avser transport i samband med renhållning, omhändertagande och förstöring av vara samt rening av avloppsvatten. Som transport i samband med renhållning har enligt RSV:s anvisningar likställts snöröjning. Fullständig neutralitet i beskattningen föreligger därför i fråga om sådan verksamhet som bedrivs vid elverk, värmeverk, gasverk och renhållningverk oavsett om de bedrivs i egen regi eller av kommunägda aktiebolag eller enskilda företag. De är helt rensade från varje form av skattebelastning.

Trots de begränsningar i skattens räckvidd som gjorts inom tjänstesektorn har dock flertalet tjänster som omsätts i yrkesmässig verksamhet inrymts under skatteplikten. Som framhållits tidigare tas det mervärde som skapas i offentlig egenregiverksamhet för tillgodoseende av eget behov inte till beskattning till skillnad från när motsvarande tjänster upphandlas från skattskyldiga näringsidkare. Effekterna av denna ordning elimineras eller mildras dock vad gäller upphandlingen av skattepliktiga tjänster som omfattas av de i 14 § ML intagna reduceringsreglerna.

Reduceringsreglerna motiverades av att övergången från den tidigare allmänna varuskatten till mervärdeskatt inte skulle leda till någon skärpt beskattning av den privata konsum-

tionen. Skattebelastningen på omsättning av objekt som i det äldre systemet inte medförde skattskyldighet skulle med andra ord i stort sett lämnas utan ändring när samma objekt inrymdes under skatteplikten i det nya mervärdeskattesystemet. Detta gällde bl.a. om hela den mycket betydande byggnads- och anläggningssektorn. De reduceringsregler som infördes ansågs också skapa en godtagbar neutralitet mellan utförande i egen regi och upphandling vad gällde byggnads- och anläggningsverksamhet för statliga och kommunala behov.

Av samma skäl infördes mervärdeskatten med en reducerad beskattning enligt 60-procentsregeln av serveringstjänster. Kost tillhandahålls i betydande omfattning inom den offentliga sektorn vid skolor, sjukhus, sociala inrättningar och andra institutioner och detta även till allmänheten. Dessa verksamheter kan bedrivas i egen regi eller genom upplåtelse till en enskild näringsidkare (entreprenör). Den reducerade beskattningen vid yrkesmässig omsättning av serveringstjänster skapade förutsättningar för att utan besvärande konkurrenseffekter från skattskyldighet generellt undanta i egen regi bedriven kommunal omsorgsverksamhet. Bestämmelser härom trädde i kraft den 1 juli 1987.

Övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt medförde ingen ändring i det förhållandet att skatt även utgick på förbrukningen av varor och tjänster inom den offentliga sektorn. För stora delar av den statliga och kommunala förvaltningen medförde omläggningen inte heller någon ändring. Omläggningen föranledde emellertid viss utvidgning av beskattningsområdet som även påverkade skatteförhållandena för den offentliga sektorn och inom denna för eget behov bedriven verksamhet. Av särskild betydelse fick därvid den ändring som innebar att byggnads- och anläggningsarbeten inrymdes under skatteplikten och att tidigare gällande undantag från skatteplikt för jord, sand, grus och sten

slopades. Detta i förening med höjningar av skattesatsen för mervärdeskatten och en utveckling, som medfört vidgade uppgifter inom det kommunala ansvarsområdet, har medfört att skattens utformning inte minst från neutralitetssynpunkt tilldragit sig allt större intresse.

Formellt sett är problemen med de konkurrenssnedvridningar som kan uppkomma i ett skattesystem av mervärdeskattens natur likartade vad gäller såväl den statliga som den kommunala verksamheten. Gjorda skattepliktiga förvärv för verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet belastas med kostnader för skatt. För kommunernas del är det fråga om en bestående kostnad medan den skattebelastning som träffar statliga förvärv utgör skatt, som anlitate leverantörer och uppdragstagare har att redovisa och erlægga till staten. Vi behandlar därför skattefrågan för dessa båda offentliga sektorer var för sig i det följande och börjar med vad vi sammanfattar under begreppet kommunal verksamhet. Som nämnts tidigare avses med kommun i ML såväl primär- som landstingskommun.

2.5.2 Kommunal verksamhet

2.5.2.1 Några inledande synpunkter

För kommunernas administration och verksamheter förbrukas en betydande mängd av varor och tjänster. Detta behov tillgodoses antingen genom upphandling för direkt användning i befintligt skick eller genom upphandling för användning i en för egna behov bedriven produktiv verksamhet. Mervärdeskatt som belöper på förvärv för tillgodoseende av detta behov utgör för kommunerna en faktisk kostnad i den mån förvärven är avsedda för verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML.

Tillgodoses behovet genom egenregiverksamhet stannar skattebelastningen på den skatt som belöper på de varor och tjänster som förvärfvas för användning i denna verksamhet. De egna insatserna beskattas inte. Vid upphandling från fristående skattskyldig näringsidkare blir skattebelastningen den utgående skatt som företagaren fakturerar och har att redovisa till staten. Om egenregiverksamhet kan bedrivas till samma kostnader exkl. mervärdeskatt som upphandling kan effekterna av skatten bli följande. Upphandlingen medför en högre kostnad för kommunen om den anlitade skattskyldiges fakturerade utgående skatt överstiger hans avdragsgilla ingående skatt. Egenregiverksamhet medför en högre skattebelastning än upphandling om den anlitade skattskyldiges ingående skatt överstiger hans utgående fakturerade skatt och därmed föranleder återbetalning av överskjutande ingående skatt till den skattskyldige. Denna situation är inte ovanlig vid uppdrag som omfattas av reduceringsreglerna i ML.

Endast undantagsvis torde man kunna räkna med att en kommunal egenregiverksamhet kan bedrivas till samma kostnader som en yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Det torde sällan förhålla sig så att kostnadsbilden, även mervärdeskatten borträknad, är samstämmig. Mervärdeskatten tillkommer som en faktisk kostnad för kommunerna, men den utgör endast en av många faktorer som påverkar de totala kostnaderna och som styr kommunernas val mellan egenregiverksamhet och upphandling. Vi återkommer till detta i det följande. Här skall endast tilläggas att valet kompliceras av att det svenska skattesystemet till skillnad mot de utländska kan skattemässigt både gynna och missgynna kommunal egenregiverksamhet. Samma divergerande skatteeffekter föreligger därmed också för det med kommunal egenregiverksamhet konkurrerande näringslivet.

2.5.2.2 Omfattningen av kommunal upphandling

Som vi framhållit tidigare avser den kommunala konsumtionen till väsentligt del varor och tjänster, beträffande vilka beskattningen inte ger upphov till några konkurrenssnedvridningar. Vidare har betydande delar av tjänstesektorn ställts utanför skatteplikten och detta gäller i hög grad just sådana tjänster, för vilka upphandling utgör ett alternativ till utförande i egen regi. För den skattefria tjänstesektorn är skatten neutral liksom i de delar av beskattningsområdet som omfattas av teknisk skattskyldighet.

Frågan om att tillgodose kommunala behov genom egenregiverksamhet eller upphandling har under senare år ägnats stort intresse. I den förda diskussionen har inte minst mervärdeskatten uppmärksamats som en faktor som kan påverka kostnaderna till fördel eller nackdel för endera produktionsformen. Skattetekniskt har det rört sig om vad som enligt ML är hänförligt till det skattepliktiga tjänsteområdet.

Av betydelse för vår prövning av frågan om konkurrensneutral beskattning har varit att få en uppfattning om vad som kan kallas konkurrenssituationer mellan kommunal egenregiverksamhet och kommunal upphandling i de delar där skatten kan spela någon väsentlig och samtidigt realistisk roll för valet. I frågan har vi fört ingående diskussioner med företrädare för bl.a. Svenska kommunförbundet och Stockholms stad.

Mervärdeskattens finansiella betydelse för kommunerna tilldrog sig tidigt såväl kommunförbundets som primärkommunernas intresse. Mer eller mindre ingående undersökningar har gjorts. Tillgänglig finansstatistik ger inga upplysningar om skattebelastningen på den kommunala verksamheten. Gjorda undersökningar har ofta getts formen av förfrågningar hos

kommunerna om kostnadernas fördelning på olika kostnadsslag. I en rapport år 1984, upprättad av kommunalekonomiska avdelningen hos kommunförbundet, uppskattades kommunernas faktiska skattebelastning till ca 4 miljarder kronor.

Även om denna uppskattning bygger på ett bristfälligt underlag får den anses ge en relativt god uppfattning om vad skatten betyder för kommunerna. Vi vill emellertid med dessa uppgifter endast framhålla att de påtalade skillnaderna i skatteeffekt mellan egenregiverksamhet och upphandling knappast kan ha någon nämnvärd inverkan på de kommunala utdebiteringarna. Detta förhållande kan dock inte utesluta att skatten i vissa fall och inom begränsade verksamhetsområden kan ha avgörande betydelse för verksamhetsinriktning och valet av utförande.

Någon samlad bild av i vilken omfattning och inom vilka verksamhetsområden kommunerna valt entreprenadupphandling som ett alternativ till utförande i egen regi har hittills saknats. Inom Svenska kommunförbundet startades emellertid hösten 1986 en enkätundersökning, riktad till landets samtliga kommuner, i syfte bl.a. att klarlägga förekomsten och betydelsen av entreprenadupphandling för tillgodoseende av kommunernas behov. Vi har getts tillfälle att ta del av denna undersökning. Denna har också i viss mån berört mervärdeskatten, vilket för vår del betytt att det nu för första gången sammanställts uppgifter som ger en god bild av den roll eller betydelse som upphandlingen har som ett faktiskt alternativ till egenregiverksamhet. I det följande lämnas en sammanfattning av de delar av undersökningen, som varit av direkt intresse och värde för vår prövning av den aktuella skattefrågan.

2.5.2.3 Kommunförbundets undersökning

Syftet med undersökningen var att få uppgifter om i vilken omfattning upphandling förekommer, inom vilka kommunala områden upphandling och inte egenregiverksamhet väljs, vad som styr detta val samt utvecklingstendenserna. I rapporten har med entreprenad betecknats verksamhet som produceras av annan huvudman än kommunen, men där kommunen svarar för finansieringen och har ansvar och insyn. Undersökningen gäller 1985 års förhållanden.

Enligt undersökningen har kommunernas totala kostnader för entreprenadverksamhet för år 1985 beräknats till närmare 16 miljarder kronor, vilket motsvarar drygt 9 procent av kommunernas totala kostnader (171 miljarder kr. för år 1985 varav personalkostnader 78,5 miljarder kr.).

Kommunernas kostnader för entreprenader har fördelats på kostnadsslag i nedstående tabell och i vilken som jämförelse också tagits in beräknade kostnader för år 1980 uppräknade med konsumentprisindex till 1985 års prisnivå.

Utgiftsslag	Andel av kommunernas totala kostn. för entreprenad år 1985, i %	Entreprenad milj. kr. 1985	Entreprenad milj. kr. 1980
Kontorsarbeten (inkl tryck, databehandling)	3,9	600	600
Husbyggnads- och övriga anl. entreprenader (inkl underhåll)	66,8	10 350	14 000
Reparation och underhåll av inventarier	3,8	600	600
Konsultationer m m	9,5	1 500	1 700
Transportentreprenader	6,7	1 050	1 000
Fastighetsservice (sophämtning, sotning, städning m m)	5,0	770	1 000
Avgifter för vård i enskilda hem och privata institutioner	4,3	665	400

Tabellen ger belägg för att några väsentliga skillnader mellan entreprenadernas andel i den kommunala verksamheten inte föreligger mellan åren 1980-1985.

Den minskade entreprenadupphandlingen för byggnads- och anläggningsverksamhet torde kunna tillskrivas en minskad investeringsvolym med i stort sett oförändrad entreprenadandel. En summarisk redovisning av här angivet slag utesluter givetvis inte att enstaka kommuner inom vissa verksamhetsområden kan ha anlitat entreprenadupphandling i större eller mindre omfattning än tidigare.

Av tabellen framgår att mer än hälften av entreprenaderna är byggnads- och anläggningsarbeten. Beloppsmässigt uppgick dessa inkl. underhållskostnader till drygt 10 miljarder kronor 1985.

Entreprenadernas andel av de totala externa kostnaderna visar enligt rapporten betydande skillnader för olika län - från 5 % för Uppsala län till 15 % för Jämtlands och Norrbottens län. En gruppering efter kommunal storlek visar att entreprenadernas andel av totala externa kostnader sjunker med storleken från 14 % för kommuner med intill 10 000 invånare till 10 % i skiktet upp till 50 000, 9 % i skiktet upptill 100 000 och till 7,5 % för kommuner med större invånarantal.

Entreprenadernas betydelse för olika verksamhetsområden har belysts i följande sammanställning.

Verksamhetsområde	Andel entreprenad- verksamhet av verk- samhetens totala kostnader 1985, %	Entreprenad milj. kr. 1985
Driftbudget		
<u>Teknisk verksamhet</u>		
* fastighetsunderhåll	40	1 500
* avfallshantering	40	550
* gatuunderhåll, ren- hållning, snöröjning	25	1 300
* fysisk planering och mätningsteknisk verksam- het	15	300
* fjärrvärme, underhåll	15	200
* va, underhåll	15	300
* parkunderhåll	5	60
* el, underhåll	5	70
<u>Fritidsverksamhet</u>		
* turism	15	20
* småbåtshamn och båt- platser	15	10
* bad- och camping- platser, idrottsanlägg- ningar	5	125
* fritidsgårdar	3	30
<u>Utbildningsverksamhet</u>		
* skolskjutsar	80	650
* skolmåltider	3	40
Kapitalbudget		
* byggnads- och anlägg- ningsarbeten	65	7 500

Entreprenadverksamhet förekommer enligt undersökningen även inom ett flertal andra områden vilket gör att summan av ovan redovisade verksamheter ej motsvarar de totala entreprenadkostnaderna. Men det är framför allt inom de ovan noterade områdena som entreprenadformen är av störst ekonomisk betydelse.

