Regeringens proposition
1979/80:57

om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, m. m.;

beslutad den 18 oktober 1979.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

INGEMAR MUNDEBO

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i lagen (1968:430) om mervärdeskatt på grundval av ett av mervärdeskatteutredningen avlämnat delbetänkande. Ändringarna innebär bl. a. att nya regler införs för den s. k. gränshandeln och för turistförsäljningen i övrigt. Förslaget till nya regler för gränshandeln bygger på en nordisk överenskommelse om beskattning av varor i resandetrafiken och innebär att enhetliga regler kommer att gälla i Sverige, Danmark, Finland och Norge. Vidare föreslås att undantaget från skatteplikt för konstverk utvidgas och att reducerad skatt skall utgå på tvättjänster som tillhandahålls åt stat eller kommun. Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 mars 1980 såvitt avser konstverk och tvättjänster och i övrigt den 1 maj 1980.

1 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968:430) om mervärdeskatt[1]

dels att punkt 4 av anvisningarna till 2 § skall upphöra att gälla,

dels att 2, 8, 11, 14 och 16 §§ samt anvisningarna till 1 och 11 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 2 a §, och nya anvisningar, anvisningar till 2 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 §
Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter	
1) skattpliktig vara eller tjänst,	
2) vara som anges i 8 § 1–5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § *1*, 3, 4 eller *5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning eller tjänst som anges i 11 §* 10.	2) vara som anges i 8 § 1–5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 3, 4 eller 10.
Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom *utförsel (*export*)*.	Skattskyldig är vidare den som i yrkesmässig verksamhet omsätter sådan vara eller tjänst som anges i första stycket genom export.

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

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

[1] Lagen omtryckt 1979:304.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 a §

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

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

1) om direkt utförsel av varan ombesörjs av speditör eller fraktförare,

2) till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet,

3) i frihamn om varan ej är avsedd att användas i frihamnen,

4) till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller för bruk eller omsättning på sådant fartyg eller luftfartyg,

5) för försäljning i exportbutik enligt 27 § tullagen (1973:670),

6) om varan är personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning.

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

1) tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänst som avser utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg,

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

3) förmedling av vara åt utländsk uppdragsgivare,

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

5) transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser import-

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

vara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln,

6) kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

7) lagring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

8) annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

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

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

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

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

Har skattskyldig levererat vara här i landet till köpare som är bosatt utom landet anses leveransen, om ej annat följer av anvisningarna, ha skett genom export under förutsättning att säljaren i sina räkenskaper har antingen ett intyg, utfärdat av en av länsstyrelsen godkänd intygsgivare, som visar att köparen i nära anslutning

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

till leveransen har medfört varan vid utresa ur landet, eller handling som visar att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid inresa i annat land.

(Se vidare anvisningarna.)

8 §

Från skatteplikt *undantages*

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

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

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

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

5) allmän nyhetstidning,

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

8) *konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01–99.03 och som äges* av upphovsmannen eller dennes dödsbo,

Från skatteplikt *undantas*

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

9) vatten från vattenverk,

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

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

fusion eller liknande förfarande,

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

13) frimärke, dock icke vid omsättning eller införsel i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning,

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

(Se vidare anvisningarna.)

11 §

Från skatteplikt *undantages*

1) tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken införes till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen,

Från skatteplikt *undantas*

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

3) *transport av vara till eller från utlandet,* transport i samband med renhållning *samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln;* omhändertagande och förstöring av vara; *kontroll, analys eller lagring av vara för utländsk uppdragsgivares räkning,*

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

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

5) införing eller ackvisition av annons i tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6 *samt annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning med avseende på*

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

Nuvarande lydelse *Föreslagen lydelse*

vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket,

6) visning av kinematografisk film,

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

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär,

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

14 §

Beskattningsvärdet utgör

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

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

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

3) vid annan omsättning vederlaget och, vid uttag, saluvärdet, om ej annat följer av tredje *eller fjärde* stycket.

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

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

2) väg, gata, bro, parkeringsplats,

3) spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled,

4) mark för idrottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning.

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

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	staten eller kommun.
	(Se vidare anvisningarna.)
	16 §
Skattskyldig skall, om *ej* annat följer av andra stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §.	Skattskyldig skall, om *inte* annat följer av andra *eller sjätte* stycket, utfärda faktura eller därmed jämförlig handling för varje omsättning för vilken skatt utgår. Av handlingen skall framgå vederlaget, skattens belopp och övrigt som har betydelse för skattskyldighet och avdragsrätt enligt 17 §.

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

På frankeringsmärke eller liknande kvitto behöver skattens belopp icke anges.

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 1 §

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

Mervärdeskatt utgår *icke* vid export om regeringen ej särskilt förord-	Mervärdeskatt utgår *inte* vid export om regeringen ej särskilt förord-

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
nat att skatt skall erläggas. *Se vidare punkt 4 av anvisningarna till 2 §.*	nat att skatt skall erläggas.

till 2 a §

Bestämmelserna i tredje stycket 2, 3, 5–8 eller 10 gäller endast när tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

Leverans av vara från annat försäljningsställe på flygplats än exportbutik enligt 27 § tullagen (1973:670) anses ha skett inom landet även när varan är avsedd att medföras av köparen vid utresa ur landet.

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

till 11 §

Med resgodsbefodran avses även transport av personbil eller motorcykel med fartyg i inrikes trafik, när transporten utföres i samband med befordran av fordonets förare med samma transportmedel.

Undantaget under 3 för transporter till eller från utlandet gäller direkta sådana transporter. Sker särskild transport av export- eller importgods helt inom landet, föreligger skattepliktig transporttjänst.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
Med transport i samband med renhållning förstås även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som icke endast gäller tillfälligt transportuppdrag.	
Undantaget under 3 för tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning gäller endast när tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdeskatt, om den bedrivits här i landet.	
Undantaget under 9 gäller ej när fråga är om djursjukvård.	

Denna lag träder i kraft den 1 mars 1980, såvitt avser 8 och 14 §§, och den 1 januari 1981, såvitt avser 16 §, samt i övrigt den 1 maj 1980.

Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållande som hänför sig till tiden före ikraftträdandet och i fråga om tillhandahållande före ikraftträdandet.

Bestämmelserna i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt skall dock fortfarande tillämpas.

2 Förslag till
Lag om ändring i lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Härigenom föreskrivs att punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	8.
De äldre bestämmelserna gäller fortfarande vid omsättning av byggnad, som vid utgången av år 1980 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, samt värde enligt anvisningarna till 9 § som har tillförts mark som vid denna tidpunkt utgör lagertillgång i sådan rörelse. Motsvarande gäller för vad som därefter tillförs sådan byggnad eller mark som ett led i färdigställande av vid utgången av år 1980 pågående arbeten.	De äldre bestämmelserna gäller fortfarande *vid omsättning före ingången av år 1981 av byggnad eller av byggnad och mark. Äldre bestämmelser gäller också* vid omsättning av byggnad, som vid utgången av år 1980 utgör lagertillgång i byggnadsrörelse, samt värde enligt anvisningarna till 9 § som har tillförts mark som vid denna tidpunkt utgör lagertillgång i sådan rörelse. Motsvarande gäller för vad som därefter tillförs sådan byggnad eller mark som ett led i färdigställande av vid utgången av år 1980 pågående arbeten.

Denna lag träder i kraft två veckor efter den dag, då lagen enligt uppgift på den utkommit från trycket i Svensk författningssamling. De nya bestämmelserna tillämpas dock för tid från och med den 1 juli 1979.

BUDGETDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1979-10-18

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Mundebo, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelsohn, Danell

Föredragande: statsrådet Mundebo

Proposition om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, m. m.

---

1 Inledning

De nordiska finansministrarna beslöt vid ett möte i november 1978 att tillsätta en nordisk ämbetsmannagrupp för utredning av frågan om beskattning av varor i resandetrafiken. Ämbetsmannagruppen avlämnade i maj 1979 sin slutrapport med ett förslag till nordisk överenskommelse om beskattning av resgods i resandetrafiken mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige samt om skattefri försäljning på flygplats i dessa länder. Slutrapporten bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*. I en bilaga till slutrapporten ingår också det slutliga förslaget till nordisk överenskommelse.

Genom beslut den 17 maj 1979 uppdrog regeringen åt mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05) att skyndsamt utarbeta förslag till de författningsändringar som erfordras för att överenskommelsen skall kunna tillämpas.

Mervärdeskatteutredningen avlämnade i augusti 1979 sitt fjärde delbetänkande (Ds B 1979:2) Översyn av mervärdeskatten del IV Exportbegreppet m. m.[1] I betänkandet har utredningen behandlat förutom det nämnda förslaget till nordisk överenskommelse även andra exportfrågor. Utredningen har också behandlat mervärdeskatten på vissa konstverk och vissa tvätteritjänster.

Genom skriftväxling mellan de nordiska ländernas finansministerier har

[1] I utredningen ingår som utredningsman fd departementsrådet Hans Fridolin och som experter direktören Sven Crabo, professorn Dag Helmers, departementsrådet Leif Lindstam, byråchefen Lennart Mellbin och, sedan den 1 mars 1978, taxeringsdirektören Bo Norrman.

artikel 3 i förslaget till nordisk överenskommelse modifierats något i förhållande till den i betänkandet återgivna lydelsen. Den 23 augusti 1979 beslöt regeringen att överenskommelsen skulle undertecknas.

I fråga om gällande ordning och utredningens förslag torde jag få hänvisa till betänkandet, som bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Betänkandet har remissbehandlats. Yttranden har avgetts av *kammarrätten i Göteborg, generaltullstyrelsen, riksskatteverket (RSV), kommerskollegium,* samtliga *länsstyrelser, Broströms Handels AB, Delegationen för företagens uppgiftslämnande (DEFU), Föreningen Handarbetets vänner, Föreningen Svensk Form, Föreningen Svenska Tecknare, Föreningen Sveriges konsthantverkare och industriformgivare, försvarets materielverk, Handelns arbetsgivareorganisation, Konstfrämjandets riksförbund, Konstnärernas riksorganisation, Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd, konsumentverket, Kooperativa förbundet, Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), luftfartsverket, Scandinavian Airlines System (SAS), statens kulturråd, Stockholms handelskammare, Svensk industriförening, Svenska batikföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska företagares riksförbund, Svenska hemslöjdsföreningarnas riksförbund, Svenska kommunförbundet, Sveriges bokförings- och revisionsbyråers förbund, Sveriges redareförening, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges tvätteriförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).* Gemensamt yttrande har avgetts dels av *Svenska arbetsgivareföreningen (SAF)* och *Sveriges industriförbund,* dels av *Sveriges köpmannaförbund* och *SHIO – Familjeföretagen.* LRF har som eget remissyttrande åberopat ett utlåtande av Lantbrukarnas skattedelegation.

En sammanställning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*.

Hänvisningar till paragrafer, avser lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML), om inte annat särskilt anges.

2 Föredragandens överväganden

2.1 Export

Mervärdeskatten syftar bl. a. till att endast konsumtionen inom landet av skattepliktiga varor och tjänster skall beskattas och att exporten skall vara undantagen från beskattning. Beskattningen av varor som köps i Sverige och importeras i ett annat land skall i princip beskattas endast enligt reglerna i det andra landet.

Det är två faktorer som avgör vilken beskattningseffekt som uppkommer när varor köps i ett land och införs i annat land för konsumtion där. Det är dels inköpslandets bestämmelser om skattefri försäljning till utländska besökare och det är konsumtionslandets bestämmelser om skattefri import. För att så långt det är möjligt erbjuda lika konkurrensvillkor för företagare i angrän-

sande länder bör bestämmelserna på dessa två punkter vara enhetliga. Så är f. n. inte fallet med bestämmelserna i Sverige, Danmark, Finland och Norge. Skillnaderna har orsakat svårigheter för företagarna, särskilt i gränstrakterna, för konsumenterna och för länsstyrelserna. Dessa förhållanden ledde till att en nordisk ämbetsmannagrupp tillsattes med uppgift att utarbeta en nordisk överenskommelse om varubeskattningen i det fall den som är bosatt i ett nordiskt land köper varor i ett annat nordiskt land och medför varorna till hemlandet som resgods. Överenskommelsen skulle enligt uppdraget även innehålla regler om försäljning av varor på flygplats. Ämbetsmannagruppen har slutfört sitt uppdrag och lämnat förslag till en sådan nordisk överenskommelse. Regeringen har uppdragit åt mervärdeskatteutredningen att, på basis av ämbetsmannagruppens slutrapport och förslaget till överenskommelse, utarbeta erforderlig författningstext. Utredningen har i ett fjärde delbetänkande redovisat sitt uppdrag och dessutom gjort en översyn av övriga exportbestämmelser i ML.

Utredningen konstaterar inledningsvis att nu gällande bestämmelser om vad som skall räknas som export i allt väsentligt ger det resultat vartill skattesystemet syftar, nämligen en beskattning av konsumtionen av skattepliktiga varor och tjänster inom landet och skattebefrielse för vad som tillhandahålls genom export. På några punkter har dock utredningen funnit det befogat att föreslå sakliga ändringar av exportbestämmelserna. I övrigt har utredningen gjort en författningsteknisk översyn av dessa bestämmelser.

De nuvarande exportbestämmelserna finns intagna i olika paragrafer i ML. Utredningen anser att ML vinner i klarhet och överskådlighet om bestämmelserna förs samman i en ny paragraf, 2 a §, och nya anvisningar till denna. Med export bör enligt utredningen förstås att vara levereras eller tjänst tillhandahålls utom landet. Av en sådan definition följer, enligt utredningen, att svenska företagare blir skattskyldiga för all utom landet bedriven verksamhet, i den mån verksamheten är att anse såsom yrkesmässig, dvs. om inkomsten av utlandsverksamheten utgör skattepliktig intäkt enligt kommunalskattelagen (1928:370). Härigenom får svenska företag utan tvekan rätt till avdrag även för ingående skatt på sådana varor och tjänster som hänför sig till utlandsverksamheten. Någon utgående skatt påförs ej eftersom det är en exportprestation.

Utredningens förslag till systematisering av exportbestämmelserna och till definition av begreppet export har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av samtliga remissinstanser. Jag anser att utredningens förslag är välgrundat och bör genomföras.

Enligt nu gällande bestämmelser anses vissa prestationer som tillhandahålls inom landet som exporterade. Enligt den föreslagna definitionen skulle de i fortsättningen anses tillhandahållna inom landet. Utredningen har föreslagit att dessa prestationer, som även framdeles bör anses som exportprestationer, särskilt anges i andra – femte styckena i förslaget till 2 a §. I allt väsentligt motsvaras detta materiellt av nu gällande bestämmelser. Utred-

ningen har dock i vissa fall förtydligat nu gällande bestämmelser. Detta gäller bl. a. uthyrning här i landet av en för detta ändamål särskilt införd vara. En sådan transaktion bör enligt utredningen inte hänföras till export eftersom det utländska företaget anses bedriva yrkesmässig verksamhet här i landet och följaktligen skall vara skattskyldigt för uthyrningen. Vidare föreslås att den som här i landet utfört tjänst åt utländsk uppdragsgivare på viss vara inte själv skall behöva ombesörja utförsel av varan efter fullgjord prestation för att export skall anses föreligga. Så bör vara fallet även när uppdragsgivaren själv eller genom en av honom anlitad fraktförare hämtar varan.

Vidare föreslår utredningen att som export skall anses en transaktion som innebär att en tjänst visserligen fysiskt utförs inom landet men redovisas för utländsk uppdragsgivare endast i form av rapport, protokoll eller liknande.

För flertalet tjänsteprestationer som utförs inom landet åt utländsk uppdragsgivare gäller f. n. att skatt inte utgår när tjänsten avser en verksamhet som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet. Utredningen har föreslagit att en bestämmelse av denna innebörd tas in i de nya anvisningarna till 2 a §.

Utredningens förslag till ny reglering av vad som skall anses som export har i nu behandlade delar i allt väsentligt tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. Enligt min mening bör förslagen i princip godtas. Några remissinstanser har dock pekat på att nuvarande bestämmelse om att som export anses även *försäljning av vara ombord på fartyg i utrikes trafik* inte ingår i utredningens författningsförslag. Förslaget bör kompletteras på denna punkt och bestämmelser härom införas i 2 a § fjärde stycket. Bestämmelsen bör omfatta även tjänsteprestationer. Vidare har anmärkts att även bestämmelsen i 2 a § tredje stycket 2) om tjänst som utförs i landet åt utländsk uppdragsgivare på särskilt för detta ändamål införd vara bör innehålla villkoret att uppdragsgivarens verksamhet skulle medföra skattskyldighet här i landet om den hade bedrivits här. Med hänsyn till de svårigheter i tillämpningen som skulle uppstå när det gäller att avgöra t. ex. om ett privatägt fordon införts till Sverige endast för att repareras anser jag att den förordade begränsningen bör göras. I likhet med länsstyrelsen i Stockholms län anser jag att även förmedling av godstransport direkt till eller från utlandet bör räknas som export. RSV har anfört att punkt 4 av tredje stycket till 2 a § bör utformas så att det endast gäller transporter direkt till eller från utlandet. Därvid kan det föreslagna första stycket av anvisningarna till 2 a § utgå. Detta ändringsförslag bör genomföras.

Vid remissbehandlingen har också påpekats att en omotiverad dubbelbeskattning kan uppkomma i det fall en utländsk företagare själv hämtar en vara här. Om företagaren inte är skattskyldig till mervärdeskatt här och inte heller i hemlandet kommer varan i princip att beskattas både här och i hemlandet. Det bör enligt min mening i dessa fall vara tillräckligt att kräva att varan är avsedd för den utländska företagarens verksamhet i utlandet. I 2 a §

tredje stycket 10 bör uttryckligen anges att punkten omfattar tjänsteprestationer som kommer den utländske uppdragsgivaren till godo endast som rapport, protokoll eller annan handling eller på annat därmed jämförligt sätt. Redovisningen kan bestå av förutom rapport eller protokoll även av t. ex. ritningar eller datalistor.

I ett sjätte stycke till 2 a § och i fjärde stycket av anvisningarna till 2 a § föreslår utredningen att bestämmelser införs om beskattning av varor som säljs till utländska turister och andra som tillfälligt uppehåller sig här i landet. Utredningen har föreslagit att olika bestämmelser skall gälla vid försäljning till å ena sidan den som är bosatt i Danmark, Finland och Norge och å andra sidan till den som är bosatt i annat främmande land.

När det gäller resande från de tre nämnda länderna har utredningen utgått från det förslag till nordisk överenskommelse som den nordiska ämbetsmannagruppen lagt fram. Utredningen framhåller att förslaget på ett enkelt och i materiellt hänseende tillfredsställande sätt kan förväntas undanröja de svårigheter och den bristande likformighet som sedan länge rått i beskattningen av den nordiska gränshandeln. Utredningen anser det dessutom värdefullt att enighet uppnåtts om att skatten i princip alltid tas ut i säljarlandet och att denna beskattning kan efterges, om varans värde överstiger 1 000 kr. exkl. mervärdeskatt, först när säljaren har fått ett skriftligt bevis om att varan beskattats i införsellandet. En sådan ordning bör, enligt utredningen, innebära stora fördelar från kontrollsynpunkt. Ett gränsvärde på 1 000 kr. bör, enligt utredningen, leda till avsevärda praktiska fördelar.

