ΦΠΑ

merværdiafgift

value-added tax

Mehrwertsteuer

taxe sur la valeur ajoutée

TVA

omzetbelasting

Φόρος Προστιθεμένης Αξίας

Imposto sobre o Valor Acrescentado

# NY MERVÄRDESSKATTELAG

imposta sul valore aggiunto

VAT

moms

## DEL I

## Motiv

merverdiavgift

BTW

mervärdeskatt

belasting over de toegevoegde waarde

Impuesto sobre el Valor Añadido

SOU 1992:9

**Slutbetänkande av utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen**

Ref KB Oc

Statens offentliga utredningar
1992:6
Finansdepartementet

# Ny mervärdesskattelag

## Del 1

## Motiv

Slutbetänkande av utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen
Stockholm 1992

SOU och Ds kan köpas från Allmänna Förlaget, som också på uppdrag av regeringskansliets förvaltningskontor ombesörjer remissutsändningar av dessa publikationer.

Adress: Allmänna Förlaget
Kundtjänst
106 47 Stockholm
Tel 08/739 96 30
Telefax: 08/739 95 48

Publikationerna kan också köpas i Informationsbokhandeln, Malmtorgsgatan 5, Stockholm.

NORSTEDTS TRYCKERI AB
Stockholm 1992

ISBN 91-38-10953-8
ISSN 0375-250X

# Till
# statsrådet Bo Lundgren

Genom beslut den 18 januari 1990 bemyndigade regeringen dåvarande statsrådet och chefen för finansdepartementet Kjell-Olof Feldt att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att göra en teknisk översyn av mervärdeskattelagen.

Med stöd av regeringens bemyndigande tillkallades den 19 januari 1990 regeringsrådet Leif Lindstam.

Att som experter biträda utredaren förordnades fr.o.m. den 6 april 1990 språkexperten Gertrud Berglund, departementssekreteraren Torbjörn Boström, kanslirådet Lennart Hamberg och lagmannen Hans Tellander samt fr.o.m. den 19 december 1990 docenten Peter Melz. Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 16 mars 1990 hovrättsassessorn Carl-Gustav Ohlson.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen. Utredningen har avgett delbetänkandet Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (SOU 1990:67).

Utredningen överlämnar härmed sitt slutbetänkande Ny mervärdesskattelag.

Stockholm i januari 1992

*Leif Lindstam*

*/Carl-Gustav Ohlson*

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

## Del I


Sida

FÖRKORTNINGAR . . . . . 9

SAMMANFATTNING . . . . . 11

SUMMARY . . . . . 15

1 INLEDNING . . . . . 19
1.1 Uppdraget . . . . . 19
1.2 Genomförandet av uppdraget . . . . . 20

2 ALLMÄN MOTIVERING . . . . . 23
2.1 Mervärdesskattens principer . . . . . 23
2.2 Lagen om mervärdeskatt - bakgrund och huvuddrag . . . . . 26
2.2.1 Lagens bakgrund . . . . . 26
2.2.2 Lagens huvuddrag . . . . . 27
2.3 Bestämmelsernas systematik och uppbyggnad . . . . . 30
2.3.1 ML:s systematik och uppbyggnad . . . . . 31
2.3.2 Den föreslagna lagens systematik och uppbyggnad . 34
2.3.3 Ett exempel på tillämpningen av den föreslagna lagen . . . . . 36
2.4 Särskilt om fastighetsbegreppet . . . . . 39
2.4.1 Vårt förslag . . . . . 39
2.4.2 Principerna för fastighetsbegreppets nuvarande utformning . . . . . 39
2.4.3 Behovet av en översyn av reglerna . . . . . 40

2.4.4 Närmare om fastighetsbegreppets nuvarande utformning . . . . . 42
2.4.5 Överväganden om fastighetsbegreppet . . . . . 43
2.5 Särskilt om vad som skall anses som omsättning inom landet och export . . . . . 49
2.5.1 Vårt förslag . . . . . 49
2.5.2 Nuvarande ordning . . . . . 49
2.5.3 Behovet av en anpassning till EG:s bestämmelser . 55
2.5.4 Överväganden om export och omsättningsland . . . 59
2.6 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av personbilar m.m. . . . . 62
2.6.1 Gällande bestämmelser . . . . . 63
2.6.2 Problemområden . . . . . 66
2.6.3 Utländska bestämmelser m.m. . . . . 67
2.6.4 Överväganden . . . . . 68
2.7 Skattskyldigheten för omsättning mellan koncernföretag . . . 70
2.7.1 Nuvarande ordning och problemställningar . . . . . 71
2.7.2 Problemlösningar . . . . . 75
2.7.3 Koncernenheter - internationella aspekter . . . . . 85
2.8 Vissa andra frågor . . . . . 86
2.8.1 Skatteplikten och vissa underentreprenörstjänster . . 86
2.8.2 Skatteplikten och upplåtelse av fastigheter . . . . . 89
2.8.3 Andrahandsuthyrning av fastigheter . . . . . 92
2.8.4 Redovisning av mervärdesskatt i självdeklarationen . . . . . 93

**3 SPECIALMOTIVERING** . . . . . 95
3.1 Mervärdesskattelagen . . . . . 95
1 kap. Inledande bestämmelser . . . . . 97
2 kap. Omsättning . . . . . 111
3 kap. Skattepliktig omsättning och införsel . . . . . 129
4 kap. Yrkesmässig verksamhet här i landet . . . . . 148

5 kap. Omsättningsland . . . . . 160
6 kap. Skattskyldighet för handelsbolag m.fl. . . . . 180
7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag . . . . . 185
8 kap. Avdrag för ingående skatt . . . . . 204
9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser . . . . . 223
10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av skatt . . . . . 227
11 kap. Faktureringsskyldighet m.m. . . . . 235
12 kap. Deklarationsskyldighet . . . . . 240
13 kap. Registreringsskyldighet och deklarationsförfarandet . 255
14 kap. Fastställande av skatten . . . . . 260
15 kap. Inbetalning av skatt . . . . . 261
16 kap. Återbetalning av skatt till skattskyldiga . . . . . 264
17 kap. Skattekontroll . . . . . 264
18 kap. Särskilda avgifter m.m. . . . . 265
19 kap. Förfarandet vid återbetalning av skatt till icke skattskyldiga . . . . . 266
20 kap. Överklagande . . . . . 272
21 kap. Förhandsbesked . . . . . 274
22 kap. Övriga bestämmelser . . . . . 274
3.2 Kommunalskattelagen . . . . . 275
3.3 Mervärdesskatteförordningen . . . . . 275
3.4 Förordningen om återbetalning av vissa indirekta skatter till utländska beskickningar m.m. . . . . 276

## Del II

### FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1 Förslag till mervärdesskattelag

2 Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

3 Förslag till mervärdesskatteförordning

4 Förslag till förordning om återbetalning av vissa indirekta skatter till utländska beskickningar m.m.

## BILAGOR

Bilaga 1 Mervärdesskatten i EG

Bilaga 2 Uttrycket "fast driftställe" i OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet

Bilaga 3 Förteckning över ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Bilaga 4 Förteckning över var bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, återfinns i förslaget till ny mervärdesskattelag, NML

Bilaga 5 Vissa följdändringar i andra författningar

# FÖRKORTNINGAR

| | |
|---|---|
| art. | Artikel |
| BeU | Bevillningsutskottets betänkande |
| BFN R | Bokföringsnämndens rekommendationer |
| BFN U | Bokföringsnämndens uttalanden |
| dir. | Direktiv |
| Ds B | Budgetdepartementets departementsserie |
| Ds Fi | Finansdepartementets departementsserie |
| ECU | European Currency Unit |
| EFTA | European Free Trade Association |
| EG | Europeiska gemenskaperna |
| FiU | Finansutskottets betänkande |
| JB | Jordabalken |
| JuU | Justitieutskottets betänkande |
| KL | Kommunalskattelagen (1928:370) |
| KU | Konstitutionsutskottets betänkande |
| ML | Lagen (1968:430) om mervärdeskatt |
| NML | Den föreslagna nya mervärdesskattelagen |
| OECD | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| prop. | Proposition |
| rskr. | Riksdagsskrivelse |
| RSV Dt | Riksskatteverkets rekommendationer m.m. för taxering |
| RSV Im | Riksskatteverkets rekommendationer m.m. för mervärdesskatt |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |

| | |
|---|---|
| SFS | Svensk författningssamling |
| SIL | Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt |
| SkU | Skatteutskottets betänkande |
| SOU | Statens offentliga utredningar |

# SAMMANFATTNING

I enlighet med sina direktiv har utredningen gjort en teknisk översyn av lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML. Resultatet av översynen redovisas i ett förslag till en ny mervärdesskattelag[1], NML.

Utredningen föreslår endast ett fåtal ändringar av det materiella innehållet i ML.

***Den tekniska översynen***

Den föreslagna NML har en annan uppbyggnad och systematik än ML. Även de olika bestämmelserna i NML är i stor utsträckning utformade på annat sätt än motsvarande bestämmelser i ML. Avsikten med dessa ändringar har varit att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig.

Bestämmelserna i NML är samlade endast i paragrafer och alltså i motsats till ML inte uppdelade på paragrafer och anvisningar. NML är indelad i två avdelningar om sammanlagt 22 kapitel. 1-10 kap. innehåller materiella bestämmelser om skatten och 11-22 kap. innehåller övriga bestämmelser, bl.a om registrering, deklarationer och domstolsförfarandet.

---

[1] Utredningen föreslår att den språkligt korrekta stavningen av "mervärdesskatt" med två "s" skall användas.

Den första paragrafen i NML anger i vilka fall skattskyldighet uppstår. I den följande paragrafen anges vem som skall betala skatten. Beskattningen omfattar all skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster, om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. I sådant fall skall skatten betalas av den som omsätter varan eller tjänsten. Beskattningen omfattar även det fallet att en skattepliktig omsättning inom landet görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utomlands. Den beskattningen gäller dock endast omsättning av vissa tjänster och skatten skall betalas av förvärvaren. Det motsvarar i sak den så sent som 1990 av riksdagen beslutade beskattningen av import av tjänster (60 ML).

Med skattskyldighet förstås enligt förslaget endast skyldigheten att betala skatt till staten. För de fall då skattskyldighetsbegreppet i ML använts endast för att möjliggöra kompensation för mervärdesskatteutgifter, har i förslaget införts bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga (10 kap. NML). Det gäller bl.a. exportföretag.

Skatteplikten och undantagen därifrån gäller enligt ML i allmänhet för de omsatta varorna eller tjänsterna. Enligt förslaget gäller skatteplikten och undantagen i stället själva omsättningen.

En verksamhet är enligt förslaget i princip alltid yrkesmässig när intäkterna därav utgör skattepliktig intäkt av inkomstslaget näringsverksamhet och i några ytterligare fall (4 kap. NML). Detta innebär bl.a. att flera av ML:s inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet föreslås överförda till undantagen från skatteplikt (3 kap. NML).

I NML föreslås varor omfatta alla materiella ting och alltså i motsats till ML omfatta även fastigheter. Väsentliga förenklingar av vad som anses som fastighet ingår i förslaget. Med fastighet förstås enligt förslaget, med något undantag, detsamma som i kommunalskattelagen (1928:370). Begränsningar av beskattningens omfattning, som idag uppnås genom att fastigheter inte

betraktas som varor, uppnås i NML genom att vissa transaktioner som avser fastigheter undantas från skatteplikt.

***Export eller omsättning inom landet***

I utredningsdirektiven framhålls att ML:s tekniska lösningar i flera fall avviker från den ordning som gäller inom EG. Som exempel nämns ML:s bestämmelser om vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet. Utredningen föreslår i denna del följande. De nuvarande bestämmelserna i ML (2 a § och anvisningarna därtill) ersätts med bestämmelser om i vilka fall tillhandahållandet av varor och tjänster skall anses ha skett inom landet och i vilka sådana fall som tillhandahållandet skall anses som skattefri export. De föreslagna bestämmelserna har utformats efter förebild av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

***Vissa andra områden***

Utredningen behandlar bl.a. de nuvarande avdragsförbuden avseende personbilar och motorcyklar (avsnitt 2.6). Med hänsyn till vad som är vanligt i andra länder och vad som föreslagits inom EG föreslår utredningen att dessa avdragsförbud skall behållas. Vissa andra justeringar av avdragsbestämmelserna föreslås dock.

Utredningen behandlar även frågan om skattskyldigheten för omsättning mellan koncernföretag (avsnitt 2.7). Utredningen lägger inte fram något förslag om ändring av den nuvarande beskattningen av sådan omsättning. Utredningen lämnar emellertid en redogörelse för nuvarande ordning och de problemställningar som är förknippade med den samt pekar på möjliga metoder för att ändra den nuvarande beskattningen.

Den föreslagna lagen innebär att även vissa underentreprenörstjänster undantas från skatteplikt, om huvudentreprenörens tjänster är undantagna

från skatteplikt (avsnitt 2.8.1). De tjänster det gäller är sådana som utgör sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning (3 kap. 4-8 §§ NML).

För att minska svårigheterna att tillämpa regeln om skattefrihet för upplåtelse av fastigheter föreslår utredningen en mer precis regel än i ML. För närvarande undantas från skatteplikt överlåtelse eller upplåtelse av olika slag av uppräknade rättigheter till fastigheter och av *annan* rättighet till fastigheter. I NML anges undantaget omfatta de uppräknade rättigheterna och andra *jämförliga* rättigheter till fastigheter (3 kap. 2 § första stycket NML).

# SUMMARY

In accordance with its directives the Committee has made a technical review of the Value Added Tax Act (1968:430), the VAT Act. The result of the review is accounted for in a proposal for a new Value Added Tax Act[2], the New VAT Act.

The Committee proposes only a few changes in the material substance of the VAT Act.

***The technical review***

The proposed New VAT Act has another structure and systematism than the VAT Act. Also the different regulations of the New VAT Act are to a large extent drawn up in another way than the corresponding regulations of the VAT Act. The purpose of these changes has been to create an Act as perspicuous as possible, thereby making it more easily accessible.

The regulations of the New VAT Act are contained only in paragraphs and thus contrary to the VAT Act not divided into paragraphs and directions. The New VAT Act is divided into two parts consisting of all together 22 chapters. Chapters 1 - 10 contain material regulations concerning the VAT

---

[2] The Committee proposes that the correct spelling of the word "mervärdesskatt" (Value Added Tax) with two "s" shall be used.

and chapters 11 - 22 contain the remaining regulations concerning e.g. registration, tax returns and court proceedings.

The first paragraph of the New VAT Act states in which cases a tax liability arises. The following paragraph states who is liable to pay the tax. The taxation covers all taxable transactions within the country concerning goods and services, provided that the transactions are made in a commercial activity performed within the country. If that is the case the tax shall be paid by the person who makes the transactions. The taxation covers also the situation where a taxable transaction within the country is made in a commercial activity performed abroad. In that case the taxation covers only certain goods and services and the tax shall be paid by the purchaser in Sweden. This regulation corresponds in substance to the regulation introduced in the VAT Act by a decision of the Parliament as late as 1990 (60 § the VAT Act).

Tax liability according to the New VAT Act means only the liability to pay tax to the State. For those cases where tax liability has been introduced in the VAT Act only in order to make it possible to compensate persons engaged in certain activities for their costs of VAT, the New VAT Act contains regulations concerning the repayment of VAT to non-taxable persons (chapter 10 the New VAT Act). This applies e.g. to export businesses.

The taxation and the exemptions from this are, according to the VAT Act, in general connected to the supplied goods or services. According to the New VAT Act the taxation and the exemptions are instead connected to the supply itself.

According to the proposal an activity is always considered commercial when the income of that activity is a taxable income from a business activity according to the Income Tax Acts and in a few other cases (chapter 4 of the

New VAT Act). This means inter alia that several of the limitations of what is considered a business activity according to the VAT Act are to be transformed into exemptions from taxability (chapter 3 the New VAT Act).

In the New VAT Act the term goods includes all tangible property, thus in contrast to the VAT Act including also immovable property. Major simplifications of what is considered as immovable property are included in the proposal. The term immovable property as it is used in the proposed Act has, with some exception, the same meaning as it has in the Municipal Income Tax Act (1928:370). Limitations of the scope of the taxation, today achieved by not treating immovable property as goods, are in the New VAT Act achieved by excluding certain transactions concerning immovable property from taxability.

***Exports or transactions within the country***

The directives for the Committee stress that the technical constructions in the VAT Act in many cases diverge from what is contained in the EEC directives. The regulations in the VAT Act concerning what is to be considered as exports respectively transactions within the country are mentioned as an example. On this subject the Committee proposes the following. The present regulations in the VAT Act (paragraph 2 a and the directions to that paragraph) are replaced with regulations stating in which cases the supply of goods and services shall be deemed to be within the country and when those supplies shall be considered as export transactions. The proposed regulations have been drawn up with the EEC Sixth VAT Directive as a model.

***Certain other areas***

The Committee deals inter alia with the present exclusions from the right to deduct VAT on passenger cars and motor-cycles (section 2.6). Conside-

ring what is common in other countries and what is proposed within the EEC the Committee proposes that these exclusions shall be retained. However certain other adjustments of the right to deduct VAT are proposed.

The Committee also deals with the question of tax liability for transactions within a group of companies (section 2.7). The Committee does not put forward any proposal for an amendment of the present taxation of such transactions. However the Committee presents an account of the present order and the problems connected with that order and points out possible methods for an amendment of the existing rules.

The New VAT Act means also that certain services performed by sub-contractors are exempted from taxability, if the services performed by the main contractor are exempted from taxability (section 2.8.1). The services concerned are those comprising hospital and medical care, dental care, social security and education (chapter 3 paragraphs 4-8 the New VAT Act).

In order to lessen the difficulties of applying the rule concerning exemption for the letting of immovable property, the Committee proposes a more precise rule than in the VAT Act. At present the transfer or granting of different kinds of enumerated rights and *other* rights to immovable property is exempted from taxation. In the New VAT Act the exemption includes only those enumerated rights and *comparable* rights (chapter 3 paragraph 2 first sub-paragraph of the New VAT Act).

# 1 INLEDNING

## 1.1 Uppdraget

Vid regeringssammanträde den 18 januari 1990 utfärdades direktiv för en teknisk översyn av mervärdeskatten (dir. 1990:1). Dåvarande chefen för finansdepartementet, statsrådet Feldt, anförde därvid bl.a. följande. Det är påkallat att göra en genomgripande teknisk översyn av lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Översynen bör så långt möjligt innebära att lagstiftningen i systematiskt hänseende harmoniseras med den ordning som råder inom EG. I utredningsarbetet bör beaktas vad som sägs i direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare angående utredningsförslagens inriktning (dir. 1984:5) samt angående beaktande av EG-aspekter (dir. 1988:43).

Som bakgrund till utredningsuppdraget angavs följande.

"Lagen (1968:430) om mervärdeskatt har alltsedan sin tillkomst varit föremål för ett betydande antal ändringar. Exempelvis gjordes en fortlöpande teknisk översyn i mervärdeskatteutredningens (Fi 1971:05) regi fram till dess utredningen år 1987 avlämnade sitt slutbetänkande (SOU 1987:45).

Dessförinnan hade utredningen lämnat tio delbetänkanden. Nästan samtliga delbetänkanden har lett till ändrad lagstiftning. Kommittén (Fi 1987:06) för indirekta skatter (KIS) lämnade sitt betänkande, Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35), i juni 1989. I betänkandet, som utgör en del av förslaget till reformerad direkt och indirekt beskattning 1991, lämnas bl.a. en rad förslag om utvidgad skatteplikt och ändrade redovisningsregler för mervärdeskatten.

Lagstiftningstekniskt kan mervärdeskattelagen sägas vara svåröverskådlig. Lagen har omfattande brister såvitt avser uppbyggnad och systematik. Exempelvis finns många av de grundläggande bestämmelserna om mervärdeskattens tillämpningsområde på spridda ställen i anvisningarna. KIS har i sitt betänkande förklarat att det inte varit möjligt för kommittén att under den tid som stått till förfogande genomföra den genomgripande tekniska översyn som behövs.

Det bör i detta sammanhang också framhållas att mervärdeskattelagens tekniska lösningar i flera fall avviker från den ordning som gäller inom EG. Som exempel kan nämnas mervärdeskattelagens bestämmelser om vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet. KIS förslag innebär främst en anpassning till skattepliktens omfattning inom EG. En teknisk samordning kvarstår.

Flera remissinstanser har i sina yttranden över KIS förslag också framhållit nödvändigheten av en fortsatt teknisk översyn av mervärdeskattelagen."

Regeringen har till utredningen överlämnat ett exemplar av skatteutskottets betänkande 1990/91:18, såvitt rör försäkringsbolagen (mom. 20). Den i betänkandet upptagna frågan behandlas i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.7).

## 1.2 Genomförandet av uppdraget

Utredningen har bedrivit sitt arbete så att den med förtur har behandlat frågan om återbetalning av mervärdeskatt till utländska, icke skattskyldiga, företagare. Det arbetet har resulterat i delbetänkandet Återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare, SOU 1990:67. Betänkandet har legat till grund för lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare.

Det fortsatta arbetet har gällt översynen av bestämmelserna i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML). Utgångspunkten har primärt varit att genomföra en författningsteknisk översyn av ML för att uppnå de i utredningsdirektivet angivna målsättningarna. Med hänsyn till utredningsupp-

dragets utformning och omfattning samt den tid som stått till utredningens förfogande har utredningen endast undantagsvis föreslagit ändringar i materiellt hänseende.

Översynen har resulterat i ett förslag till ny mervärdesskattelag[3], NML. I förhållande till ML föreslås genomgripande ändringar av lagstiftningens uppbyggnad och systematik samt av de olika bestämmelsernas utformning. Detta gäller i synnerhet de materiella bestämmelserna om beskattningen.

Det kan konstateras att utredningens förslag innebär ett väsentligt närmande till den ordning som råder inom EG. Det gäller särskilt utredningens förslag om nya bestämmelser om vad som skall anses som omsättning inom landet och export.

Företrädare för utredningen har i juli 1991 besökt EG-kommissionen i Bryssel och där sammanträffat med tjänstemän vid den enhet inom kommissionen som ansvarar för bl.a. mervärdesskatten. Vid detta sammanträffande och även vid senare kontakter har utredningen fått upplysningar om innehållet i olika direktivtexter samt om de överväganden som ligger till grund för dem. I bilaga 1 redovisas sådana direktivbestämmelser och förslag därom som är av särskilt intresse vid en jämförelse i tekniskt hänseende.

Företrädare för utredningen har i november 1991 sammanträffat med representanter för de danska skattemyndigheterna och därvid informerats om danska bestämmelser om beskattning av vissa tjänster med internationell anknytning och om s.k. gruppregistrering av koncernföretag.

I bilaga 3 finns en förteckning över de ändringar som har gjorts i ML och förarbetena till dessa. I motiven görs hänvisningar endast till proposition

---

[3] Till skillnad från vad som är fallet i lagen (1968:430) om mervärdeskatt använder sig utredningen av den språkligt korrekta stavningen med två "s" i ordet mervärdesskatt, i den mån det inte är fråga om citat eller om hänvisningar till den lagen eller någon annan författning.

och/eller utskottsbetänkande. SFS- och rskr-nummer anges således endast i förteckningen.

I bilaga 4 finns en förteckning över var ML:s bestämmelser återfinns i NML.

# 2 ALLMÄN MOTIVERING

## 2.1 Mervärdesskattens principer

Mervärdesskatten är en allmän konsumtionsskatt. Den är dock en skatt på den yrkesmässiga omsättningen inom landet och importen av varor och tjänster. Skattskyldig vid omsättning är alltså den som omsätter varan eller tjänsten, inte den slutlige konsumenten eller annan förvärvare av varan eller tjänsten. Mervärdesskatten är emellertid utformad med bl.a. det syftet att skatten skall kunna vältras framåt i produktions- och distributionsleden. Den blir i motsvarande mån inte en kostnad för den skattskyldige utan för den slutlige konsumenten.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt. Skatteuttaget delas upp på flera på varandra följande led i produktions- och distributionskedjan. Varje led svarar mot staten för skatten på den värdetillväxt, dvs. det mervärde som tillförts objektet genom bearbetning, hantering eller annan prestation i det egna ledet. Detta mervärde beskattas på följande sätt. Den skattskyldige redovisar skatten på sin omsättning av skattepliktiga varor och tjänster (s.k. utgående mervärdesskatt). Vid redovisningen drar den skattskyldige av den skatt (s.k. ingående mervärdesskatt) som belastat honom då han förvärvat skattepliktiga insatsvaror och -tjänster i verksamheten. Mervärdesskatten är alltså tekniskt sett baserad på producenternas och distributörernas samman-

lagda mervärden och inte på konsumentens faktiska användande av de omsatta produkterna eller tjänsterna.

Den som är skattskyldig i mervärdesskattesystemet kan - teoretiskt sett - sägas fungera som uppbördsman för staten. Vad han uppbär i skatt av sina kunder betalar han in till statskassan. Först drar han emellertid av vad han själv fått betala i skatt till sina leverantörer av varor och tjänster. Vad han betalar in till staten är alltså skillnaden mellan skatten på hans egen omsättning av skattepliktiga varor och tjänster (utgående mervärdesskatt) och skatten på vad han själv betalat för sina skattepliktiga insatsvaror och -tjänster i verksamheten (ingående mervärdesskatt). I ett generellt mervärdesskattesystem blir mervärdesskatten således inte någon verklig kostnad förrän den tas ut vid den sista omsättningen till den slutlige förbrukaren, t.ex. då detaljisten lägger mervärdesskatt på sina försäljningspriser. Nedanstående figur illustrerar mervärdesskattesystemets uppbyggnad.

**Betalningen av mervärdesskatten**

| | **Försäljnings-pris, exkl. skatt (A)** | **Skattepålägg 25 % av A** | **Till staten inlevereras** |
|---|---|---|---|
| **RÅVARULEVERANTÖR** * | 2 000 kr | 500 kr | 500 kr |
| ↑ | | | |
| varan 2 500 kr | | | |
| ↓ | | | |
| **TILLVERKARE** | 4 000 kr | 1 000 kr | 1 000 |
| ↑ | | | -500 |
| varan 5 000 kr | | | =500 kr |
| ↓ | | | |
| **GROSSIST** | 5 000 kr | 1 250 kr | 1 250 |
| ↑ | | | -1 000 |
| varan 6 250 kr | | | =250 kr |
| ↓ | | | |
| **DETALJIST** | 6 500 kr | 1 625 kr | 1 625 |
| ↑ | | | -1 250 |
| varan 8 125 kr | | | =375 kr |
| ↓ | | | |
| **KONSUMENT** | | | |

Konsumenten har debiterats 1 625 kr i mervärdesskatt. Han får således betala detta belopp till detaljisten. Beloppet utgör samtidigt summan av vad som inbetalats till statskassan av produktions- och distributionsleden (500 + 500 + 250 + 375 = 1 625 kr).

Avdragsrätten för ingående skatt gör att mervärdesskatten skiljer sig från flerledsskatter av s.k. kaskadtyp. I ett kaskadskattesystem medför varje omsättning en faktisk skattebelastning. Den totala belastningen blir därför i ett sådant system olika beroende på om ett skatteobjekt passerar flera eller färre beskattningsled. Denna s.k. kumulativa effekt elimineras i mervärdesskattesystemet genom avdragsrätten för ingående skatt. Under förutsättning att avdragsrätten gäller generellt och omfattar ingående skatt på såväl förvärv av omsättnings- och anläggningstillgångar som anskaffningar av omkostnadskaraktär, blir den totala effekten i princip densamma som om hela skatten tagits ut i det sista beskattningsledet.

För att bl.a. undvika kumulativa effekter har i vissa fall medgetts full avdragsrätt för ingående skatt fastän de omsatta varorna eller tjänsterna varit undantagna från skatteplikt och därmed inte föranlett någon utgående skatt. Sådana undantag från skatteplikt brukar kallas kvalificerade undantag. En på detta sätt avdragsberättigad näringsidkare brukar kallas tekniskt skattskyldig.

## 2.2 Lagen om mervärdeskatt - bakgrund och huvuddrag

### 2.2.1 Lagens bakgrund

Lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML, trädde i kraft den 1 januari 1969 (prop. 1968:100, BeU 45, rskr. 294)[4]. Genom den lagen upphävdes förordningen (1959:507) om allmän varuskatt. Denna hade införts den 1 januari 1960. Den första konsumtionsskatten av mera generell karaktär hade införts genom 1940 års allmänna omsättningsskatt. Denna hade avvecklats under åren 1947 och 1948. I Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35), del I, s. 91 ff, finns en redogörelse för de båda nämnda förordningarna.

Mervärdesskatten har alltsedan sin tillkomst setts över löpande. Detta har till övervägande del gjorts i Mervärdeskatteutredningen som tillsattes i oktober 1971. Mervärdeskatteutredningen hade till uppgift att göra en teknisk översyn av lagstiftningen. Utredningen lämnade sammanlagt elva betänkanden. Slutbetänkandet lämnades i augusti 1987. Utredningens förslag ledde i de flesta fallen till lagstiftning. Även i övrigt har ett stort antal ändringar gjorts i ML. Av särskild vikt är de lagändringar som gjordes i samband med reformeringen av såväl den direkta som den indirekta beskattningen och som till större delen trädde i kraft den 1 januari 1991 (prop. 1989/90:50, SkU 1989/90:10, prop. 1989/90:111 och SkU 1989/90: 31). Genom dessa lagändringar utformades mervärdesskatten med en bred bas och en enhetlig skattesats.

---

[4] Intill den 1 januari 1975 var lagen betecknad som förordning om mervärdeskatt.

### 2.2.2 Lagens huvuddrag

Skyldig att betala mervärdesskatt är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster och den som importerar skattepliktiga varor eller vissa sådana tjänster. Skyldigheten att betala skatt vid omsättning gäller sedan den 1 januari 1991 i princip oberoende av omsättningens storlek.

*Vad som är yrkesmässig verksamhet*

Som huvudregel gäller att en verksamhet anses som yrkesmässig när inkomsten av den utgör skattepliktig intäkt av inkomstslaget näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (jfr punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML). Som allmän regel gäller dessutom bl.a. att som yrkesmässig verksamhet räknas även omsättning av varor eller tjänster i former som är jämförliga med näringsverksamhet. I detta och några andra fall skall det dock anses vara fråga om yrkesmässighet endast om omsättningen för beskattningsåret överstiger 30 000 kr Särskilda bestämmelser om yrkesmässighet finns för bl.a. offentlig verksamhet och verksamhet bedriven av ideella föreningar.

*Hur skatten redovisas*

Redovisningen av mervärdesskatt skall ske löpande för bestämda tidsperioder (redovisningsperioder) enligt ett särskilt deklarationsförfarande. Huvudregeln är att redovisningsperioden omfattar två kalendermånader. Deklaration skall lämnas senast den 5 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. Skattemyndigheten kan i vissa fall besluta att redovisningsperioden skall vara en kalendermånad eller ett helt beskattningsår.

Sedan den 1 januari 1991 gäller en förenklad redovisning för mindre företagare. En skattskyldig med en skattepliktig omsättning som inte över-

stiger 200 000 kr för beskattningsåret skall nämligen normalt redovisa mervärdesskatten i anslutning till sin självdeklaration för inkomstskatt. De förfaranderegler som gäller vid inkomstredovisning skall i huvudsak tillämpas även vid sådan mervärdesskatteredovisning.

### *Generell beskattning*

1991 års lagstiftning innebär att skatteplikten har utvidgats till att gälla i princip all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster. Skatteplikten begränsas alltså endast genom uttryckliga undantag. Före den 1 januari 1991 gällde en sådan ordning med generell skatteplikt endast omsättning av varor. Undantagen från skatteplikt har utformats så att det beskattningsbara området väsentligt utvidgats. En annan förändring är att de s.k. reduceringsreglerna, dvs. regler om reducerade beskattningsvärden i vissa fall, har slopats. Det gäller beskattningsvärdena för byggnads- och anläggningsentreprenader samt vissa varor och andra tjänster med anknytning till fastighetsområdet. Det gäller även serverings- och hotelltjänster samt vissa tvättjänster.

### *Undantagen från skatteplikt*

Från skatteplikt undantas i huvudsak

- sjukvård, tandvård och social omsorg,
- utbildning,
- bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförliga tjänster,
- försäkringstjänster,
- vissa särskilt uppräknade varor och tjänster inom kulturverksamheten,
- överlåtelse eller upplåtelse av nyttjanderätter och liknande till fastigheter, utom sådana rättigheter som särskilt anges,
- postverkets befordran av annat än postpaket, gruppkorsband eller varor i samband med viss personbefordran,

- vissa tidningar och tidskrifter samt annonser däri,
- TV-avgiften,
- frimärken och mynt, vissa läkemedel, organ, blod eller modersmjölk från människor, flygbensin och flygfotogen, lotterier, varulager och andra verksamhetstillgångar vid verksamhetsöverlåtelser samt gravöppning och gravskötsel i vissa fall.

***Konkurrens- och konsumtionsneutralitet***

Mervärdesskattens utformning efter 1990, med en bred bas, enhetlig skattesats m.m., får i första hand anses spegla en strävan att utforma en skatt som är neutral ur konkurrens- och konsumtionssynpunkt. Det är därvid att märka att strävan vid skattereformen har varit att denna neutralitetsprincip i ökad utsträckning skall gälla all konsumtionsbeskattning, något som bl.a. tagit sig uttryck i att flera punktskatter är under avveckling.

I prop. 1989/90:111 s. 86 sägs att mervärdesskatten skall uppfylla - förutom kravet på att ge staten intäkter - följande krav: Skatten skall gynna samhällsekonomisk effektivitet, innehålla så få indirekta eller dolda subventioner som möjligt, vara enkel att tillämpa för myndigheter och skattskyldiga, vara fördelningspolitiskt acceptabel och ha en konstruktion som underlättar en anpassning till EG:s bestämmelser på skatteområdet.

I samma proposition uttalas också klart att skatten likformigt bör träffa all konsumtion av varor och tjänster. Neutralitetstanken kommer till uttryck i det faktum att undantagen från skatteplikt är ganska få och omfattar i huvudsak endast områden där samhället ändå står för större delen av finansieringen (sjukvård etc.) eller där det finns särskilda tekniska svårigheter (vissa samlarfrimärken etc.). Ett område som dock klart kan skiljas ut som gynnat är kulturområdet, där emellertid också det omfattande samhälleliga stödet i övrigt påverkat utformningen av undantagen från skatteplikt.

Ett annat uttryck för neutralitetstanken var den enhetliga skattesatsen utan några reducerade beskattningsvärden. Riksdagen har dock nu antagit en proposition om differentiering av skattesatsen på så sätt att mervärdesskatten på i huvudsak livsmedel, hotell- och restaurangtjänster och personbefordran sänks från 25 till 18 % från den 1 januari 1992 (prop. 1991/92:50).

Mervärdesskattens funktion är i första hand att generera betydande skatteintäkter. Efter skattereformen svarar mervärdesskatten för ca 33 % av statens inkomster, medan statlig skatt på inkomst bara svarar för ca 11 %. Målet med skattereformen har i huvudsak varit att få ner skattesatserna för den statliga inkomstskatten, och särskilt då att sänka inkomstskattens marginaleffekter. Mervärdesskatten har i detta sammanhang setts som en intäktskälla med förhållandevis låg distortionseffekt.

## 2.3 Bestämmelsernas systematik och uppbyggnad

Utredningen föreslår att ML ersätts med en ny mervärdesskattelag. Skälet är följande. ML har så omfattande brister vad gäller systematik och uppbyggnad att en genomgripande förändring i dessa hänseenden är påkallad. Förändringarna är av sådan art och omfattning att de inte bör göras inom ramen för den nuvarande lagen.

I det följande görs först en genomgång av huvuddragen i ML:s systematik och uppbyggnad. Därefter görs motsvarande genomgång av den föreslagna lagen (NML) i dessa hänseenden. Avslutningsvis lämnas ett exempel på hur man i NML finner svar på olika frågor.

### 2.3.1 ML:s systematik och uppbyggnad

*Huvuddrag*

I utredningens direktiv framhålls att ML från lagstiftningsteknisk synpunkt kan sägas vara svåröverskådlig. Lagen har enligt direktiven omfattande brister i uppbyggnad och systematik.

ML består av dels lagparagrafer, dels anvisningar därtill. Överskådligheten försvåras av att anvisningarna innehåller inte endast preciseringar av resp. lagparagraf utan också fristående materiella regler. I allmänhet är anvisningarna av sistnämnda slag. Överskådligheten försvåras ytterligare av att även många av de grundläggande bestämmelserna om skattens tilllämpningsområde finns på spridda ställen i anvisningarna. Någon kapitelindelning förekommer inte. Däremot finns rubriker införda i lagen.

Den bristande systematiken beror i huvudsak på att lagstiftningen bygger på den äldre varuskatten och att någon systematisk omarbetning av ML inte gjorts. ML har sedan sin tillkomst 1968 ändrats ett stort antal gånger (jfr bilaga 3), och nya regler har i många fall placerats in på svårfunna ställen.

I lagrådets ytttrande över förslaget till 1991 års reformering av mervärdesskatten uttalas bl.a. att ML "genomsyras av en begreppsjuridik som är främmande för svensk lagstiftning" (prop. 1989/90:111 s. 295). Lagrådet framhåller att den översyn som då påbörjats av utredningen "måste utmynna i en helt annan uppläggning av lagen, där regleringen inte sker genom utvidgningar eller inskränkningar av centrala begrepp utan genom en direkt bestämning av vad som är skattepliktigt och vem som har att redovisa skatt".

Det centrala begreppet i ML är skattskyldighet. Skattskyldigheten kan sägas vila på fyra fundament, nämligen yrkesmässighet, omsättning, vara/tjänst

samt skatteplikt. Det nu sagda kommer till uttryck på följande sätt. Den som enligt ML är skyldig att betala mervärdesskatt betecknas i lagen som skattskyldig. Skattskyldig i denna mening är den som inom landet i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster (jfr 2 § första stycket 1 ML).

Ett vanligt förekommande förhållande i ML är att beskattningens räckvidd regleras genom att de olika begreppens innebörd utvidgas eller inskränks för olika omsättningssituationer. Med samma teknik åstadkoms att även sådana som inte är skyldiga att betala mervärdesskatt får kompensation för sina mervärdesskatteutgifter.

*Skattskyldig eller inte*

Den som omsätter skattefria varor eller tjänster, dvs. varor eller tjänster som är undantagna från skatteplikt, betecknas i vissa fall som skattskyldig fastän han alltså inte är skyldig att redovisa någon utgående mervärdesskatt till staten. Det gäller dem som omsätter allmänna nyhetstidningar, läkemedel i vissa fall, flygbensin och flygfotogen samt tjänster i form av framställning m.m av vissa särskilt angivna slag av publikationer (jfr 2 § första stycket 2 ML). Genom att betecknas som skattskyldiga får de kompensation för sina mervärdesskatteutgifter. Det är en följd av att de i egenskap av skattskyldiga får "avdragsrätt" för dessa utgifter (den ingående mervärdesskatten).

På motsvarande sätt åstadkoms att exportföretagen får kompensation för sin ingående skatt. Med export förstås att en vara eller tjänst omsätts utomlands. Som angetts i det föregående gäller skyldigheten att redovisa skatt till staten endast för den som omsätter sina varor eller tjänster inom landet. Genom en särskild bestämmelse i ML betecknas likväl som skattskyldig den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster genom export. Bestämmelsen omfattar även omsättning av sådana skattefria varor och tjänster som nämnts i det föregående stycket.

### *Yrkesmässig verksamhet eller inte*

I ML föreskrivs att en verksamhet skall anses som yrkesmässig när inkomsten därav utgör skattepliktig intäkt av inkomstslaget näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt; jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML). I inkomstskattelagarna definieras näringsverksamhet just som "yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet". I nämnda anvisningar finns emellertid längre fram särskilda bestämmelser om att försäljning av inventarier och vissa andra varor inte skall anses som yrkesmässig om verksamheten inte i övrigt medför skattskyldighet. Detta innebär att den del av en försäljningsverksamhet som inte medför skattskyldighet kan vara yrkesmässig (exempelvis försäljning av skattefria varor), men att försäljningen av inventarier likväl inte skall anses som yrkesmässig.

### *Vad som är vara*

Ett annat exempel är varubegreppet. Med uttrycket vara förstås i ML i första hand materiellt ting, dock inte fastigheter. Genom denna inskränkning av varubegreppet faller omsättning av fastigheter utanför beskattningens räckvidd. Därtill kommer att i ML både utvidgas och inskränks fastighetsbegreppets omfattning i förhållande till jordabalkens fastighetsbegrepp. I motsvarande mån uppnås en utvidgning resp. en inskränkning av nämnda skattefrihet för omsättning av fastigheter.

### *Vad skatteplikten avser*

Bestämmelserna i ML har i samband med 1991 års reformering av mervärdesskatten utformats så att skatteplikten omfattar alla varor och tjänster som inte särskilt undantagits (7 § första stycket ML). Enligt ordalydelsen tar bestämmelsen sikte på slaget av varor eller tjänster. Undantagen från

skatteplikt är emellertid i många fall utformade så att de gäller vid viss omsättning och inte generellt för all omsättning av en viss vara eller tjänst.

### 2.3.2 Den föreslagna lagens systematik och uppbyggnad

I systematiskt hänseende bör framhållas följande om den föreslagna lagen. Den är uppdelad i kapitel. Till skillnad från ML innehåller den endast paragrafer och alltså inte några anvisningar. För att göra författningstexten än mer överskådlig har i många fall också tagits in underrubriker till de olika kapitlen.

Den föreslagna lagen innehåller 22 kapitel. Den är indelad i två avdelningar. Avdelning 1 omfattar 1-10 kap. Dessa innehåller lagens materiella bestämmelser om skatten, däribland bestämmelserna i 10 kap. om återbetalning av skatt till icke skattskyldiga exportföretag m.fl. Avdelning 2 omfattar 11-22 kap. I 11 kap. regleras faktureringsskyldigheten o.d. för dem som omsätter varor eller tjänster. I 12 och 13 kap. finns bestämmelser om deklaration och registrering. I 14-18 kap. regleras beskattningsförfarandet. I 19 kap. finns bestämmelser om förfarandet vid återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga personer. I 20 kap. finns överklagandebestämmelser och i 21 kap. bestämmelser om förhandsbesked. I 22 kap. har tagits in sådana bestämmelser som i systematiskt hänseende inte passar in i något av de föregående kapitlen.

I allmänhet är paragraferna utformade så att varje paragraf reglerar mer begränsade förhållanden än paragraferna i ML. Det medför att paragraferna är kortare men fler än i ML. En bidragande orsak till det större antalet paragrafer är givetvis också att lagförslaget inte innehåller några anvisningar. Som nämnts om ML:s systematik och uppbyggnad utgörs anvisningarna till paragraferna i ML i allmänhet av självständiga regleringar i stället för preciseringar av resp. paragraf.

I vilka fall skattskyldighet uppstår slås fast i den föreslagna lagens inledande paragraf. Vem som skall betala skatten anges i den följande paragrafen. Bestämmelserna är utformade så att beskattningen omfattar all skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster, om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet här i landet. I sådant fall skall skatten betalas av den som omsätter varan eller tjänsten. Beskattningen omfattar även det fallet att en skattepliktig omsättning inom landet görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utomlands. Den beskattningen gäller dock endast omsättning av vissa tjänster och skatten skall betalas av förvärvaren. Det motsvarar den så sent som 1990 av riksdagen beslutade beskattningen av import av tjänster (60 § ML).

Med skattskyldighet förstås enligt förslaget endast skyldigheten att betala skatt till staten. För de fall då skattskyldighetsbegreppet i ML använts endast för att möjliggöra kompensation för mervärdesskatteutgifter, har i förslaget införts bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga (10 kap. NML).

En verksamhet är enligt förslaget i princip alltid yrkesmässig när intäkterna av den är skattepliktig intäkt av inkomstslaget näringsverksamhet och i några ytterligare fall (4 kap. NML). Detta leder bl.a. till att flera av ML:s inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet föreslås överförda till undantagen från skatteplikt.

Varubegreppet föreslås förenklat på så sätt att det skall omfatta alla materiella ting, till skillnad från ML alltså även fastigheter. Vidare föreslås väsentliga förenklingar av fastighetsbegreppet. Med fastighet förstås enligt förslaget, med något undantag, detsamma som i kommunalskattelagen (1928:370). Det innebär ett väsentligt närmande till jordabalkens fastighetsbegrepp. Begränsningar av beskattningens räckvidd föreslås i stället införda som undantag från skatteplikten. Dessa ändringar behandlas i avsnitt 2.4.

I överensstämmelse med vad som gäller enligt ML föreslås skatteplikten vara generell för varor och tjänster. Till skillnad från ML anges dock uttryckligen att skatteplikten och undantagen därifrån gäller omsättningen av varor och tjänster, inte varorna och tjänsterna som sådana (3 kap. NML).

### 2.3.3 Ett exempel på tillämpningen av den föreslagna lagen

Följande enkla exempel visar hur man i NML tar sig fram till svar på olika frågor.

Förutsättningar: Två fysiska personer, A och B, bildar ett handelsbolag och startar tillsammans en bilreparationsverkstad. Verksamheten utgör näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I verksamheten kommer de att reparera bilar och sälja reservdelar, tillbehör, bensin m.m.

I 1 kap. 1 § NML finner A och B i punkt 1 den grundläggande bestämmelsen att mervärdesskatt skall betalas till staten vid skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster, om de omsätts i en yrkesmässig verksamhet här i landet. Övriga punkter i paragrafen saknar intresse för A och B. Av 1 kap. 2 § 1 framgår att det är den som omsätter en vara eller tjänst som är skyldig att betala skatten.

Det återstår nu att finna ut vad som menas med de uttryck som används i 1 kap. 1 § 1, nämligen

- omsättning,
- skattepliktig omsättning,
- inom landet,
- varor,
- tjänster,
- yrkesmässig verksamhet.

Naturligen framstår reservdelar, tillbehör, bensin m.m. som varor och reparationer av bilar som tjänster. Detta bekräftas i den definition av uttrycken varor och tjänster som finns i 1 kap. 6 §. I 1 kap. 3 § finns upplysningar om i vilket kapitel i NML olika uttryck får sin innebörd.

*Omsättning* behandlas i 2 kap. Där anges i 1 § att omsättning av en vara är att den överlåts mot vederlag och att omsättning av en tjänst är bl.a. att den utförs åt någon mot vederlag. A och B kan konstatera att de i verksamheten kommer att sälja varor och utföra tjänster mot betalning. De kommer alltså att omsätta varor och tjänster.

Vad som är *skattepliktig omsättning* anges i 3 kap. Av 1 § framgår att all omsättning är skattepliktig om inget annat anges i detta kapitel. I kapitlet finns inget undantag från skatteplikt för någonting som A och B normalt kommer att utföra i sin verksamhet.

A och B kommer att omsätta sina varor genom att kunderna kommer till deras verkstadslokal, köper varorna och tar dem med sig. Varorna kommer därför att omsättas *inom landet* enligt 5 kap. 3 § NML. Tjänsterna kommer att utföras i verkstadslokalen. Även de kommer att utföras inom landet enligt såväl 5 kap. 6 § 4 som 5 kap. 8 § NML. Av 5 kap. 9-13 §§ NML framgår dock att omsättningen i vissa fall skall anses som export och därmed skall jämställas med sådan omsättning som görs utom landet.

Slutligen återstår att avgöra om deras verksamhet är *yrkesmässig*. Detta regleras i 4 kap., till vilken det finns en hänvisning i 1 kap. 3 §. I 4 kap. 2 § föreskrivs att en verksamhet är yrkesmässig här i landet om intäkterna av den utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet enligt kommmunalskattelagen eller lagen om statlig inkomstskatt. Enligt de givna förutsättningarna är därför den verksamhet A och B bedriver yrkesmässig.

Eftersom inte handelsbolaget utan delägarna är skattskyldiga till inkomstskatt för handelsbolagets verksamhet kan det finnas anledning att undersöka vad som gäller enligt NML. I 1 kap. 3 § finns angivet att 6 kap. innehåller särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig och i 6 kap., som handlar om skattskyldighet för handelsbolag m.fl., anges att det är handelsbolaget som är skattskyldigt enligt NML. A och B har nu konstaterat att deras handelsbolag är skyldigt att betala mervärdesskatt för sin skattepliktiga omsättning av varor och tjänster.

En fortsatt granskning av 1 kap. 3 § visar att det finns bestämmelser i 7 kap. om hur skatten skall beräknas (skattesatsen anges i 1 § och beskattningsunderlaget i 2 §) och om rätt till avdrag för ingående skatt i 8 kap. där de grundläggande bestämmelserna finns i 2 § 1 och 3 §. Dessa båda bestämmelser innebär att handelsbolaget får göra avdrag för den mervärdesskatt som dess leverantörer av reservdelar, tillbehör, bensin m.m. är skyldiga att betala till staten. Vidare kan A och B ha anledning att ta del av de särskilda bestämmelser om begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av personbilar eller motorcyklar i 8 kap. 15 och 16 §§. Ytterligare en väsentlig bestämmelse återfinns i 1 kap. 5 §, där det anges när skattskyldigheten inträder.

Övriga kapitel som A och B har anledning att ta del av är 11 kap. (faktureringsskyldighet), 12 kap. (deklarationsskyldighet), 13 kap. (registreringsskyldighet och deklarationsförfarandet) samt 15 kap. (inbetalning av skatt).

## 2.4 Särskilt om fastighetsbegreppet

### 2.4.1 Vårt förslag

Utredningen föreslår följande:

- Fastigheter skall anses som varor i mervärdesskattesammanhang.
- Det beskattningsbara området begränsas i stället genom att omsättning av fastigheter undantas från skatteplikten.
- Byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § jordabalken skall anses som fastighet endast om de tillhör fastighetens ägare eller, då det är fråga om en byggnad på annans mark, byggnadens ägare.
- De särskilda reglerna i ML om s.k. verksamhetstillbehör slopas och sådan egendom skall således anses som fastighet i samma mån som andra slag av byggnadstillbehör.

### 2.4.2 Principerna för fastighetsbegreppets nuvarande utformning

Begreppet fastighet används på många områden inom lagstiftningen. Om inte särskilda regler införs, gäller de definitioner som finns i jordabalken (JB). Detta är fallet även för skatterätten. I samband med tillkomsten av det nuvarande skatterättsliga fastighetsbegreppet i kommunalskattelagen (1928:370) och viss annan skattelagstiftning uttalade departementschefen bl.a., att det manifesterade behovet av differentierade rättsregler för olika funktioner inom skatterätten ledde till att man borde överge tanken på att skapa ett särskilt skatterättsligt fastighetsbegrepp. Ett sådant kunde, enligt departementschefen, ju ändå knappast göras enhetligt. Den enklaste och från terminologisk synpunkt redigaste lagstiftningsmetoden syntes honom därför vara att helt begagna sig av de civilrättsliga definitionerna och med utgångspunkt häri meddela de särskilda föreskrifter som behövs i de olika sammanhangen (prop. 1973:162 s. 295).

Fastighetsbegreppet i ML fick sin nuvarande utformning genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1975 (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande II Fastighetsbegreppet m.m., Ds Fi 1974:8, s. 53 ff, prop. 1974:169 s. 16 ff, 29 f och 36 f och SkU 62 s. 10 och 15). Även i ML är utgångspunkten det civilrättsliga fastighetsbegreppet. I 7 § ML finns de utvidgningar och inskränkningar av fastighetsbegreppet som har ansetts motiverade på mervärdesskatteområdet (jfr närmare härom avsnitt 2.4.4). Det bör uppmärksammas att fastigheter inte anses som varor enligt ML.

### 2.4.3 Behovet av en översyn av reglerna

Fastighetsbegreppet hade avgörande betydelse för tillämpningen av bestämmelserna både i dåvarande 10 § ML om skatteplikt för tjänster som avser fastigheter och i 14 § ML om reducerade beskattningsvärden för sådana tjänster.

Genom de lagändringar som trätt i kraft den 1 januari 1991 har dessa bestämmelser i ML upphävts. En bestämmelse om generell skatteplikt för tjänster har införts (7 § första stycket ML). Upphävandet av de s.k. reduceringsreglerna har medfört att beskattningsvärdet för här aktuella tjänster beräknas på samma sätt som för alla andra tjänster.

Ändringarna i ML överensstämmer med det förslag som kommittén för indirekta skatter lade fram i sitt betänkande Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35). Kommittén föreslog dock i betänkandet att 7 § andra stycket fjärde och femte meningarna och första stycket av anvisningarna skulle upphävas. Som skäl angavs att ett upphävande av reduceringsreglerna skulle medföra att nyss nämnda regler inte fyllde någon funktion (SOU 1989:35, del II, s. 101 f). Kommitténs förslag till ändringar av fastighetsbegreppet behandlades emellertid inte i den proposition i vilken kommitténs övriga förslag behandlades (prop. 1989/90:111). Lagrådet hade anfört att reglerna i 7 § om fastighetsbegreppet framstod som onödigt omfångsrika

och otympliga samt att även reglernas sakliga innehåll behövde övervägas ytterligare (prop. 1989/90:111 s. 304).

I sitt yttrande uttalade lagrådet bl.a. följande i anslutning till 7 § ML (propositionen s. 303 f).

"I paragrafens andra stycke definieras vara enligt huvudregeln som materiellt ting som inte är fastighet. Samma definition av vara föreslås i 7 § andra stycket i remissen. I fjärde stycket föreslås att tjänst skall definieras som annat än vara eller fastighet.

Vad som utgör fastighet har således avgörande betydelse för klassificeringen av det skattepliktiga området vid mervärdebeskattningen. Definitionen av fastighetsbegreppet anges i 7 § andra stycket ML. Den har flyttats över med i sak oförändrat innehåll till motsvarande bestämmelse i remissförslaget. Den bygger på det civilrättsliga fastighetsbegreppet. Med utgångspunkt från den civilrättsliga definitionen meddelas för olika funktioner inom skatterätten de särskilda föreskrifter som behövs i de olika sammanhangen (jfr prop. 1973:162 s. 295).

Det allmänna skatterättsliga fastighetsbegreppet, som t.ex. tillämpas vid fastighetsbeskattning, reavinstbeskattning och fastighetstaxering, omfattar förutom vad som inom civilrätten avses med fastighet också byggnad som är lös egendom (1 kap. 4 § kommunalskattelagen (1928:370), 3 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, 1 § lagen (1984:1052) om fastighetsskatt och 1 § lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt). Byggnadstillbehör till sådan byggnad omfattas också av fastighetsbegreppet, om de tillhör byggnadens ägare. Detsamma gäller främst vid inkomsttaxeringen i fråga om motsvarande industritillbehör.

I stort sett omfattar fastighetsbegreppet vid mervärdebeskattningen, sedan detta omarbetats 1974, samma egendom som allmänt gäller för fastighetsbegreppet inom skatterätten i övrigt (se prop. 1974:169 s. 29-30, 36-37). Några särskilda regler finns emellertid. Förutom byggnad på annans mark räknas enligt ML också ledning, stängsel och liknande anläggning på annans mark som fastighet. Till fastighet hänförs däremot inte industritillbehör enligt 2 kap. 3 § jordabalken eller s.k. verksamhetstillbehör. Med verksamhetstillbehör avses vid mervärdebeskattningen annan maskin, utrustning e.dyl. än industritillbehör, om den anskaffats för direkt nyttjande i särskild verksamhet på en fastighet. I 7 § tilläggs vidare särskilt att viss utrustning för vatten, avlopp, värme o.dyl. skall utgöra fastighet, om den enligt 2 kap. 2 § jordabalken tillhör byggnad.

Det sistnämnda tillägget om utrustning för värme m.m. som utgör byggnadstillbehör synes onödigt, då det av civilrättens regler klart framgår att sådan utrustning utgör fastighet.

Enligt kommittéförslaget skulle de s.k. verksamhetstillbehören inte undantas från fastighetsbegreppet. Det framgår inte av vilket skäl remissförslaget avviker från Kommitténs förslag på denna punkt. Bl.a. med hänsyn till de avsevärda omläggningar av de materiella skattereglerna som föreslås i lagrådsremissen har lagrådet inte underlag för att bedöma konsekvenserna för beskattningen av klassificeringen av verksamhetstillbehören eller av utformningen i övrigt av fastighetsbegreppet."

### 2.4.4 Närmare om fastighetsbegreppets nuvarande utformning

I det följande lämnas en redogörelse för de särskilda bestämmelserna i 7 § ML och anvisningarna därtill samt för motsvarande bestämmelser i kommunalskattelagen (1928:370), KL (4 §). Det bör dock uppmärksammas att det i KL finns särskilda bestämmelser för vissa beskattningssituationer. Efter avsnittet med överväganden (avsnitt 2.4.5) finns en tabell med översikt över fastighetsbegreppet i jordabalken (JB), ML, KL och utredningens förslag.

Fastighetsbegreppet utgår i både ML och KL från det civilrättsliga begreppet (dvs. 2 kap. JB). Såväl ML som KL innehåller emellertid vissa utvidgningar av vad som skall anses som fastighet jämfört med den civilrättsliga lagstiftningen.

I ML anses som fastighet byggnader, ledningar, stängsel eller liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord, även om en sådan byggnad etc. tillhör någon annan än ägaren till jorden. För sådan byggnad, s.k. byggnad på ofri grund, gäller att även byggnadstillbehören (dvs. fast inredning och annat enligt 2 kap. 2 § JB) utgör fastighet enligt ML, om de inte såsom s.k. verksamhetstillbehör enligt ML är lös egendom. I KL finns motsvarande regler för byggnader och alla slag av byggnadstillbehör. Byggnadstillbehören förutsätts i KL, men inte i ML, tillhöra byggnadens ägare.

ML innehåller dessutom vissa inskränkningar av fastighetsbegreppet. Som fastighet skall inte anses sådan egendom som avses i 2 kap. 3 § JB (s.k. industritillbehör). Någon motsvarande inskränkning finns inte i KL. För industritillbehör i byggnader på ofri grund gäller enligt KL motsvarande regler som för byggnadstillbehören.

För vissa byggnadstillbehör finns det i ML ytterligare en inskränkning av fastighetsbegreppet. Från fastighetsbegreppet utesluts nämligen inte bara industritillbehören utan även andra maskiner, utrustningar eller särskild inredning i andra byggnader än bostadsbyggnader eller delar av sådana, om en sådan maskin etc. är anskaffad för direkt användning i en särskild verksamhet på fastigheten (" ---, 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"). Här behandlat slag av egendom brukar betecknas som verksamhetstillbehör.