Vad gäller skolskjutsverksamhet samt byggnads- och anläggningsarbeten har kommunerna en omfattande entreprenadverksamhet; ca 80 % resp. 65 % av de totala kostnaderna avser entreprenad.

Inom verksamhetsområdena fastighetsunderhåll och avfallshantering beräknas entreprenadandelen uppgå till ca 40 % av bruttokostnaderna. Ca 25 % av bruttokostnaderna för gatuunderhåll, renhållning och snöröjning avser entreprenadverksamhet.

Enligt undersökningen anger kommunerna att det i de flesta fall är ekonomiska motiv som bestämmer valet mellan egenregiverksamhet och entreprenad. Ekonomiska skäl anges vara av särskild betydelse inom det tekniska området. Inom detta område har man också av tradition valt entreprenader framför egenregiverksamhet. Även näringspolitiska skäl har angetts för valet av entreprenadform. Som förklaringar till förmån för entreprenader har angetts avsaknad av personella resurser, kompetens, egen organisation och teknisk utrustning, svårigheter att sysselsätta personal på grund av säsongsvariationer och för liten arbetsvolym m.m.

Vidare anser flertalet kommuner att mervärdeskattebestämmelserna har mycket stor betydelse vid val av regiform. Bestämmelserna anses motarbeta egenregitänkandet på fastighetsområdet.

Vi har tidigare framhållit att skatten knappast kan ha någon betydelse för valet mellan egenregiverksamhet eller upphandling i fråga om annat än vissa delar av det skattepliktiga tjänsteområdet. Bland de verksamhetsområden som redovisas i sammanställningen på sid. 70 ingår vissa, där upphandlingen är skattefri eller verksamheten omfattas av teknisk skattskyldighet som eliminerar ingående skattebelastning. Detta tillsammans med upphandlingens begränsade betydelse för vissa verksamhetsområden har gjort att vi i fortsättningen ansett oss kunna i allt väsentligt begränsa vår prövning till sådana verksamhetsområden som i sammanställningen tagits in under rubriken teknisk verksamhet jämte övrig redovisad byggnads- och anläggningsverksamhet.

Det är också främst i dessa delar som kritik riktats mot bristande neutralitet i beskattningen. I vår prövning av dessa skattefrågor tar vi i det följande först upp en lösning i överensstämmelse med det i Danmark tillämpade utjämnings-systemet, den s.k. danska modellen.

2.5.2.4 Den danska modellen

Dansk mervärdeskattelag är utformad i överensstämmelse med gällande EG-överenskommelser om harmonisering av lagstiftningen på mervärdeskatteområdet. Detta innebär i princip att verksamhet, vari sker en skattepliktig omsättning under konkurrensmässiga förhållanden, skall omfattas av skattskyldighet. Dock tillåter EG-överenskommelserna medlemsstaterna att antingen inordna kommunal egenregiverksamhet under skattskyldigheten eller att hålla den utanför.

Som framgår av den tidigare redogörelsen för den danska mervärdeskatten (avsnitt 2.3) övervägde man också i Danmark att beskatta den kommunala egenregiverksamheten fullt ut inom

vissa som särskilt konkurrensutsatta bedömda verksamhetsområden. Man avstod dock härifrån, bl.a. av praktiska skäl, och införde det nu gällande fristående utjämnningssystemet.

Omfattningen och tyngden av konkurrenssnedvridningar mellan skattefri kommunal egenregiverksamhet och skattepliktig upphandling av entreprenader och andra tjänster måste ha varit långt större i den danska mervärdeskatten än vad fallet är i den svenska. Den skattepliktiga tjänstesektorn är vida större enligt dansk lag med i princip generell skatteplikt inom tjänsteområdet. Avsaknaden av en motsvarighet till de svenska reduceringsreglerna måste också ge utslag i större skillnader i skatteeffekt mellan egenregiverksamhet och upphandling. Inte heller finns det i det danska mervärdeskatte-systemet någon motsvarighet till den tekniska skattskyldighet som ingår i det svenska systemet och som undanröjer all skattebelastning och därmed skapar neutralitet inom betydande delar av det konkurrensutsatta kommunala verksamhetsområdet.

I Danmark har man konsekvent avstått från att beskatta mervärden som skapas i kommunal egenregiverksamhet. Upphandlingen har därför genomgående beskattats hårdare. Utjämnningssystemet lyfter av all skatt på kommunala förvärv och de enskilda kommunerna kan i valet mellan utförande i egen regi och upphandling bortse från mervärdeskatten som kostnad. Budgeteringen skall göras till kostnader exkl. skatt.

De utjämningsbidrag kommunerna får erlægga som kompensation för den restituerade mervärdeskatten är inte relaterade till den faktiska egna skatterestitutionen utan bestäms till varje kommuns andel av de totala kommunalskattemedlen enligt kommunens skattekraft. Vår uppfattning är dock att denna teknik i det stora hela och sedd över en längre tidsperiod ger en likformig beskattning av kommunernas förbrukning av

skattepliktiga varor och tjänster. Tekniken får till följd att den enskilda kommunen i valet mellan utförande i egen regi eller upphandling helt kan bortse från skattebelastningen på gjorda förvärv. Skatten man erlägger är rent bokföringstekniskt att se som utlägg och inte som kostnad.

I och för sig skulle ett införande av det danska systemet här i landet ge samma utjämning av beskattningen av kommunal verksamhet inom de delar av kommunsektorn där man förvärvar skattepliktiga varor och tjänster. Systemet skulle dock ge upphov till nya snedvridningar inom de nu neutrala sektorerna, nämligen i den mån upphandlingen avser skattefria tjänster. Hos de ej skattskyldiga företagarna finns en kumulativ skattebelastning i form av ej avdragsgill ingående skatt som stannar hos företagen som en faktisk kostnad. De skevheter som kan uppkomma i beskattningen mellan egenregiverksamhet och upphandling inom den helt dominerade byggnads- och anläggningsverksamheten är genom tillämpliga reduceringsregler vida mindre än vad fallet var i Danmark.

De förhållanden som i Danmark föranledde utjämningssystemet är inte på långt när lika framträdande i fråga om den svenska mervärdeskatten. Den dominerande delen av den kommunala förbrukningen av varor och tjänster är beskattad på ett neutralt sätt. Skattesystemet som sådant kan inte på annat än begränsade områden påverka valet mellan utförande i egen regi och upphandling. Under sådana förhållanden och med den utformning den svenska mervärdeskatten har finner vi det inte var påkallat att föreslå ett generellt fristående regleringsystem i stil med det som tillgripits i Danmark för att undanröja en bristande neutralitet i beskattningen av en trots allt begränsad del av den kommunala förbrukningen av varor och tjänster. Vi anser att med den gällande utformningen av den svenska mervärdeskatten, som vi har att utgå ifrån, bör i stället provas de möjligheter som finns för att inom

mervärdeskattelagstiftningens ram undanröja sådana påtalade missförhållanden som är särskilt främträdande. Vi vill emellertid tillägga att frågan kan komma i annat läge genom den mera allmänna översyn av mervärdeskatten som nu beslutas. En uppgift för denna utredning skall enligt direktiven (Dir. 1987:30) vara att pröva frågan om en utvidgning av beskattningsområdet för mervärdeskatten. Därvid torde neutralitetsaspekterna ha sitt givna intresse och därmed också aktualisera behovet av lösningar i stil med det i Danmark införda utjämningsystemet.

Vad vi behandlar i det följande gäller därmed en rent skattek teknisk prövning inom ML:s ram. Enligt vår uppfattning kan någon bättre konkurrensneutralitet för den offentliga sektorn inte åstadkommas genom ytterligare begränsningar i skatteplikten för sådana varor och tjänster som förbrukas inom den offentliga sektorn. Andra åtgärder ingår därför i vår prövning. I första hand har den inriktats på det område, där skatten utsätts för den hårdaste kritiken, nämligen ML:s tillämpning på byggnads- och anläggningsarbeten.

2.5.2.5 Byggnads- och anläggningsarbeten

Som framgår av kommunförbundets enkät om valet av entreprenad för tillgodoseende av kommunala behov utgör byggnads- och anläggningsverksamhet det klart dominerande verksamhetsområdet. Den kritik som riktats mot skattesystemet vad gäller den kommunala sektorn avser också främst detta verksamhetsområde.

Det bör särskilt framhållas att kritiken kommer främst från de grupper som företräder kommunintressen. Förklaringen härtill är att upphandlingen i denna del konsekvent beskattas med tillämpningen av gällande reduceringsregler. Det har gjorts gällande att sådana anläggningsentreprenader på vilka 20-procentregeln är tillämplig regelmässigt får en lägre

skattebelastning än om samma arbeten utförs i kommunal egenregiverksamhet och därvid beskattas genom avskuren avdragsrätt för gjorda förvärv för denna verksamhet.

I fråga om fastighetsarbeten, som omfattas av 60-procentregeln, är bilden splittrad. För vissa arbeten ger upphandling lägre skattebelastning men inte för andra, allt beroende på förhållandet mellan materialinsats och arbetsinsats för arbetenas utförande.

För att om möjligt få ett underlag för en bedömning av utfallet av de för fastighetsarbeten gällande reduceringsreglerna kontaktade vi föreningen Byggentreprenörerna, som är den organisation som omfattar den dominerande delen av byggnads- och anläggningsbranschen.

Föreningen tog kontakt med några större medlemsföretag för en utredning av frågan. Det visade sig emellertid vara förenat med alltför stora svårigheter att få fram ett tillräckligt specifikt underlag för en bedömning av reduceringsreglernas inverkan. Anledningen härtill var främst att företagens avdragsgilla ingående mervärdeskatt vanligen bokförs på ett enda konto och skatten på detta samlingskonto skulle inte utan omfattande och ingående analyser kunna spaltas upp på olika individuella projekt. Man måste därför nöja sig med att göra överslagsberäkningar med ledning av materialinsatser, maskininsatser m.m. och ställa därå beräknad ingående skatt i relation till påförd och redovisad skatt för olika utförda entreprenader. Av de på detta sätt gjorda beräkningarna framgick, att entreprenader med betydande materialinsatser otvetydigt gav en negativ skattelastning, dvs. den utgående skatten på objektet understeg den beräknade avdragsgilla ingående skatten. Det påpekades emellertid också, att utfallet blev det motsatta, dvs. positivt, i fråga om rena

maskinentreprenader utan materialinsatser och även i fråga om andra entreprenader med obetydliga materialinsatser.

Det har utarbetats och förts fortlöpande ett speciellt entreprenadindex, som belyser kostnadsändringar för husbyggnadsentreprenader och olika underentreprenader samt olika kostnadsslag procentuella andel av entreprenadssummorna m.m. Även av detta index framgår att tillämpningen av 20-procentsregeln ofta måste leda till negativa skattemässiga mervärden för entreprenörerna.

I en rapport från expertgruppen för studier i offentlig ekonomi "Egenregi eller entreprenad i kommunal verksamhet" (Ds Fi 1985:12) redovisas vissa s.k. fallstudier avseende kommunala anläggningsprojekt. Även här förekommer anläggningsentreprenader med negativa mervärden. Samma resultat har förekommit vid av vägverket gjorda fallstudier av vägarbeten.

Skillnaden i beskattningen av anläggningsarbeten i egen regi och upphandlade entreprenader har av några kommuner bedömts som så besvärande att man beslutat att bilda helägda aktieföretag för sina anläggningsarbeten. Intresset för sådana företagsbildningar synes enligt vad vi erfarit ha ökat under senare tid.

Skiljaktigheter i skattebelastningen mellan egenregiverksamhet och upphandling från skattskyldiga näringsidkare behöver i och för sig inte ge anledning till konkurrenssnedvridningar. Valet av verksamhetsform dikteras ofta av andra skäl. Det finns vissa arbeten som av hävd utförts av kommunerna i egen regi och vissa kommuner har sedan länge arbetat med betydande egenregiverksamhet. Det förekommer dock i praktiken en faktisk anbuds konkurrens mellan exempelvis kommunala gatukontor och utomstående entreprenörer om vissa särskilda pro-

jekt. Det rör sig då vanligen om större arbeten i vilka materialinsatsen är hög.

Framhållas bör också att vinsten uttryckt i procent av omsättningen är låg hos de yrkesmässiga företagen inom anläggningsbranschen. Trots att skattskyldiga anbudsgivare i sin prissättning måste täcka in sig för vinst och risk på ett helt annat sätt än en kommunal förvaltning kan skiljaktigheterna i beskattningen vid val av utförande fälla utslaget.

Räckvidden av de problem som uppenbarligen föreligger kan endast belysas genom i varje fall överslagsmässiga beräkningar av skattebelastningen på den kommunala anläggningsverksamheten. Detta är emellertid förenat med avsevärda svårigheter. Den kommunala bokföringen är inte så upplagd att den kan ge upplysningar härom. Inte heller kan man ur nationalräkenskaperna eller annan offentlig statistik få några direkta uppgifter. I sammanhanget måste också beaktas att stora delar av anläggningsverksamheten bedrivs för verksamhet som för kommunernas del omfattas av teknisk skattskyldighet och i vilken skatten därför inte utgör någon kostnad.