För eftergift av skatt krävs enligt överenskommelsen att varan utförts ur landet i omedelbar anslutning till leveransen. Utredningen har av både materiella och praktiska skäl ifrågasatt om en strikt tolkning av begreppet omedelbart kan göras och menat att man i tillämpningen bör kunna acceptera, i vart fall vad avser kapitalvaror med lång livslängd, att någon tid får förflyta mellan inköpet och beskattningen i införsellandet. Utredningen förordar att begreppet omedelbart tolkas så att utresan bör ske i nära anslutning till varuleveransen. Gränsvärdet 1 000 kr. exkl. skatt skall också gälla en grupp av varor som normalt utgör en helhet. Utredningen förordar en generös tolkning av begreppet helhet. Hit bör t. ex. räknas en last med byggnadsmaterial som köparen inköpt samtidigt hos en säljare och som införtullas samtidigt i införsellandet.

Den överenskommelse som tillkommit för att reglera den nordiska gränshandeln och de författningsförslag som mervärdeskatteutredningen utarbetat har i allmänhet hälsats med tillfredsställelse av remissinstanserna. Flertalet påpekar att nuvarande problem och orättvisor i gränshandeln i allt väsentligt upphör. Några remissinstanser har dock pekat på att begreppet "omedelbart" och "helhet" liksom gränsvärdet 1 000 kr. kan vålla vissa tillämpningsproblem. Med hänsyn till det stora värde som ligger i enhetliga regler i de nordiska länderna bör det föreslagna systemet för beskattningen genomföras. Några remissinstanser har hävdat att begreppet "omedelbart"

inte kan tolkas på det sätt utredningen förordat. Jag delar denna åsikt och föreslår att det ersätts med begreppet "nära". Den tolkning som utredningen gett begreppet har nämligen accepterats av företrädare för övriga nordiska länder. De påtalade tillämpningssvårigheterna i övrigt är inte av så allvarlig beskaffenhet att de inte går att lösa i praktiken och bör därför inte omintetgöra överenskommelsen. Jag utgår från att RSV följer utvecklingen på detta område också i de övriga nordiska länderna och utfärdar erforderliga anvisningar till hjälp för både länsstyrelser och skattskyldiga.

I artikel 3 i överenskommelsen och i utredningens förslag till tredje stycket av anvisningarna till 2 a § finns en bestämmelse som innebär att försäljning på flygplats till resande av andra varor än alkoholhaltiga drycker och tobak inte får behandlas som export om den resande avser att ta med varan vid utresan. Bestämmelsen innebär att den skattefria försäljning som i dag bedrivs på vissa flygplatser inte längre blir tillåten. Handelns arbetsgivareorganisation, luftfartsverket, SAS och Broströms Handels AB har avstyrkt förslaget på denna punkt. De har hävdat att lönsamheten för berörda företag skulle minska och att det därför skulle bli nödvändigt att friställa personal. Vidare har hävdats att skattefri försäljning på flygplats tillåts i andra länder och att denna form av försäljning från kontrollsynpunkt är bättre än den som föreslås gälla för försäljning till utländska medborgare från andra försäljningsställen.

Med hänsyn till att ett förbud mot denna försäljning är en del av den värdefulla överenskommelsen om gränshandeln och övrig försäljning inom Norden anser jag att övervägande skäl talar för att även denna del av överenskommelsen lagfästs.

Försäljningen av varor till utländska turister som inte är bosatta inom Norden omfattas inte av den nordiska överenskommelsen. Mervärdeskatteutredningen föreslår i detta avseende att säljaren i Sverige får behandla en försäljning till utländsk köpare som bor utom landet som export, om varan i omedelbar anslutning till leveransen förts ut ur Sverige. Som förutsättning härför föreslås gälla att säljaren i sina räkenskaper har någon handling som visar att varan har medförts vid utresa ur landet eller vid inresa i annat land. Utredningen pekar på att sådan handling kan vara utländsk införseldeklaration, styrmanskvitto eller dylikt. RSV bör, enligt utredningen, följa utvecklingen och lämna anvisningar om den bevisning som skall kunna godtas. Utredningens förslag på denna punkt bygger i stort på ett system som faktiskt tillämpas i några län.

Flera remissinstanser, däribland RSV, har ställt sig tveksamma till denna del av förslaget. Dessa har anfört bl. a. att tillämpnings- och kontrollproblemen skulle öka och att det skulle uppstå stora svårigheter att fastställa vilken dokumentation som skall anses godtagbar. Några menar med hänsyn härtill att tillämpningen av bestämmelsen troligen skulle bli olika i olika län.

Det är enligt min uppfattning väsentligt att mervärdeskattens regler är så enkla och okomplicerade som möjligt. Skatten skall hanteras av många

skattskyldiga, som var och en kan slutföra ett stort antal transaktioner varje dag. Det är uppenbart att försäljningen till utländska besökare är lättast att hantera om några särskilda bestämmelser om skattefri försäljning inte gäller. I så fall skall skatt alltid redovisas i dessa fall om inte säljaren levererar varan till köparen på utländsk ort. En sådan snäv begränsning av exportförsäljningen bör dock inte genomföras. De flesta länder som har infört mervärdeskatt har också på olika sätt åstadkommit skattefrihet för turistförsäljning. I vissa länder får den utländske köparen tillbaka mervärdeskatten vid utresan. I andra länder återbetalas skatten i efterhand när säljaren av köparen eller en myndighet har fått bevis om att varan har utförts ur landet. Även hos oss tillämpas, som redan har berörts, i vissa län ett system för skattefri försäljning till turister.

För egen del har jag gjort följande bedömning. I princip skall mervärdeskatt inte tas ut när varor köps i Sverige för konsumtion i annat land. Av kontrollskäl måste krävas att säljaren kan visa detta förhållande. Det är uppenbart att en handling som visar att köparen i nära anslutning till förvärvet i Sverige har infört varan i annat land kan godtas som bevis om utförsel ur Sverige. I detta fall bör säljaren normalt ta ut skatt och återbetala denna när han har beviset för införseln i det andra landet i sin hand. Underlåter han att ta ut mervärdeskatt gör han det på egen risk. Något krav på att varan också har beskattats i det andra landet bör inte ställas upp. I detta avseende kommer alla säljare i Sverige att skattemässigt vara likställda i fråga om möjligheterna till turistförsäljning. Någon skillnad kommer inte heller att föreligga mellan besökare som reser med buss, tåg, båt, flyg eller egen bil. Denna del av utredningens förslag bör genomföras.

Utredningens förslag om att även bevis om utförsel ur landet skall kunna godtas när det gäller att bedöma om export föreligger är självfallet i princip helt riktigt. Möjligheterna att åstadkomma en handling som styrker utförseln är dock väsentligt mindre än när det gäller att tillhandahålla en handling för att styrka införseln i annat land. Med nuvarande personalresurser kan tullmyndigheterna inte medverka till att bestyrka utförseln. Det är enligt min mening inte heller befogat att förstärka dessa resurser enbart i syfte att underlätta utländska turisters skattefria inköp här. De handlingar som f. n. godtas som bevis om export i de län som över huvud godtar skattefri försäljning till turister är s. k. styrmanskvitto och bevis om att varan har överlämnats till köparen på flygplats. I sistnämnda fall består beviset antingen av en handling upprättad av ett fristående företag som ombesörjt varutransporten till flygplatsen eller av ett intyg utfärdat av den chaufför eller annan arbetstagare hos den skattskyldige som fraktat varan till flygplatsen.

Det nu beskrivna systemet i vissa län är inte fullkomligt. Det omfattar inte alla utländska besökare hos oss utan endast sådana som reser med båt eller flyg. Det kan av praktiska skäl knappast tillämpas av andra skattskyldiga än de som finns i närheten av internationella hamnar eller flygplatser. Förfaran-

det utesluter inte helt att de varor som levereras enligt de angivna reglerna stannar i Sverige och konsumeras här. Dessa svagheter är dock inte av sådan natur att de bör hindra att det av utredningen föreslagna systemet genomförs. Jag anser alltså att det bör vara möjligt för en skattskyldig att med stöd av bevis om utförsel underlåta att redovisa mervärdeskatt. I motsats till utredningen anser jag dock att särskilda krav bör ställas på den som utfärdar ett sådant bevis. Länsstyrelsen bör därför som utförselbevis godta endast en handling som har upprättats av en av länsstyrelsen särskilt godkänd intygsgivare. Denna kan självfallet vara en myndighet, t. ex. tullmyndighet, luftfartsmyndighet eller hamnmyndighet. Det bör också kunna vara ett företag, som kan förväntas uppfylla de krav som länsstyrelsen bör ställa på att vissa praktiska rutiner skall följas vid leverans, m. m. Enligt min uppfattning bör RSV med denna utformning av systemet kunna utfärda sådana anvisningar på området att tillämpningen i olika län blir likformig och tillfredsställande från kontrollsynpunkt.

Jag delar utredningens uppfattning att något undantag från skatteplikt för framställning och distribution av reklammaterial för utländsk uppdragsgivares räkning inte bör införas.

2.2 Mervärdeskatt på konstverk

Det nu gällande undantaget från mervärdeskatt för konstverk som är hänförliga till tulltaxenr 99.01–99.03 och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo har under lång tid kritiserats framför allt av konstnärerna för att vara alltför snävt. Frågan har också aktualiserats genom en skrivelse från Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS), vari KLYS hemställt att undantagsområdet utvidgas. Utredningen konstaterar att det i första hand är de textila konstverken man velat få in under undantaget. Utredningens förslag innebär därför att även verk av textil bildkonst, som är hänförliga till tulltaxenr 58.03 och som omfattas av upphovsrätt enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen) skall undantas från skatt.

Remissinstansernas uppfattning om förslaget går starkt isär. Från myndighetshåll befaras tillämpningssvårigheter genom de nya gränsdragningsproblem som uppstår. Konstnärernas organisationer hävdar å andra sidan att förslaget är alldeles för snävt och att vissa konstformer hamnar helt utanför undantaget. Inte ens den textila bildkonsten i sin helhet inryms i förslaget, än mindre brukskonsten. Dessa organisationer menar att den enda avgränsning som bör göras är att upphovsrättslagen skall vara tillämplig på konstverket och att detta ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Frågan om beskattning av olika slags konstverk har diskuterats under en lång följd av år. Det nu gällande undantaget har inte orsakat några egentliga tillämpningsproblem, men dess omfattning kan knappast sägas vara sakligt motiverad. Jag har funnit att undantaget bör kunna utvidgas till att omfatta

all bildkonst som åtnjuter skydd enligt upphovsrättslagen och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Undantaget bör även omfatta sådana alster av bildkonst som skapats av utländsk konstnär och som enbart på den grunden inte åtnjuter skydd enligt upphovsrättslagen.

Jag anser att även en sådan utformning av undantaget i allmänhet kommer att kunna tillämpas utan större svårighet. Jag är däremot, med hänsyn framför allt till gränsdragningsproblem när det gäller brukskonst och bruksvaror i övrigt, inte beredd att föreslå en sådan utvidgning att även brukskonsten blir skattefri.

De tillämpningssvårigheter som ändå kan uppstå bör kunna lösas av länsstyrelserna, RSV och tullmyndigheterna. Jag vill också framhålla att Svensk Forms Opinionsnämnd i tveksamma fall bör kunna yttra sig och ge ledning vid bedömningen. Det bör också beaktas att grundförutsättningen för undantaget är att konstverket ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Det bör inte heller vara alltför stora svårigheter för beskattningsmyndigheterna att undersöka vilka konstnärer som är registrerade som skattskyldiga till mervärdeskatt och som i fortsättningen inte skall vara det.

I 8 § 8 bör anges att ett alster av bildkonst undantas från skatteplikt om det ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Uttrycket alster av bildkonst bör ges samma innebörd som i 1 § upphovsrättslagen. Med den föreslagna formuleringen kommer undantaget att omfatta även sådana alster av bildkonst som enligt 60 § första stycket 1 eller 2 upphovsrättslagen inte omfattas av skydd enligt den lagen, t. ex. av den anledningen att upphovsmannen är utländsk medborgare.

I enlighet med vad utredningen och vissa remissinstanser anfört bör Konstfrämjandet inte undantas från skattskyldighet för sin utgivning av konst. Konsekvenserna av ett sådant undantag kan svårligen överblickas. Frågan om samhällets stöd till Konstfrämjandet får bedömas i annan ordning.

2.3 Mervärdeskatt på tvättjänster

För att skapa konkurrensneutralitet mellan å ena sidan statligt och kommunalt ägda tvätterier och å andra sidan privata tvätterier har utredningen föreslagit att beskattningsvärdet för tvätteritjänster skall reduceras enligt den s. k. 60-procentsregeln när tjänsten tillhandahålls staten eller kommun. Detsamma föreslås gälla tvätt i förening med uthyrning av textilt gods. Flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslaget. Ett fåtal har dock helt avstyrkt förslaget med hänsyn till att det är principiellt felaktigt att skatteutfallet avgörs av kundens status. Ytterligare några remissinstanser, framför allt företrädare för näringslivet, har förordat i första hand att en ny reduceringsregel på 30 % tillskapas och i andra hand att den s. k. 20-procentsregeln görs tillämplig.

I likhet med flertalet remissinstanser har jag funnit att utredningens

principförslag på ett enkelt och smidigt sätt förbättrar den bristfälliga konkurrensneutralitet som i dag förekommer inom tvätteribranschen. I likhet med utredningen och några remissinstanser anser jag det inte motiverat att nu införa en ny reduceringsregel. Vid valet mellan de två nu gällande reduceringsreglerna förordar jag liksom utredningen att 60-procentsregeln blir tillämplig eftersom 20-procentsregeln ger en för hög reducering av beskattningsvärdet för de privata tvätterierna, som härigenom skulle få ett konkurrensmässigt övertag gentemot de offentligt ägda tvätterierna. En reducerad beskattning skall självfallet inte tillämpas i de fall tvätteritjänsten tillhandahålls en självständig juridisk person som ägs av stat eller kommun. Utredningens författningsförslag bör vidare förtydligas så att det klart framgår att den tvättjänst som avses endast omfattar textilt gods. Jag anser det inte motiverat att reducerad skatt skall utgå även för reparation av tvättgods.

2.4 Övriga frågor

Sveriges redareförening har i sitt remissvar anhållit att också pråmar och liknande redskap, som hänförs till tulltaxenr 89.03, undantas från mervärdeskatt. Jag har funnit att det är lämpligt att mervärdeskatteutredningen närmare undersöker det nu gällande undantaget för fartyg m. m. Om en sådan undersökning leder till att undantaget bör omprövas förutsätter jag att utredningen föreslår ändringar i detta avseende.

Under hand har påpekats att punkt 8 av övergångsbestämmelserna till lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt är oklar i vad avser bl. a. beskattningsvärdet vid omsättning av byggnad under tiden den 1 juli 1979–den 31 december 1980. De nya reglerna på byggnadsområdet, som innebär att beskattningen sker endast av tjänst på fastighet, gäller från den 1 januari 1981. Självfallet skall äldre bestämmelser tillämpas vid omsättning av byggnad eller byggnad och mark före sistnämnda tidpunkt. För att undanröja den tveksamhet som uppstått bör den angivna punkten 8 ändras. Ändringen bör sättas i kraft snarast och dessutom äga tillämpning från och med den 1 juli 1979. Ändringen bör göras i en särskild lag om ändring i lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

Den nyss nämnda ändringen av ML innebar bl. a. också att den som utför byggnads- och anläggningsentreprenader och som uppbär betalning i förskott eller a conto kommer att få redovisa mervärdeskatt på dessa förskottsbetalningar först två månader efter slutbesiktningen. Enligt 16 § första stycket skall skattskyldig utfärda faktura utvisande bl. a. skattens belopp även för förskotts- och a contolikvider. Med stöd av 17 § första stycket har beställaren, om han är skattskyldig, därmed rätt till avdrag för den mervärdeskatt som debiterats på fakturan. Effekten härav skulle bli att redovisningsskyldigheten för entreprenören i många fall inträder långt senare än motsvarande avdragsrätt för en skattskyldig beställare. I princip bör emellertid redovis-

ningsskyldigheten hos säljaren och motsvarande avdragsrätt hos köparen inträda vid samma tidpunkt. Jag föreslår därför att i 16 § tas in bestämmelser enligt vilka faktura eller därmed jämförlig handling som utvisar skattens belopp i de fall det är fråga om förskotts- eller a contolikvider inte får utfärdas förrän redovisningsskyldighet inträder hos entreprenören. Bestämmelserna i 17 § första stycket innebär då att beställarens avdragsrätt inte inträder förrän vid sistnämnda tidpunkt, dvs. när redovisningsskyldighet inträder hos entreprenören.

2.5 Ikraftträdande

Utredningen har föreslagit att regeringen ges befogenhet att fastställa när författningsändringarna skall träda i kraft. Jag har dock funnit att tidpunkten för ikraftträdandet bör fastställas av riksdagen. Bestämmelserna om konstverk och tvättjänster bör träda i kraft den 1 mars 1980 och bestämmelserna om export den 1 maj 1980. Ändringen i 16 § bör träda i kraft den 1 januari 1981.

3 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga inom budgetdepartementet upprättade förslag till

1. lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt,
2. lag om ändring i lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt.

4 Beslut

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

Bilaga 1

Slutrapport maj 1979

De nordiska finansministrarna tillsatte vid möte i Köpenhamn den 29–30 november 1978 en nordisk ämbetsmannagrupp för utredning av frågan om beskattning av varor i resandetrafiken.

Finansministrarna kom överens om att följande skulle gälla som gruppens mandat.

Ämbetsmannagruppen skall utarbeta ett utkast till en nordisk överenskommelse som gör det möjligt att uppnå sådan harmonisering av beskattningen av varor vid utförsel i resandetrafiken att någon påtaglig konkurrenssnedvridning inte uppstår för företag i de olika nordiska länderna. Därvid bör särskilt beaktas att konsumtionen av varor i ett nordiskt land inte undgår konsumtionsbeskattning endast av det skälet att varorna har förvärvats i annat nordiskt land samt att en och samma vara inte blir föremål för konsumtionsbeskattning i mer än ett nordiskt land. Överenskommelsen bör täcka alla trafikformer, härunder inbegripet också försäljningen på flygplatser.

Ett förslag till överenskommelse bör utarbetas skyndsamt.

Gruppen har haft möten i Helsingfors den 8 februari 1979, i Oslo den 22 mars 1979 och i Stockholm den 3 maj 1979.

Vid export utgår som regel inte mervärdeskatt i Danmark, Norge och Sverige eller omsättningsskatt i Finland. Varuförsäljning inom landet till resande som avser att själv ta med sig varan ut ur landet räknas normalt inte som exportförsäljning. Från denna princip har man emellertid gjort vissa undantag, t. ex. i Danmark, Norge och Sverige när säljaren levererar varan till köparen i avgångshallen på flygplatser med utrikestrafik eller till ansvarig person ombord på fartyg i utrikestrafik. I Finland kan affärsidkare leverera varan skattefritt vid landgränsen till utländska resande. Det danska regelsystemet förbjuder dock skattefri försäljning till medborgare bosatta i Finland, Norge eller Sverige, såvida varorna medförs som resgods.

