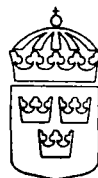


Regeringens proposition

1986/87:44

om mervärdeskattskyldighet för ideella
föreningar, m. m.



Prop.
1986/87:44

Regeringen föreslår riksdagen att anta det förslag som har tagits upp i
bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 16 oktober 1986.

På regeringens vägnar

Kjell-Olof Feldt

Bengt K. Å. Johansson

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås att allmännyttiga ideella föreningar befrias från skattskyldighet till mervärdeskatt för omsättning av varor och tjänster i sådan rörelse för vilken föreningarna är frikallade från inkomstskatt. Vidare föreslås att omsättning av varor och tjänster i kommunal och landstingskommunal omsorgsverksamhet och i andra gymnasieskolor än sådana som bedriver jordbruk, skogsbruk och trädgårdsnäring också undantas från skattskyldighet till mervärdeskatt.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 juli 1987.

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

Härigenom föreskrivs att punkt 1 av anvisningarna till 2 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt¹ skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**Anvisningar
till 2 §*

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

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

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

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

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

Föreligger skattskyldighet för utländsk företagare, som icke är bosatt eller icke stadigvarande vistas här i landet eller, om fråga är om juridisk person, icke har fast driftställe här i landet, skall företagaren företrädas av en av länsstyrelsen godkänd representant. Sådan representant skall enligt fullmakt av den utländske företagaren som ombud för företagaren svara för redovisningen av skatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar

¹ Lagen omtryckt 1979:304.

² Senaste lydelse 1985:1116.

och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller skatt enligt denna lag. Länsstyrelsen kan kräva, att säkerhet skall ställas för skattens betalning. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos representanten.

Verksamhet som staten eller kommun bedriver för att 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, om ej annat följer av elfte stycket. Som yrkesmässig verksamhet anses alltid statens järnvägars befordran av varor, postverkets befordran av varor i diligensrörelsen samt postverkets befordran av postpaket och gruppkursband. Som yrkesmässig verksamhet anses vidare alltid kommuns omsättning av vara som avses i 8 § 4, transport i samband med renhållning eller omhändertagande och förstöring av vara.

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

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

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

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

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

Som yrkesmässig verksamhet räknas inte omsättning av

1) vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombedsörja barnomsorg, ungdomsvård, sjukvård, hälsovård, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt ut-

vecklingsstörda eller annan social
omvårdnad,

2) vara, som tillverkats eller
tjänst som utförts som ett led i un-
dervisningen i en annan gymnasie-
skola än en där jordbruk, skogs-
bruk eller trädgårdsnäring bedrivs,
när varan eller tjänsten tillhanda-
hålls av huvudmannen,

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1987.

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

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 16 oktober 1986

Närvarande: statsrådet Feldt, ordförande, och statsråden Sigurdson, Leijon, Hjelm-Wallén, Peterson, S. Andersson, Bodström, Göransson, Holmberg, Hellström, Wickbom, Johansson, Hultström, Lindqvist, G. Andersson, Lönnqvist

Föredragande: statsrådet Feldt

Proposition om mervärdeskattskyldighet för ideella föreningar, m. m.

1 Inledning

Mervärdeskatteutredningen (Fi 1971:05) (utredningsman f.d. departementsrådet Hans R. Fridolin) har lämnat ett delbetänkande (Ds Fi 1985:14) Översyn av mervärdeskatten Del X Skattskyldighet för ideella föreningar och för vissa kommunala verksamheter. Utredningens sammanfattning av betänkandet bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 1*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna och en sammanfattning av remissyttrandena bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 2*.

Jag avser att nu ta upp frågan om ändrad lagstiftning på grundval av nämnda betänkande.

2 Ideella föreningar

Allmänt

Under begreppet ideella föreningar faller en mängd föreningsbildningar av högst varierande slag och inriktning. För att en förening skall kunna fungera som självständig juridisk person och som skattesubjekt krävs att föreningen har antagit stadgar och utsett en styrelse. Av stadgarna skall framgå ändamålet med föreningen, villkor för medlemskap osv. Föreningen kan ha bildats för visst ideellt ändamål eller för att främja t. ex. medlemmarnas ekonomiska intressen (t. ex. fackföreningar). Man skiljer vidare mellan allmännyttiga föreningar och andra. Till de allmännyttiga föreningarna räknas sådana vars huvudsakliga ändamål är religiöst, välgörande, socialt, politiskt, konstnärligt, idrottsligt, kulturellt och liknande samt föreningar med syfte att stärka rikets försvar, främja vård och uppfostran av barn, utöva hjälpverksamhet bland behövande, lämna understöd till undervisning och utbildning eller stödja vetenskaplig forskning. Bland de allmännyttiga ideella föreningarna ingår således bl. a. idrottsföreningar,

konstföreningar, scoutföreningar, studieförbund, nykterhetsföreningar, trossamfund, politiska partier m.fl. Branschföreningar, intresseföreningar och sällskapsföreningar anses däremot inte som allmännyttiga.

Lättnader i den direkta beskattningen har endast medgetts för de allmännyttiga ideella föreningarna. Som förutsättningar för lättnaderna gäller att föreningen har till huvudsakligt syfte att främja allmännyttigt ändamål, att föreningen uteslutande eller så gott som uteslutande verkar för att tillgodose sådana ändamål, att medlemskap i föreningen inte vägras i vidare mån än som kan motiveras av särskilda skäl samt att föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av tillgångarna. Sådan förening är frikallad från skattskyldighet för all annan inkomst än av fastighet och rörelse. För inkomst av fastighet och rörelse gäller vidare skattefrihet om inkomsterna till huvudsaklig del (75--80%) härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Exempel på det förstnämnda är entréavgifter till föreningens aktiviteter och försäljning av böcker, märken, affischer m.m. som sker utan vinstsyfte eller förmånssyfte för köparen. Kommersiellt bedriven försäljningsverksamhet t.ex. vanlig butikshandel eller serveringsrörelse medför normalt inte skattefrihet. Denna del ses som en särskild och skattepliktig förvärvskälla i föreningens verksamhet. Även här finns dock ett undantag nämligen för en försäljningsverksamhet som huvudsakligen är inriktad på att ge medlemmar och andra som deltar i föreningens aktiviteter service och därmed har en naturlig anknytning till den ideella verksamheten. Exempel på rörelseinkomster som traditionellt utnyttjas som finansieringskälla för det ideella arbetet och som därför kan medföra skattefrihet är inkomster från bingo, lotterier, fester, basarer samt försäljnings- och insamlingskampanjer. Som skattefria rörelseinkomster räknas också upplåtelse av reklamutrymme på idrottsplatser, på klubbdräkter, i program osv.