Vid de diskussioner som vi har fört med föreningen Byggtreprenörerna har föreningen tagit fram och sammanställt vissa i offentliga databaser tillgängliga uppgifter om den kommunala byggnads- och anläggningsverksamheten år 1985. Härvid har också hänvisats till en av SCB gjord sammanställning över denna verksamhet nämnda år.

Av denna sammanställning framgår, att kommunernas totala kostnader år 1985 för husbyggnadsarbeten uppgick till 6 707 milj. kr., varav 5 190 milj. kr. (ca 77 %) föll på upphandlade arbeten och 1 517 milj. kr. (ca 23 %) på egenregi-arbeten. Kostnaderna för anläggningsarbeten uppgick till 6 158 milj. kr. jämnt fördelade på upphandlade arbeten

(3 100 milj. kr.) och egenregiarbeten (3 058 milj. kr.). Här är att märka att i dessa belopp inte ingår kostnaderna för i egen regi utfört underhåll. Uppgifter härom saknas.

Ur nationalräkenskaperna har uppgifter för år 1985 tagits fram om anläggningsarbeten som utförts för bl.a. de kommunala affärsverken. Härmed avses energiverk och VA-verk, som inte drivs i aktiebolag. Enligt detta uppgiftsmaterial uppgick investeringarna i el- och värmeverkens anläggningar till 2 600 milj. kr. varav 1 400 milj. kr. för arbeten i egen regi. Av de totala kostnaderna för anläggningsarbeten 6 158 milj. kr., avsåg således 2 600 milj. kr. (ca 42 %) arbeten för verksamhet som omfattas av teknisk skattskyldighet och för vilken skatten inte utgör någon kostnad. 3 558 milj. kr. skulle därmed avse anläggningsarbeten för verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet och för vilken skatten utgör en faktisk kostnad. Med tillägg för beräknade kostnader för i egen regi utfört underhåll kan de totala kostnaderna för de av kommunernas anläggningsarbeten som belastats med skatt för år 1985 uppskattades till 4 000 milj. kr., jämnt fördelade med 2 000 milj. kr. på vardera egenregiarbeten och upphandlingsentreprenader.

I allt väsentligt torde upphandlade anläggningsentreprenader beskattas med tillämpning av 20-procentregeln. Beskattningsvärdet för de år 1985 upphandlade entreprenaderna kan därför antas ha uppgått till i runt tal 400 milj. kr. och skatten efter skattesatsen 19 % till ca 76 milj. kr.

Storleken av den totala skattebelastningen på den i egen regi bedrivna anläggningsverksamheten har inte kunnat utredas.

Den av SCB upprättade kommunspecifika sammanställningen visar på en mycket stor spridning av entreprenadupphandlingens andel i anläggningsverksamheten. Det finns exempel på stora kommuner med hög andel upphandlade entreprenader och små med stor andel egenregiarbeten. Genomgående gäller dock att de mindre kommunerna har en jämförelsevis liten anläggningsverksamhet och som en följd härav en låg andel egenregiarbeten.

Den största egenregiverksamheten i fråga om anläggningsarbeten bedrivs i Stockholms kommun. De totala kostnaderna uppgick år 1985 enligt SCB till 618 milj. kr. varav 390 milj. kr. för arbeten i egen regi. Härtill skall läggas ej redovisade kostnader för egna underhållsarbeten.

Vi har tolkat den tillgängliga statistiken så att kommunerna har låtit en mängd faktorer styra valet av verksamhetsform. Det ligger i sakens natur att en uppbyggd egenregikapacitet inte omedelbart kan avvecklas eller att man inte bygger upp en sådan om man därmed endast uppnår små kostnadsminskningar.

Även om kritiken mot regelsystemet varit hård på sina håll kan man anta att förekommande snedvridningar i beskattningen egenregiverksamheten till nackdel i flertalet fall knappast har haft något avgörande inflytande. Emellertid kan noteras att de finansiella förhållandena för kommunerna har drivit fram en mera intensiv kostnadsprövning för att uppnå besparingar inom de olika förvaltningarna. Ett exempel härpå som vi har haft anledning att uppmärksamma är den av några kommuner gjorda eller planerade överföringen av vissa verksamheter på helägda aktiebolag. Uppenbarligen är det

skillnaderna i skatteeffekt till nackdel för kommunal anläggningsverksamhet i egen regi som är en anledning härtill. Även dessa förhållanden har bidragit till att vi anser det befogat att åtgärder vidtas för att i möjlig mån inom mervärdeskattelagens ram undanröja de påtalade skattemässiga skillnaderna.

Vi håller det för högst sannolikt att ett slopande av den nu gällande 20-procentregeln vad gäller anläggningsarbeten i åtskilliga fall skulle ge en mera likformig beskattning. Höjningarna av skatten efter dess införande och den tekniska utvecklingen har medfört att det faktiska skatteutfallet numera avsevärt skiljer sig från vad som framstod som en godtagbar, schablonmässigt reducerad beskattning vid övergången till mervärdeskatt.

Ett slopande av denna del av 20-procentregeln skulle inte medföra någon ökad skattebelastning för den kommunala egenregiverksamheten utan endast för upphandlade entreprenader. Åtgärden skulle dock få konsekvenser även utanför den kommunala sektorn.

I 1985 års priser skulle ett slopande av 20-procentregeln ge fördyringar för kommunerna med uppskattningsvis 140 milj. kr. Därtill bör emellertid beaktas att det t.ex. vid nyexploatering av mark för bebyggelse ofta krävs betydande investeringar i anläggningar av skilda slag, inte minst för gator och vägar samt vatten och avlopp. Ett höjt skatteuttag för upphandlade sådana entreprenader kommer att drabba nyproduktion av bostäder antingen direkt eller i form av höjda anslutningsavgifter. I sammanhanget bör också beaktas att kommunala anläggningsarbeten på exempelvis mark för industribyggnader i sig ger upphov till kumulativa effekter. Kommunens verksamhet medför inte skattskyldighet och kostnadstäckning för skatten måste tas ut i priset för anslutningsavgifter, VA-taxor o.d.

Även med beaktande av dessa konsekvenser finns det starka skäl för ett slopande av 20-procentregeln. En allvarlig invändning mot en sådan åtgärd är dock att den kan leda till nya snedvridningar i beskattningen.

Kommunerna begagnar sig i dag i betydande utsträckning av upphandling av rena maskinentreprenader, t.ex. förhyrning av maskiner med förare. För denna typ av entreprenader ger mervärdeskatten i dag inte upphov till några skevheter i beskattningen. Ett slopande av 20-procentregeln skulle medföra en väsentlig skärpning av beskattningen av upphandlade sådana entreprenader. Detta skulle kunna driva fram krav på skattskyldighet enligt ML för den i egen regi bedrivna kommunala byggnads- och anläggningsverksamheten och att skattskyldighet i så fall skall föreligga på samma villkor som nu gäller för enskild byggnads- och anläggningsverksamhet.

En oinskränkt skattskyldighet för kommunal byggnads- och anläggningsverksamhet skapar i och för sig förutsättningar för en likformig beskattning av egenregi och upphandling långt utöver den egentliga byggsektorn. Ett exempel på vad vi här avser är det mycket betydande transportbehov som finns inom byggsektorn. Upphandlade transporttjänster fullbeskattas enligt ML. Skatten på transporter för kommunal egenregiverksamhet stannar som en kostnad på kommunerna. Skatt på transporter för en yrkesmässig entreprenadverksamhet utgör en avdragsgill ingående skatt och kostnaden exkl. skatt ingår i underlaget för vederlaget, varå entreprenören redovisar reducerad utgående skatt.

Vissa rent redovisnings- och kontrolltekniska skäl skulle också kunna åberopas för skattskyldighet för den kommunala egenregiverksamheten. Kommunerna är tekniskt skattskyldiga för produktion och distribution av el, värme och gas samt för verksamheter som faller in under den kommunala renhållningen.

Detta kan gälla såväl investeringar i fordon och maskiner som en gemensam förrådshållning.

Trots det sagda anser vi oss inte att som en åtgärd för att komma till rätta med vissa skevheter i beskattningen av kommunal egenregiverksamhet kunna förorda ändrade bestämmelser som i viss utsträckning skulle medföra en avsevärt höjd skattebelastning. Förslag av sådan innebörd faller utanför ramen för vårt uppdrag. Införande av en obligatorisk skattskyldighet för kommunal anläggningsverksamhet i egen regi skulle dessutom drabba kommuner med obetydlig egenregiverksamhet inte bara med höjda kostnader för anläggningsverksamheten utan också med ökade administrativa kostnader.

Som framhållits tidigare är en allmän översyn av mervärdeskatten beslutad. Av de omfattande direktiv som har utfärdats för denna utredning framgår klart, att den kommer att behandla skattens tillämpning på fastighetsområdet, särskilt mot bakgrund av de särbestämmelser som av speciella skäl utformades för detta område när skatten infördes och som sedan dess i allt väsentligt varit gällande. Vi har därför inriktat vårt arbete på att genom mindre långtgående åtgärder åstadkomma bättre konkurrensneutralitet i mervärdeskattesystemet utan att detta medför några mera betydande förskjutningar i skatteutfallet.

Vi utgår från att med oförändrade bestämmelser i ML kommer kommunerna med stor egenregiverksamhet i många fall att överföra sådana arbeten som vid upphandling nu beskattas enligt 20-procentregeln på helägda egna aktiebolag. Ett visst om än begränsat skattebortfall är därför under alla förhållanden att påräkna.

Vi ifrågasätter därför om man inte i det nu rådande läget skulle kunna stanna för att medge kommuner som så finner det

lämpligt rätt att räkna bedriven byggnads- och anläggningsverksamhet för tillgodoseende av eget behov som yrkesmässig. Vi räknar med att endast kommuner med mera betydande egenregikapacitet skulle begagna sig av den möjligheten. Många mindre kommuner och även åtskilliga större som i dag litat till upphandling har inga fördelar av att välja ett sådant frivilligt inträde som skattskyldig. Det ger för dem inga skattelindringar av betydelse.

Detta förslag innebär, att den gällande lågbeskattningen av byggnads- och anläggningsentreprenader bibehålls i vart fall tills vidare och att möjlighet öppnas för kommun som så önskar att genom frivillig skattskyldighet undanröja konkurrenssnedvridningar som framstår som särskilt besvärande.

Det anförda har i allt väsentligt gällt beskattningen av enbart anläggningsarbeten. Den kommunala verksamheten med sådana arbeten i egen regi är i många fall integrerad med annan byggnadsverksamhet och med andra tjänster på fastighet och som vid upphandling beskattas enligt 60-procentsregeln. Vi finner det av praktiska skäl nödvändigt att även sådan verksamhet inordnas under den frivilliga skattskyldigheten.

Med en sådan ordning ges kommunerna generell avdragsrätt för ingående skatt för hela byggnads- och anläggningssektorn. Därmed skapas också underlag för en heltäckande kostnadsredovisning för denna verksamhet och ett betryggande underlag för en korrekt redovisning av den utgående skatten.

Den utgående skatten skall givetvis beräknas efter samma princip som gäller för enskilda byggföretag i deras egenregi-produktion. Skatten skall beräknas på såväl direkta som indirekta kostnader inkl. skälig ränta på nedlagt kapital.

Vi föreslår att i ett nytt stycke av anvisningarna till 2 § ML tas in bestämmelser enligt vilka kommun efter därom till länsskattemyndigheten gjord anmälan äger rätt att räkna för eget behov bedriven byggnads och anläggningsverksamhet som yrkesmässig. Sådan verksamhet skall då omfatta även tjänst som kommunen utför eller låter utföra på egna eller av kommunen förvaltade fastigheter.

Med denna lydelse av bestämmelserna kommer den frivilliga skattskyldigheten för kommunen att omfatta all upphandling av varor och tjänster, även upphandlade total- och generalentreprenader. Kommunen kommer att inom hela fastighetssektorn bli ensam ansvarig för att denna beskattas på ett korrekt sätt.

2.5.3 Statlig verksamhet

Verksamhet som bedrivs av statliga myndigheter, verk och institutioner och som avser tillgodoseende av statliga behov räknas i princip inte som yrkesmässig och omfattas därför inte av skattskyldighet. Skatt som belöper på förvärv för här avsedd verksamhet grundar ingen rätt till avdrag för ingående skatt och skatten behandlas därför hos institutionerna som en ren kostnad. Medelstilldelningen för de statliga institutionerna skall följaktligen ge kostnadstäckning för skatt som hänför sig till ej avdragsgrundande förvärv. Dessa förhållanden har fått till följd att statlig verksamhet budgeteras till kostnaderna inkl. skatt.

Mervärden som skapas i den statliga egenregiverksamheten tas inte till beskattning. Skatt som hänför sig till gjorda förvärv för egenregiverksamheten utgör för vederbörande institution en bokföringsmässig kostnad. Om i stället en skattskyldig entreprenör anlitas för samma arbete utgör vid i övrigt lika förutsättningar samma skatt en för entreprenören avdragsgill ingående skatt. Om den utgående skatten som han har

att redovisa överstiger den ingående föreligger hos entreprenören ett beskattat positivt mervärde. I egenregiverksamheten är detta mervärde obeskattat. Valet av egenregiproduktion ger då en bokföringsmässig kostnadsminskning eller en bokföringsmässig vinst. Denna vinst motsvaras dock av ett lika stort skattebortfall för staten genom utebliven skatteinbetalning från entreprenören.