ML:s begränsning av fastighetsbegreppet gäller dock inte sådan utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande som en byggnad för bostadsändamål normalt förses med och som enligt 2 kap. 2 § JB hör till byggnaden. Denna utrustning är således att anse som fastighet, oavsett om den finns i ett bostadshus eller i exempelvis ett hotell. I KL finns inte någon bestämmelse om verksamhetstillbehör. På sådan egendom är alltså JB:s regler direkt tillämpliga vid inkomsttaxeringen.

ML innehåller dessutom alltsedan sin tillkomst en särskild regel om att växande skog, odling och annan växtlighet skall anses som vara (och således inte som fastighet) vid omsättning utan samband med avyttring av marken.

### 2.4.5 Övervägande om fastighetsbegreppet

Utredningen konstaterar att en översyn av fastighetsbegreppet i ML är påkallad bl.a. med hänsyn till 1991 års ändringar i ML. Emellertid bör beak-

tas att den nuvarande utgångspunkten för begreppets utformning är att en fastighet inte skall anses som en vara. Den konstruktionen av varubegreppet skiljer sig från EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr SOU 1989:35, del I, s. 115 f och Skattenytt 1989 s. 360 f). Enligt detta direktiv omfattar varubegreppet all materiell egendom, således även fastigheter (jfr artikel 5 punkt 1). Behövliga regleringar av beskattningens räckvidd görs i stället i princip genom undantagen från skatteplikt.

### *Fastigheter skall anses som varor*

Utredningen anser att varubegreppet i Sverige bör ha samma konstruktion som inom EG. Konstruktionen har även det värdet att begränsningarna av beskattningens räckvidd därmed kan koncentreras till ett ställe i lagen, nämligen bestämmelserna om undantag från skatteplikt. Mot bakgrund av det anförda bör definitionen av vara således ändras så att den innefattar även fastigheter.

### *Omsättning av fastigheter undantas från skatteplikt*

Den nuvarande ordningen bygger på att överlåtelse av fastigheter inte skall medföra skattskyldighet för säljaren. Detta uppnås genom den nuvarande inskränkningen av varubegreppet. På grund av den här föreslagna ändringen bör sådana överlåtelser i stället undantas från skatteplikt. Det beskattningsbara området blir då oförändrat, trots ändringen av varubegreppets omfattning.

Det finns bestämmelser om uttagsbeskattning i såväl ML som förslaget dels för det fall då en skattskyldig tar i anspråk en vara eller överlåter den utan vederlag eller mot vederlag som understiger marknadsvärdet, dels i vissa fall då en skattskyldig för över en vara från en verksamhet eller verksamhetsgren till en annan (punkt 2 första stycket a och b av anvisningarna till 2 § ML resp. den föreslagna 2 kap. 2 §). Genom att fastigheter enligt ML

inte utgör varor omfattar emellertid ML:s uttagsbestämmelser överhuvudtaget inte sådana ianspråktaganden eller överföringar av fastigheter. I konsekvens med vad som föreslås gälla för överlåtelse av fastigheter bör inte heller uttagsbestämmelserna i förslaget bli tillämpliga i sådana fall. Det uppnås generellt genom att undantaget från skatteplikt anges gälla omsättning av fastigheter, dvs. såväl överlåtelse som uttag av nämnda slag. Detta behandlas närmare i specialmotiveringarna till 2 kap. 2-6 §§ och 3 kap. 2 § NML.

*Ingen avdragsrätt för s.k. fiktiv skatt*

Genom att fastigheter inte är att anse som varor enligt ML får en skattskyldig köpare inte avdragsrätt enligt 17 § åttonde stycket ML för s.k. fiktiv skatt vid köp av fastighet. Eftersom avdragsrätt för fiktiv skatt enligt förslaget förutsätter en skattepliktig omsättning, medför ett undantag från skatteplikten att någon avdragsrätt för fiktiv skatt inte heller finns enligt det här lämnade förslaget (jfr specialmotiveringen till 8 kap. 2 § 2 NML).

***Fastighetsbegreppet knyts närmare till kommunalskattelagen (1928:370) och jordabalken***

Fastighetsbegreppets räckvidd kommer att ha betydelse för främst omfattningen av undantagen från skatteplikt. Det gäller dels det här föreslagna undantaget för överlåtelse av äganderätt till fastighet, dels de nuvarande undantagen för överlåtelse och upplåtelse av olika andra rättigheter till fastighet (jfr 8 § 6 och punkt 8 av anvisningarna samt 2 § tredje stycket ML och därmed sammanhängande bestämmelser).

Vid utformningen av fastighetsbegreppet bör naturligtvis utgångspunkten fortfarande vara den civilrättsliga regleringen. Behovet av särskilda regler för mervärdesskatten får tillgodoses i huvudsak genom ändringar i skattepliktens räckvidd.

Fastighetsbegreppet, och därmed undantagen från skatteplikt, bör i enlighet med nuvarande ordning i såväl ML som kommunalskattelagen omfatta även byggnader på annans mark. Detta överensstämmer med de syften som uppbär undantagen från skatteplikt enligt 8 § 6) ML och anvisningarna därtill.

För byggnadstillbehör enligt 2 kap. 2 § jordabalken (JB) föreslås följande ändringar i förhållande till vad som nu gäller. Byggnadstillbehören skall anses som fastighet endast när de tillhör byggnadens ägare, oavsett om denne också äger fastigheten. När fastigheten, byggnaden och byggnadstillbehören har samme ägare överensstämmer en sådan ordning med den civilrättsliga regleringen såvitt avser byggnadstillbehör som antingen tillförts fastigheten av fastighetsägaren själv eller tillförts av annan men sedan kommit i samma ägares hand som fastigheten (jfr 2 kap. 4 § JB). I förhållande till den civilrättsliga regleringen innebär förslaget dock en viss inskränkning av fastighetsbegreppet. Enligt JB behåller nämligen ett byggnadstillbehör i sakrättsligt hänseende sin karaktär av fastighet, även om fastighetsägaren överlåtit tillbehöret till annan (jfr 2 kap. 7 § JB). Förslaget innebär att det obligationsrättsliga förhållandet i stället blir avgörande i mervärdesskattesammanhang, dvs. byggnadstillbehöret anses inte som en del av fastighet då det inte längre tillhör den som äger byggnaden.

Enligt nuvarande ordning anses byggnadstillbehör som fastighet, även om de ägs av annan än ägaren till byggnaden. Uthyraren av tillbehören kan välja om han vill bli skattskyldig enligt 2 § tredje stycket ML (s.k. frivilligt inträde). Den föreslagna ordningen medför att uthyraren alltid blir skattskyldig vid yrkesmässig uthyrning av sådana tillbehör. Någon skillnad mellan leasing- och överlåtelseavtal kommer således inte längre att finnas i dessa situationer.

I 2 kap. 3 § JB anges att s.k. industritillbehör hör till fastighet, om inte fastighetsägaren avgett en förklaring att så inte är fallet och förklaringen är inskriven i fastighetsboken. Bestämmelsen gäller endast fastigheter som är

helt eller delvis inrättade för industriell verksamhet. Den avser maskiner och annan utrustning som tillförts en sådan fastighet för att användas i verksamheten huvudsakligen på denna. Fordon, kontorsutrustning och handverktyg hör inte i något fall till fastigheten. Den nuvarande regleringen i ML innebär att industritillbehör inte anses som fastighet. De omfattas således inte av undantagen från skatteplikt och överlåtelser beskattas som överlåtelser av skattepliktig vara. Det saknas skäl att i mervärdesskattesammanhang föra in industritillbehören under fastighetsbegreppet.

Den nuvarande regleringen av verksamhetstillbehör i ML (7 § andra stycket fjärde och femte meningarna) saknar motsvarighet i JB och komplicerar fastighetsbegreppet i hög grad. Regleringen torde kunna undvaras i vart fall när det gäller bestämningen av fastighetsbegreppet. De här föreslagna allmänna reglerna om byggnadstillbehör bör vara tillräckliga i det avseendet.

***Skattepliktens räckvidd***

Det föreslagna undantaget från skatteplikt för omsättning av fastigheter medför den skillnaden att en fastighetsägares överlåtelse av äganderätten till verksamhetstillbehör inte blir skattepliktig. Om en beskattning skulle anses påkallad, kan den uppnås genom en särskild bestämmelse som begränsar skattefriheten för överlåtelse av fastighet. Utredningen har dock inte funnit att en sådan inskränkning är befogad.

För att behålla den nuvarande beskattningen av växande skog, odling och annan växtlighet bör en motsvarighet till nuvarande 7 § tredje stycket ML införas i samband med regleringen av skatteplikten.

Nedan lämnas en uppställning över utredningens förslag i jämförelse med JB, KL och ML.

## Fastighetsbegreppet - översikt

| Egendomsslag | | JB | KL | ML | Förslag |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | Marken | Fastighet | = JB | = JB | = JB |
| 2 | Byggnader, ledningar, stängsel o.d.<br>- på egen mark<br>- på annans mark (se anm. 1) | Fastighet<br>Ej fastighet | = JB<br>Byggnader: fastighet<br>Övrigt: ej fastighet | = JB<br>Fastighet | = JB<br>Fastighet |
| 3 | Byggnadstillbehör utom verksamhetstillbehör, i byggnad<br>- på egen mark<br>- på annans mark | Fastighet, om samma ägare<br>Ej fastighet | = JB<br>Fastighet, om ägt av byggnadens ägare | Fastighet<br>Fastighet | = JB<br>= KL |
| 4 | Byggnadstillbehör som är verksamhetstillbehör, i byggnad<br>- på egen mark<br>- på annans mark | Fastighet, om samma ägare<br>Ej fastighet | = JB<br>Fastighet, om ägt av byggnadens ägare | Ej fastighet (se anm. 2)<br>Ej fastighet (se anm. 2) | = JB<br>= KL |
| 5 | Industritillbehör | Fastighet i vissa fall (2:3 JB) | Samma som byggnadstillbehör | Ej fastighet | Ej fastighet |
| 6 | Växtlighet<br>Naturlig gödsel | = byggnader<br>= byggnader | = JB<br>= JB | Ej fastighet om överlåtet separat<br>= JB | = JB<br>= JB |

*Anmärkningar* till tabellen finns på nästa sida.

*Anm*: 1. En s.k. servitutsbyggnad eller -anläggning o.d. (2 kap. 1 § andra stycket JB) är fastighet enligt JB, KL och ML, om den ägs av den härskande fastighetens ägare. Förslaget innebär detsamma.

*Anm*: 2. Sådan utrustning för vatten, avlopp, sanitet, värme, elektricitet eller liknande varmed en byggnad för bostadsändamål normalt förses anses enligt ML dock som fastighet, om utrustningen är att anse som byggnadstillbehör enligt JB (jfr avsnitt 2.4.4).

*Anm*: 3. Särskilda regler gäller enligt JB för egendom som omfattas av företagshypotek (2 kap. 4 § andra stycket JB).

## 2.5 Särskilt om vad som skall anses som omsättning inom landet och export

### 2.5.1 Vårt förslag

Utredningen föreslår:

- De nuvarande exportbestämmelserna i 2 a § ML och anvisningarna därtill utgår.
- De ersätts med bestämmelser om i vilka fall varor och tjänster skall anses vara omsatta inom landet och i sådant fall skall anses som skattefri export.
- Bestämmelserna utformas efter förebild av vad som gäller enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

### 2.5.2 Nuvarande ordning

Av 1 § ML med anvisningar framgår att mervärdesskatt inte skall betalas vid export. I 2 a § ML finns bestämmelser om vad som är export. Vid export skall den svenska företagaren alltså inte debitera kunden någon mervärdesskatt. Likväl betecknas han enligt 2 § andra stycket första meningen ML som skattskyldig om exporten består av att han i sin yrkesmässiga verksamhet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster eller vissa

särskilt angivna skattefria varor eller tjänster. Därigenom uppnås att han får avdragsrätt för sin ingående skatt (jfr avsnitt 2.3).

### *Vad som enligt ML är omsättning utom landet och export*

Enligt 2 a § första stycket ML förstås med export att en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls utomlands. I de följande sex styckena anges sådan omsättning som görs inom landet men som ändå skall anses som export.

2 a § ML infördes den 1 maj 1980 (prop. 1979/80:57). Den har därefter ändrats vid fyra tillfällen (prop. 1985/86:47 s. 33 avseende nuvarande tredje stycket punkterna 11-13 samt anvisningarna; prop. 1987/88:42 s. 118 avseende nuvarande andra stycket punkt 5 samt anvisningarna; prop. 1988/89:21 avseende nuvarande sjätte stycket samt anvisningarna; prop. 1989/90:111 s. 185 f, 214 och 300 f avseende nuvarande andra stycket, tredje stycket punkterna 1-6, 8 och 10-16, femte stycket och sjunde stycket samt anvisningarna[5]).

I 2 a § andra - sjunde styckena ML anges alltså de fall då det skall anses vara fråga om export fastän varan levereras eller tjänsten tillhandahålls inom landet.

I andra stycket anges att även leverans av en vara inom landet räknas som export i vissa särskilt angivna fall. Det kan gälla vid exempelvis direkt utförsel genom speditör eller fraktförare eller genom en utländsk företagare för dennes verksamhet i utlandet. Vidare finns bestämmelser om export vid leverans i frihamn eller till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådana farkoster. I sjunde stycket finns vissa inskränkningar av dessa bestämmelser vid leverans av varor till fartyg i viss

---

[5] Genom andra författningsändringar har ordet "länsstyrelse" bytts ut mot "länsskattemyndighet" som i sin tur bytts ut mot "skattemyndighet" (SFS 1986:1289 resp. 1990:330).

internordisk trafik. Slutligen innehåller andra stycket bestämmelser om export vid leveranser för försäljning i s.k. exportbutik och vid leverans av personbilar eller motorcyklar som är införda i exportvagnsförteckning.

I tredje stycket räknas upp tjänster som skall anses exporterade fastän de tillhandahålls inom landet. Uppräkningen omfattar följande tjänster.

1) Tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, härunder inbegripet upplåtelse av hamn eller flygplats, eller tjänst som avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg eller luftfartyg.

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

3) Förmedling av vara eller av tjänst åt utländsk uppdragsgivare.

4) Transport direkt till eller från utlandet eller förmedling av sådan transport.

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

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

7) Kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare.

8) Lagring eller förvaring av vara åt utländsk uppdragsgivare.

9) Annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare.

10) Tjänst som avser fastighet i annat land.

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

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

13) Automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling åt utländsk uppdragsgivare.

14) Tillhandahållande av information åt utländsk uppdragsgivare.

15) Skrivtjänst och översättningstjänst åt utländsk uppdragsgivare.

16) Annan tjänst av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförbar art åt utländsk uppdragsgivare.

Enligt anvisningarna gäller vid flertalet av de uppräknade tjänsterna att det är fråga om export endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren, dvs. kunden, bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet. För de tjänster som anges i punkterna 1, 4, 6 och 10 ställs inte något sådant krav på uppdragsgivarens verksamhet.

I 2 a § fjärde stycket anges att omsättning av varor eller tjänster på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik skall räknas som export. Detsamma anges gälla reparationer och leveranser av varor som tillhandahålls en utländsk företagare inom ramen för ett garantiåtagande som gjorts av företagaren, om denne inte är skattskyldig.

I 2 a § femte stycket anges att som export räknas bärgning och reparation av utländska lastbilar, bussar eller släpvagnar till sådana fordon samt leverans av utrustning åt sådana fordon. Tjänsten måste tillhandahållas i anslutning till fordonens användning för yrkesmässig transport här i landet. Bestämmelsen är inte tillämplig på drivmedel och gäller inte alls personbilar.

I 2 a § sjätte stycket och i andra stycket av anvisningarna finns bestämmelser om att som export skall anses leverans av vara här i landet till köpare som är bosatt utom landet. I bestämmelserna ställs upp olika krav på att varan skall föras ut ur landet.

2 a § sjunde stycket innehåller en inskränkning av exportbestämmelserna i första stycket 3 och 4 angående leverans av vara i frihamn eller till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådan farkost. Inskränkningen gäller endast leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige, Danmark, Finland och Norge för försäljning från kiosker eller liknande försäljningsställen ombord. Sådana leveranser räknas som export enligt de nämnda bestämmelserna i första stycket endast då det är fråga om spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat och toalettmedel samt choklad- och konfektyrvaror. Det innebär att leverans av andra slag av varor inte räknas som export och mervärdesskatt skall alltså betalas trots bestämmelserna i andra stycket (jfr prop. 1989/90: 111 s. 186).

### *Vad som enligt ML är omsättning inom landet*

Det finns inte någon uttrycklig bestämmelse i ML om vad som är omsättning inom landet. Av 2 a § första stycket ML framgår dock motsättningsvis att en vara eller tjänst är omsatt inom landet om varan levererats eller tjänsten tillhandahållits här. Om det inte likväl är fråga om export enligt de följande bestämmelserna i 2 a § ML, uppstår skyldighet att redovisa utgående skatt om varorna resp. tjänsterna är skattepliktiga och omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet här i landet (jfr 2 § första stycket ML).

Av betydelse är emellertid även ML:s bestämmelser om i vilka fall en utländsk företagare skall anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet (punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML). Bestämmelserna medför nämligen att även om en utländsk företagare har omsatt skattepliktiga varor inom landet, anses inte alltid omsättningen gjord i en yrkesmässig verksamhet här i landet. Någon skattskyldighet uppstår då således inte. Yrkesmässighetsbestämmelserna begränsar dock i princip inte skattskyldigheten för det fall en utländsk företagare omsätter skattepliktiga tjänster inom landet.

Yrkesmässighetsbestämmelserna medför följande. Skattskyldighet för omsättning inom landet uppstår om omsättningen görs antingen av en person som har sådan anknytning till landet att han kan vara skattskyldig till inkomstskatt här i landet eller av en utländsk företagare som inte har sådan anknytning men som

- omsätter varor som han lagt i lager här i landet,
- omsätter varor som han har förvärvat inom eller infört till landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst, eller
- inom landet tillhandahåller byggnadsentreprenader eller annan skattepliktig tjänst.

En person som hör hemma i utlandet men som har ett fast driftställe här i landet är skattskyldig till inkomstskatt för den inkomst som hänför sig till omsättning från detta driftställe (s.k. inskränkt skattskyldig). Det följer av 53 § 1 mom. KL och punkt 1 av anvisningarna därtill samt 6 § 1 mom. SIL. Genom dessa bestämmelser avgörs i vilka fall en person skall anses ha en sådan anknytning till Sverige att han är skattskyldig för inkomst. En inskränkt skattskyldig kan enligt ML:s allmänna bestämmelser bli skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning från nämnda driftställe.

Dessa särskilda bestämmelser om utländska företagare gäller alltså personer som hör hemma i utlandet och som saknar nämnda anknytning. Bestämmelserna finns i punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till ML. I det tionde stycket av den anvisningspunkten finns bestämmelser om skyldighet för en sådan utländsk företagare att ha en representant här i landet som är godkänd av skattemyndigheterna.

### *Import av tjänster*

Enligt 60 § ML skall mervärdesskatt betalas av den som importerar vissa i Sverige skattepliktiga tjänster (prop. 1989/90:111 s. 130 ff, 204 ff och 317 ff). Skatt skall dock inte betalas av staten, en kommun, den som skulle

haft full avdragsrätt vid förvärv inom landet och av den som inte importerar tjänsten i en yrkesmässig verksamhet. I det sistnämnda fallet förutsätts för skattefrihet dock att det sammanlagda beskattningsvärdet uppgår till högst 30 000 kr för beskattningsåret. Med import av tjänst avses att en tjänst som skall tillgodogöras inom landet tillhandahålls eller förmedlas av en utländsk företagare som inte är skattskyldig här i landet.

De tjänster som omfattas av bestämmelsen är reklamtjänster, automatisk databehandling och utarbetande av system eller program för automatisk databehandling, tillhandahållande av information, tjänster som avser fastigheter i Sverige, skrivtjänster och översättningstjänster, upplåtelse eller överlåtelse av vissa immaterialrätter, kontroll eller analys av varor samt andra tjänster av ekonomisk, juridisk, administrativ eller därmed jämförlig art.

### 2.5.3 Behovet av en anpassning till EG:s bestämmelser

I utredningsdirektiven framhålls att ML:s tekniska lösningar i flera fall avviker från den ordning som gäller inom EG. Som exempel nämns ML:s bestämmelser om vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet.

Utredningen lämnar i bilaga 1 en omfattande översikt över EG-direktiv som är av intresse för arbetet med en sådan samordning (bilagan, avsnitt 2.3). Vad som sägs i det följande om EG:s bestämmelser skall ses mot bakgrund av den närmare redogörelsen för dessa i bilagan.

***Bestämmelserna i ML***

Ett syfte med bestämmelserna i ML är att åstadkomma en beskattning av all konsumtion av skattepliktiga varor eller tjänster inom landet och en fullständig skattebefrielse för vad som tillhandahålls genom export. Som fram-

går av avsnitt 2.5.2 bygger emellertid regleringen inte på en bestämning av vad som utgör omsättning inom landet. I stället anges i vilka fall det skall anses vara fråga om export.

Av 2 a § ML framgår att en vara är omsatt inom landet, om den är levererad där. Leveransbegreppet knyter an till det civilrättsliga avlämnandet (jfr anvisningarna till 4 § ML). Det är alltså de svenska köprättsliga reglerna som är bestämmande. Detta ger en god vägledning för bestämmandet av i vilket land en vara skall anses omsatt. Som framgår av det följande avsnittet om EG:s direktiv bygger dessa dock på en direkt bestämning av var en vara skall anses omsatt. Denna bestämning är självständig och utgår alltså inte från det köprättsliga avlämnandet.

När det gäller omsättning av tjänster utgår grundregeln i ML som nämnts från var tjänsterna är tillhandahållna. Lagen innehåller emellertid inte någon bestämning av var en tjänst skall anses tillhandahållen. Rättsläget är därför oklart, i synnerhet som skatteplikten för tjänster har utvidgats väsentligt. En viss stadga uppnås dock genom de särskilda bestämmelserna om i vilka fall vissa tjänster skall anses som exporterade fastän de är tillhandahållna inom landet. Som framgår av avsnitt 2.5.2 är det gemensamt för merparten av tjänsterna att de skall anses som omsatta genom export om de tillhandahålls åt "utländsk uppdragsgivare".

EG:s direktiv däremot reglerar beskattningen av de internationella tjänstetransaktionerna i huvudsak inte genom exportbegreppet utan genom att det i bestämmelserna anges i vilket land som en transaktion skall anses ha ägt rum och som därmed är beskattningsland.

***EG:s direktiv***

Enligt EG:s direktiv gäller som huvudregel att en vara anses omsatt där varan finns då transporten till köparen påbörjas (bilaga 1, avsnitt 2.3.2).

Bestämmelsen kompletteras med särskilda bestämmelser om omsättningsland vid leverans i förening med montering eller installation, vid avhämtningsköp samt i de fall då säljaren importerar varan i köparens hemland. Om en vara skall anses omsatt inom ett medlemsland, kan omsättningen enligt särskilda bestämmelser anses som export och därmed undantagen från beskattning (bilaga 1, avsnitt 2.3.4).

I EG:s direktiv finns en omfattande reglering av var tjänster skall anses omsatta (bilaga 1, avsnitt 2.3.3). Det är som nämnts väsentligen genom denna reglering som beskattningens räckvidd avgörs. Det är således endast i begränsad omfattning som räckvidden inskränks genom bestämmelser om export (bilaga 1, avsnitt 2.3.4). Begreppet import av tjänster existerar inte.

EG:s direktiv innehåller en uppräkning av flertalet tjänster med angivande av var tjänsten skall anses omsatt. För sådana tjänster som inte finns med i uppräkningen anses omsättningslandet vara där säljaren har sitt driftställe eller motsvarande varifrån tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad härav, där säljaren bor eller normalt uppehåller sig.

I huvudsak gäller följande för de uppräknade tjänsterna.

Tjänster som avser fastigheter anses omsatta där fastigheten är belägen. Vissa tjänster anses omsatta där de faktiskt utförs. Det gäller bl.a. kulturella aktiviteter, utbildning, vetenskapliga tjänster och värdering av eller arbete på lösöre. I Danmark tillämpas EG-bestämmelserna så att det är köparen som i vissa fall blir skattskyldig, om säljaren hör hemma utanför EG.

Andra tjänster anses omsatta där kunden har sitt driftställe eller motsvarande till vilket tjänsten tillhandahålls, eller i avsaknad härav, där kunden bor eller normalt uppehåller sig. Som närmare framgår av bilaga 1 ger EG:s direktiv möjlighet att för de aktuella tjänsterna i stället anse som omsättningsland det land där tjänsten utnyttjas, under förutsättning att det gäller förhållandet

mellan ett medlemsland och ett icke medlemsland. Det kan anmärkas att denna ordning tillämpas på följande sätt i Danmark[6]. Om köparen har sitt driftställe eller hemvist i ett icke medlemsland och tjänsten skall utnyttjas endast i utlandet, uppstår ingen skattskyldighet. Om tjänsten däremot till någon del utnyttjas i Danmark, uppstår skattskyldighet. Kännetecknande för de här aktuella tjänsterna är att skattskyldigheten gäller köparen av tjänsten, kunden, om säljaren hör hemma i utlandet. Bestämmelserna motsvarar således närmast reglerna i 60 § ML om import av tjänster (jfr avsnitt 2.5.2).

De tjänster som de nu behandlade bestämmelserna avser är

- överlåtelser och upplåtelser av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande,
- tjänster av konsulter, ingenjörer, projekteringsföretag, advokater och revisorer samt liknande tjänster och dessutom datatjänster och tillhandahållande av information,
- bank-, finansierings- och försäkringstjänster (inkl. återförsäkring), dock inte uthyrning av bankfack,
- uthyrning av arbetskraft,
- uthyrning av lösöre med undantag av alla slag av transportmedel,
- förpliktelser att helt eller delvis låta bli att utöva sådan verksamhet eller sådan rättighet som omfattas av bestämmelsen, och
- verksamhet av förmedlare som handlar för annans räkning i dennes namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som omfattas av bestämmelsen.

Uthyrning av transportmedel behandlas enligt den allmänna regeln för tjänster som inte finns uppräknade. Emellertid ges medlemsländerna möjlighet att i förhållande till icke medlemsländer beakta var tjänsten utnyttjas på samma sätt som när det gäller uthyrning av annat lösöre än transportmedel.

---

[6] Skatteministeriets bekendtgörelse nr 198 av den 22 mars 1990.

Som framgår av bilaga 1 har EG ännu inga enhetliga regler för transporttjänster.

*Yrkesmässigheten*

Av det föregående avsnittet (2.5.2) framgår att ML:s yrkesmässighetsbestämmelser innebär en väsentlig begränsning av skattskyldigheten för utländska företagares omsättning av varor i landet. För tjänster innebär emellertid ML:s yrkesmässighetsbegrepp ingen sådan begränsning. EG:s direktivbestämmelser innebär i princip att en utländsk företagares omsättning i ett medlemsland medför skattskyldighet även om företagaren inte har annan anknytning till landet än just själva försäljningen (jfr bilaga 1, avsnitt 2.1.1). En annan sak är, som nämnts tidigare, att det enligt EG:s direktiv i vissa särskilt angivna fall är förvärvaren av en tjänst som blir skyldig att betala skatt med anledning av omsättningen och således inte den utländske näringsidkaren.

### 2.5.4 Överväganden om export och omsättningsland

*Omsättning av varor*

Det finns som nämnts tidigare betydande skillnader mellan bestämmelserna i ML och EG:s direktiv. På varusidan gäller det emellertid främst den tekniska utformningen av reglerna. I materiellt hänseende torde resultatet av regelsystemen bli i allt väsentligt detsamma.

Det bör emellertid uppmärksammas att EG har en väsentligt mer omfattande skattskyldighet än Sverige för försäljning av varor som säljaren importerar till ett land. Enligt vad utredningen har erfarit innebär EG:s direktiv att den säljare (näringsidkare) som importerar en vara får betala skatt inte endast för införseln utan även för försäljning av varan. Det gäller alltså även i de fall säljaren inte har någon annan anknytning till importlandet än just själva

importen. Genom denna skattskyldighet uppnås att säljaren alltid kan få avdragsrätt för importskatten och att köparen kan få avdragsrätt för skatten med anledning av försäljningen till honom. På så sätt undviks s.k. kumulativa effekter (jfr avsnitt 2.2). En förutsättning för avdragsrätten är dock att säljaren registrerar sig som skattskyldig eller får en särskild representant förordnad i importlandet.

Skattskyldigheten enligt ML är begränsad till de fall då importören antingen är en person som hör hemma här i landet och omfattas av de allmänna bestämmelserna om skattskyldighet eller är en utländsk företagare som omsätter varor som han lagt i lager här i landet eller som han förvärvat inom eller fört in i landet för leverans efter montering, installation eller annan tjänst (jfr avsnitt 2.5.2). I dessa fall gäller alltså i princip samma ordning som inom EG. Om en utländsk företagare importerar varor i andra fall än som nu nämnts blir han däremot inte skattskyldig för försäljningen. Han får därmed ingen avdragsrätt för sin importskatt. Han kan inte heller få återbetalning av mervärdesskatten enligt lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (jfr 4 § andra stycket i lagen). Importskatten blir i dessa fall således en kostnad för säljaren. Denna kostnad kommer han i allmänhet att behöva få täckning för genom ett högre pris, utan någon avdragsrätt för köparen. Denna situation kan dock undvikas genom att i stället köparen importerar varan. Är köparen skattskyldig, har han avdragsrätt för importskatten.

Utredningen anser att den enligt EG:s direktiv rådande ordningen har fördelar jämfört med ML. I flera fall undgås, åtminstone teoretiskt sett, s.k. kumulativa effekter. Någon större olägenhet i praktiken torde dock inte bestämmelserna i ML innebära. I de fall en utländsk säljare inte är skattskyldig här kan dessa effekter undvikas genom att köparen i stället för säljaren importerar varan. Med hänsyn härtill och då en utvidgad skattskyldighet kräver administrativa överväganden som inte kan göras inom ramen för denna utredning, förordar utredningen att den nuvarande skattskyldig-

heten tills vidare kvarstår oförändrad. Frågan om en utvidgad skattskyldighet torde vara ägnad att prövas i det kommande arbetet med en svensk anslutning till EG.

Utredningen föreslår att reglerna om omsättningsland för varor utformas i enlighet med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och att dessa regler i erforderlig omfattning kompletteras med exportbestämmelser för bibehållen omfattning av beskattningens räckvidd. Utredningen föreslår dock att skattskyldigheten för försäljning i samband med införsel tills vidare blir oförändrad.

*Omsättning av tjänster*

Vad gäller omsättningsland för tjänster gör utredningen följande överväganden. De internationella tjänstetransaktionerna får en alltmer ökande betydelse, inte minst på grund av den senare tidens utveckling mot en allt öppnare tjänstemarknad för länderna i EG och EFTA. Mot bakgrund härav är det av stort värde att sådana transaktioner i mervärdesskattesammanhang kan beskattas enligt regler som är mer entydigt utformade än i ML och som, framförallt, innebär en mer enhetlig beskattning inom större delen av denna marknad. Med hänsyn härtill och till vad som sägs i utredningsdirektiven om fortsatt anpassning till den ordning som gäller inom EG, föreslår utredningen att EG:s bestämmelser om omsättningsland för tjänster införs. Med hänsyn till att EG ännu inte har enhetliga bestämmelser om transporttjänster föreslår utredningen att de nuvarande reglerna om sådana tjänster och förmedling därav behålls tills vidare.

I förarbetena till lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare framhålls att exportbestämmelserna i 2 a § ML i flera fall fyller samma funktion som bestämmelserna i den förstnämnda lagen (prop. 1990/91:72 s. 8). Utredningens förslag innebär att bestämmelserna om återbetalning till utländska företagare tas in i den nya mervärdesskattela-

gen (10 kap. 1-4 §§ och 19 kap. 1-11 §§ NML). Bestämmelserna är i sak oförändrade. De föreslagna bestämmelserna om omsättningsland och export har anpassats härtill (jfr 5 kap. 13 § NML).

EG:s direktiv medger enligt vad utredningen har erfarit inte en bestämmelse som undantar vissa tjänster från beskattning då kunden är en utländsk uppdragsgivare vars verksamhet skulle ha medfört skattskyldighet om den bedrivits här i landet i stället för utomlands men inte då samma tjänster utförs åt någon annan utländsk kund. Det nu sagda gäller även då kunden hör hemma i ett icke medlemsland. Utredningens förslag innehåller därför ingen motsvarighet till bestämmelsen i första stycket av anvisningarna till 2 a § ML.

De föreslagna bestämmelserna finns i 5 kap. (angående omsättningsland), 3 kap. 24 § (angående undantag från skatteplikt) och 4 kap. 5 § (angående yrkesmässighet) NML.

## 2.6 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av personbilar m.m.

Fråga har uppkommit om de nuvarande avdragsförbuden avseende personbilar och motorcyklar skall slopas eller begränsas och ersättas med en utvidgad uttagsbeskattning (jfr prop. 1989/90:50 s. 95 f och SkU 1989/90:31 s. 113 f). Med hänsyn till de internationella aspekterna föreslår utredningen inte någon sådan ändring. Utredningen föreslår dock vissa justeringar av bestämmelserna om avdragsrätt och uttagsbeskattning.

I det följande redogörs för nuvarande ordning (avsnitt 2.6.1), aktuella problemområden (avsnitt 2.6.2), utländska bestämmelser m.m. (avsnitt 2.6.3) och utredningens överväganden (avsnitt 2.6.4).

## 2.6.1 Gällande bestämmelser

### *Förvärv av personbilar m.m.*

Personbilar och motorcyklar har alltid särbehandlats i ML. I de flesta verksamheter finns inte någon rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av personbilar eller motorcyklar. Endast i de fall fordonet anskaffas för en verksamhet som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning får avdrag göras (18 § ML). Som personbilar räknas i mervärdesskattesammanhang inte endast personbilar enligt fordonskungörelsen (1972:595) utan även lastbilar med skåpkarosseri och bussar om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram (punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 2 § ML).

### *Driftkostnader*

Driftkostnader, dvs. kostnader för service, reparationer, drivmedel m.m., är i sin helhet avdragsgilla om fordonet utgör inventarium i den skattepliktiga verksamheten (andra stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML). Detta uttrycks i bestämmelsen på så sätt att avdragsrätten omfattar alla sådana kostnader "oavsett om fordonet helt eller endast delvis används i verksamheten". En skattskyldig har således full avdragsrätt även om han använder fordonet både i den verksamhet som medför skattskyldigheten och privat. Regeringsrätten har funnit att avdragsrätt föreligger för all ingående mervärdesskatt även om fordonet delvis används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet (RÅ 1989 not. 159). I dessa fall skall den ingående skatten således inte delas upp på å ena sidan användning av fordonet i den verksamhet som medför skattskyldighet och å andra sidan privat användning eller användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Som skäl för begränsningarna i avdragsrätten har anförts att fordon av detta slag i betydande utsträckning används också för privat bruk. Det har ansetts

medföra betydande svårigheter att redan vid förvärvet av en personbil göra en realistisk bedömning av omfattningen av den privata användningen av bilen i framtiden. Det föreligger också svårigheter att beräkna skälig avdragsrätt i fråga om drivmedelsförbrukning samt reparation och underhåll av sådana fordon. Avdragsförbudet i kombination med den generella avdragsrätten för driftkostnader har ansetts utgöra en visserligen grov men dock godtagbar schablonbeskattning av det privata nyttjandet.

### *Hyra av personbil*

Om en skattskyldig hyr en personbil eller motorcykel för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning, medges avdrag endast med 50 % av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till hyran (andra stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML). Skälen för denna bestämmelse är desamma som för bestämmelsen om avdragsrätt för skatt som hänför sig till driftkostnader. Om fordonet används i endast ringa omfattning i den verksamhet som medför skattskyldighet, har den skattskyldige dock ingen avdragsrätt för skatten.

Schablonen har vid s.k. operationell leasing, dvs. sådana avtal som innebär att leasegivaren står för service och reparation av fordonet, ansetts huvudsakligen motsvara värdet av avdragsrätten för driftkostnader för förvärvade fordon. Någon skillnad i avdragsrätt görs dock inte mellan operationell och annan leasing. Avdrag får alltså göras med 50 % av skatten på hyran även om hyrestagaren själv får stå för driftkostnaderna och därmed har full avdragsrätt för den ingående skatten på dessa (jfr den ovan behandlade bestämmelsen avseende driftkostnader).

### *Verksamheter med full avdragsrätt*

I vissa verksamheter har den skattskyldige full avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till förvärv, drift eller hyra av personbil eller motorcykel.

Det gäller verksamheter med yrkesmässig försäljning eller uthyrning av sådana fordon samt fr.o.m. den 1 januari 1991 verksamheter med yrkesmässig personbefordran. I sådana verksamheter har fordonet ansetts utgöra en direkt förutsättning för den skattepliktiga verksamheten.

Omsättning av personbil räknas som yrkesmässig endast om avdragsrätt förelegat vid förvärvet av fordonet (jfr punkt 1 sjunde styckena anvisningarna till 2 § ML). Det har fram till utgången av 1990 inneburit att normalt endast bilförsäljningar som sker i bilhandels- och uthyrningsföretag beskattats. Fr.o.m. den 1 januari 1991 beskattas emellertid också t.ex. taxiföretags försäljning av personbilar i den mån dessa har anskaffats med avdragsrätt, dvs. efter utgången av 1990. Försäkringsföretags omsättning av personbilar som omhändertagits i samband med skadereglering räknas dock som yrkesmässig trots att något avdrag för ingående skatt inte medges (jfr punkt 1 femte stycket av nämnda anvisning). Sådan omsättning beskattas således.

### *Uttagsbeskattning av privat nyttjande i vissa fall*

I vissa fall uttagsbeskattas privat användning av personbilar. Det gäller användning av personbilar som utgör tillgångar i sådana verksamheter där omsättningen av fordonen räknas som yrkesmässig, dvs. de verksamheter där avdrag medges för anskaffningen (jfr punkt 2 första stycket g av anvisningarna till 2 § ML). Användningen uttagsbeskattas oavsett om det använda fordonet är en omsättnings- eller anläggningstillgång.

Det nu sagda innebär att uttagsbeskattningen omfattar privat användning av personbilar i sådana verksamheter som inte omfattas av avdragsförbudet för förvärv av fordon. Det gäller alltså bilhandelsverksamheter, uthyrningsverksamheter, samt sedan den 1 januari 1991, verksamheter som avser yrkesmässig personbefordran. Vid uttagsbeskattningen räknas som beskattningsvärde det schablonbelopp som har fastställts enligt 5 § lagen (1984:

668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare i fråga om tillhandahållande av bilförmån åt anställda (jfr sista stycket av anvisningarna till 14 § ML).

Om ett företag av nämnda slag leasar, i stället för köper, ett fordon, kan någon utagsbeskattning enligt den nu behandlade bestämmelsen inte ske. I sådana fall är fordonet nämligen varken en omsättnings- eller anläggningstillgång i verksamheten. Som tillgång i verksamheten får i stället anses företagets nyttjanderätt (leasingrätt) till fordonet. Den privata användningen i ett uthyrningsföretag torde i sådana fall dock kunna uttagsbeskattas enligt punkt 2 första stycket c av anvisningarna till 2 § ML. I andra verksamheter medför den privata användningen att avdrag för ingående skatt begränsas enligt vad som tidigare sagts. Avdraget för ingående skatt får då bestämmas efter skälig grund enligt de allmänna bestämmelserna i ML.

### 2.6.2 Problemområden

Särregler av olika slag innebär regelmässigt tillämpnings- och kontrollproblem. Även om avdragsförbudet för personbilar i princip är generellt och i normalfallet inte föranleder några mer komplicerade tillämpningsproblem, tvingas skattemyndigheterna lägga ner inte obetydliga resurser på att informera om avdragsförbudet och kontrollera att bestämmelserna efterlevs. Eftersom totalvikten och den av trafiksäkerhetsverket fastställda karosserikoden normalt framgår av besiktningsinstrument och typintyg, uppstår dock sällan tveksamhet om i vad mån ett fordon omfattas av ML:s definition av personbil. I vissa fall - särskilt när det gäller nyintroducerade bilmodeller - kan naturligtvis gränsdragningsproblem dock uppstå.

Problemen med avdragsförbudet för personbilar är i huvudsak av annat slag. Det är i sig principiellt felaktigt att ett inventarium i en skattepliktig verksamhet är belastat med mervärdesskatt. En sådan ordning medför kumu-

lativa skatteeffekter vilket man normalt försöker undvika i mervärdesskattesystemet.

Definitionen av vad som skall anses som personbil medför också vissa problem. Definitionen omfattar utöver "vanliga" personbilar också lastbilar med skåpkarosseri och bussar om totalvikten är högst 3 500 kilogram. Det innebär att den företagare som för sina transporter har behov av en mindre skåpbil eller skåpförsedd lätt lastbil av skatteskäl i stället kan tänkas välja ett större och tyngre fordon. Avdragsförbudet får således en styrande effekt mot fordon som av t.ex. miljömässiga skäl kan anses mindre lämpliga. Anknytningen till den tekniska nomenklaturen medför också att likartade fordon med samma användningsområde kan få olika skattemässig behandling. Som exempel kan nämnas att fordon med exakt samma skåpöverbyggnad skattemässigt kan behandlas olika beroende på skåpöverbyggnadens fastsättning. Om skåpet monteras med vingmutter, anses fordonet inte vara försett med skåpkarosseri och den på fordonet belöpande mervärdesskatten är därmed avdragsgill. Om däremot motsvarande skåp anbringas på ett mer varaktigt sätt t.ex med fasta bultar, är det fråga om ett skåpkarosseri och avdragsförbudet skall tillämpas. I synnerhet när det gäller skåpfordon av olika slag kan det således hävdas att bestämmelserna inte är konkurrensneutrala.

### 2.6.3 Utländska bestämmelser m.m.

I praktiskt taget alla europeiska länder finns särbestämmelser i fråga om avdragsrätten för personbilar. Endast beträffande Österrike, Tyskland och Luxemburg har bestämmelser med sådan innebörd inte kunnat återfinnas. I Holland medges visserligen full avdragsrätt vid förvärv av personbilar, men den privata användningen av ett sådana fordon uttagsbeskattas på särskilt sätt.

Konstruktionen och omfattningen av avdragsbegränsningarna skiljer sig i viss utsträckning mellan de länder som tillämpar särskilda bestämmelser för personbilar. Någon generell modell för avdragsförbudet kan inte sägas finnas. På samma sätt som i Sverige medges dock i allmänhet avdrag i verksamheter som avser bilhandels- och uthyrningsverksamhet och taxirörelser.

Inom EG finns ett förslag till ett tolfte mervärdesskattedirektiv som behandlar begränsningar av avdragsrätten i vissa fall (jfr bilaga 1 avsnitt 2.2). Artikel 1 p. 1 a i direktivförslaget innebär att avdragsrätten för personbilar och motorcyklar begränsas både i fråga om förvärv och driftkostnader. Enligt förslaget får efter en övergångstid på längst två år en medlemsstat medge avdrag med minst 25 % och högst 75 % av den debiterade skatten. Efter en övergångstid om ytterligare två år skall avdrag medges i alla medlemsstaterna med 50 % av skatten.

Med personbil avses enligt förslaget alla fordon, utom sådana som genom sitt utförande eller utrustning är avsedda enbart för godstransporter eller är avsedda för industriell användning eller användning i jordbruk eller är avsedda för fler än nio personer inklusive föraren.

Begränsningarna i avdragsrätten skall enligt förslaget inte omfatta fordon som används för transporttjänster mot ersättning, körskoleverksamhet eller uthyrning eller som utgör lagertillgång i försäljningsverksamhet (jfr närmare bilaga 1, avsnitt 2.2).

### 2.6.4 Överväganden

Avdragsförbudet för personbilar har som tidigare angetts tillkommit för att - i kombination med den i princip generella avdragsrätten för ingående skatt på driftkostnaderna - åstadkomma en schablonmässig beskattning av det

privata nyttjandet av sådana fordon. Motsvarande begränsningar i avdragsrätten återfinns i de flesta europeiska länder.

Den principiellt riktiga behandlingen av ingående mervärdesskatt som belöper på personbilar vore att begränsa avdragsrätten till den del av anskaffnings- och driftkostnaderna som kan hänföras till fordonets nyttjande i verksamheten. En annan möjlig väg vore att medge fullständig avdragsrätt för den ingående skatt som belöper på förvärv och driftkostnader och istället uttagsbeskatta den privata användningen på det sätt som nu sker i fråga om personbilar som utgör tillgång hos den som är skattskyldig för omsättning av sådana fordon. Båda dessa ordningar är dock mindre lämpliga av i första hand kontrollskäl. Genom att den nyligen införda mervärdesskatten på drivmedel omfattas av avdragsrätten, kan man också hävda att den icke avdragsgilla delen av den totala mervärdesskatt som hänför sig till anskaffning och drift av en personbil har minskat.

Med hänsyn till det nu sagda och till att motsvarande avdragsbegränsningar finns i de flesta europeiska länder samt inte minst till det förslag till EG-direktiv som beskrivits ovan, föreslår utredningen inte några principiella ändringar vad gäller avdragsrätten för personbilar. En EG-anpassning av avdragsbestämmelserna torde däremot bli aktuell i det kommande arbetet i anledning av Sveriges ansökan om medlemskap i EG.

På skäl närmare anges i specialmotiveringen till 8 kap. 16 § NML föreslår utredningen dock en ändring av reglerna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som hänför sig till driftkostnader för eller hyra av personbilar och motorcyklar. Ändringen innebär att avdrag inte medges till den del fordonet används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Schablonerna för avdragsrätten kommer således endast att tillämpas för att undvika en gränsdragning mot privat användning. En sådan ändring överensstämmer med de syften som ligger bakom de nuvarande schablonbestämmelserna. För att uppnå parallellitet mellan avdragsbegränsningarna och

reglerna om uttagsbeskattning av privat användning föreslår utredningen dessutom en ändring av den uttagsbeskattning som föreskrivs i punkt 2 första stycket g av anvisningarna till 2 § ML. Ändringen innebär att uttagsbeskattningen skall omfatta privat användning inte endast av personbilar utan även av motorcyklar (jfr 2 kap. 6 § 3 och 3 NML samt specialmotiveringen därtill).

De negativa effekter som avdragsförbudet ger upphov till hänför sig som tidigare framhållits i mycket till den valda definition av personbil. Det kan således finnas skäl att se över denna definition. En sådan översyn bör dock göras i annat sammanhang.

## 2.7 Skattskyldigheten för omsättning mellan koncernföretag

Fråga har uppkommit om lämpligheten av nuvarande ordning som innebär att omsättning mellan koncernföretag beskattas på samma sätt som omsättning mellan fristående företag. Denna ordning leder till att ett icke skattskyldigt koncernföretag som förvärvar skattepliktiga tjänster från ett skattskyldigt koncernföretag får en högre mervärdesskattekostnad än om företaget skulle utföra tjänsterna i egen regi. Utredningen konstaterar att eventuella ändringar därav förutsätter omfattande materiella ingrepp i nuvarande ordning, ingrepp som kan medföra bl.a. försämrad konkurrensneutralitet för delar av näringslivet. Det nu sagda innefattar överväganden som inte ligger inom ramen för utredningsuppdraget. Vi lägger därför inte fram något förslag till ändringar i detta avseende.

I det följande avsnittet, 2.7.1, lämnar utredningen emellertid en redogörelse för nuvarande ordning och de problemställningar som är förknippade med denna. Därefter redogörs för tänkbara modeller för en ändrad beskattning (avsnitt 2.7.2). Den ena modellen innebär en utvidgad uttagsbeskattning av

egenregiverksamhet. Den andra innebär en minskad beskattning av omsättning mellan koncernföretag. Slutligen behandlas internationella aspekter på en minskad beskattning genom att företagen i en koncern betraktas som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende (avsnitt 2.7.3).

Utredningens synpunkter i denna fråga omfattar endast koncerner. Företag på försäkringsområdet har framhållit att det förekommer att sinsemellan fristående företag samarbetar på det sättet att ett av företagen utför t.ex. all automatisk databehandling för de samarbetande företagen. Ett sådant samarbete kan leda till samma effekter som vid motsvarande samarbete mellan företagen i en koncern. Men hänsyn till de principiella betänkligheter en lösning på detta problem inger och de praktiska svårigheter som skulle uppstå anvisar utredningen inte någon sådan lösning.

### 2.7.1 Nuvarande ordning och problemställningar

Skattskyldigheten för omsättning av varor och tjänster åvilar den som omsätter varan eller tjänsten. Vissa särskilda bestämmelser för staten m.m. finns i 3 § ML. Skattskyldigheten gäller oavsett om det finns någon ägargemenskap mellan säljaren och köparen. Det innebär att skattskyldigheten gäller fullt ut även för omsättningar mellan koncernföretag. Särskilda bestämmelser finns såvitt avser avdragsrätten inom koncerner (17 § sjätte stycket ML).

Avdragsbestämmelserna omfattar omsättning av tjänster mellan koncernföretag. Om ett icke skattskyldigt koncernföretag tillhandahåller en tjänst åt ett skattskyldigt företag i koncernen, får det sistnämnda företaget göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till det icke skattskyldiga företagets förvärv eller införsel för tillhandahållande av tjänsten. Denna avdragsrätt för det skattskyldiga företaget gäller dock endast i den mån företaget hade haft avdragsrätt vid ett eget sådant förvärv eller införsel. Som koncernföretag räknas ett moderföretag och dess dotterbolag. Moderföretaget skall vara ett

svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Dotterbolaget skall vara ett svenskt aktiebolag. Moderföretaget skall äga mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera sådana dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat bolag, anses det bolaget också som ett koncernföretag i förhållande till dessa dotterbolag och deras moderföretag.

Principen om beskattning av omsättningar även mellan koncernföretag är av betydelse när det gäller konkurrensneutraliteten vid försäljning från skattskyldiga koncernföretag till icke skattskyldiga koncernföretag. De sistnämnda saknar avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till deras förvärv. Denna skatt är därmed en kostnad för dem. Om förvärven från i och för sig skattskyldiga koncernföretag inte skulle beskattas, skulle sådana förvärv således bli i motsvarande mån billigare än förvärv från fristående skattskyldiga företag. De fristående skattskyldiga företagen skulle i sådant fall få ett konkurrensunderläge i motsvarande omfattning.

Å andra sidan kan sägas att principen om beskattning av omsättningar även mellan koncernföretag motverkar en, i förekommande fall, rationell uppdelning av ett företags verksamhet på flera företag. Denna negativa effekt inträder i de fall en uppdelning av verksamheten medför en högre beskattning än om ingen uppdelning gjorts. Enligt ML uppkommer ingen beskattning, således inte heller någon uttagsbeskattning, då ett företag självt utför arbeten åt sig eller på annat sätt tillgodogör sig egna tjänster, under förutsättning att det inte gäller sådana arbeten eller andra slags tjänster som företaget omsätter till andra (jfr punkt 2 första stycket c av anvisningarna till 2 § ML; jfr dock punkt 2 första stycket d, som innebär en utvidgad uttagsbeskattning för personalserveringar).

En uppdelning av företagets verksamhet på flera koncernföretag medför att tjänster som tillhandahålls mellan företagen beskattas, om tjänsterna är skattepliktiga. I den mån de förvärvande koncernföretagen själva är skatt-

skyldiga har de avdragsrätt och skatten utgör därmed i princip ingen kostnad för koncernen. Om de förvärvande företagen inte är skattskyldiga, har de ingen avdragsrätt och skatten blir därmed en kostnad för koncernen. Denna beskattningseffekt innebär emellertid en *högre* kostnad än förut endast i den mån det gäller sådana interna tjänster som inte omsätts även till utomstående. Endast för sådana interntjänster har det uppdelade företaget kunnat undgå uttagsskatt.

Som exempel kan nämnas att en bank har en ADB-enhet som tillhandahåller ADB-tjänster åt bankens enheter för bl. a. utlåning resp. marknadsföring. Med bortseende från alla omständigheter utom mervärdesskatten blir en sådan egenregiverksamhet billigare än om banken i stället hade köpt in motsvarande ADB-tjänster från ett ADB-företag. Ett ADB-företag är nämligen skattskyldigt för sin omsättning och skall därför redovisa mervärdesskatt även på arbetskostnader och vinsten. Den ingående skatt som hänför sig till bankens förvärv av tjänsterna är inte avdragsgill. Det beror på att utlåningsenheten inte bedriver en skattepliktig verksamhet medan marknadsföringsenheten driver en visserligen skattepliktig men inte utåtriktad verksamhet.

Om i exemplet banken dessutom tillhandahåller ADB-tjänster inte endast internt utan även åt utomstående företag mot vederlag motsvarande det allmänna saluvärdet, kommer emellertid de interna ADB-tjänsterna att beskattas, s.k. uttagsbeskattning (jfr punkt 2 första stycket c av anvisningarna till 2 § ML). I den situationen blir de interna tjänsterna i princip lika dyra som om de i stället hade köpts från fristående skattskyldiga ADB-företag.

För det fall banken beslutar sig för att dela upp sin verksamhet på så sätt att exempelvis ADB-verksamheten förs över till ett dotterbolag och marknadsföringsverksamheten till ett annat dotterbolag, kommer ADB-bolagets omsättning av tjänster till såväl moderföretaget som det andra dotterbolaget att

beskattas. ADB-bolagets omsättning till moderföretaget kommer alltså att beskattas på samma sätt som om det vore ett fristående bolag. Som nämnts inledningsvis innebär denna beskattning att mervärdesskatten är konkurrensneutral när det gäller moderföretagets förvärv från dotterbolaget resp. de fristående ADB-företagen. Samtidigt medför uppdelningen av bankens verksamhet på flera företag en fördyring jämfört med den tidigare situationen då banken bedrev ADB-verksamheten i egen regi utan att omfattas av de nuvarande uttagsbeskattningsreglerna.

Det kan anmärkas att fram till och med utgången av år 1990 fanns i dåvarande 12 § ML ett bemyndigande för regeringen att förordna om undantag från skatteplikt. Bestämmelsen infördes efter förebild av 1959 års förordning om allmän varuskatt (10 § 2 mom. och 11 § 2 mom.). Motivet för regeln var närmast att skapa möjlighet till sådana jämkningar i skatteplikten som kunde påkallas av erfarenheterna från tillämpningen. Bemyndigandet utnyttjades genom förvaltningsbeslut i ett stort antal fall , bl.a. i fråga om datatjänster som omsattes av vissa i besluten angivna bolag till deras moderföretag, vissa tjänster som Sveriges Radio AB tillhandahöll sina dotterbolag m.m. (jfr prop. 1985/86:47 s. 21 f och Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdeskatt m.m., SOU 1989:35, del I, s. 513 ff).

Bemyndigandet, liksom flertalet övriga bemyndiganden i ML, upphävdes i samband med 1991 års reformering av mervärdesskatten (prop. 1989/90:111 s. 136 ff).

Skatteutskottet har i sitt betänkande SkU 1990/91:18, tagit upp frågan om beskattningen av tjänster som omsätts mellan företag inom försäkringskoncerner (betänkandet s. 18 f). Utskottet hemställde att riksdagen skulle som sin mening ge regeringen tillkänna vad utskottet anfört i denna del. Riksdagen biföll utskottets hemställan (rskr. 1990/91:184).

I betänkandet uttalade utskottet bl.a. följande.

"I några EG-länder finns en möjlighet att i vissa fall tillåta en enda mervärdeskatteredovisning för företag som ingår i en särskild intressegemenskap. Härigenom kan mervärdeskattetransaktioner som sker inom denna gemenskap undvikas. Regler av detta slag innebär emellertid att skattesystemet blir mer komplicerat. Det är ändå angeläget att behovet av denna möjlighet närmare undersöks. Särskilt bör beaktas om frånvaron av en sådan ordning innebär konkurrensnackdelar för svenska företag. Utskottet förutsätter att regeringen uppmärksammar detta och tar de initiativ som anses erforderliga. Det anförda bör ges regeringen tillkänna."

Regeringen beslutade den 20 juni 1991 att till utredningen överlämna ett exemplar av utskottsbetänkandet såvitt rörde försäkringsbolagen.

### 2.7.3 Problemlösningar

En ändrad beskattning skall syfta till att utjämna kostnadsdifferenserna mellan verksamhet i egen regi och verksamhet uppdelad på flera koncernföretag. En sådan utjämning kan uppnås på följande två sätt. Det ena sättet är att utvidga uttagsbeskattningen av egenregiverksamheten. Det andra sättet är att minska beskattningen av omsättning mellan koncernföretag.

*Utvidgad uttagsbeskattning av egenregiverksamhet*

Det första sättet, dvs. en utvidgad uttagsbeskattning, innebär följande. Enligt den nuvarande regeln om uttagsbeskattning kan ett företags användning av varor och tjänster i allmänhet uttagsbeskattas endast om företaget omsätter sådana tjänster även åt utomstående (jfr punkt 2 första stycket c av anvisningarna till 2 § ML). I sådant fall beskattas även det interna tillhandahållandet av sådana varor och tjänster. Mervärdesskatten är därmed kostnadsneutral när det gäller förhållandet mellan interna tillhandahållanden och inköp av varor och tjänster. Bristande kostnadsneutralitet råder således i princip endast beträffande interna tillhandahållanden av varor eller tjänster som inte omsätts till utomstående. Den bristen kan botas

genom att uttagsbeskattningen utvidgas till att gälla även sådan tillhandahållanden. Denna ordning råder redan för tillhandahållande av serveringstjänster i personalservering och för privat användning av varuomsättningstillgångar och sådana anläggningstillgångar som utgörs av personbilar (punkt 2 första stycket d och g av anvisningarna till 2 § ML).

Den här framförda modellen innebär alltså en ökad kostnadsneutralitet genom en vidgad uttagsbeskattning. Enkelt uttryckt är det en fördyring av egenregiverksamheten för de icke skattskyldiga verksamheterna. Detta torde i och för sig stå i samklang med den kostnadsneutralitetsprincip som uppbär mervärdesskattesystemet (jfr prop. 1989/90:111 s. 86 ff och 104 f, SkU 1989/90:31 s. 102 f och Utredningens om beskattning av den finansiella sektorn betänkande Särskild skatt i den finansiella sektorn, SOU 1990:46, s. 135 ff). Å andra sidan innebär fördyringen en konkurrensnackdel i förhållande till företag i länder som valt att minska beskattningen av omsättning mellan koncernföretag.