Dessutom gäller skattefrihet för inkomst av annan fastighet om fastigheten tillhör föreningen och till övervägande del (mer än 50%) används i den allmännyttiga verksamheten såsom sådan.

Slutligen gäller att en förening som har skattepliktiga inkomster har rätt till avdrag från den taxerade inkomsten med 15 000 kr.

Lagen (1968:430) om mervärdesskatt (ML) innehåller inga motsvarande bestämmelser om skattebefrielse. Skattskyldigheten bestäms för de ideella föreningarna enligt de allmänna grunderna. Dessa innebär att en verksamhet medför skattskyldighet om den är yrkesmässig dvs. om inkomsten av den utgör skattepliktig intäkt av rörelse. Vissa tjänster är inte skattepliktiga. Dit hör t.ex. nöjen av olika slag. Skattskyldighet för de ideella föreningarna uppkommer normalt endast om det i samband med föreningsverksamhet eller olika arrangemang bedrivs en yrkesmässig omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster. Enligt specialbestämmelser i ML gäller dock att de ideella föreningarnas intäkter från utgivningen av program till deras arrangemang inte medför skattskyldighet. Vidare gäller undantag från skatteplikt också för utgivningen av merparten av deras periodiska medlemsblad och publikationer. Skattefriheten gäller också införandet av annonser i sådana publikationer. En mervärdesskattebelastning för de ide-

ella föreningarnas utgivning av vissa periodiska publikationer kan uppkomma endast då de säljs till utomstående.

Eftersom skattskyldighet uppkommer endast när verksamheten anses yrkesmässig har man i praktiken också från mervärdeskatt undantagit ideella föreningars försäljning på basarer och liknande tillfälliga försäljningar, om varorna i huvudsak varit skänkta till föreningen eller tillverkats av föreningens medlemmar. Vidare har också undantagits föreningarnas försäljning av diplom, förtjänstecken, märken, föreningslitteratur o.d. som tillhandahållits till priser motsvarande eller understigande självkostnadspris. Kravet för skattefriheten har varit att tillhandahållandet skett inom ramen för den av föreningen bedrivna verksamheten.

Mervärdeskatteutredningen har försökt att få en uppfattning om antalet ideella föreningar som är registrerade till mervärdeskatt. Det har dock inte varit möjligt att direkt ur registren utläsa om föreningen är en allmännyttig ideell förening eller inte och om föreningen åtnjuter lindring i inkomstbeskattningen. Utredningen konstaterar dock att endast en mindre del av landets samtliga ideella föreningar är registrerade som mervärdeskattskyldiga. Av dessa bedöms ca 40% vara idrottsföreningar i vidsträckt bemärkelse. För de registrerade föreningarna har den skattepliktiga omsättningen hänförs till servering, varuförsäljning och för idrottsrörelsens del till reklamtjänster. I några fall föreligger också registrering för andra tillhandahållanden. Sålunda är ett fåtal föreningar registrerade för medverkan i pappersinsamlingar, viss förlagsverksamhet, pensionatsrörelse och liknande. För dem som är registrerade för reklamtjänster gäller att avdragen för ingående skatt är små i förhållande till den utgående skatten. För övriga mervärdeskatteregistrerade föreningar gäller motsatsen, dvs. det skapade mervärdet är mycket lågt. I vissa fall har den ingående skatten till och med varit större än den utgående skatten.

Utredningen har tolkat sitt uppdrag så att det ålegat utredningen att undersöka om det från mervärdeskattesynpunkt är möjligt att underlätta sådan ideell verksamhet som bedrivs av de allmännyttiga föreningarna. Utredningen har därvid utgått från de regler som gäller för inkomstskatten och prövat om inte de inkomstskattebefriade föreningarna också skulle kunna undantas från mervärdeskattskyldighet för samma verksamhet.

Utredningen konstaterar inledningsvis att åtskilliga av de intäkter för vilka föreningarna är befriade från inkomstskatt redan i dag också är ställda utanför mervärdeskatten. Hit hör t.ex. intäkter av entréavgifter, utgivning av organisationstidskrifter, kataloger och program samt intäkter från basarförsäljningar och liknande. De föreningar som i dag är registrerade som skattskyldiga är i huvudsak sådana som bedömts bedriva verksamhet av kommersiell natur. Framför allt gäller detta verksamheter som består i detaljförsäljning av konsumtionsvaror, servering och upplåtelse av utrymme för reklam.

Med utgångspunkt i gällande inkomstskatteregler behandlar jag i det följande föreningarnas inkomster av fastighet och inkomster av rörelse.

Min bedömning: Inga särbestämmelser behövs om undantag från skattskyldighet till mervärdeskatt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med min bedömning.

Remissinstanserna har biträtt utredningens förslag.

Skälen för min bedömning: Mervärdeskatteutredningen har konstaterat att det torde vara mycket ovanligt att ideella föreningar omsätter skattepliktiga varor i inkomstslaget jordbruksfastighet. De fåtal fall som kan vara aktuella torde enligt utredningen gälla leveranser av jordbruks- och skogsprodukter till mervärdeskattskyldiga köpare eller arrendeupplåtelse till skattskyldig arrendator. I dessa fall är den för föreningarna utgående skatten avdragsgill ingående skatt för köparen. Genom att skatteredovisningen i allt väsentligt dessutom styrs av avräkningsbesked som upprättas av köparen har den nuvarande ordningen för föreningarna varken lett till kostnader eller administrativa svårigheter. Jag delar utredningens uppfattning att det inte finns några skäl att befria sådana ideella föreningar som bedriver jordbruk eller skogsbruk från skattskyldighet till mervärdeskatt.

Inte heller behövs några undantagsregler för de mycket ovanliga fall som avser ideella föreningars omsättning av skattepliktiga varor i inkomstslaget annan fastighet. Tvärtom föreligger här situationer där en förening begärt frivillig skattskyldighet till mervärdeskatt för uthyrning av rörelselokaler.

2.2 Inkomst av rörelse

Mitt förslag: En ideell förenings omsättning av varor och tjänster undantas från mervärdeskatt när inkomsten av verksamheten är sådan för vilken föreningen är frikallad från inkomstskatt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har med några få undantag tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran. Några länsstyrelser har pekat på de tillämpnings-svårigheter som kan uppstå. Dessa liksom SHIO-Familjeföretagen och Sveriges köpmannaförbund avstyrker förslaget med hänvisning till att konkurrensförhållandena påverkas negativt om det genomförs. Liknande skäl anförs av några remissinstanser som är tveksamma till den del av förslaget som avser mervärdeskatten på reklamtjänster.

Bakgrunden till mitt förslag: För de ideella föreningarna kan tre huvudsakliga slag av inkomster särskiljas, nämligen inkomster med naturlig anknytning till den ideella verksamheten, inkomster av servicekaraktär och inkomster som av hävd finansierat ideellt arbete.