Tillämpliga reduceringsregler vid skatteberäkningen för bl.a. byggnads- och anläggningsentreprenad leder ibland till ett skattemässigt negativt mervärde hos den anlitade entreprenören, dvs. hans utgående skatt understiger den avdragsgilla ingående skatten med rätt till återbetalning av överskjutande ingående skatt som följd. Den fördyring som i sådant fall uppkommer vid utförande i egen regi i förhållande till upphandlingen kompenseras dock genom att någon överskjutande ingående skatt inte finns att gottskriva.

Det är denna syn på beskattningseffekterna i mervärdeskatte-systemet som legat till grund för den i Danmark tillämpade ordningen och där man fr.o.m. år 1985 i princip rensar den statliga verksamheten från all skattebelastning. Genom att statsinstitutionerna rent bokföringstekniskt behandlar skatt som hänför sig till gjorda förvärv som utlägg och inte som kostnad och genom månatlig restitution av skatt som utgått på institutionernas förvärv har man vid sidan av skattesystemet skapat neutralitet. De danska statliga institutionerna skall därför budgetera sin verksamhet till kostnaderna exkl. skatt.

Enligt vår uppfattning bör statlig beskattning av statliga förvärv i och för sig inte leda till några konkurrenssnedvridningar i statsinstitutionernas val mellan utförande i egen regi eller upphandling. Det är i stället synen på skatten som en bestående kostnad för institutionen som kan skapa snedvridningar. Vi kan inte finna det möjligt att inom ramen för

mervärdeskattelagstiftningen åstadkomma en likvärdig skattebelastning på statlig verksamhet i egen regi och på upphandling från skattskyldiga näringsidkare. De statliga institutionerna skall också i de fall upphandlingsförordningen är tillämplig bortse från de bokföringsmässiga kostnadsökningar som kan uppkomma genom anlitande av skattskyldiga uppdragstagare i stället för utförande i statlig egenregiverksamhet.

Vi har i tidigare avsnitt behandlat den konkurrensutsatta sektorn inom den kommunala verksamheten. I stora delar torde vad vi där anfört också gälla om den statliga sektorn. Den danska metoden enligt vilken man rensar statsinstitutionerna från all skattebelastning är inte tillämplig på svenska förhållanden. Orsaken härtill är i första hand den vidsträckta skattefrihet som enligt ML gäller inom tjänsteområdet och i synnerhet beträffande sådana tjänster för statliga behov för vilka upphandling är ett vanligt alternativ till utförande i egen regi.

Det ankommer inte på oss att lämna förslag om ändringar i kostnadsbudgeteringen av den statliga verksamheten. Vi anser dock att statsinstitutionerna, hos vilka upphandlingen framstår som ett seriöst alternativ till utförande i egen regi, i sina anslagsäskanden borde kunna redovisa skillnaderna i skattebelastning mellan utförandeformerna och att dessa beaktas vid medelstilledelningen.

Under åberopande av vad vi här anfört och dessutom till vad vi tidigare anfört beträffande den beslutade mera allsidiga mervärdeskatteutredningen anser vi oss inte böra föreslå ändringar i ML som enbart syftar till att undanröja vad som i grunden kan betecknas som fiktiva skillnader i beskattningen av egenregiverksamhet och upphandling inom den statliga sektorn.

3 VISS LABORATORIEVERKSAMHET

3.1 Uppdraget

Som anförts inledningsvis har vi enligt särskilda tilläggsdirektiv (Dir 1983:2) fått i uppdrag att behandla mervärdesskattens tillämpning på viss laboratorieverksamhet. Bakgrunden till detta uppdrag är att AB Svensk laboratorietjänst (Svelab) genom riksdagens beslut (prop. 1982/83:21, JoU 9, rskr 67) ombildades med uppgift att svara för en regional laboratorieverksamhet inom områdena livsmedelskontroll, vattenkontroll, veterinärmedicinsk diagnostik, miljökontroll och liknande. Verksamheten skall enligt upprättat konsortieavtal bestå i att mot ersättning utföra kemiska, bakteriologiska, parasitologiska och patologisk-anatomiska undersökningar och även annat som kan falla inom ramen för verksamhetsområdet. Staten skall genom sina laboratoriefunktioner vid främst livsmedelsverket, naturvårdsverket, lantbrukskemiska laboratoriet och veterinärmedicinska anstalten stödja Svelab. Bolaget ägs genom aktieinnehav av Staten (34 %), kommunförbundet (32 %), LRF (16 %), KF (8 %) och Köttbranschens service AB (8 %).

Vid de förhandlingar, som fördes om laboratorieverksamheten, framhöll kommunförbundet att mervärdesskatten kunde ge olika skattebelastning på laboratorietjänster om en kommun anlitar ett formellt fristående företag eller utför dem i eget laboratorium. Detta påpekande ledde till att vi fick i uppdrag att i anslutning till redan pågående arbete med den i föregående kapitel behandlade frågan närmare analysera tillämpningen av ML på laboratorieverksamhet med anknytning till human- och veterinärmedicin, vatten och miljövård samt att föreslå de lagändringar som analysen kunde ge upphov till.

3.2 Gällande bestämmelser

Skatteplikten och beskattningsvärdet för tjänster som tillhandahålls i yrkesmässigt bedriven laboratorieverksamhet bestäms av följande bestämmelser i 10 och 14 §§ ML.

Enligt 10 § första stycket föreligger skatteplikt för tjänst som avser kontroll eller analys av skattepliktig vara (punkt 1), analys av mark (punkt 2) samt kontroll och besiktning av mark, byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt ML (punkt 5). Från skatteplikt har enligt 11 § undantagits bl.a. tjänst som utförs av veterinär och tjänst som avser kontroll eller analys av prov som tagits som ett led i läkarundersökning eller sjukvård.

Enligt 14 § ML gäller reducerad beskattning enligt 20-procentregeln för markundersökning, som utförs i samband med ett planerat eller pågående byggnadsarbete och vidare för alla tjänster som avser kontroll eller besiktning av s.k. industritillbehör och jämförliga installationer i byggnad. För kontroll eller analys av skattepliktig vara utgör vederlaget inkl. skatt beskattningsvärde.

3.3 Utredningens övervägande

Laboratoriemässiga undersökningar i form av kontroll eller analys av skattepliktig vara ingår normalt som ett led i den industriella tillverknings- och produktionsprocessen och verksamheterna har därför inordnats under skattskyldigheten.

Skattepliktiga laboratorietjänster utförs dock i betydande omfattning för helt andra verksamhetsområden. Exempel härpå är den verksamhet som bedrivs av Svelab och som till betydande del är inriktad på att ge kommuner och offentliga organ biträde i

verksamhet som för uppdragsgivarna inte medför skattskyldighet.

Bortsett från de undantag från skatteplikt som gjorts i 11 § 8 ML och som syftar till att uttryckligen från skatteplikt undanta de laboratoriemässiga tjänster som utförs som ett direkt led i humansjukvården syftar ML till en generell skattskyldighet för yrkesmässigt bedriven laboratorieverksamhet.

Såvitt utredningen kunnat finna har beskattningsmyndigheterna också i den praktiska tillämpningen regelmässigt bedömt de tjänster som utförs i form av analyser av till laboratoriet insända prover, exempelvis vattenprover, borrhärdar ur mark etc. som enligt 10 § första stycket 1 ML skattepliktiga tjänster som avser skattepliktig vara. Detta gäller även om uppdragsgivaren nyttjat laboratoriets tjänster för en av uppdragsgivaren bedriven verksamhet som avser exempelvis undersökning av mark.

Vårt uppdrag enligt tilläggsdirektiven är betingat av att kommunförbundet påpekat, att de för den kommunala verksamheten nödvändiga laboratoriearbetena blir dyrare om de upphandlas från Svelab genom den bolagets åvilande skattskyldigheten enligt ML än om de utförs i egen regi.

Vad först angår den laboratoriemässiga verksamhet som bedrivs för att tillgodose kommunernas behov i deras förvaltningsverksamhet bör framhållas att, enligt vad vi erfarit vid direkta diskussioner med företrädare för Svelab, sådan verksamhet sedan länge har bedrivits av ett drygt tjugotal kommuner i egen regi. Dessa verksamheter har inte berörts genom tillkomsten av Svelab. De för egen räkning bedrivna verksamheterna har inte avvecklats. Svelabs totala omsättning rör sig om ca 33 milj. kr. varav en tredjedel avser tjänster åt

kommunala uppdragsgivare, dvs. kommuner utan egenregikapacitet och som även tidigare var beroende av upphandling från utomstående laboratorier.

Vi har svårt att se att bestämmelserna i ML på ett avgörande sätt skulle kunna påverka kommunerna i valet mellan upphandling eller drift i egen regi av just den laboratoriemässiga verksamheten.

För att undvika uppkomsten av kumulativa beskattningseffekter är det angeläget att uppdragsverksamhet som i huvudsak riktar sig till skattskyldiga uppdragsgivare omfattas av skattskyldighet. Uppdragstagarnas skattskyldighet kan endast ge upphov till konkurrenssnedvridningar i de fall uppdragsgivare, vars verksamhet inte medför skattskyldighet, också har kapacitet att i egen regi och för eget behov utföra sådana arbeten som vid upphandling blir beskattade.

Att i ML konstruera ett regelsystem som skulle kräva skattskyldighet för tillhandahållande av skattepliktiga tjänster åt skattskyldiga uppdragsgivare men medge skattefrihet för samma tjänster, när de tillhandahålls ej skattskyldiga uppdragsgivare kan inte, enligt vår mening komma i fråga. Kommunal och annan offentlig konsumtion skall principiellt beskattas genom avskuren rätt till avdrag för skatt som belöper på skattepliktiga förvärv för verksamheterna.

Vi anser att den princip som ligger bakom kravet på en generell skattskyldighet för yrkesmässigt bedriven laboratorieverksamhet är den riktiga och vi anser därför att de i tilläggsdirektiven redovisade förhållandena inte påkallar någon ändring i ML.

I detta sammanhang vill vi tillägga följande. Enligt 8 § 9 ML är vatten från vattenverk undantaget från skatteplikt. Fråga

hade väckts om detta undantag också medförde skattefrihet för laboratoriemässig analys av vatten från vattenverk. RSV:s rättsnämnd förklarade i ett meddelat förhandsbesked att tjänster avseende kontroll eller analys av vatten utgjorde skattepliktiga tjänster. Nämnden gjorde därvid enligt lämnad motivering den bedömningen att syftet med bestämmelserna i 8 § 9 ML endast varit att undanta vatten som levereras från vattenverk från skatteplikt. Regeringsrätten (RR) gjorde ingen ändring i det överklagade förhandsbeskedet.

Till förtydligande av lagtexten föreslår vi att bestämmelserna i 8 § 9 ML ges den lydelse att från skatteplikt undantages vatten, vid leverans från vattenverk.

4 TRANSPORTER

4.1 Gällande bestämmelser m.m.

Enligt 10 § 6 ML föreligger skatteplikt för transport av vara och förmedling av sådan transporttjänst. Skatteplikt föreligger inte för tjänster som avser personbefordran eller förmedling därav. Resetjänster omfattas således inte av mervärdeskatten. Från skatteplikten för transporter gäller följande särskilda undantag enligt 11 § 3 ML, nämligen för transport i samband med renhållning samt omhändertagande och förstöring av vara. Det är här fråga om s.k. kvalificerade undantag, varvid fullständig skattefrihet uppnås genom teknisk skattskyldighet för dem som omsätter tjänsterna. För skattepliktiga transporttjänster utgörs beskattningsvärdet av hela vederlaget.

Svenska Åkeriförbundet har i en framställning direkt till utredningen hemställt att vi måtte ta upp och pröva beskattningen av transporter enligt ML i syfte att undanröja en bristande konkurrensneutralitet till transportföretagens nackdel. Förbundet framhåller, att missförhållandet gäller transportföretagens möjligheter att konkurrera med i egen regi bedriven transportverksamhet inom den offentliga sektorn. För upphandlade transporter utgår full skatt med f.n. 23,46 procent på priset före skatt. I den mån man inom den offentliga sektorn kan ombesörja sitt behov av transporter i egen regi med egna fordon begränsas skatteeffekten till den skatt som träffar skattepliktiga förvärv för verksamheten. Enligt förbundet betyder detta så stora skillnader i skattebelastning att de kan vara avgörande för valet till förmån för egenregiverksamhet. Förbundet har också kunnat visa att upphandling av transporter för t.ex. kommunala behov träffas av betydligt högre skatt än en i egen regi bedriven transportverksamhet.

4.2 Utredningens överväganden

Som vi framhållit tidigare är det ofrånkomligt att det i ett mervärdeskattesystem blir en skillnad i skatteeffekt om i och för sig skattepliktiga prestationer kan utföras i egen regi utan att medföra skattskyldighet och om samma prestation upphandlas från en skattskyldig. Förhållandet är i princip detsamma som i fråga om den tidigare behandlade offentliga byggnads- och anläggningsverksamheten, dock med den skillnaden att det i fråga om transporttjänsterna är upphandlingen som träffas av högre skatt och inte utförandet i egen regi. Härtill kommer att full och ingen reducerad skatt utgår på upphandlade transporter.