På vissa flygplatser i Norden finns butiker i vilka obeskattade tobaksvaror och alkoholdrycker får säljas till resande med destination till annat land, s. k. tax-free shops. På Arlanda flygplats i Stockholm och Landvetter flygplats i Göteborg har etablerats butiker som säljer andra varor utan mervärdeskatt till resande bosatta utom Norden.

Ämbetsmannagruppen har i enlighet med sitt mandat endast behandlat försäljning till resande av varor som avses att tullklareras i samband med utresan ur landet, dvs. den resandes handbagage och resgods.

Gruppen konstaterar att problem har uppstått, särskilt i gränshandeln, till följd av att de nordiska länderna tillämpar olika bestämmelser om skattebefrielse vid försäljning av varor till resande bosatta i annat land och om införsel av skattefri reseutrustning. De skilda regelsystemen har lett till att vissa inköp inte belastas med någon konsumtionsskatt vare sig i inköpslandet eller

införsellandet. Ett bibehållande av olikheterna skulle kunna leda till att man i gränstrakterna kan få helt skattefria zoner. En sådan utveckling är enligt gruppens mening inte önskvärd. Utgångspunkten för de fortsatta diskussionerna har därför varit att i princip alla varor skall belastas med antingen inköpslandets eller införsellandets konsumtionsskatt och att det inte skall vara möjligt att genom internordiska resor undgå denna beskattning.

Ämbetsmannagruppen har mot bakgrund av att skattenivåerna i de nordiska länderna i stort sett är lika funnit att övervägande skäl, inte minst administrativa fördelar, talar för att denna beskattning i princip bör ske i inköpslandet. Skatt skall därför utgå vid försäljning av vara till person bosatt i annat nordiskt land såvida köparen avser att själv föra ut varan vid utresan. Självfallet skall detta inte kunna kringgås genom att den inköpta varan av säljaren utförseldeklareras och därefter överlämnas till köparen i omedelbar anslutning till utresan.

För att undvika dubbelbeskattning har gruppen vidare enats om regler som under vissa förutsättningar tillåter inköpslandet att avstå från att beskatta en vara som har införts till annat nordiskt land och beskattas där. En sådan dubbelbeskattning kan undanröjas på det sättet att säljaren får behandla försäljning som en exporttransaktion, om han kan förete tullräkning eller annan handling som visar att varan i omedelbar anslutning till försäljningen har införts till annat nordiskt land och att mervärdeskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt erlagts vid införseln. Ämbetsmannagruppen är enig om att detta förfarande skall få tillämpas endast om försäljningsvärdet exklusive skatt utgör minst 1 000 kr. eller 1 000 mk per vara. Varje land har dock rätt att fastställa ett högre försäljningsvärde. Med vara bör vidare förstås en grupp av varor som normalt utgör en helhet.

Ämbetsmannagruppen har vidare enats om att bestämmelserna om skatter vid utförsel av varor i resandetrafiken bör harmoniseras endast vad avser försäljningar till personer bosatta i Norden. Varje land får fritt utforma regler för skattekonskevenser vid försäljning till personer som är bosatta utom Norden.

Med den nu föreslagna ordningen bör garantier skapas för att skattereglerna varken stimulerar eller försvårar en gränshandel som redan förekommer och som inte kan anses olämplig. Skatt kommer under alla förhållanden att utgå för alla förvärv för slutlig konsumtion antingen i inköpslandet eller i konsumtionslandet. Dagligvaror och andra varor av mindre värde beskattas endast i inköpslandet och varor av större värde i det land där den slutliga konsumtionen sker.

Ämbetsmannagruppen är vidare enig om att det inte skall vara tillåtet att i butik på flygplats sälja andra skattepliktiga varor än tobaksvaror och alkoholdrycker utan att mervärdeskatt eller annan skatt eller avgift utgår. Denna del av överenskommelsen gäller all försäljning på flygplats, dvs. även försäljning till icke nordiska medborgare.

Ämbetsmannagruppen överlämnar härmed sin slutrapport innehållande

förslag till Nordisk överenskommelse om beskattning av resgods i resandetrafiken mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige samt om skattefri försäljning på flygplats i dessa länder. Förslaget bifogas som bilaga 1.

En förteckning över deltagarna vid ämbetsmannagruppens möten återfinns i bilaga 2 (utesluten här).

Bilaga 1 till ämbetsmannagruppens slutrapport

ÖVERENSKOMMELSE

om beskattning av resgods i resandetrafiken mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige samt om skattefri försäljning på flygplats i dessa länder.

Regeringarna i Danmark, Finland, Norge och Sverige har

medvetna om att de skilda regelsystemen angående beskattning av varor i resandetrafiken i de nordiska länderna har lett till att inköp i vissa fall inte belastas med någon konsumtionsskatt, vare sig i inköps- eller införsellandet, och i vissa andra fall belastas med sådan skatt i såväl inköps- som införsellandet,

eniga om principen att resgods skall belastas med antingen inköps- eller införsellandets konsumtionsskatter och att det inte skall vara möjligt att genom internordiska resor undgå denna beskattning samt att dubbelbeskattning i största möjliga utsträckning skall undvikas,

i avsikt att uppnå en sådan harmonisering av beskattningen av varor vid utförsel i resandetrafiken att någon konkurrenssnedvridning därav inte uppstår för företag i de olika nordiska länderna, samt

i syfte att uppnå enhetliga bestämmelser och praxis angående den skattefria försäljningen på flygplatser,

träffat följande överenskommelse:

Artikel 1

Vara som en person, bosatt i Danmark, Finland, Norge eller Sverige, inköper i något annat av dessa länder för att vid utresa medtagas som resgods skall i inköpslandet påläggas de skatter och avgifter som utgår i samband med tillverkning och försäljning inom landet.

Har varan i omedelbar anslutning till försäljningen av köparen införts i annat av nämnda länder och har mervärdeskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt utgått vid införseln, får försäljningen anses ha skett genom export. Som förutsättning härför gäller att säljaren kan styrka att mervärdeskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt har erlagts i införsellandet och att varan har ett inköpspris exklusive skatt om minst 1 000 kr. i Danmark, Norge och Sverige eller 1 000 mk i Finland.

Med vara avses i denna överenskommelse även en grupp av varor, som normalt utgör en helhet.

Artikel 2

Vara anses bli medtagen som resgods om den

1) medförs i samma transportmedel med vilket den resande reser ut ur inköpslandet, eller
2) medförs av den resande utan transportmedel, eller
3) genom säljarens försorg transporteras till inköpslandets landgräns för att där utlämnas till resanden, eller
4) levereras på annat sätt som är jämförligt med dem som avses i punkt 1, 2 eller 3.

Artikel 3

På flygplats får icke till resande för att vid utresan medtas som resgods skattefritt säljas andra varor än alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror, oberoende av var den resande är bosatt.

Bestämmelserna i artikel 1 skall icke tillämpas på alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror som har inköpts skattefritt på flygplats.

Artikel 4

Denna överenskommelse träder i kraft en månad efter det att samtliga fördragsslutande stater meddelat det svenska utrikesdepartementet att de konstitutionella åtgärder som krävs för överenskommelsens ikraftträdande har genomförts. Det svenska utrikesdepartementet underrättar de övriga fördragsslutande staterna om mottagandet av dessa meddelanden.

Artikel 5

Denna överenskommelse skall förbli i kraft utan tidsbegränsning men fördragsslutande stat kan på diplomatisk väg uppsäga överenskommelsen genom underrättelser till envar av de andra fördragsslutande staterna. I anledning av sådan uppsägning skall överenskommelsen upphöra att gälla i förhållandet mellan den stat som verkställt uppsägningen och övriga fördragsslutande stater sex månader efter den tidpunkt då samtliga fördragsslutande stater underrättats om uppsägningen.

Överenskommelsen skall vara deponerad i det svenska utrikesdepartementet och bestyrkta avskrifter skall av det svenska utrikesdepartementet tillställas var och en av de fördragsslutande staternas regeringar.

Till bekräftelse härav har undertecknade, därtill vederbörligen bemyndigade, undertecknat denna överenskommelse.

Upprättad i ett exemplar på danska, finska, norska och svenska språken, vilka samtliga texter har lika vitsord.

Stockholm den

For Danmarks regering:

Suomen Hallituksen Puolesta:

For Norges regjering:

För Sveriges regering :

BUDGET-
DEPARTEMENTET

ÖVERSYN AV MERVÄRDESKATTEN DEL IV

EXPORTBEGREPPET M.M.

Betänkande avgivet av
mervärdeskatteutredningen

Ds B 1979:2

Till Statsrådet och chefen för budgetdepartementet

Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05)[1] har i sitt arbete med en teknisk översyn av mervärdeskatten hittills avlämnat tre delbetänkanden, nämligen Del I (Ds Fi 1973:3) Materiella frågor, Del II (Ds Fi 1974:8) Fastighetsbegreppet m.m. och Del III (Ds B 1977:6) Redovisningsskyldighet m.m.

Utredningen överlämnar härmed ett fjärde delbetänkande med benämningen Exportbegreppet m.m. I detta tar utredningen upp vissa frågor som utredningen av skäl som närmare redovisas i betänkandet funnit anledning att behandla särskilt och med förtur.

Stockholm i augusti 1979

Hans R. Fridolin

/Göran Olofsson

[1] I utredningen ingår som utredningsman fd departementsrådet Hans Fridolin, som experter direktören Sven Crabo, professorn Dag Helmers, departementsrådet Leif Lindstam, byråchefen Lennart Mellbin och, sedan den 1 mars 1978, taxeringsdirektören Bo Norrman samt som sekreterare avdelningsdirektören Göran Olofsson och som bitr. sekreterare departementssekreteraren Gunnar Skarell.

I N N E H Å L L

1 INLEDNING 1
2 MERVÄRDESKATT VID EXPORT 3
2.1 Gällande bestämmelser 3
2.2 Tillämpningen av gällande bestämmelser 7
2.3 Beskattning av varor i resandetrafik 11
2.4 Särskilt yrkande 14
2.5 Utredningens överväganden och förslag 15
3 MERVÄRDESKATT PÅ KONSTVERK 25
3.1 Gällande bestämmelser m.m. 25
3.2 Utländska bestämmelser 26
3.3 Framförda yrkanden 27
3.4 Utredningens överväganden och förslag 31
4 MERVÄRDESKATT PÅ VISSA TVÄTTJÄNSTER 35
4.1 Gällande bestämmelser 35
4.2 Tidigare överväganden m.m. 36
4.3 Utredningens överväganden och förslag 37
5 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG 45

Förkortningar som används i betänkandet

KL kommunalskattelagen (1928:370)
ML lagen (1968:430) om mervärdeskatt
RSN riksskattenämnden
RSV riksskatteverket

1 INLEDNING

Utredningen avlämnade i augusti 1977 sitt tredje delbetänkande (Ds B 1977:6) Översyn av mervärdeskatten, Del III, Redovisningsskyldighet m.m. Däri framlagda förslag har numera behandlats av statsmakterna och i allt väsentligt lett till lagstiftning med ikraftträdande den 1 juli 1979 eller i vissa delar den 1 januari 1981 (prop. 1978/79:141, SkU 1978/79:52, rskr 1978/79:393, SFS 1979:304).

I det nämnda delbetänkandet förutskickade vi att återstående frågor i vår översyn av mervärdeskatten skulle behandlas i ett slutbetänkande som beräknades kunna lämnas före 1979 års utgång. Vi nödgas emellertid konstatera att vi inte kan hålla den tidsplanen. Den främsta anledningen härtill är att vi genom beslut av både riksdagen och regeringen fått i uppdrag att behandla vissa frågor som inte ingått i den tidigare planläggningen av vårt arbete.

Ett sådant nytillkommet uppdrag har sin bakgrund i att de nordiska finansministrarna vid ett möte i november 1978 beslöt att tillsätta en nordisk ämbetsmannagrupp för utredning av frågan om beskattning av varor i resandetrafiken. Ämbetsmannagruppen avlämnade i maj 1979 sin slutrapport med ett förslag till överenskommelse om beskattning av resgods i resandetrafiken mellan Danmark, Finland, Norge och Sverige samt om skattefri försäljning på flygplats i dessa länder. Genom regeringsbeslut den 17 maj 1979 fick vi i uppdrag att skyndsamt utarbeta förslag till de författningsändringar som erfordras för att överenskommelsen skall kunna tillämpas. Vi har ansett oss böra fullgöra detta uppdrag med förtur.

Det nu nämnda uppdraget gäller mervärdeskattens tillämpning på visst internationellt varuutbyte. Redan tidigare har vi inom utredningen funnit att bättre klarhet och överskådlighet skulle uppnås genom en systemati-

sering av de bestämmelser i lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) som har avseende på exporten av varor och tjänster. Vi har därför funnit det lämpligt att i detta delbetänkande lägga fram förslag till en sådan systematisering av bestämmelserna med de kompletteringar som erfordras för ett genomförande av den nyssnämnda överenskommelsen.

I våra tidigare delbetänkanden har vi behandlat olika materiella frågor rörande skatteplikt, skattskyldighet m.m. I dessa delar har vi också ansett oss vara i allt väsentligt klara med vår översyn. Några sådana frågor har dock återstått att behandla. Därjämte har några frågor på nytt aktualiserats för oss genom beslut eller uttalanden av statsmakterna. Hit hör bl.a. två frågor som under årens lopp tilldragit sig särskilt intresse och vars nuvarande skattetekniska lösning varit föremål för en omfattande debatt och även viss kritik. De åsyftade frågorna gäller dels undantaget från skatteplikt för konstverk, dels bestämmelserna om undantag från skattskyldighet för viss statlig och kommunal tvätteriverksamhet. Då vårt arbete med dessa frågor hunnit slutföras har vi ansett det lämpligt att i detta sammanhang även redovisa våra överväganden och förslag i dessa delar.

Utöver de frågor som vi tar upp i detta betänkande har vi som redan antytts att behandla ytterligare frågor. Som exempel härpå kan nämnas att vi fått i särskilt uppdrag att behandla frågan om statligt stöd i stället för gällande undantag från skatteplikt för vissa tidskrifter. Skattebefrielse för undervisningsfilm är en annan fråga som vi fått i uppdrag att undersöka. Härtill kommer andra i vår egen planering ingående men ännu inte behandlade frågor. En väsentlig sådan gäller skattekontrollens utformning och inriktning. Vår bedömning är därför att det återstående utredningsarbetet kräver längre tid än vi tidigare kunnat räkna med och dessutom att det kan befinnas lämpligt att avge ytterligare delbetänkanden innan ett slutbetänkande kan lämnas.

Hänvisningar till lagrum i den följande redogörelsen avser ML, om inte annat särskilt anges.

2 MERVÄRDESKATT VID EXPORT

2.1 Gällande bestämmelser

Mervärdeskatten är en skatt som riktar sig mot konsumtionen av skattepliktiga varor och tjänster inom landet. Enligt 1 § erläggs mervärdeskatt vid omsättning inom landet och vid införsel. Härigenom uppnås en likvärdig beskattning av varor som produceras inom landet och varor som införs från utlandet. Däremot skall enligt 1 § och anvisningarna till 1 § skatt inte utgå vid export såvida inte regeringen särskilt förordnat om att skatt skall erläggas. Detta bemyndigande har tillkommit främst i syfte att begränsa skattefri försäljning ombord på fartyg i trafik mellan de nordiska länderna och har också utnyttjats för detta ändamål. Sålunda har med stöd av bemyndigandet utfärdats kungörelsen (1968:591) om erläggande av mervärdeskatt i vissa fall vid utförsel. Enligt denna skall mervärdeskatt erläggas för varor som utförs ur landet för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg i linjetrafik mellan Sverige och Danmark, Finland eller Norge. Skatt utgår dock inte för försäljning till här avsedda fartyg av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, cigarrettpapper, cigarretthylsor eller choklad- och konfektyrvaror. Ingående skatt som belöper på sådan utförsel medför inte rätt till avdrag enligt 17 § vid omsättning av varorna på fartyget.

Rent principiellt syftar beskattningstekniken i övrigt till en fullständig skattefrihet för de varor och tjänster som de svenska företagen omsätter genom export. Exportföretagen skall således befrias inte bara från skatt på exportomsättningen utan också från skatt som erläggs vid förvärv av omsättningsvaror, material, inventarier och andra anläggningstillgångar. Detta

uppnås genom att skattskyldighet föreligger för den som i yrkesmässig verksamhet exporterar sådana varor och tjänster som medför skattskyldighet vid yrkesmässig omsättning inom landet (2 § andra stycket). Genom denna tekniska lösning tillförsäkras exportörerna rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt enligt 17 § på alla förvärv för den verksamhet som omfattas av skattskyldigheten således även för den skattefria exportförsäljningen. Genom bestämmelserna i 6 § andra stycket har samma förutsättningar skapats för exportörer, som enligt huvudregeln inte är redovisningsskyldig på grund av liten skattepliktig omsättning inom landet. Denna form av skattskyldighet brukar betecknas som "teknisk skattskyldighet".

ML innehåller ingen definition på begreppet export. I regel torde det knappast råda någon tvekan om när en vara skall anses som omsatt genom export. Så är alltid fallet då varan av säljaren levereras för mottagande i ett annat land. I åtskilliga fall sker dock leveransen på annat sätt trots att varan är avsedd för konsumtion eller användning utom landet. Detta har också beaktats i lagstiftningen och i punkt 4 av anvisningarna till 2 § anges vissa transaktioner som har likställts med export.

Enligt nämnda anvisningar räknas omsättning av vara eller tjänst på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik som export liksom omsättning som innebär försäljning eller uttag av vara eller tillhandahållande av tjänst till eller för bruk på sådant fartyg eller luftfartyg. Motsvarande gäller i fråga om leverans av vara för försäljning i exportbutik och leverans av vara i frihamn, om varan ej är avsedd att användas i frihamnen.

Som export räknas vidare varuförsäljning inom landet, när direkt utförsel av varan för köparens räkning skall ombesörjas av speditör eller fraktförare som anlitats av säljaren eller köparen. Motsvarande gäller i fråga om varuförsäljning inom landet till utländsk företagare som hämtar varan här i landet för direkt utförsel med eget transport-

medel, om varan är avsedd för verksamhet som företagaren bedriver i utlandet. Som export anses även omsättning av personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning. Vidare räknas exempelvis arkitektarbete som avser anläggning utom landet som export. Även reparation och leverans av vara anses som export när tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som ej är skattskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne. Förmedling av vara anses som export när tjänsten tillhandahålls utländsk uppdragsgivare som ej är skattskyldig.

Slutligen gäller enligt punkt 4 av anvisningarna till 2 § att som export anses bärgning och reparation av lastbil eller släpvagn till lastbil eller leverans av utrustning till sådant fordon, om fordonet är registrerat eller hemmahörande i annat land och tillhandahållandet sker i anslutning till fordonets användning för yrkesmässig varutransport här i landet.

Utöver nu återgivna exportbestämmelser finns i 11 § bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänsteprestationer åt främst utländska uppdragsgivare. Sålunda gäller enligt 11 § 1 undantag från skatteplikt för tjänst enligt 10 § första stycket 1, när den utförs på vara som införts till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen. Undantag gäller vidare enligt 11 § 3 för transport av vara till eller från utlandet, för transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare samt för kontroll, analys eller lagring av vara för utländsk uppdragsgivares räkning.