Beträffande inkomster med naturlig anknytning till den ideella verksamheten gäller i praktiken redan i dag nästan samma skattefrihet i fråga om inkomstskatt och mervärdeskatt. Entréavgifter är helt undantagna från mervärdeskatt. Detsamma gäller ideell förenings utgivning av medlems-

blad och vissa periodiska publikationer. Omsättning av välgörenhetsmärken och prestationsmärken har också i praktiken undantagits från mervärdeskatten. Föreningarnas omsättning av program och kataloger är också fria från skyldighet att betala mervärdeskatt.

Viss osäkerhet råder i mervärdeskattehänseende i vilken utsträckning skattskyldighet föreligger för föreningar som säljer böcker, affischer och liknande. Utredningen har ansett att ökad klarhet skulle vinnas om även denna försäljning uttryckligen undantogs från mervärdeskatt. Utredningen har påpekat att inkomstskattefriheten och därmed mervärdeskattefriheten inte gäller och inte bör gälla för de s.k. bokcaféerna där det förekommer en reguljär diskhandel med litteratur och tidskrifter.

Även beträffande inkomster av verksamhet av servicekaraktär är skattefriheten i praktiken i stort sett av samma omfattning när det gäller inkomstskatt och mervärdeskatt. Skattefrihet gäller således t.ex. för en förening som i anslutning till klubblokalen anordnar en mindre servering eller försäljning av idrottsartiklar till dem som använder föreningens lokaler och som är medlemmar i föreningen. Viss tveksamhet råder dock i fråga om serveringar. Försäljning i butiksmässiga former till allmänheten, exempelvis permanent kioskförsäljning i folkparker, på idrottsplatser och i sporthallar eller försäljning från en för allmänheten öppen serveringsrörelse inkomstbeskattas i regel som rörelse. Någon befrielse från skyldigheten att betala mervärdeskatt bör inte heller föreligga i sådana fall.

Slutligen gäller beträffande inkomster som av hävd finanserat ideellt arbete att även dessa delvis redan är undantagna från mervärdeskatt. Detta gäller bl. a. inkomster från bingospel och andra lotterier samt upplåtelse av lokaler, anordnande av biografföreställningar, danstillställningar och liknande verksamhet. Detsamma gäller tillfällig försäljning av skänkta varor i samband med basarer m.m. Beträffande övriga traditionella inkomstkällor såsom reklamintäkter från upplåtelse av reklamutrymme på idrottsplatser, klubbdräkter m.m. och intäkter från olika insamlingskampanjer, t.ex. insamling av returpapper eller lump, gäller i stor utsträckning skattefrihet från inkomstskatt men däremot inte från mervärdeskatt. För annonsering i program, medlemsblad och vissa s.k. organisationstidskrifter gäller dock redan i dag mervärdeskattefrihet.

Utredningen konstaterar att det i fråga om reklam framför allt är upplåtelse av utrymme för reklam som föranlett skattskyldighet till mervärdeskatt. Utredningen har också konstaterat att det övervägande antalet reklamköpare själva är skattskyldiga till mervärdeskatt och att de därmed har rätt till avdrag för den mervärdeskatt som utgått på reklamköpet. I dessa fall uppstår inget skattebortfall om föreningarnas tillhandahållande av reklamtjänster undantas från mervärdeskatt.

Utredningen har också funnit att föreningarnas ingående skatt för tillhandahållna reklamtjänster regelmässigt är mycket låg. Detta innebär att föreningarnas egna insatser i den omfattande reklamverksamhet som förekommer i samband med idrottsverksamhet vanligen är obetydliga. En skattefrihet medför därför endast mycket begränsade kumulativa effekter.

Utredningen har inte ansett sig kunna visa att en generell skattefrihet för de ideella föreningarna skulle på ett avgörande sätt kunna påverka de ej

skattskyldiga företagens val av reklam eller att skattefriheten i sig skulle kunna ge upphov till faktiska konkurrenssnedvridningar. Utredningen har konstaterat att de ideella föreningarnas verksamhet ofta är uppdelad på olika sektioner som var för sig driver verksamhet av relativt liten omfattning men som sammantagna medför redovisningsskyldighet till mervärdeskatt för föreningen. Det kan i dessa fall medföra vissa administrativa problem att redovisa skatten eftersom redovisningen inte skall ske sektionsvis utan för hela föreningen. Utredningen, som principiellt uttalar sig mot inskränkningar i beskattningen, förordar dock mot bakgrund av de praktiska fördelarna, att de allmännyttiga föreningarnas reklamintäkter behandlas på samma sätt vad gäller inkomstskatt och mervärdeskatt.

Slutligen har utredningen förordat att föreningar som bedriver insamlingskampanjer av papper, kläder e.d. med hjälp i huvudsak av personer som inte är anställda bör i likhet med vad som gäller inkomstskatten också vara fria från skattskyldighet till mervärdeskatt. I den mån de insamlade varorna säljs till någon skattskyldig, t.ex. ett återvinningsföretag, har köparen rätt till avdrag för s.k. fiktiv skatt med stöd av bestämmelserna i 17 § femte stycket ML. Några kumulativa effekter uppstår således inte.

Avslutningsvis har utredningen konstaterat att basarförsäljning av skänkta varor inte medför skattskyldighet till vare sig inkomst- eller mervärdeskatt. Däremot medför enligt utredningen den renodlade butiksmäsiga försäljningen skattskyldighet till såväl inkomst- som mervärdeskatt.

Skälen för mitt förslag: För egen del vill jag inledningsvis konstatera att det till 30000 kr. nyligen höjda gränsvärdet för redovisningsskyldigheten till mervärdeskatt medför att åtskilliga ideella föreningar helt befrias från redovisningsskyldighet till mervärdeskatt. För övriga ideella föreningar kan stora fördelar vinnas om de får likartade skatteregler att följa för både inkomstskatt och mervärdeskatt. Min utgångspunkt vid bedömningen av förslaget har därför varit att anpassa mervärdeskattens regler till inkomstskattens med beaktande av att skattefriheten enligt ML inte får leda till allvarliga konkurrenssnedvridningar eller administrativa problem. Både utredningen och en stor majoritet av remissinstanserna har ansett att den begränsade skattefriheten inte på något avgörande sätt påverkar konkurrenssituationen. Utredningen har också påpekat att förutsättningar för skattefrihet saknas för permanenta kiosker och stadigvarande serveringsrörelser som är öppna för allmänheten. Det är enligt min uppfattning inte heller sannolikt att en frihet från mervärdeskatt för föreningarnas reklam på något avgörande sätt skulle påverka företagarnas val av reklamform.