### *Minskad beskattning av omsättning mellan koncernföretag*

Det andra sättet att utjämna kostnadsdifferenserna mellan egenregiverksamhet och uppdelad verksamhet är som nämnts att minska beskattningen av omsättning mellan koncernföretag.

#### *Metoder för minskad beskattning*

Det finns flera metoder att minska denna beskattning. En metod är att ge koncernföretagen ökad avdragsrätt genom att utvidga skattskyldigheten på de verksamhetsområden som är mest aktuella. Det torde vara aktuellt främst för sådana verksamheter som innefattar skattefria bank- och finansieringstjänster, värdepapperstjänster och försäkringstjänster. Utredningen om beskattning av den finansiella sektorn har i nämnda betänkande förordat att skattskyldighet för sådana tjänster inte införs. Som skäl har åberopats att en

skattskyldighet medför betydande skattetekniska svårigheter och att en skattskyldighet inte står i överensstämmelse med EG:s direktiv (betänkandet s. 181 ff). Det kan här påpekas att inte heller en motsvarande s.k. teknisk skattskyldighet (dvs. avdragsrätt för ingående skatt utan skyldighet att redovisa utgående skatt) är förenlig med EG:s direktiv. Enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv finns sådan avdragsrätt endast vid omsättning av de flesta skattefria finansierings- och försäkringstjänster åt kunder utanför EG eller vid omsättning av sådana tjänster i samband med export av varor till ett icke medlemsland (se närmare bilaga 1, avsnitt 2.2).

En annan metod att uppnå en minskad beskattning av omsättningen mellan koncernföretag är att utvidga undantagen från skatteplikt för exempelvis bank- och finansieringstjänster, värdepapperstjänster och försäkringstjänster till att avse även koncerninterna omsättningar av annars skattepliktiga tjänster. En sådan ordning skulle emellertid fjärma Sverige från den ordning som föreskrivs i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv direktiv (jfr a. betänkande s. 100 ff).

Ytterligare en metod uppnå en minskad beskattning av omsättning mellan koncernföretag är att t.ex inskränka yrkesmässighetsbegreppet när det gäller sådan omsättning. Det skulle emellertid direkt strida mot de principer som den av utredningen föreslagna lagen bygger på (jfr avsnitt 2.3). Dessutom skulle det inte stå i överensstämmelse med EG:s sjätte direktiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.1.1).

Den metod som torde återstå är att företagen i en koncern behandlas som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende. På så sätt blir tillhandahållandena av varor och tjänster inom koncernen inte att anse som omsättning. Därmed föranleder tillhandahållandena ingen skattskyldighet även om omsättnirg av sådana varor eller tjänster annars är skattepliktig (jfr 1 kap. 1 § NML). På sätt närmare anges i avsnitt 2.7.3 har en medlemsstat i EG möjlighet att införa en sådan ordning.

I det följande behandlas hur en ordning med koncernenheter skulle kunna utformas.

*Koncernenheter - nackdelar och risker som bör begränsas*

En ordning med koncernenheter innebär på sätt tidigare beskrivits en konkurrensnackdel för fristående företag som är skattskyldiga för försäljning varor eller tjänster. En annan aspekt är att ju mindre krav som ställs på sambandet mellan koncernföretagen, desto mer öppnas möjligheterna att undgå beskattning av andra skäl än sådana som angetts i det föregående avsnittet. Vidare kan komma att öppnas möjligheter till avdrag för investeringskostnader utan motsvarande skyldighet att betala utgående skatt för omsättningen. Ytterligare en risk är att betalningsansvaret för överskjutande utgående skatt styrs över på ett betalningssvagt företag inom en koncern. En modell med koncernenheter bör uppenbarligen utformas så att dessa verkningar i möjligaste mån begränsas.

Med beaktande av det nu sagda gör utredningen följande överväganden om den närmare utformningen av en sådan ordning.

*Vad som skall anses som ett koncernföretag*

En lämplig utgångspunkt är att utgå från samma koncernbegrepp som gäller beträffande avdragsrätten (17 § sjätte stycket ML resp. 8 kap. 4 § andra stycket NML, se avsnitt 2.7.1). Med hänsyn till ovan angivna nackdelar och risker bör emellertid en skattefrihet för omsättning mellan koncernföretag i praktiken komma i fråga endast om ingen utanför koncernen kan få del av denna skattefrihet. Det innebär i sin tur att som koncern i förevarande sammanhang bör betraktas endast moderföretag och dotterbolag som ägs till 100 % av moderföretaget samt dotterdotterbolag som ägs till 100 % av ett eller flera av dessa dotterbolag. För att undvika att reglerna leder till skattebortfall bör koncernen kunna omfatta endast svenska företag. Det är

i enlighet med vad som gäller för koncernföretag som avses i de nämnda avdragsbestämmelserna.

*Registrering av en koncernenhet*

Regeln om koncernenhet bör utformas på så sätt att koncernföretagen skall vara att anse som ett enda företag i mervärdesskattehänseende om de är registrerade på sådant sätt. En bestämmelse av detta slag kan införas i 6 kap. NML. Det kräver i sin tur en följdändring i 13 kap. 1 § NML om möjlighet för koncernföretag att ansöka om en sådan registrering.

*Skyldigheten att deklarera skatten*

Lämpligen bör i registreringsbestämmelserna föreskrivas att en ansökan om koncernregistrering skall innehålla en uppgift om vem som skall svara för redovisningen (deklarationen) av koncernens ut- och ingående skatt. Detta medför i sin tur att det behövs en följdändring i det föreslagna kapitlet om deklarationsskyldighet (12 kap. NML). I den inledande bestämmelsen där anges att deklarationsskyldigheten åvilar den skattskyldige. Bestämmelsen bör kompletteras med en regel om att deklarationsskyldigheten för företag som omfattas av en koncernredovisning skall fullgöras av den som angetts i ansökan om registrering.

Enligt de allmänna bestämmelserna skall den skattskyldige deklarera varje verksamhet för sig, dock att skattemyndigheten kan besluta annorlunda (jfr 5 § andra stycket ML, resp. 12 kap. 2 § NML). På sätt närmare anges i avsnittet nedan om regressfordran m.m. kan det finnas skäl att införa en bestämmelse som innebär att en deklaration inte får omfatta verksamheter i mer än ett koncernföretag.

*Uttag i en registrerad koncern*

Det förhållandet att koncernföretagen skall bedömas som en enda skattskyldig medför att de allmänna uttagsbestämmelserna blir tillämpliga på koncernenheten på samma sätt som om denna utgjort ett enda företag. Det bör anmärkas att utredningen inte föreslår någon ändring i sak av de nuvarande uttagsbestämmelserna i de hänseenden som är aktuella här. De föreslagna uttagsbestämmelserna finns intagna i 2 kap. NML.

*Närmare om skattskyldigheten för en registrerad koncern*

Vad som angetts i det föregående om skattskyldighet för en registrerad koncern kan illustreras genom det i avsnitt 2.7.1 angivna exemplet. I exemplet lät en bank föra över sin ADB-verksamhet och marknadsföringsverksamhet till två dotterbolag. En koncernregistrering medför att ADB-företagets omsättning av tjänster till moderföretaget, dvs. banken, och till marknadsföringsföretaget inte medför skattskyldighet. Genom koncernregistreringen vinner koncernen att den inte belastas av någon utgående skatt vid omsättning till de verksamheter som är undantagna från skatteplikt och därmed inte har avdragsrätt, exempelvis bankens utlåningsverksamhet.

Detsamma gäller vid omsättning till verksamheter som i och för sig är skattepliktiga men som inte är utåtriktade och därför inte medför skattskyldighet. Så är fallet då ADB-bolaget tillhandahåller ADB-tjänster till marknadsföringsbolaget, om det bolaget utför marknadsföringstjänster endast inom koncernen. Frånvaron av utgående skatt vid omsättning till de verksamheter som medför skattskyldighet, exempelvis till bankens skattepliktiga notariatverksamhet, saknar i princip betydelse för bankens kostnadsbelastning. I denna verksamhet har banken nämligen avdragsrätt för eventuell ingående skatt.

Om ADB-företaget även omsätter sina tjänster åt utomstående, är koncernenheten skattskyldig för den omsättningen. Dessutom kommer enligt de allmänna uttagsbestämmelserna koncernen att uttagsbeskattas för alla ADB-tjänster som ADB-företaget tillhandahåller inom koncernen.

*Närmare om avdragsrätten för en registrerad koncern*

Om något av koncernföretagen i exemplet köper en vara eller tjänst från ett skattskyldigt fristående företag, får den registrerade koncernen full avdragsrätt för det fall förvärvet hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet. Det kan gälla inköp av materiel för bruk enbart i bankens notariatverksamhet. Om förvärvet är gemensamt för flera koncernföretag, får avdragsrättens storlek avgöras efter samma principer som gäller för förvärv hos ett enda företag med s.k. blandad verksamhet (jfr 18 § tredje stycket ML och andra stycket av anvisningarna till 17 § ML; 8 kap. 13, 14 och 16 §§ NML). Det kan gälla exempelvis moderföretagets inköp av kontorsmateriel för förbrukning i moderföretaget och dotterbolagen. Detsamma gäller om ADB-företaget köper in exempelvis datorutrustning för sin verksamhet. Om ADB-företaget säljer sina tjänster även åt utomstående och koncernenheten därför uttagsbeskattas för tillhandahållandet av tjänster inom koncernen, medför ADB-företagets hela verksamhet skattskyldighet (jfr det föregående avsnittet). I sådant fall har koncernen full avdragsrätt för ADB-företagets förvärv av varor och tjänster.

*Solidariskt betalningsansvar*

Den angivna modellen innebär att skattskyldigheten åvilar koncernen som mervärdesskatterättsligt subjekt. Det är därmed naturligt att betalningsansvaret gentemot staten för överskjutande utgående skatt bör solidariskt åvila ettvart av de företag som ingår i den registrerade koncernen. En sådan ordning förhindrar dessutom att betalningsansvaret förs över till något betalningssvagt koncernföretag. Det solidariska betalningsansvaret bör

framgå av den föreslagna bestämmelsen i 6 kap. NML jämförd med den grundläggande paragrafen om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (1 kap. 2 § NML). Eftersom ettvart av koncernföretagen är betalningsansvarigt för skatten, är koncernföretagen solidariskt ansvariga för en eventuell restavgift (jfr 15 kap. 7 § NML).

*Inbetalningen av överskjutande utgående skatt*

Det bör införas en särskild bestämmelse i det föreslagna kapitlet om inbetalning av överskjutande utgående skatt (15 kap. NML). Lämpligen bör bestämmelsen vara utformad så att vad som i kapitlet sägs om en skattskyldigs inbetalning av skatt gäller det koncernföretag som i ansökningen om koncernregistreringen har angetts svara för redovisningen (deklarationen) av mervärdesskatt. Om inbetalningen inte görs i rätt tid, kan skattemyndigheten driva in beloppet från vilket som helst av koncernföretagen.

*Ställföreträdareansvaret*

I det nu nämnda kapitlet finns även bestämmelser om solidariskt betalningsansvar för vissa ställföreträdare (15 kap. 9 § NML). Det gäller den som i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att betala in skatt i rätt tid. Företrädaren blir solidariskt ansvarig med den skattskyldige för skattebeloppet och restavgiften. Av denna bestämmelses utformning får anses följa att den endast kommer att omfatta företrädare för sådana koncernföretag som skall fullgöra inbetalningen enligt bestämmelserna i 15 kap.

*Tidpunkten för det solidariska betalningsansvarets uppkomst*

Den förordade särskilda bestämmelsen i 15 kap. NML är att se närmast som en administrativ föreskrift om vem av de solidariskt betalningsskyldiga som skall handha inbetalningen. I det nu sagda ligger att koncernföretagens

solidariska betalningsskyldighet för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga koncernföretag. Tidpunkten är den då skattskyldigheten för en viss omsättning uppstår enligt den allmänna bestämmelsen om tidpunkten för skattskyldighetens inträde (1 kap. 5 § NML).

*Ingen regressfordran eller återvinningsrätt i konkurs?*

En fråga är i vilken mån det koncernföretag som betalar mervärdesskatten kan anses få en regressfordran mot övriga koncernföretag eller något av dessa. Med den utformning som den här angivna modellen har, torde svaret på frågan vara nej. Av den förordade bestämmelsen i 6 kap. NML angående skattskyldighet för koncernen följer nämligen att koncernföretagen är att betrakta som ett enda skattesubjekt i mervärdesskatterättsligt hänseende. Med hänsyn till kravet på fullständigt ägarskap synes det nu sagda sakna betydelse från ägarsynpunkt.

Frånvaron av något subsidiärt ansvar för de företag som inte betalat begränsar emellertid möjligheterna för det betalande företagets borgenärer att få betalt för sina fordringar i en konkurssituation eller liknande. Dessutom kommer det att följa av 4 kap. 1 § 1 konkurslagen (1987:672) att det betalande koncernföretagets konkursbo inte har någon återvinningsrätt gentemot staten för mervärdesskatt som var förfallen till betalning på sätt nyss sagts då företaget försattes i konkurs. Det nu sagda innebär att en koncernregistrering skulle vara en påtaglig kreditrisk för det betalande koncernföretagets borgenärer. Denna risk kan vara så pass slumpmässig och svårbedömd att det enligt utredningens mening bör övervägas att införa en reglering med regressrätt för det betalande koncernföretaget. En sådan bestämmelse måste grundas på en fördelning av den ut- och ingående skatten. Ett sådant fördelningsunderlag kan fås genom att en mervärdesskattedeklaration inte tillåts omfatta verksamheter i mer än ett koncernföretag.

*Överskjutande ingående skatt*

En annan fråga gäller rätten till återbetalning av överskjutande ingående skatt. Den överskjutande ingående skatten skall betalas till det redovisande koncernföretaget. Om de övriga koncernföretagen inte får en fordran på det redovisningsskyldiga koncernföretaget för uppburen överskjutande ingående skatt, kommer deras verksamheter att belastas på samma sätt som om den ingående skatten inte varit avdragsgill. I exempelvis ett investeringsskede kan detta vara av stor betydelse för det investerande koncernföretagets borgenärer. Här är situationen visserligen förutsebar för borgenärerna. Övervägande skäl synes emellertid tala för att regelsystemet skall motsvara det som skall gälla för överskjutande ugående skatt.

I detta sammanhang bör beaktas statens rätt till avräkning enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Avräkningsrätten gäller bl.a. överskjutande ingående skatt. Denna rätt kommer att bestå ända tills beloppet har utbetalats till det redovisande koncernföretaget. Denna ordning förändras inte av att övriga koncernföretag får en fordran mot det företaget för uppburen överskjutande ingående skatt.

*Återföring av avdragen ingående skatt*

Syftet med en koncernregistrering är att koncernföretagen inte skall bli skyldiga att betala mervärdesskatt för sina interna transaktioner. Å andra sidan får de därmed inte heller någon avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till sådana interna transaktioner som utgör ett led i den verksamhet som inte medför skattskyldighet (jfr avsnittet ovan om avdragsrätten för en registrerad koncern). Detta överensstämmer med mervärdesskattens uppbyggnad.

Dessa principer kan emellertid med lätthet kringgås i koncernregistreringsfallen. Det kan ske genom att ett företag först bildar ett dotterföretag, som

får återbetalning (avdrag) för den ingående skatt som hänför sig till investeringskostnader m.m. (jfr bl.a. 2 § sista stycket ML och 10 kap. 9 § NML). Kort därefter ansöker moderföretaget och dotterföretaget om koncernregistrering. Koncernen har på så sätt uppnått avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till den nämnda skattefria interna omsättningen.

Vad som nu sagts bör enligt utredningens mening rättas till genom särskilda bestämmelser om återföring av överskjutande ingående skatt för viss tid före koncernregistreringen. Bestämmelserna bör för tiden närmast före registreringen avse all överskjutande ingående skatt. För tid dessförinnan bör regeln ta sikte på sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv av anläggningstillgångar. Av praktiska skäl bör den återföringen avse förvärv som gjorts inom viss bestämd tid före koncernregistreringen, t.ex. fem år. Återföringen bör stå i proportion till innehavstiden. Har exempelvis en maskin förvärvats ett år före koncernregistreringen, bör således 80 % av den avdragna ingående skatten återföras. Vidare bör återföringsbeloppet minskas med hänsyn till att koncernenheten kommer att ha en partiell avdragsrätt. Det bör åstadkommas genom en schablonregel. Regeln kan utformas så att återföringsbeloppet minskas med en andel som motsvarar förhållandet mellan koncernens totala utgående skatt och koncernens totala avdragsgilla ingående skatt under en, eller flera, redovisningsperioder.

### 2.7.3 Koncernenheter - internationella aspekter

Av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv framgår att en medlemsstat får behandla flera företag som en enhet i mervärdesskatterättsligt hänseende, även om företagen är självständiga personer i civilrättsligt hänseende (artikel 4 punkt 4 andra stycket). Som förutsättning anges dock att företagen skall vara nära förbundna med varandra ("closely bound to one another") finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt. En medlemsstat som avser att införa bestämmelser av här aktuellt slag är skyldig att samråda med en

särskild rådgivningskommitté (jfr artikel 29). Dessa direktivbestämmelser behandlas även i bilaga 1, avsnitt 2.8.

För att förhindra konkurrenssnedvridningar får en medlemsstat uttagsbeskatta koncernenheten för tjänster som den tillhandahåller internt (jfr artikel 6 punkt 3 och betänkandets bilaga 1, avsnitt 2.1). En förutsättning för uttagsbeskattningen är att koncernen inte skulle haft full avdragsrätt om den i stället hade förvärvat motsvarande tjänster från ett fristående skattskyldigt företag. I det nu sagda ligger följaktligen att uttagsbeskattning av koncerntjänster kan komma ifråga endast i den mån koncernen har s.k. blandad verksamhet och därmed inte full avdragsrätt. Även vid införande av här nämnda uttagsbeskattning skall samråd ske.

Utredningen har i november 1991 haft diskussioner med representanter för de danska skattemyndigheterna. Därvid erfors bl.a. följande. Det är endast fyra EG-länder som tillåter koncernregistrering av företag som inte är fullt skattskyldiga för sina verksamheter. Det gäller Storbritannien, Irland, Tyskland och Nederländerna. I Danmark tillåts koncernregistrering endast för företag som är fullt skattskyldiga. Det finns emellertid planer på att lägga fram ett förslag om koncernregistrering även av företag vars verksamhet endast delvis medför skattskyldighet.

## 2.8 Vissa andra frågor

### 2.8.1 Skatteplikten och vissa underentreprenörstjänster

Från skatteplikt undantas enligt 8 § ML och anvisningarna därtill bl.a. sjukvård, tandvård, social omsorg och utbildning (prop. 1989/90:111 s. 106-111 och 190-192 samt SkU 31 s.110 f). Vid tilllämpningen av dessa bestämmelser har uppkommit fråga om i vilken mån underentreprenörstjänster omfattas av skattefriheten. I betydande utsträckning omfattas sådana

tjänster inte av skattefriheten (jfr Riksskatteverkets rekommendationer RSV Im 1991:1 och 2). Rättsläget torde dock kunna sägas vara något oklart.

Enligt anvisningarna till 8 § omfattar skattefriheten varor och tjänster som vårdgivaren resp. den som bedriver omsorgen eller utbildningen tillhandahåller direkt till vårdtagaren resp. den som åtnjuter omsorgen eller utbildningen. För sjukvård gäller skattefriheten dessutom sådana kontroller och analyser av prov som tillhandahålls vårdgivaren av annan som ett led i sjukvården. För tandvård gäller skattefriheten även dentaltekniska produkter och tjänster avseende sådana, när produkten eller tjänsten tillhandahålls vårdgivaren, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.

Bestämmelserna kan medföra vissa skillnader mellan olika vård- eller utbildningsformer när det gäller kostnaderna för dessa. Så kan bli fallet om exempelvis ett läkarföretag hyr ut läkare till ett sjukhus. En sådan tjänst torde medföra skattskyldighet för läkarföretaget. Om sjukhuset drivs av ett landsting, blir skatten avdragsgill för landstinget (jfr 18 a § ML). Denna ordning har tillkommit för att mervärdesskatten i det enskilda fallet inte skall påverka landstingets val mellan egenregiverksamhet och upphandling av entreprenader. Denna "skatteförmån" får landstinget sedan återbetala till staten inom ramen för den totala ekonomiska relationen mellan landstingen och staten (jfr prop. 1989/90:111 s. 125 ff). Om sjukhuset däremot drivs av ett privat företag, har det företaget inte någon avdragsrätt eftersom verksamheten inte medför skattskyldighet. Mervärdesskatten blir då en omedelbar och direkt kostnad för sjukhuset. Om undantaget från skatteplikt skulle omfatta även här aktuella underentreprenörstjänster, skulle denna skillnad gentemot landstingen försvinna.

Visserligen skulle en sådan skattefrihet för underentreprenörstjänster även medföra att läkarföretaget skulle mista sin avdragsrätt för ingående skatt. Denna blir därmed en kostnad för läkarföretaget. I den mån läkarföretaget

inte är bidragsfinansierat måste denna kostnad täckas in genom det pris som läkarföretaget debiterar sjukhuset för sina tjänster. Det priset, inkl. den del som skall täcka läkarföretagets ingående skatt, utgör i sin tur en kostnad för sjukhuset. Den ingående skatten i läkarföretaget blir alltså på så sätt övervältrad på sjukhuset. I den mån sjukhuset inte är bidrags- eller skattefinansierat har det att kompensera sig för sina kostnader genom att ta betalt av sina patienter. Ingående skatt i läkarföretag av här aktuellt slag torde emellertid i allmänhet understiga en utgående skatt i sådana företag. Dessutom hör till saken att ett sjukhus som inte är skattskyldigt inte lägger någon mervärdesskatt på den skattekostnad som det eventuellt kompenserar sig för genom att ta betalt av patienterna. Det innebär med andra ord att någon s.k. kumulativ effekt inte uppstår (jfr avsnitt 2.1). Att landstingsdrivna sjukhus får en icke avdragsgill skattekostnad innebär, som framgått av det förut sagda, inte att landstingen totalt sett får ökade kostnader i förhållande till vad som gäller då de blir debiterade mervärdesskatt och därmed får avdragsrätt för den. Avdragsrätten är ju något som de får kompensera staten för i efterhand.

På sätt närmare framgår av Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdeskatt m.m., SOU 1989:35, finns i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv undantag från skatteplikt vilka motsvarar ML:s bestämmelser (betänkandet, del I, s. 107-109). Enligt vad utredningen har erfarit finns det inte något avgörande som klargör om, och i så fall i vilken mån, undantagen även omfattar underentreprenörstjänster. Enligt uppgift prövas frågan emellertid för närvarande i ett ärende hos EG:s mervärdesskattekommitté (the VAT Committee). Kommittén är ett rådgivande organ för enhetlig tillämpning av EG:s mervärdesskattedirektiv. Ärendet har uppgetts gälla frågan om undantaget från skatteplikt omfattar ett läkarföretags tillhandahållande av läkartjänster åt ett sjukhus.

Utredningen gör följande överväganden. Bestämmelserna i anvisningarna till 8 § ML syftar till att avgränsa skattefriheten så att den gäller den egentliga

sjukvården, tandvården, omsorgen och utbildningen. Det torde därför överensstämma med det rättspolitiska syftet att utforma bestämmelserna så att skattefriheten otvetydigt omfattar underentreprenörstjänster i vissa fall. Det som närmast kommer ifråga är då någon tillhandahåller sjukvård etc. och denna faktiskt åtnjuts av vårdtagaren etc. I dessa fall bör det inte spela någon roll om den som omsätter tjänsten gör det i egenskap av underentreprenör till den som i mervärdesskattesammanhang skall anses som avtalspart i förhållande till vårdtagaren etc. Utredningen föreslår därför vissa jämkningar av författningstexten i förhållande till ML så att skattefriheten får en sådan omfattning (se 3 kap. 4 § NML).

### 2.8.2 Skatteplikten och upplåtelse av fastigheter

Utredningen förslår att undantaget från skatteplikt för upplåtelse av fastighet preciseras och avgränsas i jämförelse med ML för att undvika nuvarande tillämpningsproblem.

Från skatteplikt undantas enligt 8 § 6 ML "överlåtelse eller upplåtelse av arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet till fastighet eller del av fastighet" om inte annat följer av anvisningarna. I anvisningarna anges att undantaget för fastighetsupplåtelse omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet och värme som sker som ett led i fastighetsupplåtelsen. Detsamma gäller tillhandahållande av nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar. Vidare anges att undantaget inte gäller vid vissa särskilt angivna upplåtelser.

Den i ML särskilt angivna skatteplikten gäller vid

- sådan upplåtelse för vilken skattskyldighet medgetts enligt 2 § tredje stycket ML (dvs. vid s.k. frivilligt inträde),
- upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete,

- rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet,
- upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet,
- upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats,
- upplåtelse av förvaringsbox,
- upplåtelse av utrymme för reklam eller annonsering på fastighet, och
- upplåtelse av byggnad eller mark för djur.

Lagstiftningen ingick i den allmänna reformering av mervärdesskatten som trädde i kraft den 1 januari 1991 (prop. 1989/90:111 s. 88-91, 196-198 och 310 f samt SkU 31 s. 103 f). Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer om skatteplikten vid upplåtelse av fastighet (RSV Im 1991:3).

Som framgår av lagförarbetena till undantaget från skatteplikt var det främsta skälet för skattefriheten att hålla nere boendekostnaderna. Emellertid byggde 1991 års lagstiftning i sin helhet också på en strävan att anpassa ML till vad som gäller enligt EG:s mervärdesskattedirektiv.

I det sjätte direktivet undantas från skatteplikt uthyrning och utarrendering ("leasing or letting") av fast egendom (artikel 13 B b/). Enligt direktivet omfattar undantaget emellertid inte vissa särskilt angivna tjänster. Dessa är alltså enligt direktivet obligatoriskt skattepliktiga. Det gäller upplåtelser i hotell- och campingverksamhet och liknande, upplåtelse av parkeringsplatser, uthyrning av permanent installerad utrustning och maskineri samt uthyrning av bankfack och förvaringsboxar o.d. Vidare föreskrivs att en medlemsstat får införa ytterligare begränsningar av undantaget från skatteplikt. En medlemsstat får även medge frivilligt inträde i mervärdesskattesystemet (artikel 13 C). Bestämmelserna har behandlats i Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdeskatt m.m., SOU 1989:35, del I, s. 115 f.

Det har visat sig att den nuvarande utformningen av undantaget från skatteplikt för fastighetsupplåtelse har inneburit betydande tillämpningsproblem och osäkerhet om rättsläget. Detta har i sin tur medfört en tillämpning som knappast är förenlig med lagstiftningens syften och som dessutom skapar till synes omotiverade skillnader för olika slag av verksamheter.

Som exempel på det sistnämnda kan nämnas följande. Enligt Riksskatteverkets rekommendationer räknas i allmänhet upplåtelser av badhus, isanläggningar, bowlinghallar och minigolfbanor som skattepliktiga. Som skattefria räknas enligt rekommendationerna i allmänhet däremot upplåtelser av banor för tennis, badminton, squash och golf.

Ett annat exempel är upplåtelse av vägar, broar eller tunnlar mot avgift för trafik. Sådana upplåtelser bedöms numera som skattefri upplåtelse av rättighet till fastighet (jfr regeringsrättens dom den 24 oktober 1991, 2239-1991). Denna skattefrihet tillgodoser emellertid inte syftet med den nuvarande regleringen och missgynnar skattepliktiga transportformer såsom järnvägs- och färjetransporter.

Det är uppenbart att det inte går att utforma undantaget från skatteplikt på ett sådant sätt att tillämpningsproblemen elimineras. Undantaget kan emellertid preciseras så att tillämpningsproblemen väsentligt minskar och syftena med lagstiftningen bättre kommer till uttryck. Detta uppnås genom att undantaget anges omfatta överlåtelse och upplåtelse av dels de i ML uppräknade rättigheterna, dels därmed jämförliga rättigheter till fastighet. Utredningens förslag till ny mervärdesskattelag har denna utformning (jfr 3 kap. 2 § första stycket). Förslaget behandlas närmare i specialmotiveringen.

### 2.8.3 Andrahandsuthyrning av fastigheter

Enligt 2 § ML kan skattemyndigheten efter ansökan av fastighetsägare besluta att denne skall vara skattskyldig för uthyrning helt eller delvis av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt ML för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. Genom 1991 års lagstiftning utvidgades denna möjlighet till att gälla uthyrning åt staten eller en kommun, även om uthyrningen inte sker för en verksamhet som medför skattskyldighet (jfr prop. 1989/90:111 s. 184).[7] Vad som sagts om uthyrning gäller även bostadsrättsupplåtelse.

Syftet med bestämmelserna är att fastighetsägarens ingående skatt skall kunna dras av i hans upplåtelseverksamhet. Den ingående skatten blir därmed inte någon kostnad för fastighetsägaren. Han behöver således inte låta hyran täcka den ingående skatten. Den utgående skatten på hyran är avdragsgill för hyresgästen och därmed inte någon kostnad för denne. Skatten påverkar därmed inte hyresgästens prissättning.

Av de återgivna bestämmelserna följer att skattskyldighet för uthyrning resp. bostadsrättsupplåtelse inte kan komma ifråga för annan än fastighetsägaren. Fråga har uppkommit om så inte borde vara fallet även vid andrahandsuthyrning.

Utredningen konstaterar att å ena sidan skulle en sådan ordning vid andrahandsuthyrning tillgodose motsvarande syfte som det ovan angivna. Det skulle vara av värde med hänsyn till bl.a. att skatteplikten för insatsvaror och -tjänster har vidgats efter tillkomsten av de nuvarande bestämmelserna. Vidare är andrahandsuthyrning numera sannolikt en vanligare ordning än förut. Å andra sidan kan konstateras att regelsystemet för fastighetsuthyrning och bostadsrättsupplåtelser är omfattande och tämligen

---

[7] Med "staten" och "kommun" avses i ML inte de statliga affärsverken resp. kyrkliga kommuner.

komplicerat. Vidare är kontrollsvårigheterna påtagliga. Att utvidga skattskyldigheten till att gälla även andrahandsuthyrning skulle enligt utredningens mening i hög grad öka problemen. Med hänsyn härtill och till utformningen av utredningens uppdrag föreslår utredningen inte någon utvidgning av möjligheterna till frivillig skattskyldighet.

### 2.8.4 Redovisning av mervärdesskatt i självdeklarationen

Från och med den 1 januari 1991 gäller att skattskyldiga personer med en årsomsättning om högst 200 000 kr skall redovisa sin mervärdesskatt i den deklaration som skall lämnas till ledning för inkomsttaxeringen. Vidare föreskrivs att mervärdesskatten skall betalas på det sätt som gäller för fyllnadsinbetalning av inkomstskatt och att den slutliga avräkningen av mervärdesskatt görs i slutskattsedeln. Övriga skattskyldiga skall som tidigare redovisa mervärdesskatt i särskilda deklarationer, oftast sex gånger om året, och också betala skatten i annan ordning än som gäller för inkomstskatt.

Beslutsfattandet och det processuella förfarandet för den mervärdesskatt som redovisas i inkomstskattedeklarationerna följer de bestämmelser som gäller för inkomstskatten medan de särskilda bestämmelserna i ML gäller när mervärdesskatt redovisas på annat sätt.

Lagrådet har uttalat tveksamhet om det lämpliga i att ha två olika uppsättningar regler för mervärdesskatt och därvid särskilt pekat på risken för att olika procedurregler ger olika materiellt resultat (se prop 1989/90:111, s 315 f).

Utredningen gör på denna punkt följande bedömning.

Det är i princip olämpligt att det för olika skattskyldiga i fråga om en viss skatteform gäller olika bestämmelser om förfarandet, skattebetalningen och proceduren i övrigt. Förhållandet kan, som lagrådet påpekat, ge upphov till

olikformig tillämpning i materiellt hänseende och det skapar ekonomiska skillnader på grund av olika skattekrediter. Det senare förhållandet gäller dock generellt eftersom mervärdesskatt får redovisas för redovisningsperioder som är olika långa.

Sedan lagrådet avgav sitt yttrande har väsentliga förändringar av taxeringsförfarandet trätt i kraft och skatteförvaltningens organisation har ändrats. En genomgång av vad som nu gäller visar följande.

Den nya taxeringslagen (1990:324) trädde i kraft den 30 juni 1990. Väsentliga nyheter i förhållande till äldre lagstiftning är att taxeringsbeslut fattas av skattemyndigheten, att besluten får omprövas av skattemyndigheten inom viss tid - olika för den skattskyldige och för skattemyndigheten - och att processen inte längre är en beloppsprocess utan en sakprocess. På dessa punkter överensstämmer bestämmelserna i taxeringslagen med motsvarande bestämmelser i ML. Vidare gäller att skatteförvaltningen numera är organiserad så att det finns endast en skattemyndighet i varje län. Skattemyndigheten fattar både beslut om inkomsttaxering och beskattningsbeslut som avser mervärdesskatt. I samband med ändringen av skatteförvaltningens organisation kommer också den inre organisationen att ändras. Enligt uppgift från Riksskatteverket kommer ändringen att innebära att all operativ verksamhet förs ut till lokala skattekontor. Dessa skall handlägga alla skattefrågor utom sådana som avser punktskatter. Ett företags alla skatter avses bli handlagda av en och samma tjänsteman eller arbetsgrupp inom det lokala skattekontoret.

Mot bakgrund av vad som nu sagts anser utredningen att det inte kan anses uppkomma några inte godtagbara skillnader mellan de båda systemen. Med hänsyn till de praktiska och administrativa fördelar som är förenade med att skattskyldiga med liten omsättning inte behöver vara registrerade och lämna särskilda deklarationer finner utredningen att de nu gällande bestämmelserna bör behållas.

# 3 SPECIALMOTIVERING

## 3.1 Mervärdesskattelagen

Det här lämnade förslaget innebär bl.a. språkliga och systematiska ändringar i förhållande till lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML). Avsikten med dessa ändringar har varit att skapa en så överskådlig lag som möjligt och därmed göra den mer lättillgänglig. Kraven på att lagtexten skall vara tillräckligt exakt och tydlig har tillsammans med lagens omfång dock begränsat möjligheterna i dessa avseenden.

Den föreslagna lagen innehåller i motsats till ML endast paragrafer. ML:s anvisningar har arbetats in i lagen. Lagförslaget är indelat i två avdelningar om sammanlagt tjugotvå kapitel. Längre kapitel har gjorts mer överskådliga med hjälp av underrubriker. Paragraferna innehåller i regel endast ett eller två textstycken och innehållsrika stycken har fått punktform. Vår strävan har varit att förenkla meningsbyggnaden. Möjligheterna att göra det har dock i många fall begränsats av att bestämmelserna skall reglera komplicerade förhållanden.

Ålderdomliga uttryck, ord och ordformer har i möjligaste mån bytts ut. Vissa substantiv har i allmänhet skrivits i plural, t.ex. "varor" och "tjänster". När substantiv har skrivits i singular har de regelmässigt försetts

med obestämd artikel. Uttrycket "i tillämpliga delar" har uteslutits i hänvisningar till bestämmelser i andra författningar.

Lagförslagets 1-10 kap. innehåller materiella bestämmelser om skatten, däribland bestämmelserna i 10 kap. om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare, exportföretag och vissa andra som inte är skattskyldiga enligt de materiella bestämmelserna. 11 kap. reglerar faktureringsskyldigheten o.d. för dem som omsätter varor eller tjänster. 12 och 13 kap. innehåller bestämmelser om deklaration och registrering. 14-18 kap. gäller beskattningsförfarandet. I 19 kap. har tagits in bestämmelser om förfarandet vid återbetalning av skatt till icke skattskyldiga. I 20 kap. finns överklagandebestämmelser och i 21 kap. finns bestämmelser om förhandsbesked. I 22 kap. finns så bestämmelser som i systematiskt hänseende inte passar in i något av de föregående kapitlen.

I allmänhet är paragraferna utformade så att varje paragraf reglerar mer begränsade förhållanden än paragraferna i ML. Paragraferna är därför kortare men fler än i ML. En bidragande orsak till det ökade antalet paragrafer är också att lagförslaget som nämnts inte innehåller några anvisningar. Anvisningarna i ML har i stor utsträckning karaktären av självständiga regleringar, ofta i grundläggande avseenden.

I specialmotiveringen hänvisas till motsvarande bestämmelser i ML och förarbetena därtill. SFS- och rskr-nummer framgår endast av förteckningen i bilaga 3.

I specialmotiveringen används, utöver förkortningen ML, följande förkortningar:

KL = kommunalskattelagen (1928:370),
SIL= lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, och
NML= den föreslagna nya mervärdesskattelagen

## 1 kap. Inledande bestämmelser

### 1 §

Genom den föreslagna paragrafen slås fast skyldigheten att betala mervärdesskatt och de grundläggande förutsättningarna härför. Paragrafen motsvarar närmast 1 § jämte anvisningar, 2 § första stycket 1 och andra stycket andra meningen samt 58 § första stycket första meningen ML.

När begreppet skattskyldighet används i den föreslagna lagen avses endast skyldigheten att betala skatt till staten. Det innebär en renodling av skattskyldighetsbegreppet. I 2 § anges vem som är skyldig att betala skatten (skattskyldig). Specialmotiveringen till den paragrafen behandlar närmare innebörden av skattskyldighetsbegreppet och konsekvenserna därav.

I 3 § lämnas hänvisningar om var de olika begreppen i de båda tidigare paragraferna behandlas. I 4 § anges vissa inskränkningar av tillämpningsområdet för skattskyldighetsbestämmelsen. I 5 § regleras tidpunkten för skattskyldighetens uppkomst.

***Punkt 1***

Punkt 1 i 1 § innehåller den grundläggande bestämmelsen om skattskyldighet: mervärdesskatt skall betalas vid skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster, om omsättningen görs i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet. Av 2 § framgår att skattskyldigheten i detta fall åvilar den som omsätter varan eller tjänsten. Av 7 § framgår att med verksamhet avses även del av verksamheten (verksamhetsgren).

Vad som utgör omsättning anges i 2 kap. NML och i 3 kap. NML anges vad som förstås med skattepliktig omsättning. I vilka fall omsättningen skall anses ha ägt rum inom landet anges i 5 kap. NML. I vilka fall en verksam-

het skall anses som yrkesmässig här i landet anges i 4 kap. 2-5 §§ NML. Omsättning i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs i något annat land än Sverige kan inte medföra skattskyldighet enligt punkt 1 i 1 §, även om varan eller tjänsten är att anse som omsatt i Sverige. I vissa fall kan enligt 1 § 2 och 2 § 2 sådan omsättning dock medföra skattskyldighet för förvärvaren av vissa tjänster, om dessa är att anse som omsatta här i landet. Det överensstämmer med den ordning som föreskrivs i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1).

*Särskilt angående personer som hör hemma i utlandet*

Av 4 kap. 2 och 3 §§ NML framgår att den som är skattskyldig till inkomstskatt här i landet för inkomst av näringsverksamhet m.m. anses bedriva yrkesmässig verksamhet här enligt NML. Även en i utlandet hemmahörande person med fast driftställe här i landet är skattskyldig till inkomstskatt för den inkomst som hänför sig till omsättning från detta driftställe (s.k. inskränkt skattskyldig). Det följer av 53 § 1 mom. KL och punkt 1 av anvisningarna därtill samt 6 § 1 mom. SIL. Enligt dessa bestämmelser avgörs när en person skall anses ha en sådan anknytning till Sverige att han är skattskyldig för inkomst. En inskränkt skattskyldig person kan därmed bli skattskyldig till mervärdesskatt enligt 1 § 1 och 2 § 1 NML för omsättningen från nämnda driftställe.

Även en näringsidkare utan ett sådant driftställe eller annan sådan anknytning som anges i bestämmelserna i KL eller SIL kan enligt NML i vissa särskilt angivna fall anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet och därmed bli skattskyldig till mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § 1 och 2 § 1 NML. Det gäller sådan omsättning inom landet som anges i 4 kap. 5 § NML. Bestämmelsen omfattar exempelvis omsättning av varor som näringsidkaren har lagt i lager här i landet och omsättning av flertalet slag av tjänster.

En näringsidkare som inte bedriver yrkesmässig verksamhet här i landet betecknas i NML som utländsk företagare (1 kap. 14 §). En sådan näringsidkares omsättning kan som framgår av det föregående inte medföra skattskyldighet till mervärdesskatt enligt 1 § 1. Om omsättningen äger rum inom landet och omsättningen avser andra tjänster än sådana som anges i 4 kap. 5 § NML, kan dock förvärvaren vara skattskyldig för omsättningen enligt 1 kap. 1 § 2 och 2 § 2 NML (se specialmotiveringen till 1 § 2). Det motsvarar beskattningen av tjänsteimport enligt 60 § ML.

*Export*

I förslaget finns det ingen direkt motsvarighet till anvisningarna till 1 § ML om att mervärdesskatt inte utgår vid export. Det följer redan av att skattskyldigheten uppstår endast vid omsättning inom landet. Vad som skall anses som omsättning inom resp. utom landet anges i 5 kap.

***Punkt 2***

Bestämmelsen medför skattskyldighet i vissa fall då en omsättning görs i landet men i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs utom landet. Denna skattskyldighet uppstår endast om omsättningen avser sådana tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§ NML.

I vilka fall omsättningen skall anses vara gjord i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs inom landet framgår av 4 kap. 2 och 3 §§ NML. I annat fall är en yrkesmässig verksamhet att anse som bedriven utom landet. En näringsidkare som bedriver en yrkesmässig verksamhet utom landet betecknas i NML som "utländsk företagare" (se 14 §).

Enligt 2 § 2 åvilar skattskyldigheten i det här behandlade fallet den som förvärvar tjänsten. Bestämmelsen ersätter den skattskyldighet som kan följa enligt 60 § ML vid import av vissa tjänster. I förhållande till ML har gjorts

den begränsningen att skattskyldigheten uppstår endast om tjänsterna omsätts till någon som hör hemma i Sverige. Med det avses att omsättningen görs till någon som har sådan anknytning till Sverige som utgör förutsättning för skattskyldighet till inkomstskatt (jfr 53 § 1 mom. KL och punkt 1 av anvisningarna därtill samt 6 § 1 mom. SIL). Att någon hör hemma i Sverige bör när det gäller fysiska personer dock förstås så att det avgörande är om personen bor eller stadigvarande vistas här i landet då skattskyldigheten uppstår. Beskattningen omfattar således inte den som inte längre bor eller stadigvarande vistas här i landet men som ändå inkomstbeskattas här med stöd av punkt 1 andra och tredje styckena av anvisningarna till 53 § KL. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde framgår av 1 kap. 5 § NML.

Punkten gäller som nämnts bara vissa slag av tjänster, nämligen sådana som anges i 5 kap. 4 och 7 §§ NML. Tjänsterna i den förstnämnda paragrafen är sådana som avser fastighet belägen i Sverige. Tjänsterna i den andra paragrafen är enligt den bestämmelsen i allmänhet att anse som omsatta här i landet, om kunden har sitt driftställe eller viss annan anknytning här. Det nu sagda behandlas utförligt i specialmotiveringen till resp. paragraf.

Sådan omsättning som undantagits från importskattskyldighet enligt 60 § tredje stycket ML omfattas inte heller av skattskyldigheten i den här behandlade bestämmelsen. Det uppnås genom att sådan omsättning enligt 3 kap. 24 § NML är undantagen från skatteplikt.

Den här föreslagna konstruktionen med skattskyldighet stämmer överens med EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och har ett nära samband med förslaget om anpassning till direktivets bestämmelser om omsättningsland (jfr 5 kap. NML). Direktivets bestämmelser redovisas i bilaga 1.

***Punkt 3***

Punkt 3 utgör grunden för beskattningen av införsel av varor till landet. I 1 kap. 2 § NML anges att skattskyldigheten åvilar den som är tullskyldig enligt tullagen (1987:1065). Liksom i ML gäller alltså samma regler i både tull- och skattehänseende (jfr prop. 1968:100 s. 123). Denna ordning framgår i ML endast av en allmän hänvisning i 58 § första stycket till tullagen (jfr 10 och 80-82 §§ tullagen).

**2 §**

I denna paragraf anges *vem* som är skyldig att betala mervärdesskatten (skattskyldig) i de fall skatt skall utgå. Vilka dessa fall är regleras i 1 §. Bestämmelserna i 2 § har behandlats i samband med specialmotiveringen till 1 §. De motsvaras i ML i viss mån av 2 § första stycket 1 och andra stycket andra meningen.

I 6 kap. finns särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig. Bestämmelserna gäller skattskyldighet för handelsbolag, delägare i enkla bolag och partrederier, nya ägare till verksamheter, konkursbon, dödsbon, statliga affärsverk och olika slag av förmedlare. I 9 kap. 2 § finns en särskild bestämmelse om fortsatt skattskyldighet för fastighetsägare som medgetts skattskyldighet enligt 9 kap. 1 § och som därefter överlåter fastigheten.

I ML anges som skattskyldiga även sådana som inte är skyldiga att betala skatt men som ändå anses böra få sina utgifter för ingående mervärdesskatt ersatta. Genom att betecknas som skattskyldiga får de "avdragsrätt" för sin ingående skatt. Detta är ett inslag i den begreppsjuridik, som ML har kritiserats för (jfr lagrådet i prop. 1989/90:111 s. 294 f). I förslaget används begreppet skattskyldig endast om den som är skyldig att betala skatt.

De övriga fallen av skattskyldighet enligt ML har i förslaget förts in i 10 kap. angående återbetalning av skatt till icke skattskyldiga personer. Det nu sagda gäller den s.k. tekniska skattskyldigheten enligt 2 § första stycket 2) ML, skattskyldigheten för export enligt 2 § andra stycket första meningen ML och skattskyldigheten för påbörjad verksamhet enligt 2 § sista stycket ML.

Bestämmelsen i 2 § tredje stycket ML angående frivilligt inträde för vissa fastighetsupplåtelser har tagits in i 9 kap. 1 § första stycket NML (jfr specialmotiveringen därtill). En erinran därom finns i 1 kap. 4 § första stycket NML.

**3 §**

I paragrafen lämnas upplysningar om var man kan hitta bestämmelser om de olika moment som enligt 1 kap. 1 och 2 §§ konstituerar skyldigheten att betala skatt, m.m.

**4 §**

I paragrafen erinras om vissa inskränkningar av det tillämpningsområde som mervärdesskatten har enligt grundbestämmelsen i 1 §.

**5 §**

I paragrafen anges vid vilken tidpunkt skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § uppstår. En annan sak är för vilken redovisningsperiod denna skatt skall deklareras. Det anges i 12 och 13 kap. En tredje sak är när den deklarerade skatten skall betalas in till staten. Det anges i 15 kap.

***Första och andra styckena (omsättning)***

Bestämmelserna motsvarar 4 § första stycket ML. I förhållande till ML har författningstexten jämkats. Innebörden är dock densamma som i ML.

Det kan anmärkas, att lagrådet har ifrågasatt nödvändigheten av att behålla uttrycket "skattskyldighetens inträde" (jfr prop. 1989/90:111 s. 294 f). Utredningen har emellertid valt att, som framgår av 1 §, renodla begreppet "skattskyldighet" till att enbart avse skyldighet för någon att betala skatt till staten. Denna utformning av skattskyldigheten stämmer överens med EG:s sjätte direktiv och gör det påkallat att i detta avseende ha - liksom nämnda direktiv - bestämmelser om när skyldigheten uppstår. EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv innehåller bestämmelser om när den beskattningsgrundande händelsen ("chargeable event") skall anses ha inträffat (artikel 10).

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde är av omedelbar betydelse för tillämpningen av andra bestämmelser. Som exempel kan nämnas bestämmelserna om vem som skall anses som skattskyldig då någon har övertagit en verksamhet eller då en verksamhet drivs vidare av ett konkursbo eller ett dödsbo (jfr 6 kap. 3-5 §§). Tidpunkten är vidare av betydelse vid ändringar av skattepliktens omfattning eller skattesatsens storlek. Om inget annat följer av särskilt meddelade övergångsbestämmelser, omfattar ändringar av skatteplikten endast sådan omsättning där den beskattningsgrundande händelsen inträffar vid ikraftträdandet eller därefter. Detsamma gäller ändringar av skattesatsen.

Utredningen föreslår inte någon motsvarighet till 4 § andra stycket ML (prop. 1989/90:73 och SkU 21). Enligt bestämmelsen inträder skattskyldighet vid tidpunkten för förskottsbetalningar o.d. endast om den beställda varan eller tjänsten är skattepliktig då den som omsätter varan eller tjänsten erhåller vederlaget. Om varan eller tjänsten inte är skattepliktig då, inträder skattskyldigheten inte förrän varan eller tjänsten levererats resp. tillhanda-

hållits. Utredningen anser att det i allmänhet skulle innebära en förenkling om ändringar av skattepliktsbestämmelserna föranleder särskilda övergångsbestämmelser i stället för den nuvarande regleringen i 4 § andra stycket ML ( jfr prop. 1978/79:141 s. 41 f angående övergångseffekter vid ändringar av beskattningens omfattning eller storlek).

*Tredje stycket (införsel)*

I stycket anges att vid införsel gäller i stället bestämmelserna i tullagen (1987:1065) om tull. I ML följer detsamma av den allmänna hänvisningen till tullagen i 58 § första stycket andra meningen. Vad som sagts under den föregående rubriken om betydelsen av tidpunkten för skattskyldighetens inträde har motsvarande tillämpning vid införsel.

**6 §**

I paragrafen anges innebörden av begreppen vara och tjänst. Paragrafen motsvarar nuvarande 7 § andra stycket första meningen och sista stycket. Med vara förstås enligt ML materiellt ting som inte är fastighet samt gas, värme, kyla och elektrisk kraft. För att anpassa lagen till vad som är internationellt gängse föreslås att begreppet vara i fortsättningen även skall omfatta fastigheter (jfr den allmänna motiveringen, avsnitt 2.4). De begränsningar av beskattningen som behövs föreslås i stället införda i bestämmelserna om undantag från skatteplikt (3 kap. 2 §). I övrigt är innebörden av begreppen vara och tjänst oförändrad (jfr prop. 1989/90:111 s. 189).

Den nuvarande bestämmelsen i andra stycket av anvisningarna till 7 § ML har slopats. Enligt bestämmelsen anses aktie, obligation, biljett, lottsedel, presentkort och annan jämförlig handling som vara endast när handlingen omsätts eller införs som trycksak. Denna gränsdragning mellan vara och tjänst följer dock direkt av dessa begrepps definitioner. Bestämmelsen är således onödig.

**7 §**

I denna paragraf anges att med verksamhet förstås i 1 10 kap. och 13-22 kap. även del av verksamheten (verksamhetsgren). Enligt utredningens mening stämmer detta överens med innebörden av begreppet verksamhet i ML:s materiella bestämmelser.

Begreppet verksamhet finns i den grundläggande skattskyldighetsbestämmelsen i 1 kap. 1 § 1. En förutsättning för skattskyldighet enligt den bestämmelsen är att det är frågan om en omsättning i en yrkesmässig verksamhet inom landet. Vad som är en sådan verksamhet anges i 4 kap. 1-5 §§. I specialmotiveringen till de bestämmelserna behandlas innebörden av begreppet verksamhet. Innebörden är olika beroende på vilken av yrkesmässighetsbestämmelserna som kommer i fråga.

I den här behandlade paragrafen anges det att med verksamhet avses inte bara vad som i sig utgör en hel verksamhet utan även vad som är en del av en sådan, en verksamhetsgren. Denna innebörd av begreppet verksamhet gäller alla de materiella bestämmelserna. I förfarandebestämmelserna saknar frågan betydelse. Endast i bestämmelserna om redovisning och registrering, 11 och 13 kap. NML, har begreppet verksamhet den mer inskränkta innebörden, om inget annat särskilt anges i resp. bestämmelse. I dessa båda kapitel avses således i allmänhet inte delar av en verksamhet.

Ordet "verksamhetsgren" anges uttryckligen i en av ML:s uttagsbestämmelser, punkt 2 första stycket b av anvisningarna till 2 §. Enligt den bestämmelsen förstås med uttag att "vara överförs från verksamhetsgren som medför skattskyldighet till verksamhetsgren som ej medför skattskyldighet". Vid införandet uttalade föredragande statsrådet följande (prop. 1978/79:141 s. 59).

"Några remissinstanser har efterlyst en definition av begreppet verksamhetsgren. I ML måste göras skillnad mellan sådan del av en näringsidkares verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML och andra delar av verksamheten. Dessa delar kan i övrigt framstå som en enhetlig verksamhet. Som exempel kan nämnas transportföretag som utför transporter av både passagerare och gods.[1] Som en verksamhetsgren bör i dessa och andra fall avses den del av verksamheten som medför skattskyldighet enligt ML och som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten. Någon författningsmässig reglering härav torde inte vara nödvändig."

**8 §**

Paragrafen anger innebörden av begreppen utgående och ingående skatt. Paragrafen motsvarar i ML 5 § tredje och fjärde styckena samt anvisningarna därtill.

*Första stycket*

I detta stycke anges innebörden av begreppet utgående skatt. Begreppet avser den skatt som anges i den grundläggande skattskyldighetsparagrafen, 1 §. I vilken mån den skattskyldige har rätt att från den utgående skatten göra avdrag för eventuell ingående skatt, saknar betydelse för bestämningen av vad som utgör utgående skatt.

I begreppet utgående skatt inkluderas all skatt enligt 1 §, således oberoende av vem som skall betala skatten. Begreppet omfattar därmed även sådan skatt som enligt 2 § 2 i vissa fall skall betalas av den som förvärvat en tjänst. Till skillnad från 5 § ML omfattar uttrycket utgående skatt även skatt på införsel av varor. Av bestämmelserna i redovisningskapitlet följer emellertid, att sådan skatt skall redovisas i annan ordning än utgående skatt i övrigt.

---

[1] Anm: Transport av passagerare var vid denna tid inte en skattepliktig tjänst.

*Andra stycket*

I stycket anges innebörden av begreppet ingående skatt. Med ingående skatt förstås skatt som hänför sig till någons förvärv eller införsel. Det bör framhållas att den ingående skatten alltså kan sägas vara en spegelbild eller den andra sidan av en existerande utgående skatt. Normalfallet är att säljarens utgående skatt samtidigt utgör köparens ingående skatt. Vilka förvärv som ger upphov till ingående skatt anges i 8 kap. 2 § NML. Av den bestämmelsen framgår emellertid att ingående skatt skall i några fall anses föreligga fastän den omsättning som motsvarar förvärvet inte föranleder någon utgående skatt för den som omsätter varan eller tjänsten.

Den som är skattskyldig kan få göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. NML. Icke skattskyldiga kan i vissa fall få kompensation för sin ingående skatt enligt bestämmelserna i 10 kap. NML om återbetalning av mervärdesskatt till sådana personer.

**9 §**

Definitionen på införsel överensstämmer med innebörden av ordet införsel i ML. I första meningen av anvisningarna till 58 § ML anges att skyldigheten att betala skatt vid införsel föreligger oberoende av om den införda varan inköpts i utlandet eller förts in av någon annan anledning, exempelvis som gåva eller lån. Detta följer emellertid direkt av den här föreslagna definitionen av införsel. Någon motsvarighet till anvisningarna föreslås således inte.

Av den föreslagna 1 § framgår att införsel resp. omsättning är nödvändiga förutsättningar för skyldighet att betala mervärdesskatt. I den här behandlade paragrafen anges vad som skall anses utgöra införsel enligt den föreslagna lagen. Vid vilken tidpunkt skyldigheten att betala skatten skall anses uppstå avgörs enligt bestämmelserna om tull i tullagen (1987:1065). Att så är fallet

anges i 1 kap. 5 § sista stycket NML. En annan sak är när skyldigheten att deklarera skatten inträder. Även det avgörs enligt bestämmelserna om tull (jfr 12 kap. 1 § andra meningen NML).

**10 §**

I första meningen finns en bestämning av vad som skall innefattas i begreppet staten i beskattningshänseende. Bestämningen gäller alltså staten som skattesubjekt.

Vad som i detta hänseende skall anses utgöra staten överensstämmer med ML (jfr 3 § tredje stycket ML). I likhet med vad som gäller enligt ML föreslås att ett statligt affärsverk som bedriver yrkesmässig verksamhet skall vara skattskyldigt för verksamheten (jfr 6 kap. 7 § NML). För staten i övrigt upprätthålls den nuvarande huvudprincipen att staten utgör ett enda subjekt. Det bör anmärkas, att innebörden och effekterna av det nu sagda är ingående kommenterade i samband med 1991 års ändringar av ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 122 ff, 187 f och 302 f).

Även bestämningen av begreppet kommun överensstämmer i sak med ML (jfr punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 2 § ML; prop. 1989/90:111 s. 210, 127 och 298). Med kommun avses således inte kyrklig kommun. Den föreslagna författningstexten har anpassats till uttryckssätten i den nya kommunallagen (1991:900).

**11 §**

I paragrafen föreslås en definition av vad som skall anses utgöra fastighet i NML. Stycket motsvarar 7 § andra stycket andra-femte meningarna ML. Ändringarna i förhållande till ML har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4). Med fastighet förstås inte bara en hel registerfastighet utan

även del av en sådan i den mån annat inte följer av den föreslagna bestämmelsen om byggnadstillbehör (punkt 3).

**12 §**

Vad som skall förstås med personbil överensstämmer i sak med ML (punkt 2 sjätte stycket av anvisningarna till 2 § ML; prop. 1989/90:50 s. 93 ff).

**13 §**

Paragrafen anger vad som skall förstås med beskattningsår. Den motsvarar anvisningarna till 5 a § ML (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s. 54 och prop. 1978/79:141 s. 58). Ändringarna i förhållande till bestämmelsen i ML är av redaktionell art.

**14 §**

I denna paragraf definieras uttrycket utländsk företagare. Med en utländsk företagare förstås enligt definitionen en näringsidkare vars verksamhet enligt 4 kap. 2, 3 eller 5 § inte är yrkesmässig verksamhet här i landet.

***Nuvarande ordning***

Uttrycket utländsk företagare förekommer även i ML (t.ex. i punkt 1 nionde och tionde styckena av anvisningarna till 2 §). I ML avses närmast en fysisk eller juridisk person som inte hör hemma här i landet och som därför inte är skattskyldig till inkomstskatt här (jfr prop. 1973:163 s. 35 ff och 63 f). I ML omfattar uttrycket en sådan person även om han enligt ML bedriver yrkesmässig verksamhet här i landet. Innebörden av uttrycket är alltså mer vidsträckt än i förslaget.