Enligt 11 § 4 gäller undantag från skatteplikt för bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och för transport i anslutning till sådan bärgning. Utformningen av denna bestämmelse innebär att undan-

taget gäller oavsett om tjänsten avser svenskt eller utländskt fartyg i yrkesmässig trafik.

Slutligen gäller enligt 11 § 5 undantag från skatteplikt för annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning med avseende på vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket, dvs. sådana varor och tjänster som vid inrikes yrkesmässig omsättning medför skattskyldighet.

I anvisningarna till 11 § görs vissa preciseringar och ställs dessutom upp särskilda villkor för att undantagen skall gälla. Beträffande transporter till eller från utlandet gäller således undantaget endast direkta transporter. Sker särskild transport av import- eller exportgods helt inom landet föreligger en skattepliktig transporttjänst, såvida fråga inte är om viss transport för utländska företagare. För sådana transporter liksom för andra tjänster som anges i 11 § 3 åt utländska uppdragsgivare gäller nämligen skattefriheten endast om tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

I fråga om nu nämnda från skatteplikt undantagna "exporttjänster" gäller att omsättningen därav medför s.k. teknisk skattskyldighet med rätt till avdrag för ingående skatt. Därmed blir dessa tjänster helt skattefria.

I förordningen (1968:616) om skattskyldighet till mervärdeskatt för hamn- och flygplatsverksamhet (omtryckt 1976:674) föreskrivs att omsättning som innefattar tjänst med avseende på fartyg i utrikes trafik skall anses utgöra sådan omsättning genom utförsel för vilken skattskyldighet föreligger enligt 2 § andra stycket. Motsvarande gäller lastning, lossning eller annan tjänst i hamnverksamhet med avseende på vara från eller till utrikes ort samt tjänster som på flygplats tillhandahålls flygplan i utrikes trafik.

2.2 Tillämpningen av gällande bestämmelser

RSN och RSV har gjort ett flertal uttalanden om ML:s tillämpning på exporttransaktioner. I flera fall har gjorda uttalanden beaktats i därefter vidtagna lagändringar. I andra fall innehåller anvisningarna endast upplysningar om den dokumentation den skattskyldige skall kunna förete om att viss försäljning har skett genom export. Vi har inte ansett det nödvändigt att i detta sammanhang redogöra för innehållet i sådana uttalanden. I andra uttalanden, anvisningar och förhandsbesked, har bl.a. behandlats följande transaktioner.

I anvisning II 1969:56.5 har RSN bl.a. behandlat mervärdeskattens tillämpning med avseende på varor och tjänster på fartyg i utrikes trafik och härom uttalat följande. Begreppet utrikes trafik bör tolkas på samma sätt som sker vid tillämpning av gällande tullförfattningar. Försäljning av proviant och andra skattepliktiga förbrukningsartiklar bör kunna ske skattefritt när leveransen sker till fartyg som utklarerats för resa till utrikes ort eller där det av omständigheterna klart framgår att fartyget skall avgå i utrikes trafik . Fiske på internationellt vatten är att jämställa med utrikes trafik och i fråga om fiskefartyg för sådant fiske bör det ovan anförda äga motsvarande tillämpning. Fiskeredskap är dock icke fartygstillbehör och omfattas därför inte av det för sådana tillbehör gällande undantaget från skatteplikt (8 § 1). Fiskeredskap kan inte heller anses vara avsedda för bruk på fartyg och kan därför inte levereras skattefritt för fiske på internationellt vatten. Vad gäller tjänster (inkl. tvätt) på fartyg i utrikes trafik bör de enligt RSN, i likhet med vad som gäller motsvarande tjänster på skattefria fartyg, kunna tillhandahållas skattefritt till fartyg som normalt går i utrikes trafik.

RSN har i skilda förhandsbesked förklarat (RSN II 1969:99.1) att leverans av is och fisklådor till fiskefartyg i utrikes trafik på sådant sätt att isen eller lådorna direkt levereras ombord i fartyget utgör sådan försäljning som enligt punkt 4 av anvisningarna till 2 § är att räkna som export.

I ärende angående förhandsbesked (RSN II 1970:10.7) var frågan om skattskyldighet vid försäljning av botten- och flyttrålar för fiske på internationellt vatten. RSN fann att trål inte utgjorde del, tillbehör eller utrustning till fiskefartyg och att sådan försäljning av trål vid vilken trålen levereras inom landet inte kan anses som sådan export som avses i punkt 4 av anvisningarna till 2 §.

I RSN II 1969:82.5 redovisas ett besked som nämnden lämnat beträffande ML:s tillämpning på uthyrning och reparation av sjöcontainers. Enligt beskedet kan containers inte anses utgöra skattefria fartygstillbehör. Försäljning och uthyrning av containers till rederi vars fartyg huvudsakligen går i utrikes trafik liksom försäljning och uthyrning till utländska rederier bör anses som sådant tillhandahållande för bruk på fartyg i utrikes trafik som är att räkna som export. Motsvarande bör gälla för reparation av sådana containers. Skattefriheten bör enligt RSN inte påverkas av att dessa containers i samband med s.k. integrerade transporter mera tillfälligt förs i land för lastning eller lossning. Försäljning, uthyrning eller reparation av containers till annat företag än rederi vars fartyg huvudsakligen går i utrikes trafik bör dock enligt RSN som regel anses som skattepliktig omsättning inom landet och detta även om den som förvärvar varorna i sin tur avser att försälja dem till rederi för bruk på fartyg i utrikes trafik.

Frågan om mervärdeskatt för vissa datatjänster åt utländskt företag har RSN behandlat i RSN II 1970:73.4. Aktiebolaget B anhöll om nämndens utlåtande huruvida skatt skulle debiteras på systerbolaget C i Köpenhamn för vissa datatjänster som utfördes i Sverige av ett dataföretag. Dataföretaget utförde samma slag av tjänster åt bolaget B i Sverige och systerbolaget C i Danmark. De listor som producerades för det danska bolaget levererades av dataföretaget direkt till Köpenhamn. Dataföretaget debiterade bolaget B kostnaderna specificerade på dels det svenska bolaget, dels det danska bolaget. Det svenska bolaget vidaredebiterade kostnaderna för de danska körningarna på det danska bolaget utan något vinstpålägg. Eftersom dataföretaget erhöll materialet från C och efter slutförd databehandling återställer det direkt till C borde enligt punkt 4 av anvisningarna till 2 § datatjänsten enligt RSN vara att anse som export. Mervärdeskatt skulle således inte utgå.

Beträffande uthyrning av bilar från biluthyrningsfirma har RSN (RSN II 1970:74.5) som svar på frågan underrättat sökanden att tillhandahållande av uthyrningsbil utom landet - oberoende av den tillämnade användningen - är att anse som icke skattepliktig tjänst. Tillhandahållande av sådan bil i Sverige anses som skattepliktig omsättning inom landet, för vilken skattskyldighet föreligger även om bilen kommer att användas utomlands.

Barkning av fällt virke har RSV (RSV Im 1973:7) på förfrågan från visst bolag bedömt som skattepliktig enligt 10 § 1 även i det fall uppdragsgivaren var utländsk företagare som efter barkningen förde ut virket ur landet. Om samma företag enligt avtal åtar sig att både barka virket och frakta detsamma för tillhandahållande i Norge fick tjänsten i dess helhet anses vara tillhandahållen utom landet och skattefri export föreligga.

I fråga om försäljning av motor- och segelbåtar till utländsk köpare har RSV (RSV Im 1974:20) gjort följande uttalande.

Vid försäljning av skattepliktiga båtar till utländsk köpare förekommer det att köparen hämtar båten hos säljaren för att själv föra ut eller låta föra ut båten på egen köl ur landet. Enligt de allmänna bestämmelserna i MF är en sådan transaktion att anse som omsättning inom landet. RSV anser dock att, om det i efterhand kan konstateras att båten verkligen förts ut ur landet, transaktionen bör kunna likställas med export med rätt för säljaren att i efterhand minska sin utgående skatt vid redovisningen för mervärdeskatt med det skattebelopp som han har att redovisa för transaktionen. Som förutsättningar härför gäller följande.

1. Köparen skall vara utländsk medborgare och bosatt i utlandet.

2. Säljaren skall på utfärdad faktura ange beloppet av den mervärdeskatt som belöper på försäljningen, köparens nationalitet, fullständiga namn och adress i hemlandet samt passnummer enligt uppvisat pass.

3. Säljaren skall inom sex månader från leveransdagen ha mottagit handling som visar att båten anmälts till utländsk tullmyndighet.

Den mervärdeskatt som redovisats för försäljningen får dras av från den utgående mervärdeskatten för den redovisningsperiod då handling enligt punkt 3 mottagits. Sker detta under samma redovisningsperiod som försäljningen får kvittning ske.

Ett särskilt förfarande har tillämpats för att möjliggöra skattefri försäljning till utomnordiska turister och andra utom Norden bosatta personer som vid tillfällig vistelse i Sverige inköpt varor vilka medförts som resgods vid utresa. Förfarandet har av praktiska skäl fått begränsas till att gälla utresa med fartyg eller flyg.

För skattefri försäljning till fartygspassagerare gäller följande. Av faktura, paragonnota eller dylikt skall framgå kundens namn och adress och vilket fartyg vederbörande reser med. Säljaren skall leverera varan ombord på fartyget och ansvarig befälsperson (styrman, intendent eller liknande) skall på fakturan eller notan intyga att han mottagit varan ombord på fartyget och förbinda sig att ej utlämna varan till kunden förrän fartyget lämnat svensk hamn.

För skattefri försäljning till flygpassagerare gäller följande. Av faktura, paragonnota eller dylikt skall framgå kundens namn, adress, vilket plan kunden skall resa med (flygbolagets namn, planets avgångsdag och tid). Säljaren skall antingen själv eller genom speditör överlämna varan till kunden vid utcheckningen på flygplatsen och intyga att så skett. Säljaren bör också om möjligt ha utförselanmälan påstämplad av tullen. Är detta inte möjligt bör i första fallet resan till flygplatsen i förekommande fall styrkas med kvitto eller om eget fordon använts, genom bestyrkande av anställd. I andra fallet bestyrks transporten genom speditionsnota.

Vidare kan nämnas att försäljning till personer som skall avflytta till utlandet kan betraktas som export om flyttningen till utlandet sker under medverkan av särskilt företag, t.ex. en speditör. Två alternativa metoder kan tillämpas. Enligt det ena lämnar säljaren varan till speditören. Denne ger säljaren ett intyg varav skall framgå säljarens och köparens namn och adress, vilken vara som mottagits samt en försäkran från speditören att varan skall exporteras och överlämnas till köparen först i namngivet land. Speditören skall med fraktsedel e.d. kunna styrka utförseln om så påfordras. Enligt det andra alternativet köper speditören varan på uppdrag av kunden, betalar mervärdeskatt och drar av skatten som ingående skatt i sin redovisning. Speditören fakturerar kunden, anger på fakturan vart varan levereras och debiterar ej mervärdeskatt. Speditören skall med fraktsedel eller dylikt kunna styrka att varan exporterats.

2.3 Beskattning av varor i resandetrafik

Mot bakgrund av de särskilda förhållanden som råder i fråga om gränshandeln inom Norden tillsattes den inledningsvis omnämnda ämbetsmannagruppen med uppdrag att utreda beskattningen av varor i resandetrafik. Ämbetsmannagruppen har i sin slutrapport anfört bl.a. följande.

Vid export utgår som regel inte mervärdeskatt i Danmark, Norge och Sverige eller omsättningsskatt i Finland. Varuförsäljning inom landet till resande som avser att själv ta med sig varan ut ur landet räknas normalt inte som exportförsäljning. Från denna princip har man emellertid gjort vissa undantag, t.ex. i Danmark, Norge och Sverige när säljaren levererar varan till köparen i avgångshallen på flygplatser med utrikestrafik eller till ansvarig person ombord på fartyg i utrikestrafik. I Finland kan affärsidkare leverera varan skattefritt vid landgränsen till utländska resande. Det danska regelsystemet förbjuder dock skattefri försäljning till medborgare bosatta i Finland, Norge eller Sverige, såvida varorna medförs som resgods.

På vissa flygplatser i Norden finns butiker i vilka obeskattade tobaksvaror och alkoholdrycker får säljas till resande med destination till annat land, s.k. tax-free shops. På Arlanda flygplats i Stockholm och Landvetter flygplats i Göteborg har etablerats butiker som säljer andra varor utan mervärdeskatt till resande bosatta utom Norden.

Ämbetsmannagruppen har i enlighet med sitt mandat endast behandlat försäljning till resande av varor som avses att tullklareras i samband med utresan ur landet, dvs. den resandes handbagage och resgods.

Gruppen konstaterar att problem har uppstått, särskilt i gränshandeln, till följd av att de nordiska länderna tillämpar olika bestämmelser om skattebefrielse vid försäljning av varor till resande bosatta i annat land och om införsel av skattefri reseutrustning. De skilda regelsystemen har lett till att vissa inköp inte belastas med någon konsumtionsskatt vare sig i inköpslandet eller införsellandet. Ett bibehållande av olikheterna skulle kunna leda till att man i gränstrakterna kan få helt skattefria zoner. En sådan utveckling är enligt gruppens mening inte önskvärd. Utgångspunkten för de fortsatta diskussionerna har därför varit att i princip alla varor skall belastas med antingen inköpslandets eller införsellandets konsumtionsskatt och att det inte skall vara möjligt att genom internordiska resor undgå denna beskattning.

Ämbetsmannagruppen har mot bakgrund av att skattenivåerna i de nordiska länderna i stort sett är lika funnit att övervägande skäl, inte minst administrativa fördelar, talar för att denna beskattning i princip bör ske i inköpslandet. Skatt skall därför utgå vid försäljning av vara till person bosatt i annat nordiskt land såvida köparen avser att själv föra ut varan vid utresan. Självfallet skall detta inte kunna kringgås genom att den inköpta varan av säljaren utförseldeklareras och därefter överlämnas till köparen i omedelbar anslutning till utresan.

För att undvika dubbelbeskattning har gruppen vidare enats om regler som under vissa förutsättningar tillåter inköpslandet att avstå från att beskatta en vara som har införts till annat nordiskt land och beskattas där. En sådan dubbelbeskattning kan undanröjas på det sättet att säljaren får

behandla försäljning som en exporttransaktion, om han kan förete tullräkning eller annan handling som visar att varan i omedelbar anslutning till försäljningen har införts till annat nordiskt land och att mervärdeskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt erlagts vid införseln. Ämbetsmannagruppen är enig om att detta förfarande skall få tillämpas endast om försäljningsvärdet exklusive skatt utgör minst 1 000 kr. eller 1 000 mk. per vara. Varje land har dock rätt att fastställa ett högre försäljningsvärde. Med vara bör vidare förstås en grupp av varor som normalt utgör en helhet.

Ämbetsmannagruppen har vidare enats om att bestämmelserna om skatter vid utförsel av varor i resandetrafiken bör harmoniseras endast vad avser försäljningar till personer bosatta i Norden. Varje land får fritt utforma regler för skattekonsekvenser vid försäljning till personer som är bosatta utom Norden.

Med den nu föreslagna ordningen bör garantier skapas för att skattereglerna varken stimulerar eller försvårar en gränshandel som redan förekommer och som inte kan anses olämplig. Skatt kommer under alla förhållanden att utgå för alla förvärv för slutlig konsumtion antingen i inköpslandet eller i konsumtionslandet. Dagligvaror och andra varor av mindre värde beskattas endast i inköpslandet och varor av större värde i det land där den slutliga konsumtionen sker.

Ämbetsmannagruppen är vidare enig om att det inte skall vara tillåtet att i butik på flygplats sälja andra skattepliktiga varor än tobaksvaror och alkoholdrycker utan att mervärdeskatt eller annan skatt eller avgift utgår. Denna del av överenskommelsen gäller all försäljning på flygplats, dvs. även försäljning till icke nordiska medborgare.

Till rapporten finns fogad ett förslag till överenskommelse att gälla för Danmark, Finland, Norge och Sverige. Förslaget till överenskommelsen har i nu aktuella delar följande lydelse:

Artikel 1

Vara som en person, bosatt i Danmark, Finland, Norge eller Sverige, inköper i något annat av dessa länder för att vid utresa medtagas som resgods skall i inköpslandet påläggas de skatter och avgifter som utgår i samband med tillverkning och försäljning inom landet. Har varan i omedelbar anslutning till försäljningen av köparen införts i annat av nämnda länder och har mervärdeskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt utgått vid införseln, får försäljningen anses ha skett genom export. Som förutsättning härför gäller att säljaren kan styrka att mervärdeskatt eller motsvarande allmän omsättningsskatt har erlagts i införsellandet och att varan har ett inköpspris exklusive skatt om minst

1 000 kr. i Danmark, Norge och Sverige eller 1 000 mk. i Finland.

Med vara avses i denna överenskommelse även en grupp av varor, som normalt utgör en helhet.

Artikel 2

Vara anses bli medtagen som resgods om den

1. medförs i samma transportmedel med vilket den resande reser ut ur inköpslandet, eller

2. medförs av den resande utan transportmedel, eller

3. genom säljarens försorg transporteras till inköpslandets landgräns för att där utlämnas till resanden, eller

4. levereras på annat sätt som är jämförligt med de som avses i punkt 1, 2 eller 3.

Artikel 3

På flygplats får icke till resande skattefritt säljas andra varor än alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror oberoende av var den resande är bosatt.

Bestämmelserna i artikel 1 skall icke tillämpas på alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror som har inköpts skattefritt på flygplats.

2.4 Särskilt yrkande

I skrivelse till mervärdeskatteutredningen har Grafiska Industriförbundet föreslagit att gällande undantag från skatteplikt för annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning (11 § 5) bör utvidgas till att omfatta framställning och distribution av reklammaterial för sådana uppdragsgivare. Framställningen synes i första hand avse reklamtrycksaker. Förbundet uppger att vissa tryckerier misstolkat bestämmelserna och därför underlåtit att ta ut skatt på framställda trycksaker åt utländska kunder.

2.5 Utredningens överväganden och förslag

Som framgår av lämnad redogörelse föreligger särskilda problem i fråga om tillämpningen av exportbestämmelserna för vissa delar av den gränshandel som förekommer mellan de nordiska länderna. Detsamma gäller i fråga om den skattemässiga synen på försäljning av varor till utländska turister och andra privatpersoner vid tillfällig vistelse här i landet, i de fall varorna medförs av köparen vid utresa ur landet. Riktigheten i medgivanden som vissa beskattningsmyndigheter lämnat om skattefri varuförsäljning i transithall på flygplats till utländska resenärer vid utresa har satts i fråga.

Det är mot denna bakgrund som den nordiska ämbetsmannagruppens förslag till överenskommelse för Danmark, Finland, Norge och Sverige skall ses.

Vi anser att det av ämbetsmannagruppen utarbetade förslaget på ett enkelt och i materiellt hänseende tillfredsställande sätt kan förväntas undanröja de svårigheter och den bristande likformighet som sedan länge rått i beskattningen av den nordiska gränshandeln. Den förordade beskattningstekniken bör också kunna förhindra skattefri konsumtion av varor som inköps i gränshandeln. Vi anser det värdefullt att man enats om att skatten i princip alltid skall tas ut i säljarlandet och att denna beskattning kan efterges först när säljaren erhållit skriftligt bevis om att varan införtullats och i samband därmed beskattats i införsellandet. En sådan ordning bör innebära stora fördelar från kontrollsynpunkt. Även för skattskyldiga som bedriver gränshandel måste överenskommelsen innebära avsevärda lättnader från redovisningssynpunkt. Förslaget om att säljaren skall få behandla viss varuförsäljning som export först när försäljningspriset exkl. skatt överstiger 1 000 kr. bör betyda avsevärda praktiska fördelar. Handeln med dagligvaror, enklare hushållsutrustning samt textil- och konfektionsvaror bör i princip bli problemfri.