Om sakförhållandet således är ostridigt, bör emellertid behovet av åtgärder enligt vår uppfattning bestämmas i första hand av den faktiska konkurrenssituationen och inte av skillnaderna i skatteeffekt. Vi menar också att frågan kan begränsas till det kommunala transportbehovet, härunder inbegripet såväl primär- som landstingskommunernas behov. Vår uppfattning är att kommunerna av serviceskäl och andra orsaker måste ha viss egen transportkapacitet. I denna del föreligger ingen reell konkurrenssituation.

Till betydande del avser behovet av kommunala transporter sådana verksamheter som omfattas av teknisk skattskyldighet enligt ML. Teknisk skattskyldighet föreligger för den kommunala renhållningen, häri inbegripet snöröjning och avfallshantering samt vidare för el-, värme- och gasverken. I dessa delar medför skatten ingen bestående kostnad.

I övrigt torde det klart dominerande transportbehovet gälla kommunernas byggnads- och anläggningsverksamhet. Här kan man utgå från att i egen regi utförda transporter kan träffas av en väsentligt lägre skattebelastning än upphandlade tran-

sporter. Trots detta har vi erfarit att kommuner med stor anläggningsverksamhet i egen regi ofta valt att upphandla transporter för denna verksamhet. Som skäl härför har angetts att ekonomiska förutsättningar saknas för uppbyggnad av en erforderlig transportkapacitet i egen regi.

I det föregående har vi föreslagit att kommunerna ges möjlighet att räkna en i egen regi bedriven byggnads- och anläggningsverksamhet som yrkesmässig enligt ML. Om detta förslag genomförs kan man anta att kommuner med stor egenregiverksamhet begagnar sig av denna möjlighet eller att man, som skett i vissa fall, för över verksamheten på helägda bolag. I båda fallen uppnås neutralitet i beskattningen av för verksamheterna erforderliga transporter genom att skatt som hänförs sig till dessa blir avdragsgill ingående skatt.

Vi antar dock att kommuner med liten verksamhet i egen regi inom byggnads- och anläggningssektorn av administrativa och andra skäl väljer att stå utanför skattskyldigheten. Dessa kommuner har dock ett begränsat eget transportbehov vad gäller byggnads- och anläggningsverksamhet. Man saknar helt enkelt underlag för att bygga upp transportkapacitet i egen regi. Mervärdeskatten kan i dessa fall inte i något väsentligt hänseende skapa konkurrenssnedvridningar.

Kvar står enligt vår uppfattning endast konkurrensproblem vad gäller rena styckegodstransporter för kommunala behov. Åkeri-förbundet har för oss visat på konkreta fall där det har förelegat en faktisk anbudskonkurrens mellan upphandling och uppbyggnad av egen transportkapacitet. I sådana fall kan givetvis mervärdeskatten vara en kostnadsfaktor som pressar priset på upphandlingen eller som kan motivera val av egen transportapparat. Detta är dock situationer som kan uppkomma inom hela den skattepliktiga tjänstesektorn i de fall uppdragsgivarna inte är skattskyldiga.

Såsom ML är uppbyggd med en bestående beskattning av den kommunala konsumtionen och med skattefrihet för de mervärden som skapas i den kommunala egenregiverksamheten är det ofrånkomligt att skattesystemet i vissa fall kan ge upphov till konkurrenssnedvridningar. Dessa är dock vad gäller den kommunala transportsektorn inte av generell natur. Även om i enstaka fall skillnaderna i skattebelastningen kan vara besvärande, motiverar dock detta inte en särlagstiftning vad gäller beskattningen av transporttjänster som tillhandahålls kommunala uppdragsgivare. Vi anser att nu gällande bestämmelser bör lämnas utan ändring, inte minst med beaktande av vårt förslag om möjlighet för kommunerna att gå in i mervärdeskattesystemet som skattskyldiga för egen byggnads- och anläggningsverksamhet.

5 FILM OCH VIDEOGRAM

5.1 Gällande bestämmelser m.m.

Kinematografisk film utgör skattepliktig vara enligt ML och yrkesmässig försäljning av sådan film medför skattskyldighet enligt de allmänna reglerna. Detta gäller också i fråga om inspelade filmer, t.ex. i allmänna handeln förekommande filmer avsedda för avspelning (visning) från privata filmprojektorer.

För offentlig visning producerade kinematografiska filmer (kinofilmer) försäljs normalt inte utan omsätts i form av upplåtelser eller överlåtelse av visningsrätten till filmen. Enligt 7 § fjärde stycket ML gäller att visningsrätt och annan rätt till kinofilm som avser reklam eller information räknas som vara. Endast till denna del omfattas produktionen av kinofilm av skatteplikt och skattskyldighet. Vidare gäller enligt 11 § 3 ML undantag från skatteplikt för visning av kinofilm. Därmed omfattas biografernas visning av film inte av skatten.

Denna utformning av skatten har gällt alltsedan den infördes med endast den ändringen att visningsrätt till undervisningsfilm undantagits från det ursprungligen skattepliktiga varubegreppet. Att märka är att av de allmänna grunderna för ML följer att inte heller visning av videogram eller visning av kinofilm eller videogram i TV omfattas av skatten.

Tillkomsten av videotekniken aktualiserade frågan om bestämmelserna i ML om kinofilm även gällde för filmer i form av videogram. Denna fråga har prövats av RSV:s rättsnämnd på framställningar om förhandsbesked.

I ett sådant lagakraftvunnet besked uttalade nämnden att lydelsen av 7 § fjärde stycket ML hindrade att de särskilda bestämmelserna om rättigheter till kinofilm också tillämpades på film som spelats in med annan teknik, såsom i det omfrågade fallet på videogram.

I ett annat fall gällde frågan ML:s tillämpning på uthyrning för visning på den s.k. institutionella marknaden (till skolor, sjukhus osv.) av kinofilmer som överförts på videokassetter. Enligt det meddelade förhandsbeskedet var det här fråga om uthyrning av skattepliktig vara och därmed en skattepliktig tjänst enligt 10 § första stycket 1 ML. På anförda besvär gjorde RR ingen ändring i förhandsbeskedet.

Omsättning av rätt till film- och videoinspelningar medför följaktligen skattskyldighet enligt ML endast när fråga är om rättighet till kinofilm som avser reklam eller information. Omsättning i form av rätt till annan kinofilm eller till videogram medför inte skattskyldighet, men produktionen av film för detta ändamål träffas av skatt i form av inte avdragsgill ingående skatt på skattepliktiga förvärv för produktionen. Enligt tidigare praxis togs skatt ut vid införsel av kopior av sådana utländska filmer, vartill visningsrätten upplåtits här i landet. Efter besvär över vidtagen tulltaxering har dock RR i dom den 19 december 1986 undanröjt beskattningen av en för detta ändamål införd film. I domen anförts bl.a. följande.

Enligt det mellan upplåtaren och bolaget ingångna avtalet har bolaget erhållit visningsrätten till en viss spelfilm. De till bolaget överlämnade filmkopiorna, till vilka upplåtaren är ägare, skall enligt avtalet i första hand återlämnas till upplåtaren vid upplåtelse tidens utgång.

Av 7 § fjärde stycket lagen om mervärdesskatt följer att visningsrätt till spelfilm inte är skattepliktig. Bestämmelserna om undantag från skatteplikt i 8 § är inte tillämpliga på spelfilm. Frågan i målet gäller om de vid upplåtelse av vis-

ningsrätten tillhandahållna filmkopiorna skall anses som en integrerande del av visningsrätten eller ej.

För att innehavaren av visningsrätten skall kunna utnyttja sin rätt att visa filmen offentligt, är det nödvändigt att upplåtaren av visningsrätten också tillhandahåller filmen i form av negativ eller, som i förevarande fall, kopia. Filmkopian är emellertid endast bärare av visningsrätten. För innehavaren av denna rätt är den immateriella delen av filmupplåtelsen det väsentliga. Som mervärdeskatteutredningen framhållit i sitt betänkande Översyn av mervärdeskatten, del I (Ds Fi 1973:3 s. 104) bör därför inte komma i fråga att dela upp vederlaget för visningsrätten på en immateriell och en materiell del. Om den som upplåter visningsrätt till spelfilm också tillhandahåller kopior av filmen, bör detta ses som en odelbar prestation som inte till någon del är skattepliktig.

Av det anförda framgår att bolaget inte varit skyldigt att erlagga mervärdeskatt för filmkopior vid införseln.

RSV:s rättsnämnd har vidare i ett antal förhandsbesked behandlat ML:s tillämpning på olika filminspelningstjänster, bl.a. i följande fall.

Vissa efterarbeten på film, som t.ex. synkronisering, klippning, dubbning, effekt- och musikläggning samt mixning, har ansetts som skattepliktiga tjänster enligt 10 § 1 ML (RSV Im 1973:3).

En fotograf med egen filmkamera och egen bandspelare medverkade vid inspelning av TV-reportage. Fotografen ägde inte några immateriella rättigheter till film eller ljudband.

Tjänsterna betraktades som ej skattepliktiga (RSV Im 1976:16).

Ett bolag medverkade vid filminspelning och tillhandahöll bl.a. fotografer, produktions- och inspelningsledare, ljud- och filmtekniker, filmklippare och redigerare. Varken bolaget eller dess personal ägde någon immateriell rättighet i den inspelade filmen. Tjänsterna betraktades som ej skattepliktiga (RSV Im 1976:25).

I detta sammanhang tar vi också upp en för vår prövning överlämnad fråga som föranletts av ett motionsyrkande i riksdagen om befrielse från mervärdeskatt för kopiering av undervisningsfilmer. Som skäl härför åberopas att beskattningen härav missgynnade de inhemska filmlaboratorierna eftersom tull- och skattefrihet gäller vid införsel av kopior av undervisningsfilmer från utlandet enligt en särskild UNESCO-konvention.

5.2 Utländska bestämmelser

I den danska mervärdeskatten har i enlighet med gällande EG-överenskommelser filmvisning på biografer och televisionsverksamhet inrymmts under skattskyldigheten. Upplåtelser och överlåtelser av rätt till film- och videoinspelningar omfattas också av skattskyldighet. Samtliga led i produktion, distribution samt visning av film- och videoinspelningar omfattas därför av skattskyldighet. Upplåtelser av rätt till film- eller videoinspelning till utlandet räknas som en omsättning genom export.

I den norska mervärdeskatten är beskattningen av kinomatografisk film begränsad till omsättning och uthyrning av reklamfilm. Visning av sådan film liksom produktion, distribution och visning av annan film omfattas inte av någon skatteplikt eller skattskyldighet men ger inte heller någon rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. Dessutom gäller ett särskilt undantag från beskattningen för omsättning av kataloger, program, prospekt och souvenirer på teatrar och biografer samt vid konserter, utställningar och andra arrangemang. Även härvidlag gäller att någon rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt inte föreligger för säljaren.

5.3 Utredningens övervägande och förslag

5.3.1 Rätt till kinofilm och videogram

Som framgår av den tidigare lämnade redogörelsen är de i 7 § fjärde stycket ML intagna bestämmelserna om visningsrätt eller annan rätt till kinematografisk film inte tillämpliga på motsvarande inspelningar i video. Videoinspelningar är numera ett vanligt alternativ till kinoinspelning. Producenterna måste för sina beställningsuppdrag ha alternativa inspelningstekniker att erbjuda. Det förhållandet att endast upplåtelse av rätt till kinofilm omfattas av skatteplikt innebär att val av annan inspelningsteknik ger kumulativa beskattningseffekter inom betydande delar av reklamfilmsområdet och stora komplikationer i skatteredovinsingen hos producenterna. Gjorda förvärv är till stora delar gemensamma för bruk i den i skattehänseende blandade verksamheten och rätten till avdrag för ingående skatt måste därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund enligt 17 § ML.

Vi anser att rätten till en filminspelning måste, oavsett teknik, behandlas på ett enhetligt sätt. Vi föreslår därför att bestämmelsern i 7 § fjärde stycket ML om visningsrätt och annan rätt till kinematografisk film i stället ges lydelsen visningsrätt eller annan rätt till film, videogram eller annan för återgivning gjord jämförlig inspelning.

Från utlandet enligt avtal om visningsrätt införda film- eller videoinspelningar belastas inte av annan mervärdeskatt än sådan som utgår vid förvärv av skattepliktiga varor och tjänster som krävs för distributionen av inspelningarna här i landet. Skattebelastningen på utländska filmer som visas på svenska biografier och vid andra offentliga föreställningar samt i svenska televisionssändningar är därför obetydlig.

För de här i landet producerade filmerna och till vilka visningsrätten upplåts på samma villkor som gäller för visningen av utländska filmer är skattebelastningen avsevärt större. Såväl produktionen som distributionen omfattas inte av skattskyldighet och belastas därför med kostnader för ej avdragsgill skatt som hänför sig till gjorda förvärv. Detta gäller även för svenskproducerad film vartill visningsrätten upplåts utomlands.

Vi har vid kontakter med Svenska Filminstitutet sökt bilda oss en uppfattning om storleken av den skattebelastning som åvilar den svenska biograffilmen. Enligt Filminstitutet har biografintäkterna för senaste år uppgått till

för svensk film	148 milj. kr.
för utländsk film	<u>422 milj. kr.</u>
	578 milj. kr.

Med utgångspunkt från den beräknade totala produktionskostnaden för svensk biograffilm 1986/87, 135 milj. kr., visar en genomgång av kostnadsslagen som ingår i produktionen, enligt Filminstitutet, att mellan 20 och 32 procent av kostnaderna avser skattepliktiga förvärv. Med utgångspunkt från ett genomsnitt på 25 procent, uppskattas den totala skattebelastningen på produktionen till ca 8 milj. kr. Filminstitutet har vidare uppskattat skattebelastningen på erforderlig kopiering av den svensk biograffilmen till ca 6 milj. kr.