***Förslaget***

Den som är utländsk företagare kan inte bli skattskyldig till mervärdesskatt för sin omsättning. Enligt 1 § 1 och 2 § 1 är det nämligen en nödvändig förutsättning för sådan skattskyldighet att den som omsätter varan eller tjänsten gör det i en yrkesmässig verksamhet här i landet. Å andra sidan är bestämningen av vad som skall anses som yrkesmässig verksamhet här i landet i huvudsak oförändrad jämfört med ML (jfr 4 kap. 1-5 §§ NML). Beskattningens omfattning är därmed i motsvarande mån oförändrad trots den ändrade definitionen av uttrycket utländsk företagare.

En utländsk företagares omsättning kan enligt 5 kap. NML anses ha ägt rum inom Sverige. I vissa fall kan enligt förslaget en sådan omsättning grunda skattskyldighet för förvärvaren. Det gäller vid omsättning av vissa tjänster (jfr 1 § 2 och 2 § 2). Detta motsvarar den nuvarande ordningen med beskattning av viss tjänsteimport (60 § ML).

Som framgått av det sagda är begreppet utländsk företagare ingalunda identiskt med en i utlandet hemmahörande person. En sådan person kan nämligen mycket väl anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet enligt 4 kap. 2, 3 eller 5 §§ NML.

Som exempel på skattskyldighet för personer som hör hemma i utlandet kan nämnas de som är s.k. inskränkt skattskyldiga till inkomstskatt här i landet. Så är fallet då en i utlandet hemmahörande person har ett fast driftställe här i landet. Han blir nämligen, enligt 53 § 1 mom. KL och punkt 1 av anvisningarna därtill samt 6 § 1 mom. SIL, skattskyldig till inkomstskatt för den inkomst som hänför sig till omsättningen från detta driftställe. En sådan person anses enligt 4 kap. 2 § NML bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet. Han är därmed enligt den här behandlade paragrafen inte att anse som utländsk företagare. Han kan således bli skattskyldig till mervärdes-

skatt. Hans skattskyldighet följer av bestämmelserna i 1 kap. 1 § 1 och 2 § 1 NML om skattskyldighet.

Ett annat exempel på skattskyldighet för en person som hör hemma i utlandet är en näringsidkare som utan att ha något fast driftställe här i landet säljer varor som han lagt i lager här i landet. Enligt 4 kap 5 § NML anses han bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet. Han är därmed inte att anse som en utländsk företagare och kan därmed bli skattskyldig till mervärdesskatt. Det gäller således fastän han inte är skattskyldig till inkomstskatt här i landet. Att den som är skattskyldig enligt 4 kap. 5 § NML skall företrädas av en representant framgår av 17 kap. 8 §.

## 2 kap. Omsättning

I 1 kap. 1 § NML anges att mervärdesskatt skall tas ut på omsättning och införsel. I förevarande kapitel preciseras vilka slag av transaktioner som utgör omsättning. Vad som utgör införsel har angetts i 1 kap. 9 § NML.

Av 1 kap. 1 § NML och undantagen från skatteplikt i 3 kap. NML framgår det, att viss omsättning är undantagen från beskattning.

I 1 § anges vad som skall förstås med omsättning. 2-11 §§ preciserar vilka slag av s.k. uttag ur verksamhet som skall anses som omsättning.

Kapitlet innehåller alltså en bestämning av vad för slags transaktioner som beskattas. Det är här inte fråga om när skattskyldigheten uppstår eller när skatten skall redovisas till staten. Dessa tidpunkter bestäms genom reglerna i 1 kap. 5 § NML samt 13 och 15 kap. NML.

Av 1 kap. 1 § NML framgår att skyldighet att betala skatt uppstår endast vid sådan omsättning av varor och tjänster som inte undantagits från skatteplikt.

Omsättningskravet i 1 kap. 1 § NML medför, att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med den skattepliktiga verksamheten men som inte kan sägas erhållas till följd av försäljningen av varorna eller tjänsterna. Detta framgår dessutom av bestämmelserna i 7 kap. NML om vad skatten skall beräknas på (beskattningsunderlaget). Av dessa bestämmelser framgår att skatten i allmänhet skall beräknas på vad som utgör vederlag för den vara eller tjänst som omsatts. Bestämmelserna innehåller preciseringar av vad som skall anses vara sådant vederlag. I första hand skall emellertid beskattningens räckvidd prövas direkt på grundval av bestämmelserna i 2 kap. NML om vad som skall anses som omsättning.

1 §

I denna paragraf definieras vad som skall anses utgöra omsättning av vara eller tjänst. Paragrafen motsvarar punkt 2 första stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1978/79:141 s. 41 f).

*Nuvarande ordning*

Enligt bestämmelsen i ML förstås med omsättning att vara levereras i samband med försäljning, att tjänst utförs eller förmedlas (tillhandahålls) mot vederlag, att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst samt att vara eller tjänst uttas. Vidare föreskrivs att med försäljning eller tillhandahållande likställs byte.

*Förslaget*

Förslaget överensstämmer i sak med ML.

I *första stycket* anges huvudreglerna. Gemensamt för dessa är att de endast gäller tillhandahållanden mot vederlag. Vad som skall anses som vederlag framgår av bestämmelserna i 7 kap. om vad skatten skall beräknas på, beskattningsunderlaget.

Med omsättning av en vara förstås enligt *första stycket första meningen* att äganderätten till varan överlåts mot vederlag. Som överlåtelseavtal anses givetvis även ett bytesavtal, eftersom ett vederlag då utgår i form av bytesvalutan. Någon särskild bestämmelse om bytesavtal behövs således inte med denna definition av omsättningsbegreppet.

Som framgår av den inledande specialmotiveringen till kapitlet bestäms genom omsättningskravet vad som skall beskattas, inte när det skall beskattas. Såvitt avser omsättning av vara är det således överlåtelsen som sådan som beskattas. En nödvändig förutsättning för beskattning är därmed att ett avtal om köp eller byte kommer till stånd. Om det är fråga om en överlåtelse eller inte måste avgöras enligt de civilrättsliga reglerna. När skyldigheten att betala skatt och att redovisa den uppstår regleras i 1 kap. 5 § resp. 13 och 15 kap.

Huvudregeln för omsättning av tjänst finns i *första stycket andra meningen*. Med omsättning av tjänst förstås enligt den regeln att en tjänst mot vederlag utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls åt någon.

Bestämningen av omsättningsbegreppet för tjänster skall ses mot bakgrund av det numera vidsträckta tjänstebegreppet (jfr 1 kap. 6 §). Som omsättning av tjänst anses exempelvis utförande av arbeten på varor, upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till varor, upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter, förmedling m.m.

Liksom när det gäller omsättning av varor är det här fråga om vad som skall beskattas, inte när det skall beskattas (jfr även den inledande

specialmotiveringen till kapitlet). Även här gäller alltså att det är transaktionen som sådan som beskattas och att transaktionens karaktär skall bedömas enligt civilrättsliga regler. Tidpunkten då skattskyldigheten uppstår och då skatten skall redovisas anges i bestämmelserna i 1 kap. 5 § resp. 13 och 15 kap.

I ML anges att med omsättning förstås bl.a. att betalning uppbärs i förskott eller a conto för beställd vara eller tjänst. Mot bakgrund vad som sagts i det föregående om den föreslagna regleringen finns ingen motsvarighet därtill i förslaget.

I *andra stycket* hänvisas till uttagsbestämmelserna i 2-11 §§. Dessa bestämmelser är i princip ett komplement till omsättningsreglerna i första stycket. De senare reglerna tillämpas således alltid i den mån det är frågan om tillhandahållanden mot vederlag åt någon. Vid en sådan transaktion kan emellertid dessutom uttagsbeskattning ske enligt 2-6 §§. Då den skattskyldige själv tillgodogör sig en vara eller tjänst eller tillhandahåller den gratis åt någon annan, kan däremot endast uttagsbestämmelserna tillämpas.

**2 - 6 §§**

Dessa paragrafer är förslagets allmänna bestämmelser om vad som skall anses som omsättning enligt 1 § andra stycket, dvs. uttag. I 7 och 8 §§ finns särskilda bestämmelser om uttag av tjänster på fastighetsområdet. I 9-11 §§ finns undantag från bestämmelserna om vad som skall anses som uttag.

De här behandlade paragraferna, 2-6 §§, motsvarar punkt 2 första stycket a-d och g samt tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 2 § ML.

*Förslaget jämfört med nuvarande ordning*

Enligt utredningens mening överensstämmer förslaget i sak med vad som gäller enligt ML. Vad som anges nedan angående förslagets innebörd får således anses återspegla nuvarande ordning, om inget annat anges.

Förslaget innehåller inte någon motsvarighet till punkt 2 fjärde stycket av anvisningarna till 2 § ML. Där anges att uttag av vara eller tjänst för användning i egen verksamhet som medför skattskyldighet inte anses som omsättning (prop. 1968:100, prop. 1968:137, BeU 1969:25 s. 20 ff, prop. 1978/79:141 s. 77 och prop. 1989/90:111 s. 213). Det bör emellertid anses följa direkt av de här föreslagna allmänna bestämmelserna. Någon motsvarande uttrycklig precisering i den nya lagen har därför inte ansetts nödvändig.

Enligt en särskild bestämmelse i ML gäller den allmänna bestämmelsen om uttag av tjänster inte, om den tjänst som uttas "avser nyttjande av personbil eller motorcykel, som har förhyrts för annat ändamål än yrkesmässig återuthyrning" (punkt 2 tredje stycket första meningen av anvisningarna till 2 §; jfr prop. 1978/79:141 s. 27 och 78 f samt SkU 52 s. 46 och 51 f). Enligt utredningens mening är bestämmelsen obehövlig, eftersom den allmänna bestämmelsen inte kan anses tillämplig. Den allmänna bestämmelsen gäller endast tjänster som även på annat sätt yrkesmässigt omsätts i verksamheten (punkt 2 första stycket c av anvisningarna till 2 § ML). Bestämmelsen omfattar således användning av förhyrda (eller köpta) personbilar endast om de används för omsättning av uthyrningstjänster. Förslagets allmänna bestämmelse om uttag av tjänster (den föreslagna 5 §) är utformad på motsvarande sätt som bestämmelsen i ML. Anledning saknas därför att föreslå någon motsvarighet till den särskilda bestämmelsen i ML.

*Närmare om förslaget*

Vissa av de föreslagna bestämmelserna omfattar försäljning till underpris. Som framgår av specialmotiveringen till 1 § andra stycket skall skatt dock tas ut direkt på vederlaget enligt den paragrafen, även om vederlaget understiger marknadsvärdet. Uttagsbeskattningen avser skillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet. Som framgår av 7 kap. 6 § NML förstås med marknadsvärde detsamma som i 42 § KL jämte anvisningar. Detta innebär i praktiken ingen ändring i sak jämfört med uttrycket "det allmänna saluvärdet" i uttagsbestämmelserna i ML. Genom att införa uttrycket "marknadsvärde" i uttagsbestämmelserna kommer uttryckssättet i dessa bestämmelser att överensstämma med bestämmelserna om beskattningsunderlag (beskattningsvärde) vid uttagsbeskattning i såväl det föreslagna 7 kap. som nuvarande 14 § och femte stycket av anvisningarna därtill (jfr lagrådet i prop. 1989/90:111 s. 312 f och föredragande statsrådet a. prop. s. 214 f).

Liksom enligt nuvarande ordning omfattar bestämmelserna om försäljning till underpris inte marknadsmässigt betingade prisnedsättningar. Någon ändrad gränsdragning för räckvidden av uttagsbeskattningen i detta hänseende är inte avsedd. Inte heller omfattas sedvanliga personalrabatter. Även detta överensstämmer med ML (jfr RSV Dt 1988:19).

Med uttrycket verksamhet förstås detsamma som i 4 kap. angående verksamhet som är yrkesmässig (se specialmotiveringarna till 4 kap. 1-3 §§). Som framgår av 1 kap. 7 § NML förstås med verksamhet även del av verksamheten (verksamhetsgren). Det behandlas närmare i specialmotiveringen till den bestämmelsen.

*Särskilt om uttag av varor*

Med uttag av vara förstås enligt 2 § att den skattskyldige ur verksamheten tillgodogör sig en vara för eget bruk eller att han överlåter varan åt någon

annan utan vederlag eller mot vederlag som understiger marknadsvärdet. Med uttag av vara förstås enligt punkt 3 också att en vara förs över från en verksamhet eller verksamhetsgren som medför skattskyldighet till en som inte medför skattskyldighet. I 3 § begränsas uttagsbestämmelserna avseende varor till att endast gälla de fall då den skattskyldige haft rätt till avdrag för ingående skatt vid sitt eget förvärv av varan.

Till skillnad från i ML förstås med vara även fastighet. Det framgår av 1 kap. 6 § NML. Uttag av fastighet enligt 2 § kan dock inte beskattas. Det följer av 3 kap. 2 § första stycket NML. Enligt den bestämmelsen undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av fastighet, dvs. överlåtelse och uttag av fastighet. Med uttag av fastighet förstås just vad som anges i den här behandlade paragrafen.

Med uttrycket att den skattskyldige "tillgodogör sig en vara ur verksamheten" förstås att varan tas i anspråk genom att den tas ut ur verksamheten och på så sätt inte längre är att anse som en omsättnings- eller anläggningstillgång i den. För att det skall anses vara fråga om ett uttag enligt denna bestämmelse krävs det dessutom att den skattskyldige skall ha tillgodogjort sig varan "för privat ändamål". Bestämmelsen gäller sådana fall då den skattskyldige förbrukar en vara privat. Den gäller dessutom då varor tas i anspråk för privata gåvoändamål eller för användning som bytesvaluta vid förvärv av varor eller tjänster för privata ändamål.

Som exempel på privata gåvoändamål kan nämnas gåvor till släktingar eller vänner och gåvor för välgörande ändamål. Det är tillräckligt att den skattskyldige har tagit ut varan för gåvoändamålet. Om gåvan har hunnit fullbordas, är det fråga om uttag även enligt den andra bestämmelsen i 2 § (angående tillhandahållande av vara åt någon utan vederlag). Bytessituationen avser i princip alla fall då den förvärvade varan eller tjänsten inte tillförs den skattskyldiges verksamhet.

I 2 § 2 anges som nämnts att med uttag förstås också att den skattskyldige överlåter en vara åt någon annan utan vederlag eller mot vederlag som understiger marknadsvärdet. Här är det alltså fråga om att den skattskyldige överlåter äganderätten till någon. Överlåtelse eller upplåtelse av nyttjanderätt till en vara är att anse som omsättning av tjänst. Sådana transaktioner kan endast uttagsbeskattas som uttag av tjänst. Ovan har behandlats innebörden av att varor överlåts mot vederlag som understiger marknadsvärdet. I anslutning härtill bör framhållas att bestämmelsen gäller även vid försäljning till anställda för ett pris understigande marknadsvärdet. Som framgår av nyss nämnda avsnitt omfattar bestämmelsen dock inte försäljning med sedvanliga personalrabatter. Det överensstämmer med nuvarande ordning (jfr RSV Dt 1988:19).

Bestämmelsen i 2 § 3 om överförande av varor från en verksamhet till en annan gäller på grund av 1 kap. 7 § även överförande från en verksamhetsgren till en annan. Bestämmelsen innebär följande. Den gäller de fall då en vara anskaffats i en viss verksamhet eller verksamhetsgren men sedan kommer att användas i en annan verksamhet eller verksamhetsgren. I princip skall varan anses överförd först då den uteslutande eller så gott som uteslutande används i den skattefria verksamheten eller verksamhetsgrenen.

Bestämmelsen är aldrig tillämplig då en vara förs över till en verksamhet eller verksamhetsgren som i sin helhet medför skattskyldighet. Det gäller således även om den skattskyldige för över en omsättningstillgång för att den skall användas som exempelvis inventarium i den andra verksamheten/verksamhetsgrenen.

Bestämmelsen blir tillämplig även då överföringen görs till en verksamhet/-verksamhetsgren som endast delvis medför skattskyldighet. Skatt (utgående skatt) skall då, liksom enligt ML, tas ut på hela marknadsvärdet av varan. Skatten är inte att anse som ingående skatt i den mottagande verksamheten/-verksamhetsgrenen. Den skattskyldige har därför inte rätt till avdrag för

denna skatt. Detta överensstämmer enligt utredningens mening med nuvarande ordning.

Om en vara som på detta sätt har uttagsbeskattats säljs, skall enligt 3 kap. 22 § någon skatt inte redovisas för försäljningen.

I *3* § begränsas uttagsbeskattningen av varor till sådana fall då den skattskyldige har haft rätt till avdrag vid förvärvet av varan. Bestämmelsen gäller inte bara varor som den skattskyldige förvärvat för vidareförsäljning utan förvärv överhuvudtaget i den verksamhet som uttaget görs ur. Exempelvis omfattar bestämmelsen givetvis uttag av bageriprodukter ur en bageriverksamhet fastän bageriets förvärv inte har avsett sådana produkter utan ingredienser i form av mjöl och annat för produktionen.

Bestämmelserna i ML anses innebära att full skatt skall läggas på ett uttag även om den skattskyldige vid förvärvet fått avdrag endast för en del av den ingående skatten. Denna ordning är närmast en följd av att motsvarande princip gäller vid försäljning av verksamhetstillgångar i en sådan verksamhet (jfr Mervärdeskatteutredningens slutbetänkande Översyn av mervärdeskatten, SOU 1987:45, s.119 ff). Eftersom vi inte föreslår någon ändring i det avseendet, är även uttagsbestämmelserna i NML utformade på motsvarande sätt.

*Särskilt om uttag av tjänster*

*5* § gäller endast tjänster "som den skattskyldige även omsätter åt andra mot vederlag som motsvarar marknadsvärdet". Denna förutsättning innebär att bestämmelsen gäller sådana tjänster som den skattskyldige annars yrkesmässigt säljer till utomstående kunder, dvs. vad han normalt omsätter till utomstående mot vederlag.

I paragrafen anges fyra fall som skall anses som omsättning. *Första stycket punkt 1* avser det fallet då den skattskyldige "personligen utför en tjänst åt sig för privat ändamål". Att han utför den "personligen" innebär att han fysiskt utför tjänsten, exempelvis en reparation. Om den skattskyldige i stället låter en anställd utföra tjänsten åt honom, är det att anse som ett uttag enligt punkt 2. Då den skattskyldige personligen utför tjänsten och således punkt 1 är tillämplig, gäller en särskild begränsning. Uttag av tjänst anses nämligen föreligga endast om han i samband därmed tar ut varor av mer än ringa värde. Den begränsningen gäller inte för uttagsbestämmelsen i punkt 2. Innebörden av uttrycket "privat ändamål" bör motsvara innebörden av samma uttryck i 2 § 1 (jfr specialmotiveringen därtill).

*Första stycket punkt 2* gäller de fall då den skattskyldige på annat sätt än genom personligt utförande tillhandahåller en tjänst åt sig. Det kan som nyss nämnts vara att han låter en anställd utföra en tjänst åt sig. Det kan också vara att han själv använder en verksamhetstillgång utan att användandet gäller en annan verksamhet eller verksamhetsgren. Sistnämnda slag av användande beskattas som uttag av vara enligt bestämmelsen i 2 § 3. Beskattning med stöd av förevarande punkt förutsätter att den skattskyldige i sin yrkesmässiga verksamhet upplåter nyttjanderätt till sådana tillgångar åt utomstående, vilket följer av paragrafens inledning. Som exempel kan nämnas företag som sysslar med uthyrning av maskiner eller fordon. Det spelar ingen roll om företaget äger tillgångarna eller har hyrt dem. Av praktiska skäl föreslås en ny bestämmelse enligt vilken användning skall anses som uttag endast om värdet av användandet är mer än ringa (se 5 § andra stycket).

Även den skattskyldiges privata användning av en fastighet kan vara uttag av tjänst enligt den här behandlade punkten. Sådana uttag är dock i allmänhet undantagna från skatteplikt och beskattas därmed inte. Det nu sagda följer av att upplåtelse av nyttjanderätt till en fastighet utgör omsättning av en tjänst (jfr 1 kap. 6 §). Sådan omsättning kan vara undantagen från skatte-

plikt enligt 3 kap. 2 § första stycket NML. Med omsättning förstås även uttag (jfr 1 § andra stycket). Uttag av tjänst enligt den här behandlade paragrafen blir således i motsvarande mån skattefri.

När det är fråga om sådan uthyrning av fastighet som avses i 3 kap. 3 § andra stycket NML är uthyrningen en skattepliktig omsättning. Skattskyldighet förutsätter att skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat därom (jfr 9 kap. 1 § NML). Om den skattskyldige använder en sådan fastighet för privat ändamål beskattas inte den privata användningen som uttag. Det beror på att den medgivna skattskyldigheten inte omfattar den privata användningen. I stället skall den frivilliga skattskyldigheten inte längre gälla och under vissa förutsättningar skall den ingående skatt som fastighetsägaren har gjort avdrag för återföras enligt 9 kap. 5 - 8 §§ NML.

Formellt omfattar bestämmelsen användande av såväl omsättnings- som anläggningstillgångar. Med hänsyn till den begränsning som följer av paragrafens inledning blir det i praktiken emellertid oftast fråga om användande av anläggningstillgångar. Bestämmelsen omfattar även användande av exempelvis immateriella rättigheter. Omsättning av sådana och av rätt att utnyttja dem utgör omsättning av tjänst (jfr 1 kap. 6 §). Vad som uttagsbeskattas är då den skattskyldiges användande av rättigheten. En sådan uttagsbeskattning förutsätter emellertid att verksamheten just går ut på att yrkesmässigt låta utomstående göra detsamma.

Bestämmelsen i punkt 2 omfattar även exempelvis ett byggentreprenörföretag som dessutom utför byggnadsarbeten på egna fastigheter (jfr 7 § och specialmotiveringen därtill).

*Första stycket punkt 3* gäller det fall då den som enligt de allmänna bestämmelserna är skattskyldig för ett visst slag av tjänster utför eller på annat sätt tillhandahåller en sådan tjänst åt en egen verksamhet eller verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet. Bestämmelsen motsvaras av vad som gäller

för överföring av varor enligt 2 § 3. Om tillhandahållandet består av att en vara används i en annan verksamhet eller verksamhetsgren, blir endast den sistnämnda bestämmelsen tillämplig. Den är alltså exklusiv för sådant användande. Förevarande bestämmelse blir dock tillämplig på annat användande. Den omfattar även exempelvis reparationer som utförs i en reparationsverksamhet för skattefri verksamhet. Vad som sagts i specialmotiveringen till 2 § 3 angående överförande av varor har motsvarande tillämpning här.

*Första stycket punkt 4* gäller sådana uttag som utgörs av att den skattskyldige tillhandahåller en tjänst åt någon annan än sig själv. Bestämmelsen omfattar exempelvis att den skattskyldige reparerar en vara åt någon, överlåter en rättighet till någon, eller låter någon använda en verksamhetstillgång, allt under förutsättning att uttaget avser en sådan tjänst som den skattskyldige omsätter åt andra mot vederlag som motsvarar marknadsvärdet. Denna förutsättning anges redan i paragrafens inledning. Betydelsen därav då den skattskyldige själv använder en tillgång har behandlats i specialmotiveringen till första stycket punkt 2. Vad som sägs där har motsvarande tillämpning då den skattskyldige låter någon annan, t.ex. en anställd, använda en verksamhetstillgång. Det kan dock tilläggas att nämnda förutsättning medför att uttagsbestämmelsen i punkt 4 inte omfattar exempelvis att ett tillverkningsföretag låter en anställd använda en maskin för privat ändamål.

Av andra stycket följer att det inte anses som uttag om värdet av användandet är ringa.

Även användning av fastighet kan vara att anse som uttag enligt punkt 4. Vad som sägs i specialmotiveringen till punkt 2 om den skattskyldiges egen användning av en fastighet har emellertid motsvarande tillämpning. Av vad som anges där framgår att uttaget är att anse som undantaget från skatteplikt

i motsvarande mån som uttaget är att likställa med upplåtelse av en sådan rättighet som omfattas av undantaget från skatteplikt.

I *andra stycket* föreskrivs att uttag genom användande av en tillgång utgör omsättning endast om värdet av användandet är mer än ringa. Avsikten är att detta värde skall vara det sammanlagda värdet av det användande som sker under en redovisningsperiod.

*6 § 1* avser serveringstjänster i annan verksamhet än serveringsrörelse. Bestämmelsen motsvarar punkt 2 första stycket d av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 140, 212 och 299). Tillhandahållande av serveringstjänster i en serveringsrörelse kan anses som uttag enligt de allmänna bestämmelserna i den föreslagna 5 §. Det kan anmärkas att det i 4 kap. 2 § andra stycket NML finns en särskild bestämmelse om att vissa personalserveringar måste ha en viss omfattning för att de skall anses som yrkesmässig verksamhet. Om en sådan personalservering inte har den omfattningen, kan således uttag ur verksamheten inte beskattas.

*6 § 2 och 3* avser det fallet att den skattskyldige själv använder eller låter någon annan använda en tillgång i verksamheten utan att han i sin utåtriktade verksamhet omsätter sådana tjänster, dvs. i princip uthyrningstjänster. Bestämmelserna motsvarar punkt 2 första stycket g av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1978/79:141 s. 60 och prop. 1985/86:47 s. 38 f).

Gemensamt för båda punkterna är att de avser användning för privat ändamål och att det som används är en vara. Vad som skall anses som privat ändamål bör bedömas på motsvarande sätt som vid tillämpningen av 5 §. Vad som är en vara anges i 1 kap. 6 § NML.

Undantaget från skatteplikt för upplåtelse av viss rätt att använda fastigheter (3 kap. 2 § första stycket NML) omfattar även uttag i form av användning av fastigheten, om användningen är att jämställa med upplåtelse av sådan

rätt som avses i undantaget från skatteplikt. I motsvarande mån kan uttag enligt den här behandlade paragrafen inte beskattas.

Punkt 2 gäller alla slag av varor. Punkt 3 gäller däremot endast personbilar och motorcyklar. Utformningen av punkt 3 innebär en utvidgning i förhållande till motsvarande bestämmelse i ML, som avser endast personbilar. Skälet till den föreslagna utvidgningen är att personbilar och motorcyklar jämställs i såväl övriga uttagsbestämmelser som avdragsbestämmelserna. Beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) för användning av personbilar utgörs av det i 7 kap. 2 § 5 NML angivna schablonvärdet. Beskattningsunderlaget för användning av motorcyklar får bestämmas med tillämpning av den föreslagna allmänna regeln om marknadsvärdet som beskattningsunderlag vid uttagsbeskattning (7 kap. 2 § 2 NML).

**7 §**

Paragrafen avser uttagsbeskattning i viss yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Paragrafen motsvarar punkt 2 första stycket e och åttonde stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1978/79:141 s. 62 ff och SkU 52 s. 46 samt prop. 1989/90:111 s. 208, 212, 214, 298 och 300).

I förhållande till ML har gjorts vissa preciseringar och förtydliganden.

Bestämmelsen i ML gäller skattskyldig som bedriver "yrkesmässig byggnadsverksamhet". Innebörden av detta uttryck är numera vag (jfr tidigare definition i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML i dess lydelse enligt SFS 1979:304, prop. 1978/79:141 s. 62 ff). För att undvika denna vaghet bör den föreslagna lagen innehålla antingen en självständig precisering av begreppet eller en uttrycklig hänvisning till begreppet byggnadsrörelse i KL. Enligt utredningens mening finns det inte bärande skäl att ha någon självständig precisering i NML. En anknytning till KL

tillgodoser ändamålen med bestämmelsen och lägger grunden för en enhetlig tillämpning av bestämmelsen.

Paragrafen föreslås därför utformad så att den gäller näringsidkare som är skattskyldiga till mervärdesskatt för byggnadsrörelse som avses i KL (punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL). Bestämmelsen är dock tillämplig endast på den som är skattskyldig till mervärdesskatt enligt de allmänna omsättningsbestämmelserna genom att han yrkesmässigt tillhandahåller byggnadstjänster åt andra (byggnadsentreprenader). Reglerna i KL om "byggmästarsmitta" på makes fastighet blir således i princip inte tillämpliga. Inskränkningen medför också att bestämmelsen inte är tillämplig på byggföretag som inte bedriver sådan entreprenadverksamhet utan som endast bygger på egna fastigheter för att sedan avyttra dem. Det gäller även om ett sådant byggföretag skall uttagsbeskattas enligt 8 §. Det får anses vara oklart om räckvidden av bestämmelsen i ML skall anses vara inskränkt på sistnämnda sätt.

I ML används uttrycket lagerfastighet i stället för uttrycket omsättningstillgång. Ändringen är av redaktionell art och någon ändring i sak är således inte avsedd.

Den föreslagna paragrafen är ett komplement till den allmänna uttagsbestämmelsen i 5 § första stycket 2. Den bestämmelsen omfattar även den som i den utåtriktade verksamheten tillhandahåller byggtjänster, dvs. entreprenader. En sådan verksamhet är att anse som byggnadsrörelse enligt 7 §. Till följd därav kan den som är skattskyldig för byggnadsrörelse bli uttagsbeskattad inte bara enligt 5 § första stycket 2 för vad han utför åt sig på egna fastigheter (omsättning- eller anläggningstillgångar) utan dessutom enligt 7 § för vad han i stället låter köpa in i form av byggnads- och anläggningstjänster på fastigheter som är omsättningstillgångar.

Uttag enligt 5 § första stycket 2 och enligt 7 § medför att den skattskyldige blir skyldig att betala skatt enligt 1 kap. 1 § NML. Denna utgående skatt utgör 25 procent av det beskattningsunderlag (beskattningsvärde) som anges i 7 kap. 2 § 4 NML (motsvarar 14 § ML och sjunde stycket av anvisningarna därtill). Från den utgående skatten får den skattskyldige göra avdrag för den ingående skatten i verksamheten enligt 8 kap. 3 § NML (motsvarar 17 § första stycket ML). Avdragsrätten omfattar såväl den ingående skatt som är hänförlig till material och tjänster som inköpts för utförandet av egna arbeten enligt 5 § som den ingående skatten för sådana förvärvade entreprenadtjänster som avses i 7 §. Det kan anmärkas att den skattskyldiges utgående skatt i sin tur kan bli avdragsgill som ingående skatt för den som köper fastigheten av honom (jfr 8 kap. 4 § första stycket 4 NML).

En väsentlig fördel med den här beskrivna regleringen är att den ger en generell avdragsrätt för den som bedriver yrkesmässig byggnadsverksamhet (se Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s. 73 ff och prop. 1978/79:141 s. 62 ff).

**8 §**

Paragrafen avser uttagsbeskattning av vissa fastighetsarbeten som en fastighetsägare låter utföra i egen regi på en egen fastighet. Paragrafen motsvarar punkt 2 första stycket f och sjunde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1989/90:111 s. 92 f, 208, 212-214, 298 och 300 samt SkU 31 s.103 f).

I förhållande till ML har paragrafen ändrats i förtydligande syfte när det gäller vilka fastigheter det är frågan om. Bestämmelsen i ML gäller arbeten på en fastighet som ägaren "använder i en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger". I enlighet med den nuvarande bestämmelsens syfte föreslår utredningen att bestämmelsen i NML anges gälla arbeten på en fastighet "som utgör tillgång i en verksamhet som" ägaren "inte är skatt-

skyldig för". Genom denna omformulering klargörs att bestämmelsen omfattar alla fastigheter som är en tillgång i den skattskyldiges verksamhet och det således oberoende av om fastigheterna är anläggnings- eller omsättningstillgångar i verksamheten.

I överensstämmelse med innebörden av den nu gällande bestämmelsen innebär den föreslagna paragrafen följande.

Paragrafen gäller alla förvärvsverksamheter som utgör näringsverksamhet enligt KL men som inte medför skattskyldighet för mervärdesskatt. Det kan således vara fråga om att exempelvis banker, försäkringsbolag och bostadsuthyrningsföretag själva utför byggtjänster o.d. Det kan också vara fråga om sådana byggföretag som inte bedriver entreprenadverksamhet utan endast bygger på egna fastigheter för att sedan avyttra dessa. Varken ett sådant företag eller någon annan näringsidkare omfattas dock av den här behandlade bestämmelsen, om näringsidkaren inte har några anställda. Paragrafen blir nämligen tillämplig endast på fastighetsägare som har lönekostnader överstigande 150 000 kr för beskattningsåret. Om lönekostnaderna överstiger detta belopp, uttagsbeskattas fastighetsägaren dock även för det arbete som han eventuellt har utfört personligen. Det följer av såväl denna paragraf som 7 kap. 2 § 4 NML. Enligt den bestämmelsen utgörs beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) av bl.a. värdet av den skattskyldiges eget arbete. Uttagsbeskattning enligt förevarande bestämmelse medför avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv av främst material som behövs för att genomföra arbetena på fastigheten (jfr 8 kap. 3 § NML och specialmotiveringen därtill).

**9-11 §§**

Paragraferna innehåller undantag från den uttagsbeskattning som föreskrivs i 2-8 §§.

*9* § innehåller en bestämmelse som är ny i förhållande till ML. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall det inte anses som uttag av en vara då den skattskyldige tar i anspråk en vara för representation eller liknande ändamål, under förutsättning att avdrag för utgifterna härför medges enligt KL vid inkomsttaxeringen. Det kan anmärkas att enligt såväl ML som den föreslagna lagen får avdrag göras för ingående skatt som hänför sig till utgifter för sådana ändamål, om utgifterna får dras av vid inkomsttaxeringen (jfr 18 § första stycket 3 ML resp. 8 kap. 9 § första stycket 2 NML). Av 3 § följer att uttagsbeskattning då kan komma i fråga, om förutsättningarna enligt 2 § är uppfyllda. Den föreslagna bestämmelsen innebär att uttagsbeskattning inte blir aktuell i de angivna fallen. Förslaget är betingat främst av praktiska skäl.

I *10* § föreskrivs att det inte anses som uttag enligt 5 § första stycket 4 att den skattskyldige avhjälper en skada som han vållat någon annan i sin verksamhet. Bestämmelsen motsvarar punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 2 § ML (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande I Översyn av mervärdeskatten Materiella regler, Ds Fi 1973:3, s. 184 ff och prop. 1973:163 s. 154 ff och 159). Enligt den bestämmelsen anses inte som omsättning "skadevållandes avhjälpande av skada". I förhållande till ML har alltså den föreslagna ordalydelsen jämkats men någon ändring av innebörden i sak är inte avsedd. Det bör anmärkas att den här behandlade bestämmelsen inte föranleder någon inskränkning av den skattskyldiges avdragsrätt (se specialmotiveringen till 8 kap. 3 § NML under rubriken Särskilt om skadevållande - 3 §). Även detta överensstämmer med nuvarande ordning.

*11* § innehåller vissa inskränkningar av uttagsbestämmelserna när det gäller offentlig verksamhet. Paragrafen motsvarar punkt 2 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 213 och 300 samt prop. 1990/91:37 s. 14).

I *11 § första stycket* föreskrivs att som uttag inte skall anses statens eller en kommuns ianspråktagande av egna varor eller tjänster för eget behov. Vad som skall förstås med staten resp. kommun framgår av 1 kap 10 §. Enligt den bestämmelsen omfattar uttrycket staten inte de statliga affärsverken. Det medför att bestämmelserna om uttagsbeskattning blir tillämpliga på dessa verk utan hinder av det här behandlade undantaget (jfr prop. 1989/90:111 s. 93 och 187).

Av *11 § andra stycket* framgår att statens eller en kommuns ianspråktagande av egna tjänster för eget behov anses som uttag endast när det gäller arbeten på stadigvarande bostäder i sådana fall som avses i 8 §. Den i ML angivna beloppsgränsen för arbeten på stadigvarande bostäder följer direkt av den föreslagna 8 §. I 11 § behöver därför inte särskilt anges någon sådan gräns.

**3 kap. Skattepliktig omsättning och införsel**

I detta kapitel regleras beskattningens räckvidd, främst med hänsyn till vilka varor och tjänster som omsättningen resp. införseln avser (skatteplikten). En nyhet i förhållande till ML är att skatteplikten nu uttryckligen anges gälla omsättningen resp. införseln som sådan, inte varan eller tjänsten. Detta överensstämmer med utformningen av den grundläggande beskattningsregeln i 1 kap. 1 § NML. I konsekvens med det nu sagda är det omsättningen resp. införseln som i förekommande fall undantas från skatteplikten.

Att skatteplikten är generell slås fast som huvudregel i 1 §. De följande paragraferna anger undantagen från den generella skatteplikten. Undantagen är desamma som i 8 § ML och anvisningarna därtill, så när som på följande. Undantaget avseende fastigheter ändras med hänsyn till att fastigheter föreslås utgöra varor i lagens mening. Ändringen innebär att från skatteplikt undantas även omsättning av fastigheter. Vidare föreslår utredningen att vissa preciseringar och avgränsningar görs när det gäller undantaget för

upplåtelse av rättighet till fastighet samt för försäkringstjänster och postverkets befordran. Bestämmelser införs om undantag från skatteplikt motsvarande vissa bestämmelser i ML om inskränkning av yrkesmässighetsbegreppet. Det gäller försäljningar av inventarier, material, avfallsprodukter och liknande samt personbilar och motorcyklar (22 § i förslaget resp. punkt 1 femte och sjunde styckena av anvisningarna till 2 § ML). Detsamma gäller viss utgivning av program och kataloger (18 § och 19 § andra stycket i förslaget resp. åttonde stycket i anvisningspunkten). En viss utvidgning av skattefriheten för försäljning av inventarier etc. föreslås (22 §).

Den i 1 kap. 6 § NML föreslagna ändringen av varubegreppet innebär att all yrkesmässig omsättning, således även omsättning av fastigheter, omfattas av den generella skatteplikten. Begränsningar av beskattningsområdet regleras därför enbart genom undantagen i 2-26 §§. Ett undantag från skatteplikten för omsättning av en vara innebär endast, att skatt inte skall betalas vid överlåtelse av äganderätten till varan eller vid uttag av varan. Detta framgår direkt av den i 2 kap. NML föreslagna definitionen på omsättning och överensstämmer med ML (jfr prop. 1989/89:111 s. 190). Ett sådant undantag innebär således inte att införsel av varan är undantagen från skatteplikten. Införseln är skattepliktig i den mån det inte finns något uttryckligt undantag för den.

Även beträffande tjänster överensstämmer förslaget med nuvarande ordning (jfr a. prop. s. 190). Upplåtelse av rättighet eller överlåtelse av annan rättighet än äganderätt till varan innebär alltså tillhandahållande (omsättning) av tjänst. Skattefrihet för ett sådant tillhandahållande förutsätter att omsättningen av tjänsten särskilt undantagits från skatteplikt. Ett undantag från skatteplikt för omsättning av en vara eller en tjänst omfattar inte förmedling av varan eller tjänsten annat än om det anges uttryckligen.

Någon skattskyldighet enligt den särskilda bestämmelsen i 6 kap. 8 § första stycket första meningen (= nuvarande punkt 3 första stycket av anvisning-

arna till 2 §) kommer inte att föreligga för kommissionärer m.fl. om omsättningen av en vara eller tjänst är undantagen från skatteplikt. Denna ordning överensstämmer med ML (jfr a. prop. s. 190).

**1 §**

Paragrafen motsvarar 7 § första stycket ML. Paragrafens innebörd framgår av vad som sagts under kapitelinledningen.

**2 och 3 §§**

I 2 § anges undantag från skatteplikt på fastighetsområdet. I 3 § anges vissa inskränkningar av denna skattefrihet.

De båda föreslagna paragraferna motsvarar 8 § 6) ML och punkt 8 av anvisningarna därtill om undantag på fastighetsområdet (jfr prop. 1989/90:111 s. 88-90 och 196-198). Bestämmelserna i ML överensstämmer i sak med de föreslagna paragraferna utom i de avseenden som anges i det följande.

***Vad som utgör fastighet***

I 1 kap. 11 § NML definieras begreppet fastighet. I förhållande till ML har definitionen av fastighetsbegreppet ändrats i vissa avseenden. I motsvarande mån ändras tillämpningsområdet för de här behandlade paragraferna. Detta har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4.5).

Som framgår av specialmotiveringen till 1 kap. 11 § NML, förstås med fastighet inte bara en hel registerfastighet utan även del av en sådan i den mån annat inte följer av den föreslagna bestämmelsen om byggnadstillbehör (1 kap. 11 § första stycket 3 NML). Enligt den bestämmelsen anses nämligen byggnadstillbehör som fastighet endast om de tillhör byggnadens ägare.

***Skattefrihet för omsättning av fastighet***

Som framgår av 1 kap. 6 § NML föreslår utredningen att fastigheter skall anses som varor. Det innebär en ändring i förhållande till ML. Till följd av av denna ändring föreslås i 2 § att även omsättning av fastighet undantas från skatteplikt. Undantaget omfattar alltså överlåtelse av äganderätten till fastigheter och uttag av fastigheter. Det bör dock observeras att med uttag av fastighet avses inte uttag av tjänster med anknytning till fastigheter. Vad som avses är endast sådana uttag som anges i 2 kap. 2 § NML (jfr special-motiveringen därtill). Bakgrunden till den föreslagna ordningen har närmare behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4.5 ).

***Precisering av skattefriheten avseende rättighet till fastighet***

Av skäl som redovisats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.8.2) föreslås att det jämfört med ML görs en precisering och avgränsning av undantaget från skatteplikt för upplåtelse av rättighet till fastighet. Enligt 8 § 6 ML undantas från skatteplikt överlåtelse eller upplåtelse av "arrende, hyresrätt, bostadsrätt, tomträtt, servitutsrätt eller annan rättighet" till fastighet. Utredningen föreslår i 2 § att orden "annan rättighet" ersätts med "andra jämförliga rättigheter". Därigenom markeras att undantaget omfattar endast sådana andra rättigheter som medför rätt för rättighetsinnehavaren att själv använda en fastighet. Som exempel kan nämnas vägrätter, gravrätter och vattenfallsrätter. Däremot omfattar undantaget inte sedvanligt tillträde till tennis-, badminton-, squash-, bowling-, golf-, minigolf- och isbanor eller till badhus och nöjesanläggningar. En annan sak är att det under vissa speciella omständigheter kan anses vara frågan om upplåtelse av exempelvis en hyresrätt, såsom då ett företag med uteslutande av andra hyr en hel sportanläggning för en längre tids användning.

Den föreslagna utformningen innebär även att undantaget från skatteplikt inte omfattar upplåtelse av vägar, broar eller tunnlar mot avgift för trafik.

I 5 kap. 13 § NML förslås en särskild exportbestämmelse för upplåtelse av broar och tunnlar mellan Sverige och annat land.

***Skatteplikt för viss omsättning av växtlighet***

I 7 § tredje stycket ML anges att växande skog, odling och annan växtlighet anses som vara vid omsättning utan samband med avyttring av marken. Därmed beskattas enligt nuvarande ordning omsättning av växtligheten. För att bibehålla beskattningens räckvidd föreslås i 3 § första stycket 1 att undantaget från skatteplikt inte skall omfatta sådan omsättning.

***Beskattningen av upplåtelse av rörelselokaler o.d. är i sak oförändrad***

Genom den föreslagna 3 § andra stycket slås fast att den generella skatteplikten gäller för sådana fastighetsupplåtelser som anges där. Detta överensstämmer i sak med punkt 8 andra stycket a. av anvisningarna till 8 § ML jämförd med 2 § tredje stycket ML. Det förhållandet att skatteplikten enligt förslaget gäller alla upplåtelser av här aktuellt slag, och således inte bara de som föranleder skattskyldighet, påverkar inte beskattningens räckvidd jämförd med ML. Det följer av att räckvidden begränsas genom en inskränkning i 9 kap. 1 § NML av skattskyldigheten som sådan (jfr 1 kap. 4 § första stycket NML).

Jämfört med ML har i 3 § andra stycket gjorts ett tillägg av den innebörden att bestämmelsen är tillämplig inte bara vid fastighetsupplåtelser åt skattskyldiga utan även vid upplåtelser åt sådana som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §§. Genom tillägget får den föreslagna bestämmelsen samma räckvidd som i ML. Där omfattar uttrycket skattskyldiga nämligen inte endast sådana som bedriver verksamhet som medför skyldighet att betala skatt. Uttrycket inkluderar också vissa som bedriver verksamhet som inte medför någon sådan skyldighet. Genom att betecknas som skattskyldiga får de sina utgifter för ingående mervärdesskatt ersatta. Detta

sker genom att avdragsbestämmelserna i ML blir tillämpliga. Denna ordning gäller enligt 2 § första stycket 2 ML vid omsättning av vissa varor och tjänster (s.k. teknisk skattskyldighet), enligt 2 § andra stycket ML vid export och enligt 2 § sista stycket ML i vissa andra fall. Av skäl som anges i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML föreslås att motsvarande bestämmelser i stället förs in i 10 kap. angående återbetalning av skatt till icke skattskyldiga personer.

**4-7 §§**

Här görs undantag från skatteplikt för sjukvård, tandvård och social omsorg. Regleringen motsvarar nuvarande 8 § 1) och punkterna 1-3 av anvisningarna till 8 § (jfr prop. 1989/90:111 s. 106-109 och 190-192 samt SkU 31 s. 110; Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer, RSV Im 1991:1). Bestämmelserna har samma räckvidd som i ML utom när det gäller vissa underentreprenörstjänster och sjuktransporter.

Undantaget från skatteplikt föreskrivs i *4 § första stycket*. I förhållande till ML har visserligen gjorts den ändringen att omsättning av sjukvård, tandvård och social omsorg betraktas som endast omsättning av tjänster. Från skatteplikt undantas enligt förslaget emellertid även omsättning av varor när de omsätts som ett led i en sådan tjänst. Denna utformning av bestämmelsen överensstämmer enligt utredningens mening med innebörden av ML:s undantag från skatteplikt.

I *4 § andra stycket* regleras vilka omsättningsförhållanden som skattefriheten gäller, dvs. vilka avtalsrelationer som omfattas av skattefriheten. Liksom enligt ML gäller det i första hand omsättning mellan å ena sidan vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen (omsorgsgivaren) och å andra sidan vårdtagaren resp. den som åtnjuter omsorgen (omsorgstagaren). Mot bakgrund av vad som sägs i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.8.1) har bestämmelserna emellertid utformats så att skattefriheten otvetydigt omfattar

även de fall då sådana åtgärder som i sig utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg utförs av någon i egenskap av underentreprenör till den som i mervärdesskattesammanhang skall anses som avtalspart i förhållande till vårdtagaren resp. omsorgstagaren. Här gäller det alltså tjänster och varor som någon omsätter till vårdgivaren eller omsorgsgivaren för att fullgöra ett uppdragsavtal med denne. I 4 § andra stycket hänvisas även till bestämmelser om skattefrihet för vissa kontroller och analyser samt för viss omsättning avseende dentaltekniska produkter. Den skattefriheten överensstämmer med ML.

I *4 § andra stycket 1* föreskrivs att undantaget från skatteplikt omfattar tjänster och varor som vårdgivaren eller den som bedriver omsorgen omsätter. Med tjänster avses sådana tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg enligt 5-7 §§. Av första stycket följer att bestämmelsen omfattar omsättning av varor endast om dessa omsätts som ett led i en sådan tjänst.

Bestämmelsen omfattar endast tjänster som omsätts av vårdgivaren resp. den som bedriver omsorgen. Med "vårdgivaren" förstås liksom enligt förarbetena till ML den näringsidkare, det företag, den institution eller den organisation, i vars regi vården ges. Den som är uppdragstagare åt en vårdgivare kan inte omfattas av den här bestämmelsen utan bara av punkt 2. Bestämmelsen är alltså bara tillämplig då det är vårdgivaren som är den som kan bli skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1. Vad som nu sagts om "vårdgivaren" har även tillämpning på "den som bedriver omsorgen".

I motsats till ML anges inte att tjänsterna skall tillhandahållas till vårdtagaren resp. den som åtnjuter omsorgen. Av definitionerna i 5-7 §§ på sjukvård, tandvård och social omsorg bör emellertid anses följa att den här behandlade bestämmelsen endast gäller tjänster som utförs åt eller på annat sätt tillförs vårdtagaren resp. den som faktiskt åtnjuter omsorgen. Bestämmelsen är tillämplig även om omsättningsavtalet är slutet mellan å ena sidan

vårdgivaren eller omsorgsgivaren och å andra sidan någon som bekostar vården eller omsorgen för vårdtagaren resp. omsorgstagaren. Det kan vara fallet exempelvis då ett privatsjukhus träffar avtal med en omyndigs förmyndare angående vård av den omyndige eller med en arbetsgivare om hälsoundersökning av de anställda.

I *4 § andra stycket 2* föreskrivs att undantaget från skatteplikt även omfattar tjänster och varor som någon i egenskap av uppdragstagare till vårdgivaren resp. den som bedriver omsorgen (omsorgsgivaren) omsätter till denne, om uppdragstagarens tjänster och varor skulle ha omfattats av punkt 1 vid tillhandahållande direkt till vårdtagaren eller den som åtnjuter omsorgen (omsorgstagaren).

Bestämmelsen gäller endast uppdragsförhållanden. Uppdragsförhållandet skall vara mellan å ena sidan någon i egenskap av uppdragstagare och å andra sidan vårdgivaren/omsorgsgivaren. Det rör sig alltså om underentreprenörssituationen. Med "vårdgivaren" resp. "den som bedriver omsorgen" avses detsamma som i punkt 1. Uppdragstagaren kan givetvis vara såväl en fysisk person som en juridisk person.

Bestämmelsen gäller endast om uppdragstagarens omsättning skulle ha varit skattefri enligt punkt 1 vid tillhandahållande direkt till vårdtagaren. Den till vårdgivaren eller omsorgsgivaren omsatta tjänsten kan visserligen vara att anse som exempelvis uthyrning av arbetskraft. Det avgörande är emellertid att uppdragsgivarens användning av arbetskraften utgör en sådan tjänst som är sjukvård, tandvård eller social omsorg och att uppdragstagaren skulle ha ansetts som vårdgivare resp. omsorgsgivare enligt punkt 1 för det fall han omsatt tjänsten direkt till vårdtagaren resp. omsorgstagaren. Som exempel kan nämnas att bestämmelsen är tillämplig då ett privat sjukhus upplåter vårdplatser åt landstinget. Ett annat exempel är då ett läkarföretag hyr ut läkare eller annan vårdpersonal för sjukvårdstjänstgöring på landstingets sjukhus. Däremot är bestämmelsen inte tillämplig vid uthyrning av arbets-

kraft för exempelvis administrativa tjänster. Inte heller är den tillämplig då ett hotell- och restaurangföretag på uppdrag av en vårdgivare tillhandahåller mat och logi. Transporter som ett transportföretag tillhandahåller för den kommunala färdtjänsten omfattas inte av bestämmelsen.

Av 4 § första stycket följer att bestämmelsen i andra stycket 2 omfattar omsättning av varor endast om dels varorna omsätts som ett led i en sådan tjänst som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg enligt 5-7 §§, dels den omsättningen skulle ha omfattats av skattefrihet enligt 4 § första stycket 1 vid omsättning direkt till vårdtagaren resp. omsorgstagaren. Det innebär att leveranser av materiel till sjukhusvården etc. lika lite som enligt ML kommer att omfattas av någon skattefrihet.

I *4 § andra stycket 3* hänvisas till bestämmelser i 5 § tredje stycket (kontroller och analyser) och 6 § andra stycket (dentaltekniska produkter m.m.). Dessa bestämmelser överensstämmer i sak helt med ML.

I *5 § första och andra styckena* definieras vilka åtgärder som skall anses som sjukvård. Bestämmelserna har ändrats i redaktionellt hänseende jämfört med ML. Innebörden är emellertid densamma som i ML, dock har ett klargörande gjorts i andra stycket angående innebörden av begreppet sjuktransporter.

Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 8 § ML hänförs till sjukvård bl.a. *sjuktransporter* som utförs med därför särskilt inrättade fordon. Enligt Riksskatteverkets rekommendationer (RSV Im 1991:1) innebär anknytningen till uttrycket fordon att skattefriheten i ML inte omfattar sjö- och flygambulanstransporter. I den föreslagna 5 § andra stycket har uttrycket fordon bytts ut mot ordet transportmedel för att skattefriheten otvetydigt skall omfatta även sådana transporter. Med ändringen åsyftas inte någon annan ändring av skattefriheten för sjuktransporter.

I *6 § första stycket och 7* § definieras tandvård och social omsorg i enlighet med bestämmelserna i ML.

**8 §**

Genom denna bestämmelse undantas från skatteplikt utbildning. Paragrafen motsvarar 8 § 2) ML och punkt 4 av anvisningarna därtill (jfr prop. 1989/90:111 s. 109-111 och 192; Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer, RSV Im 1991:2).

Enligt 8 § 2 ML undantas utbildning från skatteplikt. Enligt anvisningarna till paragrafen omfattar undantaget varor och tjänster som den som bedriver utbildningen direkt tillhandahåller den som åtnjuter denna. I anvisningarna föreskrivs dessutom att undantaget inte omfattar sådan utbildning som säljare eller uthyrare anordnar i samband med tillhandahållande av skattepliktig vara eller tjänst.

Utredningen har övervägt möjligheterna att i författningstexten precisera innebörden av begreppet utbildning. Utredningen har emellertid funnit att detta inte är en framkomlig väg. Om undantaget från skatteplikt begränsas i enlighet med vad som gäller enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, kommer emellertid uppenbarligen de nuvarande tillämpningsproblemen att minska i väsentlig utsträckning. Vad som enligt direktivet gäller har behandlats i Kommitténs för indirekta skatter betänkande Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35), del I, s. 108 f. Frågan om en sådan anpassning till EG:s direktiv faller emellertid utanför utredningens uppdrag.

I förhållande till ML har emellertid gjorts två ändringar.

Den ena ändringen är att omsättning av utbildning enligt den föreslagna författningstexten skall betraktas som endast omsättning av tjänster. Även omsättning av varor som omsätts som ett led i en sådan tjänst föreslås

emellertid bli undantagen från skatteplikt (första stycket andra meningen). Enligt utredningens mening överensstämmer denna utformning av bestämmelserna med innebörden av ML:s undantag från skatteplikt. Utredningens förslag till undantag för omsättning av sjukvård, tandvård och social omsorg är utformat på motsvarande sätt (4 §).

Den andra ändringen gäller vissa underentreprenörstjänster i utbildningsverksamheten.

Liksom enligt ML gäller undantaget i första hand omsättning mellan den som bedriver utbildningen och den som åtnjuter denna. Det framgår av andra stycket punkt 1. Den bestämmelsen är utformad på samma sätt som 3 kap. 4 § andra stycket 1 NML angående sjukvård, tandvård och social omsorg. Vad som sägs i specialmotiveringen till den bestämmelsen har därför motsvarande tillämpning här.

Mot bakgrund av vad som anförts i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.8.1) har paragrafen emellertid utformats så att skattefriheten otvetydigt dessutom omfattar vissa underentreprenörstjänster. Det gäller de fall då sådana åtgärder som i sig utgör utbildning utförs av någon i egenskap av underentreprenör på sätt anges i andra stycket punkt 2. För skattefrihet enligt den bestämmelsen krävs att underentreprenören är uppdragstagare gentemot den som enligt punkt 1 bedriver utbildningen. Bestämmelsen gäller alltså endast omsättningsavtal som utgör sådana uppdragsavtal. Det krävs vidare att underentreprenörens tjänster och varor skulle ha omfattats av punkt 1, om de hade tillhandahållits direkt till den som skall utbildas. Med uttrycket "den som skall utbildas" avses eleven. Vad som nu sagts motsvarar vad som gäller enligt 3 kap. 4 § andra stycket 2 NML angående sjukvård, tandvård och social omsorg. Specialmotiveringen till den bestämmelsen har därför motsvarande tillämpning på den här föreslagna bestämmelsen.

Det föreslagna tredje stycket angående säljare och uthyrare överensstämmer i sak helt med motsvarande bestämmelse i ML.

**9 §**

Genom denna paragraf undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Paragrafen motsvarar nuvarande 8 § 3) och punkt 5 av anvisningarna därtill (jfr prop. 1989/90:111 s. 104 f och 193 samt prop. 1991/92:50 s. 17).

**10 §**

I denna paragraf undantas från skatteplikt omsättning av försäkringstjänster. Paragrafen motsvarar nuvarande 8 § 4) och punkt 6 av anvisningarna därtill angående undantag för försäkringstjänster (jfr prop. 1989/90:111 s. 104 och 193).

I förhållande till ML preciseras författningstexten på så sätt att däri anges att undantaget omfattar endast sådana tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) eller enligt lagen (1950:272) om rätt för utländska försäkringsbolag att driva försäkringsrörelse i Sverige. Försäkringsrörelse får, med vissa undantag, drivas endast av försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som fått koncession enligt försäkringsrörelselagen (1 kap. 1 §) resp. utländskt försäkringsföretag med koncession enligt 1950 års lag (1 §). Begreppet försäkringsrörelse har behandlats i bl.a. Försäkringsverksamhetskommitténs delbetänkande Koncession för försäkringsrörelse (SOU 1983:5, särskilt s. 29 ff och 197 ff).

Den här föreslagna anknytningen till begreppet försäkringsrörelse innebär att skattefriheten endast gäller försäkringsföretagets egna tjänster, inte

exempelvis datatjänster som ett dotterbolag tillhandahåller åt försäkringsbolaget. Ett försäkringsföretags verksamhet kan givetvis innefatta annat än försäkringstjänster. Här gäller vanliga regler om skattskyldighet för skattepliktig del av verksamheten, s.k. blandad verksamhet. Den särskilda bestämmelsen i ML om omsättning av varor i samband med skadereglering behövs därför inte längre.

I de nuvarande anvisningarna finns en bestämmelse om att med försäkringstjänster avses även tjänster hänförliga till återförsäkringsverksamhet. Sådana tjänster omfattas av den här föreslagna bestämningen av försäkringstjänster. Någon motsvarighet till de nuvarande anvisningarna behövs således inte i denna del.

I anvisningarna till 8 § ML anges att undantaget beträffande försäkringtjänster inte omfattar försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering. Den här föreslagna definitionen av försäkringstjänster gäller emellertid inte sådan omsättning. Inte heller i denna del behövs det således någon motsvarighet till de nuvarande anvisningarna (jfr även 3 kap. 22 § andra stycket).

**11 §**

Bestämmelsen gäller undantag från skatteplikt för omsättning av vissa varor och tjänster inom kulturverksamheten m.m. Bestämmelsen överensstämmer med nuvarande 8 § 5) jämte punkt 7 av anvisningarna därtill (prop. 1989/90:111 s. 101-104, 112-114 och 193-196, SkU 31 s. 106 och prop. 1991/92:50 s. 15 f). Ändringarna i bestämmelserna är av redaktionell art.