Detsamma gäller handeln med vanlig utrustning för hobby och fritid. Skatt kommer regelmässigt att utgå i säljarlandet och inköpta varor kommer i regel att kunna tas in i införsellandet utan skatt.

Den prisgräns om 1 000 kr., som enligt förslaget till överenskommelse skall gälla för eftergift av skatt i inköpslandet mot att skatt erlagts vid införseln i hemlandet, förutsätter att utförseln till sistnämnda land sker i omedelbar anslutning till leveransen av varan. En strikt tillämpning av en sådan bestämmelse skulle närmast innebära att återresan till hemlandet måste ske omedelbart efter det transaktionen ägt rum. Vi vill ifrågasätta en sådan innebörd av förslaget i denna punkt av både materiella och praktiska skäl. Avser ett förvärv t.ex. kapitalvaror med lång livslängd bör det kunna accepteras, att någon tid får förflyta mellan det inköpet sker och en beskattning i samband med inresan i hemlandet vidtas. För egen del skulle vi därför vilja tolka förslaget i överenskommelsen så att det bör vara tillfyllest om utresan från inköpslandet sker i nära anslutning till varuleveransen.

Gränsvärdet 1 000 kr. exkl. skatt skall enligt förslaget till överenskommelse även gälla en grupp av varor som normalt utgör en helhet. Något närmare klargörande uttalande om vad som skall avses med en sådan helhet har inte gjorts. Vi anser att med den målsättning som präglar överenskommelsen begreppet vara som utgör en helhet bör kunna ges en relativt generös tolkning. I enlighet härmed bör enligt vår uppfattning som en helhet kunna betraktas exempelvis byggnadsmaterial som en köpare samtidigt inköpt hos en säljare och därefter med egen bil transporterar i en last för samtidig införtullning i hemlandet. Detsamma bör gälla t.ex. en musikanläggning som består av olika delar, en soffgrupp, badrumsutrustning i form av badkar, tvättställ m.m. och köksutrustning i form av köksskåp, kylskåp, frys, spis och diskmaskin. Som en helhet bör däremot inte kunna anses exempelvis olika livsmedelsvaror, olika klädesplagg eller flera exemplar av en sorts klädesplagg.

Artikel 3 i överenskommelsen behandlar varuförsäljning på flygplats. Detta bör enligt vår uppfattning ges den innebörden att försäljning över disk eller motsvarande på flygplats till utländska eller i utlandet bosatta resenärer inte skall kunna ske skattefritt i vidare mån än som följer av bestämmelserna om försäljning av alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror i exportbutik (s.k. tax free shop). Om en resenär hos säljare på flygplats inköper vara för senare leverans på plats inom annat lands tullområde är det fråga om export enligt ML:s allmänna bestämmelser. Detta bör gälla även enligt den föreslagna överenskommelsen och således även om betalningen erläggs till säljaren på flygplatsen.

Innan vi övergår till att behandla de lagbestämmelser som krävs för ett genomförande av den föreslagna nordiska överenskommelsen vill vi anlägga några principiella synpunkter på det skattemässiga exportbegreppet. I anslutning härtill lägger vi fram förslag om ändringar i den rent lagtekniska beskrivningen av vad som i mervärdeskattehänseende skall räknas som export.

I allt väsentligt synes nu gällande bestämmelser om vad som skall räknas som export ge det resultat vartill skattesystemet syftar, nämligen en beskattning av all konsumtion av skattepliktiga varor och tjänster inom landet och en fullständig skattebefrielse för vad som tillhandahålls genom export. Vi vill särskilt framhålla att man inom den europeiska gemenskapen (EG) i det sjätte direktivet av den 17 maj 1977 enats om beskattningsregler hos medlemsstaterna där samma principer upprätthålls. Rent tekniskt ges dock medlemsstaterna möjligheter att efter eget val medge utländska köpare restitution av erlagd skatt i stället för skattefrihet för mottagna leveranser. En sådan ordning har vi inte funnit anledning att ta upp till diskussion vad gäller den svenska mervärdeskatten. Vi anser att principen om teknisk skattskyldighet för vad som omsätts genom export ger såväl berörda skatt-

skyldiga som beskattningsmyndigheter minsta möjliga administrativa olägenheter utan att man för den skull behöver eftersätta skattekontrollen.

Vi har emellertid funnit att ML i några speciella fall i sin nuvarande utformning kan leda till att prestationer som tillhandahålls utländska köpare eller uppdragsgivare träffas av svensk skatt trots att, om motsvarande förvärv gjorts av skattskyldig köpare, rätt till avdrag för ingående skatt skulle ha förelegat. Beskattningsreglerna kan därför i åsyftade fall sägas ge upphov till kumulativa effekter och bristande neutralitet. Prestationer som förvärvats för utländsk konsumtion skall i princip inte belastas med svensk mervärdeskatt.

Vi anser också att gällande bestämmelser inte på ett helt entydigt sätt beskriver hur den verksamhet svenska företagare bedriver i utlandet i vissa fall skall behandlas i mervärdeskattehänseende.

Som framgår av den tidigare redogörelsen för gällande bestämmelser anges i punkt 4 av anvisningarna till 2 § vad som skall anses som omsättning genom export. I 11 § jämte anvisningarna till denna paragraf undantas från skatteplikt vissa tjänster åt utländsk uppdragsgivare. Vi anser att man med fördel bör kunna ersätta dessa undantagsbestämmelser med bestämmelser som hänför transaktionerna till skattefri export. Med ett sådant synsätt bör lagen rent systematiskt vinna på att samtliga exportbestämmelser sammanförs i en ny paragraf. Vi föreslår att detta sker i en ny 2 a §.

Som en allmän huvudregel bör i <u>första stycket</u> av denna nya paragraf anges att med export förstås att vara levereras eller att tjänst tillhandahålls utom landet. Av en sådan bestämmelse följer att svenska företagare blir skattskyldiga även för all utom landet bedriven verksamhet i den mån verksamheten enligt 2 § och punkt 1 av anvisningarna till 2 § är att anse som yrkesmässig, dvs. om

inkomsten av utlandsverksamheten utgör skattepliktig intäkt enligt KL. Den föreslagna huvudregeln innebär en inte oväsentlig utvidgning av den tekniska skattskyldigheten i förhållande till vad som nu gäller. Enligt ett av RSN meddelat förhandsbesked (RSN 1969:49.2) har försäljning av utom landet inköpta varor vilka försålts innan de införtullats inte ansetts utgöra sådan omsättning för vilken skattskyldighet föreligger. Enligt vårt förslag kommer skattskyldighet att föreligga för alla varuleveranser som sker utom landet i den mån försäljningen sker i yrkesmässig verksamhet som bedrivs av företag här i landet. Företagets avdragsrätt kommer därigenom att bli obegränsad och omfatta även ingående (svensk) mervärdeskatt som är att hänföra till transaktioner som faller helt utom Sverige, t.ex. leveranser från en utländsk ort till annan sådan ort. Försäljning av varor under utrikes transport, s.k. flytande last, kommer också att likställas med export.

Enligt de föreslagna bestämmelserna i första stycket av den nya 2 a § kommer vidare alla transporter som svenska rederier utför av gods mellan utrikes hamnar och de svenska flygföretagens varutransporter mellan utrikes flygplatser att omfattas av den tekniska skattskyldigheten. Det kan heller inte råda någon tvekan om att av svenska företagare utomlands bedriven byggnads- och anläggningsverksamhet skall räknas som export. Motsvarande gäller montagearbeten eller annan tjänst på maskiner eller annan lös egendom som utförs utomlands hos uppdragsgivaren. I den mån svenska företagare utför avverkning, virkestransporter o. dyl. utomlands medför även sådan verksamhet teknisk skattskyldighet med obeskuren rätt till avdrag för skatt på inom landet gjorda förvärv för verksamheten.

Liksom nu bör även vissa varuleveranser som görs inom landet kunna likställas med export. Bestämmelserna, som nu finns intagna i punkt 4 av anvisningarna till 2 §, bör överföras till andra stycket

av den nya 2 a §. För tydlighetens skull har de varuleveranser som skall anses likställda med export där räknats upp i sex särskilda punkter.

Även tjänster som utförs inom landet för utländsk uppdragsgivares räkning kan i många fall vara direkt avsedda för konsumtion utomlands. Det har ansetts principiellt felaktigt att sådana tjänster belastas med svensk mervärdeskatt. Rent lagtekniskt har detta tillgodosetts på så sätt att vissa tjänster enligt punkt 4 av anvisningarna till 2 § räknas som export medan andra enligt 11 § undantagits från skatteplikt med de begränsningar och förtydliganden som framgår av anvisningarna till 11 §.

Vi har i vårt förslag sammanfört dessa tjänster i tredje stycket av den nya 2 a § och där i tio särskilda punkter angett de tjänster som skall anses omsatta genom export.

Enligt nu gällande lydelse av 11 § 1 undantas från skatteplikt sådan tjänst enligt 10 § första stycket 1 som avser vara vilken införs till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen. Det har gjorts gällande att bestämmelsen skulle kunna ges den tolkningen att uthyrningstjänst skulle vara skattefri om den tillhandahålls av utländskt leasingföretag som låter införa varan till landet enbart för uthyrning för att därefter åter utföra varan ur landet. Det kan dock hävdas att det i sådana fall är fråga om en av det utländska företaget inom landet bedriven verksamhet som enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 2 § skall anses som yrkesmässig och som därför skall medföra skattskyldighet. I förtydligande syfte föreslår vi därför att det klart anges, att uthyrning här i landet av en för detta ändamål införd

vara inte kan hänföras till export (2 a § tredje stycket 2 i vårt författningsförslag).

Som framgår av den återgivna lydelsen av 11 § 1 gäller undantaget från skatteplikt endast i det fall den som utfört tjänst på vara själv ombesörjer utförseln av varan efter fullgjord prestation. Detta särskilda villkor för skattefriheten har i många fall vållat komplikationer för exempelvis svenska legotillverkare eller för företag som utför reparationer av inventarier och annat då uppdragsgivaren är utländsk företagare. Enligt lagtexten blir undantaget inte tillämpligt i de fall uppdragsgivaren själv hämtar varan hos uppdragstagaren med eget transportmedel eller med av honom anlitad fraktforare. Även i dylika fall bör tjänsten givetvis kunna utföras skattefritt. Ändring i enlighet härmed har därför gjorts i vårt förslag. I övrigt överensstämmer tredje stycket 1-9 i vårt förslag till 2 a § med nuvarande bestämmelser.

I tredje stycket 10 föreslår vi en ny bestämmelse som innebär att även annan tjänst än sådan som anges i 1-9 skall kunna anses tillhandahållen genom export. Av lagförslaget framgår att det gäller sådan tjänst som visserligen utförs inom landet men där resultatet av tjänsten redovisas för utländsk uppdragsgivare endast i form av rapport, protokoll eller liknande. En sådan bestämmelse bör även kunna täcka in exempelvis alla datatjänster som utförs i Sverige för utländsk uppdragsgivares räkning, men där resultatet av datatjänsten tillhandahålls beställaren i utlandet endast i form av utskrivna produkter. RSN har också i ett förhandsbesked funnit att redan nu gällande bestämmelser medger att sådana tillhandahållanden skall anses omsatta genom export (RSN II 1970:73.4).

Som en allmän princip för nu gällande undantag från skatteplikt för tjänst åt utländsk uppdragsgivare gäller att tjänsten skall avse verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet. Bakgrunden härtill är att det endast torde vara i sådana fall som svensk beskattning av den tillhandahållna tjänsten skulle kunna innebära en faktisk dubbelbeskattning för beställaren. Någon beskattning i beställarens hemland av den i Sveriges utförda tjänsten skulle i regel knappast kunna komma ifråga. Däremot saknar den utländske företagaren avdragsrätt vid skatteredovisningen i sitt hemland för svensk mervärdeskatt. Det är därför endast i dessa fall som skattefrihet för den i Sverige utförda prestationen måste skapas med syfte enbart att av neutralitetsskäl undanröja en kumulativ beskattningseffekt. Bestämmelser härom föreslås införda i anvisningarna till 2 a §.

I ett fjärde stycke till den föreslagna 2 a § har intagits de bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 2 § som avser varuleverans eller reparation som tillhandahålls utländsk företagare, som inte är skattskyldig, inom ramen för ett av denne gjort garantiåtagande.

I ett femte stycke i den nya 2 a § har enligt vårt förslag intagits de bestämmelser i punkt 4 av anvisningarna till 2 § som behandlar reparation av utländska lastbilar och släpvagnar i anslutning till fordonens användning för yrkesmässiga transporter här i landet.

Genom föreslagna bestämmelser i ett sjätte stycke jämte anvisningar godtas en sedan länge på många håll tillämpad praxis, främst vad gäller varuförsäljning till utländska turister som själva medför vara vid utresa ur landet. Enligt förslaget skall sådana försäljningar kunna på vissa villkor anses som export, dock med ett generellt undantag för försäljning av vara på flygplats och särskilda regler

för försäljning till personer bosatta i Danmark, Finland eller Norge. Förslaget går ut på att säljaren i efterhand får som export räkna sådan varuförsäljning vid vilken varan av köparen medförts vid utresa ur landet eller inresa till annat land under förutsättning att köparen är stadigvarande bosatt i annat land, att varan i omedelbar anslutning till leveransen skall ha utförts ur landet och att säljaren i sina räkenskaper har handling som styrker förhållandet. En av utländsk tullmyndighet styrkt tulldeklaration, om införsel i annat land, bör utan vidare kunna godtas som bevis. Detsamma bör gälla om styrmanskvitto enligt vilket vara avlämnats ombord på fartyg i utrikes fart för passagerares eller besättningsmedlems räkning. Även andra former av intyg eller bevis om utförsel bör kunna godtas. Någon detaljreglering i lagen synes därför inte vara lämplig. Det bör i stället kunna få ankomma på RSV att följa utvecklingen och lämna anvisningar om den bevisning som skall kunna godtagas.

Vi föreslår vidare att det i anvisningarna till 2 a § i ett tredje stycke tas in de bestämmelser som i enlighet med den föreslagna nordiska överenskommelsen förhindrar skattefri försäljning på flygplats till utländska resenärer från annat försäljningsställe än exportbutik enligt 27 § tullagen (1973:670).

I ett fjärde stycke av anvisningarna föreslår vi slutligen att de särskilda begränsningar tas in som enligt den föreslagna överenskommelsen skall gälla i fråga om möjligheterna för skattefrihet för varor som köpare bosatta i Danmark, Finland eller Norge medfört vid utresa från Sverige.

Avslutningsvis vill vi ta upp det yrkande som Grafiska Industriförbundet fört fram i den tidigare ovannämnda skrivelsen till utredningen (se avsnitt 2.4).

Enligt vår uppfattning går den svenska mervärdeskattelagstiftningen de utländska företagens och därmed deras svenska leverantörers och uppdragstagares intressen långt till mötes i fråga om skattefrihet för prestationer som förvärvas för i utlandet bedriven verksamhet.

När det gäller sådan skattefrihet för varor skall det dock regelmässigt vara fråga om sådana som förs ut ur landet för utrikes konsumtion. Vi kan inte finna det motiverat att utvidga skattefriheten till att gälla en så svårpreciserad varugrupp som reklammaterial och alla de olika former för reklamdistribution som kan tänkas förekomma. Man torde inte heller kunna bortse från att skilda regler om vad som skall förstås med reklamvaror kan föreligga i svensk och utländsk skatterätt. Vi håller det också för sannolikt att utländska företagare som inte är skattskyldiga för här i landet bedriven verksamhet knappast torde distribuera reklammaterial i någon större utsträckning, om man inte företräds av generalagent eller återförsäljare. Vi föreslår därför inte några ändringar i ML med anledning av det framförda yrkandet.

De nu föreslagna ändringarna i mervärdeskattelagen om export bör träda i kraft så snart som möjligt. Med hänsyn till att reglerna om mervärdeskatt i den nordiska gränshandeln bör träda i kraft samtidigt i de nordiska länderna bör det få ankomma på regeringen att besluta om ikraftträdandet. I likhet med vad som gällt vid tidigare ändringar bör äldre bestämmelser gälla i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet och i fråga om tillhandahållanden före ikraftträdandet. Vidare bör särskilt föreskrivas att punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt skall ha fortsatt giltighet.

3 MERVÄRDESKATT PÅ KONSTVERK

3.1 Gällande bestämmelser m.m.

När mervärdeskatten infördes och avlöste den allmänna varuskatten bibehölls oförändrat ett särskilt undantag från skatteplikt för konstverk, hänförliga till tulltaxenummer 99.01 - 99.03, dvs. målningar, etsningar, litografier och andra konstgrafiska blad samt skulpturer. Undantaget omfattade endast konstnärernas försäljningar av egna sådana verk på annat sätt än butiksmässigt eller i samband med utställning. I överensstämmelse med förslag som vi lade fram i vårt första delbetänkande (Ds Fi 1973:3) ändrades undantagsbestämmelserna fr.o.m. den 1 januari 1974 till att gälla konstverk av angivna slag som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo (Prop. 1973:163, SkU 1973:62, rskr 1973:350, SFS 1973:928). Genom dessa nya bestämmelser, som alltjämt gäller, infördes ett generellt undantag för konstnärernas försäljningar av egna verk i form av målningar, konstgrafiska blad och skulpturer, i princip gällande även vid försäljningar för upphovsmannens räkning. I praktiken innebär detta att någon skattskyldighet enligt ML inte föreligger för dessa konstnärer.

Vår behandling av frågan i 1973 års delbetänkande kan ses mot bakgrund av att det förekommit en livlig debatt i ämnet, inte minst i riksdagen. Denna hade också gett uttryck för en positiv inställning till ett utvidgat undantag. Vårt förslag innebar också en inte oväsentlig utvidgning, främst därigenom att även försäljningar i samband med utställningar undantogs från beskattning. Vårt förslag var dock motiverat av skattetekniska skäl och siktade till att undanröja de svårigheter i den praktiska tillämpningen som de då gällande bestämmelserna gett upphov till.

Vare sig vårt förslag eller regeringens proposition tog sikte på någon utvidgning av det undantagna varuområdet.

Denna fråga berördes dock i propositionen i anledning av att Föreningen Sveriges konsthantverkare och industriformgivare fört fram krav på en utvidgad skattefrihet. Föredragande departementschefen avvisade detta yrkande och uttalade därvid att påtalade gränsdragningsproblem säkerligen inte skulle minska utan tvärtom bli andra och svårare om exempelvis textila och keramiska alster inrymdes under skattefriheten.