Neutralitet i beskattningen mellan svenska och utländska filmer skulle kunnat nås om filmproduktionen och distributionen i dess helhet inordnas under skattskyldigheten, genom att i ML i likhet med vad som gäller för reklamfilmen räkna visningsrätt och annan rätt till såväl film som videogram som vara.

En sådan ordning skulle emellertid få till följd att skatt skulle tas ut på de filmhyror biograferna erlägger och som avser förvärv av visningsrätten till filmerna. Det skulle innebära ökade kostnader för biografvisningen av film och vara av den storleken att förutsättningarna för det mellan staten och filmbranschen den 2 mars 1982 träffade avtalet (1982 års film- och videoavtal) skulle undanröjas.

Enligt nämnda avtal skall biografägare eller den som eljest anordnar biografföreställningar till stiftelsen Svenska Film-institutet erlägga en avgift som motsvarar 10 procent av biljettintäkten från varje föreställning. Avgift skall dock inte utgå för biografföreställning på sådant fast drift-ställe, där det ges högst fem föreställningar i veckan utöver barnmattinéer.

Vi anser att de rådande skillnaderna i skatteeffekt som missgynnar den inhemska filmproduktionen bör undanröjas. Med hänsyn till de gällande förhållandena föreslår vi att detta åstadkoms genom att ett kvalificerat undantag från skatteplikt införs för rätt till biograffilm och videogram, när inspelningen godkänts av statens biografbyrå för sådan offentlig visning, som avses i förordningen (1959:348) med särskilda bestämmelser om biografföreställningar m.m. Med ett på detta sätt utformat kvalificerat undantag kvarstår beskattningen av reklam som visas på biograferna, eftersom kinofilm och videogram avseende reklam inte är underkastade granskningstvång.

Ett genomförande av detta förslag skulle medföra ett skattebortfall för staten som vid oförändrad produktionsvolym kan uppskattas till ca 15 milj. kr. Årligen, såvitt avser den svenskproducerade biograffilmen. Bortfallet i fråga om utländska biograffilmer blir i förhållande härtill obetydligt, nämligen endast den skatt som hänför sig till skattepliktiga förvärv för distributionen av filmerna här i landet.

I sammanhanget bör emellertid beaktas att produktionen av svensk biografilm så gott som undantagslöst erhåller statligt filmstöd. Detta stöd bestäms f.n. med beaktande av produktionskostnaderna inkl. skatt. En medgiven avdragsrätt för ingående skatt i produktionsledet innebär en motsvarande kostnadsminskning.

Enligt gällande bestämmelser belastas produktionen av kino-film och videogram, som upplåts för visning i TV, med skatt som belöper på skattepliktiga förvärv för inspelningarna. TV:s egenproduktion som inte utmynnar i omsättning av rätt till gjorda inspelningar omfattas nu inte av skattskyldighet men belastas med ej avdragsgill ingående skatt. Förvärv av visningsrätter av utländska produktioner beskattas inte enligt nu gällande bestämmelser. Kvar står därmed endast förvärv av visningsrätt till svenska frilansproduktioner. En beskattning därav skulle medföra en bristande neutralitet till nackdel för de fria svenska producenterna. Vi föreslår därför att även upplåtelse av rätt till film- eller videoinspelning skall ges ett kvalificerat undantag från skatteplikt när den sker till den som erhållit tillstånd till televisionssändning enligt radiolagen (1966:755) eller lagen (1985:667) om lokala kabelsändningar.

Enligt dessa förslag skulle all upplåtelse av rätt till film- eller videoinspelning som avser annat än biografilm och inspelningar för visning i televisionssändning omfattas av oinskränkt skattskyldighet. I den mån skattskyldiga företag förvärvar rätt till instruktions- och undervisningsfilm undanröjs genom skattskyldigheten för produktionen en nu föreliggande kumulativ skatteeffekt.

Film- och videoinspelningar är emellertid numera ett vanligt medel för undervisning och information i verksamheter som

inte medför skattskyldighet enligt ML. Alla hjälpmedel som används i undervisnings- och informationsverksamheter utgör skattepliktiga objekt som träffas av skatt vid förvärven. Detta gäller även i fråga om filmkopior och videokassetter antingen de inköps eller förhyrs. Vår uppfattning är att detta även bör gälla när det är fråga om förvärv av visningsrätt till dessa hjälpmedel.

5.3.2 Tjänster för inspelning av kinofilm och videogram

Under förutsättning att film- och videoproducenterna inordnas under skattskyldigheten och därmed ges oinskränkt rätt till avdrag för ingående skatt på gjorda förvärv finns skäl att låta skattskyldigheten också omfatta i princip samtliga tjänster som i tekniskt hänseende erfordras för produktionen. Som framgår av den i avsnitt 5.1 lämnade redogörelsen har vissa av dessa tjänster inte ansetts medföra skattskyldighet. Det har visat sig att vissa oklarheter råder även om skattskyldigheten för upptagning av ljud för annan återgivning än på film. För att i dessa fall undgå problemen med blandad verksamhet och kumulativa beskattningseffekter föreslår vi att i anvisningarna till 10 § ML tas in bestämmelser enligt vilka till skattepliktig tjänst under 1 (dvs. tjänst som avser skattepliktig vara) skall hänföras även upptagning av ljud eller bild på grammofonskiva, film eller anordning för återgivning eller för sändning i ljudradio eller television.

5.3.3 Rätt till fotografisk bild

Producenterna inom film- och videobranschen omsätter i sin verksamhet ofta fotografiska bilder. Enligt 7 § fjärde

stycket ML räknas som vara reproduktionsrätt och annan rätt till fotografisk bild.

Vi har uppmärksammat på att det tillkommit en ny teknik för framställning av stillbilder med samma funktion som fotografisk bild. Förhållandena är därmed likartade med dem som uppkommit på filmsidan genom videotekniken och föranlett vårt förslag om en lika behandling i mervärdeskattehänseende av rättigheter till kinofilm och videogram. Vi föreslår därför att den redan gällande skatteplikten för rätt till fotografisk bild utvidgas till att omfatta reproduktionsrätt och annan rätt till fotografisk och annan genom jämförligt förfarande framställd bild.

5.3.4 Kopiering av viss undervisningsfilm

Det i det föregående framförda yrkandet om skattefrihet för kopiering här i landet av undervisningsfilm har motiverats med att införsel av utländsk undervisningsfilm är fri från tull och mervärdeskatt enligt en UNESCO-konvention till vilken Sverige har anslutit sig. Konventionen omfattar bl.a. film, diapositiv, grammofonskivor och liknande åskådnings- eller ljudåtergivningsmateriel, som framställts av FN eller dess fackorgan och har undervisningskaraktär eller vetenskaplig eller kulturell karaktär och som införs för användning endast i därmed förenligt syfte. Tullfriheten enligt konventionen har författningsenligt konfirmerats genom bestämmelsen i tullkungörelsen (1973:1014) om att friheten från mervärdeskatt följer av bestämmelserna i förordningen (1973:1015) om frihet från införselavgift.

Frihet från tull och mervärdeskatt gäller för åtskilliga varor för undervisningsändamål och för varor som har vetenskaplig eller kulturell karaktär. Samma skäl för undantag från beskattning av kopiering här i landet av undervisnings-

film kan åberopas för undantag för kopiering av t.ex. diapositiva och andra fotografiska bilder för motsvarande ändamål. Ett undantag för kopiering av och i förening därmed utförda tjänster på undervisningsfilm skulle endast till en del skapa likhet i beskattningen. För att fullt ut uppnå detta krävs betydligt vidsträcktare undantagsbestämmelser. Med hänsyn härtill och de praktiska problem, som skulle uppstå vid tillämpningen av ML med sådana speciella och partiella inskränkningar i skatteplikten avvisar vi åtgärder enligt det framförda yrkandet.

5.3.5 Sammanfattning av förslagen i denna del

Vi anser att svensk filmproduktion oavsett tillämpad inspelningsteknik i dess helhet hör inordnas under skattskyldigheten och att producenterna därmed skall tillerkännas obeskuren rätt till avdrag för ingående skatt. Detta föreslås gälla även framställning av fotografiska och därmed jämförliga bilder och upplåtelse av rätt till sådana bilder.

Vi föreslår därför att i 7 § fjärde stycket ML tas in bestämmelser enligt vilka som vara skall räknas rätt till fotografisk eller annan genom jämförligt förfarande framställd bild. Vi föreslår vidare att som vara skall räknas visningsrätt och annan rätt till film, videogram eller annan för återgivning gjord jämförlig inspelning. Förslagen föranleder viss omredigering av författningsrummet. För att undvika fördyring av biografernas filmhyror samt kostnadsökningar i frilansproduktionen som visas i svenska televisionssändningar föreslår vi att i 8 § ML i en ny punkt 15 från skatteplikt undantas rätt till biograffilm eller videogram, när inspelningen godkänts av statens biografbyrå för sådan offentlig visning, som avses i förordningen (1959:348) med särskilda bestämmelser om biografföreställningar m.m.

I en ny punkt 16 undantas från skatteplikt rätt till film, videogram eller annan därmed jämförlig inspelning, när den upplåts eller överlåtits till den som erhållit tillstånd till televisionssändning enligt radiolagen (1966:755) eller lagen (1985:667) om lokala kabelsändningar.

Eftersom omsättningen av de enligt 8 § 15 och 16 från skatteplikt undantagna rättigheterna enligt förslaget skall omfattas av teknisk skattskyldighet bör därav följande kompletteringar av bestämmelserna i 2 § ML göras.

Vi föreslår också att nu gällande undantag från skatteplikt enligt 11 § 6 ML för visning av kinomatografisk film byggs ut till att omfatta visning av film, videogram och annan därmed jämförlig inspelning.

Slutligen föreslår vi till undvikande av kumulativa effekter i inspelningsveksamhet av ljud och bild att i anvisningarna till 10 § ML tas in ett nytt stycke enligt vilket till skattepliktig tjänst under 1 (dvs. tjänst som avser skattepliktig vara) skall hänföras även upptagning av ljud eller bild på grammofonskiva, film eller annan anordning för återgivning eller sändning i ljudradio eller television.

6 KYRKOGRÄDSFÖRVALTNING

6.1 Tillämpningen av ML

Dåvarande riksskattenämnden (RSN) gjorde i anvisningar till ledning för beskattningsmyndigheterna (RSV 1969:65.10) följande uttalande om tillämpningen av ML i fråga om bl.a. tjänster som avser gravar.

Gravöppning samt plantering, sådd, gräsklippning och annat gravunderhåll som utförs för gravplatsinnehavares räkning är att hänföra till skattepliktig tjänsteprestation avseende mark. Sådan tjänst medför skattskyldighet enligt MF. Beskattningsvärdet utgör 60 procent av vederlaget. Vad nu sagts gäller även om tjänsteprestationen utförs av kyrkogårdsförvaltning eller motsvarande myndighet.

I uttalandet avsedda tjänster tillhandahålls regelmässigt av huvudmännen för de allmänna begravningsplatserna och flertalet förvaltningar synes ha registrerats som skattskyldiga. I åtskilliga fall har dock beskattningsmyndigheterna avstått från registrering eftersom verksamheterna med hänsyn till tillämpad prissättning inte har bedömts som yrkesmässiga.

6.2 Gällande bestämmelser om begravningsplatser

I landet finns det över 3 000 allmänna begravningsplatser. Enligt 2 § gravrättslagen (1963:537) åligger det församling, eller om regeringen för särskilt fall så förordnat, borgerlig kommun att hålla allmän begravningsplats. Enligt 9 § andra stycket samma lag får gravöppning endast ske genom upplåtarens försorg.

Några särskilda bestämmelser om skyldighet för kyrkogårdsförvaltningarna att tillhandahålla gravskötsel åt gravrättsinnehavare finns inte. Flertalet förvaltningar har dock åtagit

sig gravskötsel i betydande omfattning och vanligen genom mycket långfristiga åtaganden.

Begravningslagstiftningen har varit föremål för en omfattande översyn genom en inom civildepartementet tillsatt arbetsgrupp. Arbetsgruppen har i ett i april 1987 avgivet betänkande, SOU 1987:16, lagt förslag till begravningslag.

Enligt 2 kap. 8 § lagförslaget får en grav på allmän begravningsplats öppnas endast genom kyrkogårdsmyndighetens försorg. Förslaget överensstämmer med nu gällande bestämmelse i gravrättslagen.

I betänkandet har utförligt behandlats gravskötseln på de allmänna begravningsplatserna. Arbetsgruppen har funnit att flertalet av de drygt 2 000 förvaltningsenheterna ombesörjer gravskötsel för gravplatsinnehavarens räkning. Arbetsgruppen har uppskattat antalet gravrätter med all framtidsupplåtelse till 800 000. Sådana upplåtelser som är förenade med s.k. eviga skötselåtaganden har uppskattats till omkring 160 000. Enligt arbetsgruppen saknas kostnadstäckning för 80 procent av dessa åtaganden. Åtaganden att vårda gravplats för all framtid finns i mer än 60 procent av samtliga förvaltningsenheter.