**12-17 §**

Bestämmelserna gäller skattefriheten för olika slag av publikationer och motsvarar nuvarande 8 § 9) och 10) jämte punkterna 9-11 av anvisningarna

därtill (jfr prop. 1989/90:111 s. 95-97, 138 f och 199 f). Ändringarna i bestämmelserna är av redaktionell art.

**18 §**

Paragrafen ersätter motsvarande inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet i punkt 1 åttonde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1973:163 s. 100 ff och 126 ff samt SkU 1973:62 s. 27 f). Genom inskränkningarna i ML undantas från beskattning utgivning av program och kataloger för verksamhet som inte medför skattskyldighet. I den inledande specialmotiveringen till 4 kap. refereras vissa uttalanden i samband med 1991 års lagstiftning angående behovet av att behålla detta undantag. Vidare anges bakgrunden till att bestämmelsen nu föreslås överförd till skattepliktsbestämmelserna.

I förhållande till ML har gjorts vissa redaktionella ändringar. Bl.a. anges att undantaget gäller omsättning av program och kataloger i stället för som i ML utgivning av sådana. I konsekvens med denna ändring föreslås även att införsel undantas från skatteplikt.

Av förarbetena till den nuvarande bestämmelsen framgår att den även omfattar införing av annonser i här aktuella publikationer (prop. 1973:163 s. 127). Däremot finns det inte något undantag från yrkesmässighetsbegreppet när det gäller ackvisition av annonser till sådana publikationer. Undantaget för införing av annonser föreslås infört i 19 § andra stycket.

**19 §**

Första stycket motsvarar nuvarande 8 § 11) och 12) samt punkt 11 av anvisningarna därtill (jfr prop. 1989/90:111 s. 96 f och 199 f). Andra stycket har behandlats i specialmotiveringen till 18 §.

**20 §**

Paragrafen överensstämmer med nuvarande 8 § 13) (jfr prop. 1989/90:111 s. 94 f, 200 och 311).

**21 §**

Punkterna 1-8 i paragrafen motsvarar nuvarande 8 § 7), 8), 14)-17) och 19) (jfr prop. 1989/90:111 s. 99 f och 198 ang. postbefordran, s. 117 f och 198 ang. frimärken, sedlar och mynt, s. 120 och 200 ang. lotterier, s. 139 f och 201 ang. gravöppning och gravskötsel samt s. 200 ang. övriga varor). Den föreslagna punkt 9 angående viss omsättning av livräddningsfartyg m.m. motsvarar 8 § 20) ML (prop. 1991/92:50 s. 17 f).

Beträffande undantaget för postverkets befordran görs i förhållande till ML vissa ändringar. Enligt uppgift från postverket har beteckningen gruppkorsband ersatts med beteckningen gruppreklam och diligenstrafiken överförts till Swebus AB. Med hänsyn härtill föreslår utredningen att ordet "gruppreklam" införs i stället för "gruppkorsband" och att bestämmelsen om postverkets diligenstrafik utgår. Vidare föreslås författningstexten utformad så att den otvetydigt inte omfattar någon form av personbefordran.

**22 §**

Paragrafen ersätter motsvarande inskränkningar av yrkesmässighetsbegreppet i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr Mervärdeskatteutredningens delbetänkande I, Ds Fi 1973:3, s. 33 ff, prop.1973:163 s. 42 ff och 61 ff samt prop. 1978/79:141 s. 72). Skälet för att överföra inskränkningarna till skattepliktsbestämmelserna är att den omsättning som avses i bestämmelserna givetvis är yrkesmässig till sin natur (jfr lagrådets yttrande i prop. 1989/90:111 s. 295).

***Nuvarande ordning***

Första meningen i bestämmelsen i ML är utformad så att som yrkesmässig verksamhet anses inte försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande varor i verksamhet som inte medför skattskyldighet. Enligt bestämmelsens andra mening skall dock som yrkesmässig verksamhet anses försäkringsföretags omsättning av varor som övertagits i samband med skadereglering och finansieringsföretags omsättning av varor som enligt köpeavtal återtagits av företaget.

Syftet med bestämmelsens inskränkning av yrkesmässighetsbegreppet är att skattskyldighet för försäljning av sådana varor bör uppstå endast om verksamheten medför skattskyldighet och den skattskyldige därför har haft rätt till avdrag för ingående skatt helt eller delvis vid anskaffningstillfället. Om skatt skall tas ut för försäljningen, beräknas skatten på hela vederlaget även om anskaffningen medfört avdrag för endast en del av den ingående skatten.

***Förslaget***

*Första stycket punkt 1*

Den nuvarande skattefriheten bör enligt utredningens mening lämpligen uttryckas så att omsättningen undantas från skatteplikt om den skattskyldige inte har haft någon rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärvet. Med den här föreslagna utformningen av bestämmelsen bortfaller behovet av en motsvarighet till punkt 1 sjunde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop. 1978/79:141 s. 76). Enligt den bestämmelsen skall en 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.

Det bör uppmärksammas att ordalydelsen av bestämmelsen i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 2 § ML torde medföra att den som förvärvat en vara av nämnda slag under det att hans verksamhet varit undantagen från skatteplikt, kommer att vara skattskyldig för en vidareförsäljning efter det att skatteplikten genom lagändring utvidgats till att avse sådan verksamhet. Denna skattskyldighet inträffar således fastän han inte haft någon avdragsrätt vid sitt förvärv. Den föreslagna bestämmelsen innebär emellertid att han i sådant fall inte blir skattskyldig för sin försäljning. Denna förändring står i överensstämmelse med syftet med den nuvarande bestämmelsen.

Med hänsyn till den nuvarande bestämmelsens syfte bör skattefriheten emellertid inte omfatta sådana situationer då visserligen inte förvärvet men väl senare bearbetningar m.m. har föranlett en i förhållande till varans ursprungsvärde betydande avdragsrätt.

Sådana situationer kan uppstå då en skattskyldig för över varan från en verksamhet (eller verksamhetsgren) som inte medför skattskyldighet till en verksamhet (eller verksamhetsgren) som medför skattskyldighet. Ett förvärv i den förstnämnda verksamheten/verksamhetsgrenen ger inte någon rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärvet. Överförandet av varan är inte att anse som uttag och medför således inte någon skattskyldighet (jfr 2 kap. 2 § 3 NML). I den mån varan tillförs komponenter eller andra varor efter överföringen, har den skattskyldige emellertid rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärven av dessa varor. Detsamma gäller om den överförda varan tillförs tjänster. Det kan vara t.ex. reparationer eller bearbetningar.

I de fall då den skattskyldige på sätt nu sagts tillfört den överförda varan mera betydande förvärv av varor eller tjänster bör inte en därefter följande överlåtelse av varan vara skattefri. Någon exakt bestämning av vad som är betydande förvärv kan knappast göras i författningstexten. Enligt utredningens mening borde ett rimligt resultat normalt kunna uppnås om därmed

förstås att värdet av vad som tillförts varan uppgår till eller överstiger dess värde vid överföringen eller absolut sett är stort.

*Första stycket punkt 2*

Med hänsyn till paragrafens syfte anser utredningen att skatt inte heller bör tas ut i den situationen då den skattskyldige visserligen har haft avdragsrätt men därefter har uttagsbeskattats på grund av att han efter förvärvet har fört över varan till en verksamhet eller verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet i sin helhet och därmed inte heller avdragsrätt för all ingående skatt (jfr den föreslagna uttagsbestämmelsen i 2 kap. 2 § 3 och specialmotiveringen därtill). I detta fall är varan belastad med ingående mervärdesskatt på samma sätt som om den hade förvärvats direkt till den verksamhet eller verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet. Den här föreslagna bestämmelsen innebär en utvidgning av den skattefrihet som gäller enligt ML.

I såväl den nämnda uttagsbestämmelsen som den här behandlade bestämmelsen förstås med uttrycket verksamhet även del av verksamheten (verksamhetsgren). Det följer av 1 kap. 7 §. Det nu sagda innebär att omsättning undantas från skatteplikt enligt den här behandlade bestämmelsen även då överföring från en verksamhetsgren till en annan har medfört skattskyldighet på grund av uttagsbestämmelsen.

*Andra stycket*

Stycket korresponderar med punkt 1 femte stycket andra meningen av anvisningarna till 2 § ML.

**23 §**

Bestämmelsen avser undantag från skatteplikt för omsättning av verksamhetstillgångar vid överlåtelse m.m. av en verksamhet och motsvarar 8 § 18)

ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 116 f och 200). Med hänsyn till 1 kap. 7 § NML nämns inte del av verksamhet särskilt. I övrigt har gjorts vissa ändringar av redaktionell art jämfört med ML.

I EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv, artikel 5 punkt 8, lämnas medlemsstaterna möjlighet att föreskriva att en transaktion av detta slag inte skall anses som en varuomsättning. För att undvika begreppsoreda i den här föreslagna lagen har utredningen dock alltså stannat för att ta upp situationen som ett undantag från skatteplikt i stället för som en inskränkning av omsättningsbegreppet i 2 kap.

**24 §**

I denna paragraf begränsas skatteplikten för sådan omsättning som medför skattskyldighet för förvärvaren enligt 1 kap. 1 § andra stycket 2 NML (jfr specialmotiveringen därtill). Begränsningen motsvaras i ML av begränsningarna i 60 § tredje stycket av skyldigheten att betala mervärdesskatt vid import av vissa tjänster.

**25 §**

Genom denna bestämmelse undantas från beskattning införsel av värme, kyla och elektrisk kraft. Det överensstämmer med nuvarande ordning i 58 § första stycket första meningen ML (jfr angående värme och elektrisk kraft SkU 1989/90:10 s. 98 och 109 och angående kyla prop. 1989/90:111 s. 204). Omsättning av värme, kyla och elektrisk kraft är däremot skattepliktig.

**26 §**

Paragrafen motsvarar bestämmelserna i 58 § andra stycket ML angående införsel av vissa trycksaker, mikrofilm m.m.

## 4 kap. Yrkesmässig verksamhet här i landet

I kapitlet anges dels i vilka fall en verksamhet är en yrkesmässig verksamhet här i landet, dels när en verksamhet i vissa särskilda fall är yrkesmässig (jfr 1 kap. 1 §). Kapitlet motsvarar punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML.

Anvisningspunktens femte och sjunde stycken inskränker yrkesmässighetsbegreppets räckvidd vid försäljning av inventarier, material, avfallsprodukter eller liknande resp. av personbilar och motorcyklar. Sådan verksamhet är emellertid till sin natur givetvis yrkesmässig (jfr lagrådet i prop. 1989/90: 111 s. 295). Med hänsyn härtill föreslås ML:s bestämmelser bli ersatta med motsvarande undantag från skatteplikt (3 kap. 22 §).

I anvisningspunktens åttonde stycke anges, att utgivning av program eller katalog för verksamhet som inte medför skattskyldighet inte anses som yrkesmässig (prop. 1973:163 s. 100 ff och 126 ff samt SkU 1973:62 s. 27 f). Kommittén för indirekta skatter föreslog i sitt betänkande Reformerad mervärdeskatt m.m. (SOU 1989:35, del II, s. 100) att bestämmelsen skulle slopas. Skälet härför angavs vara att den skulle komma att i allt väsentligt sakna betydelse mot bakgrund av den i betänkandet föreslagna omfattningen av skatteplikten. I propositionen till 1991 års ändringar behölls dock bestämmelsen. Praktiska och administrativa skäl åberopades (prop. 1989/90: 111 s. 211). Utredningen finner, av motsvarande skäl som beträffande de nyss behandlade anvisningsbestämmelserna om inventarier m.m., att regleringen bör föras över till skattepliktsbestämmelserna (3 kap. 18 § och 19 § andra stycket NML).

En motsvarighet till tionde stycket i anvisningspunkten angående representant för utländsk företagare föreslås intagen i kapitlet om skattekontroll (17 kap. 8 §).

Anvisningspunktens elfte stycke angående fastighetsägares skattskyldighet har tagits upp i det särskilda kapitlet om sådan skattskyldighet (9 kap. 2 §).

**1 §**

Paragrafen anger den grundläggande förutsättningen för skattskyldighet i 1 kap. 1 § 1 NML, att omsättningen skall ha skett i en verksamhet som är yrkesmässig här i landet.

Begreppet verksamhet får sin innebörd genom innehållet i de följande bestämmelser där begreppet används. Med verksamhet avses i 2 § första stycket 1 detsamma som i ML. Begreppet har alltså samma betydelse som i 18 § KL (jfr prop. 1989/90:111 s. 214 angående ändring av anvisningarna till 5 § ML och prop. 1989/90:110 s. 646 angående 18 § fjärde stycket KL). Vad som avses är således inte en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet utan en sådan verksamhet som enligt 18 § KL ingår i eller utgör en förvärvskälla.

Uttrycket verksamhet används även beträffande sådana rörelser som inte inkomstbeskattas alls eller som inkomstbeskattas i annat inkomstslag än näringsverksamhet. Detta är fallet i de föreslagna 2 § första stycket 2 och 3 §.

I 2 § första stycket 2 bör det inkomstskatterättsliga verksamhetsbegreppet tillämpas analogt. I 3 och 5 §§ är verksamheten yrkesmässig enbart i den del som utgörs av den aktuella omsättningen. Här föreligger således identitet mellan den omsättningen och den yrkesmässiga verksamheten.

Som framgår av 1 kap. 7 § NML förstås med verksamhet även del av verksamheten (verksamhetsgren). Vid tillämpningen av de här behandlade bestämmelserna saknar detta emellertid praktisk betydelse.

2 §

Genom yrkesmässighetsbegreppets anknytning till inkomstskatterätten omfattar paragrafen endast sådana näringsidkare som har sådan anknytning till Sverige att de enligt 53 § 1 mom. KL och punkt 1 av anvisningarna därtill samt 6 § 1 mom. SIL kan vara skattskyldiga till inkomstskatt. Den föreslagna paragrafen omfattar således även verksamhet som en i utlandet hemmahörande person bedriver exempelvis från ett fast driftställe här i landet (i inkomstskattesammanhang betecknad som en s.k. inskränkt skattskyldig). Det nu sagda och sambandet med skattskyldighetsbestämmelserna i 1 kap. 1 och 2 §§ NML har behandlats i specialmotiveringen därtill och till 1 kap. 14 § NML.

*Första stycket*

Punkt 1 motsvarar den nuvarande huvudbestämmelsen i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § ML angående näringsverksamhet (jfr prop. 1989/90:111 s. 206 f). Punkt 2 i förslaget motsvarar bestämmelsen i andra stycket av nämnda anvisningspunkt i ML angående omsättning av varor eller tjänster i former jämförliga med näringsverksamhet (prop. 1973:163 s. 30 ff och 61 ff samt prop. 1989/90:111 s. 207).

Bestämmelsen är anpassad till den grundläggande bestämmelsen i 1 kap. 1 § 1. I denna förutsätts för skattskyldighet att omsättningen av varan eller tjänsten sker i en verksamhet som är yrkesmässig här i landet. Även i ML (2 § första och andra styckena) knyts skattskyldigheten till att omsättningen av varan eller tjänsten görs i yrkesmässig verksamhet. Med verksamhet förstås detsamma som i 18 § KL (jfr specialmotiveringen till 1 §). Betydelsen av att en verksamhet är yrkesmässig har behandlats av lagrådet och föredragande statsrådet i prop. 1989/90:111 (s. 295 och 298 resp. 206-208).

Beträffande *punkt 1* bör framhållas följande.

Punkten är utformad i överensstämmelse med ML. I det följande behandlas den avsedda innebörden av förslaget. Enligt utredningens mening är innebörden densamma som i ML.

Avgörande för huruvida en omsättning skall anses ske i en yrkesmässig verksamhet är i princip inte den enskilda omsättningen. Avgörande är i stället om omsättningen görs i en verksamhet där intäkterna inkomstbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta är av väsentlig betydelse för beskattningens räckvidd såvitt avser exempelvis uttag enligt 2 kap. i förslaget. Om och hur ett uttag kan inkomstbeskattas är således inte avgörande. Vilka uttag som kan beskattas bestäms självständigt genom reglerna i 2 kap. För att uttaget skall anses som yrkesmässigt är det tillräckligt att uttaget görs i en verksamhet som i övrigt föranleder inkomstbeskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

I såväl ML som förslaget anses en verksamhet som yrkesmässig här i landet när intäkterna av den utgör "skattepliktig intäkt av näringsverksamhet" enligt KL eller SIL. Denna formulering innehåller två förutsättningar. Den ena är att intäkten skall vara skattepliktig enligt de nämnda lagarna. En intäkt som undantagits från skatteplikt enligt 19 § KL omfattas således inte av den föreslagna bestämmelsen. Den andra förutsättningen är att intäkten skall vara av sådant slag att den enligt KL eller SIL kan hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet (jfr 22 § KL). Däremot förutsätts det inte att den som uppbär en sådan intäkt är skattskyldig till inkomstskatt för intäkten. Det förhållandet att exempelvis staten, kommuner, landsting och olika institutioner är frikallade från skattskyldighet medför således inte att de kan undgå att bli skattskyldiga till mervärdesskatt (jfr t.ex 7 § 3 och 4 mom. SIL). Detsamma gäller för den som är skattskyldig enligt KL och SIL men undantagen från beskattning här till följd av ett dubbelbeskattningsavtal.

I specialmotiveringen till 6 kap. 4 § NML berörs särskilt frågan om ett konkursbos skattskyldighet. Av vad som sägs där framgår att skattskyldighet till inkomstskatt inte synes åligga ett konkursbo för inkomst av något slag. Av det förut sagda följer emellertid att detta inte påverkar frågan om konkursboets verksamhet är yrkesmässig här i landet enligt punkt 1 i förevarande paragraf.

Punkt 1 är utformad så att en verksamhet skall anses som yrkesmässig i den omfattning som anges i de nämnda motivuttalandena angående ML. I överensstämmelse med vad lagrådet anförde skall all omsättning som faller inom ramen för näringsverksamhet anses som yrkesmässig. Även om en verksamhets utåtriktade omsättning är undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna om mervärdesskatt, är såväl den utåtriktade verksamheten som egenregiarbeten i verksamheten att anse som yrkesmässig verksamhet. Som exempel kan nämnas ett bostadsföretag som hyr ut lägenheter åt enskilda för boende och som med egen personal utför reparationer på lägenhetshusen eller på sina förvaltningsbyggander. Såväl uthyrningen som reparationerna är yrkesmässig verksamhet.

Angående *punkt 2* bör anmärkas följande.

Punkt 2 har delvis en annan utformning än sin motsvarighet i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 § ML. Där anges att som yrkesmässig verksamhet räknas omsättning av varor eller tjänster i former jämförliga med näringsverksamhet. ML fick sin nuvarande utformning genom lagändring den 1 januari 1991 (prop. 1989/90:111 s. 207). I den tidigare lydelsen angavs att som yrkesmässig verksamhet räknades verksamhet i vilken varor eller tjänster omsattes under rörelseliknande former (prop. 1973:163 s. 30 ff och 61 ff). Den nu föreslagna utformningen knyter an till verksamheten, inte till den enskilda omsättningen. Det överensstämmer närmast med ML i dess lydelse före den 1 januari 1991. Skälen till omformuleringen är följande.

Av motiven till 1991 års lagstiftning framgår, att den då gjorda ändringen var en följdändring till de samtidigt genomförda ändringarna av inkomstslagen i inkomstbeskattningen. Genom ändringen i ML kom bestämmelsen att sammanfalla med det nya inkomstslaget näringsverksamhet. Detta inkomstslag ersatte de tidigare inkomstslagen rörelse, annan fastighet och jordbruksfastighet. Tillämpningsområdet för bestämmelsen i ML vidgades i motsvarande mån. Någon ändring utöver det nu sagda var inte avsedd. Den av utredningen föreslagna bestämmelsen är utformad i enlighet därmed.

Avgörande för yrkesmässigheten enligt punkt 2 är i princip detsamma som i punkt 1 och motsvarigheten därtill i ML. Avgörande är således i princip inte den enskilda omsättningen. Det avgörande är i stället att omsättningen görs i en verksamhet som bedrivs i former jämförliga med sådan näringsverksamhet som anges i punkt 1 (jfr vad som anförts i prop. 1989/90:111, s. 187 och 213, om full uttagsbeskattning av de statliga affärsverken). Med hänsyn till vad som nu sagts har ordalydelsen i förslaget ändrats jämfört med ML i förtydligande syfte och bestämmelsen alltså förts samman med huvudbestämmelsen i punkt 1. Som framgår av specialmotiveringen till 1 § bör avgränsningen av begreppet verksamhet göras genom en analog tillämpning av 18 § KL.

Beloppsgränsen i punkt 2 är densamma som i ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 133 och 207 samt SOU 1989:35, del I, s. 280 f). Beloppsgränsen anger endast *om* bestämmelsen är tillämplig. Är den det, beskattas all skattepliktig omsättning, således även uttag, i vanlig ordning. En annan sak är att när det skall bestämmas om beloppsgränsen är passerad, beaktas enbart vederlagen för omsättningarna. Detta gäller således även det fallet att en omsättning sker till sådant underpris som medför uttagsbeskattning ovanpå den ordinarie beskattningen av denna omsättning (jfr specialmotiveringen till 2 kap. 1 § andra stycket).

Bestämmelsen om beloppsgräns kompletteras med regler i 4 § angående beräkningssättet när en verksamhet bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt.

*Andra stycket*

Stycket innehåller en beloppsgräns som i vissa fall skall passeras för att personalservering skall anses som yrkesmässig enligt första stycket. Bestämmelsen motsvarar punkt 1 sjätte stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 211). Bestämmelsen skall ses mot bakgrund av reglerna om uttagsbeskattning av personalserveringar (jfr 2 kap. 5 § och 6 § 1 NML och specialmotiveringen därtill). Till skillnad från första stycket punkt 2 hänför sig beloppsgränsen därför inte till vederlaget utan till marknadsvärdet. Det uttrycket ersätter här, liksom på andra ställen, uttrycket "det allmänna saluvärdet". Det innebär ingen ändring i sak (jfr specialmotiveringen till 2 kap. 2-6 §§ NML).

I förtydligande syfte har uttryckligen angetts att beloppsgränsen gäller serveringstjänstens, och således inte kostens, marknadsvärde. Bestämmelsen har även ändrats så att det tydligare framgår av ordalydelsen, att bestämmelsen endast gäller sådana arbetsgivare som inte i övrigt, dvs. förutom personalservering, bedriver någon verksamhet som medför skattskyldighet.

3 §

I denna paragraf behandlas sådana omsättningar som inte skall anses som yrkesmässiga redan enligt 2 §. Motsvarande bestämmelser finns i punkt 1 första och andra styckena av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90: 111 s. 207). Paragrafen kan vara tillämplig på en person som hör hemma i utlandet (jfr specialmotiveringen till 2 § och till 1 kap. 1 och 14 §§ NML).

I förhållande till ML har gjorts den ändringen att hänvisningen i punkt 2 till KL angående privatbostadsfastighet omfattar hela bestämmelsen (5 §) därom. Därigenom anpassas hänvisningen till den utformning som 5 § KL fick genom SFS 1990:1421.

Vad som sägs i det följande om den föreslagna paragrafens innebörd överensstämmer enligt utredningens mening med innebörden av motsvarande bestämmelser i ML.

Paragrafen gäller sådana omsättningar som i sig utgör den verksamhet som är yrkesmässig (jfr specialmotiveringen till 1 §). Det avgörande är här således den enskilda omsättningen. På så sätt skiljer sig de fall som avses i 3 § från de fall som avses i 2 §.

Under förutsättning att fastighetsägaren är frivilligt skattskyldig torde ML:s bestämmelser innebära att uttagsbeskattning kan komma i fråga då uthyrning av privatbostadsfastighet m.m. sker till underpris (jfr punkt 2 första stycket c av anvisningarna till 2 § ML). Förslaget innebär att bestämmelserna om uttagsbeskattning på motsvarande sätt blir tillämpliga på sådan omsättning som anges i den här behandlade bestämmelsen. Om en fastighetsägare själv börjar använda en tidigare uthyrd fastighet eller fastighetsdel privat bör det, på det sätt som anges i specialmotiveringen till 2 kap. 5 § leda till att den frivilliga skattskyldigheten begränsas och att ingående skatt som dragits av eventuellt återförs. Någon uttagsbeskattning blir då inte aktuell.

I andra stycket finns en likadan beloppsgräns som i 2 § första stycket 2. Beloppsgränsen anger endast om första stycket alls är tillämpligt. Om det är tillämpligt, beskattas all skattepliktig omsättning, således även uttag. Vad som sagts i specialmotiveringen till 2 § har motsvarande tillämpning här.

Bestämmelserna om beloppsgräns kompletteras med bestämmelser i 4 § angående beräkningssättet när en verksamhet bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderätt.

**4 §**

Paragrafen motsvarar punkt 1 andra stycket andra och tredje meningarna i anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 207).

**5 §**

I denna paragraf anges när den som inte bedriver sådan verksamhet som anges i 2 § första stycket eller 3 § första stycket skall anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet. Bestämmelsen motsvarar punkt 1 nionde stycket av anvisningarna till 2 § ML (prop 1973:163 s. 35 ff och 63 f).

Paragrafen innebär en väsentlig utsträckning av skattskyldigheten jämfört med inkomstskatterätten. Bestämmelsen blir i praktiken tillämplig på personer som hör hemma i utlandet och vars verksamheter inte enligt 2 § första stycket eller 3 § första stycket är att anse som yrkesmässig verksamhet bedriven här i landet. Sambandet mellan yrkesmässighetsparagraferna i 4 kap. och skattskyldighetsparagraferna i 1 kap. har belysts i specialmotiveringen till 1 kap. 1, 2 och 14 §§.

I förhållande till ML föreslås vissa ändringar.

Bestämmelsen i ML gäller "utländsk företagare". Med det uttrycket bör i ML närmast avses en fysisk eller juridisk person som inte är hemmahörande här i landet och som därför inte är skattskyldig till inkomstskatt här (jfr a. prop.). I förslaget (1 kap. 14 §) avses med uttrycket "utländsk företagare" emellertid en näringsidkare, vars verksamhet enligt 4 kap. 2, 3 eller 5 §

NML inte är yrkesmässig verksamhet här i landet. Eftersom den här behandlade paragrafen i princip avses omfatta samma personkrets i ML anges paragrafen gälla näringsidkare som "i andra fall än som anges i 2 § första stycket och 3 § första stycket" har viss omsättning inom landet.

I ML är bestämmelsen formulerad så att utländsk företagare "anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet även när han omsätter" tjänster och vissa varor inom landet. I förslaget anges att han anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet "till den del" verksamheten innefattar viss omsättning inom landet. Genom ändringen klargörs att verksamheten liksom i 3 § är yrkesmässig endast i den del som utgörs av den aktuella omsättningen. Det innebär att uttagsbestämmelserna i 2 kap. blir tillämpliga just i de delar som anges i den här behandlade paragrafen. Enligt utredningens mening innebär det inte någon ändring i sak i förhållande till ML.

I förhållande till ML har bestämmelsen inskränkts något. Enligt ML anses företagaren bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet när han inom landet tillhandahåller en tjänst av vilket slag som helst. Enligt förslaget blir så fallet endast när han inom landet tillhandahåller annan tjänst än sådan som anges i 5 kap. 4 eller 7 §. Om en näringsidkare omsätter en sådan tjänst inom landet utan att verksamheten är yrkesmässig här enligt 2 § första stycket eller 3 § första stycket, anses han enligt förslaget således inte bedriva en yrkesmässig verksamhet här i landet. Han blir därmed inte skattskyldig till mervärdesskatt (jfr 1 kap. 1 § 1 och 2 § 1). Skattskyldig blir i stället den som förvärvat tjänsten (jfr 1 kap. 1 § 2 och 2 § 2).

**6 och 7 §§**

Paragraferna innehåller särskilda bestämmelser om verksamhet som bedrivs av staten, de statliga affärsverken och kommunerna (jfr 1 kap. 10 § och 6 kap. 7 §). Bestämmelserna motsvarar punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 2 § ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 208-210 och 298).

Som framgår av de nämnda förarbetena till ML är en kyrklig kommuns verksamhet yrkesmässig endast om den bedrivs med vinstsyfte. Till följd därav blir en kyrklig kommuns myndighetsutövning inte att anse som yrkesmässig, fastän den särskilda bestämmelsen om myndighetsutövning inte gäller för kommuner. Innebörden av de föreslagna bestämmelserna är densamma.

I 7 § har gjorts vissa ändringar i förhållande till ML såvitt avser frågan om när en omsättning skall anses som icke yrkesmässig på grund av dess samband med myndighetsutövning. I ML anges sambandet som att tillhandahållandet av varan eller tjänsten "ingår som ett led i en myndighetsutövning". Innebörden och räckvidden av denna ordalydelse har varit något oklar. Utredningens förslag till ny lydelse grundar sig på den innebörd och räckvidd som synes vara åsyftad av lagstiftaren enligt förarbetena till ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 209 f).

Begreppet myndighetsutövning har i förslaget samma innebörd som i ML. I den nyss nämnda propositionen uttalade föredragande statsrådet följande (s. 209):

"Med det föreslagna begreppet myndighetsutövning förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur (jfr prop. 1972:5 s. 311 f och prop. 1975:78 s. 141 ff). I förhållande till lagrådsremissen vill jag tillägga följande angående innebörden av begreppet myndighetsutövning. Ett på författning grundat statligt eller kommunalt monopol på något visst slag av tjänst, medför således inte att det är fråga om någon myndighetsutövning. Detsamma gäller även om myndighet eller kommun i en författning direkt ålagts att bedriva en viss form av verksamhet. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten eller kommunen och å andra sidan den enskilde."

I 7 § första stycket 1 anges huvudfallet då yrkesmässighet inte skall anses föreligga: omsättning som sker på grundval av myndighetsutövning i stället

för avtal med den som förvärvar varan eller tjänsten. Denna bestämmelse ansluter sig direkt till det nyss återgivna propositionsuttalandet. Som exempel på gränsdragningen mot det yrkesmässiga området kan nämnas att bestämmelsen inte omfattar en kommuns upplåtelse av allmän plats för parkeringsändamål.

Första stycket punkt 2 gäller det fall då en omsättning sker som myndighetsutövning mot någon annan än den som förvärvar varan eller tjänsten. Här kan således omsättningen visserligen vara grundad på ett avtal mellan myndigheten och förvärvaren. Vad som utesluter yrkesmässighet är emellertid att omsättningen i sig innebär en myndighetsutövning mot någon vars civilrättsligt grundade rätt till omsättningsobjektet inskränks genom ifrågavarande omsättning. Som exempel kan nämnas kronofogdemyndighetens försäljning av utmätt egendom. Bestämmelsen omfattar sådan försäljning oavsett om den utmätta egendomen säljs på offentlig auktion eller under hand.

Första stycket punkt 3 omfattar att en myndighet tillhandahåller bevis och andra handlingar eller kopior därav i samband med att myndigheten meddelar beslut som innebär myndighetsutövning.

Bestämmelsen i andra stycket utgör ett undantag från första stycket. I förhållande till ML har ordalydelsen anpassats till utformningen av första stycket. Bestämmelsen har emellertid samma innebörd som i ML. Denna innebörd har behandlats i nämnda förarbeten till ML (prop. 1989/90:111 s. 210).

**8 §**

Bestämmelsen gäller ideella föreningar och motsvarar punkt 1 sista stycket av anvisningarna till 2 § ML. I bestämmelsen har gjorts en redaktionell jämkning.

## 5 kap. Omsättningsland

I utredningens direktiv framhålls att ML:s tekniska lösningar i flera fall avviker från den ordning som gäller inom EG. Som exempel nämns ML:s bestämmelser om vad som skall anses som export resp. omsättning inom landet. I detta kapitel behandlas dessa frågor. Regleringen är i systematiskt hänseende utformad efter förebild av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr den allmänna motiveringen avsnitt 2.5 och bilaga 1, avsnitt 2.3). Förslaget skiljer sig emellertid i sak från dessa EG-bestämmelser, eftersom utredningen föreslår att beskattningens omfattning tills vidare till stor del skall vara oförändrad i förhållande till 2 a § ML. Det har behandlats i den allmänna motiveringen.

Av skäl som framgår av den allmänna motiveringen innehåller förslaget ingen motsvarighet till första stycket av anvisningarna till 2 § ML (avsnitt 2.5.4). Den bestämmelsen innebär i fråga om vissa tjänster att dessa anses exporterade endast om de avser en verksamhet som förvärvaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet. Syftet med bestämmelsen är att åstadkomma konkurrensneutralitet mellan svenska icke skattskyldiga företagare och utländska företagare med motsvarande slag av verksamhet, då de förvärvar skattebelagda tjänster.

### 1 §

Första stycket innehåller en erinran om en av de förutsättningar för skattskyldighet som finns i 1 kap. 1 §, nämligen att omsättningen skall ha skett inom landet.

Av andra stycket framgår att kapitlet är uppdelat i två delar. I den ena delen, 2-8 §§, anges i vilka fall en omsättning är gjord inom landet. Bestämmelserna är uttömmande. Det innebär att en omsättning som inte omfattas av 2-8 §§ är att anse som gjord utomlands. Bestämmelserna motsvarar

artikel 8 och 9 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3). I den andra delen av kapitlet, 9-13 §§, anges i vilka fall en omsättning som enligt 2-8 §§ anses vara gjord inom landet skall anses som export och därför skall jämställas med omsättningar utomlands. Dessa bestämmelser motsvarar i stora delar direktivets bestämmelser om export och internationell godsbefordran m.m., art 15 och 16 (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3).

Den som omsätter varor eller tjänster utomlands är enligt 1 kap. 1 § NML inte skattskyldig. Han har därmed inte någon avdragsrätt (jfr 8 kap. 3 och 4 §§ NML samt specialmotiveringen därtill). Om en sådan omsättning gjorts i en yrkesmässig verksamhet som enligt 4 kap. 1-5 §§ är att anse som bedriven här i landet, kan på sätt närmare anges i 10 kap. 12 § rätt till återbetalning av ingående skatt finnas.

Tredje stycket motsvarar i sak 2 a § fjärde stycket första meningen ML.

Vad som utgör omsättning bestäms enligt 2 kap. NML.

**2 §**

Paragrafen omfattar de fall då, som ett led i ett omsättningsavtal, en vara skall transporteras till köparen. I 3 § regleras vad som gäller för andra köp av varor, exempelvis s.k. hämtningsköp eller köp av fastigheter.

I punkt 1 i den här behandlade paragrafen anges huvudregeln. Enligt denna är en vara omsatt inom landet om varan finns i landet då säljaren eller någon annan påbörjar transporten till köparen. Med "någon annan" avses köparen eller exempelvis en av säljaren eller köparen anlitad speditör eller annan självständig fraktförare. En motsvarande huvudregel finns i artikel 8 punkt 1 a/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

I punkt 2 finns en kompletterande regel. Genom regeln utsträcks beskattningen till att gälla även vissa fall då varan är i utlandet då transporten till köparen påbörjas. Regeln gäller i de fall säljaren i sin yrkesmässiga verksamhet för in varan till landet för att avlämnas här. Vad som är yrkesmässig verksamhet bestäms i 4 kap. 2 och 5 §§ NML.

Yrkesmässig verksamhet enligt den förstnämnda paragrafen förutsätter att säljaren har en sådan anknytning till Sverige att han kan vara skattskyldig till inkomstskatt här. Yrkesmässighet enligt den andra paragrafen, 4 kap. 5 § NML, omfattar de fall då säljaren saknar sådan anknytning som nyss sagts. Han anses då bedriva yrkesmässig verksamhet, såvitt här är ifrågа, då han omsätter varor som han fört in i landet för avlämnande efter montering, installation eller någon annan tjänst.

I de här behandlade båda fallen medför införseln alltså att omsättningen skall anses ha skett inom landet, trots att varan har funnits utomlands då transporten till köparen påbörjats. Den föreslagna införselbestämmelsen motsvaras av artikel 8 punkt 2 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Som framgår av den allmänna motiveringen (avsnitt 2.5.3 och 2.5.4) och av bilaga 1 (avsnitt 2.3.2) omfattar dock EG-regeln i motsats till den föreslagna bestämmelsen även de fall då säljaren inte har någon annan anknytning än just själva omsättningen. Den föreslagna bestämmelsen motsvarar dessutom den särskilda regeln i artikel 8 punkt 1 a/ i direktivet angående varuförsäljning i förening med monterings- och installationstjänster (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.2).

Den föreslagna huvudregeln, punkt 1, innebär att ett svenskt företags försäljning av en vara ur ett lager i Sverige är att anse som omsättning inom landet. På motsvarande sätt som i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv kompletteras därför huvudregeln med en särskild exportbestämmelse, 9 §.

Som exempel på bestämmelsernas tillämpning kan nämnas följande. Säljaren av en maskin har sitt fasta driftställe i Stockholm. Han har ett maskinlager i Uppsala och ett i Tyskland. Säljaren skall enligt köpeavtalet avlämna maskinen i Malmö. Om säljaren transporterar maskinen från sitt lager i Uppsala, är omsättningen enligt punkt 1 gjord inom landet. Om säljaren transporterar varan från lagret i Tyskland, är omsättningen enligt punkt 2 gjord inom landet. I båda fallen blir säljaren således skattskyldig för försäljningen och får därmed avdragsrätt enligt 8 kap. NML för ingående skatt.

Om exemplet ändras så att maskinen skall avlämnas i Köpenhamn i stället för i Malmö, bedöms omsättningen på följande sätt. Om maskinen tas ur lagret i Uppsala, är omsättningen enligt den här behandlade paragrafen gjord inom landet. Eftersom maskinen avlämnas utomlands, skall emellertid enligt 8 § 1 omsättningen jämställas med omsättning utomlands. Säljaren blir därmed inte skattskyldig i Sverige för omsättningen. Han får därför inte någon avdragsrätt enligt 8 kap. NML. Däremot kan han få återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt vad som föreskrivs i 10 kap. 12 § NML. Om maskinen tas ur lagret i Tyskland, följer redan av den här behandlade bestämmelsen, 2 §, att omsättningen är gjord utomlands. Säljaren blir därmed inte skattskyldig i Sverige för omsättningen och får inte heller någon avdragsrätt enligt 8 kap. NML för ingående skatt. Möjligheterna att få återbetalning av ingående mervärdesskatt regleras även i detta fall genom 10 kap. 12 § NML. Möjligheterna är i huvudsak begränsade till de fall då omsättningen kan medföra skattskyldighet till inkomstskatt här i landet.

Av 1 kap. 5 § NML framgår att en säljares skattskyldighet uppstår redan då han får förskottsbetalning för en vara. Med ledning av främst köpeavtalet får avgöras om det är fråga om en omsättning, som medför skattskyldighet. Så är enligt de nu behandlade reglerna fallet, utom då varan avlämnas utomlands.

**3 §**

Paragrafen omfattar de fall då en vara inte skall transporteras till köparen på sätt angetts i 2 §. I dessa fall är varan omsatt inom landet om den finns här då den avlämnas. Paragrafen omfattar exempelvis s.k. hämtningsköp och köp av fastighet. Vid s.k. hämtningsköp blir varan avlämnad i det land där den skall avhämtas av köparen. Skall varan avhämtas av köparen utan att det är fråga om en transport enligt 2 §, skall varan alltså anses omsatt i Sverige om den finns här då den skall tas om hand av köparen. Vid omsättning av fastigheter innebär bestämmelsen att en fastighet är omsatt i det land där den är belägen.

Paragrafen motsvarar artikel 8 punkt 1 b/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.2).

**4 §**

Enligt denna paragraf är tjänster som avser en fastighet omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

Paragrafen motsvarar artikel 9 p. 2 a/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.3). Formuleringen av paragrafen avviker från direktivtexten men paragrafens innebörd är densamma som direktivets bestämmelse. Närmaste motsvarighet i ML är 2 a § tredje stycket 10.

Bestämmelsen är tillämplig på alla slag av tjänster som kan anses ha anknytning till en viss fastighet. Det gäller även om tjänsten är av sådant slag som anges i någon annan paragraf, exempelvis 7 §. Den här behandlade paragrafen har med andra ord företräde, om en viss tjänst visserligen är uppräknad i någon av de andra paragraferna men avser en fastighet. Därmed kan det inte komma i fråga att som i 7 § andra stycket ta hänsyn till var en sådan tjänst huvudsakligen tillgodogörs.

Kännetecknande för kravet på anknytning är att tjänsten "avser" en viss fastighet. Med det förstås närmast att objektet för tjänsten skall vara fastigheten, inte annan egendom som har anknytning till fastigheten.

Som exempel på tjänster som kan avse en fastighet kan nämnas:

- byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
- byggledningstjänster,
- ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster,
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning eller annan fastighetsskötsel,
- fastighetsförvaltning,
- utfärdande av sakkunnigutlåtanden eller andra jämförliga tjänster,
- upplåtelser av fastighet, och
- förmedling av fastigheter och av tjänster avseende en viss fastighet.

Beträffande förmedling av tjänster avseende en viss fastighet kan nämnas följande. 4 § medför att både förmedlingstjänsten och den förmedlade tjänsten alltid är att anse som omsatta i det land där fastigheten är belägen. Det innebär att den särskilda exportbestämmelsen avseende förmedlingstjänster, 13 § 6, inte blir tillämplig på förmedling av tjänster avseende en fastighet.

Enligt 6 § anses vissa tjänster omsatta inom landet om de utförs här. Bland de uppräknade tjänsterna finns förvaring eller lagring av varor som är lös egendom. Enligt utredningens mening bör sådana tjänster inte anses som tjänster avseende fastighet även om det gäller förvaring eller lagring på en viss fastighet. Objektet för tjänsten är nämligen inte fastigheten utan lösöret.

Om den som omsätter en tjänst som avses i denna paragraf saknar egentlig anknytning till landet, är det i stället förvärvaren som blir skattskyldig för omsättningen. Det framgår av 1 kap. 1 § 2 och 2 § 2 NML (jfr 4 kap. 5 § 3 NML angående yrkesmässig verksamhet här i landet och 3 kap. 24 § NML angående undantag från skatteplikt). Denna ordning med skattskyldig-

het för förvärvaren motsvarar vad som gäller enligt 60 § ML. Skattskyldigheten för förvärvaren av tjänsten gäller enligt 1 kap. 1 § 2 NML endast om förvärvaren hör hemma i Sverige.

Det bör anmärkas att vid byggnadsentreprenader som utförs av utländska företag, anses i många fall företagen ha fast driftställe där entreprenaden utförs. Ett sådant entreprenadföretag blir skattskyldigt till inkomstskatt i Sverige. Enligt 4 kap. 2 § första stycket 1 NML är verksamheten då att anse som en yrkesmässig verksamhet här i landet. Därmed blir entreprenadföretaget, inte förvärvaren, skattskyldigt till mervärdesskatt (jfr 1 kap. 1 § 1 och 2 samt 1 kap. 2 § 1 och 2 NML).

**5 §**

Paragrafens första stycke anger i vilket land en transporttjänst skall anses omsatt. ML:s reglering överförs i sak oförändrad till förslaget (2 a § första stycket och tredje stycket 4 ML; prop. 1989/90:111 s. 97 ff och 185). Detta görs med hänsyn till det oklara läget i EG när det gäller transporter (se bilaga 1, avsnitt 2.3.3).

I andra stycket anges att förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet, om transporttjänsten är omsatt inom landet. Även detta motsvarar i sak vad som gäller enligt ML (jfr 2 a § tredje stycket 4 ). Bestämmelsen har formulerats så att en förmedlingstjänst avseende flera transporttjänster otvetydigt skall anses omsatt inom landet endast i den mån respektive transporttjänst är det.

Bestämmelsens utformning medför att förmedlingstjänsten alltid är omsatt i det land där den förmedlade transporten är omsatt. Det innebär i sin tur att den särskilda exportbestämmelsen avseende förmedlingstjänster, 13 § 6, inte blir tillämplig på förmedling av transporttjänster.

**6 §**

I denna paragraf anges vissa tjänster som skall anses omsatta inom landet, om de utförs här. Vad som avses är var tjänsterna faktiskt (fysiskt) utförs. Bestämmelsen motsvarar artikel 9 p. 2 c/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.3).

Bestämmelsen skall i princip tolkas bokstavligt då det gäller att avgöra om en tjänst faktiskt är utförd här i landet. Det överensstämmer med direktivbestämmelsens innebörd. I bilaga 1, avsnitt 2.3.3, har lämnats några exempel på vad det kan innebära i praktiken.

I vissa fall kan uppstå fråga om en tjänst är att hänföra till den här behandlade paragrafen eller till 7 §. Frågan bör avgöras med hänsyn till den huvudsakliga karaktären hos tjänsten. Enligt utredningens mening bör det i allmänhet leda till att tjänsten hänförs till 7 §. Som exempel kan nämnas ett konsultuppdrag avseende omorganisation av ett visst företag. Utförandet av tjänsten kan innehålla undervisande moment. Dessa moment leder inte till att tjänsten skall bedömas som något annat än en konsulttjänst. Därmed är 6 § inte tillämplig.

Bestämmelsen omfattar bl.a. arbete på varor som är lös egendom. Med sådana arbeten avses inte bara reparationer och bearbetningar utan även exempelvis kontroller och analyser av sådan egendom. Ett annat exempel är kopiering och/eller bearbetning av filmnegativ.

Varken i nämnda direktivbestämmelse eller i förslaget behandlas uttryckligen förvaring och lagring av varor som är lös egendom. Sådana tjänster kan knappast utföras utan att det sker från ett fast driftställe. Enligt 8 § första stycket innebär det i dessa fall i praktiken att tjänsten är omsatt där den utförs, dvs. där egendomen förvaras eller lagras. Som framgår av

specialmotiveringen till 4 § bör förvaring eller lagring på en fastighet inte anses som tjänster avseende denna.

7 §

*Allmänt*

I denna paragraf räknas upp ett stort antal tjänster som enligt första stycket skall anses omsatta i Sverige om kunden har anknytning hit. Anknytningsfaktorerna är fast driftställe, boende och stadigvarande vistelse. I andra stycket finns en särskild regel för det fall en tjänst utnyttjas, förbrukas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande antingen i Sverige eller utom landet.

I specialmotiveringen till 4 resp. 6 § har behandlats gränsdragningen mellan de paragraferna och den här behandlade paragrafen. Såvitt avser gränsdragningen mellan denna paragraf och 8 § kan anmärkas följande. 8 § är tillämplig endast på sådana tjänster som inte är uppräknade i de föregående paragraferna. 7 § innehåller en uppräkning av tjänster. Uppräkningen är utformad så att likartade tjänster skall bedömas enligt bestämmelsen. Endast i de fall då det helt klart inte är fråga om sådana tjänster bör det komma i fråga att i stället tillämpa 8 §. Den här behandlade paragrafen, 7 §, kommer därmed att få ett vidsträckt tillämpningsområde i förhållande till 8 §. Det nu sagda bör ses mot bakgrund av att 7 § i allmänhet innebär den bästa materiella avvägningen när det gäller de verksamhetsområden som berörs. Vidare harmonierar det väl med vad utredningen har erfarit beträffande den tillämpning av EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv som framgår av bilaga 1, avsnitt 2.3.3.

På sätt framgår av 1 kap. 1 § 2 och 2 § 2 NML blir förvärvaren skattskyldig för omsättningen, om den som i Sverige omsätter tjänsten saknar anknytning till Sverige (jfr 4 kap. 5 § 3 NML angående yrkesmässig verksamhet här i landet och 3 kap. 24 § NML angående undantag från skatteplikt).

Motsvarande ordning gäller vid omsättning i Sverige av sådana tjänster som omfattas av 4 § i förevarande kapitel. Denna skattskyldighet motsvaras i ML av skattskyldighet för import av tjänster (60 §).

Första och tredje styckena motsvarar artikel 9 p. 2 e/ i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.3). Andra stycket är utformat med beaktande av vad som föreskrivs i artikel 9 punkt 3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv angående möjlighet för en medlemsstat att införa särskilda bestämmelser för vissa slag av tjänster (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.3).

***Första stycket första meningen (fast driftställe)***

Enligt första stycket första meningen gäller att en tjänst skall anses omsatt inom landet, om förvärvaren har ett fast driftställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls dit. Om förvärvaren har ett fast driftställe i Sverige och ett annat sådant driftställe i något annat land och tjänsten tillhandahålls till det sistnämnda driftstället, är tjänsten omsatt utomlands.

Vad som skall förstås med uttrycket "fast driftställe" bör bestämmas med ledning av motsvarande uttryck i 53 § 1 mom. KL och punkt 3 av anvisningarna därtill samt artikel 5 punkt 1 i OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal. OECD:s avtalsmodell överensstämmer i princip med definitionen i KL av uttrycket fast driftställe (jfr prop. 1986/87:30 s. 40 ff). Med "fast driftställe" förstås i nämnda sammanhang en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. I kommentardelen till OECD:s modellavtal anges att denna definition innebär att följande villkor skall vara uppfyllda:

- det måste finnas en "plats för affärsverksamhet", dvs. en anordning, exempelvis en lokal, eller i vissa fall maskiner eller utrustning;
- denna plats för affärsverksamhet måste vara "stadigvarande", dvs. den måste vara upprättad på en bestämd plats och ha en viss grad av varaktighet;

- företagets rörelse måste bedrivas från denna stadigvarande plats för affärsverksamhet; detta innebär vanligen att personal sköter företagets rörelse i den stat där den stadigvarande platsen är belägen.

I nämnda kommentardel utvecklas det nu sagda ytterligare. Detta återges i bilaga 2. Med hänsyn till den tämligen vidsträckta innebörd som uttrycket fast driftställe har i nu angivna sammanhang, anser utredningen att uttrycket motsvarar innebörden av motsvarande reglering i bestämmelsen i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.3).

Angående innebörden av uttrycket fast driftställe vill utredningen avslutningsvis anmärka följande. Det kan givetvis hävdas att uttrycket "fast driftställe" borde vara definierat i författningstexten. En sätt skulle vara att hänvisa till definitionen i KL. Med hänsyn till att den föreslagna bestämmelsen innebär ett direkt införande av en EG-bestämmelse som är obligatorisk för ett medlemsland, bör det inte komma ifråga att ens före ett eventuellt medlemskap låta bestämmelsens räckvidd vara beroende av en svensk inkomstskattebestämmelse. Motsvarande synpunkt kommer för övrigt att göra sig gällande såvitt avser t.ex. yrkesmässighetesbegreppet och dess nuvarande anknytning till inkomstskattelagstiftningen. En annan metod än en hänvisning är givetvis att införa en allmän definition i enlighet med vad som angetts i det föregående. En sådan definition torde emellertid inte vara ägnad att ge större stadga än den här föreslagna ordningen. Det gäller även om definitionen liksom i KL eller nämnda modellavtal preciseras i vissa hänseenden.

***Första stycket andra meningen (boende och stadigvarande vistelse)***

Endast om tjänsten inte tillhandahålls till något fast driftställe överhuvudtaget, skall prövas om omsättningen är gjord inom landet enligt den kompletterande bestämmelsen i andra meningen. Enligt den bestämmelsen är i sådant fall en tjänst omsatt inom landet, om förvärvaren är bosatt eller

stadigvarande vistas här i landet. Avgörande är den tidpunkt då skattskyldighet uppstår enligt 1 kap. 5 § NML.

Bestämmelsen kan bli tillämplig, om förvärvaren inte har något driftställe alls. Den kan också bli tillämplig om förvärvaren visserligen har ett driftställe men tjänsten inte tillhandahålls dit. Som exempel kan nämnas att förvärvet görs för privat ändamål eller för en verksamhet som saknar fast driftställe.

Huruvida någon är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet bör avgöras med stöd av de faktiska omständigheterna. Som bosatt här i landet bör anses den som har sitt egentliga bo och hemvist här. Ledning kan hämtas från tillämpningen av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 53 § KL. Viss ledning kan hämtas även från vad som sägs om hemvist i artikel 4 i OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet, eftersom OECD:s modellavtal ligger till grund för flertalet dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått.

Det bör anmärkas följande angående bosättningsbegreppet i KL. I KL är bosättningssbegreppet utsträckt till att gälla även sådana personer som varken har sitt egentliga bo och hemvist här i landet eller stadigvarande vistas här (andra stycket i nämnda anvisningspunkt). Det räcker att de tidigare haft sitt egentliga bo och hemvist här i landet och att de därefter har viss s.k. väsentlig anknytning till landet. Vidare finns särskilda presumtionsbestämmelser för sådana personer (tredje stycket i anvisningspunkten). Genom att förslaget inte innehåller någon hänvisning till KL, blir dessa bestämmelser inte tillämpliga.

På motsvarande skäl som anförts beträffande det förut behandlade begreppet "fast driftställe" anser utredningen att det inte bör komma ifråga att definiera bosättning och stadigvarande vistelse genom en hänvisning till KL.

Härtill kommer att KL:s boendebegrepp är mer vidsträckt än vad som gäller enligt EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

***Andra och tredje styckena (de olika tjänsterna och var de tillgodogörs)***

Om en tjänst enligt första stycket inte är att anse som omsatt inom landet, kan den med stöd av andra stycket första meningen likväl anses vara det. Enligt den bestämmelsen blir så fallet, om tjänsten uteslutande utnyttjas, förbrukas eller på annat sätt tillgodogörs inom landet.

Om en tjänst enligt första stycket är att anse som omsatt inom landet, kan den enligt tredje stycket ändå vara att anse som omsatt utomlands. Det förutsätter på motsvarande sätt att tjänsten uteslutande utnyttjas, förbrukas eller på annat sätt tillgodogörs utom landet.

En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i 8 § andra stycket såvitt avser uthyrning av transportmedel.

De tjänster som omfattas av reglerna i första och andra styckena finns uppräknade i tio punkter i tredje stycket.

I punkt 1 anges först vissa immateriella rättigheter, nämligen upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter och varumärkesrättigheter. Bestämmelsen omfattar även "liknande rättigheter". Som exempel på sådan rättigheter kan nämnas mönsterrättigheter och rättigheter som omfattas av lagen (1960:730) om rätt till fotografisk bild. Med uttrycket "reklam- och annonseringstjänster" i punkt 2 avses även annonser för privata, icke kommersiella, ändamål, exempelvis familjeannonser. I punkt 3 har författningstexten preciserats jämfört med ordalydelsen i direktivet. Dessutom har i förtydligande syfte lagts till skrivtjänster och översättningstjänster. Det bör uppmärksammas att det i synnerhet när det gäller vissa tjänster som anges i punkt 3 kan bli

aktuellt att i stället tillämpa 4 § angående tjänster avseende en viss fastighet (jfr specialmotiveringen till 4 §).

I punkt 6 tas upp bank- och finansieringstjänster. Bestämmelsen blir aktuell att tillämpa på sådana tjänster som enligt 3 kap. 9 § tredje stycket NML inte är undantagna från skatteplikt. Bestämmelsen omfattar inte uthyrning av förvaringsutrymmen. Med det avses detsamma som i nämnda skattepliktsbestämmelse, exempelvis bankfacksuthyrning och upplåtelse av bankvalv för nedsättning i öppet förvar. Sådana uthyrningstjänster regleras enligt 4 § i förevarande kapitel. Liksom i fråga om skatteplikt betraktas leasing inte som en finansiell tjänst utan som en uthyrningstjänst. I vilka fall sådana tjänster är omsatta inom landet avgörs enligt 8 § beträffande uthyrning av transportmedel och enligt punkt 8 i den här behandlade bestämmelsen beträffande uthyrning av andra varor. Angående innebörden av uttrycket "transportmedel" hänvisas till specialmotiveringen till 8 § andra stycket. Till skillnad från EG-direktivet nämns inte försäkringstjänster i den här behandlade paragrafen, eftersom sådana tjänster i sin helhet är undantagna från skatteplikt (jfr 3 kap. 10 § NML).

I punkt 9 regleras bl.a. åtaganden att avstå från att utöva en verksamhet. Motsvarande bestämmelse i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (artikel 9 punkt 2 e/) gäller åtaganden att avstå från att utöva sådan verksamhet som anges i uppräkningen (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.3). För att motverka tillämpningsproblem förordar utredningen att bestämmelsen tills vidare omfattar även avstående från att utöva annan verksamhet än sådan som anges i paragrafen.

Angående den avsedda innebörden av andra stycket med avseende på de olika punkterna i tredje stycket kan nämnas följande exempel:

- Punkt 1: Om en upplåtelse av en upphovsrätt, patenträtt, tillverkningsrätt etc. omfattar både Sverige och andra länder, är rättigheten att anse som

tillgodogjord i alla länderna. Därmed skall första stycket tillämpas, dvs. tjänsten är omsatt där förvärvaren finns.

- Punkt 2: En reklamtjänst bör i allmänhet anses utnyttjad uteslutande där reklamåtgärderna (annonsering etc.) företas.

- Punkt 3: Om en advokattjänst tillhandahålls till någon som hör hemma i Sverige på sätt sägs i första stycket, bör tjänsten i allmänhet anses vara tillgodogjord uteslutande i Sverige. Det gäller även om tjänsten avser en rättstvist i något annat land och även om tvisten medför att den svenska advokaten biträder vid en domstolsförhandling där. På motsvarande sätt bör en advokattjänst i allmänhet anses vara tillgodogjord uteslutande i utlandet, om den tillhandahålls till någon som hör hemma i något annat land.

- Punkt 4: Om ett svenskt dataföretag för ett danskt företag gör en databearbetning avseende det danska företagets ekonomiska förhållanden i Sverige och andra länder, bör tjänsten i allmänhet anses vara tillgodogjord uteslutande i Danmark.

- Punkt 5: Se punkt 3 angående förvärv av advokattjänster.

- Punkt 6: Om en svensk bank förvaltar värdepapper åt ett danskt företag, bör tjänsten anses tillgodogjord endast i Danmark. Det gäller även om förvaltningen avser svenska värdepapper.

- Punkt 7: Punkten gäller uthyrning av arbetskraft. Tjänsten bör i allmänhet anses tillgodogjord där arbetet utförs.

- Punkt 8: Punkten gäller uthyrning av andra lösa saker än transportmedel. Tjänsten bör i allmänhet anses utnyttjad där egendomen används. Vad som sägs i specialmotiveringen till 8 § andra stycket angående uthyrning av transportmedel gäller i tillämpliga delar även vid uthyrning av andra lösa saker än transportmedel.

- Punkt 9: Punkten gäller förpliktelser att inte utöva viss verksamhet eller använda vissa rättigheter. En sådan förmedlingstjänst bör anses tillgodogjord i det land där verksamheten inte får utövas respektive där rättigheten inte får användas.