För dem som har att på ideell basis sköta föreningarnas redovisning av skatt bör en ökad befrielse från mervärdeskatt innebära en avsevärd lättnad i administrativt hänseende. Huruvida friheten från skattskyldighet till mervärdeskatt också i realiteten innebär en inkomstförstärkning för föreningarna kan knappast anges generellt. Det kan tänkas att skattskyldiga köpare av reklam i någon utsträckning är beredda till oförändrade kostnader för reklam, vilket innebär att föreningarnas intäkter exkl. mervärdeskatt blir oförändrade.

När det gäller renodlad butiksförsäljning till allmänheten har utredningen en kategoriskt uttalat att all sådan försäljning medför skattskyldighet till

såväl inkomst- som mervärdeskatt även när försäljningen avser skänkta varor. Jag delar inte helt denna kategoriska uppfattning. I praktiken har, enligt vad jag erfarit, viss butiksmässig försäljning av insamlade och till förening skänkta begagnade varor inte inkomstbeskattas när verksamheten skötts av ideellt arbetande personer. Någon ändring härvidlag har inte satts i fråga nu. Sådana verksamheter bör, med hänsyn till den föreslagna ändringen i ML, också bli befriade från skattskyldighet till mervärdeskatt.

Reglerna för inkomstskattefrihet har varit i kraft under flera år. Eftersom mervärdeskattefriheten knyts till en inkomstskattefrihet bör tillräcklig praktisk vägledning kunna hämtas från tillämpningen av inkomstskattereglerna.

Min slutsats av detta blir därför att en för de allmännyttiga ideella föreningarna utökad mervärdeskattefrihet inte nämnvärt påverkar konkurrensneutraliteten och inte heller leder till något större skattebortfall. De praktiska fördelarna med likartade regler för såväl inkomst- som mervärdeskatten är så stora både för föreningarna och beskattningsmyndigheterna att förslaget bör genomföras.

En bestämmelse av nu förordat innehåll bör därför tas in i ML och föras in i ett nytt stycke i punkt 1 av anvisningarna till 2 § ML. Bestämmelsen bör utformas så att en ideell förenings omsättning av varor och tjänster i bedriven rörelse inte räknas som yrkesmässig när föreningen är frikallad från skattskyldighet till statlig inkomstskatt.

Vid remissbehandlingen har framförts den uppfattningen att en förening som bedriver verksamhet som inte är rörelse i kommunalskattelagens mening ändå skulle kunna beskattas enligt ML eftersom verksamheten bedrivs under rörelseliknande former. Genom den särskilda regeln om ideell förenings omsättning av varor och tjänster som jag nu har föreslagit, får emellertid de ideella föreningarnas skattskyldighet i sin helhet anses vara avgränsad. Det har även förts fram önskemål om att föreningarna själva skulle få avgöra om de vill vara med i mervärdeskattesystemet eller ej. Eftersom det är motiverat särskilt av praktiska och administrativa skäl är det enligt min mening inte lämpligt att komplicera det genom att fortsättningsvis behålla båda systemen. Jag finner det således inte möjligt att tillgodose detta önskemål.

3 Viss kommunal verksamhet

Mitt förslag: För kommunal verksamhet inom det sociala området införs uttryckliga bestämmelser om att verksamheten inte medför skattskyldighet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med mitt.

Remissinstanserna har med något undantag tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinringar.

Bakgrunden till mitt förslag: För närvarande gäller att verksamhet som bedrivs av stat eller kommun under rörelseliknande former anses som yrkesmässig. Den medför därmed skattskyldighet till mervärdeskatt. Under senare tid har ifrågasatts huruvida kommunal verksamhet av servicekaraktär t.ex. inom omsorgsverksamheten verkligen är mervärdeskattepliktig. Bestämmelsen i ML har ofta getts den tolkningen att en enligt ML i princip yrkesmässig verksamhet föreligger om kommunen åt utomstående mot viss ersättning tillhandahåller varor och tjänster. Många gånger har prissättningen dock varit sådan att något skattepliktigt mervärde inte uppkommit och på den grunden har verksamheten ansetts som inte yrkesmässig. För kommunernas del har det oftast dessutom bara varit en mindre del av verksamheten som varit ifrågasatt som skattepliktig. Med partiell skattskyldighet följer många gånger besvärande redovisningstekniska problem. Gjorda förvärv för verksamheten är vanligen gemensamma och den avdragsgilla ingående skatten måste därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

De områden där tveksamhet om skattskyldigheten kan råda gäller i första hand den kommunala omsorgsverksamheten där det är vanligt att man i därför inrättade lokaler tillhandahåller bl.a. serveringstjänster. Vidare förekommer utåtriktad försäljning av varor som tillverkats som ett led i vid sjukhus och andra institutioner bedriven terapiverksamhet.

Utredningen har framhållit följande. Den institutionella omsorgen har under senare tid upplösts. Genom utökad hemservice och på annat sätt försöker man möjliggöra att pensionärer och handikappade kan bo kvar i sina hem. Omsorgsberättigade personer får rätt att mot viss ersättning i skolbespisningar och servicehus få tillgång till kost. Denna verksamhet kan bedrivas av kommunen i egen regi eller upplåtas åt entreprenör. I sistnämnda fall bestämmer dock kommunen både pris och övriga villkor. Oftast krävs dessutom också ett kommunalt bidrag till entreprenören.

Den serviceverksamhet som kommunerna bedriver gentemot omsorgsberättigade kommunmedlemmar har i praxis inte räknats som yrkesmässig och kommunerna har därför inte registrerats som skattskyldiga, även om verksamheten bl.a. innefattar sådana i och för sig skattepliktiga tjänster som servering.

Det förekommer dock att kommunen i verksamhetslokaler som är inrättade och dimensionerade för kommunal omsorgsverksamhet i någon omfattning också tillhandahåller serveringstjänster åt utomstående. Detta gäller dock rent marginellt och berör så gott som undantagslöst personer med anknytning i en eller annan form till den egentliga verksamheten. Det kan gälla tjänster åt besökande till personer som åtnjuter kommunal omsorg. Utredningen har för sin del funnit att inte heller sådan utåtriktad verksamhet kan anses bedriven i konkurrens med enskild näringsverksamhet och att tillämpliga reduceringsregler för serveringstjänster gör frågan om skattskyldighet eller ej från avkastningssynpunkt betydelselös. Enligt utredningen har också länsstyrelserna i flertalet fall inte heller registrerat kommunerna för här avsedda utåtriktade verksamheter.

I något fall har frågan om kommuns skattskyldighet varit föremål för prövning i skattedomstolarna. Kammarrätten i Jönköping har i sitt remiss-

yttrande särskilt hänvisat till en av regeringsrätten meddelad dom i vilken regeringsrätten till skillnad från kammarrätten och en länsrätt förklarat viss utåtriktad servering vid kommunalt servicehus som yrkesmässig. Kammarrätten har tillstyrkt utredningens förslag och menar att ett genomförande skulle undanröja nu föreliggande problem utan att det därmed skulle uppkomma skattebortfall eller konkurrenssnedvridningar.