Under den tid som gått efter den ändring, som genomfördes med verkan från ingången av år 1974, har förnyade krav framförts om en utvidgning av undantaget för konstverk. Motionsyrkanden härom i riksdagen har dock avvisats. Även i andra sammanhang har frågan tagits upp. För oss har frågan aktualiserats genom att statsrådet och chefen för utbildningsdepartementet för vårt beaktande överlämnat en skrivelse från Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS) med hemställan om åtgärder för ett generellare undantag för konst. Vid skrivelsen var fogat ett uttalande av Centralstyrelsen för konstnärernas riksförbund (KRO) av samma innebörd.

I detta sammanhang kan också nämnas att Konstfrämjandets riksförbund till utredningen inkommit med en skrivelse med begäran att vi skall behandla frågan om skattefrihet för förbundets försäljningar av konst.

3.2 Utländska bestämmelser

Bestämmelser om undantag för konstverk är inte något unikt för den svenska mervärdeskatten. Sådana undantag förekommer genomgående i utländska mervärdeskatter. Vad våra grannländer beträffar kan konstateras att den danska mervärdeskatten har samma undantag som den svenska. Det gäller således konstnärers försäljning av egna verk i form av målningar, konstgrafiska blad och skulpturer, hänförliga till tulltaxenummer 99.01 - 99.03.

Den norska mervärdeskatten har ett vidsträcktare undantag. Från början omfattade det endast konstmålares och bildhuggares försäljningar av egna verk. Genom lagändring i februari

1972 ändrades undantaget till att omfatta konstnärs försäljning av egna verk, som är att hänföra till tulltaxenummer 99.01 - 99.03, dvs. målningar, konstgrafiska blad och skulpturer, eller som utgör sådan bildväv som nämns i anmärkningarna till tulltaxenummer 58.03. Undantaget gäller även vid försäljning av mellanhand för konstnärens räkning. Vidare äger bestämmelserna motsvarande tillämpning vid import. Tulltaxenummer 58.03 omfattar handvävda tapisserier av typerna Gobelins, Flandern, Aubusson, Beauvais och liknande samt handbroderade tapisserier (t.ex. med petit points eller korsstygn), även i konfektionerade stycken.

3.3 Framförda yrkanden

De krav som i olika sammanhang framförts har i första hand gällt att de textila kostverken måtte inrymmas under undantaget från skatteplikt för konstverk. Den tidigare omnämnda och till utredningen överlämnade skrivelsen från KLYS innehåller krav på ett mera långtgående undantag och även ett konkret förslag till utformning av undantaget.

KLYS uttalar inledningsvis i sin skrivelse att den gällande avgränsningen av undantaget för konstverk är både obegriplig och orättmätig och att en utvidgning av undantaget därför är motiverad. Som en bakgrund härför erinrar KLYS om att ett motionsyrkande vid 1974 års riksmöte om undantag även för textila konstverk avvisades av följande av skatteutskottet uttalade skäl (SkU 1974:62).

Beträffande vissa av de textila konstverken finner utskottet att de nu framförda undantagskraven är fullt förståeliga mot bakgrund av redan medgivna undantag för konst. Det synes emellertid inte finnas någon nu känd definition som skulle göra det möjligt att på ett godtagbart sätt avgränsa textilkonsten från liknande konsthantverksprodukter. Undantag av denna art skulle alltså leda till subtila gränsdragningsproblem, som man enligt utskottets mening såvitt möjligt bör undvika i all skattelagstiftning.

Av detta uttalande skulle man, framhåller KLYS, eventuellt kunna dra den slutsatsen att det inte skulle finnas något skäl för att motsätta sig en utvidgad skattefrihet, om en användbar definition för textilkonsten kunde åstadkommas. Detta kan dock enligt KLYS inte ske med den tillämpade tekniken att utnyttja tulltaxans varuklassificering. En anknytning av ett undantag för textilkonst till tulltaxenummer 58.03 avvisas bl.a. för att det skulle bli för snävt. Efter mönster från den teknik som tillämpats i fråga om undantaget för läkemedel enligt 8 § 3 ML för KLYS i stället fram möjligheten att få till stånd en lämplig avgränsning av undantaget med stöd av den definition på konstverk som finns i 1 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

I nämnda paragraf anges att den som skapat ett litterärt och konstnärligt verk har upphovsrätt till verket, vare sig det utgör skönlitterär eller beskrivande framställning, skrift eller tal, musikaliskt eller sceniskt verk, filmverk eller alster av bildkonst, byggnadskonst eller brukskonst eller kommit till uttryck på annat sätt. Till litterärt verk hänförs även karta, liksom annat i teckning, grafik eller i plastisk form utfört verk av beskrivande art.

Enligt dessa bestämmelser måste, poängterar KLYS, en produkt vara ett verk för att åtnjuta skydd och ensamrätt för upphovsmannen att ekonomiskt exploatera det. För att vara ett verk fordras dessutom viss originalitet, s.k. verkshöjd. Såväl rättspraxis som den juridiska litteraturen på området torde, enligt KLYS, ge tillräckligt besked för att definitionen skall kunna användas även i mervärdeskattehänseende. Undantaget i 8 § 8 ML skulle då kunna utformas att gälla sådant alster av bildkonst och brukskonst, som avses i 1 § lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, när konstverket äges av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Utanför undantaget skulle därmed falla alla produkter som i dag är hänvisade till skydd efter registrering enligt

1970 års mönsterlag, dvs. förebilder för varors utseende.

Genom att även medtaga brukskonst skulle, påpekar KLYS, vissa produkter som har en praktisk användning omfattas av undantaget. Detta betyder dock inte att massproducerade eller industriellt tillverkade varor skulle bli skattefria. Sådan tillverkning sker normalt inte genom konstnärens försorg och varorna är därmed inte i konstnärens ägo. KLYS framhåller dessutom att, om tveksamhet skulle uppstå beträffande en produkts egenskap av upphovsrättsligt verk, det finns ett lämpligt sakkunnigorgan att vända sig till, nämligen Svensk Forms Opinionsnämnd, tidigare Svenska Slöjdföreningens Opinionsnämnd. Här finns en lång erfarenhet om bedömningar av upphovsrätt.

KLYS menar att ett på nu angivet sätt utformat undantag skulle innebära ett minimum av tillämpningssvårigheter. Skulle man emellertid känna tveksamhet inför ett undantag för föremål som åtminstone delvis är avsedda för praktiskt bruk kan undantaget begränsas till endast bildkonst. Som vägledning för den gränsdragning som i så fall måste göras mellan bildkonst och brukskonst hänvisar KLYS till vad som anförts bl.a. i förarbetena till mönsterskyddslagen (SOU 1965:61) och upphovsrättslagen (SOU 1956:25). Med hänsyn till kravet att konstnären för skattefrihet skall äga verket, torde enligt KLYS tveksamhet kunna uppstå i så få fall att det administrativa arbete och den juridiska prövning, som därvid skulle uppkomma, torde kunna accepteras.

KLYS skrivelse utmynnar i en hemställan att regeringen förelägger riksdagen förslag till ändring av undantagsbestämmelserna för konst i enlighet med vad som framförts i skrivelsen med ett andrahandsyrkande om ett till verk av bildkonst begränsat undantag. - Det vid skrivelsen fogade uttalandet av KRO:s centralstyrelse innehåller kritiska synpunkter på den nu gällande avgränsningen och utmynnar i krav på undantag för alla slag av bildkonst enligt upphovsrättslagens definition.

Konstfrämjandets riksförbund framhåller i den till utredningen ingivna skrivelsen att förbundet, som bland sina medlemmar har fackliga och andra centrala organisationer, tillkom för att främja intresset för bildkonst, bl.a. genom utgivning av god konst till låga priser. Härför anlitas av en särskild urvalsnämnd utsedda konstnärer, som mot arvode enligt fastställd taxa utför serier av litografier, träsnitt, etsningar e.d. Konstnärerna arbetar fram provtryck och färdiga tryckformar, varefter upplagorna på förbundets bekostnad trycks i samarbete med konstnärerna på särskilda verkstäder. Förutom arvode betalar förbundet sociala kostnader. Härigenom knyts konstnärerna till förbundet på ett sätt som kan anses jämförbart med anställning.

Förbundet framhåller vidare att verksamheten inte drivs av försäljningsintresse utan av bildnings- och kulturpolitiska motiv. Statliga bidrag utgår men försäljningsintäkter krävs för att verksamheten skall finansieras. Försäljningen är belagd med mervärdeskatt och detta har, konstaterar förbundet, medfört inte endast en hård belastning på priserna utan också en besvärlig konkurrenssituation. De konstnärer som anlitas kan själva sälja sina verk utan mervärdeskatt och detta gäller även vid försäljning i kommission för konstnärens räkning i den privata konsthandeln. Vidare är auktionsförsäljningar fria från mervärdeskatt.

Förbundet anger att för verksamhetsåret 1977/78 redovisades utgående mervärdeskatt med 1 574 068 kr. och ingående skatt med 908 480 kr. Till staten inlevererades således 665 588 kr. För samma år utgick statsbidrag med 3 050 000 kr.

För att kunna arbeta under lika kostnadsmässiga villkor bör, menar förbundet, dess försäljning av konst undantas från mervärdeskatt. Som skäl härför åberopas också, att verksamheten bedrivs som ideell förening utan vinstintresse och att den är kulturpolitiskt motiverad och att av denna anledning bidrag erhålls från det allmänna. Skrivelsen utmynnar i en hemställan att utredningen tar upp frågan om undantag

från mervärdeskatt för förbundets försäljning av konst.

3.4 Utredningens överväganden och förslag

Genom den utformning som undantaget från skatteplikt för konstverk fick genom 1973 års författningsändring undanröjdes olika tidigare konstaterade tillämpningssvårigheter och vad vi kunnat finna har några nya skattetekniska problem inte uppkommit. Undantaget innebär ju också i realiteten att konstnärer, som framställer målningar, konstgrafiska blad och skulpturer, helt ställts utanför ML:s bestämmelser om skattskyldighet och redovisningsskyldighet.

Vid tillkomsten av de nämnda och ännu gällande bestämmelserna avvisades krav på en utvidgning av undantagets omfattning. Skälen härför var skattetekniska. Man befarade att undantag även för t.ex. textila konstverk skulle leda till nya och besvärliga gränsdragningsproblem och tillämpningssvårigheter. Vi har tidigare i olika sammanhang anfört sådana argument mot att föreslå åtgärder som innebär avsteg från de allmänna reglerna, eftersom särregleringar erfarenhetsmässigt leder till praktiska problem i tillämpningen.

Skattetekniska skäl kan inte åberopas för en utvidgning av undantaget för konstverk. Mot detta står emellertid att det med fog kan hävdas att den gällande avgränsningen av undantaget inte är sakligt motiverad. Av detta skäl har vi sett det som vår uppgift att söka finna en lösning som utan alltför besvärande tillämpningsproblem erbjuder en bättre likställighet i beskattningen.

Av den lämnade redogörelsen framgår att det föreligger en betydande uniformitet på denna punkt i de nordiska mervärdeskattesystemen. Skillnaden består egentligen endast däri, att den norska lagen innehåller undantag för bildväv, som omfattas av tulltaxenummer 58.03, utöver de undantag som i övrigt samfällt gäller för målningar, grafik och skulpturer, hänförliga till tulltaxenummer 99.01-99.03. KLYS avvisar som tidigare redovisats en anknytning av ett undantag för

textila konstverk till tulltaxenummer 58.03 bl.a. av det skälet att vissa alster, som rimligen borde omfattas av ett utvidgat undantag, hänförs till andra tulltaxenummer. Därför föreslår KLYS i stället att undantaget i dess helhet knyts till upphovsrättslagens definition av konstverk i form av såväl bildkonst som brukskonst. I andra hand föreslås ett till bildkonst begränsat undantag.

Av olika skäl anser vi oss inte kunna ansluta oss till en sådan ändrad utformning av undantagsbestämmelserna. Förstahandsyrkandet om undantag för både bildkonst och brukskonst går enligt vår mening för långt både materiellt sett och utifrån en rent skattemässig bedömning. Även om brukskonst omfattas av upphovsrätten rör det sig om alster som utformats för att kunna användas praktiskt. Härmed har man att räkna med att det finns andra produkter som har samma praktiska funktion och som är skattepliktiga enligt ML. Redan detta förhållande talar mot att undanta brukskonst från skatteplikt. Härtill kommer att gränsdragningsproblemen liksom kravet eller behovet av individuella prövningar av skattepliksfrågan med all sannolikhet blir av betydligt större omfattning än om endast alster av bildkonst omfattas av undantaget. Vi anser därför att ett undantag från skatteplikt i princip inte bör omfatta annat än vad som kan inrymmas under begreppet bildkonst. En primär sådan gränsdragning överensstämmer med KLYS andrahandsyrkande liksom med vad som yrkats i uttalandet från KRO:s centralstyrelse.

Det gällande undantaget för målningar, grafik och skulpturer har alltsedan det infördes under den allmänna varuskattens tid varit knutet till tulltaxenummer 99.01 - 99.03. Som tidigare framhållits har undantaget efter 1973 års lagändring inte föranlett några särskilda praktiska problem enligt vad vi har erfarit. Vi anser att detta är väsentligt och ett bärande skäl mot att ersätta de bestämmelser som reglerar nu gällande undantag med andra som är mindre precisa och därmed ägnade att skapa nya problem i fråga om den praktiska tillämpningen av redan gällande undantag. Därför anser vi att utformningen av detta undan-

tag bör bibehållas och en eventuell utvidgning ges formen av ett kompletterande tillägg.

Av frågans tidigare behandling framgår att det är de textila konstverken som man velat få in under undantaget från skatteplikt. Det längre gående undantaget i den norska mervärdeskatten gäller också endast textilkonst (bildväv) som är att hänföra till tulltaxenummer 58.03. KLYS motsätter sig en sådan avgränsning av ett utvidgat undantag, främst av den anledningen att avgränsningen blir för snäv och utesluter vissa alster från ett berättigat undantag. Trots detta har vi ansett oss böra stanna vid att förorda att en utvidning av undantaget begränsas till sådana textila konstverk, som är hänförliga till tulltaxenummer 58.03 och som dessutom utgör verk av bildkonst som omfattas av upphovsrätt enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Även i fråga om denna utvidgning bör undantaget gälla verk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo, dvs. i överensstämmelse med vad som gäller för det nuvarande undantaget. Vår uppfattning är att denna utformning av ett utvidgat undantag nöjaktigt uppfyller de krav på precisering som erfordras för den praktiska tillämpningen.

Vad därefter gäller yrkandet om skattefrihet från Konstfrämjandets riksförbund har som skäl för en sådan åtgärd anförts bl.a. konkurrensmässiga nackdelar. Förbundet anför att dess försäljningsverksamhet missgynnas av det förhållandet att konstnärer, som förbundet själv anlitar, kan sälja egna verk skattefritt, även genom förmedling. Vidare påpekas att auktionsförsäljningar av konst är skattefri. Hänsyn bör enligt förbundet också tas till att det föreligger vad som kan anses som ett anställningsförhållande mellan förbundet och konstnärerna. Det är dessutom fråga om ideell och inte kommersiell verksamhet.

Förbundets försäljningsverksamhet bedrivs onekligen på sätt som i flera hänseenden skiljer sig från annan rent kommersiellt bedriven försäljningsverksamhet. Det sär-

skilda undantaget från skatteplikt för konstverk torde också ha konsekvenser av det slag som framhållits. Förbundets situation kan dock knappast anses skilja sig från den som föreligger för konsthandlare som säljer inköpta verk av nu levande konstnärer. Det torde också vara ofrånkomligt att ett undantag av den konstruktion som gäller för konstverk får konkurrensverkningar av påtalat slag. För att undanröja detta skulle krävas ett i princip generellt och obegränsat undantag. Att stanna vid en ändring som endast skulle gälla en viss bestämd försäljningsverksamhet anser vi inte vara riktig. Konsekvenserna av en sådan ändring kan inte överblickas. Som vi framhållit tidigare i olika sammanhang visar erfarenheterna att undantagsbestämmelser lätt drar med sig krav på ytterligare undantag, som om de skulle accepteras allvarligt skulle kunna inverka på skattens generella karaktär. Vi har även noterat att förbundet åtnjuter ett förhållandevis betydande statsbidrag. Enligt vår uppfattning bör hela det stöd som verksamheten bedöms böra få utgå i form av statsbidrag och inte i form av skattelättnader.

Under hänvisning till det anförda lägger vi inte fram något förslag om undantag från skattskyldighet till mervärdeskatt för Konstfrämjandet.

Den föreslagna ändringen beträffande textil konst kräver ett tillägg i 8 § 8. Ändringen föreslås träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringarna av exportbestämmelserna.

4 MERVÄRDESKATT PÅ VISSA TVÄTTJÄNSTER

4.1 Gällande bestämmelser

Tvätt av skattepliktig vara utgör enligt 10 § 1 skattepliktig tjänst och beskattas således när den utförs i yrkesmässig verksamhet. Från denna i princip generella beskattning av tvättjänster gäller ett speciellt undantag som följer av följande bestämmelser i punkt 1 sjätte och sjunde styckena av anvisningarna till 2 §.

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

Bedriver staten, kommun eller kommuner var för sig eller gemensamt verksamhet som icke uteslutande tillgodoser egna behov, räknas verksamheten, när den ej drives i bolagsform eller liknande, som yrkesmässig till den del den avser annat än egna behov.

Dessa bestämmelser, som i stort sett likalydande fanns i mervärdeskattens föregångare, den allmänna varuskatten, torde ha fått sin största betydelse för den tvätteriverksamhet, som redan tidigt bedrivits i samverkan mellan staten och kommuner för att tillgodose behovet av tvätt inom den offentliga sektorn, t.ex. för försvaret och för landstingens sjukvårdsinrättningar. Bestämmelserna medför att skattebelastningen på tvätten till de samverkande intressenterna begränsas till den ingående skatten på inköpen av skattepliktiga varor och tjänster för den verksamheten.

Denna särställning i mervärdeskattehänseende för "offentliga" tvätterier ändrades i princip inte, när staten år 1977 avvecklade sina engagemang och överlät huvudmannaskapet helt på de kommunala intressenterna. Även om detta skedde genom kommunala bolagsbildningar skulle undantagsbestämmelserna alltjämt gälla för tvätt för de kvarstående intressenternas egna behov. Dock medförde omläggningen i princip att tvätt åt staten i de nu kommunägda anläggningarna är att anse som yrkesmässig och därmed skattepliktig.

4.2 Tidigare överväganden m.m.

Redan under den allmänna varuskattens tid riktades från branschhåll kritik mot de samverkande "offentliga" tvätterierna särställning i mervärdeskattehänseende. Man menade att undantagsbestämmelserna verkade diskriminerande för andra tvätterier och i praktiken utestängde dessa från att konkurrera på den offentliga sektorn. Upprepade krav har under årens lopp förts fram om åtgärder för att få till stånd en neutralare beskattning. Dessa krav har dock tidigare avvisats, närmast under motivering att det här är fråga om en naturlig samverkan i syfte att tillgodose det allmännas gemensamma behov.

I vårt delbetänkande Ds Fi 1973:3 tog vi upp frågan om undantagsbestämmelsernas utformning. Vi framhöll att uttrycket ekonomiskt samgående inte var entydigt och därför svårbedömbart. En närmare precisering var önskvärd och vi föreslog ett förtydligande av undantagsbestämmelserna. Vi menade att med ekonomiskt samgående borde avses att två eller flera träffar avtal om att tills vidare eller för viss tid gemensamt svara för kostnaderna för anskaffningar och drift av verksamhet som avser gemensamt ändamål. Det väsentliga borde därvid vara att parterna gemensamt ansvarar för verksamheten.