- Punkt 10: Punkten gäller förmedling av sådana tjänster som regleras genom paragrafen. En sådan förmedlingstjänst bör i allmänhet anse till-

godogjord i det land där den förmedlade tjänsten är att anse som tillgodogjord.

**8 §**

*Första stycket*

*Tillämpningsområdet*

Paragrafen gäller endast beträffande sådana tjänster som inte anges i 4-7 §§. De paragraferna innehåller nämligen uttömmande bestämmelser för vissa slag av tjänster. Det innebär att vid bedömningen av omsättningslandet för en viss omsättning, skall först undersökas om den omsatta tjänsten är uppräknad i någon av dessa bestämmelser. Endast om tjänsten inte är uppräknad där, blir den här behandlade paragrafen tillämplig.

*Första meningen (fast driftställe)*

Under nu angivna förutsättningar är en tjänst omsatt inom landet, om den tillhandahålls från ett fast driftställe i Sverige. Innebörden av uttrycket "fast driftställe" är densamma som i 7 § (se specialmotiveringen till den paragrafen).

Den föreslagna bestämmelsen gäller endast om den som omsätter tjänsten gör det "från" ett driftställe här i landet. Om vederbörande har fasta driftställen såväl här i landet som i ett annat land och tjänsten är omsatt från sistnämnda driftställe, är tjänsten således omsatt utomlands. Om vederbörande inte kan anses ha omsatt tjänsten från något av driftställena eller om han saknar driftställe för sin verksamhet, blir bestämmelsen inte tillämplig. I sådant fall gäller vad som sägs i första stycket andra meningen.

*Andra meningen (boende och stadigvarande vistelse)*

Bestämmelsen i andra meningen är tillämplig, om den som omsätter tjänsten inte har något fast driftställe alls för sin verksamhet eller har ett fast driftställe i Sverige och/eller i något annat land men likväl inte kan anses ha tillhandahållit tjänsten från ett driftställe. I praktiken torde dock en tjänst regelmässigt anses vara tillhandahållen från något av de fasta driftställena.

Enligt bestämmelsen är tjänsten i de nu angivna fallen omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten bor eller stadigvarande vistas här i landet. Avgörande är den tidpunkt då skattskyldigheten uppstår. Den tidpunkten bestäms i 1 kap. 5 § NML. Innebörden av uttrycken "bor" och "stadigvarande vistas" är densamma som i 7 § (se pecialmotiveringen därtill).

*Andra stycket*

Detta stycke innehåller en särskild regel för uthyrning av transportmedel. Sådan uthyrning omfattas inte av någon av de föregående paragraferna, 4-7 §§. Den regleras därför endast i 8 §. Bestämmelsen i andra stycket korresponderar med 7 § andra stycket som gäller bl.a. uthyrning av andra slag av lösöre än transportmedel. Bestämmelserna är uppbyggda på motsvarande sätt.

Den här behandlade bestämmelsen gäller det fall att uthyrningstjänsten tillgodogörs antingen uteslutande inom eller uteslutande utom landet. En uthyrning av ett transportmedel bör i allmänhet anses tillgodogjord i alla de länder som fordonet används i.

Som exempel på det nu sagda kan sägas följande. Om någon hyr en personbil från ett fast driftställe inom landet för färd utomlands, är tjänsten i allmänhet att anse som tillgodogjord delvis inom landet. Det beror på att

bilen används även för att resa ur landet. På motsvarande sätt bör i allmänhet bedömas det fallet att ett svenskt företag hyr exempelvis ett lastfordon för en godstransport från Sverige till utlandet. Här används fordonet för transporten ut från Sverige. Dessutom tillgodogörs tjänsten för en ekonomisk verksamhet som är knuten till Sverige.

Bestämmelsen är utformad med hänsyn till vad som föreskrivs i artikel 9 punkt 3 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv angående möjlighet för medlemsländer att i förhållande till icke medlemsländer införa särskilda bestämmelser för vissa slag av tjänster (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.3).

Som framgår av EG-redogörelsen i bilaga 1, avsnitt 2.3.3, har uttrycket transportmedel en vidsträckt innebörd i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Av redogörelsen framgår att uttrycket omfattar inte endast fordon o.d. utan även transporthjälpmedel som containrar och lastpallar. En sådan vidsträckt tillämpning är uppenbarligen påkallad för att nå en enhetlig materiell bedömning. Med uttrycket transportmedel åsyftar utredningen samma vida tillämpningsområde.

**9 §**

I 2-8 § regleras i vilka fall omsättning av varor och tjänster är gjord inom landet. Om en omsättning inte är gjord inom landet enligt dessa paragrafer, är den således gjord utomlands. Om en omsättning enligt nämnda bestämmelser är gjord inom landet, kan den emellertid enligt 10-13 §§ anses omsatt genom export. Detta är innebörden av första meningen i den här behandlade paragrafen.

I andra meningen anges rättsverkan av att en vara eller tjänst anses omsatt genom export. En sådan omsättning skall behandlas som om den gjorts utom landet. Det innebär att omsättningen enligt 1 kap. 1 § inte medför någon skattskyldighet, att någon rätt till avdrag för ingående skatt inte finns enligt

bestämmelserna i 8 kap. NML och att bestämmelsen i 10 kap. 12 § NML om återbetalning av ingående mervärdesskatt i stället blir tillämplig.

**10 §**

Paragrafen är en exportregel som kompletterar 2 och 3 §§ angående omsättning av varor. Punkt 1 motsvarar närmast artikel 15 punkt 1 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv och saknar motsvarighet i ML (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.4, angående EG-direktivet). I ML följer samma reglering direkt av huvudregeln i 2 a § första stycket.

Punkterna 2-7 motsvarar 2 a § andra stycket ML. I det nämnda EG-direktivet finns delvis överensstämmande regleringar i artiklarna 15 och 16. (Jfr även specialmotiveringen till 11 §.)

Punkt 8 motsvarar 2 a § fjärde stycket andra meningen ML. Jfr även den föreslagna 12 § 5.

**11 §**

Paragrafen blir i huvudsak tillämplig på konsumentköp. Om en utländsk företagare skulle förvärva en vara för sin verksamhet i utlandet och varan hämtas av denne här i landet för direkt utförsel, blir nämligen i stället 10 § 3 tillämplig. En erinran därom har tagits in i inledningen av förevarande paragraf.

Punkt 1 motsvarar andra stycket av anvisningarna till 2 a § ML. Punkt 2 motsvarar 2 a § sjätte stycket ML. Denna punkt saknar motsvarighet till ML:s föreskrifter om intyg m.m. Sådana föreskrifter synes kunna meddelas i form av verkställighetsföreskrifter. Utredningen har i förslaget till ny mervärdesskatteförordning (författningsförslag 3) tagit in sådana föreskrifter. De överensstämmer i sak med vad som gäller enligt ML.

**12 §**

Paragrafen motsvarar 2 a § sista stycket ML. Jfr 7 kap. 2 § 3 och 8 kap. 9 § 3 i förslaget.

**13 §**

Paragrafen är en kompletterande exportbestämmelse till 4-8 §§. I artiklarna 15 och 16 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv finns delvis överensstämmande bestämmelser (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3.4 och 2.3.5).

Punkterna 1 och 2 motsvaras av 2 a § tredje stycket 1 resp. 6 ML. Punkt 3 motsvarar 2 a § tredje stycket 2 ML. Punkten korresponderar med den importbeskattning som gäller på grund av reglerna om beskattningsunderlag vid införsel (7 kap. 8 och 9 §§ NML). Punkt 4 motsvaras av 2 a § fjärde stycket andra meningen ML (jfr den föreslagna 10 § 8).

Punkt 5 är ny i förhållande till ML. Enligt den föreslagna punkten skall med omsättning utomlands jämställas upplåtelse av bro eller tunnel mellan Sverige och annat land för trafik. Bestämmelsen är betingad av att utredningen har föreslagit att undantaget från skatteplikt för upplåtelse av fastigheter utformas så att det inte omfattar upplåtelse mot avgift av vägar, broar och tunnlar för trafik (jfr 3 kap. 2 § första stycket NML och specialmotiveringen därtill). Den här behandlade bestämmelsen innebär att ingen del av avgiften för en bro- eller tunnelupplåtelse kommer att beskattas, om upplåtelsen är av det slag som anges i bestämmelsen. Om en skattskyldig tar ut en gemensam avgift för trafik på en väg inom landet och en bro eller tunnel till ett annat land, så skall skatten tas ut på den del av avgiftsintäkterna som enligt 7 kap. 7 § belöper på vägupplåtelsen. Motsvarande gäller vid upplåtelse av en vägsträcka som går över gränsen.

Punkt 6 gäller förmedlingstjänster som omsätts inom landet. I vilka fall förmedlingstjänster är omsatta inom landet bestäms enligt 7 och 8 §§. Sådana förmedlingstjänster är enligt den här behandlade bestämmelsen omsatta genom export, om förmedlingstjänsten gäller förmedling av varor eller tjänster som enligt bestämmelserna i 2 -8 §§ är omsatta utomlands. Punkt 6 gäller även förmedling av sådana tjänster som visserligen är omsatta inom landet men som enligt den här behandlade paragrafen är omsatta genom export. Punkt 6 motsvaras av 2 a § tredje stycket 3 ML. Förmedling av transporttjänster regleras i förslaget helt genom 5 § andra stycket. Förmedling av fastigheter regleras i förslaget helt genom 4 §. Detta framgår av specialmotiveringen till 5 resp. 4 §.

Exportparagrafens omfattning är begränsad jämfört med tjänsteexportbestämmelserna i 2 a § ML. I åtskilliga fall tillgodoses exportaspekten nämligen redan genom bestämmelserna 5 kap. 4-8 §§ NML om i vilka fall en tjänst är omsatt inom landet. Det gäller i synnerhet bestämmelsen i 5 kap. 7 § NML och de särskilda fall av förmedling som nämnts ovan. Vidare har utredningen inte tagit med sådana bestämmelser som saknar motsvarighet i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (jfr bilaga 1, avsnitt 2.3). Därtill kommer att åtskilliga av bestämmelserna i ML har blivit onödiga med hänsyn till lagstiftningen om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (lagen /1991:119/ om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare; 10 kap. 1-4 §§ NML). I bilaga 4 finns en förteckning över var bestämmelserna i ML återfinns i förslaget.

**6 kap. Skattskyldighet för handelsbolag m.fl.**

I 1 kap 2 § finns bestämmelser om skattskyldighet för den som omsatt eller förvärvat en vara eller tjänst. I detta kapitel finns bestämmelser om vem som i vissa fall skall anses vara den som omsatt varan eller tjänsten. Huruvida skatt skall betalas avgörs enligt de föregående kapitlen.

Bestämmelserna motsvaras i ML i viss mån av punkt 1 elfte stycket och punkt 3 av anvisningarna till 2 § samt 3 §.

**1 §**

Paragrafen motsvarar 3 § andra stycket första meningen ML. Eftersom kommanditbolag är en form av handelsbolag, är det onödigt att som i ML särskilt omnämna kommanditbolag.

**2 §**

Paragrafen motsvarar 3 § första stycket ML. I ML anges bestämmelsen gälla förutom enkla bolag och partrederier även s.k. gruvbolag. Liksom i inkomsthänseende finns det emellertid numera inte någon anledning att ha en särskild bestämmelse om s.k. gruvbolag (jfr lag /1990:650/ om ändring i bl.a. 53 § 2 mom. kommunalskattelagen, prop. 1989/90:110 s. 657). S.k. gruvbolag anses inte vara en särskild bolagsform. Då fråga är om gruvdrift blir i skattehänseende de regler tillämpliga som gäller för den bolagsform som delägarna valt för sin samverkan (jfr 1980 års företagsskattekommittés delbetänkande om den s.k. staketmetoden vid beskattning av handelsbolag, SOU 1986:44 s. 217).

**3 §**

Paragrafen överensstämmer med innebörden av ML som dock saknar en uttrycklig bestämmelse i frågan. Paragrafen är utformad på samma sätt som 4 §. I 12 kap. 11, 24 och 25 §§ finns bestämmelser om deklarationsskyldigheten för övertagaren resp. den tidigare ägaren av verksamheten.

**4 §**

Paragrafen gäller skattskyldighet för konkursbon. Den motsvarar 3 § andra stycket tredje meningen ML. Bestämmelsen har i förhållande till ML ändrats i förtydligande syfte genom att skattskyldigheten anges omfatta endast verksamheten efter konkursbeslutet. I 12 kap. 10, 21, 24 och 25 §§ finns bestämmelser om deklarationsskyldigheten för konkursboet resp. den som försätts i konkurs.

Genom den föreslagna paragrafen slås fast att det är konkursboet som är skattskyldigt till mervärdesskatt för nämnda verksamhet. Det kan anmärkas att ML, och således därmed även den föreslagna bestämmelsen, skiljer sig från vad som gäller inom inkomstskatterätten. Efter regeringsrättens avgörande i RÅ 1955 ref. 21 anses konkursbo inte vara skattskyldigt till inkomstskatt för inkomst av något slag. Skattskyldigheten till inkomstskatt åligger således alltid konkursgäldenären.

Det kan också anmärkas att i mervärdesskattehänseende kan konkursboets verksamhet, trots det nu sagda, anses som yrkesmässig verksamhet här i landet direkt enligt huvudbestämmelsen därom (4 kap. 2 § första stycket 1 NML). Det har behandlats i specialmotiveringen till den bestämmelsen.

**5 §**

Paragrafen motsvarar 3 § andra stycket andra meningen ML. Bestämmelsen har i förhållande till ML ändrats i förtydligande syfte på samma sätt som 3 §.

**6 §**

Paragrafen innehåller endast en hänvisning till bestämmelserna i 9 kap. 2 § NML om skattskyldigheten för fastighetsägare i vissa fall.

**7 §**

Bestämmelsen motsvarar 3 § tredje stycket första meningen ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 122 ff och 187 f). Som framgår av 1 kap. 9 § förstås med "staten" i beskattningshänseende de statliga myndigheter som inte är statliga affärsverk. Av den här behandlade paragrafen följer att varje affärsverk är ett självständigt skattesubjekt i mervärdesskattesammanhang. För staten i övrigt upprätthålls emellertid principen att staten utgör ett enda skattesubjekt.

**8 och 9 §§**

I paragraferna finns särskilda bestämmelser om vem som är skattskyldig vid vissa fall av förmedling av varor och tjänster. Regleringen motsvaras i ML av punkt 3 av anvisningarna till 2 §.

Som regel är en förmedlare - enligt 1 kap. 1 och 2 §§ liksom enligt ML - skyldig att betala mervärdesskatt på vederlaget för sin förmedlingstjänst. I 8 och 9 §§ finns det emellertid, liksom i nämnda anvisningspunkt i ML, regler som gör att förmedlarens huvudman i vissa fall anses omsätta varan eller tjänsten till förmedlaren och förmedlaren anses i sin tur omsätta varan eller tjänsten. Förmedlaren av en vara behandlas alltså på samma sätt som en återförsäljare av varan. Det nu sagda framgår av förarbetena till ML (jfr prop. 1968:100 s. 121 f).

Den här beskrivna ordningen innebär i praktiken följande. Förmedlaren blir skyldig att betala skatt på vederlaget för själva omsättningen. Vad förmedlaren erlägger av detta vederlag till sin huvudman (dvs. sedan han skilt av sin förmedlingsersättning) anses som huvudmannens vederlag för försäljningen till förmedlaren. Huvudmannen blir då skyldig att betala utgående mervärdesskatt på detta vederlag. Den skatten blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos förmedlaren. Om huvudmannen inte är en skattskyldig

person, har förmedlaren rätt till avdrag för s.k. fiktiv ingående skatt enligt 17 § åttonde stycket andra meningen ML. Syftet med den här beskrivna ordningen synes vara att undvika s.k. kumulativa effekter.

8 § första stycket första meningen motsvarar punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § ML. I ML anges som exempel "kommissionär vid försäljning i kommission". Detta exempel har slopats såsom onödig.

8 § första stycket andra meningen och andra stycket angående producentföretag motsvarar andra stycket andra-fjärde meningarna i nämnda anvisningspunkt i ML. Inte heller här har tagits med någon sådan exemplifiering som finns i ML.

9 § är ett förtydligande i förhållande till ML angående huvudmannens skattskyldighet.

I punkt 3 andra stycket första meningen av anvisningarna till 2 § ML finns en bestämmelse om auktionsförsäljningar. Där anges att vid försäljning på auktion av vara som utgör omsättningstillgång eller annan anläggningstillgång än byggnad i yrkesmässig verksamhet, är den skattskyldig för vars räkning försäljningen sker. Detta följer emellertid direkt av de här föreslagna huvudreglerna i 1 kap. 1 och 2 §§. Någon motsvarande auktionsbestämmelse har därför inte tagits upp i förslaget. Vad som nu sagts gäller även den auktionsbestämmelse som finns i andra stycket sista meningen i anvisningspunkten.

I anvisningspunktens tredje stycke anges att vid försäljning på exekutiv auktion föreligger inte skattskyldighet för den som ombesörjer försäljningen. Detta bör emellertid anses följa direkt av den föreslagna bestämmelsen om myndighetsutövning, 4 kap. 7 § första stycket 2 (jfr specialmotiveringen därtill). Någon motsvarighet till ML:s bestämmelse föreslås därför inte.

## 7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag

I detta kapitel bestäms dels skattesatsen, dels vad skatten skall beräknas på (beskattningsunderlaget). Kapitlet motsvarar 14 § ML och anvisningarna därtill samt 59 § ML. Termen beskattningsunderlag ersätter den i ML använda termen beskattningsvärde.

Förslaget innehåller inte någon motsvarighet till det vid ML:s tillkomst införda tredje stycket av anvisningarna till 14 § ML (jfr prop. 1968:100 s. 127 f och 135 samt Utredningens angående indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter betänkande Stencil Fi 1967:10, del I, s. 242 f). Bestämmelsen i ML innebär att vid inbyte av en renoveringsbar bilmotor mot en ny eller renoverad skall skatten beräknas endast på det mellanpris som kunden får betala. En förutsättning är dock att den inbytta motorn tas i byte utan särskild värdering. Regeln är tillämplig även "vid annan jämförlig omsättning". Som exempel därpå kan nämnas inbyte av en växellåda för motorfordon eller av en elmotor som ingår i en maskin.

Den här behandlade bestämmelsen är ett undantag från huvudregeln i ML. Enligt huvudregeln skall utgående mervärdesskatt beräknas på summan av den inbytta varans värde och eventuell kontant likvid. Syftet med undantaget synes ha varit att åstadkomma skattemässig neutralitet mellan å ena sidan här nämnda slag av inbyten och å andra sidan renovering av inbytesobjektet. Med hänsyn till bl.a. att rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt (17 § åttonde stycket ML; 8 kap. 2 § 2 NML) införts efter ML:s tillkomst, finns det inte något behov av att i ett generellt skattesystem ha någon särbeskattning av bilmotorer och liknande.

### 1 §

I denna paragraf anges vilken skattesats som skall tillämpas. Paragrafens första mening motsvarar 13 § ML i dess lydelse enligt SFS 1990:576. Skat-

tesatsen uttrycks som en viss procent av beskattningsunderlaget. Procentsatsen appliceras som ett pålägg på beskattningsunderlaget före skatt. En sådan utformning av bestämmelsen rubbar emellertid inte det förhållandet att skatten alltid ingår som en del av exempelvis ett vederlag. Om en försäljning medför skattskyldighet enligt 1 kap. 1 § NML, skall skatt således betalas oavsett om säljaren fakturerat någon skatt eller ej och oavsett säljarens intentioner (jfr prop. 1989/90:111 s. 135 och 201).

Genom den föreslagna paragrafens andra mening har beaktats den ändring i ML som riksdagen beslutat om efter förslag i prop. 1991/92:50 om lägre mervärdesskatt för vissa varor och tjänster.

2 §

I paragrafen anges vad skatten skall beräknas på (beskattningsunderlaget). Bestämmelserna motsvarar 14 § samt sjunde och åttonde styckena av anvisningarna därtill (jfr angående 14 § prop. 1989/90:111 s. 201 och 311 f, angående sjunde stycket Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s. 78 f och prop. 1978/79:141 s. 62 ff samt angående åttonde stycket prop. 1985/86:47 s. 38 f).

I förhållande till ML har alltså gjorts den redaktionella förändringen att de beskattningsunderlag (beskattningsvärden) som nu anges i sjunde och åttonde styckena av anvisningarna till 14 § ML har förts samman med de fall som anges i 14 § ML (jfr lagrådet i prop. 1989/90:111 s. 313). Dessa anvisningar utgör punkterna 4 och 5 i den föreslagna paragrafen.

I punkterna 1 - 3 har angetts att det är vederlaget, marknadsvärdet resp. inköpsvärdet utom mervärdesskatt som utgör beskattningsunderlaget. Det stämmer överens med vad som gäller enligt ML. I första stycket av anvisningarna till 14 § ML anges att i vederlaget, saluvärdet eller inköpsvärdet

inräknas varje annan statlig skatt eller avgift än mervärdesskatt (jfr prop. 1989/90:111 s. 135 och 214 f). Uttrycken vederlag, marknadsvärde resp. inköpsvärde får anses inkludera alla statliga skatter och avgifter på omsättningen, om inget annat anges. I de nämnda punkterna anges att mervärdesskatten inte inkluderas. Beskattningsunderlaget enligt punkt 4, dvs. vid uttag av tjänster avseende fastighet, innefattar varken den mervärdesskatt som belöper på uttaget eller den ingående mervärdesskatt som belöper på de nedlagda kostnaderna. Det senare följer av att uttagsbeskattningen medför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, vilket innebär att den skatten inte utgör någon kostnad. Beskattningsunderlaget enligt punkt 5, dvs. vid uttag i form av användande av personbil för privat bruk, föreslås utgöra 80 % av det schablonvärde som anges i sista stycket av anvisningarna till 14 § ML i dess hittillsvarande lydelse. Därigenom uppnås en oförändrad uttagsbeskattning jämfört med då mervärdesskatten inte beräknades som en påläggsprocent om 25 % utan som en andelsprocent om 20 %.

I punkt 4 har gjorts två förtydliganden i förhållande till motsvarigheten i ML (sjunde stycket av anvisningarna till 14 §). Regleringen gäller beskattningsunderlaget vid uttag av tjänst som avser fastighet. Enligt ML utgör beskattningsunderlaget "summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete". I förslaget anges att beskattningsunderlaget utgör "summan av

- de nedlagda kostnaderna,
- den beräknade räntan på eget kapital som är bundet i sådana anläggningstillgångar och varulager som används för tjänsterna, samt
- värdet av den skattskyldiges egna arbete".

Ordet "ränta" i ML föreslås alltså utbytt mot "den beräknade räntan". Uttrycket "eget kapital" föreslås preciserat till "eget kapital som är bundet i sådana anläggningstillgångar och varulager som används för tjänsterna".

Förtydligandena bör ses mot bakgrund av hur beskattningsunderlaget i sin helhet bestäms enligt sjunde stycket av anvisningarna till ML. I Riksskatteverkets anvisningar (RSV Im 1981:3) anges:

"3.1 Allmänt

Vid uttag av tjänst skall beskattningsvärdet utgöras av saluvärdet - - -. Enligt anvisningarna till 14 § ML skall vid uttag av en tjänst som avser en fastighet saluvärdet anses motsvara summan av nedlagda kostnader jämte ränta på eget kapital och värdet av den skattskyldiges eget arbete. Något pålägg för vinst eller avdrag för förlust skall inte göras.

3.2 Nedlagda kostnader

- - -

Det bör beaktas att beskattningen av den yrkesmässiga byggnadsverksamheten rent tekniskt är konstruerad som en beskattning av i denna verksamhet omsatta skattepliktiga tjänster och inte av de färdiga produkterna. I saluvärdet skall därför medräknas kostnader för utförda skattepliktiga tjänster (nedlagda kostnader). Dessa kan som regel delas upp i direkta och indirekta kostnader. Med direkta kostnader förstås sådan kostnader som den skattskyldige i sina räkenskaper naturligt hänför till ett projekt och som han aktiverar som tillgång på särskilt konto, exempelvis som ny-, till- eller ombyggnadskostnader för en fastighet, eller som hänför sig till viss typ av verksamhet t.ex. kostnad för reparation eller underhåll av viss fastighet.

Följande kostnader brukar regelmässigt aktiveras och utgör därför direkta kostnader

- materialkostnader som avser såväl byggnadsmaterial som annat material (t.ex. förbrukningsmaterial) avsett för installation i fastigheten,
- löner och andra ersättningar (traktamenten, reseersättningar m.m.) till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter som är hänförliga till arbetare och arbetsledare på arbetsplatsen,
- arkitekt-, konstruktions- och kontrollkostnader till utomstående,
- mätningskostnader,
- anslutningskostnader för vatten, avlopp, värme och elektricitet,
- maskinhyror till utomstående,
- kostnader för lejda transporter,
- kostnader för underentreprenader.

Med direkta kostnader menas alla andra nedlagda kostnader som endast medelbart eller på en omväg kan hänföras till ett visst byggnadsarbete.

Följande kostnader brukar hänföras till indirekta kostnader

- löner och andra ersättningar till personal i förråd och administration,

- socialförsäkringsavgifter och andra arbetsgivaravgifter för personal i förråd och administration,
- byggforskningsavgifter och andra forskningskostnader,
- kostnader för egna transporter,
- kostnader för avskrivning och underhåll av maskiner och inventarier,
- verktygskostnader,
- räntekostnader,
- försäkringskostnader av annat slag än de som ingår i arbetsgivaravgifter.

En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a contobetalningar. Av proposition 1978/79: 141 (s. 66) framgår att de "produktionsräntor" som de egenregibyggande företagen får vidkännas för den i egen regi bedrivna byggnadsverksamheten inte skall inräknas i beskattningsvärdet. Som framgår av kap. 4 inträder skattskyldighet i takt med att arbetena utförs. De till byggnadskreditiven och motsvarande hänförliga räntorna skall därför inte inräknas i saluvärdet.

Bestämmelserna om att saluvärdet bl.a. utgörs av nedlagda kostnader innebär att det är till fördel med en projektorienterad redovisning, dvs. bokföringen är så ordnad att beskattningsvärdet kan beräknas utifrån vad som är bokfört på olika fastigheter. Den projektorienterade redovisningen kan tillämpas både vid ny-, till- och ombyggnad och vid större reparationsarbeten.

De direkta kostnaderna bör kunna fördelas på de projekt de är hänförliga till. Om detta inte kan ske får kostnaderna i stället fördelas efter skälig grund.

De indirekta kostnaderna låter sig mera sällan fördelas direkt på olika projekt. Kostnaderna kan också i många fall vara svåra att bestämma. Det bör därför finnas en möjlighet att schablonmässigt göra påslag för indirekta kostnader vid saluvärdets bestämmande.

Påslaget för indirekta kostnader bör normalt kunna beräknas med utgångspunkt i förhållande mellan indirekta och direkta kostnader nästföregående beskattningsår. Denna relation - uttryckt i procent - bör kunna användas som ett mått på de indirekta kostnaderna nästa beskattningsår då en ny beräkning görs.

### 3.3 Ränta på eget kapital

Vid saluvärdets bestämmande skall ränta på eget kapital räknas med. Det bör dock observeras att det endast är sådant eget (ej lånat) kapital som är bundet i själva produktionsapparaten som skall ingå i saluvärdet.

I åtskilliga fall ingår en beräknad skälig ränta på eget kapital i internfaktureringar mellan olika avdelningar i ett byggnadsföretag. En sådan beräkning bör godtas vid saluvärdets bestämmande. Om ränta på eget kapital ej kan beräknas utan större svårighet bör - med hänsyn till att en sådan ränta

brukar vara relativt liten - räntan kunna bestämmas på ett schablonmässigt sätt. I normalfallet bör räntan kunna bestämmas till 0,5 % på det direkta och indirekta kostnaderna.

3.4 Eget arbete

I saluvärdet skall också ingå värdet av eget arbete. Detta bör bestämmas till vad det skulle kosta att avlöna personal för motsvarande arbetsuppgifter. Av detta följer att även beräknade arbetsgivaravgifter och andra kostnader skall räknas med på samma sätt som om man i stället skulle haft anställd personal till arbetsuppgifterna."

Det ena av utredningens båda förslag om ändrad lydelse i författningstexten utgörs, som nämnts, av att i förtydligande syfte byts ordet "ränta" ut mot "den beräknade räntan" på det angivna egna kapitalet. Genom den föreslagna lydelsen markeras att det är fråga om den bokföringsmässiga kostnad som utgörs av uteblivna ränteintäkter för det egna kapitalet. Utredningen har även övervägt att, under vissa omständigheter, knyta räntan till exempelvis statslåneräntan på sätt gjorts i punkt 16 av anvisningarna till 22 § KL (jfr prop. 1989/90:110 s. 663 f). En sådan ordning skulle emellertid innebära ett betydande materiellt ingrepp och torde kunna medföra betydande kostnadseffekter. Utredningen har därför - med hänsyn till utredningsdirektivens utformning - ansett att frågan inte bör prövas av utredningen.

Det andra av utredningens förslag om ändrad lydelse utgörs, som också nämnts ovan, av att uttrycket "eget kapital" preciseras till sådant "eget kapital som är bundet i sådana anläggningstillgångar och varulager som används för tjänsterna". Med anläggningstillgångar förstås detsamma som i bokföringslagen (1976:125). Vad som främst kommer ifråga här är maskiner och förvaltningsbyggnader. Med varulager avses sådana omsättningstillgångar som används i produktionen. Som varulager räknas således främst lager av byggmateriel o.d. Vid beräkningen av räntan skall anläggningstillgångar och varulager beaktas endast till den del de används för tjänsterna. Av det nu sagda framgår att exempelvis lagerfastigheter inte kan omfattas av uttrycket varulager i den här behandlade bestämmelsen och att

maskiner som inte används för den aktuella byggtjänsten i motsvarande mån inte skall beaktas.

Förslaget överensstämmer enligt utredningens mening med den egentliga innebörden av bestämmelsen i ML. Det kan anmärkas att lagrådet i samband med 1991 års reformering av mervärdesskatten har framhållit, att det är olämpligt att använda uttrycket "eget kapital", om det inte svarar mot innehållet i det vedertagna bokföringsbegreppet, och att någon sådan identitet inte synes föreligga (prop. 1989/90:111 s. 313). I det följande behandlas innebörden av och syftet med bestämmelserna i ML närmare.

Av motiven till ML (jfr inledningen till paragrafens specialmotivering) framgår att ett syfte med den nuvarande bestämmelsen är att öka neutraliteten mellan egenregi- och entreprenadverksamhet. En betydande kostnadspost vid större byggnadsarbeten, ofta med lång upparbetningstid, är räntor som utgår på upptagna byggnadskreditiv och räntor på i fastigheten bundet kapital. Vid entreprenadverksamhet är det vanligen beställaren som svarar för sådana räntekostnader och entreprenörens arbeten finansieras med förskotts- och a conto-betalningar. Räntekostnaden undantas därigenom från beskattning i entreprenadverkamhet.

Sådana räntor beskattas emellertid inte heller vid byggnation i egen regi. Detta följer av bestämmelserna om skattskyldighetens inträde i 4 § ML. Skattskyldigheten inträder i takt med att arbetena utförs, dvs. i takt med att kostnaderna läggs ned. Räntor som avser finansieringen av sådana delar av ett pågående arbete för vilka skattskyldighet har inträtt skall då inte ingå i beskattningsvärdet för därefter uttagna tjänster (jfr prop. 1978/79:141 s. 66). Det innebär att räntor på byggnadskreditiv och andra räntor som är hänförliga till de direkta produktionskostnaderna inte skall inräknas i beskattningsvärdet. Däremot skall enligt sjunde stycket av anvisningarna till 14 § ML skälig ränta på det egna (ej lånade) kapitalet som är bundet i an-

läggningstillgångar och varulager räknas in i beskattningsvärdet. I ML har detta uttryckts som skälig ränta på eget kapital.

Det nu sagda kommer till uttryck i Byggentreprenörernas handledning Momshandboken (kap. 8) på följande sätt i en kommentar till 1979 års ändring av ML.

"Bakgrunden till ändringen är att skattskyldigheten för uttag av tjänst numera inträder så snart tjänsten utförts dvs. spik för spik och sten för sten i takt med att spiken slås i eller stenen muras in i byggnad. Eftersom skattskyldigheten inträder samtidigt med att kostnaden läggs ner finns därför ingen obeskattad kapitalkostnad som skall belastas med ränta såvitt avser de direkta kostnaderna. Denna typ av räntekostnader skall därför inte inräknas i beskattningsvärdet. Däremot skall skälig ränta på det egna kapitalet som är bundet i anläggningstillgångar och varulager inräknas i beskattningsvärdet. I lagen har detta uttryckts som skälig ränta på eget kapital. Påslaget för räntor på detta kapital kommer emellertid att variera från företag till företag beroende på vilka kostnader som kan anses ingå i de indirekta kostnaderna. Företag som internfakturerar vissa tjänster, t.ex. maskinhyror, har som regel redan i internhyran lagt in kapitalkostnaden för maskinen. Med ett sådant förfarande ingår räntan på eget kapital hänförligt till maskinen redan i de indirekta kostnaderna och något ytterligare påslag för ränta hänförligt till maskinen skall inte ske. Företag som däremot inte alls fördelar de indirekta kostnaderna på projekten måste i påslaget för indirekta kostnader inräkna skälig del av räntekostnaderna för anläggningstillgångar m.m."

**3 §**

Paragrafen reglerar vad som skall anses utgöra vederlag. Vederlaget är enligt den föreslagna 2 § beskattningsunderlag vid annan omsättning än uttag. Paragrafen motsvarar i huvudsak andra stycket av anvisningarna till 14 § ML (jfr prop. 1968:100 s. 124 f och 132 ff, Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., Ds B 1977:6, s 125 ff och prop. 1978/79:141 s. 80).

Paragrafen gäller vederlag såväl vid omsättning mot kontant betalning som omsättning på kredit. Med vederlag förstås enligt bestämmelsen det pris,

inklusive alla pristillägg utom ränta, som följer av avtalet mellan den skattskyldige och hans kund.

*Vederlaget vid omsättning mot kontant betalning*

Liksom i ML utgörs vid sådan omsättning vederlaget av den erhållna likviden (det betalade beloppet), inklusive alla pristillägg. Vad som avses är kontantpriset med avdrag för eventuell kassarabatt. Med sådan kontant likvid jämställs värdet av bytesvara. Växel eller annat skuldebrev räknas inte som kontant betalning.

*Vederlaget vid omsättning på kredit*

Vid omsättning på kredit utgörs enligt ML vederlaget av det pris "som överenskommits vid avtalets ingående enligt utfärdad faktura eller annan handling". Genom den ändrade formuleringen klargörs att beskattningsunderlaget är det pris som parterna har avtalat. Enligt 11 kap. skall den skattskyldige i allmänhet utfärda faktura eller därmed jämförlig handling och på den ange bl.a. vederlaget. Det avtalade vederlaget framgår således då av en sådan handling. Denna är därmed ett bevisfaktum för vederlagets och den utgående skattens storlek. Den är dessutom i allmänhet ett i princip nödvändigt bevismedel för köparen då han skall visa sin avdragsrätt (jfr 8 kap. 6 och 17 §§ NML).

*Pristillägg*

Av paragrafen framgår att termen vederlag inkluderar alla pristillägg som inte utgör ränta. Att pristillägg skall inkluderas har samma innebörd som i ML. Där anges att i vederlaget skall inräknas avbetalningstillägg och varje annat pristillägg som skall erläggas av köparen enligt avtalet utom ränta.

Att alla pristillägg utom ränta inkluderas, innebär bl.a. följande. I vederlaget ingår all annan ersättning som är hänförlig till den skattepliktiga prestationen, oavsett hur ersättningen rubriceras. Det innebär att i vederlaget skall ingå sådana utgifter som t.ex. fraktkostnader, portokostnader ( jfr RÅ 1986 ref. 167 och RÅ 1987 ref. 157), postförskottsavgifter ( jfr RSV Im 1975:37), försäkringspremier, efterkravsavgifter, inkassoavgifter, faktureringsoch expeditionsavgifter, hanteringsavgifter, resekostnader, restidsersättningar och traktamentsersättningar för den skattskyldige själv eller anlitad arbetskraft, kundavgifter m.m. Enda undantaget är som tidigare nämnts ränta. Det undantaget omfattar all ränta under förutsättning att det är fråga om en verklig ränta för en beviljad kundkredit. Den nu redovisade innebörden av förslaget stämmer enligt utredningens mening överens med innebörden av ML.

*Diskontering av växel*

I ML (tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 14 §) finns en uttrycklig bestämmelse om att vid beräkningen av beskattningsunderlaget (beskattningsvärdet) får avdrag inte göras för diskonto vid diskontering av en kundväxel. Diskonteringen av en växel är emellertid en omsättning av växeln. Det är således inte fråga om den varu- eller tjänsteomsättning för vilken växeln har accepterats av den som förvärvat varan eller tjänsten. Härav följer att vederlaget för den omsättningen inte påverkas av säljarens växelomsättning. Någon motsvarighet till bestämmelsen i ML behövs därför inte.

4 §

*Första stycket*

Bestämmelsen behandlar det fallet att den skattskyldige i efterhand lämnar rabatt, bonus eller annan nedsättning av priset. Om prisnedsättningen inte

är beroende av att kunden betalar inom viss tid, får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av den lämnade prisnedsättningen. Som framgår av den föreslagna paragrafens tredje stycke finns i 12 kap. 24 och 25 §§ NML bestämmelser om hur minskningen av beskattningsunderlaget skall redovisas i den skattskyldiges deklaration. Liksom enligt ML får beskattningsunderlaget inte minskas med sådana rabatter som lämnas på villkor att betalning görs inom viss tid (s.k. villkorliga rabatter).

Bestämmelsen motsvarar tredje stycket första meningen av anvisningarna till 14 § ML (jfr prop. 1968:100 s. 124 f och 132 ff) och 15 § tredje stycket första meningen ML (jfr prop. 1968:100 s. 124 f och 132 ff samt prop. 1970:70 s. 103 f och BeU 40 s. 111). Bestämmelsen överensstämmer enligt utredningens mening i sak med vad som gäller enligt ML. Bestämmelsen i tredje stycket andra meningen av anvisningarna till 14 § ML har behandlats i specialmotiveringen till 3 §.

Genom den föreslagna bestämmelsen kan den skattskyldige minska det beskattningsunderlag som legat till grund för beräkningen av den utgående skatten. Den därav följande minskningen av den utgående skatten skall redovisas på det sätt som framgår av de i tredje stycket angivna redovisningsbestämmelserna (12 kap. 24 och 25 §§ NML). Minskningen motsvaras av en lika stor minskning av den ingående skatten hos en skattskyldig förvärvare (jfr 1 kap. 8 § andra stycket och 8 kap. 3 § NML). Av bestämmelserna i 11 kap. NML framgår att den skattskyldige blir skyldig att utfärda en kreditnota med uppgift om bl.a. minskningen av vederlaget och av skatten. En skattskyldig förvärvare skall då återföra den ingående skatt som han gjort avdrag för (jfr 8 kap. 5 § och 12 kap. 26 §). Det nu sagda överensstämmer i sak med ML.

Med prisnedsättning avses även exempelvis att återbäring lämnas eller att köpeskillingen sätts ned på grund av fel i varan.

Att rabatt, bonus eller annan prisnedsättning lämnas "i efterhand" innebär, att nedsättningen görs efter det att likviden uppburits vid kontantköp eller priset avtalats vid kreditköp. Rabatten kan minska beskattningsunderlaget först då den har betalats till kunden eller tillgodoförts denne i en faktura eller en jämförlig handling. Om den lämnas efter den period då omsättningen skall redovisas, skall, som nämnts, rättelse av den utgående skatten göras därefter enligt bestämmelserna i kapitlet om redovisning (12 kap. NML). Om det belopp som omfattas av en sådan rättelse överstiger den utgående skatt som skall redovisas får den utgående skatten i deklarationen redovisas med ett negativt belopp.

Bestämmelsen i 15 § tredje stycket ML är utformad så att avdraget från den utgående skatten inte får göras med större belopp än som svarar mot den skatt som redovisats tidigare. Avdraget sker således på grundval av den skattesats som gällde vid tiden för skattskyldighetens inträde, även om skattesatsen därefter ändrats. Detta är innebörden även av den här föreslagna bestämmelsen och anges uttryckligen i bestämmelserna i 12 kap. om deklarationsskyldighet.

*Andra stycket*

Bestämmelsen reglerar det fallet att en förlust uppkommer på en kundfordran. I sådant fall får den skattskyldige minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten. Bestämmelser om hur minskningen skall redovisas i den skattskyldiges deklaration finns 12 kap. 24 och 25 §§ NML.

Bestämmelsen kan sägas vara en materiell motsvarighet till 15 § andra stycket första meningen ML. Enligt ML får nämligen, om förlust uppkommer på fordran för vilken utgående skatt har redovisats, motsvarande belopp dras av genom att den utgående skatten minskas (jfr prop. 1968:100 s. 124 f och 132 ff, prop. 1970:70 s. 103 f och BeU 40 s. 111 samt prop.

1978/79:141 s. 57). Den föreslagna bestämmelsen överensstämmer enligt utredningens mening i sak med vad som gäller enligt ML.

Av vikt är att en kundförlust enligt förslaget påverkar beskattningsunderlaget först när den är uppkommen. Detta överensstämmer med innebörden av nyss nämnda bestämmelse i ML. När en kundförlust uppkommer först efter den redovisningsperiod då omsättningen skall redovisas, får rättelse av den utgående skatten göras därefter enligt de i tredje stycket angivna redovisningsbestämmelserna (12 kap. 24 och 25 §§).

Bestämmelsen i 15 § andra stycket första meningen ML är utformad så att avdraget från den utgående skatten inte får göras med större belopp än som svarar mot den skatt som redovisats tidigare. Detta överensstämmer med såväl ML:s korrigeringsregel beträffande rabatter som lämnas i efterhand (jfr andra stycket andra meningen i nämnda lagrum) som den här föreslagna bestämmelsen om lämnade rabatter m.m. Vad som sagts i specialmotiveringen till den sistnämnda bestämmelsen angående ändring av skattesatser gäller därför även beträffande uppkomna kundförluster.

Om den skattskyldige har minskat beskattningsunderlaget på grund av kundförlust och betalning därefter inflyter, ligger det i sakens natur att beskattningsunderlaget skall anses ha ökat i motsvarande mån. I 12 kap. 24 § första stycket föreskrivs att den skattskyldige då på nytt skall redovisa eventuellt avdragen utgående skatt i samma mån.

*Tredje stycket*

Stycket har behandlats i specialmotiveringen till första och andra styckena.

**5 §**

Paragrafen innebär en närmare reglering av beskattningsunderlaget då en säljare återtar en vara med stöd av återtagandeförbehåll enligt konsumentkreditlagen (1977:981) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. Det bör anmärkas att ett sådant återtagande inte betraktas som en omsättning i mervärdesskattesammanhang. Återtagandet ses i stället som det sista ledet i den ursprungliga försäljningen.

Den föreslagna regleringen innebär ingen materiell förändring i förhållande till ML. Regleringen motsvaras i ML av en bestämmelse i 15 § andra stycket tredje meningen (jfr prop. 1983/84:75 s. 14). Av den bestämmelsen framgår att säljaren i sådana fall som anges i förslaget får minska den utgående skatten.

Regleringen skall ses mot bakgrund av följande. Vid ett återtagande skall enligt konsumentkreditlagen och lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. (17 § resp. 9 §) avräkning göras mellan säljaren och köparen. Köparen skall då tillgodoräknas det värde varan har vid återtagandet. Värdet beräknas efter vad säljaren kan antas få ut genom att på lämpligt sätt försälja varan.

Bestämmelsen innebär, att säljaren får minska det beskattningsunderlag som anges i den föreslagna 2 § 1 med det värde som köparen tillgodoräknas vid avräkningen.

I bestämmelsens andra meningen begränsas säljarens rätt till att gälla endast de fall då han kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till köparens förvärv av varan.

Om varan återtas först efter den redovisningsperiod då omsättningen skall redovisas, får ändring av den utgående skatten göras därefter enligt de föreslagna bestämmelserna om deklarationsskyldighet (12 kap. NML).

Då ett finansieringsföretag, efter att ha övertagit ett köpekontrakt, återtar en vara, bör återtagandet i princip ses som en omsättning av varan. Finansieringsföretaget gör alltså här ett förvärv av varan. Vederlaget som finansieringsföretaget lämnar utgörs av vad motparten, dvs. den i köpekontraktet angivne köparen, tillgodoräknas på sådant sätt som angetts i det föregående. Den föreslagna bestämmelsen om s.k. fiktiv ingående skatt (8 kap. 2 § 2) omfattar även förvärv av detta slag. Finansieringsföretagets avdragsrätt för sådan ingående skatt gäller enligt 8 kap. 10 § NML dock endast om finansieringsföretaget kan visa att motparten helt saknat rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan. Denna avdragsbegränsning överenstämmer med gällande rätt (jfr femte stycket av anvisningarna till 17 §; prop. 1983/84:75 s. 15).

**6 §**

I paragrafen anges vad som skall förstås med uttrycket marknadsvärde. Marknadsvärdet utgör enligt 2 § 2 beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning utom vid sådan uttagsbeskattning som anges i 2 § 3-5. Marknadsvärdet ingår dessutom i vissa bestämmelser i 2 kap. som förutsättning för att ett uttag överhuvudtaget skall anses ha skett. Vidare förekommer begreppet i en av bestämmelserna om yrkesmässig verksamhet (4 kap. 2 § andra stycket NML).

Den här föreslagna bestämmelsen motsvarar femte stycket av anvisningarna till 14 § ML (jfr. prop. 1989/90:111 s. 214 f och 312 f). Förslaget överensstämmer i sak med ML.

7 §

*Första stycket*

Paragrafens första stycke motsvarar sjätte stycket av anvisningarna till 14 § ML (prop. 1968:100 s. 124 f och 132 ff, prop. 1978/79:141 s. 66 och prop. 1989/90:111 s. 214 f). Ordalydelsen har i förhållande till ML ändrats så att den knyter an till skattskyldigheten för omsättning och inte till skatteplikten för varor och tjänster. Det beror som framhållits tidigare på att skatteplikten och undantagen från denna enligt förslaget gäller omsättningen som sådan och således inte den omsatta varan eller tjänsten. I övrigt överensstämmer förslaget i sak med innebörden av bestämmelsen i ML.

Den föreslagna bestämmelsen är dels en handlingsregel för den skattskyldige, dels en handlingsregel för beskattningsmyndigheten.

För den skattskyldige gäller att han i sin deklaration skall ta upp skatten för den omsättning som är skattepliktig. Det skall han göra genom att ta upp den del av vederlaget (marknadsvärdet) som belöper på den skattepliktiga omsättningen. Kan beskattningsunderlaget inte på detta sätt direkt hänföras till de olika delarna av omsättningen, skall den skattskyldige dela upp beskattningsunderlaget efter skälig grund med stöd av denna bestämmelse. I förhållande till ML, som endast talar om uppdelning efter skälig grund, uttrycks det nu sagda direkt i författningstexten. Som framgår av det förut sagda är någon ändring i sak inte avsedd.

För beskattningsmyndigheten innebär bestämmelsen en möjlighet att själv bestämma ett beskattningsunderlag, då den skattskyldiges uppdelning av vederlagen (marknadsvärdena) inte godtas och den skattskyldige inte lämnat uppgifter och material som ger stöd för i vilken mån vederlaget (marknadsvärdet) belöper på den skattepliktiga omsättningen.

*Andra stycket*

Stycket saknar direkt motsvarighet i ML. Det är betingat av den i 13 § ML (7 kap. 1 § NML) införda ordningen med lägre skattesats för vissa varor och tjänster (jfr SkU 1991/92:5 s. 14).

**8 och 9 §§**

I paragraferna bestäms beskattningsunderlaget vid införsel. Paragraferna motsvarar 59 § ML. Ändringarna i förhållande till ML är av redaktionell art (jfr prop. 1989/90:111 s. 204 angående 59 § i dess lydelse den 1 januari 1991 och i dess lydelse dessförinnan prop. 1987/88:42 och SkU 16 s. 4 f samt prop. 1973:187 s. 99 ff och 123). De bestämmelser som åsyftas i den föreslagna 10 § (resp. 59 § andra stycket ML) är 22 § fjärde och femte styckena samt 23 § tullfrihetsförordningen (1987:1289).

I 8 § anges huvudregeln. Enligt denna utgörs beskattningsunderlaget av dels varans värde, dels i anledning av införseln påförd tull och annan statlig skatt eller avgift än mervärdesskatt. I bestämmelsen anges att varans värde skall bestämmas enligt föreskrifter meddelade med stöd av 4 § andra stycket tulltaxelagen (1987:1068). Den föreslagna 8 § överensstämmer i sak med 59 § första stycket ML.

Liksom i ML utgörs beskattningsunderlaget alltså av den införda varans värde. Detta värde är detsamma som då tull skall beräknas efter varans värde. Denna ordning är betingad av praktiska och ändamålsenliga skäl. I 4 § andra stycket tulltaxelagen (1987:1068) anges att varans värde skall bestämmas enligt de föreskrifter som regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, generaltullstyrelsen meddelar på grundval av artikel VII i det allmänna tull- och handelsavtalet (GATT). Regeringen har med stöd av detta bemyndigande meddelat föreskrifter i förordningen (1980:749) om tull-

värde. Generaltullstyrelsen har med stöd av ett bemyndigande i 9 kap. 3 § tullvärdesförordningen meddelat tillämpningsföreskrifter (TFS 1980:65).

I ML anges att "beskattningsvärdet är lika med tullvärdet". Genom den i 8 § 1 föreslagna ändringen av ordalydelsen markeras att det endast är frågan om sättet att beräkna varans värde. Den ändrade formuleringen är även betingad av att en vara åsätts ett tullvärde endast då tull skall tas ut. Mervärdesskatt kan emellertid komma att tas ut även på tullfria varor. Sådana varor skall då ges ett värde som motsvarar tullvärdet.

I 8 § 2 anges att beskattningsunderlaget utgörs, förutom av varans värde, av tull och andra statliga skatter eller avgifter utom mervärdesskatt. Detta motsvarar bestämmelserna om beskattningsunderlaget vid omsättning. Bestämmelsen i 8 § 2 gäller, liksom ML, endast sådana skatter och avgifter som påförs med anledning av införseln. Det innebär att i beskattningsunderlaget inte ingår sådana punktskatter som registrerade importörer eller motsvarande kan komma att erlägga på grund av transaktioner efter varans införsel och utan samband med denna. Enligt utredningens mening är bestämmelsen i ML tillämplig även på skatter eller avgifter som uppbärs av annan än tullverket (jfr 5 § 2 lagen /1984:151/ om punktskatter och prisregleringsavgifter). Någon ändring i detta avseende är inte åsyftad.

9 § motsvarar 59 § andra stycket ML. Bestämmelserna utgör ett undantag från huvudregeln i 8 § (resp. 59 § första stycket ML). 9 § gäller i stället för 8 § vid "återinförsel i sådana fall som avses i föreskrifter om tullfrihet eller tullnedsättning som är meddelade med stöd av 15 § lagen (1987:1069) om tullfrihet m.m.". De föreskrifter som det gäller är som tidigare nämnts 22 § fjärde och femte styckena och 23 § tullfrihetsförordningen. Dessa bestämmelser gäller sådana slag av återinförsel som anges i den här föreslagna paragrafen och 59 § andra stycket ML. Det avgörande är inte att varuinförseln i det enskilda fallet omfattas av dessa föreskrifter. Den föreslagna paragrafen omfattar nämligen även införsel av sådana slag av varor som är

tullfria men som inte undgår mervärdesskatt vid införsel. Det nu sagda framgår av att bestämmelsen anges gälla om införseln är återinförsel "i sådana fall som avses i" nämnda föreskrifter.

Föreskrifterna i tullfrihetsförordningen innehåller vissa villkor i form av tidsfrister för återinförseln. Enligt vad utredningen har erfarit har dessa tidsfrister beaktats även vid tillämpningen av ML.

Avsikten är inte att göra någon ändring i sak i förhållande till ML. I anslutning till resp. punkt i 9 § kan följande anmärkas.

Med "vederlaget" i punkt 1 förstås givetvis det avtalade vederlaget. Det saknar således betydelse om den som fått varan reparerad ännu inte har betalat vederlaget vid tiden för införseln.

I punkterna 2 och 3 medges den skattskyldige avdrag då "mervärdesskatt har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv" av varan resp. materialet. Det innebär att avdrag inte medges för s.k. fiktiv skatt. I stället innebär punkternas formulering ett krav på att den som är skattskyldig för införseln måste ha gjort förvärvet genom en omsättning som medfört skattskyldighet i Sverige för den som överlåtit varan resp. materialet till honom. I punkterna anges motsvarande förutsättning beträffande tidigare införsel. Det innebär alltså ett krav på att den som är skattskyldig för införseln måste ha fört in varan resp. materialet vid ett tidigare tillfälle och i anledning därav blivit skyldig att betala mervärdesskatt för den införseln.

Formuleringen av punkterna 2 och 3 innebär vidare att avdrag inte medges för sådan skatt som hänför sig till tidigare inhemska reparationer eller andra inhemska tjänster som avser varan eller materialet (jfr motiven till 6 § i den numera upphävda tulltaxeförordningen /1960:391/, prop. 1960:98 s. 50 ff).

Punkterna 2 och 3 innebär inte att den mervärdesskatt som "tagits ut" skall vara betald av någon. Importören skall dock visa att han har förvärvat eller fört in varan enligt vad som angetts i det föregående.

I punkt 4 har gjorts det förtydligandet att avdrag medges endast med sådant konstruktions- eller prestationsvärde som ingår i beskattningsunderlaget enligt 8 §. Som huvudregel gäller nämligen att tullvärdet skall omfatta värdet av konstruktionsarbeten o.d. endast om de utförts i utlandet (jfr 8 kap. 1 § 2 d tullvärdesförordningen).

**8 kap. Avdrag för ingående skatt**

I kapitlet anges vad som utgör ingående skatt (2 §), i vilka fall ingående skatt får dras av, begränsningar av denna avdragsrätt samt den ingående skattens storlek (7 §).

Kapitlet motsvarar i huvudsak bestämmelserna i 5 § tredje stycket andra meningen, 17 §, 18 § och 18 a § första stycket ML samt anvisningarna till 5, 17 och 18 §§. Bestämmelser av huvudsakligen redovisningskaraktär har dock inte tagits in här utan i kapitlet om deklarationsskyldighet (12 kap.). Det gäller 17 § tredje och fjärde styckena samt femte stycket första och andra meningarna ML. Sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 17 § ML (angående skadevållande och försäkringsersättning) saknar uttrycklig motsvarighet i förslaget. Avdragsrätten i dessa fall följer direkt av den föreslagna huvudbestämmelsen, 3 § (jfr specialmotiveringen till den paragrafen). Åttonde och nionde styckena av nämnda anvisningar (angående fastighetsupplåtelser enligt 2 § tredje stycket ML) föreslås införda i det särskilda kapitlet om sådana fastighetsupplåtelser, 9 kap. En erinran om den regleringen finns i den föreslagna 1 §. 17 § nionde och tionde styckena ML (angående överskjutande ingående skatt) återfinns i 15 kap. 4 § NML.

Av 18 a § andra stycket ML framgår att kommuner har avdragsrätt även för sådan ingående skatt som inte hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet. Denna bestämmelse föreslås ersatt med en bestämmelse i 10 kap. om rätt till återbetalning för icke skattskyldiga personer (10 kap. 10 §).

I vissa fall betecknas i ML näringsidkare som skattskyldiga fastän de inte är skyldiga att betala någon skatt. Det gäller vid s.k. teknisk skattskyldighet och export samt i nystartade verksamheter. De har gjorts skattskyldiga för att de skall få göra avdrag för sin ingående mervärdesskatt, vilket har den effekten att de får kompensation för sina kostnader för mervärdesskatt. Denna kompensationsrätt föreslås överförd till det nyss nämnda kapitlet om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga (10 kap. 9, 11 och 12 §§ NML). Även detta behandlas närmare i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML angående vem som är skattskyldig.

**1 §**

Beträffande första stycket hänvisas till vad som sagts i den inledande specialmotiveringen till kapitlet. Andra stycket innehåller endast en hänvisning till 9 kap. 3 §.

**2 §**

Av 1 kap. 8 § andra stycket NML framgår att med ingående skatt förstås skatt som hänför sig till någons förvärv eller införsel. I förevarande paragraf anges vilka slag av förvärv som ger upphov till ingående skatt. För tydlighetens skull tas här även upp ingående skatt vid införsel.

I *punkt 1* anges det viktigaste slaget av ingående skatt, nämligen sådan skatt som hänför sig till vederlaget för förvärv av vara eller tjänst från någon som är skattskyldig för omsättningen. Detta motsvarar 5 § tredje stycket andra

meningen i ML. I den bestämmelsen anges att "med ingående skatt förstås sådan skatt som belöper på förvärv eller import för skattskyldigs verksamhet".

I motsats till vad som är fallet i ML anges i punkt 1 inte att det skall vara fråga om sådana förvärv som sker i en skattskyldigs verksamhet. Den begränsningen har i förslaget förts över som avdragsförutsättning i 3 och 4 §§.

I förslaget har den ingående skatten uttryckligen knutits till förvärvet. Ingående skatt är skatten på det vederlag som förvärvaren har blivit debiterad av säljaren. Den ingående skatten omfattar således inte sådan utgående skatt som exempelvis en försäljare kan ha att betala vid försäljning till underpris enligt uttagsbestämmelserna i 2 kap. Begreppet vederlag definieras i 7 kap. angående beskattningsunderlag.

Som framgår av ovanstående omfattar bestämmelsen i ML inte bara förvärv utan även import för skattskyldigs verksamhet. I ML avses med import såväl import av varor enligt 58 § som import av tjänster enligt 60 §. Import av varor har som tidigare nämnts tagits upp i den föreslagna paragrafens sista punkt. I NML finns det inga bestämmelser om import av tjänster. I stället föreslås att tjänster med anknytning till utlandet i ökad utsträckning skall anses tillhandahållna inom landet (jfr 1 kap. 1 § 2 samt 5 kap. 4 och 7 §§ NML) och att den som förvärvar en sådan tjänst skall anses skattskyldig (1 kap. 2 § 2 NML). Skatt som hänför sig till sådana förvärv utgör ingående skatt enligt punkt 4 i förslaget.