Enligt arbetsgruppen har problemen med de eviga skötselåtagandena blivit allt mer märkbara. De medel som för länge sedan avsatts för evig skötsel av en gravplats har ofta helt urholkats genom kostnadsutvecklingen. I enlighet med sina åtaganden måste förvaltningarna ändå fortsätta att sköta gravplatserna. Kostnaderna får då i regel betalas med skattemedel. Det genomsnittliga årliga tillskottet för varje åtagande uppgår enligt arbetsgruppen i genomsnitt till 300 kr. I genomsnitt för hela landet måste varje förvaltning

tillskjuta drygt 50 000 kr. årligen. I realiteten finns det stora skillnader i förvaltningarnas faktiska kostnader.

Arbetsgruppen föreslår att upplåtelse av gravrätt i fortsättningen skall vara tidsbegränsad till minst 15 och högst 50 år. Om någon upplåtelse tid inte har bestämts skall upplåtelsen anses ha skett för 25 år (7 kap. 6 § lagförslaget). Vidare skall enligt 7 kap. 23 § lagförslaget upplåtaren, om gravrättsinnehavaren inte själv vill svara för den nödvändiga skötseln av gravplatsen, på begäran tillhandahålla sådan gravskötsel som krävs för att gravplatsen inte skall falla i vanvård. För kostnaderna får upplåtaren ta ut ersättning. Ett sådant åtagande får inte, enligt förslaget, avse längre tid än den under vilken gravrätten är upplåten.

6.3 Utredningens övervägande och förslag

I vårt senaste delbetänkande (Ds Fi 1985:10) behandlade vi bl.a. skattskyldigheten för vissa kommunala verksamheter.

Vi hade funnit att tillämpningen av ML vållat avsevärda problem vad gällde frågan om skattskyldighet för sådan kommunal verksamhet som primärt avser tillgodoseende av kommunmedlemmarnas lagfästa rättigheter i vad gäller exempelvis barnomsorg, ungdomsvård, hälsovård, äldreomsorg och annan social omvårdnad. Sådan verksamhet omfattas inte av skattskyldighet. Det förekommer dock att kommunerna som en serviceåtgärd i sådana verksamheter kan tillhandahålla i och för sig skattepliktiga varor och tjänster åt utomstående, exempelvis serveringstjänster som tillhandahålls besökande till patient på sjukhus och institutioner.

Vi fann för vår del att kommunernas omsättning av varor och tjänster i omsorgsverksamheten inte gärna kunde räknas som yrkesmässig. Ett avgörande skäl för oss var att verksamhet-

erna knappast kunde anses bedriva i konkurrens med enskild näringsverksamhet och att tillämpad prissättning närmast avsåg en kostnadstäckning och inte ett av kommersiella skäl bestämt vederlag.

Vårt förslag ledde också till lagändring (SFS 1986:1382). Enligt anvisningarna till 2 § elfte stycket 3 ML, skall efter vidtagen lagändring inte som yrkesmässig räknas omsättning av vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, sjukvård, hälsovård, äldreomsorg eller annan social omvårdnad.

I vårt arbete med frågan om skattskyldighet för den kommunala verksamheten väcktes frågan om skattskyldighet för de tjänster som huvudmännen för de allmänna begravningsplatserna tillhandahåller gravplatsinnehavare. Vi tog därför upp frågan med företrädare kyrkogårdsdelegationen hos Svenska kyrkans nämnd för församlings- och pastoratförvaltning.

Delegationen gick då ut med en enkät till 391 av landets församlingar och samfälligheter med förfrågningar om tillämpningen av ML på kyrkogårdsförvaltning. Enkäten gav besked om att synen på mervärdeskatten skiftade starkt. Det framkom också att mycket divergerande principer råder för fastställande av avdragsgill ingående skatt hos de förvaltningar som registrerats som skattskyldiga. Med hänsyn till då pågående översyn av begravningslagstiftningen avstod vi från att i vårt senaste betänkande ta upp frågan om tillämpningen av ML på tjänster som tillhandahålls i kyrkogårdsförvaltningen. Sedan den inom civildepartementet tillsatta arbetsgruppen numera avgivit sitt betänkande (SOU 1987:16) finns det enligt vår uppfattning skäl att ta upp denna fråga.

Vi finner i likhet med dåvarande riksskattenämnden att tjänsterna gravöppning och gravskötsel i och för sig är skattepliktiga. Någon tvekan om skattskyldigheten för en anlitad entreprenör som utför gravskötsel, antingen åt innehavare av gravplats eller åt kyrkogårdsförvaltning kan inte råda.

Vad dåvarande RSN uttalat om skattskyldighet för kyrkogårdsförvaltning eller motsvarande myndighet som utför de här ifrågavarande tjänsterna grundades på då gällande lydelse av anvisningarna till 2 § punkt 1 första stycket ML. Intill den 1 januari 1974 skulle enligt lagrummet som yrkesmässig räknas, förutom enligt huvudregeln, verksamhet som innefattar icke enbart enstaka försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst, även om verksamheten inte medför skattskyldighet enligt kommunalskattelagen.

Efter vidtagen lagändring skall enligt huvudregeln verksamhet av vilken inkomsten utgör skattepliktig inkomst av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller rörelse räknas som yrkesmässig. Som yrkesmässig räknas även annan verksamhet i vilken varor eller tjänster omsätts under rörelselikande former.

Intäkter hos den som förvaltar allmän begravningsplats och som avser ersättningar för utförd gravöppning eller gravskötsel medför inte skattskyldighet enligt kommunalskattelagen. Den återstående grunden för att verksamheten skall räknas som yrkesmässig är därför att den skall anses bedriven under rörelseliknande former.

Vi finner att det inte gärna kan vara i överensstämmelse med grunderna för ML att räkna verksamhet i vilken en huvudman för en allmän begravningsplats utför gravöppning och härför betingar sig särskild ersättning som yrkesmässig och också medföra skattskyldighet. Tillhandahållandet bör ses som myn-

dighetsutövning i enlighet med bestämmelserna i 9 § andra stycket lagen (1963:537) om gravrätt.

Vad gäller frågan om skattskyldighet för av huvudmännen för begravningsplatserna tillhandahållen gravskötsel finner vi det uppenbart att verksamheterna saknar kommersiell inriktning. Detta framgår också av att gravskötseln utförs mot mångåriga avtal eller vilket ofta är fallet, för all framtid. Även om det numera upprättats rekommendationer om prissättning som i en framtid skall möjliggöra kostnadstäckning för nya avtal är rekommendationerna inte bindande.

Enligt utredningsförslaget skall som tidigare framhållits huvudmännen i lag åläggas skyldighet att tillhandahålla viss gravskötsel på begäran av gravrättsinnehavare. Sådana avtal kan även i fortsättningen vara mångåriga och gälla upp till högst 50 år. En gravrättsinnehavare kan i praktiken knappast kunna teckna sådana långvariga avtal om gravskötsel med en enskild entreprenör.

Av i stort sett samma skäl som motiverat att den kommunala omsorgsverksamheten ställts utanför skattskyldigheten genom att den enligt särskilda bestämmelser i ML inte skall räknas som yrkesmässig föreslår vi, att i en ny punkt 4 av elfte stycket anvisningarna till 2 § ML tas in bestämmelser enligt vilka som yrkesmässig verksamhet inte skall räknas omsättning av tjänst som avser gravöppning eller gravskötsel, när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för allmän begravningsplats.

Detta förslag medför knappast någon ändring i skatteutfallet i förhållande till den nu gällande ordningen. Tjänsterna har beskattats med tillämpning av den i 14 § ML intagna 60-procentregeln. Tillämpade principer för beräkningen av den avdragsgilla ingående skatten har - enligt vad vi erfarit vid

kontakter med ett flertal beskattningsmyndigheter - inte resulterat i några skatteinbetalningar av betydelse. I många fall har med gällande prissättning skatteredovisningen resulterat i negativ skatt, dvs. den ingående skatten överstiger regelmässigt utgående skatt som hänför sig till uttaget vederlag.

7 FÖRSÄLJNING AV VERKSAMHETSTILLGÅNGAR I VISSA FALL

7.1 Gällande bestämmelser

Enligt de allmänna grunderna för ML föreligger skattskyldighet för försäljning av inventarier och andra skattepliktiga verksamhetstillgångar i yrkesmässig verksamhet.

Enligt anvisningarna till 2 §, punkt 1 tredje stycket ML anses dock försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som inte medför skattskyldighet inte som yrkesmässig.

Vidare har enligt bestämmelserna i 8 § 10 ML från skatteplikt undantagits varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande.

Enligt i 17 § första stycket ML får skattskyldig med de begränsningar som anges i 18 § vid redovisningen av skatt avdra ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel för verksamhet som medför skattskyldighet.

I princip gäller därför att skattskyldiga företags verksamhetstillgångar har rensats från all skattebelastning genom den i 17 § ML medgivna generella avdragsrätten för ingående skatt.

Av intresse i detta sammanhang är vissa bestämmelser som gäller avdragsrätten för skattskyldiga med verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, s.k. blandad verksamhet. För sådana verksamheter gäller vissa inskränkningar i fråga om rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv för

gemensamt bruk i såväl den skattepliktiga som den skattefria delen av verksamheten. Bestämmelserna härom finns intagna i andra stycket av anvisningarna till 17 § ML och de innebär att beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestäms genom uppdelning efter skälig grund. Enligt 18 § tredje stycket får dock ingående skatt på anskaffning, som till mer än 95 procent avser den del av verksamheten som medför skattskyldighet, dras av utan uppdelning. Föreligger skattskyldighet för mer än 95 procent av omsättningen får ingående skatt som ej överstiger 1 000 kr. för visst förvärv likaledes dras av utan uppdelning.

I sammanhanget bör också beaktas att enligt 17 § femte stycket ML kan skattskyldig, som förvärvar skattepliktig vara från den som inte är skattskyldig för omsättning av varan, tillgodoföra sig avdrag för s.k. fiktiv skatt.

7.2 Utredningens övervägande och förslag

7.2.1 Försäljning av tillgångar i blandad verksamhet

Skattskyldig, som driver blandad verksamhet och som till följd därav gjort avdrag för ingående skatt genom uppdelning efter skälig grund, har verksamhetstillgångar som har en delvis kvarstående skattebelastning. Tillgångarnas faktiska anskaffningskostnad inkluderar viss ej avdragsgill ingående skatt. Om sådana tillgångar avyttras föreligger redovisningsskyldighet för utgående skatt enligt hela det då betingade vederlaget.

Utredningen har uppmärksammat på att skattskyldiga med blandad verksamhet missgynnas i de fall de avyttrar verksamhetstillgångar för vilka gällt inskränkning i avdragsrätten för ingående skatt. De oinskränkt skattskyldiga företagens försäljning av rörelsetillgångar har ingen sådan ingående be-

lastning. De helt skattefria företagen kan sälja sina skattepliktiga rörelsetillgångar skattefritt genom bestämmelserna i anvisningarna till 2 § punkt 1 tredje stycket ML.

Den nu gällande ordningen med beskuren avdragsrätt leder till kumulativa skatteeffekter som i vissa fall kan vara mycket besvärande. Som exempel härpå kan nämnas följande.

Ett busstrafikföretag vars huvudsakliga verksamhet avser personbefordran i förening med linjetrafik utför också viss godsbefordran. Intäkterna avser till 90 procent persontrafik och till endast 10 procent godstrafik. Detta betyder att företaget enligt anvisningarna till 17 § ML har rätt till avdrag för ingående skatt med endast 10 procent av den skatt som belöper på förvärv och underhåll av fordonen. Vid en senare försäljning av dessa fordon är dock företaget oinskränkt skattskyldigt. Vad man säljer är dock inventarier med ett till 90 procent beskattat restvärde.

Ett trafikföretag som utför enbart personbefordran, driver ingen verksamhet som medför skattskyldighet. Vid en försäljning av inventarier i ett sådan företag räknas försäljningen inte som yrkesmässig och den kan därför ske skattefritt.

Vi anser att denna skillnad i skatteeffekt bör undanröjas och att detta lämpligen bör ske på det sättet att säljaren medges ett särskilt avdrag för "latent" ingående skatt och att avdrag härför medges vid redovisningen av skatt för den gjorda försäljningen. Avdraget bör ses som ett avdrag för fiktiv ingående skatt och bör beräknas på vad som av försäljningslikviden kan anses belöpa på det beskattade restvärdet. Avdraget bör då, liksom avdrag för s.k. fiktiv skatt enligt 17 § femte stycket ML, beräknas enligt den vid försäljningstillfället gällande skattesatsen.

Vi vill till förtydligande av den här föreslagna ordningen lämna följande exempel.

AB A, som driver blandad verksamhet, inköper år 1 inventarier för 500 000 kr. varav mervärdeskatt 19 procent, dvs 95 000 kr.

Inventarierna antas nyttjas till 10 procent i verksamhet som medför skattskyldighet. AB A kan därför vid sin redovisning av skatt år 1 göra avdrag för ingående skatt med 9 500 kr.

År 4 säljs inventarierna för 200 000 kr. AB A blir då skyldigt att redovisa utgående skatt med 38 000 kr.

Av försäljningsintäkten avser 90 procent eller 180 000 kr. inventariedel för vilken förvärvet inte berättigade bolaget till avdrag för ingående skatt. Bolaget bör därför tillerkännas rätt till avdrag för ingående fiktiv skatt med 19 procent av det beskattade restvärdet, 180 000 kr., eller med 34 200 kr.

Bolagets redovisning kommer vid skattesatsen 19 procent att uppta utgående skatt med 38 000 kr. avdrag för ingående skatt med 34 000 kr. samt skatt att betala med 3 800 kr.