Likartade problem gäller enligt utredningen även vid försäljning av s. k. terapialster. Denna tillverkning av varor är ett klart underordnat led i patientvården och bör skiljas från sådan verksamhet som bedrivs med klart produktiv inriktning t. ex. inom stiftelsen Samhällsföretag. De nu behandlade förhållandena har i allt väsentligt redan nu hållits utanför mervärdeskatten. Utredningen har dock funnit det angeläget, att undanröja oklarheter genom att i ML införa uttryckliga bestämmelser som innebär att den kommunala verksamheten inom det sociala området i sin helhet undantas från skattskyldighet till mervärdeskatt. Utredningen föreslår att detta sker på så sätt att verksamheten inte skall räknas som yrkesmässig.

Skälen för mitt förslag: Jag anser att utredningens förslag i allt väsentligt endast innebär ett stadfästande av en hittills i praktiken tillämpad ordning. Detta innebär därför att det inte uppstår något skattebortfall om förslaget genomförs och att det inte heller är till men för konkurrensneutraliteten. Åberopad dom i regeringsrätten kan dock tyda på att den liberala tolkning som i praktiken getts åt bestämmelserna inte alla gånger skulle kunna tillämpas i fortsättningen. En uttrycklig lagregel bör därför införas i ML. Regeln bör utformas så att omsättning av vara eller tjänst i kommunal eller landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, sjukvård, hälsovård, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda eller annan social omvårdnad inte anses som yrkesmässig.

Åtskilliga länsstyrelser har vid remissbehandlingen framhållit att kyrkogårdsförvaltningarna bedriver en verksamhet som i mervärdeskattehänseende bör likställas med den nu behandlade kommunala omsorgsverksamheten och alltså undantas från mervärdeskatt.

Jag har erfarit att mervärdeskatteutredningen i samråd med Svenska kyrkans kyrkogårdsdelegation undersöker effekterna av en sådan ändring. I avvaktan på resultatet av denna utvärdering är jag inte beredd att föreslå någon ändring av bestämmelserna.

4 Undervisningsverksamhet

Mitt förslag: Verksamheten vid andra gymnasieskolor än sådana som avser jordbruk, skogsbruk eller trädgårdsnäring undantas från skattskyldighet till mervärdeskatt.

Utredningens förslag: Överensstämmer med mitt utom vad avser begränsningen till vissa gymnasieskolor.

Remissinstanserna: Nästan samtliga har tillstyrkt eller lämnat förslaget utan erinran. Några har dock framhållit att skattefriheten inte bör gälla skogs- och lantbruksskolors omsättning av varor.

Skälen för mitt förslag: Vid de kommunala gymnasieskolornas yrkestekniska linjer bedrivs i undervisningssyfte viss tillverkning och reparation av varor. Dessa varor kan säljas åt utomstående. Även vissa skattepliktiga tjänster kan tillhandahållas. Vid t.ex. skolor för utbildning av kockar förekommer tillhandahållande av kost åt allmänheten. Kommunerna har i vissa fall registrerats som skattskyldiga till mervärdesskatt för sådan servering. Diskussion har härvid uppkommit i vad mån skattepliktiga förvärv skall föranleda rätt till avdrag eller ej och hur stor del som skall falla på den utåtriktade verksamheten. Utredningen har konstaterat att den utåtriktade verksamheten vid en enskild skola vanligen är av liten omfattning och att de mervärden som uppkommer är obetydliga. Verksamheten styrs av fastställda läroplaner. Lokaler och utrustning har primärt anskaffats för undervisning och inte för bedrivande av en för allmänheten öppen yrkesmässig serveringsrörelse. En skattefrihet för gymnasieskolorna skulle enligt utredningen inte skapa någon konkurrenssnedvridning av betydelse. Däremot skulle betydande redovisnings- och kontrolltekniska svårigheter komma att undanröjas. Likartade förhållanden föreligger även för andra gymnasieskolor än sådana som serverar mat. Utredningen föreslår därför att gymnasieskolornas utåtriktade omsättning av varor och tjänster inte skall anses som yrkesmässig och därmed inte föranleda skattskyldighet till mervärdesskatt.

Vid remissbehandlingen har förslaget med något enstaka undantag tillstyrkts. Dock har invänts att verksamheten vid skogs- och lantbruksskolor är annorlunda än den som bedrivs vid andra gymnasieskolor. Dessa bedrivs som jord- eller skogsbruksföretag med stora investeringar och stor omsättning. Dessa bör inte minst av konkurrensneutralitetsskäl även fortsättningsvis omfattas av ML:s bestämmelser. Jag delar denna uppfattning. Detta bör också gälla gymnasieskolor vari bedrivs trädgårdsnäring. Sådana skolor bör i likhet med vad som tidigare angetts (se avsnitt 2.1) beträffande ideella föreningar med fastighetsinkomster inte undantas från skattskyldighet till mervärdesskatt. Däremot bör inte minst av praktiska skäl övriga gymnasieskolors verksamhet i enlighet med utredningens förslag inte anses som yrkesmässig.

5 Ikraftträdande

Mitt förslag: Ändringarna skall träda i kraft den 1 juli 1987.

Utredningens förslag: Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1987.

Remissinstanserna har inte närmare kommenterat den föreslagna ikraftträdandetidpunkten.

Skälen för mitt förslag: De förslag som jag nu har förordat innebär att information måste lämnas till sådana skattskyldiga som kan tänkas bli omfattade av de nya bestämmelserna och att länsstyrelserna måste ta ställning till avregistrering av sådana skattskyldiga. Jag förordar med hänsyn härtill att de nya reglerna träder i kraft vid halvårsskiftet 1987. Härigenom ges myndigheter och övriga berörda tillräcklig tid för förberedelser.

6 Lagrådets hörande

Med hänsyn till att lagstiftningsåtgärderna är av enkel beskaffenhet anser jag att lagrådets yttrande över lagförslaget inte behöver inhämtas.

7 Hemställan

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen att anta ett inom finansdepartementet upprättat förslag till

lag om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

8 Beslut

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

Mervärdeskatteutredningens sammanfattning av betänkandet (Ds Fi 1985:14) Översyn av mervärdeskatten Del X Skattskyldighet för ideella föreningar och för vissa kommunala verksamheter.

Utredningen behandlar i detta sitt tionde delbetänkande frågor som rör skattskyldighet enligt mervärdeskattelagen (ML) för verksamhet som bedrivs av de ideella föreningarna och också skattskyldigheten för viss kommunal verksamhet inom främst det sociala området.