*Punkt 2* motsvarar till viss del 17 § åttonde stycket första meningen ML angående s.k. fiktiv skatt. Av den bestämmelsen framgår dels att den fiktiva skatten är en ingående skatt, dels att denna skatt beräknas på ett förenklat sätt. Genom den föreslagna punkt 2 definieras den fiktiva skatten uttryckligen som ingående skatt. Beräkningen av den fiktiva skatten regleras genom bestämmelsen i 7 § om den ingående skattens storlek.

Bestämmelsen i ML om fiktiv skatt gäller endast den som förvärvar en skattepliktig vara från någon som inte är skattskyldig för omsättningen av varan. I 3 kap. föreslås emellertid att bestämmelserna om skatteplikt skall gälla omsättningen av vara eller tjänst, inte varan eller tjänsten som sådan. Den här föreslagna punkt 2 har anpassats till denna ändring av bestämmelserna om skatteplikt.

Den föreslagna bestämmelsen har formulerats så att det är en nödvändig förutsättning att omsättningen i det enskilda fallet är skattepliktig och att omsättningen trots det inte medför skattskyldighet för den som omsatt varan. Med den uppbyggnad av lagen som vi föreslår utgör även t.ex. en privatpersons försäljning av någon tillhörighet en omsättning som är skattepliktig (se 2 kap. 1 § och 3 kap. 1 § NML). Någon skyldighet att betala skatt för omsättningen uppkommer dock inte eftersom omsättningen inte ingår i en yrkesmässig verksamhet (se 1 kap. 1 § 1 NML jämförd med 4 kap. 1-5 §§ NML). Under dessa förutsättningar skall köparen ändå anses ha en ingående skatt (fiktiv skatt) som han kan ha rätt att göra avdrag för enligt bestämmelserna i detta kapitel. Det nu sagda innebär att någon ingående skatt däremot inte skall anses föreligga exempelvis då en skattskyldig förvärvar ett alster av bildkonst från upphovsmannen. Orsaken är att omsättningen av konstverket inte är skattepliktig (se 3 kap. 11 § 2 NML). Med denna precisering av vad som skall anses utgöra ingående skatt uppstår inte den effekten att köparen får avdrag för fiktiv skatt trots att varan vid överlåtelsen är skattefri för säljaren (jfr RÅ 1988 ref. 42).

En fastighet utgör visserligen en vara enligt den föreslagna 1 kap. 6 § men överlåtelse av fastighet föreslås undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 §). Punkt 2 blir således inte tillämplig på överlåtelse av fastighet. Därmed kan en köpare av en fastighet inte få rätt till avdrag för fiktiv skatt (jfr den allmänna motiveringen, avsnitt 2.4.5).

I *punkt 3* finns en hänvisning till den föreslagna 4 § första stycket 4. I denna del motsvarar punkten anvisningarna till 5 § ML. I dessa anvisningar anges nämligen bl.a. att med ingående skatt avses även skatt som enligt 16 § fjärde stycket ML har upptagits i faktura. Bestämmelserna i ML har tillkommit för att möjliggöra avdragsrätt för ingående skatt för en köpare av en fastighet som har uppförts av säljaren i egen regi i yrkesmässig byggnadsverksamhet.

Säljaren kan nämligen ha uttagsbeskattats enligt bestämmelserna i punkt 2 första stycket e av anvisningarna till 2 § ML. Skatten skall då redovisas av säljaren som utgående skatt. Försäljningen av fastigheten medför emellertid ingen skattskyldighet för säljaren, eftersom fastighet inte utgör en vara enligt ML.

I förslaget finns motsvarande uttagsbestämmelse i 2 kap. 7 §. Enligt 1 kap. 6 § NML utgör en fastighet visserligen en vara. Försäljning av fastighet är emellertid undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 § NML). Försäljningen medför således inte heller enligt förslaget någon skattskyldighet för säljaren. Någon skatt som hänför sig till vederlaget för fastighetsförsäljningen finns därmed inte (jfr punkt 1). Genom punkterna 3 och 4 § första stycket 4 uppnås motsvarande avdragsrätt som enligt ML.

Punkt 3 motsvarar dessutom anvisningarna till 5 § ML till den del där anges att med ingående skatt avses även skatt som enligt 16 § femte stycket ML tagits upp i intyg. Detta behandlas närmare i specialmotiveringen till 9 kap. 3 § NML.

*Punkterna 4 och 5* har behandlats i anslutning till punkt 1 (jfr även specialmotiveringen till den föreslagna 3 § angående avdragsrätten).

**3 och 4 §§**

***Avdragsrätt endast för den som är skattskyldig för omsättning - 3 och 4 §§***

I 3 § anges huvudfallet då avdragsrätt kan föreligga. Avdragsrätten gäller emellertid i ytterligare fem fall. Dessa anges i 4 §. I båda paragrafernas inledningar anges, att den som är skattskyldig för omsättning av varor eller tjänster får göra avdrag i dessa fall. Av dessa inledningar framgår två nödvändiga förutsättningar för avdragsrätten i samtliga fall. Den ena förutsättningen är att avdragsrätten endast tillkommer den som är skattskyldig. Den andra förutsättningen är att skattskyldigheten måste avse omsättning av varor eller tjänster. Dessa båda förutsättningar innebär följande.

Vem som är skattskyldig framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ NML. En persons avdragsrätt följer av att han är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 NML för omsättning. Avdragsrätten följer således inte omedelbart av att skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 2 eller 3 NML (för förvärv av vissa tjänster resp. för införsel av varor) föreligger. Skattskyldighet för sådana förvärv eller för införsel medför därför inte i sig avdragsrätt för den skatten eller för någon annan ingående skatt. Avdragsrätt för sådan ingående skatt förutsätter nämligen att omsättningen i verksamheten är av sådant slag att den medför skattskyldighet. Omsättningen måste alltså vara skattepliktig och ske i en yrkesmässig verksamhet (jfr 1 kap. 1 § NML).

Avdragsrätt tillkommer även den som är skattskyldig på grund av uttag. Det följer av att begreppet omsättning innefattar även uttag (se 2 kap. 1 §). Denna ordning överensstämmer med ML.

Avdragsrätten är begränsad till förvärv och införsel som skett sedan en skattepliktig omsättning uppkommit. Endast den som bedriver sådan verksamhet som anges i 1 kap. 1 § har således rätt till avdrag. Detta överensstämmer med 17 § ML utom i ett avseende. Enligt 2 § femte stycket ML

kan skattemyndigheten nämligen i vissa fall besluta att den som påbörjat en verksamhet skall anses som skattskyldig redan innan sådan skyldighet uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i 2 § första eller andra stycket ML. Genom ett sådant beslut ges möjlighet för den som omfattas av beslutet att i förtid få kompensation för ingående mervärdesskatt. Denna möjlighet föreslås överförd till kapitlet om återbetalning av skatt till icke skattskyldiga personer (10 kap. 9 § NML).

Som framgått av specialmotiveringen till inledningen av förevarande kapitel och till 1 kap. 2 § föreslås motsvarande ordning för den som nu har avdragsrätt på grund av s.k. teknisk skattskyldighet och export.

Enligt allmänna principer åligger det den skattskyldige att styrka yrkade avdrag. I 6 § anges denna princip uttryckligen. Av specialmotiveringen till den paragrafen framgår dock att denna skyldighet inte alltid gäller vid skönsbeskattning.

*Förvärv eller införsel i verksamheten - 3 §*

Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet för omsättning. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas däri. Förvärvet eller införseln av varan eller tjänsten är därmed en omkostnad i verksamheten som skall föranleda avdragsrätt för ingående skatt. Vad som skall förstås med "verksamhet" framgår av specialmotiveringen till 4 kap. 1-5 §§ NML.

Av 1 kap. 7 § framgår att med verksamhet förstås även del av verksamheten (verksamhetsgren). Avdrag får göras för all ingående skatt för förvärv eller införsel av en vara eller tjänst som helt och hållet skall användas eller förbrukas i den verksamhetsdelen. Detta följer direkt av den här behandlade

bestämmelsen. Om varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i hela verksamheten, får avdrag göras endast med så stor del av skatten som följer av de särskilda uppdelningsbestämmelserna i 13, 14 och 16 §§. Om vederlaget för flera förvärvade varor eller tjänster är gemensamt, får vederlaget och därmed den ingående skatten delas upp på de varor eller tjänster som skall resp. inte skall användas eller förbrukas i den verksamhetsdel som medför skattskyldighet. Om en sådan uppdelning inte kan göras, får avdrag göras med så stor del som följer av de nämnda fördelningsbestämmelserna.

***Särskilt om skadevållande - 3 §***

Som anmärkts i den inledande specialmotiveringen till kapitlet innehåller lagförslaget ingen uttrycklig motsvarighet till sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 17 § ML (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande I Översyn av mervärdeskatten Materiella regler, Ds Fi 1973:3, s. 184 ff, prop. 1973:163 s. 154 ff och 159 och SkU 62 s. 33 och 35).

I sjätte stycket av nämnda anvisningar anges, att en skattskyldigs avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till avhjälpande av skada som han vållat i sin verksamhet. Regeln föreskriver alltså avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till den skadevållandes inköp av felfri vara eller reparation av den skadade egendomen. Den felfria varan kan vara anskaffad för just detta ändamål eller vara tagen ur den skadevållandes lager. Reparationen kan vara utförd av en utomstående skattskyldig, som således debiterar den skadevållande mervärdesskatt. Reparationen kan också vara utförd av den skadevållande själv, som då kan ha behövt göra mervärdesskattebelagda förvärv av reparationsutrustning eller komponenter.

Den här beskrivna avdragsrätten enligt sjätte stycket av anvisningarna till 17 § ML torde i princip ha funnits redan före bestämmelsens tillkomst (jfr RÅ 1972 ref. 7). Av vad som förut angetts om innebörden av den här föreslagna punkt 1 framgår, att ingående skatt av förevarande slag är avdragsgill

direkt enligt denna punkt. Skatten är nämligen hänförlig till förvärv av en vara eller tjänst i den skattskyldiges verksamhet på så sätt att förvärvet ingår som ett led i fullgörandet av en skyldighet (skadeståndsskyldigheten) som uppstått genom den verksamheten. Fullgörandet av denna skadeståndsskyldighet innebär att varan eller tjänsten är att anse som använd eller förbrukad i verksamheten. Vad som nu sagts gäller alltså fastän den skattskyldige inte uttagsbeskattas för avhjälpandet (2 kap. 10 § NML).

I sjunde stycket av nämnda anvisningar anges att förvärv eller import för verksamhet föreligger även när en skattskyldigs kostnad härför bestrids av en skadevållande eller försäkringsgivare (så inte före bestämmelsens tillkomst, jfr RÅ 1972 ref. 7). Det saknar alltså betydelse om skadan täcks av den skadevållande eller av dennes eller den skadelidandes försäkringsbolag. Vad som sagts ovan angående avdragsrätt för en skadevållande som avhjälper en skada gäller enligt förslaget även om hans kostnad täcks av hans ansvarsförsäkring. Kostnaden är fortfarande att anse som en omkostnad i hans verksamhet och inte i någon annans. Motsvarande gäller för det fall den skadelidande själv avhjälper skadan men får skadan täckt av sitt försäkringsbolag eller av den skadevållande. Kostnaden för avhjälpandet är alltså i det fallet att anse som en omkostnad i den skadelidandes verksamhet.

***Särskilt om skatt vid förvärv av vissa tjänster - 3 §***

Bestämmelsen i 3 § omfattar även sådan skatt som skall betalas enligt 1 kap. 1 § 2 NML för förvärv av vissa tjänster med utländsk anknytning. Den skatten motsvarar den nuvarande skatten för import av vissa tjänster (60 § ML). Trots att förslaget inte innehåller några särskilda avdragsbestämmelser eller inskränkningar av begreppet ingående skatt (jfr 2 §), blir avdragsrätten oförändrad i förhållande till ML (jfr 2 § andra stycket, 5 § tredje och fjärde styckena, 17 § första stycket och 60 § sista stycket ML, prop. 1989/90:111 s. 131, 184, 188, 202 och 205 f).

***Avdragsrätten utanför huvudregeln - 4 §***

4 § första stycket punkterna 1-3 och 5 ger avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv som görs av någon annan än den skattskyldige. Punkt 4 gäller sådan utgående skatt som är en följd av uttagsbeskattning och som därför inte ingår i det vederlag som en köpare betalar. Sådan utgående skatt utgör ingående skatt för en köpare endast i det här upptagna fallet (jfr 2 § 3 och specialmotiveringen därtill samt specialmotiveringen till uttagsregeln i 2 kap. 7 §).

Punkterna 1 och 2 i den föreslagna paragrafen motsvarar 17 § femte stycket tredje meningen resp. sjätte stycket ML. Punkt 3 motsvarar tredje stycket av anvisningarna till 17 § ML. Punkt 4 motsvaras i sak av anvisningarna till 5 § ML samt 16 § fjärde stycket ML. Punkt 5 och andra stycket motsvarar 17 § sjunde stycket ML.

**5 §**

Paragrafen motsvarar närmast anvisningarna till 15 § ML. Den korresponderar med 7 kap. 5 § första stycket första meningen NML angående minskning av beskattningsunderlaget på grund av prisnedsättningar. En prisnedsättning enligt den bestämmelsen medför att den ingående skatten minskar i motsvarande mån. Det följer av såväl definitionen i 2 § på ingående skatt som bestämmelserna i 7 § angående den ingående skattens storlek. Genom förevarande paragraf slås uttryckligen fast att avdragsrätten bortfaller i motsvarande mån. Den skattskyldige skall enligt bestämmelserna i 12 kap. 26 § korrigera redan gjorda avdrag för ingående skatt.

**6 §**

Som framhållits i specialmotiveringen till 3 och 4 §§ åligger det enligt allmänna principer den skattskyldige att styrka yrkade avdrag. I förevarande

paragraf anges denna princip uttryckligen. Paragrafen motsvarar närmast inledningen av första stycket av anvisningarna till 17 § ML.

I paragrafen hänvisas till de särskilda bestämmelserna i 17-19 §§ om hur avdragsrätten skall styrkas. I de bestämmelserna anges sådana handlingar och uppgifter som är nödvändiga, men inte alltid tillräckliga, för att avdragsrätten skall anses styrkt vid olika slag av förvärv. Beviskravet i den här behandlade paragrafen måste vara uppfyllt.

Varken den här paragrafen eller de särskilda bestämmelserna i 17-19 §§ är tillämpliga vid skönsbeskattning. Liksom den utgående skatten då fastställs efter en skälighetsuppskattning skall nämligen även den ingående skatten bestämmas på det sättet (jfr 30 § andra stycket ML och 14 kap. 1 § NML).

7 §

I denna paragraf anges den ingående skattens storlek.

Första stycket gäller sådan ingående skatt som anges i 2 § 1, 4 och 5.

Andra stycket punkterna 1 och 2 gäller skatt som hänför sig till förvärv inom landet av varor, om överlåtelsen av varorna är skattepliktig men överlåtaren ändå inte är skattskyldig för överlåtelsen, dvs. s.k. fiktiv skatt enligt 2 § 2. Vad som anges om den fiktiva skattens storlek motsvarar 17 § åttonde stycket ML. Den föreslagna bestämmelsen omfattar även ingående skatt som hänför sig till sådan förmedlare som anges i 6 kap. 8 §. I motsats till ML innehåller bestämmelsen i NML därför ingen uttrycklig hänvisning till sådana fall.

Andra stycket punkt 3 gäller sådan ingående skatt som anges i 2 § 3 och som en fastighetsköpare får dra av enligt 4 § första stycket 4. Avdragsrätten

för fastighetsköparen uppgår alltså till det belopp som säljaren uttagsbeskattas för på sätt anges i sistnämnda bestämmelse.

**8 §**

I denna paragraf finns den enda generella subjektanknutna begränsningen av avdragsrätten. Enligt paragrafen saknar staten avdragsrätt för ingående skatt. Innebörden här av begreppet staten framgår av 1 kap. 10 § NML och specialmotiveringen därtill. Paragrafen överensstämmer med 18 a § första stycket ML (prop. 1989/90:111 s. 120-125 och 202 f ).

**9 §**

I denna paragraf finns allmänna avdragförbud för ingående skatt som hänför sig till vissa slag av förvärv och införsel.

Punkt 1 motsvarar 18 § första stycket 1) ML och fjärde stycket av anvisningarna till 17 § ML. Punkterna 2 och 3 motsvarar 18 § första stycket 3) resp. femte stycket ML.

I den föreslagna paragrafens andra stycke erinras om att det finns särskilda avdragsbegränsningar i de föreslagna 15 § och 16 § första stycket 2. De begränsningarna gäller rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av personbil eller motorcykel.

**10 §**

Paragrafen innehåller en inskränkning av finansieringsföretagens rätt till avdrag för förvärv i samband med återtagande av varor.

Paragrafen överensstämmer med femte stycket av anvisningarna till 17 § ML. Bestämmelsen i ML innehåller både en föreskrift om att finansierings-

företagen har avdragsrätt för här aktuella förvärv och en inskränkning av denna rätt. Avdragsrätten följer emellertid redan av den föreslagna 3 §.

Inskränkningen av avdragsrätten gäller den situationen då ett finansieringsföretag förvärvar en vara genom att återta den från den som är köpare enligt ett köpeavtal med återtagandeförbehåll. Bestämmelsen gäller endast det fallet att finansieringsföretaget har övertagit avtalet från säljaren eller någon som denna överlåtit avtalet på (jfr specialmotiveringen till 7 kap. 5 §).

Om finansieringsföretaget är säljare av varan och således inte har övertagit köpeavtalet, betraktas återtagandet inte som ett förvärv för finansieringsföretaget utan som det sista ledet i företagets försäljning av varan. Det har behandlats i nyss nämnda specialmotivering.

**11 §**

Paragrafen innehåller samma avdragsförbud som i 18 § fjärde stycket ML.

**12 §**

Paragrafen innehåller ett avdragsförbud för ingående skatt som hänför sig till förvärv av vissa slag av varor som förvärvaren exporterar. Paragrafen motsvarar närmast 15 § åttonde stycket ML angående återföring av sådan ingående skatt.

Den föreslagna bestämmelsen är till skillnad från bestämmelsen i ML utformad som en materiell inskränkning av avdragsrätten. Denna inskränkning gäller oberoende av om exporten sker efter utgången av den redovisningsperiod som förvärvet hänför sig till. Om exporten skett efter den redovisningsperiod då avdrag gjorts, skall den avdragna ingående skatten återföras enligt de föreslagna bestämmelserna om redovisning (12 kap. 27 §). En erinran därom har gjorts i den föreslagna andra meningen i första stycket.

**13 §**

Paragrafen motsvarar andra stycket tredje meningen av anvisningarna till 17 § ML. Genom paragrafen regleras hur stor del av den ingående skatten som är avdragsgill då skatten endast delvis avser sådant förvärv eller sådan införsel som medför avdragrätt. Paragrafen blir tillämplig då förvärvet i sig delvis träffas av någon begränsning av avdragsrätten. Den blir också tillämplig då förvärvet visserligen inte träffas av någon sådan begränsning men görs i en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, eller i flera verksamheter varav någon inte medför skattskyldighet. Även i dessa fall kan den skattskyldige emellertid få avdragsrätt för all ingående skatt som hänför sig till förvärvet. Det inträffar om den förvärvade varan eller tjänsten helt och hållet skall användas eller förbrukas i en verksamhetsdel (verksamhetsgren) som medför skattskyldighet (jfr specialmotiveringen till 3 §).

I förhållande till ML har paragrafens utformning ändrats efter förebild av 7 kap. 7 § NML angående beskattningsunderlaget för utgående skatt vid s.k. blandad verksamhet.

**14 §**

Paragrafen motsvarar 18 § tredje stycket ML.

**15 §**

Paragrafen innehåller avdragsbegränsningarna för vissa slag av utgifter som avser personbilar eller motorcyklar. Begränsningarna gäller inte fordon i verksamhet som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning (inbegripet återuthyrning).

*Punkt 1* angående förvärv av fordon motsvarar avdragsförbudet i 18 § första stycket 2) ML. Enligt den bestämmelsen gäller avdragsförbudet om fordonet anskaffas "för" annan verksamhet än sådan som avser yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning. I det här föreslagna första stycket anges avdragsförbudet gälla beträffande fordon när de "anskaffas i" sådan verksamhet. Denna omformulering korresponderar med huvudregeln för avdragsrätten, 3 § 1. Enligt den regeln får nämligen avdrag göras endast om förvärvet eller införseln gjorts "i" den verksamhet eller versamhetsdel som medför skattskyldigheten. Vad som skall förstås med begreppet "verksamhet" har behandlats i specialmotiveringarna till 4 kap. 1-3 §§.

*Punkt 2* angående hyra av fordon motsvarar avdragsförbudet i 18 § andra stycket ML. Bestämmelsen i ML avser fordon som hyrs "för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning".

I förhållande till ML har gjorts den redaktionella ändringen, att ordet "uthyrning" används för att beteckna återuthyrningsfallet.

I likhet med bestämmelsen i punkt 1 gäller punkt 2 fordon som "anskaffas i" annan verksamhet än yrkesmässig personbefordran eller uthyrning. Ordet "anskaffas" gäller här inte något förvärv av äganderätten till fordonet utan förvärv av en nyttjanderätt till fordonet. Vad som sagts i anslutning till punkt 1 om att ett fordon "anskaffas i" en verksamhet har motsvarande tillämpning här. Det bör framhållas att bestämmelsen givetvis inte avser varutillgångar i verksamheten. Den som hyrt fordonet har ju själva nyttjanderätten, inte fordonet som sådant, som tillgång i sin verksamhet.

Bestämmelsen i andra stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML begränsar avdragsrätten till 50 % av sådan ingående skatt som hänför sig till hyra av personbil eller motorcykel som förhyrs för annat ändamål än yrkesmässig personbefordran eller återuthyrning. Bestämmelsen innebär emellertid inte bara en avdragsbegränsning utan också en rätt att alltid dra av denna

andel av den ingående skatten så snart fordonet används i mer än ringa omfattning i verksamheten. I likhet med vad som är fallet i ML föreslås en gemensam bestämmelse om detta. Bestämmelsen har tagits in i 16 § första stycket 2. Sambandet mellan den bestämmelsen och punkt 2 i förevarande bestämmelse behandlas i specialmotiveringen till 16 §.

**16 §**

Paragrafen är en särskild bestämmelse om fördelning av ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för personbilar eller motorcyklar eller till hyra av sådana fordon. Paragrafen innebär att de allmänna bestämmelserna i 13 och 14 §§ frångås i de fall som anges. Av 1 kap. 7 § NML framgår att vad som sägs om verksamhet även gäller del av verksamheten (verksamhetsgren).

Paragrafen motsvarar andra stycket första och andra meningarna av anvisningarna till 17 § ML (prop. 1968:100 s. 140 f, prop. 1969:18 s. 7 ff, BeU 1969:25 s. 20 ff, 27 och 30, prop 1978/79:141 s. 78 f och SkU 1978/79:52 s. 46 och 52).

Av förarbetena till bestämmelserna framgår att syftet med dem endast har varit att undvika de svårigheter som ansetts kunna uppstå om en bedömning måste göras av i vilken utsträckning den ingående mervärdesskatten belöper på verksamheten när fordonet används även privat. Det förhållandet att den skattskyldige använder fordonet både för en verksamhet som medför skattskyldighet och för privat bruk skall således inte inkräkta på avdragsrätten. I ett avgörande från regeringsrätten har emellertid bestämmelsen om driftkostnader ansetts medföra full avdragsrätt även för det fall bilen används i s.k. blandad verksamhet, dvs. både för den verksamhetsgren som medför skattskyldighet och den som inte medför det (RÅ 1989 not. 159). Någon uppdelning efter skälig grund enligt andra stycket tredje meningen av anvisningarna till 17 § ML görs då alltså inte.

Utredningen föreslår att paragrafen utformas så att den blir tillämplig endast på den ingående skatt som hänför sig till privat utnyttjande av fordonet. Uppdelning av den ingående skatten skall därför göras enligt huvudregeln i 13 § på den verksamhet/verksamhetsgren som medför skattskyldighet resp. den som inte medför skattskyldighet. Därvid skall hänsyn inte tas till huruvida fordonet används för privat ändamål. Frågan om sådan användning regleras nämligen endast genom den här behandlade paragrafen.

Som exempel på tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen kan nämnas följande fall. En personbil används i en verksamhetsgren som medför skattskyldighet och i en verksamhetsgren som inte medför skattskyldighet samt dessutom privat av någon som är anställd i en av verksamhetsgrenarna. Bilen används lika mycket i dessa tre avseenden. Enligt huvudregeln i 13 § skall avgöras vilken andel av den ingående skatten som belöper på den verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Vid detta avgörande beaktas endast användningen i resp. verksamhetsgren. Eftersom bilen används lika mycket i verksamhetsgrenarna, får enligt 13 § jämförd med den här behandlade paragrafen avdrag göras med hälften av den ingående skatten för driftkostnader.

Första stycket punkt 2 innebär alltså att man skall bortse från att det förhyrda fordonet används även för privat ändamål. Det innebär ett avsteg från 13 §. Emellertid innebär bestämmelsen ytterligare ett avsteg från den paragrafen. Enligt bestämmelsen skall nämligen avdragsrätten alltid bestämmas till hälften av den ingående skatt som hänför sig till användning i den verksamhet eller verksamhetsgren som medför skattskyldighet. Detta är alltså en avdragsbegränsning för sådan ingående skatt som hänför sig till hyreskostnader. Det nu sagda innebär att i det ovan nämnda exemplet skulle den skattskyldige ha rätt till avdrag med en fjärdedel av den totala ingående skatt som hänför sig till hyreskostnader.

Som framgår av andra stycket är bestämmelsen i första stycket punkt 2 tillämplig endast om den ingående skatten inte omfattas av avdragsförbudet i 15 § 2. Enligt den bestämmelsen saknas rätt till avdrag för ingående skatt på hyreskostnader om fordonet i endast ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet. Här gäller det hur mycket fordonet används i den verksamheten. Någon jämförelse med användningen i verksamhet som inte medför skattskyldighet och med användningen för privat ändamål behöver alltså inte göras.

Av andra stycket jämfört med 15 § framgår att varken avdragsförbudet i 15 § 2 eller bestämmelsen i första stycket punkt 2 av den här behandlade paragrafen gäller om ett förhyrt fordon används i yrkesmässig personbefordran eller för återuthyrning. Det innebär att huvudbestämmelsen, 13 §, skall tillämpas fullt ut. Den skattskyldige har alltså rätt till avdrag till den del fordonet faktiskt används i den verksamhet som medför skattskyldighet. Avdragsrätten begränsas i den mån fordonet används för privat ändamål.

**17 §**

***Första stycket***

Bestämmelsen motsvarar första stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML. I 11 kap. finns bestämmelser om faktureringsskyldighet m.m. för den som omsatt varan eller tjänsten.

Bestämmelsen skall ses mot bakgrund av skyldigheten enligt 6 § att styrka yrkade avdrag. Den anger endast vissa nödvändiga bevisfakta i det sammanhanget. Den är inte tillämplig vid skönsbeskattning. Det sist sagda har behandlats närmare i specialmotiveringen till 6 §.

***Andra stycket***

I detta stycke anges ett fall då avdragsrätten inte behöver styrkas genom att skattens belopp är öppet angivet. Det är då varor eller tjänster förvärvas i detaljhandel eller därmed jämförlig verksamhet mot vederlag under 200 kr. Detsamma gäller enligt första stycket andra meningen in fine av anvisningarna till 17 § ML. I samma mening i ML anges vidare att avdragsrätten inte behöver styrkas med skattedebitering på faktura eller motsvarande handling då skattens belopp enligt 16 § tredje stycket ML inte behöver anges på frankeringsmärke eller liknande kvitto. Någon beloppsbegränsning gäller inte i det fallet. Förslaget innehåller inte någon motsvarighet till de båda bestämmelserna i ML om omsättning mot frankeringsmärken o.d. Bakgrunden härtill är följande.

Den 1 januari 1991 utvidgades skatteplikten till att avse bl.a personbefordran. Av förarbetena framgår att bestämmelserna i 16 § ML (9 kap. 3 § i förslaget) om undantag från faktureringsskyldighet för detaljhandel och därmed jämförlig verksamhet även skulle omfatta personbefordran (jfr prop. 1989/90:111 s. 99 och 201).

Av de anmärkta förarbetena får anses framgå att ML:s bestämmelser om omsättning mot frankeringsmärken o.d. inte avsågs omfatta personbefordran utan endast som förut varutransporter i form av sådan taxebunden varubefordran som postverkets befordran av paket och gruppkorsband eller som godsbefordran på buss mot busskvitto. När det gäller kravet på bevis för avdragsrätt är den enda skillnaden att det inte finns någon beloppsgräns för nämnda varutransporter. Detta synes inte motivera en särskild bevisregel för sådana transporter. Utredningen föreslår därför ingen motsvarighet till bevisregeln i ML. Den föreslagna bestämmelsen om detaljhandel o.d. bör således gälla även nyss nämnda varutransporter.

**18 §**

I paragrafen anges en nödvändig förutsättning för att en skattskyldig skall ha styrkt sin rätt att göra avdrag för s.k. fiktiv skatt (dvs. ingående skatt enligt 2 § 2). Köpehandlingen måste innehålla uppgift om säljarens person- eller organisationsnummer eller, om sådant saknas, en likvärdig uppgift. En motsvarande bestämmelse finns i första stycket tredje meningen av anvisningarna till 17 § ML. I 11 kap. 7 § föreskrivs att säljaren är skyldig att på köparens begäran i köpehandling ange ett sådant nummer eller en sådan uppgift. Vad som sägs i specialmotiveringen till 6 § om bakgrund och tillämpningsområde för den bestämmelsen gäller på motsvarande sätt förevarande bestämmelse.

**19 §**

Beviskravet i denna paragraf motsvarar vad som anges i 16 § fjärde stycket andra meningen ML. I 11 kap. 2 § 3 och 5 § andra stycket NML finns bestämmelser om skyldighet för köparen att utfärda sådan faktura eller därmed jämförlig handling som avses i förevarande paragraf. Vad som sagts i specialmotiveringen till 6 § angående bakgrund och tillämpningsområde för den bestämmelsen gäller även denna bestämmelse.

## 9 kap. Särskilt om vissa fastighetsupplåtelser

En fastighetsägare kan enligt 1 § första stycket bli skattskyldig för sådan fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § andra stycket, endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat därom. För en sådan skattskyldig gäller, förutom de allmänna bestämmelserna i lagförslaget, även de särskilda bestämmelser som finns i förevarande kapitel. En av bestämmelserna gäller rätt till avdrag för den som förvärvar en fastighet från en sådan skattskyldig, oavsett om för-

värvaren är skattskyldig enligt 1 § första stycket eller på grund av annan verksamhet.

De föreslagna bestämmelserna motsvaras i sak av bestämmelser i ML. Dessa infördes den 1 juli 1979 (Mervärdeskatteutredningens delbetänkande III Översyn av mervärdeskatten Redovisningsskyldighet m.m., DS B 1977:6, s. 83 ff och prop. 1978/79:141 s. 67 ff). Den 1 juli 1986 infördes vissa tekniska ändringar i lagstiftningen (Riksskatteverkets rapport Förenklingar inom mervärdeskatten, RSV Rapport 1985:4, s. 14 ff och prop. 1985/86:47 s. 39 ff).

**1 §**

I denna paragraf inskränks skattskyldigheten enligt 1 kap. 1 och 2 §§ NML till att i de angivna fallen gälla endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om skattskyldighet. När ett sådant beslut har meddelats gäller dels de särskilda bestämmelserna i detta kapitel, dels lagens allmänna bestämmelser. I första stycket andra meningen erinras om den avdragsrätt som enligt 3 § andra stycket tillkommer även den fastighetsköpare som är skattskyldig på grund av annan verksamhet än sådan som avses i första meningen.

**2 §**

Paragrafen motsvarar punkt 1 elfte stycket av anvisningarna till 2 § ML.

**3 §**

I första stycket första meningen erinras om att den som är skattskyldig enligt 1 § första stycket första meningen har rätt till avdrag enlig de allmänna bestämmelserna i 8 kap. 3 och 4 §§ NML. Därutöver får han göra avdrag för sådan ingående skatt som anges i första stycket punkterna 1 och

2. Kännetecknande för båda dessa bestämmelser är att de ger avdragsrätt för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv som fastighetsägaren gjort innan han blivit skattskyldig enligt 1 § första stycket första meningen för sin upplåtelseverksamhet.

Första stycket punkt 1 motsvarar åttonde stycket av anvisningarna till 17 § ML. Bestämmelsen ger avdragsrätt för vissa byggnadsarbeten som utförts innan skattskyldigheten enligt 1 § första stycket medgetts. Om de utförts efter medgivandet, är den skattskyldige berättigad till avdrag redan enligt den allmänna avdragsregeln i 8 kap. 3 § NML.

Första stycket punkt 2 motsvarar sista stycket första meningen av anvisningarna till 17 § ML. Denna punkt har förtydligats i förhållande till ML. Bestämmelsen ger avdragsrätt på grund av fastighetsköp som har gjorts från den som är skattskyldig enligt 1 § första stycket innan förvärvaren själv medgivits sådan skattskyldighet. Kännetecknande för denna punkt är också att den avser sådan ingående skatt som fastighetssäljaren gjort avdrag för men nödgats återföra till staten på grund av försäljningen. Att skatten överhuvudtaget skall anses som ingående skatt för fastighetsköparen följer av 8 kap. 2 § 3 NML. Även i fråga om sådan ingående skatt gäller att fastighetsköparen, om fastighetsköpet skett efter det att han medgetts skattskyldighet, har avdragsrätt redan enligt den allmänna avdragsregeln i 8 kap. 3 § NML.

Andra stycket utsträcker avdragsregeln i första stycket punkt 2 till att gälla även den som blir skattskyldig på grund av annan verksamhet än sådan som anges i 1 § första stycket. Köparen får alltså göra avdrag inom tre år från fastighetsköpet under förutsättning att han då har blivit skattskyldig. Bestämmelsen motsvarar sista stycket andra meningen av anvisningarna till 17 § ML.

**4 §**

Första meningen är en erinran om det beviskrav som enligt de allmänna bestämmelserna i 8 kap. NML gäller för avdragsrätt enligt 3 § första stycket 1. Andra meningen motsvarar det beviskrav som ställs i ML (sista stycket av anvisningarna till 17 § jämfört med 16 § femte stycket). Tredje meningen medför skyldighet för fastighetssäljaren att utfärda intyg om den ingående skatt som han återfört. Bestämmelsen, som är ett komplement till de allmänna bestämmelserna i 11 kap. NML, motsvaras i ML av 16 § femte stycket.

**5 och 6 §§**

Paragraferna motsvaras av 15 § femte och sjätte styckena ML. Bestämmelserna har i förhållande till ML ändrats i förtydligande syfte.

**7 §**

Paragrafen motsvarar den egentliga innebörden av 2 § fjärde stycket ML (jfr Riksskatteverkets rapport s. 21 och prop. 1985/86:47 s. 41).

**8 §**

Paragrafen motsvarar 15 § sjunde stycket ML.

## 10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av skatt

### 1-4 §§

Paragraferna motsvarar 3-5 och 10 §§ lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (prop. 1990/91:72, SkU 13, rskr. 122). I förhållande till den lagen har gjorts följande ändringar.

I 3 § i 1991 års lag anges rätten till återbetalning gälla "en utländsk företagare som inte är skattskyldig" enligt ML. Även i NML anges rätten till återbetalning gälla "en utländsk företagare" (1 §). Det anges emellertid inte uttryckligen i den bestämmelsen att han inte skall vara skattskyldig till mervärdesskatt. Det följer nämligen direkt av definitionen av uttrycket "utländsk företagare". Med en utländsk företagare förstås enligt NML nämligen en näringsidkare, vars verksamhet inte är yrkesmässig verksamhet här i landet (1 kap. 14 § NML). Därmed är han inte skattskyldig till mervärdesskatt enligt NML (jfr 1 kap. 1 och 2 §§ NML).

Förfaranderegler för återbetalning till utländska företagare finns i 19 kap. 1-11 §§ NML.

### 5-8 §§

5 § motsvarar 76 b § första stycket ML. 6 och 7 §§ motsvarar 76 a § ML och 1-3 a §§ förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall samt 2 a § förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m. 8 § första stycket är en ny bestämmelse. 8 § andra stycket motsvarar 4 § i 1972 års förordning.

I förhållande till 76 b § ML har den föreslagna 5 § inskränkts något. Bestämmelsen i ML gäller införsel eller förvärv som har gjorts av "ett FN-organ, ett statligt biståndsorgan eller en riksomfattande hjälporganisation".

Den föreslagna bestämmelsen gäller endast beträffande införsel eller förvärv som har gjorts "av ett FN-organ eller av en riksomfattande hjälporganisation".

Av förarbetena till bestämmelsen i ML framgår att med "ett FN-organ" avses bl.a. försvarsmakten (Chefen för armén) och att med "ett statligt biståndsorgan" avses SIDA (jfr prop. 1985/86:47 s. 36, 48 och 63 samt Mervärdeskatteutredningens delbetänkande IX, Ds Fi 1985:1, s. 151 ff). Dessa organ är statliga myndigheter. Statliga myndigheter som inte är affärsverk har inte längre någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt (18 a § första stycket ML; 8 kap. 8 § NML). Skälet till detta avdragsförbud är att deras ingående mervärdesskatt regleras genom ett internt statligt avräkningsförfarande (jfr förordningen /1991:806/ om avräkning av ingående mervärdeskatt på statsbudgeten). Av samma skäl är det inte längre aktuellt med något återbetalningsförfarande för de nämnda myndigheterna. Till följd därav bör författningstexten i den här behandlade bestämmelsen inte omfatta "ett svenskt statligt biståndsorgan". Uttrycket FN-organ bör dock kvarstå med tanke på att det enligt sin ordalydelse omfattar även andra FN-organ än svenska statliga myndigheter.

Lagrådet har anmärkt att bemyndigandet i 76 a § ML inte överensstämmer med regeringsformen (jfr prop. 1989/90:111 s. 296 och 323). För att uppfylla regeringsformens krav har nu i de föreslagna 6 - 8 §§ tagits in de materiella förutsättningarna för rätt till återbetalning. I den föreslagna 19 kap. 12 § anges beslutsmyndigheten, Riksskatteverket. I 20 kap. 3 § NML finns en bestämmelse om besvärsvägen.

Förfaranderegler för återbetalning enligt såväl 5 § som 6-8 §§ finns i förslag till förordning om återbetalning av vissa indirekta skatter till utländska beskickningar m.m. (författningsförslag 4).

I förhållande till 1972 års förordning har gjorts följande justeringar i den föreslagna 7 §. I första stycket punkt 4 har efter orden "skrivmaskiner och räknemaskiner" tillfogats orden "och liknande". Bestämmelsen omfattar således också sådan mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av exempelvis ordbehandlare. I andra stycket angående ombud och personal vid vissa internationella organisationer har författningstexten anpassats till utformningen av motsvarande bestämmelser i 27 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt och 6 § lagen (1961:372) om bensinskatt. Vidare har gjorts en redaktionell ändring i utformningen av första stycket punkt 7. Även den nya utformningen omfattar emellertid skatt som hänför sig till tjänster som utförts på de angivna varorna, oavsett om dessa är lös egendom eller fast egendom på grund av inmontering i en fastighet.

I den föreslagna 8 § första stycket anges att sådan mervärdesskatt som avses i 8 kap. 2 § 2 NML (s.k. fiktiv skatt) inte ger rätt till återbetalning enligt de föreslagna 5-7 §§. Inte heller de nuvarande bestämmelserna om återbetalning omfattar fiktiv skatt. Det följer direkt av ML:s definition av sådan skatt (jfr 17 § åttonde stycket ML). Motsvarande resultat uppnås inte genom hänvisningen till förslagets definition i 8 kap. 2 § 2. En uttrycklig bestämmelse är därför nödvändig för att upprätthålla nuvarande omfattning av återbetalningsrätten i de här aktuella fallen.

**9 §**

Paragrafen motsvarar närmast 2 § sista stycket ML. Enligt den bestämmelsen kan skattemyndigheten, när särskilda skäl föreligger, besluta att den som har påbörjat en verksamhet skall vara skattskyldig redan innan skattskyldighet föreligger enligt de allmänna bestämmelserna därom. Syftet med den bestämmelsen är att "skapa möjlighet till avlyftning av ingående skatt redan under ett uppbyggnadsskede" (prop. 1968:100 s. 114; jfr s. 136). Av skäl som angetts i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML föreslår utredningen

att denna rätt till kompensation för mervärdesskatteutgifter görs om till en bestämmelse om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga.

Om förhållandena vid tiden för beslutet om rätt till återbetalning ändras, kan det tänkas att det inte längre finns särskilda skäl för återbetalning. Det kan vara fallet då återbetalningsrätt har medgetts för att undanröja mervärdesskatten som en kostnad under uppbyggnadsskedet av en verksamhet utan att någon verksamhet sedan påbörjas inom rimlig tid. Skattemyndigheten kan då bestämma att beslutet om återbetalningsrätt skall upphöra att gälla. Det nu sagda överensstämmer med innebörden av bestämmelsen i ML (jfr prop. 1989/90:111 s. 184).

Den enskildes rätt till återbetalning grundar sig på skattemyndighetens beslut enligt den här behandlade paragrafen om att han skall ha en sådan rätt. På grundval av ett sådant beslut kan den enskilde sedan ansöka om återbetalning av sin ingående skatt. Vad som är ingående mervärdesskatt anges i 8 kap. 2 § NML. Rätten till återbetalning omfattar således även exempelvis s.k. fiktiv skatt (punkt 2 i den bestämmelsen).

Genom 13 § begränsas rätten till återbetalning till att omfatta endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Det innebär att den som omfattas av ett beslut enligt den här behandlade paragrafen har rätt till återbetalning i den omfattning som avdragsrätt skulle ha förelegat om hans verksamhet hade medfört skattskyldighet (jfr exemplet i specialmotiveringen till 10 § angående kommuners återbetalningsrätt). I 19 kap. 12-15 §§ finns bestämmelser om förfarandet i samband med ansökan om återbetalning. I 20 kap. 1 § första stycket 3 NML finns en bestämmelse om överklagande av beslut enligt den här behandlade paragrafen.

Skattemyndigheten kan inte avslå en ansökan om återbetalning på den grunden att förutsättningarna för ett redan meddelat beslut inte längre finns.

En omprövning av dessa förutsättningar kan i princip endast göras genom ett särskilt beslut varigenom skattemyndigheten förklarar att det tidigare meddelade beslutet skall upphöra att gälla. Det är av betydelse med hänsyn till att bestämmelsen i 14 kap. 2 § NML om fastställelse i enlighet med deklaration skall tillämpas på en ansökan om återbetalning, vilket följer av 19 kap. 13 §. Om ansökan kommit in före ett upphörandebeslut, skall således ett återbetalningsbeslut anses fattat i enlighet med ansökan. En ändring därav kan då endast göras med stöd av bestämmelserna i 14 kap. om omprövning.

**10 §**

Denna paragraf motsvarar 18 a § andra stycket ML (prop. 1989/90:111 s. 120-122, 125-128 och 202 f samt 313 jämförd med 247). Enligt den bestämmelsen har en kommun rätt att göra avdrag även för ingående skatt som hänför sig till en verksamhet som inte medför skattskyldighet enligt ML. De allmänna avdragsbestämmelserna gäller i övrigt för denna avdragsrätt. Bestämmelsen i ML är alltså en uttrycklig bestämmelse om "avdragsrätt" för annan än skattskyldig. En motsvarighet till den bestämmelsen har därmed sin naturliga placering i det här föreslagna kapitlet om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga. Vad som skall förstås med kommun framgår av 1 kap. 10 § NML.

Till skillnad från återbetalningsrätten med stöd av 9 § innebär den här behandlade paragrafen att återbetalningsrätten grundas direkt på innehållet i paragrafen och således inte på något särskilt beslut av skattemyndigheten.

Genom 13 § begränsas rätten till återbetalning till att omfatta endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Det innebär att en kommun har rätt till återbetalning i samma omfattning som avdragsrätt skulle ha medgetts för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet.

Som exempel kan nämnas att en kommun leasar personbilar för användning inom den sociala omsorgsverksamheten. Omsättningen i sådan verksamhet är undantagen från skatteplikt enligt vad som närmare framgår av 3 kap. 4 och 7 §§ NML. Verksamheten medför i motsvarande mån inte skattskyldighet och därmed inte heller avdragsrätt enligt 8 kap. NML för den ingående skatten på hyreskostnaderna. I stället får kommunen rätt till återbetalning enligt förevarande paragraf av den ingående skatten. Visserligen skall skatten på hyreskostnaden inte uppdelas enligt 8 kap. 13 § NML på användning i verksamhet som medför resp. inte medför skattskyldighet. Det följer av att rätten till återbetalning gäller just den ingående skatten i den verksamhet som inte medför skattskyldighet. Återbetalningen är dock begränsad på motsvarande sätt som gäller för avdragsrätt. Det innebär att bilarna måste användas i mer än ringa omfattning i någon verksamhet (den sociala omsorgsverksamheten och/eller verksamhet som medför skattskyldighet). Annars medges ingen återbetalning (jfr 8 kap. 15 § 2 NML). Om bilarna används i sådan omfattning gäller återbetalningsrätten däremot utan någon begränsning av att bilarna delvis används privat (jfr 8 kap. 16 § första stycket 2 NML). Av sistnämnda bestämmelse följer dessutom att rätten till återbetalning gäller endast hälften av den ingående skatten på hyreskostnaden.

Första stycket ger rätt till återbetalning av ingående skatt. Vad som är ingående skatt anges i 8 kap. 2 § NML. I andra stycket föreskrivs emellertid att mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den bestämmelsen (s.k. fiktiv skatt) inte ger rätt till återbetalning enligt den här behandlade paragrafen. Enligt utredningens mening är även 18 a § andra stycket ML utformat så att det inte omfattar sådan skatt. Frågan om återbetalningsrättens omfattning i detta hänseende torde dock ha begränsad praktisk betydelse.

I 19 kap. 12 - 15 §§ finns bestämmelser om förfarandet i samband med ansökan om återbetalning.

**11 §**

Denna paragraf motsvarar 2 § första stycket 2 ML. Enligt den bestämmelsen räknas som skattskyldig den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter vara eller tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 9, 12, 14, 16 eller 20 ML. Detta brukar betecknas som sk. teknisk skattskyldighet. Genom att varorna eller tjänsterna är undantagna från skatteplikt uppkommer ingen utgående skatt (jfr 5 § tredje stycket ML). Samtidigt har den skattskyldige avdragsrätt för ingående skatt. Av skäl som redovisas i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML föreslår utredningen att denna rätt till kompensation för mervärdesskatteutgifter tas in i förevarande kapitel om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga. Återbetalningsrätten gäller ingående skatt. Vad som utgör ingående skatt anges i 8 kap. 2 § NML. Återbetalningsrätten omfattar således även exempelvis s.k. fiktiv skatt (jfr punkt 2 i den bestämmelsen).

Liksom när det gäller återbetalningsrätten enligt 9, 10 eller 12 §§ föreligger rätt till återbetalning i samma omfattning som avdragsrätt skulle ha medgetts för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Det följer av den här behandlade paragrafen och 13 §. Angående den närmare innebörden av det nu sagda hänvisas till specialmotiveringen till 10 §.

Bestämmelser om förfarandet finns i 19 kap. 12-15 §§ NML.

**12 §**

Denna paragraf motsvarar 2 § andra stycket första meningen ML. Enligt den bestämmelsen skall som skattskyldig räknas den som i yrkesmässig verksamhet genom export omsätter en skattepliktig vara eller tjänst. Detsamma gäller vid sådan omsättning av en vara eller tjänst, som är undantagen från skatteplikt enligt 8 § 9, 12, 14, 16 eller 20 ML (dvs. vid s.k. teknisk skattskyldighet; jfr specialmotiveringen till 11 §). Med export

förstås enligt 2 a § ML att en vara levereras eller en tjänst tillhandahålls utom landet. Mervärdesskatt utgår inte vid export (jfr anvisningarna till 1 § ML). Genom att likväl betecknas som skattskyldig får näringsidkaren ändå avdragsrätt för sin ingående skatt (jfr prop. 1968:100 s. 114 och 136). Av skäl som anges i specialmotiveringen till 1 kap. 2 § NML bör denna rätt till kompensation för mervärdesskatteutgifter tas in i förevarande kapitel om återbetalning av mervärdesskatt till icke skattskyldiga. Återbetalningsrätten gäller ingående skatt. Vad som är ingående skatt framgår av 8 kap. 2 § NML.

Liksom när det gäller återbetalningsrätten enligt 9-11 §§ omfattar rätten till återbetalning detsamma som avdragsrätten för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. Detta är en följd av återbetalningsrätten enligt den här behandlade paragrafen och begränsningen därav enligt 13 §. Vad som sägs i specialmotiveringen till 10 § angående den närmare innebörden av en sådan ordning har motsvarande tillämpning här.

Bestämmelsen om export i ML kan språkligt uppfattas så att den t.ex. omfattar endast varor som har funnits i Sverige men förts ut härifrån. Den föreslagna bestämmelsen är utformad så att det klart framgår att detta inte är ett krav. Ett svenskt företag som köper varor i ett land och levererar dem till en köpare i samma land eller tredje land omfattas av bestämmelsen om återbetalning av svensk mervärdesskatt.

Återbetalningsrätten gäller endast den som bedriver yrkesmässig verksamhet här i landet och som i den verksamheten omsätter varor eller tjänster utomlands. I vilka fall en verksamhet skall anses bedriven här i landet bestäms enligt 4 kap. 1-5 § NML. Huruvida omsättningen skall anse ske utomlands avgörs enligt 5 kap. NML.

I 19 kap. 12-15 §§ finns bestämmelser om förfarandet.

**13 §**

Syftet med återbetalningsbestämmelserna i 9-12 §§ är att den som avses i dem skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i samma omfattning som en skattskyldig hade haft avdragsrätt för det fall verksamheten medfört skattskyldighet. För att uppnå detta innehåller den här behandlade paragrafen en begränsning av den rätt till återbetalning som anges i 9-12 §§. Det innebär bl.a. att de avdragsbegränsningar som finns intagna i 8 kap. 8-12 §§, 15 § och 16 § första stycket 2 NML skall tillämpas. De närmare konsekvenserna av det nu sagda har behandlats i ett exempel i specialmotiveringen till 10 §.

## 11 kap. Faktureringsskyldighet m.m.

I kapitlet föreskrivs att den som är skattskyldig skall utfärda faktura eller annan handling i vissa fall. Kapitlet motsvarar i huvudsak 16 § ML och anvisningarna därtill.

**1 §**

I paragrafens första stycket anges kapitlets huvudsakliga område. I andra stycket erinras om skyldigheten enligt 9 kap. 4 § NML för den som säljer en fastighet att i vissa fall utfärda intyg till köparen om sin egen ingående skatt. Skyldigheten gäller för sådan säljare som är skattskyldig för skattepliktig fastighetsupplåtelse enligt 3 kap. 3 § andra stycket NML. Motsvarande bestämmelse i ML finns i 16 § femte stycket.

**2 §**

Bestämmelsen motsvarar den nuvarande faktureringsskyldigheten enligt 16 § första stycket första meningen och fjärde stycket ML. I 3 och 4 §§ anges

undantagen från denna faktureringsskyldighet. I 5 § anges vad fakturorna skall innehålla.

I förhållande till ML har gjorts vissa förtydliganden.

En skattskyldig enligt förslaget är den som är skyldig att betala skatt (jfr 1 kap. 1 § NML). I motsats till ML innefattas således även den som är skyldig att betala skatt för införsel. Den här föreslagna bestämmelsen är därför utformad så att den inte omfattar sådana skattskyldiga utan endast den som är skattskyldig för omsättning. Därmed omfattar bestämmelsen inte heller den som är skattskyldig enligt 1 kap. 1 § 2 NML för förvärv av vissa tjänster med utländsk anknytning.

Bestämmelsen är enligt sin lydelse tillämplig endast i den mån en omsättning inte utgör ett uttag. Detta är uppenbarligen innebörden även av bestämmelsen i ML men anges alltså uttryckligen i förslaget. Som framgår av specialmotiveringen till 2 kap. 2-6 §§ NML kan ett tillhandahållande av en vara eller tjänst till underpris utgöra ett uttag. Som uttag anses dock inte tillhandahållandet i den del det sker mot vederlag. I denna del gäller därför faktureringsskyldigheten som vanligt.

I punkt 1 anges att faktureringsskyldigheten gäller för varje omsättning som medför skyldighet att betala skatt. Det motsvarar lydelsen av bestämmelsen i ML. Eftersom skattskyldighet och avdragsrätt uppstår redan vid förskotts- och a conto-betalningar (jfr 4 § ML), bör bestämmelsen förstås så att den även omfattar faktureringsskyldighet för sådana. En uttrycklig bestämmelse därom föreslås i punkt 2. Det motsvarar för övrigt systematiken i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (artikel 22 punkt 3 a).

3 §

*Första stycket*

Faktureringsskyldigheten enligt 2 § gäller även om köparen inte begär någon faktura eller därmed jämförlig handling. Det överensstämmer med nuvarande ordning. Faktureringsskyldigheten ligger inte bara till grund för bedömningen av köparens avdragsrätt. Den har också betydelse från kontroll- och ordningssynpunkt.

Den här föreslagna paragrafen innebär emellertid - liksom enligt ML - att köparens begäran i två fall är en förutsättning för faktureringsskyldigheten. Det ena fallet gäller omsättning av varor eller tjänster i detaljhandel och därmed jämförlig verksamhet (jfr 16 § andra stycket ML och prop. 1989/90:111 s. 99, 103 f och 201). Det andra fallet är sådan försäljning av fastighet som anges i 2 § 3 (jfr 16 § fjärde stycket ML).

*Andra stycket*

Bestämmelsen motsvarar delvis 16 § andra stycket ML. Den föreslagna bestämmelsen innebär att den skattskyldige aldrig är faktureringsskyldig vid försäljning i detaljhandel och därmed jämförlig verksamhet då vederlaget för en omsättning understiger 200 kr. I sådana fall behöver nämligen förvärvaren inte någon faktura för styrkande av sin avdragsrätt (jfr första stycket av anvisningarna till 17 § ML och 8 kap. 17 § andra stycket NML). Bestämmelsen är tillämplig även på sådan varubefordran som sker mot frankeringsmärke eller liknande kvitto. I motsats till ML finns således inte någon särskild bestämmelse därom (jfr specialmotiveringen till 8 kap. 17 § andra stycket NML).

**4 §**

I denna paragraf görs två undantag från den faktureringsskyldighet som föreskrivs i 2 §. Båda undantagen gäller oavsett om köparen begär faktura eller ej.

*Punkt 1* gäller omsättning för vilken avräkning mellan köpare och säljare görs enligt avräkningsnota som upprättas av köparen. Detta undantag överensstämmer med 16 § andra stycket ML såvitt nu är ifråga. I den föreslagna 6 § finns föreskrifter om att köparen i sådana fall skall lämna vissa uppgifter i avräkningsnotan.

*Punkt 2* gäller förskotts- och a conto-betalningar för byggnads- eller anläggningsentreprenader och vissa därmed jämställda varuleveranser. Undantaget motsvarar i viss mån 16 § sista stycket ML.

Enligt 16 § sista stycket ML får den som uppbär betalning i förskott eller a conto för byggnads- eller anläggningsentreprenad utfärda faktura eller därmed jämförlig handling utvisande skattens belopp först när redovisningsskyldighet inträder enligt 5 b § tredje stycket ML. Bestämmelsen synes dock inte ha tillämpats enligt sin ordalydelse. I RSV Im 1984:2 (avsnitt 7.6) sägs följande:

"Om ett byggföretag ändå utfärdar en mervärdeskattebärande a conto faktura bör byggföretaget bli redovisningsskyldigt för skatten på fakturan i samma period som betalningen uppbärs. För den som mottagit en a conto faktura inträder avdragsrätten för ingående skatt endast om mervärdeskatt påförs i a conto fakturan. Avdrag medges den period då betalning erläggs."

Den av Riksskatteverket förordade tillämpningen synes i princip vara ändamålsenlig. De föreslagna redovisningsbestämmelserna, 12 kap. 14 och 20 §§ NML, har utformats med beaktande därav. Bestämmelsen i punkt 2 i förevarande paragraf innebär följande i förening med redovisningsbestämmelser-

na. Om entreprenören begär förskott men inte utfärdar en sådan faktura som avses i 11 kap. NML, behöver han redovisa den utgående skatten först den redovisningsperiod som anges i 12 kap. 14 § första stycket första meningen NML, dvs. den redovisningsperiod som infaller två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd. Han blir då skyldig enligt 11 kap. 2 § NML att utfärda en slutfaktura. Byggherren får göra avdrag den redovisningsperiod som gäller för annan ingående skatt än sådan som är hänförlig till förskotts- eller a conto-betalningar. Om entreprenören begär förskott och utfärdar en sådan faktura som avses i 11 kap. NML, skall han redovisa sin utgående skatt den redovisningsperiod som gäller för annan utgående skatt än sådan som hänför sig till förskottsbetalningar. Byggherren får göra avdrag för förskottsbetalningen den redovisningsperiod som infaller då betalningen görs (12 kap. 20 § NML). Om fakturan erhålls efter betalningen, får avdrag dock göras först den redovisningsperiod som infaller då fakturan erhålls.

**5 §**

Första stycket motsvarar 16 § första stycket andra meningen ML samt första-tredje meningarna av anvisningarna till 16 § ML såvitt avser fakturor och därmed jämförliga handlingar. Andra stycket motsvarar 16 § fjärde stycket ML och nämnda anvisningar. Som exempel på "övrigt som kan ha betydelse" enligt första stycket punkt 7 kan nämnas tidpunkten för omsättning.

**6 §**

Paragrafen gäller de fall då en säljare enligt 4 § 1 är undantagen från faktureringsskyldighet, dvs. då avräkning mellan köparen och säljaren görs enligt avräkningsnota som upprättas av köparen. Genom förevarande paragraf slås fast att det i stället ankommer på köparen att i avräkningsnotan lämna de uppgifter som säljaren annars skulle ha varit skyldig att lämna i

en faktura eller därmed jämförlig handling. Regleringen motsvarar innebörden av 16 § andra stycket ML samt anvisningarna därtill.

**7 §**

Bestämmelsen motsvarar sista meningen i anvisningarna till 16 § ML (jfr motsvarande krav i 8 kap. 18 § NML för avdragsrätt).