Vårt förslag till vad som kunde ses som viss skärpning av förutsättningarna för undantagsbestämmelsernas tillämpning ledde inte till någon ändring i ML. Frågan har emellertid

aktualiserats på nytt genom riksdagsmotioner och enligt riksdagsbeslut har vi fått i uppdrag att föreslå åtgärder för att uppnå bättre konkurrensneutralitet i beskattningen på tvättområdet.

4.3 Utredningens överväganden och förslag

I ett mervärdeskattesystem är det naturligt att tvättjänsterna beskattas. Den för oss aktuella frågan är därför begränsad till att finna en lösning som på ett godtagbart sätt undanröjer den påtalade bristande konkurrensneutralitet som föranleds av de "offentliga" tvätteriernas särställning i fråga om tvätt för eget behov. Beträffande annan tvätt, dvs. till utomstående, föreligger ingen bristande konkurrensneutralitet. För sådan tvätt föreligger skattskyldighet enligt de allmänna reglerna för både offentliga och andra tvätterier.

Den anförda kritiken har sin grund i det förhållandet att de "offentliga" tvätterierna för tvätt åt intressenterna belastas endast med ingående skatt på inköpen för denna verksamhet, medan andra tvätterier, dvs. de presumtiva konkurrenterna, får redovisa full skatt på omsättningen, givetvis med rätt till avdrag för ingående skatt. Detta innebär att de förra till skillnad mot de senare inte behöver räkna med någon skatt på mervärdet i tvätteriverksamheten. Då, som belyses närmare i det följande, tvätteriverksamhet har ett förhållandevis högt mervärde, rör det sig om en inte oväsentlig skillnad i skatteeffekt.

Det ligger nära till hands att ställa frågan om inte problemet skulle lösas genom ett slopande av undantagsbestämmelserna ,eftersom det är dessa som utgör grunden för den påtalade bristande konkurrensneutraliteten. För att åstadkomma likhet i beskattningen måste då krävas att tvätten för eget behov beskattas fullt ut som uttag ur rörelsen av skattepliktig tjänst. I så fall skulle likhet i beskattningen skapas inte endast mellan offentligtägda och andra tvätterier utan också mellan kommuner

som har egna tvätterier och kommuner som anlitar utomstående tvätterier. En uttagsbeskattning av tvättjänster står också i nära överensstämmelse med den uttagsbeskattning av tjänster som vi föreslog i vårt senaste betänkande och som numera också införts.

Nu diskuterad lösning skulle medföra viss ökning av skatteintäkterna för staten på grund av en samtidig ökad skattebelastning för i första hand landstingen och kommunerna. Med hänsyn till de sistnämnda skatteeffekterna och att ändringen i fråga om huvudmannaskapet för de offentligtägda tvätterierna skedde på villkor om i princip oförändrade skatteförhållanden för de kvarstående intressenterna har vi ansett oss böra avvisa denna lösning och därför inte heller granskat den närmare.

En annan lösning av frågan skulle vara att från skattepliktgenerallt undanta tvätt som utförs åt staten, landstingen och kommunerna med tillhörande verk, institutioner m.m. Om en sådan åtgärd förenas med avskuren rätt till avdrag för ingående skatt skulle neutralitet i beskattningen skapas med den lägre skattebelastning som nuvarande undantagsbestämmelser ger de offentligtägda tvätterierna i fråga om tvätt till intressenterna. Följden skulle dock bli en väsentlig utvidgning av den lägre skattebelastningen, eftersom de offentligtägda tvätterierna trots allt svarar för endast en del av det allmännas tvättbehov. För den tvätt som ombesörjs av utomstående tvätterier skulle det i fråga om tvätt till staten och kommunerna likaledes bli en till den ingående skatten reducerad skattebelastning, men detta drar med sig speciella praktiska problem.

Man har att räkna med att verksamheten vid de fristående tvätterierna endast till en del kan komma att bestå av tvätt till den statliga sektorn. Även offentliga tvätterier kan ha eller få kunder utanför denna sektor. Dessa företag skulle därmed få både skattepliktig och skattefri omsättning med rätt till avdrag för ingående skatt en-

dast för den skattepliktiga delen.

Erfarenhetsmässigt medför sådan partiell skattskyldighet både redovisnings- och kontrollproblem. Vi ställer oss därför i princip avvisande till åtgärder som ger upphov till sådana problem.

Till en betydande del skulle problemen undgås om ett s.k. kvalificerat undantag gjordes för tvätt till den offentliga sektorn. I så fall skulle oinskränkt avdragsrätt för ingående skatt föreligga och endast i omsättningshänseende skulle det krävas en uppdelning på skattepliktiga och skattefria tjänster. Detta alternativ skulle undanröja även den begränsade skattebelastning, som de offentliga tvätterierna nu har i form av icke avdragsgill ingående skatt och innebära fullständig befrielse från mervärdeskatt för tvätt till den offentliga sektorn. Därmed skulle följden bli ett ännu större skattebortfall för staten. Vi har därför inte ansett oss böra förorda en så långt gående lösning för att klara ett trots allt begränsat konkurrensproblem.

I det föregående har vi pekat på att problemen med avvikelser från de allmännna reglerna för mervärdeskatten normalt blir mindre besvärande om de härför erforderliga bestämmelserna kan begränsas till omsättningssidan. En lösning som härvid står till buds för att åstadkomma neutralitet med en för de offentliga tvätterierna oförändrad skattebelastning är att begagna det system med reduceringsregler som redan tillämpas. Detta system innebär att en differentierad beskattning åstadkoms inte genom differentierade skattesatser utan genom reducering av beskattningsvärdet inkl. skatt enligt gällande skattesats. F.n. gäller två sådana reduceringsregler, enligt vilka skatten reduceras till 60 % eller 20 % av full skatt.

De nämnda reduceringsreglerna tillgreps för att undvika en skärpt beskattning på vissa områden vid övergången från allmän varuskatt till mervärdeskatt men också i syfte att uppnå bättre konkurrensneutralitet i beskattningen. De har ingalunda varit problemfria i den praktiska tillämpningen. Vi har också i andra sammanhang ställt oss tveksamma till en utvidgad användning av reduceringsregler, speciellt i fråga om en utökning av antalet reduceringstal. När vi likväl i detta sammanhang för in reduceringsreglerna som ett tänkbart medel för att åstadkomma neutralitet i beskattningen av tvättjänster är det mot bakgrund av att det här är fråga om ett område, som bör kunna klart avgränsas och som berör ett relativt begränsat antal skattskyldiga. Detta är enligt vår uppfattning primära förutsättningar för att över huvud taget ifrågasätta en utvidgad tillämpning av reduceringsreglerna. En lika väsentlig förutsättning är enligt vår mening att åtgärden kan knytas till någon av de redan gällande reduceringsreglerna.

För att få ett underlag för en bedömning av möjligheterna att åstadkomma en lösning genom en reducerad beskattning har vi genom kontakter med Sveriges Hantverks- och Industriorganisation (SHIO) och Sveriges Tvätteriförbund fått tillgång till material som belyser mervärdeförhållandena hos ett antal enskilda tvätteriföretag. Vidare har vi fått tillgång till statistiska uppgifter som visar mervärdeförhållandena enligt mervärdeskatteredovisningen från skattskyldiga tvätterier i Stockholms län.

Det statistiska materialet omfattar totalt 329 tvätteriföretag, varav 300 fördelar sig jämnt på sådana som utför kemtvätt och sådana med enbart annan tvättverksamhet. Återstoden utgörs av företag med båda slagen av tvättverksamhet. Av totala antalet hade 10 % en skattepliktig årsomsättning över 600 000 kr. och de svarade för ca 55 % av totala omsättningen. Två tredjedelar eller 66 % av företagen hade en årsomsättning under 200 000 kr. med ett genomsnitt klart under 100 000 kr. Dessa företag svarade för ca 17 % av den sammanlagda omsättningen. Resterande 24 % av företagen med en årsomsättning mellan 200 000 kr. och

600 000 kr. svarade för ca 28 % av den totala omsättningen. Materialet ger en antydan om att branschen antalsmässigt domineras av småföretag. Det är emellertid endast de större företagen som kan vara av intresse i detta sammanhang eller med andra ord företag med så stor kapacitet att de kan ta hand om de tvättmängder som det här är fråga om.

I mervärdehänseende visar det statistiska materialet stor samstämmighet såväl beträffande företag med olika inriktning (kemtvätt eller annan tvätt) som i fråga om företag av olika storlek. Även om i och för sig betydande avvikelser noteras för enstaka företag utvisar genomsnittstalen endast smärre differenser. Dessa tal bör också bättre återspegla de faktiska mervärdeförhållandena genom att effekten av mera extrema förhållanden hos enskilda företag reduceras.

Det genomsnittliga mervärdet utgjorde för samtliga i det statistiska materialet ingående företagen 67 % av totala omsättningen exkl. mervärdeskatt. Spridningen av genomsnittstalen för företag med olika inriktning och inom de olika storleksklasserna ligger inom ± 3 procentenheter, dvs. en spännvidd mellan ca 64 och 70 % i mervärde.

Det genom branschorganisationernas medverkan erhållna materialet avser 7 tvätterier med en sammanlagd omsättning inkl. mervärdeskatt om ca 184 milj. kr. Det rör sig således om företag med en kapacitet att ta hand om betydande mängder tvättgods och som därför är av särskilt intresse i detta sammanhang.

Det av företagen tillhandahållna materialet avser uppgifter för åren 1976, 1977 och 1978 om nettoomsättningen, fördelad på olika slag av tvättjänster, samt beloppen av utgående och ingående mervärdeskatt. Av uppgifterna framgår att ett av företagen under de nämnda åren uteslutande sysslat med s.k.

uthyrningstvätt och att 5 av de övriga företagen bedrivit sådan verksamhet i varierande omfattning i förening med tvätt av mottaget gods. Ett företag utförde endast tvätt av mottaget gods.

I mervärdehänseende visar materialet från företagen en nära samstämmighet med det tidigare redovisade statistiska materialet. Vissa skillnader kan noteras företagen emellan liksom mellan åren för enskilda företag. Det sammanvägda genomsnittet ger dock en bild beträffande mervärdet som föga avviker från vad det statistiska materialet utvisar. Det genomsnittliga vägda mervärdet för de sju företagen uppgick således för de tre åren till resp. 65,6 %, 66,7 % och 65,1 % av den sammanlagda nettoomsättningen mot 67 % för det statistiska materialet. Båda beräkningarna ger således i det närmaste samma bild av mervärdeskatteförhållandet och denna samstämmighet utgör enligt vår mening en väsentlig förutsättning för en lösning av frågan i form av reducerad beskattning.

Förutom samstämmigheten i mervärdehänseende visar materialet att mervärdet som sådant är förhållandevis högt. Mervärdet 67 % enligt det statistiska materialet betyder att den ingående skatten är endast en tredjedel av den utgående skatten på omsättningen. Detta kan sägas innebära att mervärdeskatten på tvättjänster medför att ett fristående tvätteriföretag måste ta ut ett ca 13 % högre pris än det som ett inte skattskyldigt "offentligt" tvätteri kan kalkylera med, under i övrigt lika förutsättningar och vid skattesatsen 17,1 %. Det nämnda procenttalet, som kan betraktas som representativt även för materialet från de sju företagen, kan sägas utgöra måttet på den bristande konkurrensneutraliteten.

De gällande reduceringsreglerna medför neutralitet mellan den som själv utför en prestation och en utomstående när medvärdet utgör 40 % resp. 80 %. Ingen av dessa regler ger därför någon skattemässig utjämning vid det för tvättjänster framkomna mervärdet om ca 67 %. Resultatet blir alltså antingen under- eller överkompensation i neutralitetshänseende.

Vi har tidigare ställt oss avvisande till en utvidgning av antalet reduceringsregler. De två som nu gäller utgör grova schabloner. De täcker båda områden med betydande skillnader i mervärdehänseende.

Att mot denna bakgrund tillskapa en ny reduceringsregel som mera exakt återspeglar ett nuläge för en trots allt begränsad del av tvätteriverksamheten synes inte rimligt. Vi ifrågasätter också om en sådan åtgärd kan eller bör vidtas utan en mera genomgripande omprövning av de båda nu gällande reglernas tillämpningsområden. Vi vill erinra om att krav i olika sammanhang framförts om att t.ex. tjänst som nu omfattas av 60-procentsregeln, borde med hänsyn till mervärde- och konkurrensförhållandena hänföras till 20-procentsregelns tillämpningsområde.

Under hänvisning härtill är vår uppfattning att någon ny reduceringsregel inte bör tillskapas. Ett tillgodoseende av kravet på en större likhet i beskattningen bör stanna vid att göra någon av nu gällande reduceringsregler tillämplig på yrkesmässigt utförd tvätt åt staten, landstingen och kommunerna. Valet står därmed mellan 60-procentsregeln, som ger underkompensation och 20-procentsregeln, som ger överkompensation enligt tillgängligt material. I tillämpningshänseende är valet närmast ointressant, även om 20-procentsregeln kan medföra en ökning av antalet restitutioner av överskjutande ingående skatt. Detta förhållande samt att en tillämpning av 20-procentsregeln allmänt sett skulle kunna sägas innebära en form av subvention talar enligt vår mening för att en skattenedsättning enligt 60-procentsregeln bör väljas.

Av skäl som tidigare anförts förordar vi, att den reducerade beskattningen får gälla all slags tvätt åt statliga och kommunala kunder och även gälla s.k. uthyrningstvätt, dvs. för transaktion som innefattar

både tillhandahållande och tvätt av varor enligt ett utbytessystem.

Ovan redovisat förslag föranleder ett tillägg i 14 § om utvidgningen av 60-procentsregelns tillämpningsområde. Tillägget föreslås träda i kraft vid samma tidpunkt som ändringarna av exportbestämmelserna.

5 FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

Förslag till

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1968:430) om mervärdeskatt[1]

dels att punkt 4 av anvisningarna till 2 § skall upphöra att gälla,

dels att 2, 8, 11 och 14 §§ samt anvisningarna till 1 och 11 §§ skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas en ny paragraf, 2 a §, och nya anvisningar, anvisningar till 2 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
2 §	
Skattskyldig är den som inom landet i yrkesmässig verksamhet omsätter	
1) skattepliktig vara eller tjänst,	
2) vara som anges i 8 § 1-5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 1, 3, 4 eller 5 i vad sistnämnda punkt avser annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning eller tjänst som anges i 11 § 10.	2) vara som anges i 8 § 1-5, tjänst som anges i 10 § första stycket och avser vara som nu nämnts eller tjänst som anges i 11 § 3, 4 eller 10.

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

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

Länsstyrelsen kan efter ansökan av fastighetsägare be-

[1] Lagen omtryckt 1979:304.

Nuvarande lydelse

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

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

Föreslagen lydelse

2 a §

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

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

1) om direkt utförsel av varan ombesörjs av speditör eller fraktförare,

2) till utländsk företagare, som hämtar varan här i landet för direkt utförsel,

3) i frihamn om varan ej är avsedd att användas i frihamnen,

4) till eller för bruk på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik,

5) för försäljning i exportbutik,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6) om varan är personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnsförteckning.

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

1) tjänst som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik eller tjänst på utrustning eller annan vara för användning på sådant fartyg,

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

3) förmedling av vara åt utländsk uppdragsgivare,

4) transport, som ej utgör personbefordran, till eller från utlandet,

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

6) kontroll eller analys av vara åt utländsk uppdragsgivare,

7) lagring av vara åt utländsk uppdragsgivare,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8) annonsering eller annan reklam åt utländsk uppdragsgivare,

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

10) annan tjänst åt utländsk uppdragsgivare när resultatet av tjänsten redovisas till denne i form av rapport, protokoll eller liknande.

Även reparation och leverans av vara anses som export när tillhandahållandet sker åt utländsk företagare, som ej är skattskyldig, inom ramen för garantiåtagande som gjorts av denne.

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

Har skattskyldig sålt vara till köpare som är bosatt utom landet och framgår av handling i säljarens räkenskaper att köparen i omedelbar anslutning till leveransen har medfört varan vid utresa ur landet eller vid inresa i

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
	annat land anses leveransen, om ej annat följer av anvisningarna, ha skett genom export. (Se vidare anvisningarna.)
8 §	
Från skatteplikt undantages	Från skatteplikt undantas

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

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

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

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

5) allmän nyhetstidning,

6) periodiskt medlemsblad eller periodisk personaltidning, när varan tillhandahålles utan vederlag eller till utgivaren, medlem eller anställd eller införes till landet under motsvarande förutsättningar, annan periodisk publikation som väsentligen framstår som organ för sammanslutning med huvudsakligt syfte att verka för religiöst, nykterhetsfrämjande, politiskt miljövårdande, idrottsligt eller försvarsfrämjande ändamål eller att företräda handikappade eller

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
arbetshindrade medlemmar samt utländsk periodisk publikation av annat slag när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant,	
8) konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01 - 99.03 och som äges av upphovsmannen eller dennes dödsbo,	8) konstverk, som är hänförligt till tulltaxenummer 99.01 - 99.03 och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo; verk av textil bildkonst, hänförligt till tulltaxenummer 58.03 och som omfattas av upphovsrätt enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, om verket ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo,
9) vatten från vattenverk,	
10) varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet, när överlåtelse sker i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav, fusion eller liknande förfarande,	
12) trycksak som är tullfri enligt tulltaxan (1977:975) och framkallad eller enbart exponerad mikrofilm, när varan införes till landet som gåva eller annars utan vederlag, samt spritdryck, vin, starköl, tobaksvara, cigarrettpapper och cigarretthylsa vid införsel till landet i den ordning som avses i 18 § 4 lagen (1977:293) om handel med drycker eller i 1 § andra stycket lagen (1961:394) om tobaksskatt,	
13) frimärke, dock icke vid omsättning eller införsel i särskild för butiksförsäljning avsedd förpackning,	
14) dentalteknisk produkt, när den tillhandahålles tandläkare, dentaltekniker eller den för vilken produkten är avsedd.	

(Se vidare anvisningarna.)

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
11 §	
Från skatteplikt undantages	Från skatteplikt undantas
1) tjänst enligt 10 § 1 som avser vara, vilken införes till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter utföras ur landet av den som ombesörjt prestationen,	
2) postbefordran av annat än postpaket och gruppkorsband samt resgodsbefordran,	
3) transport av vara till eller från utlandet, transport i samband med renhållning samt transport eller annan skattepliktig tjänst inom landet som avser importvara eller exportvara och som speditör eller fraktförare tillhandahåller utländsk uppdragsgivare i samband med införseln eller utförseln; omhändertagande och förstöring av vara; kontroll, analys eller lagring av vara för utländsk uppdragsgivares räkning,	3) transport i samband med renhållning; omhändertagande och förstöring av vara,
4) bärgning av fartyg eller luftfartyg som är undantaget från skatteplikt enligt 8 § 1 och transport i anslutning till sådan bärgning,	
5) införing eller ackvisition av annons i tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6 samt annonsering eller annan reklam för utländsk uppdragsgivares räkning med avseende på vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket,	5) införing eller ackvisition av annons i tryckalster av sådant slag som anges i 8 § 6,

Nuvarande lydelse | Föreslagen lydelse

6) visning av kinematografisk film,

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

8) tjänst som tillhandahålles av veterinär,

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

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

(Se vidare anvisningarna.)