1 Skattskyldighet för ideella föreningar

Utredningen har prövat frågan om att införa samma frihet från skattskyldigheten till mervärdeskatt för de ideella föreningarna som gäller för deras skattskyldighet till inkomstskatt. De allmännyttiga ideella föreningarna är frikallade från inkomstskatt för all annan inkomst än av fastighet eller av rörelse. Dessa föreningar åtnjuter dessutom skattefrihet även för vissa fastighets- och rörelseinkomster.

1.1 Inkomst av fastighet

De allmännyttiga ideella föreningarna är frikallade från skattskyldighet för inkomst av jordbruksfastighet om inkomsten till huvudsaklig del härrör från verksamhet som antingen har en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete.

Redovisningen av mervärdeskatt för den som är skattskyldig för omsättning av varor och tjänster i förvärvskällan jordbruksfastighet styrs till större delen av avräkningsbesked som upprättas av skattskyldiga köpare. Avräkningssystemet utgår från att säljarna är generellt skattskyldiga för omsättning av skattepliktiga objekt i denna förvärvskälla. Tillräckliga skäl för att befria de ideella föreningarna från skattskyldighet för omsättning av varor och tjänster i jordbruksfastighet för vilken föreningarna är frikallade från inkomstskatt har inte ansetts föreligga.

Inkomst av annan fastighet är skattefri om fastigheten till övervägande del nyttjas i den ideella verksamheten. Skattskyldighet till mervärdeskatt torde så gott som undantagslöst gälla uthyrning av rörelselokaler till skattskyldiga hyresgäster och där föreningen på därom gjord ansökan medgivits frivilligt inträde som skattskyldig. Någon inskränkning i skattskyldigheten enligt ML är därför inte erforderlig.

Lättnaderna i inkomstbeskattningen gäller inkomster av tre skilda slag.

1.2.1 Inkomster med naturlig anknytning till den ideella verksamheten

Föreningarnas frihet från inkomstskatt gäller i betydande omfattning verksamheter, som helt faller utanför mervärdeskattens ram. Detta gäller t. ex. idrotts- eller kulturevenemang.

Frihet från inkomstskatt gäller också sådana verksamheter som syftar till att göra föreningen känd, bl. a. genom försäljning av böcker, märken, affischer, tidningar m. m. Det primära syftet med försäljningen är varken att erhålla vinst eller att ge köparen ekonomiska förmåner. Utredningen föreslår att motsvarande frihet bör gälla i fråga om föreningarnas skattskyldighet till mervärdeskatt.

1.2.2 Inkomster av verksamhet av servicekaraktär

De allmännyttiga föreningarna är frikallade från inkomstskatt för sådan försäljningsverksamhet vars syfte är att ge service åt medlemmar och andra som deltar i föreningarnas allmännyttiga aktiviteter. Förutsättningarna härför är att verksamheterna bedrivs i relativt liten omfattning.

Utredningen konstaterar att i praxis har föreningarna inte registrerats som skattskyldiga till mervärdeskatt för verksamheter av detta slag.

1.2.3 Inkomster som av hävd finansierat ideellt arbete

De ideella föreningarna är befriade från inkomstskatt för verksamheter som avser bl. a. anordnande av bingo och lotterier, fester, basarer samt vissa insamlings- och försäljningskampanjer. Skattefrihet föreligger också för reklamintäkter från upplåtelse av reklamutrymme på idrottsplatser, klubbdräkter och i samlingslokaler, programblad och liknande.

I praxis har ofta nämnda slag av verksamheter räknats som ej yrkesmässiga även om i verksamheterna omsatts i och för sig skattepliktiga varor och tjänster. Detta gäller exempelvis om varuförsäljning och servering på basarer och andra liknande arrangemang.

Särskilda förhållanden föreligger dock i fråga om föreningarnas skattskyldighet till mervärdeskatt för reklamtjänster och medverkan i vissa insamlingsaktioner.

De föreningar som omsätter *reklamtjänster* har ansetts skattskyldiga till mervärdeskatt och har också registrerats när omsättningen överstigit gränsvärdet för redovisningsskyldighet.

En undersökning som avser förhållandena i sex län visar att reklamintäkterna så gott som undantagslöst avser tjänster som tillhandahålls av idrottsföreningar. Skatteinbetalningarna är i flera fall betydande. Redovisningarna avser regelmässigt verksamheter med högt mervärde, dvs. stora utgående skatter med obetydliga avdrag för ingående skatt på gjorda förvärv för verksamheten. Förklaringen härtill torde ligga i att föreningarna

själva inte producerar någon egentlig reklam. Intäkterna torde i allt väsentligt avse upplåtelse av reklamutrymme, exempelvis arenareklam.

Idrottsföreningarnas reklamtjänster tillhandahålls till den övervägande delen skattskyldiga reklamköpare. Skatten på redovisade reklamintäkter ger därför en begränsad skatteinräkt för staten eftersom uttagen skatt återkommer som avdragsgill ingående skatt hos de skattskyldiga reklamköparna. Då frihet från skattskyldighet dessutom knappast kan ge upphov till några kumulativa effekter av betydelse föreslår utredningen med hänvisning till de praktiska fördelarna att de allmännyttiga föreningarna skall frikallas från skattskyldighet för reklamverksamhet i samma omfattning som nu gäller för inkomstskatten.

Föreningarnas medverkan i *insamlingskampanjer*, exempelvis pappersinsamlingar, sker numera ofta i sådana former att verksamheten är kvalificerat undantagen från skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta betyder att föreningarna kan skattefritt tillhandahålla sina tjänster och på ansökan registreras som skattskyldiga för att utnyttja rätten till avdrag för ingående skatt på förvärv från verksamheten. Föreningarna synes dock inte ha begagnat sig härav. Det får förutsättas att föreningarnas medverkan inte belastas med några skattepliktiga förvärv av betydelse.

Vissa föreningar driver insamlingskampanjer för försäljning i butiksmässiga former av skänkta varor. Sådan verksamhet är inte befriad från inkomstskatt och anses som yrkesmässig enligt ML. Utredningen föreslår ingen ändring härvidlag.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen att de ideella föreningarnas omsättning av varor eller tjänster i sådan rörelse, för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, inte skall räknas som yrkesmässig enligt ML. Förslaget innebär att identitet skapas i fråga om skattskyldighet till såväl inkomstskatt som mervärdesskatt, när föreningarna driver rörelse.

2 Skattskyldighet för vissa kommunala verksamheter

Kommunerna och landstingen bedriver inom främst det sociala området verksamheter vari skattepliktiga varor och tjänster kan omsättas. Det rör sig om verksamheter vilkas ställning i mervärdesskattesystemet synes oklar och där tillämpningen av ML inte synes helt enhetlig. En strikt tillämpning av ML skulle kunna betyda att kommunerna i betydligt större utsträckning än som skett i praxis skulle registreras som skattskyldiga med därav följande väsentligt ökad administrativ belastning för både kommunerna och beskattningsmyndigheterna.