**8 §**

Paragrafen motsvaras av 15 § tredje stycket andra och tredje meningarna samt fjärde stycket ML. I förhållande till ML föreslås utförligare föreskrifter om kreditnotans innehåll.

## 12 kap. Deklarationsskyldighet

I detta kapitel slås fast att den som är skyldig att betala mervärdesskatt skall deklarera sin utgående och ingående skatt. Vidare föreskrivs vilken skatt som skall redovisas i deklarationen. Förfarandebestämmelserna återfinns i 13 kap. NML.

De flesta bestämmelserna har ändrats redaktionellt i förhållande till motsvarande bestämmelser i ML. Detta anmärks inte i specialmotiveringen till resp. paragraf.

**1 §**

I denna paragraf slås deklarationsskyldigheten fast. Till skillnad från ML avses med skattskyldig även den som är skyldig att betala skatt på grund av införsel av varor. På grund därav föreskrivs särskilt att - liksom enligt nuvarande ordning - en sådan skattskyldig skall redovisa den utgående

skatten för införseln i den ordning som gäller för tull. Den som enligt 8 kap. NML har avdragsrätt för sådan skatt skall redovisa avdraget enligt bestämmelserna i NML.

Deklarationsskyldigheten kommer i ML närmast till uttryck i 21 § första stycket första meningen och 22 § första stycket första meningen.

**2 §**

Paragrafen motsvarar 5 § andra stycket ML.

**3 och 4 §§**

Paragraferna motsvarar 5 § första stycket och 15 § första stycket ML.

**5 §**

Paragrafen motsvarar 6 § ML. Bestämmelsen har anpassats till att det enligt förslaget inte finns skattskyldiga som inte är skyldiga att redovisa skatten.

**6 §**

Paragrafen innehåller huvudregeln för när den utgående skatten skall redovisas. Paragrafen motsvarar 5 a § första stycket första meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 42 ff och SkU 52 s. 40 ff). Utredningens förslag till huvudregel för redovisningen av den ingående skatten återfinns i 16 §.

***Nuvarande ordning***

Enligt bestämmelsen i ML inträder redovisningsskyldighet när affärshändelse, genom vilken skattskyldighet har inträtt, enligt god redovisningssed

bokförts eller borde ha bokförts, om inte annat följer av vissa angivna bestämmelser. Denna huvudregel i ML innebär följande.

Den utgående skatten skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Bestämmelser härom finns i 8 § bokföringslagen (1976:125) och 6 § jordbruksbokföringslagen (1979:141). Bokföringsnämnden har utfärdat rekommendationer om vad som enligt bokföringslagen bör anses vara god redovisningssed när det gäller bokföring av fakturor (BFN R 6; jfr även nämndens uttalande BFN U 1990:2). Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer om bl.a. redovisningen av mervärdesskatt med hänsyn till de bokföringsmässiga principerna (RSV Im 1984:2).

Gemensamt för bokföringslagen och jordbruksbokföringslagen är att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast nästa arbetsdag (kassabokföring). Tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde är då alltså knuten till själva betalningen. För andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar gäller att de skall bokföras så snart det kan ske. Bokföringen av fordringar och skulder skall göras antingen enligt den s.k. faktureringsmetoden eller enligt den s.k. bokslutsmetoden (kontantmetoden). I det följande behandlas regelsystemet närmare först med utgånspunkt från bokföringslagens bestämmelser.

Av bokföringsnämndens rekommendationer framgår att bokföring enligt faktureringsmetoden kan ske på två sätt. Det ena är att utgående och inkommande fakturor bokförs löpande i grundbokföringen och på huvudbokföringens konton för kundfordringar resp. leverantörsskulder samt dessutom i eventuell reskontra. Det andra sättet är att utgående och inkommande fakturor bokförs löpande i separata förteckningar. Dessa utgör då grundbokföring och skall innehålla de uppgifter som krävs av en grundbokföring.

Av bokföringsnämndens rekommendationer framgår vidare att vid bokföring enligt bokslutsmetoden grundbokförs obetalda fakturor inte löpande under

året. Först när en faktura betalas bokförs den i grundbokföringen och huvudbokföringen. Vid räkenskapsårets utgång skall samtliga då obetalda fakturor förtecknas och bokföras. En sådan förteckning skall utformas så att den motsvarar kraven på grundbokföringens innehåll.

Tillämpat på redovisningen av utgående mervärdesskatt innebär det nu sagda följande.

Faktureringsmetoden medför att den skattskyldige skall i sin deklaration för en viss redovisningsperiod ta upp inte bara den utgående skatten på kontanta betalningar som han tagit emot. Han skall ta upp även den utgående skatt som hänför sig till fakturor som löpande enligt god redovisningssed bokförts eller noterats i grundbokföringen eller i förteckningar under redovisningsperioden. Har denna bokföring inte gjorts enligt god redovisningssed, skall skatten i stället tas upp i deklarationen för den redovisningsperiod som fakturorna enligt god redovisningssed borde ha hänförts till.

Bokslutsmetoden medför att den skattskyldige skall i sin deklaration för en viss redovisningsperiod ta upp den utgående skatten på de betalningar som kommer honom till godo denna period. Mervärdesskatt på obetalda fakturor skall alltså redovisas först när de har betalats. Om de alltjämt är obetalda vid beskattningsårets utgång, skall den skattskyldige dock ta upp den mervärdesskatt som belöper på dem i deklarationen för den redovisningsperioden.

Av 8 § bokföringslagen framgår att bokföringen som huvudregel skall göras enligt faktureringsmetoden. Den andra metoden, bokslutsmetoden, får enligt nämnda paragraf tillämpas om endast ett mindre antal fakturor eller andra fordringshandlingar förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer inte uppgår till avsevärda belopp, allt under förutsättning att bokföring enligt bokslutsmetoden är förenlig med god redovisningssed. Bokföringsnämnden har i nämnda rekommendationer angett

att bokslutsmetoden enligt nämndens mening får tillämpas av näringsidkare vars årliga bruttoomsättningssumma exkl. mervärdesskatt normalt understiger ett gränsbelopp som motsvarar 20 gånger basbeloppet för den sista månaden av föregående räkenskapsår. Enligt rekommendationerna får även andra näringsidkare dock använda bokslutsmetoden om det i rörelsen endast förekommer ett fåtal fakturor som sammanlagt inte uppgår till större belopp.

Enligt 6 § jordbruksbokföringslagen skall fordringar och skulder bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan fordringshandling utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed. Bokföring av fordringar och skulder får dock dröja tills betalning sker, under förutsättning att verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Bestämmelserna motsvarar således faktureringsmetoden resp. bokslutsmetoden enligt bokföringslagen. Vad som sagts om tilllämpningen av ML:s redovisningsbestämmelser vid sådan bokföring har därför motsvarande tillämpning vid bokföring enligt jordbruksbokföringslagen.

Det nu sagda innebär att redan enligt huvudregeln om redovisning enligt god redovisningssed får många skattskyldiga redovisa skatten enligt bokslutsmetoden. Vid avbetalningsköp med återtagandeförbehåll mellan näringsidkare gäller dock, enligt vad som är närmare föreskrivet i 5 a § tredje stycket ML (12 kap. 9 § NML), att skatten alltid skall redovisas den redovisningsperiod då faktura eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Det gäller såväl dem som redovisar enligt bokslutsmetoden som dem som redovisar enligt faktureringsmetoden.

I specialmotiveringen till 8 § behandlas möjligheten för den som bokför affärshändelserna enligt faktureringsmetoden att få redovisa mervärdesskatten enligt bokslutsmetoden.

Huvudregeln i ML angående redovisningen av utgående skatt, 5 a § första stycket första meningen, motsvaras av 17 § tredje stycket första meningen angående redovisningen av ingående skatt.

***Förslaget***

Den föreslagna bestämmelsen i 6 § är avsedd att i sak överensstämma med 5 a § första stycket första meningen ML. Paragrafen har anpassats till utformningen av bestämmelserna om skattskyldigheten och dess inträde, 1 kap. 1, 2 och 5 §§. Som tidigare nämnts finns huvudregeln när det gäller redovisningen av ingående skatt i den föreslagna 16 §.

Den här föreslagna paragrafen är utformad så att den endast gäller sådan utgående skatt som skall betalas till staten av dem som omsätter varor eller tjänster, dvs. skattskyldiga enligt 1 kap. 1 § 1 och 2 § 1 NML, eller av dem som förvärvar vissa slag av tjänster, dvs. skattskyldiga enligt 1 kap. 1 § 2 och 2 § 2 NML. Av 12 kap 1 § framgår att den som är skattskyldig för införsel av varor (dvs. enligt 1 kap. 1 § 3 och 2 § 3) skall redovisa sin utgående skatt i den ordning som gäller för tull.

Såväl punkt 1 som punkt 2 är utformad så att det avgörande är under vilken redovisningsperiod omsättningen resp. förvärvet enligt god redovisningssed skall bokföras. Av god redovisningssed torde regelmässigt följa att förskotts- och a conto-likvider skall bokföras då de uppbärs av den som omsätter resp. betalas av den som förvärvar något. Denna princip bör liksom enligt nuvarande ordning alltid tillämpas när det gäller mervärdesskatt. Till undvikande av varje oklarhet därom i mervärdesskattesammanhang föreslår utredningen en uttrycklig bestämmelse av denna innebörd i punkt 3.

**7 §**

Paragrafen föreskriver att den som inte är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller jorbruksbokföringslagen (1979:141) skall redovisa sin utgående skatt den redovisningsperiod då skattskyldigheten har inträtt. Paragrafen motsvarar 5 a § första stycket andra meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 42 ff, SkU 1978/79:52 s. 40 ff och prop. 1980/81:70 s. 27). När skattskyldigheten har inträtt bestäms i 1 kap. 5 § NML.

**8 §**

Paragrafen innebär att en skattskyldig, som bokför sina affärshändelser med tillämpning av faktureringsmetoden, kan få tillstånd av skattemyndigheten att trots det redovisa mervärdesskatten enligt bokslutsmetoden. Innebörden av dessa bokförings- och redovisningsmetoder har behandlats i specialmotiveringen till den föreslagna 6 §.

Den här föreslagna paragrafen motsvarar 5 a § andra stycket ML (prop. 1978/79:141 s. 42 ff, SkU 1978/79:52 s. 40 ff, prop. 1983/84:75 och SkU 1983/84:19 s.10 och 12 f; anm: genom ändringar i SFS 1986:1289 och 1990:330 har ordet "länsstyrelsen" bytts ut mot "länsskattemyndigheten" som i sin tur bytts ut mot "skattemyndigheten").

*Nuvarande ordning*

I 5 a § ML anges det: "Vid tillhandahållande mot kredit kan skattemyndigheten, när principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten för annan fordran än sådan som avses i tredje stycket (anm: vissa avbetalningsköp mellan näringsidkare) inträder först vid beskattningsårets utgång, dock senast när betalning inflyter eller fordringen diskonteras eller överlåts."

Enligt denna bestämmelse kan alltså skattemyndigheten lämna ett medgivande endast om "principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det". Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer som berör bestämmelsen i denna del (RSV Im 1984:2, särskilt avsnitt 4.3.1 och 5). Enligt dessa rekommendationer kan skattemyndigheten lämna sitt medgivande om den skattskyldige i sin bokföring löpande noterar in- och utgående fakturor i förteckningar men inte avslutar förteckningarna på ett sådant sätt att de utgör ett tillförlitligt underlag för redovisningen av mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden. Det rör sig alltså om sådana skattskyldiga som bokför sina fordringar och skulder enligt faktureringsmetoden och som därför enligt huvudregeln (5 a § första stycket första meningen ML resp. 6 § i förslaget) skulle ha redovisat även mervärdesskatten på motsvarande sätt.

I 17 § tredje stycket andra meningen ML finns en särskild bestämmelse om senarelagd redovisning av ingående skatt för den som enligt 5 a § andra stycket har medgetts senareläggning av den utgående skatten.

***Förslaget***

Förslaget har utformats i nära överensstämmelse med bestämmelsen i ML. Bestämmelsen har dock utformats så att det otvetydigt framgår att tillstånd till att använda bokslutsmetoden behövs endast för den som skall bokföra sina fordringar och skulder enligt faktureringsmetoden. I enlighet med hur bestämmelsen i ML har tillämpats innebär det att inget tillstånd behövs för den som i enlighet med bokföringsbestämmelserna bokför sina fordringar och skulder enligt bokslutsmetoden. Att han både får och skall tillämpa denna metod även då han redovisar mervärdesskatten följer direkt av den föreslagna 6 §.

I sista meningen föreslås en bestämmelse som preciserar när tillstånd får lämnas. Bestämmelsen överensstämmer med hur bestämmelsen i ML har tillämpats.

I den föreslagna 18 § finns en bestämmelse om senarelagd redovisning av den ingående skatten för den som enligt den här behandlade paragrafen har medgetts senareläggning av redovisningen av den utgående skatten.

**9 §**

Enligt denna paragraf skall den utgående skatten på vissa fordringar alltid redovisas i deklarationen för den redovisningsperiod då fakturan eller motsvarande handling enligt god redovisningssed har utfärdats eller borde ha utfärdats. Paragrafen gäller sådana fordringar på betalning för varor som den skattskyldige har sålt med förbehåll om återtaganderätt enligt lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.

Paragrafen motsvarar 5 a § tredje stycket ML (prop. 1983/84:75 s. 15 och SkU 1983/84:19 s. 10 och 12 f). Syftet med den bestämmelsen är att redovisningsskyldighet vid avbetalningsaffärer mellan näringsidkare alltid skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats. Detta gäller alltså oavsett om den skattskyldige tillämpar bokslutsmetoden eller faktureringsmetoden. Köparens redovisning av den ingående skatten i här aktuella fall regleras genom 17 § fjärde stycket ML.

Bestämmelsen har utformats i nära överensstämmelse med bestämmelsen i ML. För att markera att regeln är tillämplig oavsett vilken bokförings- och redovisningsmetod som den skattskyldige tillämpar, har angetts att skatten alltid skall redovisa på det sätt som anges. Köparens redovisning av sin ingående skatt regleras i den föreslagna 19 §.

**10 §**

Paragrafen motsvarar 5 a § sista stycket första meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 57). Genom paragrafen regleras deklarationsskyldigheten såvitt avser en konkursgäldenär och dennes konkursbo. Enligt 6 kap. 4 §

NML är konkursboet skattskyldigt för tiden efter det att gäldenären försatts i konkurs. Som en konsekvens härav föreskrivs i förevarande paragrafs första stycke första meningen att konkursgäldenären skall redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet har inträtt före försättandet i konkurs. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde framgår av 1 kap. 5 § NML. Motsvarande avdragsbestämmelse finns i 21 § i förevarande kapitel.

Konkursbestämmelserna innebär i princip, att den som försätts i konkurs skall avsluta sin redovisning per konkursdagen. I första styckets andra mening föreskrivs att redovisningen skall göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken han försatts i konkurs om han inte varit skyldig att redovisa skatten i en deklaration för en tidigare redovisningsperiod.

Enligt bestämmelsen i ML "inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser för vilka skattskyldighet men ej redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet". Uttrycket affärshändelser syftar inte bara på förut nämnda omsättning utan även följdhändelser till denna omsättning, exempelvis att rabatt på fordran för omsättningen lämnas efter konkursutbrottet eller att förlust på fordringen uppkommer efter den tidpunkten. Sådana affärshändelser kan ge efterverkningar långt efter konkursutbrottet. Redovisningen härav ankommer dock ändå på konkursgäldenären, inte på konkursboet. Detta regleras i förslaget genom 24 och 25 §§. En erinran om detta finns i andra stycket i förevarande paragraf. Att redovisningsskyldigheten för den utgående skatten ankommer på konkursgäldenären eller på konkursboet är avgörande för skattefordringens ställning i konkursen. I det första fallet är skattefordringen en konkursfordran, i det andra fallet en massafordran.

**11 §**

Paragrafen motsvarar 5 a § sista stycket sista meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 56 f). I förevarande paragraf regleras deklarationsskyldigheten för den som överlåtit en verksamhet (eller del därav). Paragrafen korresponderar med 6 kap. 3 § NML. Enligt denna är övertagaren skattskyldig för tiden efter övertagandet. I överensstämmelse därmed föreskrivs i förevarande paragraf att den tidigare ägaren skall redovisa den utgående skatt som hänför sig till omsättning för vilken skattskyldighet inträtt före övertagandet. När skattskyldigheten skall anses ha inträtt framgår av 1 kap. 5 § NML.

Förslaget är avsett att ha samma innebörd som bestämmelsen i ML. Riksskatteverket har i sina rekommendationer angående fordringar och skulder i verksamheten, RSV Im 1984:2 (avsnitt 7.1), uttalat:

"Överlåtelse av en verksamhet är den sista affärshändelsen i verksamheten. I samband med överlåtelsen upprättar säljaren bokslut. Enligt bokföringslagens bestämmelser skall obetalda fakturor därvid bokföras. Skatt på vid tidpunkten för överlåtelsen obetalda fakturor, för vilka redovisningsskyldighet inte tidigare inträtt, bör redovisas av säljaren i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken överlåtelsen sker."

Förslaget korresponderar även med vad som, i överensstämmelse med nuvarande ordning, föreslås beträffande avdragsrätten. I 8 kap. 4 § första stycket 1 NML anges att övertagaren har rätt att göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den tidigare ägarens förvärv för verksamheten och som denne vid betalning skulle haft avdragsrätt för. Utredningen föreslår inte någon särskild redovisningsbestämmelse för detta.

Enligt 5 a § sista stycket sista meningen ML är övertagaren "redovisningsskyldig för affärshändelser som inträffar efter övertagandet, i den mån redovisningsskyldighet ej har inträtt för den tidigare ägaren". Till skillnad från vad som är fallet i den föreslagna bestämmelsen finns det i ML alltså

ingen hänvisning till skattskyldighetens inträde. En sådan hänvisning är emellertid konsekvent med hänsyn till skattskyldighetens materiella innebörd enligt förslaget. Den i ML gjorda reservationen för den tidigare ägarens redovisningsskyldighet saknar praktisk betydelse.

Emellertid innefattar uttrycket "affärshändelser" i ML även följdhändelser till omsättningen. Det kan gälla utgivande av bonus som den tidigare ägaren utfäst men som utgetts först efter övertagandet. Det kan också gälla kundförluster som hänför sig till övertagna fordringar men som uppkommer först efter övertagandet. I alla dessa fall får beskattningsunderlaget för den tidigare ägarens utgående skatt minskas enligt 7 kap. 4 § och skatten minskas i motsvarande mån. Formuleringen i ML innebär att denna avdragsrätt tillkommer övertagaren. Detta regleras i förslaget genom 24 och 25 §§. I förevarande paragrafs andra stycke finns en erinran om dessa bestämmelser.

**12 §**

Paragrafen motsvarar 5 b § första stycket ML.

**13 §**

Paragrafen motsvarar 5 b § andra stycket ML.

**14 §**

Paragrafen motsvarar 5 b § tredje stycket ML. Paragrafen har behandlats i specialmotiveringen till 11 kap. 4 § 2 NML.

**15 §**

Paragrafen motsvarar 15 § sista stycket ML. Paragrafen ger den skattskyldige frihet att välja den i paragrafen angivna redovisningsperioden i stället för den period som annars hade följt av de andra bestämmelserna.

**16 §**

Paragrafen innehåller huvudregeln för när den ingående skatten skall redovisas. Paragrafen motsvarar 17 § tredje stycket första meningen ML (prop. 1978/79:141 s. 56 och prop. 1989/90:111 s. 202). Den föreslagna paragrafen är uppbyggd på motsvarande sätt som huvudregeln för den skattskyldiges redovisning av utgående skatt, 6 §. Gemensamt för bestämmelserna är att en skattskyldig skall redovisa skatten (ut- resp. ingående) den redovisningsperiod under vilken han enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört transaktionen. Innebörden av begreppet god redovisningssed har behandlats i specialmotiveringen till 6 §. Vad som sägs där om redovisningen av utgående skatt har motsvarande tillämpning på redovisning av ingående skatt enligt förevarande paragraf.

Till skillnad från 6 § reglerar denna paragraf även skatten för införsel till landet. Av 1 § framgår att det endast är den utgående skatten för införsel som skall redovisas i den ordning som gäller för tull. Den påförda skatten är även att anse som ingående skatt och får dras av enligt NML (jfr 8 kap. 2 och 3 §§). I den här behandlade paragrafen finns reglerat under vilken redovisningsperiod skatten skall dras av. Skatten skall dras av den redovisningsperiod under vilken den som för in varan enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört införseln. Av 23 § framgår emellertid att skatten tidigast får dras av den redovisningsperiod under vilken den skattskyldige har tagit emot en av tullverket utfärdad tullräkning.

**17 §**

Paragrafen är ny i förhållande till ML men överensstämmer enligt utredningens mening med nuvarande ordning. Paragrafen korresponderar med den föreslagna 7 § angående redovisningen av utgående skatt.

**18 §**

Paragrafen motsvarar 17 § tredje stycket andra meningen ML. Paragrafen ger den skattskyldige frihet att välja den i paragrafen angivna redovisningsperioden i stället för den period som annars hade följt av de andra bestämmelserna.

**19 §**

Paragrafen motsvarar 17 § fjärde stycket ML. Paragrafen korresponderar med 9 §. Vad som sagts under 18 § om valfrihet för den skattskyldige gäller även denna bestämmelse.

**20 §**

Paragrafen motsvarar 17 § tredje stycket tredje meningen ML. Vad som i ML sägs om byggnads- och anläggningsentreprenader har genom hänvisningen till den föreslagna 14 § kommit att omfatta även sådan varuleveranser som i ML jämställs med nämnda entreprenader när det gäller den utgående mervärdesskatten. Förevarande paragraf har behandlats i specialmotiveringen till 11 kap. 4 § 2. Vad som sagts i specialmotiveringen till 18 § om valfrihet för den skattskyldige gäller även första meningen i förevarande bestämmelse.

**21 §**

Paragrafen, som reglerar konkurssituationen, motsvarar 17 § tredje stycket fjärde meningen ML. Avdragsrätten för den i paragrafen angivna ingående skatten tillkommer konkursgäldenären, inte konkursboet. Detta gäller även om betalningen för förvärvet etc. görs av konkursboet. Genom förevarande paragraf slås fast att konkursgäldenärens avdrag skall göras senast i deklarationen för redovisningsperioden vid konkursutbrottet. Denna ordning korresponderar med bestämmelsen om redovisning av utgående skatt i 10 § och bestämmelserna i 24 och 25 §§ om ändring av den utgående skatten. Jfr specialmotiveringen till 10 §.

**22 §**

Paragrafen motsvarar 17 § femte stycket första meningen ML.

**23 §**

Paragrafen motsvarar 17 § femte stycket andra meningen (prop. 1981/82: 201).

**24 och 25 §§**

Paragraferna motsvarar 15 § andra stycket första och andra meningarna samt tredje och fjärde styckena ML. Paragraferna har behandlats i specialmotiveringarna till 7 kap. 4 § och 12 kap. 10 och 11 §§.

**26 §**

Paragrafen motsvarar anvisningarna till 15 ML. (Jfr 7 kap. 4 § och 8 kap. 5 § samt specialmotiveringarna därtill.)

27 §

Paragrafen motsvarar 15 § åttonde och nionde styckena ML (jfr specialmotiveringen till 8 kap. 11 §).

## 13 kap. Registreringsskyldighet och deklarationsförfarandet

Av de föreslagna bestämmelserna i 13 kap. kommenteras endast 1, 2, 11-13, 16, 26 och 28-30 §§ särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 3 § | 21 § första meningen och 22 § första stycket första meningen |
| 4 § | 22 § fjärde stycket |
| 5 § | 22 § första stycket andra meningen |
| 6 § | 22 § första stycket första meningen |
| 7 § | 22 § första stycket andra meningen |
| 8 § | 22 § första stycket tredje och fjärde meningarna |
| 9 § | 22 § andra stycket |
| 10 § | Första stycket första meningen av anvisningarna till 22 § |
| 14 § | 22 a § |
| 15 § | 22 § tredje stycket andra meningen |
| 17 § | 24 § |
| 18 § | 22 § sista stycket |
| 19 § | 19 § första stycket och anvisningarna därtill |
| 20 § | 19 § andra stycket |
| 21 § | 19 § tredje stycket första meningen |
| 22 § | 19 § tredje stycket andra meningen |

| | |
|---|---|
| 23 § | 19 § fjärde stycket första meningen |
| 24 § | 19 § fjärde stycket andra meningen |
| 25 § | 19 § sjätte stycket |
| 27 § | 20 § |

**1 och 2 §§**

I 1 § anges i vilka fall skattemyndigheten skall registrera den som är skattskyldig. I 2 § anges att den som enligt 1 § obligatoriskt skall registreras skall anmäla sig för registrering. Paragraferna motsvarar 19 § första och femte styckena ML och anvisningarna därtill (prop. 1989/90:111 s. 132 ff, 203, 215 och 313 ff).

Genom den föreslagna 1 § första stycket 1 anges att skattemyndigheten skall registrera den som bedriver en verksamhet i vilken de sammanlagda beskattningsunderlagen för beskattningsåret överstiger 200 000 kr. Vad som utgör beskattningsår framgår av 1 kap. 13 § NML. Vad som utgör beskattningsunderlag framgår av 7 kap. NML. Beskattningsunderlag kan endast avse sådan omsättning som medför skattskyldighet. Vid s.k. blandad omsättning skall således bortses från den omsättning som på grund av undantag från skatteplikt eller av annan orsak inte medför skattskyldighet. Som framgår av ordalydelsen omfattar den här behandlade bestämmelsen även beskattningsunderlagen för eventuell uttagsbeskattning.

Det bör särskilt uppmärksammas att beskattningsunderlaget för en omsättning inte innefattar mervärdesskatten (jfr 7 kap. 2 § NML). Det innebär att om beskattningsunderlaget utgörs av ett försäljningspris, skall inte beaktas den del av priset (vederlaget) som utgörs av mervärdesskatt (7 kap. 3 § jämförd med 7 kap. 2 § NML). Detta överensstämmer med den innebörd 19 § ML har från och med den 1 januari 1992. I ML föreskrivs nämligen att anmälan, och därmed registrering, skall göras beträffande skattskyldig som bedriver verksamhet "i vilken den skattepliktiga omsättningen för beskatt-

ningsåret överstiger 200 000 kronor". Fram till utgången av 1991 var detta belopp inklusive mervärdesskatt och därefter exklusive sådan skatt (jfr första stycket av anvisningarna till 14 § ML och punkt 6 av övergångsbestämmelserna till lagen /1990:576/ om ändring i ML). Från rättspolitiska utgångspunkter torde den sistnämnda ordningen vara att föredra. Skälet härtill är främst att olika skattesatser, vilka införts från och med den 1 januari 1991 (13 § ML), annars medför olika nivåer för registrering i olika branscher, vilket inte kan anses sakligt motiverat.

I den föreslagna 1 § första stycket 3 anges att en skattskyldig som är skyldig att ha en representant här i landet alltid skall registreras. Detta anges inte uttryckligen i ML men får anses vara avsett med nuvarande ordning.

Frågan om vilken skattemyndighet som registreringen skall ske hos regleras i förfarandebestämmelserna (19 §). Registrering enligt 1 § kan inte göras med retroaktiv verkan (jfr RÅ 1987 ref. 115). Skattemyndigheten kan med stöd av 27 § förelägga någon att vid vite fullgöra sin anmälningsskyldighet enligt 2 §.

Som nämnts i bl.a. specialmotiveringarna till 1 kap. 1 och 2 §§ innebär förslaget att endast den som kan bli skyldig att betala skatt är skattskyldig. Enligt ML omfattar begreppet skattskyldig emellertid även en del näringsidkare som inte kan bli skyldiga att betala skatt. Det gäller exportföretag m.m. I 10 kap har tagits in bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt till sådana icke skattskyldiga näringsidkare. Det finns även bestämmelser om registrering av dessa (jfr 19 kap. 14 § NML).

**11-13 §§**

Paragraferna motsvarar 22 § tredje stycket första meningen ML samt andra och tredje styckena av anvisningarna därtill.

I 11 § anges till vilken skattemyndighet en skattskyldig skall lämna in sin deklaration. Bestämmelsen i ML gäller endast den som är registrerad. För ordningens skull har bestämmelsen gjorts tillämplig även på den som inte är registrerad men som är skyldig att anmäla sig för registrering. Även en sådan skattskyldig är nämligen skyldig att redovisa skatten i särskild deklaration (jfr 3 §).

I 12 och 13 §§ anges när deklarationen skall vara inlämnad. Bestämmelserna överensstämmer med ML. I ML (första stycket andra meningen av anvisningarna till 22 §) finns en särskild bestämmelse för sådana skattskyldiga som medgetts förkortad eller förlängd redovisningsperiod. Enligt den bestämmelsen skall deklarationen även i sådant fall lämnas inom den för redovisningsperioden föreskrivna ordinarie tiden. Förslaget innehåller en motsvarande bestämmelse om medgivande till förkortad eller förlängd redovisningsperiod (10 §). Förslaget saknar emellertid någon motsvarighet till ML:s bestämmelse om inlämnandetiden i sådana fall. Vad som anges i den bestämmelsen får nämligen anses följa av de här föreslagna allmänna bestämmelserna.

**16 §**

Paragrafen motsvarar 23 § ML. Förslaget innehåller inte någon motsvarighet till skyldigheten enligt 22 § femte stycket ML att efter anmaning lämna särskild deklaration. Denna skyldighet gäller även den som inte är deklarationsskyldig enligt någon av de övriga bestämmelserna. Skyldigheten att lämna en särskild deklaration gäller enligt såväl ML som förslaget (3 §) emellertid alltid för den som är skyldig att anmäla sig för registrering. Den som underlåter detta kan med stöd av förevarande paragraf föreläggas vid vite att lämna deklaration. Det gäller även förfluten tid. Vidare kan skattemyndigheten tvångsregistrera den anmälningsskyldige och på den grunden förelägga honom att inge deklaration. Det bör observeras att registrering inte kan avse förfluten tid (jfr specialmotiveringen till 1 och 2 §§). Det bör

vidare erinras om att skattemyndigheten enligt 19 § ML kan begära uppgifter från näringsidkare, som inte har anmält sig för registrering, för att avgöra om anmälningsplikt föreligger. En sådan begäran kan förenas med ett vitesföreläggande enligt 20 § ML. I det här föreslagna kapitlet finns motsvarande möjligheter genom bestämmelser i 26 och 27 §§.

2 kap. 9 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter innehåller en bestämmelse som motsvarar 22 § femte stycket ML. Den förstnämnda bestämmelsen torde gälla även för den som enligt 21 § ML skall redovisa mervärdesskatt i självdeklaration enligt 1990 års lag i stället för i särskild deklaration enligt ML. Eftersom NML saknar en motsvarighet till bestämmelsen i 1990 års lag, blir enligt utredningens mening nämnda bestämmelse i den lagen inte tillämplig då fråga är om mervärdesskatt (jfr den föreslagna 28 §).

**26 §**

Paragrafen motsvarar 19 § sista stycket ML. Bestämmelsen har omarbetats i förhållande till ML på så sätt att den utformats som en handlingsregel för den enskilde. (Jfr 27 § samt 16 § och specialmotiveringen därtill.)

**28 §**

Paragrafen motsvarar 21 § andra meningen och andra stycket ML. Jfr specialmotiveringen till 16 § angående frågan om tillämpligheten av 2 kap. 9 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

**29 och 30 §§**

Paragraferna, som saknar uttrycklig motsvarighet i ML, korresponderar med 5, 6 och 8 §§ angående särskild deklaration.

## 14 kap. Fastställande av skatten

Av de föreslagna bestämmelserna i 14 kap. kommenteras endast 1 § särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 2 § | 32 § |
| 3 § | 33 § |
| 4 § | 34 § första och andra styckena |
| 5 § | 34 § tredje stycket |
| 6 § | 34 a § |
| 7 § | 34 b § |
| 8 § | 35 § |
| 9 § | 36 § |
| 10 § | 37 § |
| 11 § | 38 § första och andra styckena |
| 12 § | 38 § tredje stycket |
| 13 § | 39 § |
| 14 § | 40 § första och andra styckena |
| 15 § | 40 § tredje stycket |
| 16 § | 40 § fjärde-sjätte styckena |
| 17 § | 40 § sjunde stycket |
| 18 § | 40 § sista stycket |
| 19 § | 40 a § |
| 20 § | 40 b § |
| 21 § | 41 § |

### 1 §

Paragrafen reglerar vad ett beskattningsbeslut skall grundas på. Den motsvarar 30 § ML.

Enligt första stycket i såväl 30 § ML som den föreslagna paragrafen fattas beskattningsbeslut för varje redovisningsperiod med ledning av deklarationen och övriga tillgängliga handlingar.

Enligt andra stycket i 30 § ML gäller att beskattningsbeslutet får fattas efter skälig grund om skatten inte kan beräknas tillförlitligt med ledning av sådana handlingar. I förhållande till ML har ordalydelsen i förslaget jämkats i förtydligande syfte, delvis efter förebild av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324) angående skönstaxering. I taxeringslagen har genom en lagändring den 1 januari 1991 gjorts en ändring av innebörd att skönstaxering kan komma ifråga först när en skattskyldig som är skyldig att lämna självdeklaration inte har skött sina åligganden i det hänseendet (SFS 1990:1138, prop. 1990/91:5 s. 137, SkU 3, rskr. 57). Eftersom den som är skattskyldig till mervärdesskatt alltid måste lämna en deklaration, är det inte påkallat att ha motsvarande utformning av en bestämmelsen om skönsbeskattning i NML.

I specialmotiveringen till 8 kap. 6 § ML har berörts hur bestämmelsen om skönsbeskattning förhåller sig till de särskilda bevisreglerna i 8 kap. NML.

**15 kap. Inbetalning av skatt**

Av de föreslagna bestämmelserna i 15 kap. kommenteras endast 1 och 7-9 §§ särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 2 § | 43 § |
| 3 § | 44 § |
| 4 § | 17 § nionde och tionde styckena |
| 5 § | 45 § |

6 § 46 §

**1 §**

Denna paragraf motsvarar 42 § ML. I förhållande till ML har hänvisningen jämkats så att även bestämmelserna om anstånd med deklaration beaktas.

**7 §**

I förhållande till 47 § första stycket ML har författningstexten jämkats så att hänvisningen görs direkt till de bestämmelser som föreskriver inom vilken tid betalning skall göras, nämligen 1 § första stycket (jfr specialmotiveringen till den paragrafen) och 5 §. Dessa bestämmelser motsvaras i ML av 42 § första stycket resp. 45 §. I sak har hänvisningen till den föreslagna 5 § (45 § ML) samma innebörd som 47 § första stycket andra meningen ML. Någon direkt motsvarighet till den bestämmelsen behövs således inte i NML.

Någon hänvisning till 2 § (dvs. motsvarigheten till 43 § ML) bör dock uppenbarligen inte göras. Den bestämmelsen gäller betalning av redan förfallna fordringar. Restavgift skall då tas ut med hänsyn till den ursprungliga förfallodagen.

I ML anges också som skäl för restavgift att betalning inte skett i rätt ordning. Den bestämmelsen har inte tagits med i förslaget. Det innebär att om en betalning gjorts på ett sådant sätt att den kan anses vara gjord i rätt tid, skall restavgift inte tas ut.

Den föreslagna bestämmelsen skiljer sig från ML även på så sätt att den inte innehåller någon hänvisning till 58 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272) i fråga om befrielse från restavgift. Enligt bestämmelsen i uppbördslagen får skattemyndigheten medge befrielse från skyldighet att betala restavgift, då

särskilda omständigheter föranleder till det. Bestämmelsen innehåller dessutom ett bemyndigande för Riksskatteverket att meddela föreskrifter i fråga om sådan befrielse. Lagrådet har anmärkt att bemyndigandet inte står i överensstämmelse med regeringsformen (jfr prop. 1989/90:111 s. 296 f). Mot bakgrund av det nu sagda föreslår utredningen att hänvisningen till uppbördslagen ersätts av en uttrycklig bestämmelse i förevarande paragrafs tredje stycke första meningen om när befrielse får medges. Bestämmelsen är utformad i överensstämmelse med uppbördslagens bestämmelse men innehåller inget bemyndigande för någon myndighet att meddela föreskrifter.

Enligt den föreslagna bestämmelsen får skattemyndigheten, om särskilda omständigheter föranleder det, besluta om befrielse från skyldighet att betala restavgift. Befrielsen kan avse hela restavgiften eller en del av den (nedsättning). Som särskilda omständigheter kan komma ifråga en rad olika förhållanden. Huvudfallet är givetvis att den skattskyldige har giltig ursäkt för en försenad inbetalning. Det kan vara frågan om personliga omständigheter som sjukdom och olycksfall eller uteblivet utskick av deklarationsblanketter. Som exempel på andra omständigheter som kan inverka kan nämnas ändringar av beslutad skatt. Det bör anmärkas att Riksskatteverket har utfärdat rekommendationer m.m. om bl. a. befrielse från restavgift enligt ML (RSV Im 1989:2).

**8 §**

Denna paragraf motsvarar 48 § ML. I ML föreskrivs att om skatt inte betalas i behörig tid och ordning, skall skatten och den restavgift, som belöper på denna, drivas in. I förhållande till ML skiljer sig den föreslagna bestämmelsen på så sätt att orden "och ordning" har tagits bort. Beträffande betydelsen därav hänvisas till specialmotiveringen till 7 § angående motsvarande ändring i den paragrafen.

**9 §**

Denna paragraf motsvarar 48 a ML. Författningstexten i den föreslagna paragrafen har jämkats i överensstämmelse med 7 § första stycket.

## 16 kap. Återbetalning av skatt till skattskyldiga

Nedan anges vilka bestämmelser i ML som de föreslagna bestämmelserna motsvaras av. De ändringar som gjorts i förhållande till ML är av redaktionell art.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 1 § | 49 § första-tredje styckena |
| 2 § | 49 § fjärde stycket |
| 3 § | 49 § femte stycket |
| 4 § | 49 § sista stycket |

## 17 kap. Skattekontroll

Av de föreslagna bestämmelserna i 17 kap. kommenteras endast 8 § särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 1 § | 25 § |
| 2 § | 26 § första-tredje styckena |
| 3 § | 26 § sista stycket |
| 4 § | 26 a § |
| 5 § | 27 § |
| 6 § | 28 § |

7 § 29 §

**8 §**

Denna paragraf motsvarar punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 2 § ML. I ML anges bestämmelsen gälla skattskyldiga utländska företagare, som inte är bosatta eller inte stadigvarande vistas här i landet eller, om det är fråga om juridiska personer, inte har fast driftställe här i landet. I förslaget anges bestämmelsen gälla den som är skattskyldig enlig 4 kap. 5 §. Denna ändring innebär en anpassning till att såväl uttrycket utländsk företagare som yrkesmässighetsbestämmelserna har fått en annan utformning i förslaget än i ML (jfr 1 kap. 1, 2 och 13 §§ samt 4 kap. 1-5 §§ och specialmotiveringarna därtill). Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

## 18 kap. Särskilda avgifter m.m.

Nedan anges vilka bestämmelser i ML som de föreslagna bestämmelserna motsvaras av. De ändringar som gjorts i förhållande till ML är av redaktionell art.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 1 § | 64 a § första och andra styckena |
| 2 § | 64 a § tredje och fjärde styckena |
| 3 § | 64 a § femte stycket |
| 4 § | 64 b § |
| 5 § | 64 d § |
| 6 § | 64 e § |
| 7 § | 64 f § första och andra styckena |
| 8 § | 64 g § |
| 9 § | 64 h § |

| | |
|---|---|
| 10 § | 64 i § |
| 11 § | 64 j § |
| 12 § | 64 f § tredje stycket |
| 13 § | 64 k § |
| 14 § | 64 l § |

## 19 kap. Förfarandet vid återbetalning av skatt till icke skattskyldiga

### 1-11 §§

Bestämmelserna gäller förfarandet vid återbetalning av ingående mervärdesskatt till utländska företagare. Med utländsk företagare förstås en näringsidkare vars verksamhet enligt 4 kap. 2, 3 eller 5 § NML inte är yrkesmässig verksamhet här i landet (1 kap. 14 § NML). En sådan näringsidkare kan inte vara skattskyldig för omsättningen i sin verksamhet (jfr 1 kap. 1 § 1 och 2 § NML). Han saknar därmed avdragsrätt för sin ingående skatt i denna verksamhet (jfr 8 kap. 3 och 4 §§ NML). Han är i stället hänvisad till att ansöka om återbetalning. De materiella förutsättningarna för denna återbetalningsrätt finns intagna i 10 kap. 1-4 §§ NML.

Bestämmelserna i det här behandlade kapitlet motsvarar förfarande- och straffbestämmelserna i lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (prop. 1990/91:72, SkU 13 och rskr. 122). Vad som i den lagen anges om överklaganden, 15 § andra och tredje meningarna, föreslås dock infört i 20 kap. 3 § NML.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i 1991 års lag* |
|---|---|
| 1 § | 6 § |
| 2 § | 7 § |
| 3 § | 8 § |
| 4 § | 9 § |

| | |
|---|---|
| 5 § | 11 § |
| 6 § | 12 § |
| 7 § | 13 § |
| 8 § | 14 § |
| 9 § | 15 § första meningen |
| 10 § | 16 § |
| 11 § | 17 § |

Jämfört med 8 § första stycket 1 i 1991 års lag har i den här föreslagna 3 § förtydligats kraven på den faktura eller därmed jämförliga handling som en sökande i allmänhet skall bifoga sin ansökan. I den föreslagna 9 § föreskrivs liksom i 15 § första meningen i 1991 års lag att Riksskatteverket prövar frågor om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare och om betalningsskyldighet för den som fått för mycket skatt återbetalad. I 15 § andra meningen i 1991 års lag föreskrivs även att Riksskatteverkets beslut får överklagas hos kammarrätten. Det följer i förslaget emellertid av den allmänna bestämmelsen i den föreslagna 20 kap. 3 § om överklagande av verkets beslut. I 15 § tredje meningen i 1991 års lag finns en bestämmelse om att beslut om avräkning (enligt 13 § andra stycket i 1991 års lag; 7 § andra stycket i förslaget) får meddelas endast i vissa fall. En motsvarande regel finns intagen i 20 kap. 3 § NML.

I förslaget till ny mervärdesskatteförordning (författningsförslag 3) föreslår utredningen ett nytt bemyndigande för Riksskatteverket att meddela verkställighetsföreskrifter. Bemyndigandet, 18 § 4 förordningen, gäller vilka handlingar som enligt 19 kap. 3 § NML skall fogas till en ansökan om återbetalning (jfr specialmotiveringen till författningsförslag 3).

**12-15 §§**

I dessa paragrafer finns bestämmelser om förfarandet vid återbetalning av ingående mervärdesskatt till icke mervärdesskattskyldiga personer enligt

10 kap. 5-13 §§ (5-8 §§ gäller hjälporganisationer och utländska beskickningar m.m. och 9-13 §§ gäller nystartade verksamheter, kommuner, vissa yrkesmässiga verksamheter som är undantagna från skatteplikt och exportföretag).

*Gemensam bestämmelse - 12 §*

I den föreslagna 12 § första stycket anges vilken myndighet som har att pröva frågor om återbetalning enligt nämnda bestämmelser. I paragrafens andra stycke slås fast att den som vill få återbetalning enligt dessa bestämmelser skall ansöka om detta. Ett beslut om återbetalning måste alltså grundas på en ansökan.

Bestämmelser om överklagande av respektive myndighets beslut finns i 20 kap. NML.

*Särskilda bestämmelser i förordning om återbetalning enligt 10 kap. 5-8 §§ NML*

Ytterligare förfarandebestämmelser om återbetalning enligt 10 kap. 5-8 §§ förslås bli intagna i en förordning, förordningen om återbetalning av vissa indirekta skatter till utländska beskickningar m.m. (författningsförslag 4). Den föreslagna förordningen ersätter, såvitt här är av intresse, 7 och 8 §§ förordningen (1972:833) om återbetalning av mervärdeskatt i vissa fall och 4 och 5 §§ förordningen (1986:77) om återbetalning av mervärdeskatt för varor avsedda för bistånd och hjälp utomlands.

Den föreslagna förordningen reglerar även förfarandet vid återbetalning enligt 27 § lagen (1957:262) om allmän energiskatt, 6 § lagen (1961:372) om bensinskatt och 3 § lagen (1990:582) om koldioxidskatt. Den föreslagna förordningen ersätter de förfarandebestämmelser som nu finns i förordningen (1985:93) om återbetalning i vissa fall av skatt på bensin, m.m.

Förslaget om en gemensam förfarandeförordning innehåller också att de tre nämnda nu gällande förordningarna upphävs. Till den del dessa innehåller materiella bestämmelser om mervärdesskatt föreslås de införda i 10 kap. NML.

***Särskilda bestämmelser i 13-15 §§ om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML***

Bestämmelserna i 13 § medför att återbetalning av ingående mervärdesskatt följer samma bestämmelser som avdrag för ingående skatt.

Av första meningen i 13 § framgår att ansökan skall göras i samma form som när det gäller avdrag för ingående skatt i verksamhet som medför skattskyldighet, således genom deklaration. I 13 § hänvisas till bl.a. 12 kap. NML. I det kapitlet ges förskrifter om hur en skattskyldig skall deklarera utgående och ingående skatt. Ansökan om återbetalning av ingående skatt skall alltså deklareras på samma sätt. 13 § är avsedd att tillämpas så att ansökan görs genom en enda deklaration för en verksamhet som omfattar både verksamhetsgrenar som medför återbetalningsrätt och verksamhetsgrenar som medför skattskyldighet (jfr 12 kap. 2 § samt 13 kap. 6 och 29 §§ NML). Skattemyndigheten kan med stöd av den sistnämnda bestämmelsen besluta exempelvis att flera verksamheter skall redovisas i en enda deklaration. Ett sådant beslut skall kunna omfatta även en verksamhet som inte medför skattskyldighet men väl återbetalningsrätt.

Av hänvisningen till 12 kap. följer även att ansökan om återbetalning skall göras under den redovisningsperiod som skatten skulle ha dragits av för det fall verksamheten hade medfört skattskyldighet. I 15 § föreskrivs dock att ansökan om återbetalning inte skall göras för en redovisningsperiod under vilken någon ingående mervärdesskatt som ger rätt till återbetalning inte har förekommit. Hänvisningen till 12 kap. medför nämligen annars att ansökan i form av deklaration skall lämnas även av den som inte har någon skatt alls

att ta upp. Teoretiskt sett kan detta inträffa enligt ML för den som är enbart s.k. tekniskt skattskyldig (dvs. den som har rätt till avdrag utan att han bedriver en verksamhet som medför skyldighet att redovisa utgående skatt). Det synes saknas bärande skäl att behålla denna ordning.

I 12 kap. 24-27 §§ finns bestämmelser om ändring av bl.a. tidigare redovisad ingående skatt. Även dessa regler blir tillämpliga. Det gör alltså ingen skillnad om den ingående skatten redovisas på grund av avdragsrätt eller återbetalningsrätt.

I 13 § hänvisas även till 13 kap. NML. Det innebär att reglerna om registrering och deklarationsförfarandet blir tillämpliga.

Emellertid finns i 14 § särskilda bestämmelser om registrering av den som är återbetalningsberättigad enligt 10 kap. 9-12 §§. Dessa bestämmelser gäller endast om annat inte följer av 13 kap. 1 §. Den återbetalningsberättigade kan nämligen vara skattskyldig för en del av den verksamhet som i övrigt medför återbetalningsrätt. Under de förutsättningar som anges i 13 kap. 1 § första stycket NML skall han registreras för verksamheten. Det kan anmärkas att med verksamhet avses här hela verksamheten, inte en del av den (jfr 1 kap. 7 §). Om skattemyndigheten med stöd av 13 kap. 1 § andra stycket NML faktiskt registrerar en skattskyldig för en sådan verksamhet som nu sagts, gäller inte heller de särskilda bestämmelserna i 14 §.

Om 13 kap. 1 § NML inte är tillämplig, gäller i stället vad som sägs i 14 § angående i vilka fall registrering skall ske. Den bestämmelsen gäller alltså då någon är återbetalningsberättigad utan att han skall registreras enligt 13 kap. 1 § första stycket eller blir registrerad enligt den paragrafens andra stycke.

Det kan vara fråga om exempelvis ett exportföretag som inte har någon omsättning inom landet. Det kan också vara ett återbetalningsberättigat företag

vars verksamhet delvis medför skattskyldighet men vars omsättning understiger 200 000 kr på sätt anges i 13 kap. 1 § första stycket 1 NML. I den situationen kan det bli aktuellt att anse att det finns sådana särskilda skäl som gör att registrering kan underlåtas enligt 14 § andra stycket. Frågan om det finns särskilda skäl i en sådan situation bör dock avgöras genom en samlad bedömning av omsättningens och den ingående skattens storlek. Därvid bör beaktas såväl den ingående skatt som omfattas av avdragsrätt som den skatt som omfattas av återbetalningsrätt. Även om omsättningens och den ingående skattens storlek inte i sig gör en registrering befogad, kan kontrollskäl medföra att särskilda skäl inte bör anses föreligga.

Som framgår av 14 § första stycket skall den som omfattas av ett beslut enligt 9 § alltid registreras. Här gör sig kontrollskälen särskilt starkt gällande.

Oavsett om registrering gjorts med stöd av 13 kap. 1 § eller 19 kap. 14 § NML och oavsett om en skattskyldig är skyldig att anmäla sig för registrering men inte registrerats, skall han lämna sin ansökan om återbetalning i form av en sådan särskild deklaration som anges i 13 kap. 3 § första meningen NML. I annat fall skall ansökan göras genom den allmänna självdeklarationen enligt andra meningen i den paragrafen.

I 13 § hänvisas även till 14-18 kap. och 20 kap. Vidare föreskrivs att ett beslut om återbetalning skall anses som ett beskattningsbeslut. Härigenom blir olika förfarandebestämmelser tillämpliga, exempelvis reglerna för fastställelse, kvittning av överskjutande ingående skatt mot utgående skatt i en annan verksamhet, återbetalning av överskjutande ingående skatt, överlåtelse- och utmätningsförbud, skattekontroll, skattetillägg och överklagande.

I 13 § hänvisas dessutom till 21 kap. angående förhandsbesked. Därigenom kan skatterättsnämnden på ansökan av den som bedriver eller ämnar bedriva verksamhet som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 § meddela

förhandsbesked i frågor som avser sökandens återbetalningsrätt. Detta överensstämmer i sak med vad som idag gäller för den som är s.k. tekniskt skattskyldig.

Genom hänvisningen till 22 kap. NML behöver belopp under 25 kr inte återbetalas (jfr 22 kap. 3 §). Vidare blir den särskilda bestämmelsen om behörighet att lämna uppgift för juridisk person tillämplig (22 kap. 6 §).

## 20 kap. Överklagande

Av de föreslagna bestämmelserna i 20 kap. kommenteras endast 1 och 3 §§ särskilt. Övriga bestämmelser motsvarar, med vissa redaktionella ändringar, bestämmelser i ML enligt följande uppställning.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 2 § | 51 § sista stycket |
| 4 § | 52 § |
| 5 § | 53 § |
| 6 § | 54 § |
| 7 § | 55 § |
| 8 § | 56 § |
| 9 § | 57 § |

### 1 §

I denna paragraf anges vilka beslut av en skattemyndighet som får överklagas hos länsrätten. Paragrafen motsvarar 51 § första och andra styckena ML. I förhållande till ML har gjorts följande tillägg.

Första stycket punkt 1 omfattar inte bara beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen utan även sådana beskattningsbeslut som

kan ha betydelse för rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ NML. Av 19 kap. 13 § tredje meningen NML framgår att ett beslut i fråga om sådan återbetalning skall anses som ett beskattningsbeslut.

I första stycket punkt 3 finns en ny bestämmelse. Enligt den gäller överklaganderätten även beslut enligt 10 kap. 9 § NML. Vad som avses är alltså ett beslut i fråga om någon skall ha sådan rätt till återbetalning. Däremot avses inte ett beslut om huruvida den som omfattas av ett beslut skall få en viss ingående skatt återbetalad (jfr specialmotiveringen till 10 kap. 9 §). Sådana beslut överklagas med stöd av punkt 1. Den föreslagna punkten ger alltså möjlighet för det allmänna ombudet att överklaga ett bifallsbeslut och för den enskilde att överklaga ett avslags- eller avvisningsbeslut. I specialmotiveringen till 10 kap. 9 § behandlas närmare vissa frågor som har samband med möjligheterna att överklaga.

3 §

Riksskatteverket beslutar i frågor om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare samt till vissa hjälporganisationer och utländska beskickningar m.m. (19 kap. 9 § resp. 19 kap. 12 §). Riksskatteverket kan vidare besluta i frågor om betalningsskyldighet för en utländsk företagare som fått för mycket skatt återbetalad (19 kap. 9 §). Beslut av här angivna slag får, liksom enligt nuvarande ordning, överklagas hos kammarrätten (jfr specialmotiveringen till nämnda paragrafer).

I den föreslagna paragrafens andra mening finns en inskränkning av möjligheterna att överklaga vissa avräkningsbeslut. Bestämmelsen överensstämmer med 15 § tredje meningen i lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare (jfr prop. 1990/91:72 s. 16).

**21 kap. Förhandsbesked**

Nedan anges vilka bestämmelser i ML som de föreslagna bestämmelserna motsvaras av. De ändringar som gjorts i förhållande till ML är av redaktionell art.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 1 § | 63 § första stycket |
| 2 § | 63 § andra stycket |
| 3 § | 63 § sista stycket |

**22 kap. Övriga bestämmelser**

Nedan anges vilka bestämmelser i ML som de föreslagna bestämmelserna motsvaras av. De ändringar som gjorts i förhållande till ML är av redaktionell art.

| *Bestämmelse i NML* | *Bestämmelse i ML* |
|---|---|
| 1 § | 61 § |
| 2 § | 70 § första stycket |
| 3 § | 70 § andra stycket |
| 4 § | 71 § |
| 5 § | 72 § |
| 6 § | 74 § |
| 7 § | 69 § |
| 8 § | 76 § |
| 9 § | 77 § |
| 10 § | 79 § |

Kapitlet innehåller sådana bestämmelser som i systematiskt hänseende inte lämpligen bör placeras in i något av de övriga kapitlen. Den föreslagna

lagen innehåller inte någon motsvarighet till 73 § ML (angående mervärdesskatten och inkomsttaxeringen). Det beror på att motsvarande bestämmelser föreslås införda i KL (se författningsförslag 2).

## 3.2 Kommunalskattelagen

De föreslagna bestämmelserna motsvarar 73 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, ML. Av 2 § 1 mom första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt följer att de föreslagna bestämmelserna blir tillämpliga även vid taxeringen till statlig inkomstskatt.

Bestämmelsen i 73 § andra stycket ML om att mervärdesskatt som medräknats vid inkomstredovisningen skall anses som en särskild skatt har ansetts överflödig och har därför inte förts över till kommunalskattelagen.

## 3.3 Mervärdesskatteförordningen

I förhållande till förordningen (1968:431) om mervärdeskatt (MF) har gjorts följande ändringar.

Förslaget saknar motsvarighet till 6 § MF. Enligt den bestämmelsen får Riksskatteverket anordna möte för överläggning med tjänstemän vid skattemyndigheterna om tillämpningen av lagen (1968:430) om mervärdeskatt, (ML). Vidare föreskrivs att skattemyndigheten beslutar om tjänstemans deltagande i sådant möte. Enligt utredningens mening är föreskrifterna obehövliga.

Som framgår av specialmotiveringen till 5 kap. 11 § 2 i förslaget till ny mervärdesskattelag, NML, saknar den lagen motsvarighet till föreskrifterna i andra stycket av anvisningarna till 2 a § ML om intyg m.m. vid viss

exportutförsel. Sådana förskrifter har utredningen ansett kunna meddelas i form av verkställighetsförskrifter. Dessa har tagits in i 5 § i förordningen. De överensstämmer i sak med nämnda föreskrifter i ML.

Mot bakgrund av vad som anförs i motiven till 8 § lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdeskatt till utländska företagare föreslås ett nytt bemyndigande för Riksskatteverket (18 § 4). Enligt bemyndigandet får verket meddela de ytterligare föreskrifter som behövs för verkställigheten av förslagets motsvarighet till nämnda paragraf, 19 kap. 3 § NML, angående vilka handlingar som skall fogas till en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (jfr prop. 1990/91:72 s. 12).

Övriga ändringar är av redaktionell art.

## 3.4 Förordningen om återbetalning av vissa indirekta skatter till utländska beskickningar m.m.

Förordningen har behandlats i anslutning till specialmotiveringen till 10 kap. 5-8 §§ och 19 kap. 12-15 §§ NML.

KUNGL. BIBL.
1992-03-05
STOCKHOLM

# Statens offentliga utredningar 1992

## Kronologisk förteckning

1. Frihet – ansvar – kompetens. Grundutbildningens villkor i högskolan. U.
2. Regler för risker. Ett seminarium om varför vi tillåter mer föroreningar inne än ute. M.
3. Psykiskt störda situation i kommunerna –en probleminventering ur socialtjänstens perspektiv. S.
4. Psykiatrin i Norden –ett jämförande perspektiv. S.
5. Koncession för försäkringssammanslutningar. Fi.
6. Ny mervärdesskattelag.
   – Motiv. Del 1.
   – Författningstext och bilagor. Del 2. Fi.

# Statens offentliga utredningar 1992

## Systematisk förteckning

### Socialdepartementet

Psykiskt störda situation i kommunerna
–en probleminventering ur socialtjänstens perspektiv. [3]
Psykiatrin i Norden – ett jämförande perspektiv. [4]

### Finansdepartementet

Koncession för försäkringssammanslutningar. [5]
Ny mervärdesskattelag.
– Motiv. Del 1.
– Författningstext och bilagor. Del 2. [6]

### Utbildningsdepartementet

Frihet – ansvar – kompetens. Grundutbildningens villkor i högskolan. [1]

### Miljö- och naturresursdepartementet

Regler för risker. Ett seminarium om varför vi tillåter mer föroreningar inne än ute. [2]

ALLMÄNNA FÖRLAGET

BESTÄLLNINGAR: ALLMÄNNA FÖRLAGET, KUNDTJÄNST, 106 47 STOCKHOLM.
TEL: 08-739 96 30, FAX: 08-739 95 48.
INFORMATIONSBOKHANDELN, MALMTORGSGATAN 5 (VID BRUNKEBERGSTORG), STOCKHOLM.

ISBN 91-38-10963-8 ISSN 0375-250X