14 §

Beskattningsvärdet utgör

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

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

3) vid annan omsättning vederlaget och, vid uttag, saluvärdet, om ej annat följer av tredje stycket.	3) vid annan omsättning vederlaget och, vid uttag, saluvärdet, om ej annat följer av tredje eller fjärde stycket.

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

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

2) väg, gata, bro, parkeringsplats,

3) spåranläggning, flygfält, hamn, kanal eller annan farled,

4) mark för idrottsplan, skolgård, lekplats eller liknande anläggning.

Nuvarande lydelse	Föreslagen lydelse
Vid omsättning av kopior av ritningar eller motsvarande handlingar, vilka upprättats genom tjänst enligt 10 § första stycket 5 i samband med planerat eller pågående byggnadsarbete utgör beskattningsvärdet 20 procent av vederlaget och, vid uttag, 20 procent av saluvärdet.	Vid omsättning av tjänst enligt 10 § första stycket 1, som avser tvätt eller tvätt i förening med uthyrning av textilt gods utgör beskattningsvärdet 60 procent av vederlaget, när tjänsten tillhandahålls staten eller kommun. (Se vidare anvisningarna.)

Anvisningar

till 1 §

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

Mervärdeskatt utgår icke vid export om regeringen ej särskilt förordnat att skatt skall erläggas. Se vidare punkt 4 av anvisningarna till 2 §.	Mervärdeskatt utgår inte vid export om regeringen ej särskilt förordnat att skatt skall erläggas.

till 2 a §

	Bestämmelsen i tredje stycket 4 gäller endast direkta transporter till eller från utlandet. Sker särskild transport av import- eller exportgods helt inom landet, föreligger skattepliktig transporttjänst.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Bestämmelserna i andra stycket 2 eller tredje stycket 3, 5-8 eller 10 gäller endast när varan eller tjänsten avser verksamhet som uppdragsgivaren bedriver i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet.

Leverans av vara från annat försäljningsställe på flygplats än exportbutik enligt 27 § tullagen (1973:670) anses ha skett inom landet även när varan är avsedd att medföras av köparen vid utresa ur landet.

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

Nuvarande lydelse | Föreslagen lydelse

till 11 §

Med resgodsbefordran avses även transport av personbil eller motorcykel med fartyg i inrikes trafik, när transporten utföres i samband med befordran av fordonets förare med samma transportmedel.

Undantaget under 3 för transporter till eller från utlandet gäller direkta sådana transporter. Sker särskild transport av export- eller importgods helt inom landet, föreligger skattepliktig transporttjänst.

Med transport i samband med renhållning förstås även bortforsling av sopor, avfall eller liknande från fastighet enligt avtal som icke endast gäller tillfälligt transportuppdrag.

Undantaget under 3 för tjänst för utländsk uppdragsgivares räkning gäller endast när tjänsten har avseende på verksamhet som uppdragsgivaren bedriver och som skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdeskatt, om den bedrivits här i landet.

Undantaget under 9 gäller ej när fråga är om djursjukvård.

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om förhållande som hänför sig till tiden före ikraftträdandet och i fråga om tillhandahållande före ikraftträdandet.

Bestämmelserna i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1979:304) om ändring i lagen (1968:430) om mervärdeskatt skall dock fortfarande äga tillämpning.

Bilaga 3

Sammanställning av remissyttrandena över mervärdeskatteutredningens betänkande (Ds B 1979:2) Översyn av mervärdeskatten Del IV Exportbegreppet m. m.

1 Export

Utredningens förslag om att sammanföra alla nu gällande bestämmelser som har avseende på export i en ny 2 a § tillstyrks eller lämnas utan erinran av samtliga remissinstanser. Åtskilliga av dessa framhåller att författningen härigenom vinner i klarhet och överskådlighet samtidigt som tillämpningen av bestämmelserna underlättas hos både skattskyldiga och myndigheter.

Utredningens definition av begreppet export (2 a § första stycket) innebär att inte endast utförsel ur landet utan också skattskyldigs verksamhet utom landet räknas som export. Förslaget i denna del biträds i princip av samtliga remissinstanser.

Utredningen har föreslagit att vissa varuleveranser inom landet skall likställas med export (2 a § andra stycket). Remissinstanserna tillstyrker i huvudsak förslaget. *Kammarrätten i Göteborg, RSV* samt *länsstyrelserna i Stockholms* och *Blekinge län* påpekar dock att även omsättning av vara eller tjänst på fartyg i utrikes trafik, i likhet med vad som nu gäller, bör likställas med export.

Länsstyrelserna i Kronobergs, Kristianstads och *Älvsborgs län* framhåller att även försäljning av vara till svensk företagare bör jämställas med export i de fall köparen utan att omhänderta varan redan vidaresålt den till utlandet. Detsamma bör, enligt *länsstyrelsen i Kronobergs län*, gälla leveranser till utrikesdepartementets kurirexpedition.

Under hänvisning till befarade tillämpnings- och kontrollsvårigheter föreslår *länsstyrelsen i Jämtlands län* att bestämmelserna i 2 a § andra stycket punkt 2 utgår. Den utländska företagaren kan, enligt länsstyrelsen, undvika dubbelbeskattning med tillämpning av de föreslagna bestämmelserna om beskattning av varor i resandetrafiken.

Utredningens förslag att vissa tjänster som fysiskt tillhandahålls inom landet ändå skall anses tillhandahållna genom export (2 a § tredje stycket) tillstyrks eller lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser. Några remissinstanser befarar att bestämmelsen i punkt 2 om tjänst på vara som införs till landet endast för viss tjänsteprestation för att därefter utföras ur landet kan leda till problem. I motsats till vissa andra tjänsteprestationer skulle i detta fall även tjänsten åt privatpersoner omfattas av bestämmelsen. Detta skulle t. ex. gälla reparation av bilar m. m. Svårigheter skulle härvid uppstå, menar dessa remissinstanser, att på ett riktigt sätt tolka villkoret "endast för tjänsteprestationen i fråga". Några länsstyrelser föreslår att andra stycket av anvisningarna till 2 a § görs tillämpligt även på dessa tjänster.

Härigenom skulle bestämmelsen endast avse tjänsteprestationer som utförs åt uppdragsgivare med sådan verksamhet i utlandet som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i landet. *RSV* framhåller att det från kontrollsynpunkt är angeläget att den dokumentation som skall krävas av säljaren uttryckligen lagregleras. Med undantag av kravet på att skatt erlagts i hemlandet synes, enligt RSV, en lämplig lösning vara att de föreslagna bestämmelserna om beskattning av varor i resandetrafiken i sista stycket av anvisningarna till 2 a § görs tillämpliga även i detta fall. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelserna i Jämtlands* och *Norrbottens län. Länsstyrelsen i Malmöhus län* föreslår att export i dessa fall skall anses föreligga först när den som ombesörjt prestationen erhållit skriftligt bevis om att varan införtullats i det land varifrån den ursprungligen kom.

Länsstyrelsen i Stockholms län föreslår att i 2 a § tredje stycket punkt 4 bör intas en regel om att även förmedling av viss transport anses som export.

De föreslagna särskilda bestämmelserna om försäljning av varor till den som är bosatt i Danmark, Finland eller Norge (fjärde stycket av anvisningarna till 2 a §) tillstyrks eller lämnas utan erinran av remissinstanserna. Flera remissinstanser, både myndigheter och företrädare för näringslivet, hälsar med tillfredsställelse att gränshandelsfrågan härigenom får en likartad lösning i de nordiska länderna. Förslaget som innebär att skatt i princip tas ut i inköpslandet men med möjlighet till eftergift under vissa särskilt angivna förutsättningar kritiseras endast vad avser tolkningen av vissa begrepp.

Generaltullstyrelsen liksom *RSV* och några länsstyrelser menar att begreppet "i omedelbar anslutning" inte kan tolkas på det sätt utredningen föreslagit. Generaltullstyrelsen liksom några länsstyrelser anser att uttrycket bör bytas ut mot "i nära anslutning" i författningsförslaget för att uppnå åsyftad effekt. Även *kammarrätten i Göteborg* förordar en författningsändring på denna punkt. Enligt vissa remissinstanser ger utredningen begreppet "grupp av varor som utgör en helhet" en alltför vid innebörd.

Vidare har några remissinstanser också ifrågasatt den föreslagna värdegränsen på 1 000 kr. *Generaltullstyrelsen* förordar att värdegränsen sänks till 600 kr. som gäller för resandetullfrihet enligt 4 § kungörelsen (1966:400) om rätt för resande m. fl. att införa varor tull- och avgiftsfritt. Härigenom skulle, enligt generaltullstyrelsen, risken för att vissa varor undandras tullkontroll i hemlandet motverkas. *Kammarrätten i Göteborg* menar att gränsen för tullfri resandeinförsel bör höjas till 1 000 kr.

Utredningens förslag till andra och liberalare regler för att försäljning till utomnordiska medborgare skall betraktas som export (2 a § sjätte stycket) kritiseras av flera remissinstanser. *RSV* pekar på risker för en ännu större ojämnhet i tillämpningen än enligt nu gällande förhållanden. RSV menar att syftet med en skattefri försäljning närmast är att undvika dubbelbeskattning och förordar att den lösning som föreslagits för de nordiska länderna bör gälla även för andra utländska turister. En sådan lösning är också att föredra från kontrollsynpunkt. Härigenom skulle, menar RSV, också de skattskyldiga få

klara och enhetliga regler att tillämpa. Det är vidare en fördel om alla köpare behandlas efter samma regler oavsett hemland. Även *länsstyrelsen i Gotlands län* förordar nämnd lösning medan *länsstyrelserna i Skaraborgs* samt *Göteborgs och Bohus län* ställer sig tveksamma till de föreslagna skilda reglerna för olika utlänningar. Om utredningsförslaget ändå genomförs pekar *RSV* på de svårigheter som uppstår att på ett från kontrollsynpunkt tillfredsställande sätt ange den bevisning som skall kunna godtas för att export skall anses föreligga, om inte tullmyndighets eller annan offentlig myndighets, t. ex. hamnmyndighets direkta medverkan kan erhållas för att styrka utförseln. Endast under förutsättning att garantier för en sådan medverkan kan tillskapas anser sig RSV kunna tillstyrka utredningsförslaget i denna del. En medverkan från tullmyndighetens sida anses önskvärd även av *länsstyrelserna i Södermanlands, Blekinge* samt *Göteborgs och Bohus län. Länsstyrelserna i Malmöhus* och *Gävleborgs län* menar att entydiga regler till förhindrande av olika tillämpning bör tillskapas. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser dessutom att endast av utländsk tullmyndighet styrkt tulldeklaration bör accepteras som godtagbar exportdokumentation. Erfarenheterna visar, menar länsstyrelsen, att styrmanskvitto och liknande handling inte utgör någon garanti för att varan vare sig lämnat landet eller införts i annat land. Även andra länsstyrelser ställer sig tveksamma till vilken dokumentation som skall anses acceptabel.

Sveriges köpmannaförbund och *SHIO-Familjeföretagen* samt *Stockholms handelskammare* framhåller att det är av mycket stort värde om ett enda regelsystem gäller för beskattningen av varor i all resandetrafik. Reglerna bör bygga på principen att varor och tjänster som skall konsumeras utom landet inte träffas av mervärdeskatt här. Handelskammaren förordar att en kommitté tillsätts med uppgift att skyndsamt utarbeta författningsförslag, förslag till erforderliga formulär och tillämpningsanvisningar.

Länsstyrelsen i Värmlands län ifrågasätter om inte en generell värdegräns vid 1 000 kr. skall gälla. Några remissinstanser pekar på att uttrycket "bosatt utomlands" kan leda till problem med hänsyn till det ökade antalet gästarbetare.

I en särskild artikel i den nordiska överenskommelsen och utredningens förslag till tredje stycket av anvisningarna till 2 a § behandlas frågan om skattefri försäljning av varor till resande på flygplats. Förslaget innebär att all försäljning på flygplats utom den som sker i s. k. exportbutiker skall betraktas som försäljning inom landet, om köparen avser att medföra varan ur landet såsom resgods. Förslaget lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* framhåller dock att samma regler bör gälla för försäljning från butik på flygplats och från butik belägen på annat ställe. Liknande synpunkter framförs av *luftfartsverket, SAS, Handelns arbetsgivareorganisation* och *Broströms Handel AB.* Dessa, som vill behålla det nuvarande systemet, pekar på att en skattefri butik har etablerats på Arlanda och fyra butiker på Landvetters flygplats. Genomförs förslaget innebär detta

ett stort avbräck för berörda företag, som sannolikt därmed blir tvungna att friställa anställda. *Luftfartsverket* och *SAS* framhåller vidare att liknande skattefria butiker finns på åtskilliga andra flygplatser i världen och att ett förbud mot dessa i Sverige skulle leda till sämre service för utländska resenärer. Vidare framhålls att denna försäljningsform från kontrollsynpunkt är bättre än den som föreslås gälla för försäljning från annat försäljningsställe till icke nordiska medborgare.

I betänkandet har utredningen också behandlat en skrivelse från Grafiska industriförbundet vari förbundet yrkat att även framställning och distribution av reklammaterial för utländsk uppdragsgivares räkning undantas från skatteplikt. Utredningen har avstyrkt framställningen. Endast *SAF* och *Sveriges industriförbund* kommenterar detta avsnitt av betänkandet särskilt. De framhåller att en utvidgning av nu gällande undantag snarast skulle underlätta kontrollen och i övrigt inte heller vålla några svårigheter.

2 Mervärdeskatt på konstverk

Utredningen har föreslagit att nu gällande undantag från skatteplikt för vissa konstverk utvidgas till att omfatta även textila konstverk som är hänförliga till tulltaxenr 58.03 och som omfattas av upphovsrätt enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Förslaget har vid remissbehandlingen fått ett blandat mottagande. Visserligen tillstyrks förslaget av flertalet myndigheter som särskilt behandlat det men de pekar på de tillämpningssvårigheter som skulle uppstå om det genomfördes. *Generaltullstyrelsen* och *länsstyrelsen i Gotlands län* avstyrker med hänsyn till dessa svårigheter helt förslaget. *RSV*, som inte vill motsätta sig förslaget, förordar att det utvidgade undantaget anknyts endast till tulltaxan. *Generaltullstyrelsen* har vidare pekat på att upphovsrättslagen endast är tillämplig på svenska verk och att det i ML särskilt måste anges om undantaget även skall avse utländska verk. *Föreningen Svensk form, Föreningen Svenska tecknare, Föreningen Sveriges konsthantverkare och industriformgivare, Konstnärernas riksorganisation* och *Konstnärliga och litterära yrkesutövares samarbetsnämnd (KLYS)*, dvs. konstnärernas organisationer, liksom *kulturrådet* åberopar å andra sidan att förslaget är alldeles för snävt och att vissa konstformer fortfarande skulle drabbas av mervärdeskatt. Hit hör t. ex. sådana tekniker som batik, applikationer och andra arbeten i tyg samt hela brukskonsten. Organisationerna vidhåller det av KLYS tidigare framförda kravet på att undantaget skall vara knutet till upphovsrättslagens verksbegrepp och inte till tulltaxan. Liknande synpunkter anförs även av *LRF*. *Kulturrådet* har dessutom åberopat att också teckningar bör undantas från skatteplikt. *Föreningen Svensk form* utgår från att i vart fall all textil bildkonst oavsett teknik kommer att undantas, om inte all brukskonst inom upphovsrättslagens tillämpningsområde undantas. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* förordar att också batikalster undantas till den del dessa inte utgör

brukskonst. *Svenska batikföreningen* finner det djupt orättvist att dess medlemmar skall vara sämre ställda än andra konstnärer i fråga om skyldighet att erlägga mervärdeskatt. Batikkonst bör därför jämställas med andra konstarter.

Konstnärernas organisationer framhåller att utredningens förslag tillstyrks om valet står mellan detta och nuvarande regler.

Mervärdeskatteutredningen har i betänkandet avvisat ett förslag från Konstfrämjandets riksförbund om att dess försäljning av konst skall undantas från mervärdeskatt. Utredningen har därvid åberopat att om stöd bör utgå till viss verksamhet, detta bör lämnas i form av statsbidrag och inte i form av skattelättnader. Utredningens ställningstagande lämnas utan erinran av flertalet remissinstanser. *Kulturrådet* anser att det från kulturpolitisk synpunkt ter sig fullt rimligt att Konstfrämjandets grafikutgivning undantas från mervärdeskatt. Effekten av mervärdeskatten kan dock, enligt rådet, motverkas bl. a. genom statsbidragsgivningen. *LO* har förståelse för utredningens synpunkt att det inte vore riktigt att införa en särbestämmelse om en bestämd försäljningsform men anser det dock möjligt att ange sådana kriterier för ett undantag från mervärdeskatt att den nu aktuella kulturpolitiskt betingade verksamheten blir momsbefriad. *TCO* menar att de statliga bidragen bör ges i sådan omfattning att Konstfrämjandet ges bättre kostnadstäckning.

Föreningen Svenska tecknare menar att Konstfrämjandets ogynnsamma konkurrensläge synes ha uppstått snarare därför att Konstfrämjandet betalar sociala avgifter till konstnärerna än på grund av mervärdeskatten. Föreningen föreslår att samtliga statsunderstödda försäljningsorganisationer får statligt stöd för att betala de sociala avgifterna till konstnären. Om detta inte genomförs anser föreningen att Konstfrämjandets förslag bör genomföras.

3 Mervärdeskatt på vissa tvättjänster

Utredningens förslag att tillämpa 60-procentsregeln på tvätt som utförs åt statliga och kommunala kunder tillstyrks eller lämnas utan erinran av i det närmaste samtliga remissinstanser. Endast *länsstyrelserna i Stockholms* och *Kronobergs län* avstyrker förslaget under hänvisning till att den föreslagna lagstiftningen kan väntas ge upphov till liknande krav från andra håll.

Länsstyrelserna i Malmöhus och *Jämtlands län* samt *Sveriges tvätteriförbund* framhåller att problemet med den bristande konkurrensneutraliteten på tvättområdet lättast kan förbättras genom att skatt tas ut även på den offentliga tvätten.

Några näringslivsorganisationer förordar att 20-procentsregeln görs tillämplig på de aktuella tvättjänsterna eller att en ny 30-procentsregel införs för dem.

RSV påpekar att förslaget inte synes beakta att viss kommunal verksamhet bedrivs i bolagsform, vilket kan kräva ett förtydligande i lagstiftningen.

Länsstyrelsen i Kalmar län framför liknande synpunkter.

Försvarets materielverk framhåller att även reparation av tvättgods bör behandlas som tvättjänst eftersom reparationskostnaden ingår som en integrerad del i tvättpriset i de samarbetsavtal som materielverken ingått med berörda tvätterihuvudmän.

4 Övriga frågor

Sveriges redareförening föreslår i sitt remissvar att 8 § ändras så att också pråmar och andra liknande redskap med tulltaxenr 89.03 undantas från mervärdeskatt. Härigenom skulle i likhet med vad som gäller i Norge enhetliga bestämmelser gälla för den som tillverkar fartyg, pråmar och andra liknande redskap.

GOTAB Stockholm 1979