Kommunerna har ett huvudmannaansvar för bl.a. barnomsorg, ungdomsvård, hälso- och sjukvård, äldreomsorg och annan social omsorgsverksamhet.

Verksamheterna på dessa områden övergår i allt ökande utsträckning till mera öppna former. Detta har lett till att kommunerna tillhandahåller i och för sig skattepliktiga varor och tjänster mot särskild ersättning. Detta gäller exempelvis om verksamheterna i de kommunala servicehusen. Omsorgsberättigade kommuninnevånare kan där serveras måltider till subventionerat pris. Det kan förekomma att även utomstående av olika skäl i mindre omfattning där tillhandahålls viss servering.

Verksamheten drivs ofta av kommunerna i egen regi. Utredningen har funnit att den kommunala egenregiverksamheten på detta område inte kan anses driven i kommersiellt syfte. Det mervärde som uppkommer i verksamheten är med tillämpad prissättning ofta obetydligt om ens något. Gällande bestämmelser om reducerad beskattning av serveringstjänster betyder också att den ingående skatten som belöper på förvärv för verksamheterna knappast understiger den utgående skatten på uppburna serveringsintäkter. Allmänt gäller dessutom att de verksamhetsgrenar för vilka fråga om skattskyldighet kan uppkomma är så gott som undantagslöst så långt integrerad i annan verksamhet som inte omfattas av skattskyldighet, att en skyldighet att redovisa mervärdeskatt vållar stora komplikationer både hos kommunerna och hos skattemyndigheterna.

Utredningen föreslår att omsättning av varor och tjänster i kommunal och landstingskommunal verksamhet, som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, sjukvård, hälsovård, äldreomsorg och annan social omvårdnad inte skall räknas som yrkesmässig enligt ML.

2.2 Undervisningsverksamhet

Vid gymnasieskolornas yrkestekniska linjer bedrivs i undervisningssyfte viss tillverkning av varor för avsalu. Skolorna kan av samma skäl tillhandahålla tjänster åt utomstående. I många fall har skolorna registrerats som skattskyldiga för den utåtriktade verksamheten.

Avsevärda svårigheter har dock uppkommit vid skatteredovisningen därigenom att gjorda förvärv är gemensamma för undervisningen och den utåtriktade verksamheten. Detta gäller särskilt om investeringar i lokaler, maskiner och annan utrustning. Allmänt gäller att den utåtriktade verksamheten vid den enskilda skolan vanligen är av liten omfattning och att de mervärden som uppkommer är obetydliga.

Utredningen anser att verksamheterna vid gymnasieskolorna inte bör räknas som yrkesmässig. Ett medgivande om skattefrihet kan med hänsyn till verksamheternas art och omfattning knappast ge upphov till konkurrenssnedvridningar och inte heller till något skattebortfall av betydelse.

Sammanfattningsvis föreslår utredningen att omsättning av varor och tjänster i kommunal och landstingskommunal verksamhet som är inrättad för att ombesörja barnomsorg, ungdomsvård, sjukvård, hälsovård, äl-

dreomsorg eller annan social omvårdnad inte skall räknas som yrkesmässig. Som yrkesmässig skall ej heller räknas omsättning av vara som tillverkats eller tjänst som utförts som ett led i undervisningen vid gymnasieskola, när varan eller tjänsten omsätts av huvudmannen.

Prop. 1986/87:44

Sammanställning av remissyttranden över mervärdeskatteutredningens betänkande (Ds Fi 1985:14) Översyn av mervärdeskatten Del X Skattskyldighet för ideella föreningar och för vissa kommunala verksamheter.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av kammarrätten i Jönköping, riksskatteverket (RSV), länsstyrelserna i Stockholms, Uppsala, Södermanlands, Östergötlands, Jönköpings, Kronobergs, Kalmar, Gotlands, Blekinge, Kristianstads, Malmöhus, Hallands, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Örebro, Västmanlands, Kopparbergs, Gävleborgs, Västernorrlands, Jämtlands, Västerbottens och Norrbottens län samt Centralorganisationen SACO/SR, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagarförbundet, Kooperativa förbundet (KF), Landsorganisationen i Sverige (LO), Landstingsförbundet, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), SHIO-Familjeföretagen, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges grossistförbund, Sveriges hotell- och restaurangförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Sveriges riksidsrottsförbund och Tjänstemännens centralorganisation (TCO).

Yttrande har även inkommit från Föreningen U-landshjälp från Folk till Folk och Föreningarna Emmaus Stockholm och Emmaus Björkå.

Ideella föreningar

Kammarrätten i Jönköping framhåller att förslaget leder till förenklade administrativa rutiner och större möjlighet för föreningen att förutse skattekonsekvenserna samt att färre subjekt blir registrerade till mervärdeskatt. Även bedömningen för skattemyndigheterna blir förenklad. Kammarrätten är dock tveksam till att befria föreningar från mervärdeskatt på reklamtjänster men har svårt att tro att några allvarliga konsekvenser uppstår för konkurrerande verksamheter. De praktiska fördelarna med överensstämmelse med vad som gäller vid inkomstbeskattning talar starkt för utredningens förslag. En uppföljning bör dock göras.

RSV anser att förslaget innebär att beskattningsförfarandet förenklas, att föreningarnas ekonomiska situation kan förbättras och att överensstämmelser uppnås med inkomstskatten. Förslaget avseende reklamtjänsterna kan dock inge betänkligheter med hänsyn till konkurrensneutraliteten. Verket menar att föreningarna kan hålla ett lägre pris på reklamen än andra i vart fall då det gäller icke mervärdeskattskyldig köpare. Vidare anføres att förslaget leder till ett skattebortfall och att föreningen inte får merintäkter från skattskyldiga köpare. RSV anser att skatten bör vara generell och att inskränkningar bör undvikas. RSV är därför av principiella skäl tveksam men motsätter sig inte ett genomförande med hänvisning till att det är angeläget med förenklingar inom beskattningen och till fördelarna med att få överensstämmelser med inkomstskatten. *Länsstyrelsen i Kalmar län* framhåller samma principiella synpunkter som RSV men tillstyrker också förslaget. *Länsstyrelsen i Stockholms län* har framfört sam-

ma betänkligheter som RSV mot förslaget om skattefrihet för reklamtjänsterna. *Länsstyrelsen i Blekinge län* påpekar att lagstiftningen såvitt gäller reklamtjänsterna kommer att skapa ett nytt kontrollproblem eftersom vissa felaktigt kommer att göra avdrag för fiktiv skatt på reklamtjänster. *Länsstyrelsen i Kronobergs län* har framfört liknande synpunkter men tillstyrkt förslaget med hänsyn till de praktiska fördelarna.