Vi anser att med här föreslagen ordning kommer företag med blandad verksamhet att få en likvärdig behandling vad gäller den skattepliktiga delen av verksamheten, med sådana skattskyldiga vars verksamhet i sin helhet medför skattskyldighet samtidigt som den skattefria delen av verksamheten behandlas på samma sätt som för företag vars verksamhet över huvud taget inte omfattas av skattskyldighet.

Med hänsyn till att flertalet skattskyldiga är bokföringskyldiga enligt bokföringslagen eller jordbruksföringslagen och allt räkenskapsmaterial enligt dessa skall bevaras under minst tio år bör det normalt inte föreligga svårigheter att styrka det ursprungligen medgivna avdraget för ingående skatt.

Under hänvisning till det anförda föreslår vi att i ett nytt tionde stycke av anvisningarna till 17 § ML tas in bestämmelser enligt vilka den skattskyldige vid redovisningen av utgående skatt som hänför sig till omsättning av vara för vilken avdrag för ingående skatt vid förvärvet eller införseln av varan medgivits genom uppdelning efter skälig grund får göra ett särskilt avdrag för fiktiv ingående skatt med belopp, vilket motsvarar så stor andel av den utgående skatten, som svarar mot andelen ej avdragsgill skatt vid förvärvet eller införseln. Rätt till sådant avdrag skall dock inte föreligga om varan innehafts längre tid än tio år.

7.2. Omsättning av tillgångar som undantagits från skatteplikt enligt bestämmelserna i 8 § 10 ML

Undantaget i 8 § 10 ML har tillkommit i syfte att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med överlåtelse av verksamhet eller del av verksamhet på annan person för fortsatt drift av verksamheten. Det har förutsatts att övertagaren av verksamheten är redovisningsskyldig med obeskuren avdragsrätt för ingående skatt som belöper på förvärv för denna verksamhet.

Utredningen har uppmärksammat på att bestämmelserna på sina håll dock uppfattas så att undantaget från skatteplikt skall gälla oavsett om de överlåtna verksamhetstillgångarna är avsedda för verksamhet som medför redovisningsskyldighet eller ej.

Som ett motiv för undantaget i 8 § 10 ML kan också framhållas, att tidigare kunde parterna vid överlåtelse av verksamhet tillämpa skilda metoder för redovisningen av skatt. Överlåtaren kunde exempelvis tillämpa bokföringsmässiga grunder för skatteredovisningen medan köparen av verksamheten

tillämpade den tidigare kontantmetoden. Betalningsvillkoren vid överlåtelse av verksamhet kan många gånger vara så utformade att säljaren under lång tid har fordringar på köparen. Enligt de äldre bestämmelserna kunde därför, om undantag från skatteplikt ej medgivits, överlåtaren med bokföringsmässig skatteredovisning få redovisa utgående skatt till betydande belopp långt innan köpare med kontantmässig redovisning av skatten kunde medges avdrag för ingående skatt.

Enligt numera gällande bestämmelser skall samtliga skattskyldiga redovisa skatt enligt bokföringsmässiga grunder. De skäl som på sin tid föranledde undantaget från skatteplikt för verksamhetstillgångar i samband med överlåtelse av verksamhet kvarstår därför inte längre med samma styrka.

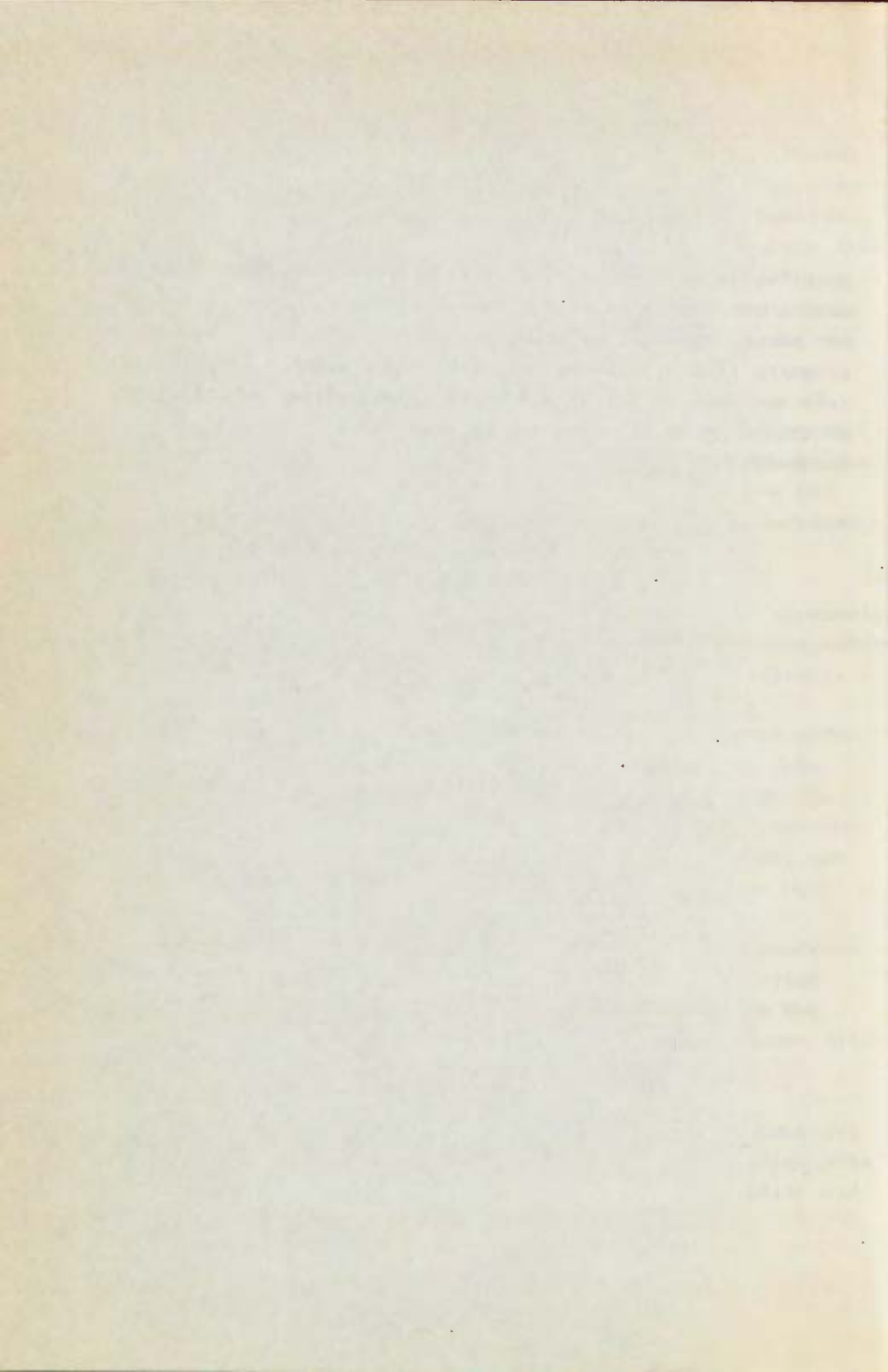
Viss tvekan har också i den praktiska tillämpningen uppkommit om vad som skall förstås med överlåtelse av del av verksamhet och en separat försäljning av vissa verksamhetstillgångar.

Vi anser dock att nu gällande bestämmelser i hög grad underlättar verksamhetsöverlåtelser. Ett slopat undantag från skatteplikt för överlåtelse av varulager, inventarier och andra tillgångar skulle i många fall driva fram skatteredovisningar av en för verksamheten helt onormal storlek, men från uppbördssynpunkt för staten skulle effekten bli noll.

I sammanhanget bör också beaktas att många verksamhetsöverlåtelser tvingas fram av säljarens obestånd. En redovisningsskyldighet för kanske mycket stora skattebelopp hos säljare med bristande betalningsförmåga och där köparen tillerkänns omedelbar avdragsrätt är inte att förorda.

Vi anser därför att bestämmelserna i princip bör bibehållas men föreslår ett förtydligande varigenom det otvetydigt slås fast att undantaget från skatteplikt endast skall gälla vid

överlåtelse av verksamhet till skattskyldig för bruk i verksamhet som för honom medför redovisningsskyldighet. I enlighet härmed föreslår vi att i ett nytt sjunde stycke av anvisningarna till 8 § ML tas in bestämmelser om att undantaget från skatteplikt enligt 8 § 10 ML endast gäller överlåtelse av tillgångarna till den som är skattskyldig och redovisningsskyldig.



statens offentliga utredningar 1987

Chronologisk förteckning

- Otillbörlig efterbildning. Ju.
- Dödsboäggande och samägande av jordbruksfastighet m.m. Ju.
- Långtidsutredningen '87. Fi.
- En ny kyrkolag m. m. Del 1. C.
- En ny kyrkolag m. m. Del 2. C.
- Folkstyrelsens villkor. Ju.
- Barnets rätt. Ju.
- Svenska försvarsindustrins utlandsverksamhet. UD.
- Det svenska totalförsvaret inför 90-talet. Fö.
- Indrivningslag m.m. Fi.
- Skydd för det väntade barnet. Ju.
- Legitimation för vissa kiropraktorer. S.
- Översyn av rättegångsbalken 3. Ju.
- Mordet på Olof Palme. Ju.
- Miljöskadefond. ME.
- Begravningslag. C.
- Franchising. Ju.
- Internationella familjerättsfrågor. Ju.
- Varannan damernas. A.
- Läkemedel och hälsa. S.
- Äldreomsorg i utveckling. S.
- Missbrukarna Socialtjänsten och Tvånget. S.
- Medicinteknisk säkerhet. S.
- Produktsäkerhetslag. Fi.
- Ökat kommunalt väghållningsansvar. K.
- Enskilda vägar. K.
- Skeppsleiga till utlänning. Tillstånd, dispenser, flaggskifte. K.
- Bistånd för bättre miljö i u-land. UD.
- Stöd till näringslivet. Fi.
- Fel i fastighet. Ju.
- Integritetsskyddet i informationssamhället 4. Ju.
- För en bättre miljö. ME.
- Ju mer vi är tillsammans. Del 1. C.
- Ju mer vi är tillsammans. Exempelsamling. Del 2. C.
- Ju mer vi är tillsammans. Underlag för reformer samt förslag. Del 3. C.
- För en bättre miljö. Miljövårdsfamiljen. Myndigheter och författningar. ME.
- Stödet till barn- och ungdomsföreningar. C.
- Arkiv för individ och miljö. U.
- Studiemedel. U.
- Datorisering av tullens export- och importrutiner. Fi.
- Fasta Öresundsförbindelser. K.
- Miljökonsekvenser av fasta Öresundsförbindelser. K.
- Snabbare körkortsingripanden m.m. K.
- Livsmedelspriser och livsmedelskvalitet. Jo.
- Översyn av mervärdesskatten. Del XI. Fi.

Statens offentliga utredningar 1987

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

- Otillbörlig efterbildning. [1]
- Dödsboärande och samägande av jordbruksfastighet m.m. [2]
- Folkstyrelsens villkor. [6]
- Barnets rätt. [7]
- Skydd för det väntade barnet. [11]
- Översyn av rättegångsbalken 3. [13]
- Mordet på Olof Palme. [14]
- Franchising. [17]
- Internationella familjerättsfrågor. [18]
- Fel i fastighet. [30]
- Integritetsskyddet i informationssamhället 4. [31]

Utrikesdepartementet

- Svenska försvarsindustrins utlandsverksamhet. [8]
- Bistånd för bättre miljö i u-land. [28]

Försvarsdepartementet

- Det svenska totalförsvaret inför 90-talet. [9]

Socialdepartementet

- Legitimation för vissa kiropraktorer. [12]
- Läkemedel och hälsa. [20]
- Äldreomsorg i utveckling. [21]
- Missbrukarna Socialtjänsten och Tvånget. [22]
- Medicinteknisk säkerhet. [23]

Kommunikationsdepartementet

- Ökat kommunalt väghållningsansvar. [25]
- Enskilda vägar. [26]
- Skeppslega till utlänning. Tillstånd, dispenser, flaggskifte. [27]
- Fasta Öresundsförbindelser. [41]
- Miljökonsekvenser av fasta Öresundsförbindelser. [42]
- Snabbare körkortsingripanden m.m. [43]

Finansdepartementet

- Långtidsutredningen '87. [3]
- Indrivningslag m.m. [10]
- Produktsäkerhetslag. [24]
- Stöd till näringslivet. [29]
- Datorisering av tullens export- och importrutiner. [40]
- Översyn av mervärdesskatten. Del XI. [45]

Utbildningsdepartementet

- Arkiv för individ och miljö. [38]
- Studiemedel. [39]

Jordbruksdepartementet

- Livsmedelspriser och livsmedelskvalitet. [44]

Arbetsmarknadsdepartementet

- Varannan damernas. [19]

Civildepartementet

- En ny kyrkolag m. m. Del 1. [4]
- En ny kyrkolag m. m. Del 2. [5]
- Begravningslag. [16]
- Ju mer vi är tillsammans. Del 1. [33]
- Ju mer vi är tillsammans. Exempelsamling. Del 2. [34]
- Ju mer vi är tillsammans. Underlag för reformer samt förslag. Del 3. [35]
- Stödet till barn- och ungdomsföreningar. [37]

Miljö- och Energidepartementet

- Miljöskadefond. [15]
- För en bättre miljö. [32]
- För en bättre miljö. Miljövärdssfamiljen. Myndigheter och författningar. [36]





ALLMÄNNA FÖRLAGET

ISBN 91-38-10039-8
ISSN 0375-250X