Länsstyrelsen i Uppsala län framhåller att förslaget inte nämnvärt påverkar statsinkomsterna och pekar på de fördelar i administrativt hänseende som uppstår hos såväl beskattningsmyndigheterna som föreningarna och tillstyrker förslaget. *Länsstyrelsen* förordar för att underlätta tillämpningen en närmare precisering av de inkomster som är undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt. *Länsstyrelsen i Gävleborgs län* har framfört liknande synpunkter. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* framhåller att skattebortfallet blir litet och att förslaget berör ett gränsområde som är besvärligt vid tillämpningen. Inte heller torde några andra negativa verkningar av nämnvärd omfattning uppstå, varför förslaget tillstyrks. *Länsstyrelserna i Jönköpings och Hallands län* har framfört liknande synpunkter och tillstyrkt förslaget.

Sveriges ridsidrottsförbund framhåller att det för idrotten är nästan uteslutande administrativa svårigheter förknippade med mervärdesskatten. En slopad skattskyldighet skulle underlätta idrottens administrativa problem avsevärt. Förbundet anser också att förslaget undanröjer den konkurrenssnedvridning som råder på området idrottsreklam. En slopad skattskyldighet innebär att även de ej mervärdesskattskyldigas kostnader för inköpen minskar med 19%. Vidare framhålls att förslaget också innebär att föreningen mister avdragsrätten för ingående skatt. Det totala skattebortfallet får bedömas mot denna bakgrund. *Ridsidrottsförbundet* har förordat ett tillägg i förtydligande syfte som innebär att också föreningar som inte bedriver rörelse men som bedrivs under rörelseliknande former undantas från mervärdesskatt. Vidare pekas på möjligheten att ev. låta skattefriheten bli frivillig och måhända omfatta hela idrottsverksamheten.

Även *länsstyrelserna i Södermanlands, Kristianstads, Malmöhus, Göteborgs och Bohus, Älvsborgs, Skaraborgs, Värmlands, Kopparbergs, Västernorrlands, Jämtlands och Västerbottens län samt Centralorganisationen SACO/SR, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Företagareförbundet, KF, LO, Landstingsförbundet, LRF, Svenska kommunförbundet, Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges grossistförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund och TCO* har tillstyrkt förslaget. *Sveriges hotell- och restaurangförbund* framhåller att om det genom att olika huvudmän använder samma lokal uppstår en stadigvarande utåtriktad verksamhet inom t.ex. ett bostadsområde bör denna verksamhet drabbas av skatt.

Föreningen U-landshjälp från Folk till Folk har framhållit att föreningens verksamhet kommer att omfattas av skattefriheten. *Föreningen Emmaus Stockholm* och *Emmaus Björkä* har protesterat mot utredningens uttalande att all butiksförsäljning föranleder inkomstskattskyldighet och därmed även mervärdesskattskyldighet. Föreningens försäljning bör ej betraktas som vanlig näringsverksamhet eftersom verksamheten grundar sig

på ideella insatser av medlemmar och bistånd från allmänheten genom att egendom av ekonomiskt värde skänks till föreningen. Utredningens påstående anses stå i strid med hävdvunnen praxis och bör föranleda ett förtydligande uttalande i propositionen för att undvika en för Emmaus och liknande ideella organisationer förödande beskattning.

Länsstyrelserna i Gotlands och Malmöhus län förordar att skattefrihet också införs för allmännyttiga stiftelser. Några remissinstanser har förordat att lättnader också bör gälla reklam- och annonsskatten.

Länsstyrelsen i Örebro län anser att reglerna för skattefrihet till inkomstskatt inte är problemfria utan vållar en mängd svårigheter. Nuvarande mervärdeskatteregler är helt problemfria. Inga fördelar har redovisats varför förslaget avstyrks. *Länsstyrelsen i Västmanlands län* anser att förslaget inte leder till lättnader i beskattningen för de ideella föreningarna. Däremot uppstår en försämrad konkurrensneutralitet samtidigt som tillämpningsproblemen torde komma att öka markant. Förslaget avstyrks därför. Liknande skäl för ett avstyrkande har framförts av *länsstyrelsen i Norrbottens län*.

SHIO-Familjeföretagen anser att mervärdeskatten måste vara så utformad att den är helt konkurrensneutral. Syftet med förslaget är i och för sig vällovt men samhällets stöd bör ges i sådana former som inte riskerar att rubba grundläggande principer om konkurrensneutralitet. Stödet bör även fortsättningsvis ske genom bidrag. Förslaget avstyrks därför. *Sveriges köpmannaförbund* avstyrker också, under återopande av försämrad konkurrensneutralitet, förslaget.

Kommunal verksamhet

Förslagen har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av nästan samtliga remissinstanser. Endast *SHIO-Familjeföretagen* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* avstyrker förslagen rörande omsorgsverksamheten och utbildningsverksamheten. Förslaget rörande omsorgsverksamheten avstyrks också av *Svenska revisorsamfundet SRS* och *Sveriges hotell- och restaurangförbund*. Som skäl för sina avstyrkanden anförs att en frihet från skattskyldigheten för kommunerna innebär ett avsteg från principen att näringsverksamhet skall bedrivas på lika villkor och inte snedvrida konkurrensvillkoren. *Sveriges hotell- och restaurangförbund* anser att en kommunalt bedriven verksamhet lokalt kan vara mycket störande för kommersiell verksamhet. En prövning av omständigheterna i de enskilda fallen bör därför kunna göras.

Länsstyrelsen i Södermanlands län anser att ytterligare överväganden bör göras före den slutliga utformningen. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* förordar i första hand ett generellt undantag för kommunal verksamhet som inte bedrivs i konkurrens med näringsverksamhet.

Begränsningen till gymnasieskolor är enligt *länsstyrelsen i Skaraborgs län* omotiverad.

Några länsstyrelser har framhållit att gymnasieskolor för jord- och skogsbruk inte sällan omsätter stora belopp och dessutom skapar stora mervärden. Dessa skiljer sig från övriga gymnasieskolor och bör inte

omfattas av föreslagen skattefrihet. I vart fall bör underlaget inte avse inkomst av jordbruksfastighet.

Prop. 1986/87:44

RSV och ett 15-tal länsstyrelser har framhållit att ett med kommunal verksamhet näraliggande problem föreligger för kyrkogårdsförvaltningarnas tillhandahållande av tjänster avseende gravar. Sådana tjänster har ansetts medföra skattskyldighet till mervärdeskatt. Verksamheten bedrivs dock inte i vinstsyfte och något konkurrensförhållande föreligger inte. En sådan verksamhet menar dessa bör inte anses som yrkesmässig. Även kyrkliga förvaltningar bör således omfattas av samma inskränkningar i yrkesmässigheten såvitt gäller gravtjänster m. m. som kommunerna i fråga om omsorgsverksamhet och utbildning.